

T.C.
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE TEORİSİ PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

HAZIRLAYAN
ESRA HANBAY

DANIŞMAN
DOÇ.DR. BİROL KOVANCILAR

MANİSA
2013

ÖZET

Günümüzde ülkelerin vergi sistemleri gelir, servet ve tüketim üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Tüketim vergileri, uygulanma kolaylığı ve sağladığı yüksek hâsılat bakımından, vergi sistemlerinin en önemli öğelerinden birisi haline gelmiştir. Tüketim vergileri kendi içinde genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır.

2002 yılından beri Türk Vergi Sistemi içerisinde de yer almaya başlayan Özel Tüketim Vergisi'nin dünya mali tarihindeki geçmişi oldukça eskilere dayanmaktadır. Günümüz vergi sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi'ne yer verilmesinin iki ana nedeni bulunmaktadır Birincisi, kamu geliri elde etmektedir. İkincisi ise toplumsal açıdan tüketimi zararlı olan ürünlerin tüketiminin kısıtlanmasını sağlamaktır. Özel Tüketim Vergileri, Katma Değer Vergisi gibi üretim veya tüketimin her aşamasında değil, sadece herhangi bir aşamasında belirli mal ve hizmetlerden alınmaktadır.

Türk Mali Sistemi içerisindeki geçmişi çok kısa bir süre olmasına rağmen, kapsamına giren ürünlerin niteliği ve vergi oranlarının yüksekliği dolayısıyla, çok kısa sürede genel bir tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi'nin payına yaklaşmıştır. Tüketim vergilerinin Dünya'daki eğilimi daha ziyade genel tüketim vergileri ağırlıklı iken, Türkiye gibi bazı gelişmekte olan ülkelerde bu eğilim tersine işlemektedir.

Bu tezin amacı Özel Tüketim Vergilerinin Türk Mali Sistemi içerisindeki uygulanışının ve vergi gelirleri içerisindeki payının gelişiminin, diğer dünya ülkeleri ile kıyaslanarak analiz edilmesidir. Tez üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Tezin birinci bölümünde, ilk önce mali sistem kavramı ve Türk mali sistemi üzerinde durulmuştur. Daha sonra Türk Mali Sisteminde yer alan vergiler önce tarihsel açıdan açıklanmış, sonra da mevcut Türk Vergi Sistemi'nin tüm vergi türleri bakımından özeti yapılmıştır. Tezin ikinci bölümünde, ilk olarak özel tüketim vergisi ile bu vergilerin dünyadaki genel eğilimi üzerinde durulmuştur. Sonrasında bu vergilerin diğer ülkelerdeki uygulanışı üzerinde durulmuştur. Tezin üçüncü bölümünde Türkiye'deki özel tüketim vergisinin analizi yapılmıştır. Bu analiz hem yapısal hem de mali nitelikte bir analiz olmuştur. Bu bölümün son kısmında ise Türkiye'de uygulanan özel tüketim vergisinin çeşitli ülkelerdeki uygulamalarla kıyaslamasına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Türk Vergi Sistemi, Dolaylı Vergiler, Tüketim Vergileri, Özel Tüketim Vergisi

ABSTRACT

In our times, the tax system of the countries consists of taxes on income, wealth, and consumption. Consumption taxes, in terms of easiness of application and bringing high revenue, have become one of the most important elements of the tax system. Consumption taxes are divided in two categories as taxes on "general consumption" and taxes on "special consumption".

The background of special consumption tax, which has started to take place in Turkish tax system since 2002 years, goes rather old times, in world fiscal history. There are two main purposes of giving place to special consumption tax in tax systems. First to obtain public revenue. Secondly, to set limitation on consumption of products/goods, materials, of which consumption may be harmful to the public. Special consumption taxes differ from value added tax which is charged at all stages as production and consumption, and are applied only at a certain stage and only on certain goods and services.

Although its back ground in Turkish tax system is very short, for the speciality of the goods it covers, and for the sake of high tax rates, in a very short time it has reached the share of value added tax, which is a "general consumption tax". Although the tendency of consumption taxes over the world is rather towards the "general consumption tax", in some developing countries like Turkey, the system operates reversely.

The purpose of this thesis is, by comparing with other countries, to analyse the implementation of special consumption tax and development of its share in overall tax revenue in Turkish fiscal system. The thesis has been prepared in three sections. In the first section, first focused on the concept of the fiscal system and on the Turkish Fiscal System. Subsequently the taxes taken place in Turkish Fiscal System are explained from historical aspect, than present Turkish tax system as of various taxes therein are briefly mentioned. In the second section first focused on the theory of special consumption tax and then on the general trend of special consumption tax around the world. Then focused on implementation of special consumption tax in the other countries. In the third section implementation of special consumption tax in Turkey is analyzed. Both structural and fiscal analysis is included in the analysis. Finally in third section, special consumption tax in Turkey compared special consumption tax in various countries.

Key words: Turkish Tax System, Indirect Taxes, Consumption Taxes, Excise Taxes, Special Consumption Taxes.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Özel Tüketim Vergisinin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

30/05/2013

Esra HANBAY

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 07.06.2013 tarih ve 12/1 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Yüksek Lisans Programı öğrencisi Esra HANBAY'ın "Özel Tüketim Vergisi'nin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri" Konulu tezi incelenmiş ve aday 11.06.2013 tarihinde saat 10:30'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...⁹⁰ dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna OY BİRLİĞİ
DÜZELTME yapılmasına * OY ÇOKLUĞU
RED edilmesine ** ile karar verilmiştir.

* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

** Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN

Doç.Dr. Birol KOVANCILAR
(Danışman)



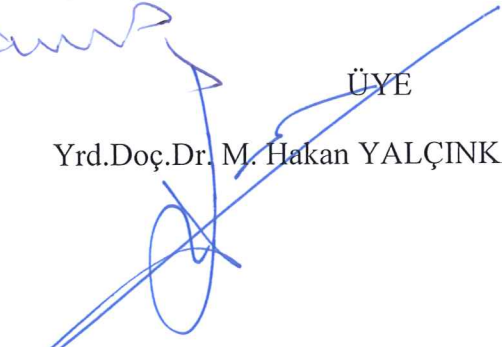
ÜYE

Doç.Dr. Tülin CANBAY



ÜYE

Yrd.Doç.Dr. M. Hakan YALÇINKAYA



Evet Hayır
*** Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: 2013 Yılı Verileri Doğrultusunda Türkiye'de ki Kamu Harcamaları Bileşenleri	9
Tablo 2: Yıllar İtibariyle Genel Ekonomik Sınıflandırmaya Göre Genel Devlet Harcamaları* (Milyon TL) ve Toplam Genel Devlet Harcamaları İçerisindeki Payı (%) ...	10
Tablo 3: Türleri İtibariyle Kamu Gelirleri.....	11
Tablo 4: Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Gelirleri (TL) ve Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerinin Payı (%)	12
Tablo 5: 2002-2012 Yılları Arasında Merkezi Yönetim Bütçe Borçlanma Gereği ve Toplam Kamu Borçlanma Gereği (Milyon TL).....	15
Tablo 6: Tanzimat Öncesi Hazine-i Amire Gelir ve Giderleri	18
Tablo 7: 1920-2010 Yılları İtibariyle Mali Yapıya Yön Veren Olaylar ve Temel Vergisel Düzenlemeler.....	35
Tablo 8: Türkiye'de 2013 Yılı İtibariyle Gelir Vergisi Tarifesi	37
Tablo 9: Türkiye'de Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2012).....	37
Tablo 10: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2012)	38
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (2007-2012)	39
Tablo 12: Türkiye'de 2013 Yılı İtibariyle Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi	41
Tablo 13: Yıllar İtibariyle Türk Vergi Sistemi İçerisinde Servet Vergilerinin Payı	42
Tablo 14: Yıllar İtibariyle Türkiye'de Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı	47
Tablo 15: Yıllar İtibariyle Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin, Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı İçerisindeki Payı (%)	50
Tablo 16: Yıllar İtibariyle Damga Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	51
Tablo 17: Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirlerinin Payı (%)	54
Tablo 18: Çeşitli Özellikleri Bakımından Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	59
Tablo 19: OECD Bölgesinde Yıllar İtibariyle Vergilerin Yapısı (% İtibariyle).....	67
Tablo 20: 2010 Yılı İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yapısı	69
Tablo 21: Yıllar İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%).....	72
Tablo 22: Yıllar İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergisinin (Excise Duty) Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	73
Tablo 23: 2011 Yılı AB ve Türk Vergi Yapılarının Analizi	76

Tablo 24: Yıllar İtibariyle AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%).....	78
Tablo 25: Yıllar İtibariyle AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%).....	79
Tablo 26: 1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Alkol Mamullerinin Vergilendirilmesi.....	82
Tablo 27: 2012 Yılı Verilerine Göre OECD Ülkelerinde Alkolün Hektolitresi Başına Mutlak Vergi Tutarı.....	84
Tablo 28:1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi.....	86
Tablo 29: 1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Petrol Ürünlerinin Vergilendirilmesi.....	88
Tablo 30: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Biranın Vergilendirilmesi.....	97
Tablo 31: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Şarabın Vergilendirilmesi.....	98
Tablo 32: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Sigaranın Vergilendirilmesi.....	100
Tablo 33: AB Ülkelerinde ve Türkiye’de 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Bazı Petrol ve Enerji Kaynaklarının Vergilendirilmesi.....	102
Tablo 34: AB Ülkelerinde ve Türkiye’de 2011 Yılı İtibariyle Alkol-Tütün-Enerji ve Elektrik Ürünlerinden Elde Edilen Hasılat (Milyon Euro).....	103
Tablo 35: Almanya’da Özel Tüketim Vergileri.....	105
Tablo 36: Japonya’da Alınan Özel Tüketim Vergileri.....	114
Tablo 37: Japonya’da Likör (İçki) Vergisi Oranları.....	117
Tablo 38: ÖTV Öncesi 1 Paket Sigaranın Vergilendirilmesi.....	128
Tablo 39: Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Vergi, Harç, Fon ve Paylar.....	138
Tablo 40: Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Bazı Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Önceki Yıllara Ait Tahsilât Oranları.....	139
Tablo 41: Özel Tüketim Vergisi Mal Listeleri ve Vergilendirme Zamanları.....	140
Tablo 42: 2008–2012 Yılları Arası ÖTV Faal Mükellef Sayısı.....	151
Tablo 43: 2002–2012 Yılları Arasında ÖTV Hasılatı ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı.....	152
Tablo 44: 2002-2012 Yılları Arasında I Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%).....	155
Tablo 45: 2002-2012 Yılları Arasında II Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı.....	157

Tablo 46: 2002-2012 Yılları Arasında III Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı.....	159
Tablo 47: 2002-2012 Yılları Arasında IV Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı.....	160
Tablo 48: Yıllar İtibariyle Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri - Toplam Vergi Gelirleri - Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin (Milyon TL) Artış Oranları (%).....	163
Tablo 49 : Yıllar İtibariyle Toplam Vergi Gelirlerinin ve Özel Tüketim Vergisinin Merkezi Yönetim Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı	166
Tablo 50: Merkezi Yönetim Borçlanma Gereği (Milyon TL) ve Özel Tüketim Vergilerinin Yıllar İtibariyle Artış Oranı (%).....	168
Tablo 51: Seçilmiş Bazı Mamuller Üzerindeki Vergi Yüklerinin (ÖTV+KDV) Seçilen Ülkeler Bazında Türkiye İle Kıyaslaması	171
Tablo 52:Alman Federal Cumhuriyetinde 2008-2012 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (milyon Euro) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları & Vergi Yüğü (SGK primleri hariç).....	176
Tablo 53: Alman ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması.....	177
Tablo 54: Japonya'da 2007-2011 Yılları Arasında Toplam Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (Milyar Yen) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) & Vergi Yüğü (SGK Primleri Hariç)	179
Tablo 55: Japon ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması	180
Tablo 56: Bulgaristan'da 2008-2012 Yılları Arasında Toplam Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (Milyon BGN) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) & Vergi Yüğü (SGK Primleri Hariç)	181
Tablo 57: Bulgar ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması	182

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Mali Sistemin Temel Bileşenleri.....	5
Şekil 2: Türkiye'de ÖTV ve Benzeri Vergilerin 1920-2010 Yılları İtibariyle Gelişimi.....	126

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: 2012 Yılı İtibariyle Çeşitli Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%).....	149
Grafik 2:2012 Yılı Toplam ÖTV Hasılatı İçerisinde Listeler İtibariyle Belirlenen Mallardan Elde Edilen Hasılatın Payı.....	154
Grafik 3: 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı (%).....	162
Grafik 4: 1995-2010 Yılları Arasında AB, OECD ve Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Tüketim Vergilerinin Payı	175
Grafik 5: 1995-2010 Yılları Arasında AB, OECD ve Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergilerinin Payı.....	175

KISALTMALAR

- a.g.e. : adı geçen eser
a.g.m. : adı geçen makale
a.g.t. : adı geçen tez
AB: Avrupa Birliği
ABD: Amerika Birleşik Devletleri
BSMV: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CIF: Cost, Insurance, Freight (Mal Bedeli, Sigorta ve Navlun)
CIF: Navlun Bedelleri Dâhil
DPT: Devlet Planlama Teşkilatı
GSMH: Gayri Safi Milli Hâsıla
GSYİH: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
hl: Hektolit
IMF: Uluslararası Para Fonu
İİBF: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
KDV: Katma Değer Vergisi
KDVK: Katma Değer Vergisi Kanunu
kg: Kilogram
LPG: Likit (Sıvılaştırılmış) Petrol Gazı
M.S.: Milattan Sonra
MHV: Mal ve Hizmet Vergileri
OECD: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖİV: Özel İletişim Vergisi
ÖTV: Özel Tüketim Vergisi
s: Sayfa
TOBB: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
WTO: Dünya Ticaret Örgütü
y.a.g.e. : yukarıda adı geçen eser
y.a.g.m. : yukarıda adı geçen makale
y.a.g.t. : yukarıda adı geçen tez

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
YEMİN METNİ	iii
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI	iv
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	viii
GRAFİKLER LİSTESİ	viii
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK MALİ SİSTEMİ VE VERGİLER

I. MALİ SİSTEM KAVRAMI	4
II. GÜNÜMÜZ TÜRK MALİ SİSTEMİNİN YAPISI	7
A. Kamu Harcamaları	7
B. Kamu Gelirleri	11
C. Kamu Borçlanması	13
D. Kurumsal Yapı	16
III. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	16
A. Osmanlı Döneminde Kamu Mali Sistemin Yapısı ve Vergiler	17
1. Tanzimat Öncesi Dönem	17
2. Tanzimat Sonrası Dönem	22
B. Cumhuriyet Döneminde Türk Kamu Mali Sistemi ve Vergi Sisteminin Gelişimi	25
1. 1920-1949 Dönemi	25
2. 1950-1980 Dönemi	30
3. 1980-2010 Dönemi	32
IV. GÜNÜMÜZ TÜRK MALİ SİSTEMİNİN VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ	36
A. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	36
1. Gelir Vergisi	36
2. Kurumlar Vergisi	37
B. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	39
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	40
2. Emlak Vergisi	40
3. Veraset ve İntikal Vergisi	41
C. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	42
1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi	42
2. Özel Tüketim Vergisi	44
3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	45
4. Özel İletişim Vergisi	45
5. Şans Oyunları Vergisi	46
D. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	48

1. Gümrük Vergileri	48
2. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	49
E. Damga Vergisi	50
V. VERGİLERİN DOLAYLI VE DOLAYSIZ SINIFLANDIRILMASI BAKIMINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	52

İKİNCİ BÖLÜM ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

I. TÜKETİM VERGİLERİNİN TEORİK YAPISI	55
A. Genel Tüketim Vergileri	56
1. Yayılı Satış Vergisi	56
2. Toplu Satış Vergisi	57
3. Katma Değer Vergisi	57
B. Özel Tüketim Vergileri	58
1. Özel Tüketim Vergisi'nin Tarihsel Gelişimi	59
2. Özel Tüketim Vergisinin Nitelikleri	62
3. Özel Tüketim Vergisi'nin Uygulanma Gerekçeleri	63
II. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU.....	65
A. OECD Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergilerinin Genel Durumu	65
B. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergisinin Genel Durumu	74
III. OECD ÜLKELERİNDE BAZI ÜRÜNLER ÜZERİNDEN ALINAN (ALKOL, TÜTÜN, PETROL) ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ.....	80
A. Alkol Ürünleri	81
B. Tütün Mamulleri	85
C. Petrol Ürünleri	87
IV. AB ÜLKELERİNDE UYUMLAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ ÜRÜNLER ÜZERİNDEN ALINAN (ALKOL, TÜTÜN, PETROL VE ENERJİ) ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ	89
A. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma	89
B. Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma	91
1. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılma Gerekçeleri	91
2. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması İçin Yapılan Düzenlemeler	92
C. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi	94
1. Alkol Ürünleri	95
2. Tütün Ürünleri	99
3. Petrol ve Enerji Ürünleri	101
V. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI...104	104
A. Almanya'da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması	104
1. Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri	106
a) Alkol Oranı Düşük İçkiler Vergisi (Alcopops Duty)	106
b) Bira Vergisi (Beer Duty)	106
c) Konyak Vergisi (Spirits Duty)	107
d) Köpüklü Şarap Vergisi (Sparkling Wine Duty)	107
e) Aramal Vergisi (Intermediate Products Duty)	108
2. Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınan Vergiler	108
a) Enerji Vergisi (Energy Duty)	108

b) Elektrik Vergisi (Electricity Duty)	110
c) Nükleer Yakıt Vergisi (Nuclear Fuel Duty)	110
3. Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri	111
a) Tütün Vergisi (Tobacco Duty)	111
4. Çeşitli Mallar Üzerinden Özel Tüketim Vergileri	112
a) Kahve Vergisi (Coffee Duty)	112
B. Japonya’da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması	113
1. Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri	114
a) Benzin ve Yerel Benzin Vergisi (Gasoline and Local Gasoline Tax)	114
b) Likit Petrol Gazı Vergisi (Liquefied Petroleum Gas Tax)	115
c) Uçak Yakıt Vergisi (Aviation Fuel Tax)	115
d) Petrol ve Kömür Vergisi (Petroleum and Coal Tax)	116
e) Elektrik Enerjisi Geliştirme ve Tanıtım Vergisi (Promotion of Power Resources Development Tax)	116
2. Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri	117
a) Likör Vergisi (Liquor Tax)	117
3. Tütün Mamulleri üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri	118
a) Tütün Vergisi (Tobacco Tax)	118
b) Özel Tütün Vergisi (Special Tobacco Tax)	118
C. Bulgaristan’da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRK MALİ SİSTEMİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

I. TÜRKİYE’DE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN SEYRİ.....	121
A. Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi	122
1. Osmanlı’da Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi	122
2. Cumhuriyet Döneminde Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi	123
B. Özel Tüketim Vergisi Konusunda Türkiye’de Tek Yasal Düzenleme Gereksinimi	127
C. Özel Tüketim Vergisi Kanun Çalışmaları	129
1. Birinci Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı	129
2. İkinci Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı	130
3. Üçüncü (Yasalaşan) Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı	131
a) Üçüncü (Yasalaşan) Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı’nın Meclis Genel Kurul Görüşmelerinde Öne Çıkan Hususlar	131
b) 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun Genel Gerekçesi	135
4. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu İle Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Vergi, Harç, Fon ve Paylar	136
II. 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU’NUN NİTELİKLERİ.....	139
A. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay	139
B. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu	141
C. Verginin Matrahı ve Oranı	141
D. Verginin Beyanı ve Ödenmesi	143
E. İstisnalar	144
F. Tecil-Terkin Uygulaması	145

G. İndirim Mekanizması	147
III. TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ANALİZİ.....	147
A. Yapısal Analiz.....	148
1. Mükellef Sayısı Bakımından Analizi	150
2. Toplam Hasılatı Bakımından Analizi.....	151
3. Listeler İtibariyle Hasılatı Bakımından Analizi	153
a) I Sayılı Liste.....	154
b) II Sayılı Liste	157
c) III Sayılı Liste	158
d) IV Sayılı Liste.....	159
B. Mali Analiz	161
1. Kamu Gelirleri ve Özel Tüketim Vergisi	161
2. Kamu Harcamaları ve Özel Tüketim Vergisi.....	164
3. Borçlanma ve Özel Tüketim Vergisi.....	167
IV. TÜRKİYE'DEKİ ÖTV UYGULAMASININ DÜNYADAKİ ÖTV UYGULAMARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI	169
A. Yapısal Analiz.....	169
B. Oransal Analiz.....	174
1. AB ve OECD Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Oransal Analiz.....	174
2. Seçilmiş Ülkelerle Karşılaştırmalı Oransal Analiz.....	176
SONUÇ.....	183
KAYNAKÇA	191
EKLER.....	209

GİRİŞ

Kamu mali sistemi; gelir, harcama, borçlanma ve bunları düzenleyici kural, kurum ve kuruluşlardan oluşan bir yapıyı ifade etmektedir. Devletlerin devamlılığını sağlayabilmesi başta olmak üzere toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere kamu kurum ve kuruluşlarınca önceden belirlenmiş hukuk kurallarına göre yaptıkları harcamalar mali sistemin harcama bileşenini ifade eder. Kamusal ihtiyaçları karşılamak amacıyla özel sektörden kamu sektörüne aktarılan finansal kaynaklar mali sistemin gelir bileşenini oluşturmaktadır. Kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamadığı durumlarda başvuru mali sistem bileşeni ise borçlanmadır. Birbiri ile bağlantılı ve ilişkili olan bu sistemin herhangi bir bileşeninde meydana gelen değişiklik şüphesiz diğerlerini de etkilemektedir.

Kamu gelirinin en önemli kısmını vergiler oluşturmaktadır. Vergiler, zaman içinde ülkelerin artan ihtiyaçlarına bağlı olarak çeşitlilik göstermiştir. Günümüzde en yaygın olarak gelir, servet, harcama (tüketim) işlemleri ve kaynakları üzerinden vergi alınmaktadır. Vergilemenin en temel ve öncelikli amacı gelir elde etmek olmakla birlikte modern vergicilikte bazı sosyal ve iktisadi amaçlara yönelik vergilemeler de yapılmaktadır. Bu anlamda çeşitli kaynaklardan elde edilen vergilerden oluşan vergi sistemlerinde hangi vergilerin ağırlıklı paylara sahip olması gerektiği konusu, üzerinde tam bir uzlaşının sağlanamadığı mali konulardandır.

Günümüzde tüketim vergileri uygulama rahatlığı ve sağladığı yüksek hâsıla bakımından devletlerin temel vergi kaynaklarından birisi haline gelmiştir. Tüketim vergileri bütün mal ve hizmetler üzerinden üretim-tüketim zincirinin birinden veya tamamından alınan genel tüketim vergileri ile üretim-tüketim zincirinin bir aşamasından belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinden oluşmaktadır.

Özel tüketim vergileri, mali açıdan bakıldığında; uygulanması kolay, denetimi yüksek ve verimli vergiler iken; sosyal açıdan ise yüksek tüketimi ile insan ve çevre sağlığına zarar veren ürünlerin tüketiminin kısılmasını sağlama bakımından etkili bir politik araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan fiyat mekanizması içerisine yerleşip mükellef psikolojisi açısından mali anestezi etkisi meydana getiren bir vergi olması özelliği de hesaba katıldığında, ilk çağlardan günümüz modern vergi sistemlerine kadar sürekli uygulama alanı bulmuş dolaylı bir vergidir. Bu vergiyi özellikli kılan bir diğer husus da bazı kamusal harcamaları bundan yararlananlara

ödetme imkânı sağlamasıdır. Bu yüzden yabancı literatürde özel tüketim vergileri “vergi” anlamına gelen “tax” kelimesi yerine “görev” anlamına gelen “duty” kelimesi ile ifade edilmektedir.

Özel tüketim vergisinin bu özellikleri kamu harcamalarının finansmanında önemli yere sahip olmasını sağlarken, hükümetlerin bütçe açıklarını kapatma konusunda da kolaylık sağlamaktadır.

Bütün bu işlevleri yanında dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre dolaylı vergiler grubunda kalan özel tüketim vergisi, vergilemede ve gelir dağılımında adaleti bozucu etkisi nedeniyle eleştirilmektedir. Bu durum gelişmiş ülkelerde özel tüketim vergilerinin gelir sağlama amacını geri planda bırakıp sosyal ve iktisadi amacını ön plana çıkarmış iken, gelişmekte olan ülkelerde tam tersi bir duruma yol açmıştır.

Türk vergi tarihi açısından gerek Osmanlı’da gerekse Cumhuriyet Döneminde çeşitli özel tüketim vergisi uygulamaları olmakla birlikte modern anlamda özel tüketim vergisi uygulamasına 2002 yılında 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile geçilmiştir. Türk vergi sistemi içerisinde henüz çok yeni olan bu vergi, yukarıda saydığımız ve özellikle de gelir sağlamadaki başarısı, fiyat mekanizması içerisine gizlenmesi ve toplum sağlığı gibi gerekçeleri ile mükellef tepkisini çok fazla çekmeyen yapısıyla çok kısa sürede devletin artan kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı haline getirmiştir. Gelişmekte olan bir ülke kategorisinde yer alan Türkiye’de özel tüketim vergisinin gelir sağlama amacı ön plana çıkmıştır.

Bütün bu yapı içerisinde çalışmanın birinci bölümünde öncelikle, mali sistem kavramı bu kavramın bileşenleri ele alınacak ve günümüz Türk Mali Sistemi açısından neyi ifade etmeleri üzerinde durulacaktır. Sonrasına Türk Mali Sistemi içerisinde yer alan Türk Vergi Sistemi, tarihsel süreci bakımından incelenecek ve günümüz vergi sisteminin analizi yapılmaya çalışılacaktır. Bu analiz yapılırken vergi sistemi, vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı ile dolaylı-dolaysız vergi ayırımı açısından ele alınacaktır.

İkinci bölümde, tüketim vergilerinin teorik temellerine değinilerek, özel tüketim vergilerinin tüketim vergileri içerisindeki özellikleri açıklanmaya çalışılacaktır. Bir diğer ifadeyle, özel tüketim vergilerinin neyi ifade ettiğine ve niteliklerine ilişkin açıklamalara yer verilecektir. Daha sonra özel tüketim vergilerinin dünya ülkelerindeki mevcut durumunun analizi yapılacaktır. Bu kapsamda biri ekonomik bir organizasyon

olan OECD, diğeri siyasi bir bütünleşme olan AB bakımından tüketim vergileri içerisinde özel tüketim vergileri ele alınarak dünyadaki genel yapı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Son olarak da biri dünyanın gelişmiş ekonomilerinden ve AB'nin kurucu üyesi olan Almanya, diğeri gelişmiş bir Asya ülkesi olan ve aynı zamanda OECD üyesi de olan Japonya ile vergi yapısı içerisinde özel tüketim vergilerinin oransal boyutu bakımından Türkiye ile benzerlik gösteren ve yakın tarihte AB üyesi olmuş olan Bulgaristan'daki özel tüketim vergisi uygulamaları, örnek ülke uygulamaları olarak ele alınacaktır.

Son bölüme geldiğimizde öncelikle Türkiye'de ki mevcut özel tüketim vergisi üzerinde durularak başta tarihçesi olmak üzere nitelikleri belirtilerek teorik yapısı açıklanacaktır. Daha sonra ülkemizde dört liste halinde hazırlanmış birçok mal çeşidi üzerinden oransal ve maktu tutarlarda alınan Özel Tüketim Vergisinin uygulamaya girişinden günümüze Türk Vergi Sistemi içerisindeki ağırlığı, mükellef sayısı, listelerin yapısı, hangi listelerden ne kadar vergi hasılatı elde edildiği ve bunların Türk Vergi Sistemi içerisindeki diğer vergiler ile kıyaslaması yapılacaktır.

Özel Tüketim Vergisinin yapısal olarak analizi bu şekilde tamamlanırken daha sonra harcama ve borçlanma ilişkisi ortaya konulmaya çalışılarak bir mali analiz yapılmaya çalışılacaktır. Bu analiz; kamu harcamalarının finansmanı, mali disiplin, kamu kesimi borçlanma gereği gibi unsurlar bakımından gerçekleştirilecektir.

Üçüncü bölümün son kısmında ise Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisi uygulaması ikinci bölümde anlatılan dünyadaki bazı özel tüketim vergisi uygulamalarıyla, vergi yapısı ve sağlanan hasılat bakımından karşılaştırılarak bir değerlendirme yapılmaya çalışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK MALİ SİSTEMİ VE VERGİLER

Mali sistem kavramı kendisini oluşturan alt sistemler ile ifade edilmektedir. Her alt sistem de kendi alt sistemlerinden meydana gelmektedir. Türk Mali Sistemi, birbiri ile ilişkili harcama, gelir, borçlanma ve bunları düzenleyen kurum ve kurallardan meydana gelen dörtlü yapıyı ifade etmektedir. Bu bölümde, ilk olarak mali sistem kavramları üzerinde durularak Türk Mali Sistemi incelenmiştir. Daha sonra mali sistemin gelir yapısının bir alt sistemi olan ve neredeyse gelir sisteminin tamamını temsil eden Türk Vergi Sistemi tarihsel gelişim sürecinde ele alınmış ve ardından günümüz Türk Vergi Sistemi önce vergi türleri itibariyle sonrasında ise dolaylı-dolaysız vergiler ayrımı bakımından değerlendirilmeye çalışılmıştır.

I. MALİ SİSTEM KAVRAMI

Sistem kelimesi, Latince "birleşme", "oluşma", "bir araya gelme" anlamını taşıyan systema'dan; o da Yunanca aynı anlamlara gelen sustema kelimesinden türemiştir. Sistem, en basit tanımıyla, birbiriyle ilişki içerisinde olan, birbiriyle etkileşen elemanlar topluluğudur. Bir başka tanımda ise sistem, ortak bir amacı gerçekleştirmek veya başarmak amacıyla bir araya getirilen, ortak özellikleri olan, birbiriyle etkileşimli parçaların bütününe verilen isim şeklinde ifade edilmektedir¹.

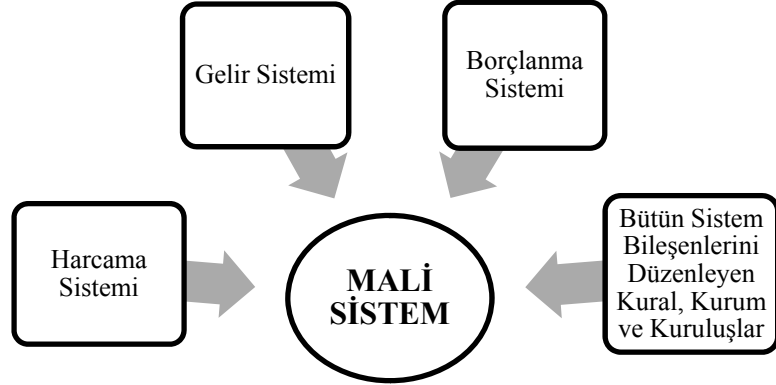
Bir ülkenin kamu mali^{*} sistemi, devletin gelirleri ve harcamaları ile bu işlemleri gerçekleştirmeye ve bunlara ilişkin politikaları geliştirmeye yetkili devlet kurumlarının oluşturduğu bütünsel yapıdan meydana gelir². Her sistem kendi içinde genel yapıyı oluşturan alt sistemleri barındırır. Bir kamu mali sistemini meydana getiren alt sistemler ise, harcama sistemi, gelir sistemi ve borçlanma sistemi gibi öğelerdir.

¹ Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 2.Baskı, Bursa, 1998, s.161.

^{*} Türkçede mali kelimesi genel bir ifade şeklinde olup, mali olaylar denildiğinde hem bireyler hem de devlet açısından para yada parayla ifade edilen konular akla gelmektedir. Bu yüzden de devlete ait mali olayları ifade edebilmek için kamu mali sistemi şeklinde bir tanımlama yapıldığı görülmektedir. İngilizce literatürde ise "fiscal" olarak ifade edilen kelime ile devlete ait parasal konular, özellikle de vergi ve kamu harcamalarına ilişkin konular anlaşılırken; "financial" kelimesi ise daha ziyade piyasa işlemlerine dair mali (finansal) konuları ifade etmekte kullanılmaktadır.

² EHow, "What Is a FiscalSystem?", http://www.ehow.com/info_8532826_fiscal-system.html, (Erişim Tarihi: 15.01.2013).

Şekil 1: Mali Sistemin Temel Bileşenleri



Kaynak: Şekil tarafımızca oluşturulmuştur.

Kamu harcamaları, devletin kamu otoriteleri aracılığı ile varlığını sürdürebilmek, toplumsal ihtiyaçları karşılamak, ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla önceden belirlenmiş usul ve esaslara göre yaptığı giderler olarak tanımlanmaktadır³. Üniter bir devlet sisteminde kamu harcamalarının büyük bir kısmı merkezi devlet örgütüne, bir kısmı yerel yönetimlerce ve bir kısmı da diğer kamu kuruluşlarınca gerçekleştirilir⁴. Bu açıdan bakıldığında, bir ülkedeki kamu harcama sistemi, harcamaları gerçekleştiren kurumlar ile bu harcamaların gerçekleştirilmesinde izlenen prosedürlerin oluşturduğu yapı olarak tanımlanabilir.

Kamu harcamalarının finansman kaynağını ise kamu gelirleri oluşturmaktadır. Kamu gelirleri, devletin ve diğer kamu kuruluşlarının, giderlerini karşılamak üzere hükümlerle gücüne dayanarak elde ettikleri bütün ekonomik değerlerden meydana gelmektedir⁵. Kamu gelirleri kapsam bakımından dar ve geniş anlamda olmak üzere ikiye ayrılabilir. Dar anlamda kamu gelirleri; devletin veya merkezi yönetimin çeşitli gelir kaynaklarından elde ettiği gelirleri ifade etmektedir. Geniş anlamda kamu gelirleri ise; merkezi yönetimin, mahalli idarelerin (il özel idareleri, belediyeler ve köyler),

³ Naci B. MUTER, A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2012, s.47.

⁴ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 869, Eskişehir, Ekim 2009, s. 76.

⁵ MUTER vd., s. 97.

parafiskal kurumların ve kamu iktisadi teşebbüslerinin çeşitli gelir kaynaklarından sağladıkları gelirlerin tümünü oluşturmaktadır⁶.

Çağdaş kamu gelirlerinin en önemlisi vergilerdir. Kapitalist ve karma ekonomi düzenindeki ülkelerin devlet gelirlerin % 70-95 arasındaki kısmını vergi gelirleri oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı, ülkelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleriyle ilişkilidir. Gelişmiş ekonomilerde devlet gelirlerinin % 90'ı hatta daha fazlası vergi yolu ile vergilendirilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise bu oran % 70 civarındadır⁷. Bu yüzden kamu gelirlerini sınıflandırırken vergiler ve vergi dışı gelirler şeklinde bir ayırma gitmek anlamlı olabilir.

Vergi sistemi, belirli amaçlara ulaşmak için bilimsel kurallara dayanarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur⁸. Vergi sistemi dar ve geniş anlamda ele alınabilir. Dar anlamda vergi sistemi, kamu gelirlerinin bir bölümünü, yani daha çok merkezi idarenin uyguladığı vergileri kapsar. Geniş anlamda vergi sistemi ise devletin, yerel yönetimlerin, il özel idarelerinin, köylerin, vakıfların ve diğer kamu kuruluşlarının sağladıkları tüm mali yükümlülükleri kapsar⁹.

Kamu harcama sistemi ve vergi sistemi kadar önemli olan bir diğer mali sistem ögesi de borçlanma sistemidir. Kamu borçlanmasının nedenleri, ülkeden ülkeye ve dönemden döneme değişebilmekle birlikte en önemli nedenini kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamaması oluşturmaktadır. Bunun dışında olağanüstü giderlerin finansmanı, kamu gelirlerinin zaman bakımından denkleştirilmesi, borç ödemek için, maliye politikası aracı olarak borçlanmaya gidildiği de görülmektedir¹⁰. Bir ülkedeki kamu borç sistemi, borçlanma yapmaya yetkili kurumlar, borçlanma araçları, borçlanma kuralları gibi unsurlardan oluşmaktadır. Özetle, sayılan bu üç sistem birlikte bir ülkenin mali sistemini oluşturmaktadır.

⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 7.Baskı, Ankara, 1998, s. 81.

⁷ MUTER, vd., 105.

⁸ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, BETA Yayınları A.Ş., 8. Baskı, İstanbul, 1992, s.388.

⁹ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:519, Eskişehir, Ekim 1998, s. 196.

¹⁰ ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Devlet Borçları**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 1541, Eskişehir, Haziran 2012, s. 8.

II. GÜNÜMÜZ TÜRK MALİ SİSTEMİNİN YAPISI

Günümüz Türk Mali Sistemi çeşitli kamu harcamaları, kamu gelirleri, borçlanma ve bunları yürütücü kurumlardan meydana gelmektedir. Temel yürütücü kurumları ise Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı oluşturmaktadır.

A. Kamu Harcamaları

Nereye, ne amaçla, ne kadar harcama yapılacağı; yapılan harcamaların denetimi ve saydamlığı, bütçe-plan ilişkilerinin kurulması ve yapılan harcamaların etkinliğini daha iyi görebilmek için aynı nitelikteki kamu harcamaları diğerlerinden ayrılarak sınıflandırılır¹¹. Sektörler arasında kaynakların tahsisini ölçme ve politika oluşturmak için; hukuki yetkiler ile uyumlu olmasını sağlamak için; politikaları yeniden gözden geçirmek ve performansını analiz etmek için, bütçenin günlük yönetimi için harcamaların sınıflandırılması önemlidir¹².

Kamu harcamalarının temel sınıflandırmaları idari, fonksiyonel ve ekonomik (bilimsel) sınıflandırma şeklinde üç türdür.

İdari sınıflandırma; harcamayı yapan idari birimlerin esas alınmasına dayanır¹³. Kamu harcamalarının sınıflandırması konusunda ilk olarak düşünülmesi gereken sınıflandırma idari sınıflandırmadır. Devlet örgütlenmesine, harcama yapacak birimlerin ad ve yapısına göre biçimlendirilen bu tür sınıflandırmalar her ülkenin devlet bütçesinde karşımıza çıkacaktır. Burada sınıflandırmanın temelini devletin yapısı ve organları oluşturduğundan bazen bu tür ayrımlar organik sınıflandırma olarak da adlandırılır¹⁴.

Fonksiyonel sınıflandırma; kamu harcamaları, bu harcamaları yapan kuruluşlar yerine, harcamaların yöneldiği devlet faaliyetine, fonksiyonlarına göre sınıflandırır. Fonksiyonel sınıflandırmaya göre, devlet harcamalarının ayrıştırılmasında amaç, devletin yapmış olduğu harcamaların hangi hizmetler için yapıldığının görülmesidir.

¹¹ İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistiki Verilere Göre Güncelleştirilmiş 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 51. - Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 1997, s.97.

¹² Richard ALLEN, Daniel TOMASSI, **Managing Public Expenditure-A Reference Book for Transition Countries**, OECD Publications Services, Paris, 2001, s. 121.

¹³ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Onuncu Baskı, Beta Basım Yayın ve Dağıtım, İstanbul, 1998,s. 154.

¹⁴ Deniz AYTAÇ, **Türkiye’de Konsolide Kamu Harcamalarının Gelişimi: Avrupa Birliği Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Ekonomisi/Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004, s. 14.

Genel olarak fonksiyonel sınıflandırma; eğitim, sağlık, ulaştırma, genel hizmetler, savunma, adalet, ekonomik yönlü hizmetler gibi alanları kapsamaktadır¹⁵. Bilimsel (ekonomik) sınıflandırmada ise, kamu harcamaları özellikle ekonomik nitelikleri göz önünde bulundurularak çeşitli şekillerde ayrıma tabi tutulur¹⁶.

Ekonomik sınıflandırma, reel harcamalar ve transfer harcamaları şeklinde iki grupta ele alınabilir. Reel harcamalar; devletin mal, hizmet ve üretim faktörü karşılığında yaptığı harcamalardır. Örneğin devletin bina, kırtasiye, demirbaş, makine ve teçhizat alımı ve personel istihdamı birer gerçek harcamadır. Gerçek harcamalarda etki ve sonuçları bakımından¹⁷;

a) Cari harcamalar

b) Yatırım harcamaları, olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Cari harcamalar, devlet mekanizmasını işleyişini sağlamak için, devletin mal ve hizmet satın alması ve tüketimi ile ilgili harcamalardır. Devletin, personeline ödediği maaş, ödediği kiralar, elektrik, su faturaları cari harcamalardır. Bu harcamaların özelliği her yıl ve her zaman tekerrür etmeleri ve faydalarının cari dönemle sınırlı olmasıdır¹⁸. Yatırım harcamaları ise ekonomide sermaye birikimini sağlama, üretim kapasitesini artırma ile ilgili harcamalardır. Bu harcamaların faydaları genellikle uzun vadeli ve ekonomide milli geliri ve istihdam hacmini önemli ölçüde etkiler¹⁹. Makine teçhizat alımı, bakım onarım işleri, etüt proje giderleri yatırım harcamalarına birer örnektir.

Ekonomik sınıflandırmanın diğer bileşeni olan transfer harcamaları ise; karşılığında devletin mal veya hizmet gibi üretim faktörü elde etmediği harcamalar olup, ekonomik, sosyal ve mali nedenlerle satın alma gücünü bir kısım kişiler veya

¹⁵ Murat EKER, Kamu Harcamalarının Ekonomik Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Uygulama (1980-2004), Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2007, s. 15.

¹⁶ Servet ÇIKINLAR, Savunma Harcamaları ve Türkiye'nin Durumu, Savunma Harcamaları ve Türkiye'nin Durumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2006, s. 17.

¹⁷ Ahmet ARSLAN, "Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim", **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002, s. 8,

<[http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20_A.%20ARSLAN .pdf](http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20_A.%20ARSLAN.pdf)>, (Erişim Tarihi: 26.02.2013).

¹⁸ ARSLAN, y.a.g.m., s. 8

¹⁹ AYTAÇ, a.g.t., s. 42.

sosyal gruplara karşılıksız olarak intikal ettiren harcamalardır²⁰. Sosyal yardımlar, malullere ödenen aylıklar, mahalli idarelere yapılan mali yardımlar, dul ve yetim aylıkları, öğrenci bursları, vergi muafiyet ve istisnaları, borç faiz ödemeleri gibi harcama kalemleri transfer harcamaları kapsamındadır.

Günümüzde geçerli olan sınıflandırma türlerinden olan fonksiyonel ve ekonomik sınıflandırmaya göre Türkiye’deki kamu harcamalarını şu şekilde sıralayabiliriz;

Tablo 1: 2013 Yılı Verileri Doğrultusunda Türkiye’de ki Kamu Harcamaları Bileşenleri

Fonksiyonel Sınıflandırma	Ekonomik Sınıflandırma	
Genel Kamu Hizmeti	Personel Giderleri	Reel Harcamalar
Faiz Giderleri	Mal ve Hizmet Alımları	
Savunma Giderleri	Sermaye Giderleri	
Kamu Düzeni ve Güvenlik	Borç Verme	
Ekonomik İşler ve Hizmetler	Yedek ödenek	Transfer Harcamaları
Çevre Koruma	Faiz Giderleri	
İskân ve Toplum Refahı	Sermaye Transferleri	
Sağlık	Cari Transferler	
Dinlenme, Kültür ve Din	Sosyal Güvenlik Prim Giderleri	
Eğitim		
Sosyal Güvenlik ve Sosyal Yardım		

Kaynak: Tablo, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü 2013 yılı kamu harcamaları sınıflandırma ölçülerine göre tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloya göre bütçe harcama bileşenleri yukarıda bahsettiğimiz ölçülerde gerçekleşmiştir. Son 11 yılın kamu harcamaları ekonomik sınıflandırmaya göre aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

²⁰ Seda SÖKENOĞLU, Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Bütçe Sistemleri İlişkisi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s. 19.

Tablo 2: Yıllar İtibariyle Genel Ekonomik Sınıflandırmaya Göre Genel Devlet Harcamaları* (Milyon TL) ve Toplam Genel Devlet Harcamaları İçerisindeki Payı (%)

Yıllar	Cari Harcamalar	Yatırım Harcamaları	Transfer Harcamaları	TOPLAM	Toplam / Cari Harcamalar	Toplam / Yatırım Harcamaları	Toplam / Transfer Harcamaları
2002	50.291	12.784	85.428	148.503	33.9	8.6	57.5
2003	62.960	13.084	103.443	179.487	35.1	7.3	57.6
2004	76.034	13.558	109.295	198.888	38.2	6.8	55
2005	85.217	18.761	108.631	212.609	40	9	51
2006	110.401	22.446	120.446	253.294	43.5	9	47.5
2007	126.367	26.747	131.899	285.013	44.4	9.3	46.3
2008	149.059	32.363	147.243	328.665	45.4	9.8	44.8
2009	168.771	31.405	181.794	381.970	44.2	8.2	47.6
2010	187.871	37.545	197.317	422.734	44.4	8.9	46.7
2011	215.946	43.322	217.801	477.070	45.2	9.1	45.7
2012	251.041	49.848	252.627	553.516	45.4	9	45.6

*Genel Devlet Harcamaları kavramına merkezi yönetim bütçe harcamaları dışında yerel yönetim ve SGK harcamaları da dâhil genel yapıyı ifade etmektedir.

Kaynak: T.C. MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, Genel Devlet Gelir - Gider Dengesi 2002-2012 istatistiklerinden yararlanarak hazırlanmıştır. <www.bumko.com.tr> (Erişim Tarihi: 26.02.2013).

Tablo bize 2002-2012 yılları arasında genel bütçe harcamalarının ortalama % 272 arttığını göstermektedir. Buda genel bütçe harcamalarında yıllık ortalama % 24'lük bir artış olduğu anlamına gelmektedir. Bu artış trendi içerisinde cari harcamalar % 399 artarken, yatırım harcamaları % 289, transfer harcamaları ise % 195 artış göstermiştir. Bu durum bize transfer harcamalarının genel trendin altında bir artış gösterdiğini ifade etmektedir.

2012 rakamlarına göre ekonomik sınıflandırma bileşenlerinin genel bütçe harcamaları içerisindeki ağırlığın transfer harcamaları ve cari harcamalar üzerinde olduğu anlaşılmaktadır. Transfer harcamalarının görece üstünlüğü azalarak devam ederken cari harcamaların payı artarak transfer harcamalarına yaklaşmıştır. Burada üzerinde durulması gereken en önemli nokta ise yatırım harcamalarının payındaki düşüklük ve sabit durumdur. Bundan dolayı ülkede kamu yatırımlarının yetersiz olduğu söylenebilir.

B. Kamu Gelirleri

Kamu gelirleri devletin egemenlik gücüne dayanılarak değişik kaynaklardan elde edilir. Kamu geliri çoğunlukla millî gelir üzerinden elde edilirken, elde edilen bu gelirler yine kamusal hizmet amacıyla kamu giderlerine dönüşür²¹.

Kamu gelirleri türleri itibariyle aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 3: Türleri İtibariyle Kamu Gelirleri

Vergiler	Devlet veya vergilendirme yetkisine sahip kamu kuruluşlarının kamu harcamalarını karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden, karşılıksız, kesin, egemenlik hakkına ve kanuna dayalı olarak almış oldukları parasal tutarlardır.
Harçlar	Harç, yarı kamusal nitelikte kamu hizmeti üreten kamu kuruluşlarının sundukları hizmetlerden yararlananlardan faydalanma derecesine göre alınan parasal tutarları ifade etmektedir.
Resimler	Resimler, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlardan alınan izin karşılığında ödenen paralardır.
Şerefiyeler	Başta devlet olmak üzere kamu tüzel kişilerinin, özellikle belediyelerin gerçekleştirdikleri bayındırlık ve altyapı hizmetleriyle imar faaliyetlerinden dolayı, belirli semt veya yerlerin değer artışları sebebiyle, mülkünün değerinde artış bulunan kişilerden alınan yükümlülüktür.
Parafiskal Gelirler	Parafiskal (vergi veya harç benzeri) gelirler, devletin hâkimiyet hakkına dayanılarak elde edilen bir kamu geliri türüdür. Kamu hizmeti gören bazı kamu veya yarı kamu kuruluşu niteliğinde olan iktisadi sosyal ve mesleki kuruluşların kendi üyelerinden veya hizmetten yararlananlardan çeşitli adlarla aldığı paralara parafiskal gelirler denilmektedir.
Mülk ve Teşebbüs Gelirleri	Devletin; bazı taşınmazlarını satması ya da kiraya vermesi, özel hukuk kurullarına göre iktisadi teşebbüslerini bizzat yönetmesi dolayısıyla elde ettiği gelirler onun mülk ve teşebbüs gelirlerini oluşturur.
Para ve Vergi Cezaları	Para cezaları, toplum bireylerinin, birbirleri ile olan ilişkileri ve kamu düzeni açısından konulmuş bulunan kural ve koşullara uygun davranmayı sağlamaya, aksine hareket edenleri cezalandırmaya yönelik bir yaptırım sonucu elde edilen gelirlerdir. Vergi cezaları ise, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gereğine uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlamaya çalışır. Tersine hareket edenlerin cezalandırılması sonucu elde edilen gelirlerdir.
Borçlanma Gelirleri	Borçlanma kamu harcamaların ve vergiler arasında bir fark ortaya çıktığında başvuru gelir kaynağıdır.
Fonlar	Fon, belirli bir amaca veya birbirine yakın amaçlar grubunun gerçekleştirilmesi için belirli kaynakların toplandığı ve harcandığı bütçe bağlantılı veya bütünüyle bütçe dışı kamusal nitelikli özel bir hesap veya mali bir havuzdur.
Özelleştirme	Devletin görev ve fonksiyonları ile ilgili anlayıştaki değişiklikler, devlete

²¹ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, **Muhasebe ve Finansman-Bütçe İşlemleri**, Ankara, 2011, s. 12. <http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0055.pdf>(Erişim Tarihi: 12.02.2013).

	ait bazı kurum ve kuruluşların etkin ve verimli çalıştırılmaması ve piyasaya devrinin daha uygun olacağı düşüncesi, finansman ihtiyacı gibi gerekçelerle son yıllarda önem kazanan özelleştirme uygulamaları da devletin önemli gelir kaynaklarından biri olan özelleştirme gelirlerini sağlamaktadır.
Mali Tekeller	Kamu girişimciliğın özel bir türü olan mali tekeller, devletin bir kanuna dayanarak, mali amaçlarla bir mal veya hizmetin üretimini, ithal veya ihracını, alım veya satımını, kendisine veya herhangi bir tüzel kişiye tahsis etmesi veya bir hakkı bir imtiyaz şeklinde bir şirkete bırakması biçiminde ifade edilir. Devletin böylece tekel rantı ve tüketim vergisinin fiyat ile kaynaştırılması sonucu gelir elde etmesidir.
Para İşlemleri	Devlet egemenlik hakkına dayanarak yapmış olduğu para işlemlerinden çeşitli gelirler sağlar. Bu gelirler üç şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi emisyon ikinci ise devalüasyon ve son olarak madeni para basımıdır.
Bağış ve Yardımlar	Devlet gelirleri arasında devamlılık arz etmemektedir. Bağış ve yardımlar ulusal olabileceğı gibi uluslararası da olabilmektedir.

Kaynak: Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Yayınları, İstanbul, 1996, s.28. & Metin ERDEM, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Bursa, 1998, s.77. & Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 146. & MUTER vd., s. 111. & Ali Rıza DOĞRUL, Gayrimenkul Alım Satımlarında Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunun Önlenmesinde Bilgi Teknolojilerinin Rolü “Konya Örneğı”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2011, s. 11, yararlanılarak hazırlanmıştır.

Çağdaş kamu gelirlerinin % 70-90'nın vergi gelirlerinden elde edildiğine değinmiştik. Vergi ve vergi dışı gelirler olarak ayırabileceğimiz kamu gelirlerinin görünümü son 11 yıl için aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 4: Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Gelirleri (TL) ve Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerinin Payı (%)

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	Genel Bütçe Gelirleri İçerisinde Vergi Gelirlerinin Payı (%)
2002	74.603.699.065	59.631.867.852	80
2003	98.558.732.547	84.316.168.756	86
2004*	120.089.244.000	101.038.904.000	84
2005*	148.237.974.000	119.250.807.000	80
2006**	182.577.918.000	151.271.701.000	83
2007	203.349.268	171.098.466	84
2008	225.496.339	189.980.827	84
2009	232.930.317	196.313.308	84
2010	271.957.407	235.714.637	87
2011	319.512.928	284.490.017	89
2012	362.396.372	317.188.767	88

*Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dâhil edilmiştir.

**2006 - 2012 yılları bütçe kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhil olduğundan, 2006 - 2012 rakamlarında da mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dâhildir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923-2012)” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm> tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

Yukarıdaki tabloya göre 2002-2012 yılları arasında toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 389 artış gösterdiğini söyleyebiliriz. Bu durumda vergi gelirlerinde yıllık % 35’lik bir artış olduğu ortaya çıkmaktadır. Türk gelir sisteminin son 11 yıl için ortalama % 84’ü vergilerden ve harçlardan meydana gelirken geriye kalan % 6’lık kısmı 2013 yılı bütçe yapısına göre sermaye gelirleri, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, alınan bağış, yardımlar ile özel gelirler, faizler, paylar, para cezaları, özel bütçe ve düzenleyici ve denetleyici kurum gelirlerinden meydana gelmiştir.

C. Kamu Borçlanması

Borçlanma belirli bir süre sonra geri ödenmek üzere para ve/veya değerli şeylerin ödünç alınmasıdır. Borçlanan taraf devlet olduğunda ise bu tür borçlanmalara kamu borçlanması adı verilmektedir²². Devlet borcu; devletin, belirlenen bir takvime göre, önceden tayin edilen hakların sahiplerine faiz ve/veya anapara ödemeleri yapmasına ilişkin yasal bir yükümlülüğüdür²³.

Klasik anlayışa sahip iktisatçılar tarafından, olağanüstü bir gelir kaynağı olarak nitelendirilen borçlanmaya, olağan kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayamaması nedeniyle başvurulması gerektiği savunulmuştur. Teorik temelleri 1930’lu yıllarda Keynes’in öncülüğünde atılan ve 1960’lı yıllarda siyasi alanda etkinliğini genişleten iradi(takdiri) ekonomi politikaları, bu hâkimiyetini 1970’li yıllara kadar sürdürmüştür. Keynesyen yaklaşıma tabi maliyeciler borçlanmaya; bir maliye politikası aracı olarak kamu maliyesi içerisinde aktif rol yüklemiştir. Bu yaklaşım ile borçlanma; olağan bir kamu geliri sayılmış, ekonomik büyüme ve istikrarı sağlamak amacıyla başvurulabilecek bir politika aracı olarak kabul edilmiştir²⁴. Özellikle 1970’li yılların sonlarına doğru pek çok ülkede uygulanan takdiri ekonomi politikalarının makro-ekonomi üzerinde ortaya çıkardığı olumsuz sonuçlar iktisatçıları kurallara dayalı

²² Nihat DOĞANALP, Kamu Borçlanma Teorisi ve Borçlanmanın Reel Kesim Üzerindeki Etkileri, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2005, s. 3.

²³ H. Barış KAYRAKCI, Türkiye’de Kamu Borçlanma Politikası ve Fonksiyonel Gelir Dağılımı İlişkisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Genel İktisat Anabilim Dalı, İktisat Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006, s. 4.

²⁴ T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, 2012, a.g.e., s. 4 & Coşkun Can AKTAN, “Geleneksel Maliyeye Karşı Yeni Maliye (Borçlanma)”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/yeni-maliye/borclanma.htm> (Erişim Tarihi: 28.02.2013).

ekonomi politikaları üzerinde düşünmeye yöneltmiştir²⁵. Kurallara dayalı bu yeni maliye anlayışını savunun iktisatçılar, borçlanmaya da mali kurallar ile sınırlama getirilmesi gerektiğini ve borçlanmanın olağanüstü bir gelir kaynağı olduğunu öne sürmüştür. Yine bu anlayışa göre borç yükü gelecek nesiller üzerinde kalacaktır.

Yeni Maliye anlayışının öncülerinden olan Buchanan'a göre kurallara ve sınırlamaya tabi olmayan borçlanma ile birlikte; siyasi desteklerini arttırmak isteyen politikacılar, harcama-vergi programlarını bu yönde oluşturarak daha fazla harcama yapar ve bunu vergiler ile desteklemezler. Ortaya çıkan eksikliğin vergiler ile finansmanını geleceğe bırakırlar. Böylece, bütçe dengesinin rejimi altında desteklerini arttıırırlar²⁶.

Türkiye'de kamu borçlanmalarının başlıca nedenleri şunlardır²⁷;

- Bütçe gelir-gider dengesizlikleri,
- Kamu israfının büyüklüğü,
- Sermaye birikiminin yetersizliği sonucu yatırımların finansmanı,
- Yaşanan ekonomik krizler,
- Alınan borçların ödenememesi sonucu borcun borç ile finansmanı,
- Dış ticaret açıkları,
- Oportünist politikalar.

Türkiye'nin son dönemdeki kamu borç stokunun görünümü ise şu şekildedir;

²⁵ Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Ahmet ÖZEN, "Kamu Ekonomisi Yönetiminde İki Farklı Ekonomi Politikası Yaklaşımı: İrادی ve Takdiri Kararlara Karşı Kurallar", **Mali Kurallar-Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim: Vergi, Harcama, Borçlanma vs. Üzerine Kurallar ve Sınırlamalar**, Edt: Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK, Fatih KAYA, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/408, Ankara, s. 1.

²⁶ Richard E. WAGNER, "James M. Buchanan Constitutional Political Economist", **AEI Journal on Government and Society Regulation**, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington D.C., 1987, s. 16.

²⁷ Süleyman BAKKAL, Temel GÜRDAL, "İç Borçlanmanın Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri", Akademik İncelemeler Dergisi, C.2, S.2, Sakarya, 2007-Kadir KARAGÖZ, "Türkiye'de Dış Borçlanmanın Nedenleri-Ekonometrik Bir İnceleme", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:66-67, 2007, s. 100-106.

Tablo 5: 2002-2012 Yılları Arasında Merkezi Yönetim Bütçe Borçlanma Gereği ve Toplam Kamu Borçlanma Gereği (Milyon TL)

Yıllar	Merkezi Yönetim Bütçe Giderleri	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	Merkezi Yönetim Borçlanma Gereği	Toplam Kamu Borçlanma Gereği
2002	119.604	79.420	40.744	35.008
2003	141.248	101.040	40.204	33.355
2004	152.093	122.964	30.300	20.367
2005	159.687	152.784	8.117	-1.992
2006	178.126	173.483	4.643	-14.268
2007	204.068	190.360	13.708	553
2008	227.031	209.598	17.432	15.367
2009	268.219	215.458	52.761	48.091
2010	294.359	254.277	40.081	25.949
2011	314.607	296.824	17.783	1.790
2012	360.491	331.700	33.472	24.831

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013), <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu--2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013).

Kamu kesimi borçlanma gereği bir ülkede kamu harcamalarının olağan kamu gelirlerini karşılayamadığı durumda karşımıza çıkan bir kavramdır ve bu yönüyle bütçe dengesi kavramı ile ilişkilidir. Bu durumda merkezi yönetim bütçe dengesi ve kamu kesimi toplam dengesi aşağıdaki gibi formüle edilir²⁸.

- Merkezi yönetim bütçesi = Genel bütçe + Özel bütçe + Bütçe dışı fonlar + döner sermayeli kuruluş bütçeleri + Düzenleyici ve denetleyici kurum bütçeleri.
- Genel yönetim dengesi = Merkezi yönetim bütçe dengesi + Sosyal güvenlik kurumlarının bütçe dengesi (işsizlik sigortası fonu dâhil) + Yerel yönetimlerin bütçe dengesi.
- Kamu kesimi toplam dengesi = Genel yönetim bütçe dengesi + KİT'lerin dengesi.

Bu durumda Türkiye'nin toplam kamu kesimi borçlanma gereği 2005-2006 yılları hariç tutulduğunda her zaman var olmuştur. 2002 yılına kıyasla 2012 yılına gelindiğinde bir düşüş yaşandığı gözlenirse de genel itibariyle devam eden bir borçlanma gereği söz konusu olmuştur. Merkezi yönetim borçlanma gereği ise toplam kamu borçlanma gereğinden daha fazla olmuş istisnasız her dönem de varlığını korumuştur. Bunda KİT'lerin özelleştirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin genel kamu dengesine katkısı yadsınamaz.

²⁸ Mahfi EĞİLMEZ, "Türkiye'de Kamu Mali Sistemi", <<http://www.mahfiegilmez.com/2012/07/turkiyede-kamu-mali-sistemi.html>>, (Erişim Tarihi: 15.06.2013).

D. Kurumsal Yapı

Mali sistemin bir diğ er bileş eni ise kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borç lanma konusunda ki hukuksal düzenlemeler ile bu hukuksal düzenlemelerden aldığı yetkilerle bahsi geç en mali sistem bileş enleri hakkında tasarruf yetkisine sahip yürütücü kurumlardan oluş turmaktadır.

Mali sistem bileş enleri aç ısından birç ok yasal düzenleme mevcut iken; kamu harcamaları ve kamu gelirleri alanında özellikle bütç e ve denetimi konusunda, 2003 yılında kabul gö ren 5018 Sayılı Kamu Mali Yö netimi ve Kontrol Kanunu, borç lanma konusunda 2013 yılında 6456 Sayılı Kanun ile değ iş ikliğ e uğ rayan 4749 Sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yö netiminin Dü zenlenmesi Hakkında Kanun, kamu alacakları hakkında 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun temel yasal düzenlemelere birer ö rnektir.

Devlet bir tüzel kiş idir. Devletin ç eş itli kurumları bu tüzel kiş iliğ i kendi görev ve yetkileri ç erçevesinde temsil ederler. Devlet tüzel kiş iliğ inin mali yön ünü Maliye Bakanlığı ve Hazine ortaklaş a temsil eder. Maliye Bakanlığı, mülk sahipliğ i, devlet gelirlerinin toplanması gibi konularda, Hazine ise devlet harcamalarının ö denmesi ve kamu borç lanması gibi konularda devletin tüzel kiş iliğ inin temsilini üst lenirler²⁹.

III. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE VERGİLERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türk mali sistemi içerisinde kamu gelirlerinin büyük bir bölümünü oluş turan vergiler kamu harcamalarının finansmanında da en fazla başvuru alan kaynaklar haline gelmiştir. Mali sistem ile birlikte vergilerin tarihsel geliş imi günümüz mevcut yapıyı anlamamız aç ısından yardımcı olacaktır.

Türkiye’de sosyal konulara ilişkin yapılan tarihsel incelemelerin kendi içinde iki kategorik boyutta ele alındığ ı görölmektedir. Bunlar, Cumhuriyet Dönemi ve Cumhuriyet Öncesi Dönem ya da diğ er bir ifadeyle Osmanlı Dönemi şeklinde olmaktadır.

²⁹ EĞİLMEZ, a.g.m., <<http://www.mahfiogilmez.com/2012/07/turkiyede-kamu-mali-sistemi.html>>, (Eriş im Tarihi: 15.06.2013).

A. Osmanlı Döneminde Kamu Mali Sistemin Yapısı ve Vergiler

Altı yüz yıllık bir tarihin tek başlık altında incelenmeye çalışılmasının zorluğu ve tarihsel farklılığı düşünüldüğünde, Osmanlı'ya dair incelemelerde devlet anlayış ve yönetimindeki değişimin temel noktasını oluşturan Tanzimat Dönemi bir mihenk taşı kabul edilmektedir. Bu yüzden de sosyal bilimlerde Osmanlı'ya dair incelemeler genellikle Tanzimat Öncesi ve Tanzimat Sonrası şeklinde iki temel döneme ayrılarak yapılmaktadır.

1. Tanzimat Öncesi Dönem

Osmanlı maliye organizasyonu, geniş anlamda devlet, özel anlamda ise ordu ve savaş finansmanının gereklerine göre şekillenmiş ve zaman içerisinde hem devlet hem savaş organizasyonunda meydana gelen değişimlere paralel olarak değişim geçirmiştir³⁰. Osmanlı Mali Sistemi; (i) merkez hazine (hazine-i amire, dış hazine), (ii) padişah hazinesi (iç hazine) ve (iii) tımar (dirlik) sisteminden oluşan bir sacayağı üzerine oturtulmuştur³¹. Hazine-i Amire, gelir giderleriyle merkezi idarenin bütçesini oluşturmuştur. Yani devletin bütün gelir ve giderlerini içermemekte sadece merkezi idarenin belli gelir ve giderlerini içermektedir³².

Aşağıdaki tabloda merkez hazinenin (hazine-i amire) gelir ve giderleri bir arada olacak şekilde gösterilmiştir.

³⁰ Erol ÖZVAR, **Osmanlı Maliyesinde Malikâne Uygulaması**, Kitabevi Yayınları, İstanbul, Eylül 2003, s. 3.

³¹ Alper DEĞER ve Adem ANBAR, "Osmanlı İmparatorluğunun İç Borçlanmada Kullandığı Yöntem ve Araçlar", **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 87, Nisan 2010, s.29.

³² Erdoğan ÖNER, **Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Kesin Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/398, Ankara, Ekim 2009, s. 24.

Tablo 6: Tanzimat Öncesi Hazine-i Amire Gelir ve Giderleri

HAZİNE-İ AMİRE(DİŞ, BİRÜN, MİRİ HAZİNE)			
Gelirleri	Ödemeyi Yapan Kişi/Kuruluş	Tahsil Eden Kişi/İdare	Giderler
Doğrudan Gelen Gelirler			
Cizye	Tüm eyaletlerdeki gayrimüslim teba	Cizyedar	Merkezdeki Harcamalar [Kapıkulu ulufeleri ve cülus bahşişleri, askeri ve sivil yönetici maaşları, tersane masrafları, yol, köprü, medrese vs. genel harcamalar, askeri harcamalar(top, silah, vs.)]
Ağnam resmi	Hayvan sahipleri	Mültezim	Merkezdeki harcamalar
Ganimet ve Pençik Vergisi	Ganimet sahipleri		Merkezdeki harcamalar
Maden resmi	Maden çıkartan kişi	Mültezim/emanet idaresi	Merkezdeki harcamalar
Gümrük resmi	Gümrüklerden mal geçirenler	Mültezim/emanet idaresi	Merkezdeki harcamalar
İhtisab rüsumu	Ticaret ve sanat erbabı	Muhtesip/ihtisab nezareti	Merkezdeki harcamalar
Örfi vergilerden merkeze gelenler	Reaya	Mültezim/emine	Merkezdeki harcamalar
Beytülmal, muhallefât, ve müsadere geliri	Tereke sahibi		Merkezdeki harcamalar
Diğer vergi dışı gelirler(Miri emlak, tağşiş vb...)			Merkezdeki harcamalar
Dolaylı Olarak Gelen Gelirler			
Salyaneli eyaletler irsaliye geliri	Eyalet beylerbeyi/valisi		Merkezdeki harcamalar
İmtiyazlı eyaletler yıllık maktu geliri	Eyalet bey, prens veya voyvodası		Merkezdeki harcamalar

Kaynak: Erdoğan ÖNER, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/369, Ankara s. 167-172 ve **Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Kesin Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/398, Ankara, s.23 yararlanarak hazırlanmıştır.

Mali sistemin hazine ayaklarında sonra en önemli kısmını tımar sistemi oluşturmaktaydı. Tımar, devlet görevlilerine hizmetleri karşılığında, belli bir bölgenin vergi toplama yetkisinin devredilmesi anlamına gelmektedir. Fethettiği yerlerde farklı ekonomik sistemlere ve farklı kültürlere sahip toplumlarla karşılaşan Osmanlı, bu toplulukların imparatorluk bünyesine dâhil edilmesi esnasında bir yandan merkezi otoritenin tesisini sağlarken diğer taraftan da mahalli şartlara da uyum sağlayacak bir sistemin oluşturulmaya çalışmıştır. Birbirine zıt olan Merkezi otorite ve mahalli şartlar arasında denge kurulması çabaları, imparatorlukta birkaç tür eyalet idare şekli ve birkaç tür sosyo-ekonomik hayat tarzı ortaya çıkmıştır. İmparatorluğun topraklarının büyük bir kısmında uygulanan (Balkanlar, Anadolu, Kuzey Suriye, Kısmen Irak) tımar sistemi,

bu idare tarzının en yaygını olmuş ve sistemin uygulandığı yerler tipik Osmanlı eyaletini temsil etmiştir³³.

Mısır, Yemen, Bağdat, Basra, Trablusgarp gibi uzak eyaletlerde ise tımar sistemi uygulanmamış, arazi ve vergi rejimi fetihten önceki gibi bırakılmıştır. Salyaneli (yıllık ödenekli) veya müstesna eyalet olarak nitelendirilen bu yerlerdeki gelirler eyalet tarafından toplanmış, eyalet giderleri çıkarıldıktan sonra kalan gelir fazlası veya önceden kararlaştırılmış belli bir miktar başkentte ki Hazine-i Amire'ye gönderilmiş, muhasebe kayıtları da bu yerlerde ayrı tutulmuştur. Böylece bu yerlerde merkezden ayrı hazine ve mali idare kurulmuştur. Eflak, Boğdan, Sırbistan, Sisam ve Aynaroz gibi özerk statülü eyaletler (imtiyazlı) ile Doğu ve Güneydoğu Anadolu'da yurtluk-ocaklık ve hükümet şeklinde yönetilen imtiyazlı sancaklarda ise gelir-gider idaresi sadece mahalli idarelere bırakılmış, bu yerler Osmanlı hazinesine sadece yıllık maktu bir vergi ödemiş ve/veya savaş sırasında asker yardımı yapmıştır³⁴.

Osmanlı vergi sistemi; İslam Hukukunun, Selçuklu Devlet düzeninin ve yerel unsurların izini taşır. Osmanlı ekonomisinde üretim tarıma dayanıyordu ve bu yüzden de vergi sistemi büyük ölçüde toprak rejimi tarafından belirleniyordu. Osmanlı toprak rejimi üzerinde görülen İslamiyet'in ve Selçuklu Türkeri'nin etkileri vergi sistemine de yansımıştır³⁵. Osmanlı Devleti, fethettiği toprakların gelişme derecelerine, dinlerine, toplumsal geleneklerine göre çeşitli biçimler alan karmaşık bir vergi sistemi kurmuştur³⁶.

Osmanlı Devletinde başlıca şer'i ve örfi olarak iki çeşit vergi vardır. Şer'i vergi olan öşür, haraç, zekât, cizye pençik, ağnam ve mukabili ve bunların teferruatı olarak Osmanlılarda seksen çeşit vergi alınırdı. Yine bunların dışında örf'i vergiler bulunmakta idi. Örf'i vergiler esasen olağanüstü zamanlarda tarh edilmişlerse de savaşların uzaması ve ihtiyacın artması üzerine daimi bir hal almış, zamanla sayıca da artmıştır³⁷.

³³ Fatma ACUN, "Klasik Dönem Eyalet İdare Tarzı Olarak Tımar Sistemi ve Uygulaması", **Türkler**, C. 9, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara, 2002, s. 899

³⁴ ÖNER, a.g.e.,2009, s. 24.

³⁵ İlham KÜSMENOĞLU, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1. Kitap**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010a, s. 1.

³⁶ Ali Rıza GÖKBUNAR, **Türkiye Maliye Tarihinde Âyanlık Kurumu, Rantiyer Bir Sınıfın Oluşum Mücadelesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007b, s. 11.

³⁷ İsmail Hakkı UZUNÇARŞILI, **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988, s. 319-321.

İslam hükümlerince; harben fethedilen yerlerin halkı fethetmeden önce müslüman ise yahut fethettikten sonra müslüman oldularsa veya fetihten sonra arazinin beşte biri beyt-ül mal için ayrılıp kalanı orayı fetheden gaziler arasında taksim edilmişse Müslümanlardan haraç almak caiz olmadığından ellerindeki yerlere arazi-i öşriyye denilmiş ve öşür (aşar) vergisi alınmıştır. Ancak fethedilen yerin halkı gayrimüslimse ve hükümdar halkı esir etmeyip ülkelerinde bırakır, ellerinde olan yerlerini yine onlara dağıtıp mükellefiyet yükler, kendilerine cizye koyarsa bu araziye arazi-i haraciyye denilirdi ve haraç vergisi alınırdı³⁸.

Osmanlı Devleti öşri ve haraci araziyi, devlete ait arazi (miri) şekline soktuğundan uygulama da ona göre yapılmıştı. Buna göre, Müslüman tebaa öşür namına, gayrimüslim tebaa haraç namına, 1/10 ve 5/10 arasında değişen ve hasat zamanı aynı olarak tahsil edilen zirai ürün vergisi verirdi³⁹.

Zekât, Müslüman halktan 1/40 oranında alınan bir vergiydi ve belli miktar koyun, keçi deve vb. hayvanlar ile altın, gümüş ve ticari eşyası olan kişilerden alınmıştır⁴⁰.

Cizye; buluğa ermiş, ehl-i kitap olan gayr-i müslim erkeklerin askerlik hizmeti karşılığında ödedikleri ve yılda bir defa mali güçlerine göre alınan bir tür baş vergisidir. Cizye kadın, çocuk, yaşlı ve felçlilerden alınmazdı. Sonrasında Tanzimat Fermanında tüm tebaa eşit kabul edildiğinden dolayı, 10 Mayıs 1855 tarihli bir irade ile cizye kaldırılmıştır⁴¹.

Pençik beşte bir demek olup, harplerde ele geçirilen esirlerden beşte birinin askerlikte kullanılmak üzere alınmasını veya değerinin beşte biri oranında verginin

³⁸ UZUNÇARŞILI, a.g.e, s. 320; Erdoğan ÖNER, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/369, Ankara,2005, s. 144; Oya ÖZDEMİR, Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2008, s. 12.

³⁹ UZUNÇARŞILI, y.a.g.e.,s. 319.

⁴⁰ KÜSMENOĞLU, a.g.e., 2010a s. 4. & ÖZDEMİR, y.a.g.t., s. 12.

⁴¹ Ali Rıza GÖKBUNAR, “Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi”, **Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, Manisa, 2007a, s. 2. & Abdullah MUTLU, **Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390, Ankara, 2009, s. 51.

hazinece tahsili demektir. Pençik vergisi, fetihler nedeniyle devletin kuruluş ve yükselme dönemlerinde gelirler arasında önemli bir yere sahip olmuştur⁴².

Ağnam vergisi ise koyun, keçi gibi hayvanların sahiplerinden her yıl, hayvanlardan elde ettikleri yararlanma karşılığında alınan bir vergi idi. Ağnam vergisinin hesaplanmasında kuzulu koyun, kuzusu ile beraber, oğlaklı keçi oğlağı ile beraber sayılır, yani oğlağından veya kuzusundan ayrıca vergi alınmazdı⁴³.

Şeriat dışında padişah tarafından konulan vergilere örfi vergiler denilmiştir. Örfi vergiler ülkede baş gösteren mali sıkıntılar yüzünden hükümdarın iradesi ile tarh edilmiş ve fakat sıkıntıların ardarda gelmesi nedeniyle zamanla devamlılık arz etmiştir. Örf'i vergiler, rüsum-ı örfiye ve tekalif-i divaniye (Avarız-ı Divaniye) şeklinde iki ana gruba ayrılır⁴⁴.

Rüsum-ı örfiye, devletin idare ve yargı organlarının yürüttüğü hizmetler karşılığında (yazıcı akçesi, vekâlet harcı, tahsildariye vb.) tahsil edilen vergilerdir. Harç benzeri vergiler doğrudan hizmeti yapan kişiler tarafından tahsil edilmiştir⁴⁵. Bu tür ilk örfi vergi II. Beyazid zamanında, geçimini temin etmek üzere mahkemelerde ücret-i sukuk adıyla harç alınmasıyla başlamıştır. Böylece belirli gelirlerin belirli giderlere tahsisi kuralına uyularak harçların hasılatı maaş olarak kadılarla maiyetindeki kişilere tahsis olunmuştur⁴⁶.

Başta savaş harcamaları olmak üzere devletin aniden beliren ve büyük masrafları gerektiren bazı kamu hizmetlerini ifa edebilmek için saldığı vergilere, tekâlifi divaniye, avarız-ı divaniye ve yahut sadece avarız adı verilmiştir⁴⁷. Avarız veya avarız-ı divaniye, Tanzimat'ın ilanına kadar, olağanüstü durumlarda ve özellikle harp masraflarını karşılamak üzere hükümdarın emri ile halkın doğrudan doğruya devlete vermeye mecbur tutulduğu her türlü hizmet, eşya ve para şeklindeki düzenli olmayan vergidir.

⁴² ÖNER, a.g.e., 2005, s. 148-149.

⁴³ Neşet ÇAĞATAY, "Osmanlı İmparatorluğunda Reayadan Alınan Vergi ve Resimler", **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5 Sayı: 5, Ankara, 1947, s. 486.

⁴⁴ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 156.

⁴⁵ GÖKBUNAR, 2007a., s. 2.

⁴⁶ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 157.

⁴⁷ Taner TATAR, **Sanayi Sosyoloji Ders Notu**, İnönü Üniversitesi, Malatya, 2010, s. 147, <<http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1046/file/sanayi.pdf>> (Erişim Tarihi: 17.01.2013).

Başlangıçta düzenli olmayan bu vergi, daha sonra yıllık düzenli olarak toplanan vergi haline gelmiştir⁴⁸.

2. Tanzimat Sonrası Dönem

Avrupa kendi ortaçağından yeni bir alternatif çıkararak fert-akıl-ilim hatta millet merkezli; ilim adamlarının, filozofların ve tüccarların oluşturduğu yeni dinamik aktörleriyle yeniçağına girerken, Osmanlı kendi sisteminden yeni alternatif ve yeni aktörler çıkaramadığından, eski sistemiyle ve asker-sivil-paşalar, kapıkulları ve ulema sınıfı gibi geleneksel aktörleriyle yoluna devam etmekle bir nevi kendi ortaçağını (Duraklama Devri) kendi hazırlamış ve onun içine girmiştir⁴⁹. Gerek III. Selim gerekse II. Mahmut dönemlerinde, belli alanlarında düzenleme yapılmadan devletin ayakta durmayacağı anlaşılmış, bazı yenilik hareketlerine girişilmiştir⁵⁰.

II. Mahmut'un ölümü üzerine 16 yaşındaki oğlu I. Abdülmecit 1839'da padişah oldu. Abdülmecit gençliğine rağmen babasının varmak istediği hedefe doğru ilerlemek arzusunda idi. Milletlerarası alanda durumu sarsılmış olan Osmanlı Devletine yabancıların güven ve sempatisini kazandırma, çeşitli bahanelerle Avrupa devletlerinin vuku bulan müdahalelerini önleme gibi düşünceler ile öteden beri yapılmakta olan çalışmalar sonuçlandırılarak Tanzimat Fermanı (Gülhane Hatt-ı Hümayunu) ilan edildi⁵¹.

Tanzimat Fermanı ve sonrasında yapılan düzenlemelerin en önemli tarafını mali düzenlemeler oluşturmuştur. Tanzimat ve sonrası yapılan mali düzenlemeleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Maliye nezareti Tanzimat'tan hemen önce, 1838 yılında kurulmuştur. Ancak Tanzimat'ın bir süreç içinde olduğu düşünüldüğünde Maliye Nezareti'nin kuruluşu ile Tanzimat'ın ilanının aynı reform çizgisinde yer aldığı görülmektedir.

⁴⁸ Hava SELÇUK, "Osmanlı Devletinde Merkez-Taşra İlişkisi Bağlamında Avarız, Nüzul ve Sürsat Vergileri (Şer'iyye Sicillerine Göre XVII. Yüzyılda Kayseri Sancağı)", **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:24, Kayseri, 2008, s. 160.

⁴⁹ Bayram KODAMAN, "Osmanlı Devleti'nin Yükseliş ve Çöküş Sebeplerine Genel Bakış", **Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Isparta, 2007, S.16, s. 12.

⁵⁰ Cezmi KARASU, "Tanzimat Dönemi Osmanlı Diplomasisine Genel Bir Bakış", **Ankara Üniversitesi Tarih Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi**, Ankara, 1993, S.4, s. 207.

⁵¹ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 246.

Tanzimat'ın mali açıdan uygulanması esas itibariyle Maliye Nezareti'nin görevi sayılmış, bu yetki ve sorumluluk maliye nazırına verilmiştir⁵².

- 1840 yılında Mansure Hazinesi, Hazine-i Amire, Redif Hazinesi gibi hazineler kaldırılarak Maliye Hazinesi ile birleştirilmiştir. Belirli bazı devlet gelirleri belirli bazı devlet giderlere tahsis amacı taşıyan farklı hazinelerin kaldırılmasıyla Maliye Hazinesi ve Maliye Nezareti tüm devlet gelir ve giderlerini yöneten tek hazine ve idare haline gelmiştir⁵³.
- İltizam usulü önce terk edilmiştir. 1840 yılından itibaren merkezden gönderilen ve devlet memuru sıfatına sahip “muhasıllar” (vergi tahsildarı) aracılığı ile vergilerin tahsil edilmesine başlanmıştır. Ne var ki, geniş yetkilerle donatılan ve kendilerinden büyük hizmetler beklenen muhasıllar, vergi ödemek istemeyen geniş kitlelerin ve bu ayrıcalıklı görevlilere tepki gösteren mahalli memurların direnci ile karşılaşmıştır. Bütün bunlara bazı muhasılların olumsuz davranışları da eklenince sonuç başarısız olmuştur. 1842 yılında tekrar iltizam usulüne geçilmiştir⁵⁴.
- Tanzimat ile birlikte, yıllardır süregelen örfi vergiler yerine “ancemaatin vergi” diye adlandırılan tek bir verginin getirilmesi kararlaştırılmıştır. Bu vergi ile mükellefin mali güçlerini göz önünde bulunduran bir vergi ihdas edilmeye çalışılmış ve sayıları doksanı bulan, uygulamasında adalet ve kuralları olmayan örfi vergiler tek çatı altında toplanmaya çalışılmıştır. Halkı memnun etmeyen ancemaatin vergi uygulaması yirmi yıl kadar sürmüş ve 1860 yılında kaldırılmıştır. Bunun yerine nitelikli emlak, arazi ve temettü vergisi getirilmiştir. Bu vergilerin ana özelliği tahrir (sayım ve kayıta) dayalı olmasıdır. Emlak ve arazi vergisi, kasaba ve şehirdeki bina ve arsalar üzerinden (% 4) ve bunların kiraya verilmesi sonucu (% 4) elde edilen kira geliri üzerinden alınmıştır. Temettü vergisi ise şehir ve kasabalarda bulunan esnaf, tüccar ve zanaatkârların yıllık gelirleri üzerinden (en son % 5) alınmıştır. Bu vergiler günümüzdeki gelir vergisi ile benzer niteliktedir⁵⁵.

⁵² Coşkun ÇAKIR, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 35.

⁵³ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 312.

⁵⁴ KÜSMENOĞLU, a.g.e.,2010a, s. 34.

⁵⁵ ÖZDEMİR, a.g.t., s. 16.

- Tanzimat cizyeyi kaldırmamış ancak tahsil usulünü değiştirmiştir. Gayrimüslim tebaa üzerinden kişi başına alınan cizyeyi toplama ve toplanan gelirleri hazineye devretme görevi cemaat liderlerine verilmiştir. Cizye, 1856 tarihli Islahat Fermanı ile yürürlükten kaldırılışına kadar küçük değişikliklerle uygulanmaya devam edilmiştir⁵⁶. 1857 yılında askerlik yapmak istemeyen gayrimüslimler için cizye, bedel-i askeri adıyla nakdi bir mükellefiyete dönüştürülmüştür. II. Meşrutiyetin ilanı ile 1909 yılında tamamen kaldırılarak gayrimüslimlerde fiilen askere alınmıştır.
- Tanzimat ile birlikte ağnam vergisinin aynı ve iltizam usulü ile toplanmasına son verilmiştir. Mübaşir denilen memurlar tarafından nakdi olarak toplanmaya başlanmıştır⁵⁷.
- Tanzimat ile birlikte Aşar Vergisi üzerinde yapılan en önemli değişiklik oranının sabitlenmesi olmuştur. Farklı oranlarda uygulanan Âşar adına uygun olarak 1/10 nispetinde sabitlenmiştir⁵⁸.
- 1845 yılından itibaren hukuki ilişkilerde baskılı kâğıtların kullanılması veya pul yapıştırılması yoluyla damga resmi alınmıştır⁵⁹.
- 1869'da Yol Yapımı Nizamnamesi uyarınca; 16-60 yaş grubundaki her erkeğin yılda 4 gün çalışmaları koşulu getirilmiştir. İmamlar, papazlar, hahamlar, öğretmenler ve sakatlar için ise muafiyet tanınmıştır. Bu kişiler dışında bu yükümlülüğü yerine getiremeyenler, ya yerlerine birini göndermiş, ya da "bedel-i tarik" ödemiştir⁶⁰.
- Tanzimat fermanı ve sonrasında gelen düzenlemelerde (Islahat Fermanı, Meşrutiyetin ilanı ve Kanun-i Esasi) vergilemede adalet, bütçeleme, bütçede genellik ve birlik, nakdi-merkeziyetçi yapı ön plana alınmıştır.
- İlk dış borçlanmanın yapıldığı 1854 yılından 1914 yılına kadar Osmanlı Devleti 41 kez dış borçlanma yoluna başvurmuştur⁶¹. Osmanlı Devletindeki bu yoğun borçlanma hareketleri maliye teşkilatına iki yeni kurum eklemiştir. Bunlardan ilkinin 1863 yılında Maliye Nezareti bünyesinde günümüzdeki hazine

⁵⁶ ÖZDEMİR, a.g.t.,s. 16.

⁵⁷ ÇAKIR, a.g.e., s. 52.

⁵⁸ ÇAKIR, a.g.e., s. 52.

⁵⁹ ÇAKIR, a.g.e., s. 53.

⁶⁰ ÖZDEMİR, a.g.t.,s. 17.

⁶¹ ÖNER, a.g.e., 2005, s.336

müsteşarlığının temelini oluşturan Hazine-i Vezne birimi oluşturulmuştur. Hazine-i Vezne devlet gelirlerinin zaman ve yer bakımından denkleştirme işlemlerini yapmış, devletin borç kayıtlarını tutmuştur. İkincisi ise, borçlarını ödeyemeyecek duruma gelen Osmanlı Devleti'nin borçlar tamamen ödeninceye kadar, bazı vergi ve tekel gelirlerinin tahsiline yetkili, yabancılarla ortaklaşa yönetilen 1881 yılında kurulan Duyun-u Umumiye İdaresi olmuştur. İdare ülke içinde geniş bir teşkilat kurarak ikinci bir Maliye Nezareti gibi faaliyette bulunmuştur⁶².

B. Cumhuriyet Döneminde Türk Kamu Mali Sistemi ve Vergi Sisteminin Gelişimi

Uygulanan mali politikalar çerçevesinde, Cumhuriyet dönemi kamu mali sistemi içerisinde vergi sisteminin gelişimini 1920-1949, 1950-1980 ve 1980-2010 olarak üç dönemde ele almamız inceleme açısından kolaylık sağlayacaktır.

1. 1920-1949 Dönemi

Bu dönem TBMM'nin açılmasından çok partili döneme geçiş yılları arasını kapsamaktadır. Her ne kadar, Cumhuriyet dönemi 1923 yılında başlamış ise de, bu dönemi daha iyi anlamak için birkaç yıl geriye milli mücadelenin başladığı yıllara gitmekte fayda vardır. Bu bakımdan incelemelere Ankara'da milli hükümetin kurulduğu 1920 yılından itibaren başlanmaktadır.

Osmanlı Devletinden devralınan sosyo-ekonomik yapıya bakıldığında, Nüfusun 4/5'i doğrudan ve dolaylı olarak tarımla uğraşıyor, iç ve dış ticaretin neredeyse tamamı azınlıkların elinde bulunuyordu⁶³. I. Dünya Savaşı, Kurtuluş Savaşı ve buna bağlı olarak nüfusun azalması ile birlikte Anadolu'da ki üretim yapısı tahrip olmuş ve zaten ilkel yöntemlerle yapılabilen tarımsal üretim iyice gerilemişti⁶⁴. Kapitülasyonlarla dünya ekonomisi ile bütünleşme yoluna giren Osmanlı ekonomisinin dış ilişkileri zamanla dış

⁶² Nedim DİKMEN, "Osmanlı Dış Borçlarının Ekonomik ve Siyasi Sonuçları", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:19, Sayı: 2, Erzurum, Eylül 2005, s. 148; Onur EROĞLU, "Osmanlı Devleti'nin Son Döneminden Cumhuriyetin İlk Yıllarına Kamu Maliyesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010, s.67-71.

⁶³ Dilek GÖZE KAYA & Ayşe DURGUN, "1923-1938 Dönemi Atatürk'ün Maliye Politikaları: Bütçe ve Vergi Uygulamaları", **Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Mayıs 2009, Sayı: 19, s. 234.

⁶⁴ Ali ÇOSKUN, "Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi", **Atatürkçü Düşünce Dergisi**, Sayı:4, İstanbul, 2003, s. 72.

borçlarla varlığını sürdürebilen bir duruma gelmişti⁶⁵. Bu süreç on adet verginin kendisine aktarıldığı, borç idaresi konumunda olan Duyun-u Umumiye idaresinin kurulmasına neden olmuştur. Kısaca, Osmanlı devletinin iktisadi anlamada görünümüne baktığımızda, hammadde ihracatçısı, sınai ürünü ithalatçısı dış borçlar, Duyun-u Umumiye idaresi ile sürekli imtiyazların verilmiş olduğu bir yapı görülmektedir⁶⁶.

TBMM'nin bu anlamda attığı en önemli adım 24 Temmuz 1923 yılında imzalanan Lozan Antlaşması olmuştur. Bu anlaşma ile birlikte imtiyazlar kaldırılmıştır. Böylece 29 Ekim 1923 yılında kurulacak olan Türkiye Cumhuriyeti Devletinin milli ekonomiyi oluşturma yolundaki düzenlemeleri önündeki en önemli engellerden biri kalkmıştır.

Bu dönemde atılan diğer önemli adım ise tüccar, sanayici, çiftçi ve işçi kesiminde temsilcilerinde katıldığı 17 Şubat - 4 Mart 1923 tarihleri arasında İzmir'de yapılan İzmir İktisat Kongresi olmuştur. İktisat Kongresi'nde özel girişimciliğin canlandırılması ve bunun için kredi olanaklarını ve eğitim, ulaştırma, haberleşme, gibi altyapı ve teknik hizmetlerin hükümetçe sağlanması; gerekli yasal düzenlemelerin yapılması öngörülüyordu. Kısaca, Kongre'de Osmanlı'dan devir alınan ekonomik yapı ulusalcı bir anlayışla onaylanıyor ve ekonomik faaliyetlerin etkinlik kazanması için yasal ve kurumsal düzenlemeler öngörülüyordu⁶⁷.

Kurtuluş Savaşı, İkinci Dünya Savaşı, Büyük Buhran, 1929 yılında son bulan gümrüklerde düzenlemeyi kısıtlayan ticaret anlaşması bu dönemin diğer belirleyici aktörlerinden olmuştur.

TBMM açıldıktan sonra 24 Nisan 1920 tarihinde mecliste ele alınan ilk konu vergi ile ilgiliydi. Çıkarılan ilk kanun vergi kanunu olmuştur. Adı, numarası, kabul ve yürürlük tarihi olmayan bu kanun bir cümleden ibarettir. "Ağnam resminin sabıki misillü dört misli olarak istifasına karar verildi" şeklindedir. Kurtuluş Savaşının

⁶⁵ Serdar ÖZTÜRK & Fatih YILDIRMAZ, "Osmanlı İmparatorluğunun İktisadi Çöküşü ve Atatürk Dönemi İktisadi Politikaları", **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, Sivas, 2009, s. 147.

⁶⁶ Nadir EROĞLU, "Atatürk Dönemi İktisat Politikaları (1923-1938)", **Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, , Cilt: 23, Sayı: 2, İstanbul, 2007, s. 64.

⁶⁷ ÖZTÜRK & YILDIRMAZ, a.g.m., s. 150-151.

finansmanı için çıkarılmış bir kanun olmuştur. Ağnam vergisi daha sonra 1924 yılında Sayım Vergisine 1931 yılında ise Hayvanlar Vergisine dönüştürülmüştür⁶⁸.

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise bu dönemin en önemli vergi düzenlemesi Aşar'ın kaldırılması olmuştur. Cumhuriyet hükümeti, 1923 İzmir İktisat Kongresinde alınan karara da uygun bir şekilde 1925 tarihinde Aşar ve toplanma usulü olan iltizam sistemini kaldırmıştır. Aşar'ın kaldırılmasıyla birlikte Osmanlı mali bütçe gelirleri içerisinde % 35,3 (1875 yılı itibariyle) ve kaldırılmadan önce bütçe vergi gelirleri içerisinde % 23,9'luk (1924 yılı itibariyle) bir paya sahip olan bir verginin kaldırılması büyük toprak sahipleri ve köylüleri ağır bir vergi yükünden kurtarmış olmasıyla birlikte büyük mali kayıplara yol açmıştır⁶⁹. Aşar hâsılatının düşmesi sonucu oluşan bu boşluğu doldurmak için bir yandan ithalata ve binalara yeni vergiler getirilirken, diğer yandan yürürlükte olan birçok verginin oranı yükseltilmiştir⁷⁰.

Dolaysız bir vergi olan aşar vergisi kaldırıldıktan sonra hükümet, ağırlığı dolaylı vergilere vermiştir. Tekel gelirleri, Muamele vergisi, Dâhili İstihlak Vergisi ve Gümrük Vergisini yapısında barındıran dolaylı vergiler vergi sisteminde ağırlık kazanmıştır. 1926 yılında yürürlüğe konulan muamele vergisi iki vergiden oluşmaktaydı. Bunlar; Umumi İstihlak Vergisi ile Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisiydi. Umumi İstihlak Vergisi, her türlü ticari ve sınai faaliyetleri kapsayacak şekilde bütün satışlar ile yurtdışından ithal edilen maddeler ve kıymetler üzerinden % 6, yurtdışına ihraç edilenler ile bankacılık ve sigortacılık işlemleri üzerinden % 2,5 olarak uygulanmıştır. Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi ise, mal ve hizmetlerin lokanta, bar, cafe, büfe, birahane, sinema, tiyatro gibi eğlence yerlerinde yapılan tüketimi vergilendirmekteydi. Bilet, fatura ve makbuzlarda yazılı olan bedel üzerinden % 10 ile % 30 arasında farklı oranlarda alınmaktaydı.⁷¹. 1934 yılında yeterli hasılat sağlanamayınca yürürlükten kaldırılmıştır.

⁶⁸ EROĞLU, a.g.m., 2007, s. 72.

⁶⁹ Mustafa MİYNAT & Hamza KAHRİMAN, "Türkiye'de Mali Sistemin Toplumsal Tabakalaşma Üzerindeki Etkileri (1923-1950)", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Editör: A. Kemal ÇELEBİ, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, 2012, s. 121.

⁷⁰ Hakan RODOPLU, Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi: Ekonomi Politikası ve Uygulamalar, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Bölümü, İktisat Politikası Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 1998, s. 70.

⁷¹ Ramazan GÖKBUNAR & Sibel AYBARÇ BURSALIOĞLU, "Aşar Vergisi Uygulamasının Sosyo-Ekonomik Sonuçları", **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Edt: A. Kemal ÇELEBİ, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara, 2012, s. 83.

Dâhili İstihlak Vergisi ise 1930 yılında yürürlüğe konulmuştur. Şeker ve petrol tekelleri kaldırıldıktan sonra doğan gelir kaybını gidermek amacıyla Dâhili İstihlak Vergisi alınmaya başlamıştır. Şeker, petrol ve benzini kilogramına göre yani spesifik olarak vergilendirmiştir. Bu vergi kapsamına 1931 yılında elektrik ve havagazı da alınmıştır. Fatura bedeli üzerinden % 10 şeklinde vergilendirilmiştir. Dâhili İstihlak Vergisi Kanunu, 1956 yılında kabul edilen Gider Vergileri Kanunu ile yürürlükten kalkmıştır⁷².

Temettü Vergisi Osmanlı Devleti'nden devralınmış ve Kazanç Vergisi'ne dönüştürülmüştür. Bir taraftan Aşar'ın kaldırılması ile oluşan boşluğu doldurmak diğer taraftan da Batı'da uygulanmaya başlanan gelir vergisine yaklaşmak amacıyla 1926 yılında 755 Sayılı kanun ile Kazanç Vergisi yürürlüğe girdi. Bu kanun ile daha önce verginin matrahı karine ve dış belirtiler yöntemi ile götürü ve kesim yöntemi uygulanarak bulunmaktaydı. Fakat Kazanç Vergisi'ne dönüşüm olduktan sonra vergilendirmede beyanname esasına geçişi öngören bir reform teşebbüsünde bulunuldu. Bu kanun ile yapılan diğer bir değişim ise daha önce sınai ve ticari kazançları vergilendiren Temettü Vergisinin kapsamının genişletilmesiydi. Kazanç Vergisi kapsamında; Şahıs ve sermaye şirketlerinin kazançları, Genel, katma ve özerk bütçeli idarelerin ticari gaye güden kamu yararına çalışan derneklerin kazançları, Gerçek kişilerin ticari ve sınai kazançları, Serbest meslek kazançları, Ücretler ve Arazi kazançlar vergilendirilmiştir⁷³.

Bu dönemde yapılan bir düzenleme de 1926 yılında Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun ile olmuştur. Yasanın ilk şeklinde ivazsız(karşılıksız) intikal eden hak ve menfaatler vergi kapsamına alınmadığı halde 1931 yılında yapılan değişikliklerle bunlarda vergilendirilmeye başlanmıştır⁷⁴.

Diğer taraftan 1925'de Osmanlı'daki mükellefiyete benzer Yol Mükellefiyeti kabul edilmiş; belli yaşa ve özelliklere sahip her vatandaşın yılın sekiz günlük dönemini yollarda çalışarak ya da bunun karşılığını nakdi ödeyerek mükellefiyetini ifa etmesi benimsenmiştir⁷⁵.

⁷² KÜSMENOĞLU, a.g.e., 2010a, s. 231-237.

⁷³ MUTLU, a.g.e., 2009, s. 76-77.

⁷⁴ KÜSMENOĞLU, a.g.e.,2010a, s. 184.

⁷⁵ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 473.

1929 Dünya İktisadi Krizi ve 1939'da başlayan II. Dünya Savaşı vergi sisteminde tekrar olağanüstü vergileri gündeme getirmiştir. Bu dönemin koşulların yarattığı vergiler; “İktisadi Buhran, Muvazene ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergileri”, “Gümrük Çıkışı Vergisi”, “Toprak Mahsulleri Vergisi” ve “Varlık Vergisi” dir. İkinci Dünya Savaşı koşullarında uygulamaya konulan Varlık Vergisi bir tür genel servet vergisi örneği olarak gösterilebilir. Bu vergi ile İkinci Dünya Savaşı sırasında elde edilen aşırı kazançlar vergilendirilmeye çalışılmıştır. Bu verginin belli bir matrahı ve oranı yoktur. Kendisine vergi salınan yükümlü yargı yoluna başvuramadığı gibi, çok kısa bir sürede servetini elinden çıkartarak vergi borcunu ödemediği takdirde, yaptırım olarak zorla çalışmaya tabi tutulmuştur⁷⁶.

Vergi gelirleri dışında bu dönemin önemli gelir kaynakları arasında inhisarlar (tekeller) yer almıştır. Türkiye'deki inhisar sistemi genel olarak Osmanlı Devleti'nden devralınan miras ile devlete gelir sağlamak amacıyla kurulmuştur. (i) Devlete gelir sağlamak amacıyla kurulmuş mali inhisar, (ii) yurt içinde üretimi yapılamayan ya da az miktarda bulunan ürünlerin ithalat kârının devlete bırakılması için kurulmuş inhisarlar ve (iii) yurt içindeki inhisarları ve sermayeyi korumak amacıyla kurulan dış ticaret inhisarı olmak üzere üç tür inhisar sistemi kurulmuştur⁷⁷.

Tarihsel açıdan Türkiye'de inhisarların gelişiminde iki ögenin önemli rol oynadığı anlaşılmaktadır; Birincisi, yukarıda da ifade edildiği üzere, inhisarlar gelirleri, Osmanlı döneminden intikal etmiş olmakla birlikte; asıl devletin, Düyun-u Umumiye'nin hasılatına el koyarak geliştirdiği kalemdir. Örneğin, Reji İdaresi ve tütün gibi. Cumhuriyet döneminde kapitülasyonlara son verilmesi ile Reji İdaresi ve diğer imtiyazlarla birlikte, İnhisarlar da dolayısıyla devlete intikal etmiş oldu. Böylece bir şekilde devlet, kapitülasyonlara son verilmesinin tarihi sonucu olarak, Tekel işletmeciliği ile meşgul olmak durumunda kaldı. İkincisi, 1930'lu yıllardan itibaren izlenen devletçilik siyaseti, inhisarlar işletmelerini devletleştirmenin ötesinde; tekel gelirlerini planın finansman kaynaklarından birisi olarak kullanmaya başlamıştır. 1980

⁷⁶ ÖZDEMİR, a.g.t., s. 19.

⁷⁷ Sinan DEMİRBİLEK, “Tek Parti Döneminde İnhisarlar(1923-1946)”**Dokuz Eylül Üniversitesi Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 24, Bahar, İzmir, 2012, s. 204.

yılına kadar KİT ve KİK olarak varlığını sürdüren tekeller bu tarihten sonra özelleştirilmeye başlanmıştır⁷⁸.

Cumhuriyetin ilk yıllarında toplam kamu bütçe gelirleri içerisinde % 10-12 civarında seyreden inhisar gelirleri, Büyük Buhran ve İkinci Dünya Savaşı sırasında % 19'lara kadar yükselmiştir⁷⁹.

2. 1950-1980 Dönemi

Türkiye bu süreçte karma ekonomi modelini benimsemiştir. Bu modelde sektörlere verilen ağırlık değişik siyasal iktidarlar döneminde eğilim olarak farklılık göstermekle birlikte, “liberal” politikalar izleyen hükümetler döneminde bile kamu sektörünün genişlediğini gözlemlemek mümkündür. Ancak “liberal” politikalar en geniş çerçevede, kapsamlı ve nispeten tutarlı bir şekilde, esas olarak 24 Ocak 1980’ den sonra izlenmiştir. 1960’ların başından itibaren girilen plânlı kalkınma çabaları, dönemin bir diğer belirgin özelliğini oluşturuyor. Bu dönemin diğer önemli bir olgusu da enflasyondur. Enflasyon olgusunda, dünya koşullarının yansımaları ve yapısal özelliklerin yanı sıra hazine-merkez bankası ilişkileri önemli rol oynamıştır. Sağlam finansman ilkesi yerini “açık finansman” a bırakmıştır⁸⁰.

Genel itibarıyla görünüm bu olmakla birlikte özel olarak vergi sisteminde meydana gelen gelişmeler ise şu şekilde olmuştur;

Bu dönemin vergicilik bakımından en önemli olayı 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunudur. Reform niteliğindeki bu düzenlemelerde Alman vergi sistemi örnek alınmıştır. Kazanç Vergisi kaldırılarak yerine Gelir Vergisi getirilmiştir. 1950 yılı başında yürürlüğe giren bir diğer vergi de Esnaf Vergisi’dir. Esnaf Vergisi başarısız olmuş ve 1955’te kaldırılmıştır⁸¹. 1926 yılından beri uygulanan veraset ve intikal vergisi kanunu 1959 yılında yeniden düzenlenmiş ve halen yürürlükte olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. 1957’de Hususi Otomobil Vergisi kabul edilmiştir.

⁷⁸ Güneri AKALIN, **Atatürk Dönemi Maliye Politikaları**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/384, Ankara, 2008, s. 70.

⁷⁹ AKALIN, y.a.g.e., s. 77.

⁸⁰ Ahmet KUMRULU, “Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40 Sayı: 1, Ankara, 1988, s. 194.

⁸¹ Aynur ARSLAN, **Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerden Dolaysız Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı-Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011, s. 46.

Dolaylı vergiler alanında ise 1956 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. O güne kadar uygulanmakta olan muamele ve tüketim vergileri milli sanayinin gelişmesine mani olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçeleriyle kaldırılarak yerine 13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunuyla dört yeni vergi ihdas edilmiştir. Bu vergilerin adları şöyledir: İstihsal Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Nakliyat Vergisi ve PTT hizmetleri Vergisi. Gider Vergileri Kanunu gerçek bir reform niteliğinde olmamıştır. Çünkü dolaylı vergileri bir tek genel satış vergisi (ya da istihsal vergisi) metninde toplamak yerine, muamele vergisinin ilk maddelerden alınan bir istihlak vergileri derlemesi içine aktarılmasından ibaret kalmıştır⁸².

1960 yılı 27 Mayıs askeri müdahalesi sonrasında vergi sistemine dâhil tüm vergiler gözden geçirilmeye başlanmıştır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 192 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle, mükellefiyetin konusu, örtülü sermaye, safi kurum kazancı gibi kavramlar tanımlanmış, ayrıca vergi oranı sermaye şirketleri ile kooperatifler için % 20'ye çıkarılmış; diğer kurumlar için % 35 oranında kalmıştır. 1961 yılında 193 sayılı yeni Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuş böylece 5421 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni kanunla çok fazla değişiklikler yapılamamakla birlikte, zirai kazancın gelir vergisine tabi tutulması, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile birlikte servet beyannamesi verilmesi gibi değişiklikler olmuştur⁸³.

Planlı döneme geçiş ile artan gelir gereksinimi dolaylı vergiler ve harçlarla karşılanmaya çalışılmış bu noktada; 1963 yılında Dış Seyahat Harcamaları Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Emlak Alım Vergisi Kanunu yürürlüğe sokularak lüks harcamaları veya lüks tercihleri yansıtan bazı servet türlerinin vergilendirilmesi yeniden düzenlenmiştir⁸⁴.

1970 yılında Finansman Kanunu ve Emlak Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Finansman Kanunu ile Taşıtlar Alım Vergisi, mal ve hizmetlerin perakende satışından İşletme Vergisi, Bina İnşaat Vergisi, Gayrimenkul Artış Vergisi ihdas edilmiştir⁸⁵.

⁸² ARSLAN, 2011, a.g.t., s. 46.

⁸³ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 579.

⁸⁴ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 580.

⁸⁵ ÖNER, a.g.e., 2005, s. 581.

3. 1980-2010 Dönemi

Türkiye 1980 yılından itibaren iktisadi yapısında liberal ekonomi politikalarının etkisiyle önemli bir süreci yaşamaya başlamıştır. Bu dönemde 12 Eylül askeri harekâtından sonra vergi politikalarında çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla gelir ve kurumlar vergisinde birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 85 maddesi değiştirilmiş veya yeni maddeler eklenmiştir. İstisna ve muafiyetler, indirimler, gelir unsurlarında yeni düzenlemeler, verginin kaynaktan kesinti yoluyla alınması yöntemine ağırlık verilmiş, peşin vergi esası getirilmiştir⁸⁶.

Yine bu dönem 2361 Sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na, finansman fonu uygulaması getirilmiş, dar mükellefiyet tabi kurumların ihracat muafılığı kaldırılarak rekabet eşitsizliği giderilmiş, sermaye şirketi ile kooperatifler için kurumlar vergisi oranı % 25'ten % 40'a çıkarılmış, ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik için bazı istisna ve muafiyetler getirilmiştir⁸⁷.

5 Nisan 1994'te yaşanan ekonomik krizden sonra kamu açıklarının kapatılması için bir defaya mahsus olmak üzere olağanüstü vergilere yine başvurulmuştur. 4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı "Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası... Hakkında Kanun"la "Ekonomik Denge Vergisi", "Net Aktif Vergisi", "Ek Gayrimenkul Vergisi", "Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi" adlarıyla dört vergi ihdas edilmiş; ayrıca Damga vergisi ve Harçların maktu hadleri % 100, nispi hadleri % 20 arttırılmıştır. İlâveten, Bakanlar Kuruluna Akaryakıt Tüketim Vergisi nispetini yüzde 300'e kadar arttırma yetkisi verilmiştir⁸⁸.

2000 yılına kadar olan dönemde vergi sisteminde en köklü değişiklik 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı kanunla gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerin en önemlisi gelir vergisinde olmaktadır. Dar anlamda gelir kavramından geniş anlamda gelir kavramına

⁸⁶ Erdoğan ÖNER, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık A.Ş. , Ankara, 2012, s. 204 & Ali ÖNDER, Türk Gelir Vergisinin İktisadi Açından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 16.

⁸⁷ Dilara EKİCİ, Türk Vergi Sisteminde Vergi Reformları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011, s. 32.

⁸⁸ Kudbettin ŞEKER, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna Ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s. 33.

geçilmiş, götürü usul ve hayat standardı esaslı gibi kazanılmayan gelirlerden vergi alınmasını öngören uygulamalar kaldırılmıştır. Ancak gelirin geniş tanımına yönelik hükümler önce 1999 yılına ertelenmiş, 2002 yılında ise yürürlükten kaldırılarak tekrar eski usule geçilmiştir⁸⁹.

Son olarak 03.06.1949 tarihinden beri yürürlükte bulunan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13.06.2006 tarihinde kabul edilmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Kanuni düzenleme ile Kurumlar Vergisi Oranı % 30'dan % 20'ye indirilmiş, böylece tüzel kişiler üzerindeki vergi yükü önemli ölçüde azaltılmıştır⁹⁰.

Dolaysız vergiler alanında genel olarak yapılan önemli düzenlemeler böyle iken; dolaylı vergiler alanında yapılan ve günümüz gider vergilerinin genel görünümünü belirleyen en önemli iki düzenleme katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi olmuştur. 1950 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu'ndan sonra Türk Vergi Sistemi'nde reform olarak nitelendirilen diğer bir yenilik 1.1.1985 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren ve bu yıllar arasında vergi alanında yapılan en önemli değişiklik olan Katma Değer Vergisi'dir. 1980 sonrasında, dolaysız vergiler toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlıklarını 1985'e kadar sürdürmüşlerdir. 1985 yılında, Gider Vergileri Kanunu yerine gelişmiş ülkelerdeki uygulamanın son buluşu olan Katma Değer Vergisi'nin vergi sistemine girmesiyle yapı değişmiş, ağırlık dolaylı vergilere geçmiştir⁹¹. Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle, Dâhilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor-Toto Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır⁹². Yine bu dönemlerde bütçeye veya bütçe dışında yeni kurulan fonlar ile bazı kamu

⁸⁹ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 204.

⁹⁰ EKİCİ, a.g.t., s. 33.

⁹¹ Gülizar Seda YILMAZ, Türkiye'de Dolalı Vergilerin Politik Ekonomisi 1950-2011 Dönemi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2012, s. 72.

⁹² Enver ARSLAN, Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006, s. 14.

hizmetlerine ek gelir sağlamak, yaşanan tabii afetler ve mali sıkıntıları gidermek için ek vergilere başvurulmuştur⁹³.

Uygulanan birçok ek vergi, fon, harç ve paylar ile birlikte gider vergileri, katma değer vergisi alanında yapılan düzenlemeye rağmen, dağınık ve parçalı yapısını devam ettirmiştir. Vergi mevzuatındaki bu parçalı yapının giderilmesi ve AB'ye uyum sağlama gerekçeleri ile dolaylı vergiler alanında ikinci bir reform niteliğinde Ağustos 2002 tarihinde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu çıkarılmıştır. Bu vergi ile 16 adet ek vergi, vergi, fon, pay ve harçlar özel tüketim vergisi kapsamına alınmıştır.

Aşağıdaki tabloda 1920 yılından 2010 yılına kadar geçen süreçte mali düzenlemelere yöne veren temel olaylar ve vergi alanında yapılan önemli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu anlamda en belirgin reform niteliğinde sayılabilecek vergi düzenlemeleri ise belirgin hale getirilmiştir.

⁹³ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 364-365.

Tablo 7: 1920-2010 Yılları İtibariyle Mali Yapıya Yön Veren Olaylar ve Temel Vergisel Düzenlemeler

Yıllar	1920-1950	1950-1980	1980-2010
Belirleyici Olaylar	<ul style="list-style-type: none"> - Kurtuluş Savaşı ve Cumhuriyetin İlanı - Kamu harcamalarının çeşitlenmesi - Lozan Antlaşması - İzmir İktisat Kongresi - 1929 yılında son bulan Ticaret Anlaşması - Büyük Buhran - Devletçi politikalar - II. Dünya Savaşı 	<ul style="list-style-type: none"> Çok partili hayata geçiş ve liberal söylemler - Enflasyon Olgusu - 1960 yılı askeri darbesi ve planlı döneme geçiş 	<ul style="list-style-type: none"> - Liberal politikaların benimsenmesi - 1980 askeri darbesi - Ekonomik krizler
Temel Vergisel Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> - <i>Aşarın kaldırılması</i> - Muamele vergileri - Kazanç Vergisi(eski temettü vergisi) - Veraset ve intikal vergisi - Olağanüstü vergiler (Varlık, Toprak Mahsulleri Vergisi vs.) - Mali tekellere ağırlık verilmesi. 	<ul style="list-style-type: none"> - <i>1950 yılında günümüz anlamında gelir ve kurumlar vergisinin temelinin atılması</i> - 1956 yılında gider vergilerinin düzenlenmesi - Çok sayıda dolaylı vergi salınması - Günümüz anlamında servet vergilerinin düzenlenmesi. 	<ul style="list-style-type: none"> - Gelir ve Kurumlar Vergisinde yapılan değişiklikler - Olağanüstü vergiler (Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi vs.) - <i>1985 ve 2002 yıllarında dolaylı vergilerin düzenlenmesi.</i>

Kaynak: Tablo var olan bilgiler ışığında tarafımızca oluşturulmuştur.

Vergi alanında yapılan düzenlemelerden reform niteliği taşıyanlar; Aşar Vergisinin kaldırılması, modern anlamda Gelir ve Kurumlar Vergisinin temellerinin atılması ve en son olarak da 1985 yılında KDVK ve 2002 yılında ÖTVK ile dolaylı vergilerdeki düzenlemelerdir. Diğer bütün düzenlemeler ya bu düzenlemelerin bağlantısı olmuş ya da Türk Vergi Sisteminde kalıcı ve etkili bir rol üstlenememiştir.

IV. GÜNÜMÜZ TÜRK MALİ SİSTEMİNİN VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bir ülkede belirli bir zamanda var olan vergilerin tümü o ülkenin vergi sistemini oluşturmaktadır⁹⁴. Vergi, uygulamada, iktidar ilkesine göre alınmaktadır. İktisadi iktidarı temsil eden unsurlar ise gelir, harcama ve servettir. Bunların her biri üzerinden ayrı ayrı alınan vergiler çağdaş vergi sistemlerinin temelini oluşturmaktadır⁹⁵.

Türk vergi sisteminin günümüz yapısı da gelir, harcama, servet üzerinden alınan çeşitli vergilerden meydana gelmektedir. Bu vergiler şunlardır:

A. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

Gerçekte vergilerin kaynağı tektir ve bu da gelirdir. Harcama gelirin bir fonksiyonu, servet ise gelirin birikmiş bir türüdür. Dolayısıyla vergi ne üzerinden alınıyorsa alınsın sonuç itibarıyla asıl kaynak olan gelirden ödenmektedir⁹⁶. Gelir, kişilerin vergi verme iktidarını belirleyen önemli unsurlardan birisidir.

Günümüz Türk vergi sisteminde, gelir üzerinden alınan iki vergi bulunmaktadır. Birincisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinde alınan kişisel gelir vergisi, ikincisi ise kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisidir.

1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi, Alman Gelir Vergisi'nden esinlenerek, Profesör Fritz Neumark'ın katkıları ve kurulan komisyonun çalışmaları sonucunda 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile yürürlüğe girmiş ve on yıllık uygulamanın ardından, günümüzde de yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Vergi Sistemi içerisinde yerini almıştır⁹⁷.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna göre; gelir vergisi, bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi toplamını vergilendirir. Gelir Vergisi Kanunu kapsamında yedi çeşit gelir ve kazanç vergilendirilir. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır⁹⁸. Bu kazanç ve iratlar toplanıp

⁹⁴ Hakkı M. AY, Esra TALAŞLI, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, S.154, Ocak-Haziran 2008, s. 138.

⁹⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 350.

⁹⁶ NADAROĞLU, a.g.e., s. 350.

⁹⁷ ÖNDER, a.g.t, s. 7-8.

⁹⁸ Mehmet, TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, İzmir, 2010, s. 10.

zarar mahsupları ve indirimler uygulandıktan sonra matrah elde edilir. Mükellefin ödeyeceği gelir vergisi, matraha gelir vergisi tarifesi uygulanarak hesaplanır. Artan oranlı bir vergi olan gelir vergisinin tarifesi, % 15 oranı ile başlayan, % 20, % 27, % 35 oranlarının bulunduğu dört dilimden oluşur⁹⁹.

Tablo 8: Türkiye'de 2013 Yılı İtibariyle Gelir Vergisi Tarifesi

Dilimler	Oranlar
10.700 TL'ye kadar	% 15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL) fazlası,	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 13.845 TL), fazlası	% 35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Vergisi Tarifesi 2013, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413>>, (Erişim Tarihi: 22.02.2013).

Gelir vergisinin mükellefi geliri elde eden gerçek kişilerdir. Ayrıca adi şirketlerin ve kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit veya hisseli komandit şirketlerin komandite ortakları da gelir vergisi mükellefidir¹⁰⁰.

Tablo 9: Türkiye'de Gelir Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2012)

Yıllar	Mükellef Sayısı*
2008	3.190.156
2009	3.262.477
2010	3.395.030
2011	3.459.874
2012	3.802.510

*Her yılın aralık ayı temel alınarak hazırlanmıştır. Mükellef sayısı = Gelir vergisi faal mükellef sayısı (Ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) + Gayrimenkul sermaye iradı faal mükellef sayısı + Basit usulde vergilendirilen gelir vergisi faal mükellef sayısı.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, "Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı" <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2013/TABLO_1.xls.html>, adlı tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim: 26.02.2013).

Gelir vergisi mükelleflerinin yıllar itibariyle sayısı aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Son beş yılın ait mükellef sayılarının yer aldığı bu tabloya bakıldığında, mükellef sayılarında düzenli bir artışın olduğu görülmektedir.

2. Kurumlar Vergisi

Günümüz Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınmakta olan ikinci vergi, kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, 1950 yılında, gelir vergisinden ayrı bir kanunla Türk vergi sistemi içerisinde yerini almıştır. Günümüzde ise, 2006 yılı başında

⁹⁹ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 301.

¹⁰⁰ TOSUNER & ARIKAN, a.g.e., s. 38.

yürürlüğe konulmuş olan ve hala yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir¹⁰¹. Kurumlar Vergisi; Gelir Vergisi'nin kapsamına giren unsurların, ilgili yasada belirtilmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri olması nedeniyle net kazançları üzerinden alınan bir vergidir¹⁰².

Kurumlar Vergisi'nin mükellefleri; Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Kurumlar vergisi, safi kazanç üzerinden % 20 oranında alınmaktadır. Yıllar itibariyle mükellef sayıları ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 10: Türkiye'de Kurumlar Vergisi Mükellef Sayıları (2008-2012)

Yıllar	Mükellef Sayısı*
2008	640.679
2009	640.786
2010	652.009
2011	663.967
2012	662.190

*Her yılın aralık ayı temel alınarak hazırlanmıştır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2013/TABLO_9.xls.htm>, (Erişim: 26.02.2013).

Son beş yıla ait mükellef sayılarının yer aldığı bu tabloda da görüldüğü gibi, 2012 yılı hariç diğer yıllarda, mükellef sayılarının bir önceki yıla göre düzenli bir biçimde arttığı görülmektedir. 2008 yılında 640 bin civarında olan kurumlar vergisi mükellefi sayısı, 2012 yılında 662 bine çıkmıştır.

¹⁰¹ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 310.

¹⁰² Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi-2**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 1998, s.198.

Tablo 11: Yıllar İtibariyle Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Gelirlerinin Toplam Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları (2007-2012)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (BİN TL)	Gelir Vergisi Tahsilatı (BİN TL)	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisi Tahsilatı (BİN TL)	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Gelir + Kurumlar Vergisinin, Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3	32,3
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	30,5
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	29,0
2005	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6	28,7
2006	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2	29,2
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	31,4
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	33,2
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	33,9
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7	30,7
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3	31,3
2012	317.188.767	69.671.311	22,0	32.111.784	10,1	32,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Geliri İçerisindeki Payları 1988-2012” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm>, (Erişim: 27.02.2013).

Tablo 11 bize 2002-2012 yılları arasında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin payını göstermektedir. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi tahsilatlarından elde edilen gelirler yıllar itibariyle artış göstermekle birlikte, toplam vergi gelirleri içerisindeki payları dalgalanmalar göstermektedir.

Yukarıdaki tabloda da görülebileceği gibi, bahsi geçen yıllar itibariyle ortalama olarak gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yaklaşık % 21,43’tür. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise yaklaşık % 9,68’tir. Gelir üzerinden alınan her iki verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise ortalama, % 31,12’dir.

B. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler

Mülkiyet üzerinden alınan vergilere, servet vergileri de denilmektedir. Servet vergileri, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir anda sahip buldukları genellikle menkul ve gayrimenkul malların tamamını ya da bir kısmını, değerleri üzerinden vergilendiren dolaysız vergilerdir¹⁰³.

Servet üzerine tarh olunan vergilerin iki temel türü vardır: kişilerin servetleri üzerine tarh olunan net servet vergileri, servetlerin transferi üzerine tarh olunan transfer vergileri. Net servet vergileri mükellefin, vergiye tabi varlıkların net değerlerini

¹⁰³ EDİZDOĞAN, a.g.e, 1998, s.204.

vergilendirir. Bu vergiler düzenli olarak tarh edilebileceği gibi, düzensiz olarak da tarh edilebilir (Örneğin; 1942 yılında Türkiye’de yürürlüğe konan varlık vergisi). Servet transferi üzerinden alınan vergiler de net servet vergileri gibi vergilemeye ve transfere konu olan varlığın net değerini vergilendirir¹⁰⁴. Uygulamada servet vergileri, kişilerin dünya çapında sahip olduğu net servetten, transfer edilen servetten ve kişinin herhangi bir etkisi olmaksızın servetinde meydana gelen artışlardan oluşur¹⁰⁵.

Türk vergi sistemi içerisinde servet üzerinden, motorlu taşıtlar vergisi ve geliri belediyelere ait olan emlak vergisi; servet transferi üzerinden ise veraset ve intikal vergisi alınmaktadır.

1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

1957 yılında “hususî otomobil vergisi” adı ile getirilen bu vergi, 1963 yılında 197 Sayılı Kanun ile “motorlu kara taşıtları” adını almıştır. 1980 yılında yapılan düzenleme ile verginin kapsamına motorlu deniz ve hava taşıtları da alınmış, verginin ismi de motorlu taşıtlar vergisi olarak değiştirilmiştir. Verginin konusunu ilgili yerlere kayıt ve tescili yapılmış olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopter ile motorlu deniz taşıtları oluşturur. Yükümlü ise, adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergilendirmede tarifeler spesifik olarak (silindir hacmi, yaşı) belirlenmiştir¹⁰⁶.

2. Emlak Vergisi

Tarihin en eski vergilerinden biri olan emlak vergisi, gerçek ya da tüzel kişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikli bir servet vergisidir¹⁰⁷. Türk vergi sisteminde, 1970’de kabul edilen 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile yerini almıştır. 1986 yılına kadar merkezi idare tarafından toplanan bu verginin yönetimi ve gelirleri 1985 yılında çıkarılan 3239 Sayılı Kanun ile belediyelere bırakılmıştır¹⁰⁸.

¹⁰⁴ Rebecca S. RUDNICK & Richard K. GORDON, “Chapter: 10 Taxation of Wealth”, **Tax Law Design and Drafting**, Volume: 1, Ed. Victor Thuronyi, International Monetary Fund, 1996, s.1, <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch10.pdf>>, (Erişim Tarihi: 21.12.2012).

¹⁰⁵ Onur EROĞLU, Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2010, s. 52-53.

¹⁰⁶ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 23. Baskı, Ankara, 2010, s. 271-273.

¹⁰⁷ MUTER, ÇELEBİ ve SAKINÇ, a.g.e., s. 254.

¹⁰⁸ BİLİCİ, y.a.g.e.,s. 279.

Emlak vergisinin konusunu Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina ve araziler oluşturmaktadır. Bu verginin mükellefi ise, bina ve arazilerin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina ve arsadan malik gibi tasarruf edenlerdir. Vergiler bina ve arsaların rayiç değeri üzerinden hesaplanır¹⁰⁹.

Emlak vergisi oranları, Büyükşehir Belediyeleri sınırları içerisinde Konut ve Araziler için binde 2, İşyeri için binde 4, Arsalar için binde 6; Diğer Belediye sınırları içerisindeki Konut ve Araziler için binde 1, İşyeri için binde 2, Arsalar için ise binde 3 olarak uygulanmaktadır.

3. Veraset ve İntikal Vergisi

İlk kez 1926 yılında 797 sayılı Kanunla karşılıksız intikallerle ilgili olarak Osmanlı Devleti'nden kalan harçların yerine uygulanmaya başlamıştır. Bugün uygulanmakta olan 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1959 yılında çıkarılmasına kadar 797 Sayılı Kanun uygulanmıştır¹¹⁰.

Verginin konusu, üzerinde mülkiyet oluşturulabilen menkul ve gayrimenkul şeyler ile malvarlığı içine girebilen diğer bütün haklar ve alacaklardır. Mükellefi ise veraset yoluyla veya sağlar arası karşılıksız edinimler yoluyla mal edinen gerçek ve tüzel kişilerdir¹¹¹. Bu vergi artan oranlı bir tarife üzerinden alınmaktadır. Tarife her yıl yeniden değerlendirme oranına göre değiştirilmektedir.

Tablo 12: Türkiye'de 2013 Yılı İtibariyle Veraset ve İntikal Vergisi Tarifesi

Matrah	Vergi Oranı (%)	
	Veraset Yoluyla İntikallerde	İvazsız İntikallerde
İlk 190.000 TL için	1	10
Sonra gelen 430.000 TL için	3	15
Sonra gelen 940.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.800.000 TL için	7	25
Matrahın 3.360.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 44 Seri No'lu Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=3Y5HeGGFXUpnp6JG&type=teblig>>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

Merkezi idare tarafından tarh edilen ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı diğer vergilere nazaran oldukça azdır. 2002-2012

¹⁰⁹ Ahmet EROL, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2009, s. 305-306.

¹¹⁰ Harun KILIÇASLAN, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzen Önerisi”, **Maliye Dergisi**, , Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 338.

¹¹¹ KILIÇASLAN, “y.a.g.m, s. 339.

yılları arasındaki gelir oranları ve bunların toplam vergi gelirleri içerisindeki payı aşağıdaki tabloda yer almaktadır

Tablo 13: Yıllar İtibariyle Türk Vergi Sistemi İçerisinde Servet Vergilerinin Payı

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Veraset ve İntikal Vergisi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Motorlu Taşıtlar Vergisi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Veraset ve İntikal + Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2002	59.631.868	30.061	0,05	695.934	1,17	1,22
2003	84.316.169	56.406	0,07	1.206.187	1,43	1,50
2004	101.038.904	57.265	0,06	1.780.940	1,76	1,82
2005	119.250.807	78.602	0,07	2.291.464	1,92	1,99
2006	151.271.701	121.964	0,08	3.037.610	2,01	2,09
2007	171.098.466	136.718	0,08	3.037.610	1,78	1,86
2008	189.980.827	149.718	0,08	4.001.749	2,11	2,19
2009	196.313.308	173.086	0,09	4.585.854	2,34	2,43
2010	235.714.637	229.091	0,10	5.128.667	2,18	2,28
2011	284.490.017	260.652	0,09	6.060.243	2,13	2,22
2012	317.188.767	307.985	0,10	6.773.776	2,14	2,24

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27)” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, den yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

Belediyelerin bütçesinde yer alan emlak vergisi hariç tutulduğunda, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi’nden oluşan servet vergilerinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı aşağıdaki tabloda da görülebileceği gibi, ortalama % 1,98’dir. Bu oranın da çoğunluğu Motorlu Taşıtlar Vergisinden tahsil edildiği görülmektedir.

C. Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri

Daha öncesinde de belirtildiği gibi vergi verme gücünün diğer bir göstergesi de elde edilen gelirlerin harcanması olmuştur. Türk vergi sistemi içerisinde dâhilde alınan mal ve hizmet vergileri ile ülke sınırları içerisindeki mal ve hizmet teslimleri vergilendirilmektedir. Bu vergiler; dâhilde alınan katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisinden oluşmaktadır.

1. Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi

Katma değer, bir mamul veya hizmetin değerine üretim süresince yapılan ilaveleri yükümlülük altına almaktadır. Katma Değer Vergisi (KDV) sistemi, vergilendirilen her bir mal ve hizmet için o ürünün ve hizmetin üretim, hizmet açısından

sunuluş-satış zinciri içinde geçirdiği bütün aşamalar sırasında ortaya çıkan bir dizi “ara vergilendirme” işleminden meydana gelir¹¹². KDV, üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkân tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir¹¹³.

1 Ocak 1985 tarihinde Türk Vergi Sistemindeki yerini alan KDV, yürürlüğe girdiği tarihte, sağladığı hasılat bakımından gelir vergisinden sonra ikinci büyük vergi olmuştur. 1986 Temmuz ayına kadar tek oranlı uygulanan KDV bu tarihten sonra çok oranlı uygulanmıştır¹¹⁴.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanuna göre, ana hatları itibariyle, bu verginin konusunu; mal teslimleri, hizmet ifaları ve her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturmaktadır. Dâhilde alınan katma değer vergisinin konusunu ise mal teslimleri ve hizmet ifaları oluşturmaktadır.

Katma değer vergisi uygulamasında bazı istisnalar haricindeki ana mükellef grubu, katma değer vergisine tabi mal tesliminde ve/veya hizmet ifasında bulunanlardır. Fakat katma değer vergisinin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamında değildir. Nihai yüklenicisi nihai tüketici durumunda olan kişi ve kuruluşlardır¹¹⁵.

KDV oranı, KDV Kanununun 28. maddesinde, vergiye tabi her işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır¹¹⁶. Günümüz itibariyle verginin üç değişik oranda uygulandığı görülmektedir. Bunlar genel oran olan % 18, indirimli oranlar olan % 1 ve % 8'dir. Oranların uygulanacağı mal ve hizmetler listeler halinde belirlenmiş olup; I sayılı listede % 1 oranına tabi mal ve hizmetler, II

¹¹² Rezan TATLIDİL, Nükhet AYZAZ, **Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri**, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi; 5, TOBB Yayını, Ankara, 1992, s. 3.

¹¹³ Birol AYDEMİR, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, DPT, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara, Ağustos 1996, s. 10.

¹¹⁴ AYDEMİR, y.a.g.e, s.1-2.

¹¹⁵ TOSUNER & ARIKAN, a.g.e., s. 325.

¹¹⁶ EROL, a.g.e., s. 272.

sayılı listede % 8 oranına tabi mal ve hizmetler yer almaktadır. % 18 oranına tabi tutulacak mal ve hizmetler ise I ve II sayılı listeler dışında kalan mal ve hizmetlerdir¹¹⁷.

2. Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, temel yapısı itibariyle üretim ve dağıtım aşamasının ilk halkasında; yani imalatın ve dağıtımın merkezinde alınan bir dolaylı vergidir. Özel tüketim vergisi, 12.06.2002 Tarihli 4760 Sayılı yasa ile Türk vergi sistemi içerisinde yerini almıştır¹¹⁸. Özel tüketim vergisi, katma değer vergisine ek olarak, sınırlı sayıda maldan, tek aşamada alınmaktadır. Bu verginin konusunu ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde belirtilen ve Kanun'a ekli listelerde yer alan malların ithalatı, imalatı veya ilk iktisabı ile satış işlemlerinin gerçekleştirilmesi oluşturmaktadır. ÖTV Kanunu'na ekli listede yer alan tüm mallar yerli ve yabancı mal ayırımına tabi tutulmaksızın Özel Tüketim Vergisi'nin konusuna alınmıştır. Hizmetler ise bu verginin konusuna girmemektedir¹¹⁹.

Kanuna ek yer alan listelerde yer alan mallar genel itibariyle; I sayılı listede petrol ürünleri, II Sayılı listede motorlu taşıtlar, III Sayılı listede tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı gazozlar, IV Sayılı listede ise özellikle lüks tüketim malları olmak üzere çeşitli tüketim mallarından oluşmaktadır.

Verginin mükellefi, her bir listedeki mallar için ayrı ayrı belirlenmiş olup; II Sayılı listede bulunan motorlu taşıt araçlarından kayıt ve tescile tabi olanlar için vergi mükellefi; motorlu araç ticareti yapanlar, bu araçları kullanmak üzere ithal edenler, bu malların müzayede yoluyla satışını yapanlar olarak sayılmıştır. Bunların dışında kalan ÖTV'ye tabi mallar için verginin mükellefi; bu malları imal, inşa ve ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olarak belirlenmiştir¹²⁰. Ancak bu verginin de, katma değer vergisi gibi, nihai mükellefi nihai tüketicisidir. Özel tüketim vergisinin matrahı ise konusuna giren mallardan bazıları için miktar esaslı (spesifik), bazıları için ise değer esaslı (ad volarem) olarak belirlenmiştir.

¹¹⁷ Murat KANLI, Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007, s. 63.

¹¹⁸ EROL, a.g.e.,s. 272.

¹¹⁹ KANLI, a.g.t., s. 66.

¹²⁰ TOSUNER&ARIKAN, a.g.e., s. 370.

3. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisine ilişkin hükümler, 13.7.1956 tarihli 6802 sayılı Gider Vergisi Kanunu'nun 28- 33 maddelerinde yer almaktadır¹²¹. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'inci maddesine göre, "Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir". Bankerlerin yapmış oldukları banka muameleleri ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir¹²².

Banka ve sigorta muameleleri vergisini (BSMV) banka ve bankerlerle, sigorta şirketleri öder. BSMV'nin matrahı vergi konusu işlemlerin tutarı olmaktadır. Kambiyo alım satım işlemlerinde, kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olmaktadır. Yabancı para ile yapılan işlemlerde vergi matrahının belirlenmesinde Maliye Bakanlığı tarafından altı ayda bir belirlenecek kurlar dikkate alınmaktadır. BSMV'nin yasal oranı % 15'dir. Kambiyo alım satım muamelelerinde oran matrahın binde biridir¹²³.

4. Özel İletişim Vergisi

Genel harcama vergisi olan katma değer vergisine ek olarak alınan bu vergi 1999 yılında meydana gelen Adapazarı-Gölcük depreminden sonra geçici süreli bir vergi olarak alınmaya başlamış, 2004 yılında 5528 sayılı kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu içinde düzenlenerek devamlı bir vergi haline getirilmiştir¹²⁴.

Özel İletişim Vergisi (ÖİV)'nin konusu genel bir ifade ile telekomünikasyon hizmetleridir. Verginin mükellefi, Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu ile görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalayan veya bu kurumlardan ruhsat veya genel izin suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan

¹²¹ Mehmet ARSLAN, **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, BURSA, 2007, s.457.

¹²² Huriye KUBİLAY, "Sigorta Muameleleri Nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefinin Kim Olduğu Sorunu", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Özel Sayı, İzmir, 2005, s. 123.

¹²³ TOSUNER&ARIKAN, a.g.e., s. 382.

¹²⁴ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 310.

iřletmelerdir¹²⁵. ÖİV, oranları hizmet türlerine göre % 15 - % 25 oranında değişmekte olup, mobil telefon aboneliğinin ilk tesisinde ise maktu olarak alınmaktadır¹²⁶.

5. Şans Oyunları Vergisi

Katma Değer Vergisi'ne ek olarak alınan bir diğer vergi, Şans Oyunları Vergisi (ŞOV)'dir. ŞOV, ilk olarak 2004 yılında 5228 sayılı Kanunla 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu içinde yer almış, 2007 yılında 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkındaki Kanun ile yeniden düzenlenmiřtir¹²⁷. Verginin mükellefi, kendisine şans oyunları tertip etme hak ve yetkisi verilmiş kurumlardır. Bu hak ve yetkinin devri halinde ise mükellef, devralan kurum, kuruluş veya özel hukuk tüzel kişileridir. Verginin oranı; spor müsabakalarına dayalı müşterek bahislerde % 5, at yarışlarında % 7 ve diğer şans oyunlarında % 10'dur¹²⁸.

¹²⁵ ÖNER, a.g.e.,2012, s. 396.

¹²⁶ KANLI, a.g.t., s. 68-69.

¹²⁷ ÖNER, a.g.e.,2012, s. 398.

¹²⁸ KANLI, a.g.t.,s. 69.

Tablo 14: Yıllar İtibariyle Türkiye’de Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri (Bin TL)	Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Özel Tüketim Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	Özel Tüketim Vergisi Tahsilatının Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Diğer Vergiler(BSMV, ÖİV ve Şans Oyunları Vergisi) Tahsilatı (Bin TL)	Diğer Vergilerin (BSMV, ÖİV ve Şans Oyunları Vergisi) Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2002	59.631.868	11.542.749	19,36	13.648.790	22,89	1.836.818	3,10	45,35
2003	84.316.169	15.389.547	18,25	22.299.243	26,45	2.207.813	2,62	47,32
2004	101.038.904	18.866.461	18,67	26.288.963	26,02	3.551.133	3,52	48,21
2005	119.250.807	20.401.096	17,11	32.753.339	27,47	5.046.973	4,23	48,81
2006	151.271.701	25.291.029	16,72	37.102.948	24,53	6.592.210	4,36	45,61
2007	171.098.466	28.965.495	16,93	39.350.665	23,00	7.725.574	4,52	44,44
2008	189.980.827	30.085.656	15,84	41.962.183	22,09	8.662.220	4,56	42,48
2009	196.313.308	34.034.036	17,34	43.708.500	22,26	8.713.862	4,44	44,04
2010	235.714.637	39.438.999	16,73	58.038.327	24,62	8.139.149	3,45	44,81
2011	284.490.017	46.860.118	16,47	64.263.538	22,59	9.258.533	3,25	42,32
2012	317.188.767	53.150.365	16,76	71.793.177	22,63	10.584.466	3,33	42,73

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (1923-2011), Tablo 22, 23, 24, 25, 26, 27, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>’den yararlanılarak hazırlanmıştır. (Erişim Tarihi: 01.03.2013)

Dâhilde alınan mal ve hizmet vergilerinin, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki seyri yukarıdaki tabloda yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde genel bütçe vergi gelirlerinin ortalama % 45,01'i dâhildeki mal ve hizmetlerden alınan vergilerden oluşmaktadır. Bu vergiler içerisinde de en yüksek pay ise ortalama % 24,03'lük oran ile ÖTV'ye aittir. Bu oran dâhilde alınan katma değer vergisinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payından bile daha fazladır

D. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler

Dış ticaret üzerine konulan vergilerin amaçları dış ödemeler dengesini düzeltmek, yerli üretimi korumak ve teşvik etmek ve devlet bütçesine gelir sağlamaktır. Dış ticaret üzerinden alınan vergilerin en yaygın ve geleneksel şekli gümrük vergileridir¹²⁹.

Türk Vergi Sisteminde uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin başlıcaları; Gümrük Vergileri ve İthalde Alınan Katma Değer Vergisi'dir.

1. Gümrük Vergileri

Tarihin en eski vergilerinden biri olan gümrük vergileri ekonomik faaliyet içinde sadece ithalat veya ihracat aşamasında alınan bir tür özel gider vergisidir¹³⁰. Türk Vergi Sisteminde ilk kez 1949 yılında tarife kanunlarından ayrı olarak, 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu tarihe kadar Osmanlı Devletinin 1918 tarihli Gümrük Kanunu uygulanmıştır¹³¹. Zamanın şartlarına göre 19.07.1972 tarih ve 1615 sayılı Gümrük Kanunu ile yeniden düzenlenen Gümrük Vergisi, Avrupa Birliği ile mevzuat uyumu çerçevesinde yürürlükten kaldırılarak yerine, 5 Şubat 2000 tarihli, 4458 sayılı yeni kanun yürürlüğe girmiştir¹³².

Gümrük Vergisi'nin konusuna, ülke sınırlarına ithal edilen, tarife cetvellerinde yazılı her çeşit eşya girmektedir¹³³. Mal ithalatında uygulanan gümrük vergilerine tarife denir. Tarifeler; ithal benzer mallar üzerinde, yerel olarak üretilen mallar için bir fiyat avantajı verir ve hükümetlerin gelirlerini artırır¹³⁴.

¹²⁹ ÖNER, a.g.e.,2012, s.449.

¹³⁰ MUTER, ÇELEBİ ve SAKINÇ, a.g.e., s. 271.

¹³¹ ÖNER, a.ge., 2012, s. 447.

¹³² BİLİCİ, a.ge., s. 255.

¹³³ KANLI, a.g.t.,s.70.

¹³⁴ WTO, "Tariffs", <http://www.wto.org/english/tratop_e/tariffs_e/tariffs_e.htm>, (Erişim Tarihi: 07.03.2013).

Gümrük vergileri ya kıymet üzerinden ad-valorem veya fiziki ölçüler üzerinden spesifik olarak alınmaktadır. Dolaylı vergiler kategorisinde yer alan gümrük vergileri mal üzerinden alındıkları için gayri şahsi objektif bir niteliğe sahiptirler. Aynı karakterdeki bu vergilerin yansıtılmaları son derece kolaydır. Bu sebeptendir ki kanuni yükümlüsü malı ithal eden kimseler olduğu halde, gümrük vergisinin yükünü gerçekte bu malın tüketicileri taşır¹³⁵.

2. İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

İthalde alınan Katma Değer Vergisinin konusu Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde "her türlü mal ve hizmet ithalatı" olarak belirlenmiştir. Her türlü mal ve hizmet ithalatının Katma Değer Vergisinin konusu olarak belirlenmesindeki temel amacın, ülke içinde üretilen mal ve hizmetlerle ülkeye ithal yoluyla getirilen mal ve hizmetler arasında vergi yükü farklılaştırmasını önlemek olduğu açıktır. Kanun belirtilen hüküm ve ithal edilen mal ve hizmetler dâhilde üretilen mal ve hizmetler arasında tarafsızlığı gerçekleştirmektedir¹³⁶.

İthalde alınan KDV'de verginin mükellefi, mal ve hizmeti ithal edenlerdir. Mal ve hizmet ithalatını kim yaparsa yapsın verginin mükellefidir¹³⁷. KDV Kanunu'nun 21. maddesinde ithalde alınan katma değer vergisinin matrahı üç ana grubun toplamı olarak düzenlenmiştir. Bu hükme göre¹³⁸:

- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,
- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,
- Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur parkı gibi ödemeler toplamı matrahı oluşturmaktadır.

¹³⁵ NADAROĞLU, a.g.e., s. 409.

¹³⁶ Binnur ÇELİK, "İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi", **Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Ankara, 1999, s. 117-118.

¹³⁷ ÖNER, a.g.e., 2012, s. 368.

¹³⁸ ÇELİK, a.g.m., s. 120.

İç piyasadaki katma değer vergisi oranları, aynen, ithal eşyaların gümrüklenmiş değeri içinde uygulanır¹³⁹. Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı içerisindeki payının yer aldığı aşağıdaki tabloya bakıldığında, tahsil edilen vergilerin yaklaşık % 99,7'si ithalatta alınan katma değer vergisi ve gümrük vergilerinden elde edildiği görülmektedir.

Tablo 15: Yıllar İtibariyle Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergilerin, Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı İçerisindeki Payı (%)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtı (Bin TL)	Gümrük Vergileri Gelirleri Tahsilâtı (Bin TL)	Gümrük vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki Payı (%)	İthalatta Alınan Katma Değer Vergisi Tahsilâtı (Bin TL)	İthalatta Alınan Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	Gümrük Vergisi + İthalde Alınan Katma Değer Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2002	59.631.868	590.927	1,00	8.857.452	14,85	15,85
2003	84.316.169	888.382	1,05	11.641.552	13,81	14,86
2004	101.038.904	1.219.854	1,21	15.658.747	15,50	16,71
2005	119.250.807	1.369.594	1,15	17.879.333	15,00	16,15
2006	151.271.701	2.090.186	1,38	25.432.537	16,81	18,19
2007	171.098.466	2.454.875	1,43	26.495.628	15,49	16,92
2008	189.980.827	2.788.589	1,47	29.980.574	15,78	17,25
2009	196.313.308	2.486.462	1,27	26.135.212	13,31	14,58
2010	235.714.637	3.269.666	1,39	36.210.987	15,36	16,75
2011	284.490.017	4.693.331	1,65	48.690.345	17,11	18,76
2012	317.188.767	5.238.083	1,65	50.004.898	15,77	17,42

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27)” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, den yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

Bu vergilerin altı yıllık zaman kesitinde, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı ise ortalama, % 16,95'tir. Bu oran içerisinde de en fazla paya sahip olan vergi ortalama % 15,47'lik oran ile ithalde alınan katma değer vergisi olmuştur.

E. Damga Vergisi

Damga Vergisi işlemler üzerinden alınan bir vergidir. İşlemlerin tevsik edilmesini belgeleyen veya ona resmi hüviyet veren kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga vergisi bir tüketim vergisidir. Türk vergi sistemi içerisinde 1964 yılına kadar

¹³⁹ Osman BOZKURT, **Sorularla İthalat Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2010, s. 2.

damga resmi olarak uygulanmış, 1964 yılında ise 01.07.1964 tarihli ve 488 Sayılı Kanunla “resim” sözcüğü yerine “vergi” sözcüğü ikame edilmiştir¹⁴⁰.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na göre tabloda yer alan kâğıtlar Damga Vergisi’nin konusunu oluşturmaktadır. Bu kâğıtlar sözleşmeler, teminat ve rehin senetleri fesihnameler örnek gösterilebilir. Damga Vergisi’nin mükellefi vergi konusuna giren kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki giren işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder¹⁴¹. Damga Vergisinde iki tür vergileme ölçüsü kullanılır. Bunlar nisbi ve maktu ölçülerdir. Nisbi vergilemede kâğıtların üzerinde yazılı belli para matrah olurken, maktu vergilemede ise kâğıtların mahiyetine göre matrah belirlenir¹⁴².

Tablo 16: Yıllar İtibariyle Damga Vergisinin Genel Bütçe Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Damga Vergisi Tahsilatı (Bin TL)	Damga Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)
2002	59.631.868	1.313.556	2,20
2003	84.316.169	1.797.181	2,13
2004	101.038.904	1.915.515	1,90
2005	119.250.807	2.187.176	1,84
2006	151.271.701	3.167.251	2,09
2007	171.098.466	3.677.079	2,15
2008	189.980.827	3.987.640	2,10
2009	196.313.308	4.205.581	2,14
2010	235.714.637	5.141.850	2,18
2011	284.490.017	6.534.386	2,30
2012	317.188.767	7.446.356	2,35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri (1923-2011) , Tablo 22, 23, 24, 25, 26, 27, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.html>’den yararlanılarak hazırlanmıştır. (Erişim: 01.03.2013)

Verilen yıllar itibariyle devamlı olarak artan Damga Vergisi gelirinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı küçük dalgalanmalar dışından aynı aralıkta seyretmiştir. Damga Vergisi’nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı, 2002-2012 yılları arasında % 2,13 civarında gerçekleşmiştir.

¹⁴⁰ TOSUNER&ARIKAN, a.g.e., s. 395.

¹⁴¹ ARSLAN, 2007, a.g.e., s. 476.

¹⁴² TOSUNER&ARIKAN, a.g.e., s. 399.

V. VERGİLERİN DOLAYLI VE DOLAYSIZ SINIFLANDIRILMASI BAKIMINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi, iki geniş kategoriye ayrılabilir: Dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı verginin iktisadi mükellef ile vergi idaresi arasına başka birisinin girip girmemesine göre yapılan bir ayırımdır.

Sınırları net olarak belirlenememekle birlikte, genellikle yapılan ve vergilerin ödeme gücüne uygunluğu açısından önem taşıyan bu ayırım şekline bazı kriterler getirilmiştir¹⁴³. Vergilerin dolaylı veya dolaysız olduklarını belirlemede başlıca iki kriter kullanılmaktadır. Bunlardan birincisi yansıma kriteri, ikincisi ise verginin devamlılığı ve tahsil usulüdür¹⁴⁴.

Verginin yansıması, esas itibarıyla bir verginin ekonomik yükünün kimde veya kimlerde olduğu konusu ile ilgilidir¹⁴⁵. Yansıma kriterine göre, vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ödediği vergiyi kısmen veya tamamen başkasına devredemeyip, vergiyi nihai olarak yüklenen kimse durumunda ise böyle vergilere dolaysız (vasıtasız) vergi denilir. Eğer ödenilen vergi, çeşitli piyasa koşulları altında başkalarına kısmen veya tamamen devredilebiliyorsa bu tür vergilere de dolaylı (vasıtalı) vergi adı verilir¹⁴⁶. Diğer bir kriter olan verginin devamlılığı ve tahsil usulüne göre; vergi, konulan düzenli ve sürekli olan, kesintisiz bir şekilde ortaya çıkan olaylardan; mükellefi adına tarh, tahakkuk ve doğrudan doğruya tahsil olunuyor ise; dolaysız vergi sayılacak, aksi takdirde dolaylı vergiler içerisinde düşünülecektir¹⁴⁷. Uygulamada genel olarak, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler grubunda yer alırken, tüketim (harcama, gider) üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler grubunda yer almaktadır.

Günümüz Türk Vergi Sistemi'ni daha önce bahsettiğimiz dolaylı-dolaysız vergi ayırımında kullanılan yansıma ve verginin devamlılığı ve tahsil usulü kriterlerine göre değerlendirdiğimizde, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ile mülkiyet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler grubunda yer alırken; dâhilde alınan mal ve hizmet

¹⁴³ Howard DAVEY & Ed VOS, **Financial Management and Decision Making**, ButterWorthsLaw, New Zeland, 1993, s. 469 & Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 276.

¹⁴⁴ A. Abdulkadir IŞIK vd, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 129.

¹⁴⁵ Gilbert E. METCALF, "Tax Incidence", **Department of Economics Working Paper**, Tufts University, Medford, USA, 2006, s. 1.

¹⁴⁶ Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s. 344.

¹⁴⁷ AKDOĞAN, a.g.e.,1999, s. 290.

vergileri, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler ile damga vergisi dolaylı vergiler grubunda yer almaktadır.

Dolaylı-dolaysız vergi ayırımı bize vergi sisteminin hasılat kaynağı ve sistemin adaleti konusunda bilgi vermektedir¹⁴⁸. Dolaysız vergiler genellikle mükellefin ödeme gücü ile ilgilidir. Yüksek gelirli bir kişi -diğer şartlar eşit olduğunda- düşük gelirli kişiye göre daha fazla vergi ödeme gücüne sahiptir ve kişileştirmeye daha uygundur. Buna bağlı olarak dolaysız vergiler durumu daha iyi olan kişiden, durumu ona göre kötü olan kişiye doğru gelirin yeniden dağıtılmasında etkili bir araçtır¹⁴⁹. Bu yönüyle vergilemede adalet açısından dolaylı vergilere göre daha uygun oldukları söylenebilir.

Ancak dolaysız vergilerin yüksek oranlarda tarh edilmesi genellikle mükellefi çalışmaktan caydırmakta, üretmek ve tasarruf yapmak yerine boş durma ve tüketim yapmaya yönelmektedir. Literatürde bu duruma ikame etkisi denilmektedir¹⁵⁰.

İyi tasarlanmış bir vergi sisteminde ise dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha fazla hasılat sağladığı savunulmaktadır. Bunda vergi mükellefinin anonim olması ve tahsilatının daha kolay olması önemli rol oynamaktadır. Buna karşılık vergi sistemi iyi tasarlanmamış olduğunda dolaylı vergi ile ilişkili uyum maliyeti artmaktadır. Muafiyet ve alternatif oranların bulunduğu bir yapıda vergiye uyum maliyeti ve vergiden kaçınma önemli ölçüde artmaktadır. Bundan dolayı iyi bir dolaylı vergi; evrensel, basit ve tek oranlı olmalıdır¹⁵¹.

¹⁴⁸ Yunus DEMİRLİ, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, T.C Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, Ankara, 2011, s. 36.

¹⁴⁹ DAVEY & VOS, a.g.e.s. 470.

¹⁵⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikalarının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 2, Ankara, 1999, s. 98.

¹⁵¹ ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s. 104; DAVEY & VOS, a.g.e., s. 470.

Tablo 17: Yıllar İtibariyle Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirlerinin Payı (%)

Yıllar	Dolaylı Vergiler (%)							Dolaysız Vergiler (%)				
	Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri			Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler		Damga Vergisi	Toplam	Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler		Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler		Toplam
	Dâhilde Alınan KDV	ÖTV	Diğerleri*	İthalde Alınan KDV	Gümrük Vergileri	Damga Vergisi	-	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Veraset ve İntikal Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi	-
2002	19,36	22,89	3,10	14,85	1,00	2,20	63,40	23,0	9,30	0,05	1,17	33,52
2003	18,25	26,45	2,62	13,81	1,05	2,13	64,31	20,2	10,30	0,07	1,43	32,00
2004	18,67	26,02	3,52	15,50	1,21	1,90	66,82	19,5	9,50	0,06	1,76	30,82
2005	17,11	27,47	4,23	15,00	1,15	1,84	66,80	19,1	9,60	0,07	1,92	30,69
2006	16,72	24,53	4,36	16,81	1,38	2,09	65,89	21,0	8,20	0,08	2,01	31,29
2007	16,93	23,00	4,52	15,49	1,43	2,15	63,52	22,2	9,20	0,08	2,08	33,56
2008	15,84	22,09	4,56	15,78	1,47	2,10	61,84	23,4	9,80	0,08	2,11	35,39
2009	17,34	22,26	4,44	13,31	1,27	2,14	60,76	23,4	10,50	0,09	2,34	36,33
2010	16,73	24,62	3,45	15,36	1,39	2,18	63,73	21,0	9,70	0,10	2,18	32,98
2011	16,47	22,59	3,25	17,11	1,65	2,30	63,37	21,0	10,30	0,09	2,13	33,52
2012	16,76	22,63	3,33	15,77	1,65	2,35	62,49	22,0	10,10	0,10	2,14	34,34

NOT: Bu tablo genel bütçe vergi gelirlerinin ortalama %96,97'sini kapsamaktadır. Geriye kalan ortalama %3.03'lük kısım harçlar, diğer dış ticaret gelirleri ile başka yerde sınıflandırılmayan vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Literatürde bu gelirlerinde dolaylı vergiler içerisinde sınıflandırıldığı görülmektedir.

* Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, "Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27)" <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>den yararlanılarak hazırlanmıştır (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

Günümüz Türk Vergi Sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığı dikkat çekmektedir. Dolaysız vergilerin payı % 35 civarında iken, dolaylı vergilerin payı % 65 (harçlar ve diğer vergiler dâhil) civarındadır. Bu durum vergileme adaleti açısından eleştirilmektedir. Ancak dolaysız vergi grubuna sosyal güvenlik payları da eklendiğinde oran % 50-60 civarında seyretmektedir. Ülkemizdeki dolaylı-dolaysız vergi hasılatı yapısı bu haliyle gelişmekte olan ülkelerdeki genel eğilimi yansıtmaktadır¹⁵².

¹⁵² DEMİRLİ, a.g.e., s. 37.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

Gelir ve ya servetin harcanması üzerinden alınan tüketim vergileri; bütün mal ve hizmetleri kapsayacak şekilde tarh edilebileceği gibi belirli mal ve hizmetler üzerinden de tarh edilebilir. Birinci yargı genel tüketim vergilerini ifade ederken, ikinci yargı özel tüketim vergilerini ifade etmektedir. Günümüzde artan kamu ihtiyaçları ile birlikte artan kamu harcamaları yeni finansal kaynakları gerekli kılmıştır. Yeni finansal kaynaklar yeni vergilerle sağlanabileceği gibi mevcut vergilerde reformlar ve oran artırımları ile de sağlanabilir. Tarihçesi çok eskilere dayanan tüketim vergileri yeni finansal kaynakların önemli kısmını oluşturmuştur. Yakın tarihte yeniden düzenlenerek KDV gibi yeni bir genel tüketim vergisi ortaya konulmuş öte taraftan bazı mallar üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin yapısında değişimler meydana gelerek tüketim vergileri günümüzdeki modern yapıya kavuşmuştur. Bu bölümde ilk olarak tüketim vergileri nezdinde özel tüketim vergilerinin tarihsel süreci ve yapısı açıklanmıştır. Sonrasında ise özel tüketim vergisinin dünyadaki genel eğilimi OECD ve AB üyesi ülkeler bazında ele alınmış ve bu ülkelerdeki ÖTV bazı uygulamaları incelenmiştir. Bölümün son kısmında ise seçilmiş bazı ülkelerdeki ÖTV uygulamalarına yer verilmiştir.

I. TÜKETİM VERGİLERİNİN TEORİK YAPISI

Gelir ya da servetin kısmen ya da tamamen harcanması durumunda gider üzerinden alınan ve nihai olarak tüketiciye yansıtılabilen vergilere tüketim vergileri denilmektedir¹⁵³. Yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim, değişim gibi olaylara dayanarak alındıkları için objektif niteliktedirler.

Gelir ve servet vergileri, kişilerin üretim sürecine katkılarının vergilendirilmesi iken tüketim vergileri, üründen alınan payın vergilendirilmesi niteliğini taşıdığından, toplumsal adalete daha uygun olduğu savunulmaktadır. En önemli sakıncaları ise, vergi adaletine ters düşer bir şekilde, gelire kıyasla tersine artan oranlı etki yaratmalarıdır¹⁵⁴.

¹⁵³ NADAROĞLU, s. 333; AKSOY, , s.350.

¹⁵⁴ Ntilek ILIAZ, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırılması ve Türkiye, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Avrupa Toplulukları Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 14.

Tüketim vergileri belli bir malın üretimi, tüketimi, satışı veya bir hizmetin ifası üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisi (ÖTV) şeklinde de olabilir¹⁵⁵.

Diğer bir ifadeyle, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir¹⁵⁶.

A. Genel Tüketim Vergileri

Genel tüketim vergileri, malların üretiminden tüketimine kadar olan aşamalarda ve el değiştirme esnasında alınan vergilerdir. Eğer el değiştirme sırasında vergi her üretim aşamasında satış fiyatı üzerinden alınırsa “yayılı satış vergisi” adını alırken, üretimin ve dağıtımın sadece bir aşamasında alınırsa “toplu satış vergisi” adını alır. Her aşamada katma değer üzerinden alınan vergiler ise Katma Değer Vergisi olarak adlandırılır¹⁵⁷.

1. Yayılı Satış Vergisi

Yayılı satış (muamele) vergilerinde vergiye tabi bütün mallar üretim, tüketim zincirinin her aşamasında ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Yayılı muamele vergilerinde düşük bir vergi nispeti ile fazla vergi toplamak mümkün olur. Her üretim ve dağıtım aşamasında alınmaları sebebiyle vergi etkisini bütün teşebbüsler üzerinde gösterdiğinden yalnız bir kısım teşebbüs grubu üzerinde baskı yaratmaz¹⁵⁸.

Yayılı muamele vergilerinin bazı sakıncaları da vardır. İlk aşamada vergilerin bir malın, vergisi ikinci ve diğer aşamalardaki işlemler nedeniyle ilk vergiyi matrah içinde muhafaza etmektedir. Dolayısıyla ilk aşamada alınan vergi diğer aşamalarda matraha girmekte ve mükerrer vergileme ortaya çıkmaktadır. Sonuçta firmalar dikey entegrasyona gitmekte ve ihtisaslaşma engellenmektedir. Dikey entegrasyona giden

¹⁵⁵ Mehmet Ali ÖZYER, “Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 246, Şubat 2002, s. 23.

¹⁵⁶ TURHAN, s.260.

¹⁵⁷ ILIAZ, a.g.t., s. 16.

¹⁵⁸ Emin Haluk AYHAN, *Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983, s. 5.

işletmeler ödemek zorunda kalacakları vergiden kurtularak daha ucuz maliyetle üretim yapabildiklerinden haksız rekabet ortaya çıkmaktadır¹⁵⁹.

2. Toplu Satış Vergisi

Bu sistemde vergi, üretimden tüketime kadar her bir muamele üzerinden ayrı ayrı alınmamakta, aksine iktisadi faaliyetin yalnız bir aşamasından bir defada alınmak suretiyle önce ve sonra gelen bütün muameleler vergi dışı kalmaktadır. Toplam muamele vergileri uygulamada; istihsal (muamele) vergisi, ilk istihsal vergisi, toptan satış vergisi, perakende satış vergisi olmak üzere dört grupta incelenir¹⁶⁰.

- İstihsal Vergisi: Adından da anlaşılacağı üzere vergi, yalnızca üretim aşamasında uygulanmaktadır. Vergi belirli maddelerin üzerine değil de, genel olarak üretim üzerine konulmakta olup, bu aşamada, önceki üretim kademelerinde ödenmiş olan vergilerin indirilmesine izin verilmektedir.¹⁶¹

- İlk İstihsal Vergisi: Enerji vergisi ya da ilk madde vergisi şeklinde uygulanması öngörülmüş bulunan bu vergiyi, şimdiye kadar gerçekleştirmek mümkün olamamıştır. Enerji vergisinin dar kapsamlı olması nedeniyle uygulamada kolaylık sağlayacağı düşünülebilir. Ayrıca Enerji her mamulün girdisinde yer almaktadır. Ancak böyle bir verginin her mamulün fiyatını artırması kaçınılmazdır¹⁶².

- Toptan Satış Vergisi: Vergi kapsamına giren malların toptan ticaret sektöründen perakende ticaret sektörüne geçişi sırasında toptan satış fiyatı üzerinden alınan bir gider vergisidir. Bu aşamanın vergilendirilmesiyle üretim ve perakende ticaret aşamaları vergi dışında kalmaktadır¹⁶³.

- Perakende Satış Vergisi: Malların tüketiciye satışı sırasında alınan toplu muamele vergisidir. Bu bakımdan malın üretim ve toptan satış aşamaları vergi dışı kalmaktadır. Günümüzde en çok rastlanan toplu muamele vergisi türü olan perakende satış vergisi objektif karakterli bir vergidir¹⁶⁴.

3. Katma Değer Vergisi

Mikro ekonomik açıdan katma değer, bir işletme veya kişinin sattığı mal veya ifa ettiği hizmetin satış bedeli ile maliyeti arasındaki farktır. Makroekonomik açıdan

¹⁵⁹ AYHAN, a.g.t., s. 5.

¹⁶⁰ MUTER, ÇELEBİ, SAKINÇ, a.g.e, s. 267.

¹⁶¹ AKDOĞAN, a.g.e., s. 280.

¹⁶² AYHAN, a.g.t., s. 5.

¹⁶³ ERDEM, ŞENYÜZ, TATLIOĞLU, a.g.e., s. 117.

¹⁶⁴ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 234.

bakıldığında katma değer, üretim faaliyetine katılan faktörlerin yarattığı ek değer olarak tanımlanmaktadır¹⁶⁵.

KDV, vergiye konu olan ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirdikleri her aşamada kazandıkları “katma değer” üzerinden alınır. Başka bir ifade ile KDV, ara malları ve hizmetlerin bir önceki üretim aşamasından yapılan alışların vergi matrahından düşmesine olanak veren veya her aşamada katma değeri vergileyen bir muamele vergisidir¹⁶⁶. KDV de, yayılı gider vergileri gibi üretim ve değişimin her halkasında alınmakla birlikte, vergi konusunun her seferinde yalnız o aşamada mamule eklenen değerden oluşmasıyla bu vergilerden ayrılır¹⁶⁷.

B. Özel Tüketim Vergileri

Özel tüketim vergileri muamele vergilerinde olduğu gibi, istisnalar ve muafiyetler dışında kalan malların ve hizmetlerin belli bir aşamasından alınmayıp, kanunla belirtilen malların genellikle yurt içi üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir¹⁶⁸. Genel tüketim vergilerinin asıl amacının gelir toplamak olduğu ifade edilirken, özel tüketim vergilerinin gelir toplamanın yanı sıra, sosyal zararları olduğu kabul edilen, topluma zarar verdiği düşünülen veya sosyal faydası az olan malların tüketiminin kısıtlanması amacının olduğu bilinmektedir¹⁶⁹.

Aşağıdaki tabloda özel tüketim vergisinin diğer tüketim vergilerinden farkı yer almaktadır.

¹⁶⁵ Mahfi EĞİLMEZ, **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1983, s. 24

¹⁶⁶ TURHAN, a.g.e. s. 159.

¹⁶⁷ Mualla ÖNCEL, “Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29 Sayı: 1-2, 1972, s. 291.

¹⁶⁸ ILIAZ, a.g.t., s. 16.

¹⁶⁹ Ayşegül MUTLU, “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 115, 2002, s.47.

Tablo 18: Çeşitli Özellikleri Bakımından Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler

Tüketim Vergisi Türü	Verginin Konusu	Verginin Matrahı	Vergilendirme Aşaması	Nihai Mükellef
ÖTV	Spesifik malların tüketimi	Spesifik malların tüketim-satış bedeli	Tüketim aşaması	Tüketici
KDV	Mal ve hizmetlerin tüketim ve satışı	Malların üretim-tüketim zincirindeki katma değerleri	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
Yayılı Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin tüketimi ve satışı	Malların üretim-tüketim zinciri aşamalarındaki satış değeri	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
İmalat Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin imalat aşamasında satışı	Malların imalat aşamasındaki satış değeri	İmalat aşaması	Tüketici
Toptan Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin toptan aşamasında satışı	Malların toptan aşamasındaki satış değeri	Toptan aşaması	Tüketici
Perakende Satış Vergisi	Mal ve hizmetlerin perakende aşamasında satışı	Malların perakende aşamasındaki satış değeri	Perakende aşaması	Tüketici

Kaynak: Seçkin ALTIOK, “Avrupa Birliği İle İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2007, s. 66’daki tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Görüldüğü gibi özel tüketim vergisinin konusuna belirli mallar girerken, KDV ve yayılı satış vergileri hem malları hem de hizmetleri vergilendiren ve üretim ya da tüketim zincirinin her aşamasında alınan genel nitelikte vergilerdir.

1. Özel Tüketim Vergisi’nin Tarihsel Gelişimi

Seçilmiş bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan, günümüzde özel tüketim vergisi olarak adlandırılan vergiler, dünya da vergilemenin en eski örnekleri arasındadır¹⁷⁰. Özel tüketim vergileri şekil ve önem bakımından farklılıklar arz etse de, ilk çağlardan bu yana hemen her ülkedeki ekonomik yapı içerisinde varlıklarını sürdürmüşlerdir¹⁷¹.

Tüketim vergilerinin ilkel şekliyle uygulanışı eski Mısır’dan Roma’ya kadar uzanmaktadır. Eski Roma’da “Vectigelia” adı altında toplanan dolaylı vergiler, gümrükler ve alım satım üzerinden % 1 oranında alınan genel gider vergileri olarak iki

¹⁷⁰ Sijbren CNOSEN, “Economic and Politics of Excise Taxation” Chapter -1, **Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving**, Oxford University Press, Edt: Sijbren CNOSEN, New York, 2005 s. 4.

¹⁷¹ Engin CAN, Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği), Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2003, s. 15.

kısmı ayrılmaktaydı. Vectigelia, esirlerden ve birçok yiyecek maddelerinden alım satım sırasında alınan dar gider vergilerini de içeriyordu¹⁷².

15. yy ortalarında kilise ve krallığın talebi üzerine, kâğıt, kitap ve gazete üzerinden damga vergisi olarak alınan bilgi vergileri ilk ÖTV türü olarak kabul edilmektedir. Bu verginin amacı gelir elde etmekten ziyade, bilgi üretimi karşısında bir engel oluşturmak, fikir üretmeyi ve eleştirileri önlemektir¹⁷³.

Alcavala, ortaçağ Avrupası'na özgü olan en önemli özel tüketim vergisi örneğidir. Baş vergileri, hâsılat ve servet vergileri yanında alınan alcavala, 1342–1845 yılları arasında İspanya'da uygulanmıştır. Alcavala olarak adlandırılan verginin konusu tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri olmuştur¹⁷⁴.

Tuz vergisi, arzının az olması ve kontrol edilmesindeki kolaylık nedeniyle Ortaçağ'daki devletler (hükümdarlar) açısından altın gibi kıymetli sayılmıştır. Seçilmiş mallar üzerinden alınan tüketim vergileri 16. ve 17. yüzyılda ön plana çıkmalarını, şeker, tuz, alkollü içkiler ve diğer malları “excijsen” adında bir vergiye tabi tutan Hollanda'ya borçludurlar. Aslında tüketim vergileri o kadar yaygın kullanılmıştır ki; İngiliz gözlemciler, “Hollanda'da yenen bir tabak balık için 30 excises (tüketim vergisi) ödenir” şeklindeki ifade etmişlerdir. Hollanda'da ki uygulamayı pek çok Alman eyaleti (state) tatbik etmiş ve bu yeni vergilerin belirgin başarısı İngiltere ve kolonileri ile ABD'nin de kendi ülkelerinde böyle bir vergiyi yürürlüğe koymalarına yol açmıştır¹⁷⁵.

İçki, sigara, çay, kahve gibi alışkanlık yaratan ve topluma zararlı maddeler üzerinden alınan vergiler, Amerika vergi tarihinde önemli bir yere sahiptir. Alexander Hamilton viskiyi lüks mal olarak görmüş, toplumun ahlakını ve halkın sağlığını bozduğu gerekçesi ile 1791 yılında viski vergisi yasalaşmıştır. Thomas Jefferson zamanında (1801-1809) viski ayaklanmaları (Whiskey Rebellion) nedeniyle bu vergi tamamen kaldırılmıştır. Ancak iç savaşların başlamasıyla birlikte, ortaya çıkan

¹⁷² CAN, a.g.t, s.15.

¹⁷³ MUTLU, a.g.m., s.7.

¹⁷⁴ Neslihan COŞKUN, Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği'ne Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1998 s. 6

¹⁷⁵ CNOSSEN, a.g.m., s. 4-5.

finansman ihtiyacından dolayı, acil tedbir olarak, tekrar alkol kullanımını üzerinden vergi alınmaya başlanmıştır¹⁷⁶.

1812 yılında yaşanan İngiltere – ABD savaşı, bir yüz yıl sonra I. ve II. Dünya Savaşları özel tüketim vergisinin savaş vergisi olarak anılmasını sağlayan savaşlar olmuştur. Birinci Dünya Savaşı öncesinde; İngiltere’de toplanan dolaylı vergilerin önemli bir kısmını “Kahvaltı Masası Yükümlülükleri (Breakfast-table Duties)” olarak bilinen çay, şeker, kahve, kakao gibi kalemler üzerinden alınan vergiler oluşturmaktaydı. Savaştan sonra ise bu vergiler, “Günah Vergileri (Sin Taxes)” denilen tütün ve alkol üzerinden alınan vergilere yerini bırakmıştır¹⁷⁷.

20.yy ile birlikte çay, şeker, tuz vs. gibi “küçük tüketim vergileri” kaldırılmış ya da büyük ölçüde 1970’lerde yürürlüğe sokulan ve 1980’lerde değişime uğrayarak genel tüketim vergisi ya da katma değer vergisi dönüşen, mal ve hizmetler üzerinden alınan genel vergilerin kapsamına dâhil edilmişlerdir. Tütün ürünleri, alkollü içecekler ve petrol ürünleri üzerinden alınan “büyük tüketim vergileri” ise kalmıştır¹⁷⁸.

ÖTV, uluslararası alanda ilk kez 1970’li yıllarda malların serbest dolaşımına olumsuz etkisi ve rekabet koşullarını bozucu yönleri anlaşıldığından AB üyesi ülkelerde uyumlaştırma kapsamına alınma konusunda gündeme gelmeye başlamıştır. Yaklaşık yirmi yıllık bir çalışma ve hazırlık dönemi sonunda, 1 Ocak 1993 tarihinde, topluluk içi sınırların kaldırılarak AB, iç pazarının yaratılmasıyla, bir ÖTV ortak rejimi yürürlüğe girmiştir. Bu rejim, “işlenmiş tütün”, “alkol ve alkollü içkiler”, “petrol ürünleri” olarak sınıflandırılabilir üç büyük grup ürüne uygulanmaktadır. Üye ülkeler bu üç büyük grubun dışındaki, örneğin, çeşitli çevre kirliliği vergileri, taşıt üzerindeki vergileri istedikleri gibi yönetebilmektedirler¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Deniz TURAN&Ali YURDAKUL, “Zararlı Alışkanlığı Önlemeye Yönelik Bir Araç Olarak Günah Vergileri Ve Etkinliği”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2009, s. 5.

¹⁷⁷ MUTLU, a.g.m., s.7. & Tülin CANBAY, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009, s. 59.

¹⁷⁸ CNOSEN, a.g.m., s.6.

¹⁷⁹ Meral FIRAT, Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Avrupa Birliği’ne Uyumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008, s. 23.

2. Özel Tüketim Vergisinin Nitelikleri

Özel tüketim vergileri, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkilemesi açısından önemlidir¹⁸⁰. Özel tüketim vergisinin konusu ülkeden ülkeye çok değişmekle beraber, daha ziyade iki grup tüketim maddesinden alınmaktadır¹⁸¹: (i) Alışkanlık veren maddeler (çay, kahve, sigara, alkol... vs.), (ii) Lüks maddeler (kürk, mücevher... vs.) ve sürümü çok yüksek olan maddeler (benzin, çimento... vs.).

Özel tüketim vergileri ya spesifik ya da ad volarem şeklinde alınırlar. Spesifik vergiler (ya da birim vergisi) mal ve hizmetleri birim başına tanımlarken, ad volarem vergiler satış değeri başına tanımlar¹⁸². Özel tüketim vergilerinin matrahının miktar esasına dayalı olarak uygulanmasının matrahın belirlenmesinin kolay olması, mükellefle vergi idaresi arasında anlaşmazlığa meydan vermemesi gibi avantajlarına karşılık, konjonktürel ortamı izleyememesi sonucu, verginin sosyal politikasına dönük amacına veya vergilemenin mali amacına ters düşme gibi dezavantajları bulunmaktadır¹⁸³. Değer esaslı vergiler, idari olarak uygulama güçlüğü olmasına karşılık fiyat hareketlerini takip edebilmesi matrah daralmalarını önleyerek ve devlete gerekli gelirleri sağlaması bakımından önemlidir¹⁸⁴.

Diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi özel tüketim vergisinde de kanuni mükellef(sorumlu yükümlü) ve nihai mükellef bulunmaktadır. Özel tüketim vergisi üretim ve imalat aşamasından alınıyorsa vergi kanuni mükellefi üretici veya imalatçıdır. Eğer özel tüketim vergisi kapsamına giren mal ve hizmetlerin ithali söz konusu ise ithalatçıdır. özel tüketim vergisi toptan satış aşamasında alınıyorsa, mükellef toptan satışı yapan kişidir. Perakende satış aşamasında alınıyor ise vergi mükellefi satışı yapan

¹⁸⁰ Hayal GÖRGÜN, Türkiye ve Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi'ne Geçiş ve Sonrası, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2004, s. 9.

¹⁸¹ Y.Handan KILIÇ & Metin ÖLÇEK; "Avrupa Birliği ve Türkiye'de 'Özel Tüketim Vergisi' ve Türkiye'nin Birlik Mevzuatına Uyumu", Sayı:150, Mart 2001, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CDsi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, s. 269.

¹⁸² James R. HINES, "Excise Tax", Michigan Ross School of Business, **Office of Tax Policy Research, Working Paper**, Product Number WP 2007-2, May 31, 2007, s. 1.

¹⁸³ Hasan ORAL, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006, s. 16-17.

¹⁸⁴ EDİZDOĞAN, a.g.e., s. 259; ORAL, y.a.g.t., s. 17.

perakendecidir¹⁸⁵. Nihai mükellef ise verginin ekonomik yükünü taşıyan nihai tüketicidir.

3. Özel Tüketim Vergisi'nin Uygulanma Gerekçeleri

Gelirin kullanılmasını global olarak kavramayı amaçlayan muamele vergisinin yanı sıra, belirli mal ve hizmetler üzerinden özel tüketim vergileri alınması çeşitli nedenlere dayanmaktadır¹⁸⁶. Bunlar genel hatları ile şu şekildedir:

- Özel tüketim vergileri, genel olarak, kamu finansmanını sağlamada gelirleri arttırmak amacı ile kullanılabilir. Yürürlükteki pek çok özel tüketim vergisi, uygulanmasının diğer vergilere göre daha kolay olmasından dolayı gelir elde etmek amacıyla çıkarılmıştır. Tütün, alkol, petrol ve motorlu taşıtlar üzerindeki tüketim vergileri potansiyel açıdan iyi bir gelir kaynağıdır. Çünkü bu ürünlerin yüksek satış hacminin tespitini yapmak ve birkaç üreticiden bunların tahsilâtını yapmak kolaydır¹⁸⁷.
- Özel tüketim vergileri ile kamu finansmanı, diğer sosyal amaçlarla bir arada kullanılabilir. Özellikle de vergilerle dışsal zararı olan malları daha pahalı hale getirerek tüketimini azaltmak için. Böylece iki amaç aynı anda elde edilebilir. Özel tüketim vergileri bize, çevre kirliliği, tütün, alkol ve uyuşturucu tüketimi, kumar ve trafik sıkışıklığı gibi sosyal açıdan istenmeyen faaliyetleri azaltma imkânı sağlar. Uyarılmış nisbi (göreceli) fiyat etkisinin gerçekten işlediğine dair teorik öngörüler çok sayıdaki ampirik (deneysel) kanıtlarla desteklenmektedir¹⁸⁸. Ancak alkol, sigara gibi malların talebi esnek değildir. Dolayısıyla vergiye rağmen talep kısılmayacak ve ikame mallara yönelmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin; rakı üzerinden yüksek oranda özel tüketim vergisi alınması vergisiz ya da daha düşük vergisi olan ispiroya yönelme olacaktır. Bu da amaçların aksi duruma neden olacaktır¹⁸⁹.

¹⁸⁵ Gülден ÇOLAK, Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliğiyle Uyumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s. 22.

¹⁸⁶ TURHAN, a.g.e., s.260.

¹⁸⁷ CNOSEN, "a.g.e., s.8.

¹⁸⁸ Bruno S. FREY, "Excise Taxes: Economics, Politics and Psychology", Chapter-8, **Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving**, Oxford University Press, Edt: Sijbren CNOSEN, New York, 2005, s. 234.

¹⁸⁹ ÇOLAK, a.g.e., s. 27.

- Özel tüketim vergileri belirli kişi gruplarının bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere kıyasla daha fazla yarar elde ettikleri varsayımından hareket ederek konulabilir. Örneğin, benzinden alınan vergilerin yollardan daha fazla faydalananlar tarafından ödendiği kabul edilir. İstifade prensibinin esas alındığı bu durumlarda özel tüketim vergileri, bir tür “harç” fonksiyonunu ifa eden bir mali yükümlülük özelliğini taşırlar¹⁹⁰.
- Özel tüketim vergileri, dolaylı vergileri artan oranlı bir hale getirmek ve bu şekilde vergi dağılımında eşitsizlikleri azaltmak için kullanılabilir. Artan oranlı gelir vergisini uygulamanın zor olduğu özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks mallar üzerine yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzelterken etkin bir araç olabilir¹⁹¹. Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Artan oranlılığın sağlanabilmesi için verginin konusuna alınacak malların gelir esnekliğinin 1’den büyük olması gerekmektedir. Bu şekilde bireyin gelirindeki artış o mala olan talebi arttırır. Gelir elastikiyeti zaman içinde sabit kalmayıp değişebilmektedir. Bundan dolayı vergi kapsamına giren malların periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekir¹⁹².
- Maliye politikası aracı olarak, enflasyonist ortamlarda kıt olan kaynakların tüketimini kısmak için bazı mallardan yüksek oranda özel tüketim vergisinin alınması talebi azaltıcı etki yapacaktır¹⁹³.
- Ayrıca ithal edilen bazı mallar üzerine özel tüketim vergisi konularak yurt içi talebini kısıp dış ticaret dengesinin sağlanmasında faydalı olabilir¹⁹⁴.
- Gelişmekte olan ülkelerde, milli gelirin tarım sektörüne dayanması, kişi başına düşen gelir düzeyinin düşük olması, kayıt dışılığın yüksek olması gibi nedenlerle gelirin yeterince vergilendirilememesi; mal ve hizmetlerin fiyatları içerisine yerleştirilmesi sonucu mali anestezi etkisi ile mükelleflerde daha az direnmeye yol açması, hızlı gelir yaratıcı etkisi, görece düşük idari

¹⁹⁰ KILIÇ & ÖLÇEK, a.g.m, s. 271.

¹⁹¹ Yıldırım TAYLAR, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, İzmir, 2010, s. 446.

¹⁹² ÇOLAK, a.g.m, s. 15-16.

¹⁹³ Soner ÜLGEN, “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2001, s. 238.

¹⁹⁴ Mehmet ASLAN, “Dolaylı Vergiler ve Türkiye’nin AB’ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergiler Uyumlaştırma Çalışmaları”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2005, s. 86.

maliyetleri nedeniyle dolaylı vergilerin özellikle de özel tüketim vergilerine başvurulabilmektedir¹⁹⁵.

II. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN DÜNYADAKİ GENEL DURUMU

Zamanla tüketim vergileri gittikçe artan sayıda ülke için, gelir kaynaklarının en önemlisi haline gelmiştir. Özellikle son yıllarda vergileme politikası açısından dünya genelinde, vergilemeye tabi olacak tüm unsurlardan oluşan karma bir yapıdan, tüketim vergilerinden oluşan bir yapıya doğru yönelme girişimleri olduğu gözlenmektedir. Genel ve özel tüketim vergisi şeklinde iki ana kategoriye ayıracağımız tüketim vergileri kapsamında özel tüketim vergilerinin genel seyri ortaya konmaya çalışılacaktır.

Özel tüketim vergilerinin dünyadaki genel eğilimi ve mevcut durumu, Türkiye'nin de üyesi bulunduğu OECD ülkeleri ile ekonomik ve siyasi bütünleşme açısından hâlihazırda dünyadaki en büyük bölgesel birlik olan ve Türkiye'nin de katılmak için müzakere sürecini sürdürdüğü Avrupa Birliği ülkeleri açısından değerlendirilebilir. Böylece dünyadaki genel eğilim ve mevcut durum ile Türkiye'deki genel eğilim ve mevcut durum daha rahat bir biçimde kıyaslanabilir.

A. OECD Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergilerinin Genel Durumu

Kısa adı OECD olan ve Türkiye ile birlikte 34 ülkenin üye olduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (The Organisation for Economic Co-operation and Development) üyesi ülkelerin toplam vergi tahsilâtının yaklaşık üçte birlik kısmı tüketim vergilerinden oluşmaktadır. Toplam vergi tahsilâtı içerisinde bu kadar yüksek düzeylere ulaşmış olan tüketim vergilerinin ağırlıklı olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi iki ana vergi grubundan oluştuğu görülmektedir. Hem vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından hem de coğrafi açıdan dünyadaki yaygınlığı bakımından Katma Değer Vergisi (KDV) 1980'lerin ortalarından beri tüketim vergileri içerisinde geniş bir paya sahip durumdadır. OECD ülkelerinin tamamında, dünyada ise 150'den fazla ülkede KDV uygulanmaktadır. Günümüz vergi sistemlerindeki hâsılat payı bu kadar yüksek düzeylere ulaşmış olan KDV'nin mali tarih içerisinde çok da uzun bir geçmişi bulunmamaktadır. KDV'nin ilk kez uygulanışı bundan yaklaşık 60 yıl önce olmuştur. KDV'nin aksine özel tüketim vergisinin medeniyet tarihi kadar uzun bir

¹⁹⁵ Jean-Robert TYRAN, Rupert SAUSGRUBER, "On Fiscal Illusion", September 2002, s. 2, <<http://www.nek.lu.se/ryde/20symp00/Papers/tyran.pdf>>, (Erişim Tarihi: 13.03.2013); Mustafa DURMUŞ, "Özel Tüketim Vergisi Çıkarken", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002, s. 231.

geçmişini bulunmaktadır¹⁹⁶. 1960'lı yılların sonları itibariyle KDV sadece 10 ülkede, ona benzeyen mal ve hizmet vergileri (MHV) ise birkaç ülkede uygulanmaktaydı¹⁹⁷.

OECD verilerinde vergiler beş kategoriye ayrılarak değerlendirilmektedir. İlk kategoride gelirden alınan vergiler yer almaktadır. İkinci kategori, kar ve kazançlardan elde edilen vergilerden oluşmaktadır. Üçüncü kategoride ise sosyal güvenlik katkılarına yer verilmektedir. Ücretlerden kesilen ve bordro ya da ücret vergisi olarak çevrilebilecek vergiler ise dördüncü kategoride yer almaktadır. Beşinci ve son kategori ise mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. OECD'nin istatistik terminolojisinde "tüketim vergileri" olarak da ifade edilen ve kapsamı içerisine üretim, satış, kiralama, mal teslimi ve hizmet sunumları gibi işlemler üzerinden alınan vergilerin dâhil olduğu bu vergiler "genel tüketim vergileri (general taxes on consumption)" ile "belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler (taxes on specific goods and services)" olarak iki ana alt kategoriye ayrılmaktadır. Genel tüketim vergilerinin kapsamına KDV ve çeşitli ülkelerde KDV yerine geçen yani eşdeğeri olan vergiler, Mal ve Hizmet Vergileri (MHV), Satış Vergileri ve diğer mal ve hizmetler üzerinden alınan genel vergiler girmektedir. Belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler (taxes on specific goods and services) ise özel tüketim vergileri (excise taxes), gümrük ve ithalat vergileri (customs and imports duties) ve belirli hizmetlerden alınan vergilerden (örneğin, sigorta poliçelerinden ve finansal işlemlerden alınan vergiler) oluşmaktadır¹⁹⁸.

Yukarıdaki bilgiler ışığında OECD ülkelerinde yıllar itibariyle vergi yapısındaki süreci gösteren aşağıdaki tabloya bakıldığında kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin (personal income taxes) artık tek başlarına toplam vergi gelirleri içerisindeki büyük ağırlıklarını kaybettikleri görülmektedir. 1980'lerde ağırlıklı ortalaması %30'larda olan ve ülkelerin vergi gelirlerinde ana payı oluşturan bu vergilerinin 2000'li yıllarda ağırlıklarını kaybederek %24'ler seviyesine düştüğünü görülmektedir. Kurumlar Vergisi'nin payı 1970'lerden 2000'li yılların başlarına kadar ortalama %8 seviyesinde iken, 2005 yılında bu oran %10'a yükselmiş, daha sonra ise tekrar eski seviyesi olan %8'e düşmüştür. Gelir vergisinde düşüş yaşanırken öte taraftan sosyal güvenlik

¹⁹⁶ OECD, **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012**, s.28.

¹⁹⁷ ERNST & YOUNG, **Indirect Tax in 2013: A Review of Global Indirect Tax Developments and Issues**, s.7. <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf)>, (Erişim Tarihi: 29.04.2013).

¹⁹⁸ OECD, y.a.g.e., s. 28.

paylarında artış meydana gelmiştir. 1970 ve 1980'lerde %22 olan sosyal güvenlik katkı payları 2010 yılında %26 düzeyine çıkmıştır.

Tablo 19: OECD Bölgesinde Yıllar İtibariyle Vergilerin Yapısı (% İtibariyle)

	1965	1975	1985	1995	2005	2010
Gelir Vergisi	26	30	30	26	24	24
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	10	9
Sosyal Güvenlik Katkı Payları	18	22	22	25	25	26
(işçi)	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)
(işveren)	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(15)
Bordro Vergisi	1	1	1	1	1	1
Emlak Vergisi	8	6	5	5	6	5
Genel Tüketim Vergileri	12	13	16	19	20	20
- KDV	1,8	8,8	11,2	17,3	19,4	19,7
Belirli Mal ve Hizmetlerden Alınan Tüketim Vergileri	24	18	16	13	11	11
- Özel Tüketim Vergileri (Excise Duty)	14,2	10,4	9,5	8,3	8,3	8,1
Diğer Vergiler*	2	2	2	3	3	3
Toplam	100	100	100	100	100	100

*Mal ve hizmetler üzerinden alınan diğer vergileri ve damga vergisini kapsamaktadır.

Kaynak: OECD, "Table C.Tax Structures in the OECD Area", **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012, s. 23 ve OECD, **Revenue Statistics Comparative Tables**, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 11.04.2013)'deki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tüketim vergilerinin payı (genel tüketim vergileri + belirli mal ve hizmetlerden alınan tüketim vergileri) 1965 yılında % 36 iken 2010 yılına gelindiğinde ise bu pay % 31'e düşmüştür. Fakat buna karşın mal ve hizmetlerin vergilendirilmesindeki yapıda ciddi değişimler meydana gelmiştir. Genel tüketim vergi gelirlerinde, özellikle de KDV gelirlerinde, çok hızlı bir büyüme meydana gelmiştir. OECD üyesi ülkelerde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin % 33-34'ü KDV'den oluşmaktadır. 1965 yılında OECD üyesi ülkelerde toplam vergi gelirleri içerisinde genel tüketim vergilerinin payı % 12 iken, 1985'de % 16'ya, 2010 yılı itibariyle ise % 20'ye çıkmıştır. Tütün, alkollü içecekler ve yakıtlar ile son yıllarda yürürlüğe girmiş olan bazı çevre vergilerinden oluşan tüketim vergilerinin payı ise 1965 yılında % 24 iken, 2010 yılında %11 düzeyine gerilemiştir. Toplam vergi gelirleri içerisinde ÖTV'nin (Excise Duty) payı ise 2010 yılı itibariyle % 8,1 olmuştur¹⁹⁹. Görüldüğü gibi tüketim vergilerinin toplam payında yıllar itibariyle bir düşüş yaşansa da, tüketim vergilerin vergileme konseptinde bir değişme yaşandığı ve bu açıdan bakıldığında belirli mal ya da hizmetleri vergilendiren tüketim

¹⁹⁹ OECD, **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012, s. 23-24.

vergileri anlayışından, çok sayıda mal ve hizmeti vergileme içerisinde dâhil eden KDV tarzı genel tüketim vergilerine doğru hızlı bir eğilim olduğu görülmektedir.

Ülkelerin vergi yapıları değerlendirilirken göz önüne alınan kriterlerden ilki o ülkedeki vergi yüküdür. Bir ülkede toplanan vergilerin o ülkenin milli gelirine oranı o ülkenin vergi yükünü verir. Vergi yükü herhangi bir toplumun belli bir dönem içerisinde (genellikle 1 yıl) vergi ödeme kapasitesini gösterdiği için önemli bir kavramdır. Dolayısıyla bir ülkede toplanan vergi hasılatının diğer ülkelere kıyasla daha fazla olması o ülkede görece ağır bir vergilemenin olduğu anlamına gelmektedir. Tablo.2’de 2010 yılı itibariyle OECD üyesi ülkelerin vergi yüklerine (Toplam Vergi Geliri / Gayrisafi Yurt içi Hâsıla) baktığımızda, OECD ortalamasının % 33,8 olduğu görülmektedir. Bu oranın en yüksek olduğu ülkelerin başında Danimarka (% 47,6), İsveç (% 45,5), Norveç (% 42,9), İtalya (% 42,9), Fransa (% 42,9) ve Finlandiya (% 42,5) gibi ülkeler gelmektedir. Diğer taraftan, gelir idareleri açısından bakıldığında ise bu oranların yüksekliği ülkelerdeki vergi hasılatının yüksekliğini de ifade etmektedir.

Vergi adaleti açısından değerlendirilebilecek diğer bir husus da ülkelerdeki dolaylı ve dolaysız verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payıdır. Vergi yükünün düşük olduğu ülkelerde toplam vergi gelirlerinin daha ziyade dolaylı vergilerden oluştuğu görülmektedir. Örneğin, Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH oranı en düşük üç ülke olan Meksika (% 18,8), Şili (% 19,6) ve Türkiye (% 25,7)’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki % 50’ler civarındadır. Sırasıyla bakıldığında Meksika’da % 52,6, Şili’de % 51,3 ve Türkiye’de % 48,4’dür.

Tablo 20: 2010 Yılı İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yapısı

	Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	Dolaylı Vergileri/Toplam Vergiler	Dolaysız Vergileri/Toplam Vergiler	Sosyal Güvenlik Primleri/Toplam Vergiler
Avustralya	25.6	28.4	71,8	0.0
Avusturya	42.0	28.0	36,5	34.6
Belçika	43.5	25.6	41.1	32.4
Kanada	31.0	24.3	60,4	15.3
Şili	19.6	51.3	42.0	6.9
Çek Cumhuriyeti	34.2	33.2	21.7	44.6
Danimarka	47.6	31.9	65.1	2.1
Estonya	34.2	40.2	20.0	38.5
Finlandiya	42.5	31.5	38.4	29.8
Fransa	42.9	25.0	33.6	38.7
Almanya	36.1	29.5	31.0	39.0
Yunanistan	30.9	39.0	25.4	35.2
Macaristan	37.9	43.7	25,0	31.4
İzlanda	35.2	35.2	51.4	11.8
İrlanda	27.6	37.0	41.8	20.1
İsrail	32.4	40.0	42,8	17.2
İtalya	42.9	25.9	37.7	31.3
Japonya	27.6	18.7	39.9	41.1
Kore	25.1	33.9	29.6	22.8
Lüksemburg	37.1	26.9	43.8	29.1
Meksika	18.8	52.6	30,9	15.4
Hollanda	38.7	30.8	31.7	36.3
Yeni Zelanda	31.5	39.5	60.5	0.0
Norveç	42.9	27.6	49.9	22.5
Polonya	31.7	39.4	24.2	34.9
Portekiz	31.3	39.4	30.6	28.8
Slovakya	28.3	36.5	19.3	43.4
Slovenya	37.5	37.3	21.8	40.3
İspanya	32.3	26.7	34.7	37.6
İsveç	45.5	29.4	45,1	25.0
İsviçre	28.1	22.6	53.6	23.8
TÜRKİYE	25.7	48.4	25.9	23.7
İngiltere	34.9	30.8	49.6	19.0
ABD	24.8	18.0	56.4	25.7
OECD Ortalaması	33.8	33.1	38.6	26.4

Kaynak: OECD, **Revenue Statistics Comperative Tables**, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, Erişim Tarihi: 11.04.2013'deki verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Vergi yükü yüksek olan Danimarka'da dolaylı vergilerin payı % 31,9'dur. Dolaysız vergilerin payı % 65,1 ve sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirlerine oranı ise % 2,1'dir. Benzer biçimde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranının yüksek olduğu İsveç'te de dolaylı vergilerin payı % 29,4 düzeyindedir. Bu açıdan

bakıldığında, vergi yükünün yüksekliği vergi adaleti açısından istenmeyen bir durumu ifade etse de, diğer taraftan vergi yükünün düşük olduğu ülkelerde ise dolaylı vergilerin ağırlığından kaynaklanan bir adaletsizlikle karşı karşıya kalınmaktadır.

Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi payının az olduğu bazı ülkelerde dolaysız vergiler kadar ön plana çıkan diğer yükün sosyal güvenlik primleri olduğu görülmektedir. Örneğin, Toplam vergi gelirleri içerisinde % 18,7 ile dolaylı vergi yükünün en az olduğu ülkelere birisi olan Japonya’da dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 39,9 iken, sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirlerine olan oranı %41,1 düzeyindedir.

OECD üyesi bir ülke olarak Türkiye’ye bakıldığında, vergi yükünün OECD ortalamasının altında olsa da, toplam vergi gelirleri içerisindeki yüksek dolaylı vergi ağırlığı başka bir adaletsiz durum ortaya çıkarmaktadır. Üstelik toplam vergi gelirleri ile kıyaslandığında sosyal güvenlik primleri oranının da OECD ortalamasının altında olmasına rağmen, dolaysız vergi oranına yakın bir seviyede bulunmaktadır.

Dolaylı vergiler denildiğinde akla ilk gelen ve dolaylı vergiler içinde en büyük paya sahip olan tüketim vergileridir. Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına ülkeler açısından bakıldığında, 2010 yılı itibariyle OECD üyesi 34 ülkenin 20 tanesinde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 31,3’lük ortalamasının altında yer almıştır. 2010 yılında en düşük pay % 15 ile ABD’ye ait iken, en yüksek pay % 51,7 oranı ile Meksika’nındır. Yüksek tüketim vergisi payı açısından bu ülkeyi yine bir Latin Amerika ülkesi olan Şili izlemektedir. Şili’de de tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 48,5’dir. Türkiye ise % 46,7 oranı ile Şili ve Meksika’ya yakın düzeyi ile onların ardından üçüncü sırada yer almaktadır.

Tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı en yüksek ikinci ülke olan Şili’de 1995 yılında % 59,8 olan oran, 2010 yılına gelindiğinde % 11,3’lük azalışla % 48,5’e düşmüştür. Tüketim vergilerin payındaki en büyük düşüşlerin görüldüğü diğer ülkeler İzlanda (-% 12,6) ve Norveç (-% 10,4) olmuştur. Tüketim vergilerinin en yüksek paya sahip olduğu Meksika’da ise son 15 yıllık süreçte büyük bir değişimin olmadığı görülmektedir. 1995’deki oran % 52,7 iken 2010 yılında sadece 1 puanlık bir düşüşle % 51,7 seviyesine gerilemiştir.

Tüketim vergilerinin payının en çok arttığı ülke Türkiye olmuştur. Türkiye’de 1995 yılında % 37,1 olan toplam vergi gelirleri içerisindeki tüketim vergilerinin payı, sürekli bir artış eğilimi göstererek 2000 yılında % 40,6’ya 2005 yılında % 47,4’e yükselmiştir. 2010 yılında ise % 46,7 olarak gerçekleşmiştir. 1995-2010 yıllarını kapsayan 15 yıllık süreçte 10 puana yakın bir artış meydana gelmiştir.

Son yıllarda (2000 yılı ile 2010 yılı kıyaslaması bakımından) OECD ortalamasının altında olup da toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergileri artış gösteren ülkeler; Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Almanya, Hollanda ve ABD’dir. OECD ortalamasının üstünde olup da toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergileri artış gösteren ülkeler ise; Estonya, Macaristan, İsrail, Yeni Zelanda, Polonya, İsveç ve Türkiye’dir.

OECD ülkeleri içinde tüketim vergileri en yüksek iki ülke olan Meksika ve Şili’de tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2000 yılına kıyasla 2010 yılında azalmasına karşın, üçüncü sırada olan Türkiye’de tüketim vergileri 2000 yılında toplam vergi gelirlerinin % 40,6’sını oluştururken, 2010 yılında % 46,7’ye yükselmiştir. Türkiye, % 6,1’lik bu artış oranı ile OECD üyesi ülkeler içinde tüketim vergileri belirtilen süre zarfında en yüksek artış göstermiş ülke konumuna gelmiştir. Türkiye’yi bu sıralamada % 4,6’lık artış ile Yeni Zelanda ve % 4,5 artış ile Yunanistan izlemiştir.

Toplam vergi gelirleri içerisinde tüketim vergileri 2000 yılına kıyasla 2010 yılında düşüş göstermiş OECD üyesi ülke sayısı 20’dir. Bu ülkeler içinde en büyük düşüşün görüldüğü ülkeler; Şili (% 60,6’dan % 48,5’e) ve Kore’dir (% 36,7’den % 32,8’e).

Tablo 21: Yıllar İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	1995	2000	2005	2010	Fark (1995-2010)
Avustralya	23,1	26,2	25,5	25,7	2,6
Avusturya	27,2	26,9	27,0	26,4	-0,8
Belçika	23,8	23,4	23,5	24,0	0,2
Kanada	23,9	22,8	23,7	22,7	-1,2
Şili	59,8	60,6	48,7	48,5	-11,3
Çek Cumhuriyeti	29,6	29,3	29,0	31,2	1,6
Danimarka	30,7	30,4	30,3	30,0	-0,7
Estonya	34,4	37,4	40,9	39,1	4,7
Finlandiya	29,5	28,3	30,5	30,6	1,1
Fransa	26,7	25,1	24,8	24,3	-2,4
Almanya	26,9	27,1	27,8	28,5	1,6
Yunanistan	39,4	31,9	31,7	36,4	3
Macaristan	40,3	39,9	38,9	41,6	1,3
İzlanda	45,7	39,5	37,8	33,1	-12,6
İrlanda	38,8	36,0	35,8	34,5	-4,3
İsrail	34,5	30,9	33,0	37,2	2,7
İtalya	25,0	25,0	23,8	23,2	-1,8
Japonya	13,8	17,0	17,2	16,7	2,9
Kore	38,6	36,7	33,3	32,8	-6
Lüksemburg	26,7	26,8	28,7	26,4	-0,3
Meksika	52,7	52,1	55,7	51,7	-1
Hollanda	24,6	26,3	28,8	27,2	2,6
Yeni Zelanda	31,3	32,4	30,0	37,0	5,7
Norveç	36,7	29,4	26,1	26,3	-10,4
Polonya	34,6	34,6	36,2	37,9	3,3
Portekiz	42,4	38,7	42,2	38,3	-4,1
Slovakya	33,4	34,1	37,3	33,7	0,4
Slovenya	37,9	35,8	33,1	35,6	-2,3
İspanya	26,1	27,3	26,1	24,8	-1,3
İsveç	27,7	24,0	25,3	28,4	0,7
İsviçre	19,5	20,4	20,4	19,8	0,3
TÜRKİYE	37,1	40,6	47,4	46,7	9,6
İngiltere	33,5	30,5	29,1	29,5	-4
ABD	15,5	13,8	14,7	15,0	-0,5
OECD Ortalaması	32,1	31,2	31,3	31,3	-0,8

Kaynak: OECD, "Consumption Taxes as Percentage of Total Taxation", **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012, s. 124.

Belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler içerisinde ağırlıklı paya sahip olan ÖTV açısından bakıldığında ise dünyadaki genel eğilimin tersine yaşandığı ülkelerin başında Türkiye gelmektedir. OECD sınıflandırılmasında "Excise Duty" olarak ifade edilen alkollü içecekler, tütün mamulleri, petrol ürünleri gibi mallar üzerinden alınan vergilerin son yıllardaki eğilimi aşağıdaki tabloda ülkeler bakımından yıllar itibariyle

yer almaktadır. Bu tabloda yer alan verileri bir önceki tablodaki verilerle değerlendirdiğimizde daha anlamlı sonuçlara ulaşmamız mümkün olacaktır. Örneğin, 2010 yılı itibariyle OECD üyesi ülkeler içinde en yüksek tüketim vergisi oranına sahip Meksika'da bizdeki karşılığı ÖTV olan verginin payı % 3,5 ile en düşük düzeydedir.

Tablo 22: Yıllar İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergisinin (Excise Duty) Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Fark(2002-2010)
Avustralya	9.1	8.5	8.2	7.6	7.4	7.0	7.4	7.6	7,4	-1,7
Avusturya	6.1	6.2	6.4	6.3	5.9	5.8	5.6	5.6	5.7	-0,4
Belçika	4.9	5.1	5.3	5.3	5.0	5.0	4.6	4.9	4.9	0
Kanada	5.4	5.5	5.3	4.9	4.6	4.4	4.5	4.7	4.8	-0,6
Şili	10.5	10.0	8.6	7.8	6.3	6.3	5.9	7.5	7.2	-3,3
Çek Cumhuriyeti	8.9	9.1	9.3	9.8	10.0	10.2	10.1	10.8	10.7	1,8
Danimarka	10.7	10.3	10.1	9.7	9.7	9.5	8.9	8.3	8.6	-2,1
Estonya	10.5	10.0	11.9	12.0	11.1	11.4	10.4	14.1	12.7	2,2
Finlandiya	9.3	9.7	9.0	8.6	8.4	7.8	7.7	8.0	8.3	1
Fransa	6.3	6.1	6.0	5.7	5.5	5.3	5.3	5.6	5.5	-0,8
Almanya	8.5	9.0	8.6	8.4	8.0	7.3	7.0	7.2	7.1	-0,6
Yunanistan	8.7	8.7	8.5	8.2	7.9	7.9	7.2	8.5	10.5	1,8
Macaristan	9.8	9.9	9.8	9.7	10.3	9.6	9.4	9.5	9.4	-0,4
İzlanda	8.5	9.1	8.8	9.2	9.0	8.6	7.4	7.9	8.6	0,1
İrlanda	12.5	11.8	11.2	10.8	10.0	10.1	10.5	10.7	10.3	-2,2
İsrail	4.0	4.3	4.4	4.5	4.6	4.5	5.1	5.6	5.9	1,9
İtalya	5.7	5.9	5.6	5.6	5.3	4.9	4.6	5.0	4.9	-0,8
Japonya	7.5	7.6	7.4	6.9	6.7	6.4	6.2	6.7	6.5	1
Kore	13.4	13.0	12.7	12.0	11.0	10.8	10.4	9.3	10.7	-2,7
Lüksemburg	11.6	11.8	13.0	11.8	11.1	10.5	10.3	9.7	9.4	-2,2
Meksika	12.6	9.3	6.2	3.3	2.2	2.3	2.4	3.4	3.5	-9,1
Hollanda	8.2	8.4	8.7	8.5	8.6	8.0	8.0	8.1	7.9	-0,3
Yeni Zelanda	5.3	4.8	4.2	3.9	2.7	2.5	2.6	2.8	2.9	-2,4
Norveç	8.4	8.4	8.1	7.4	7.1	7.2	6.6	7.2	7.1	-1,3
Polonya	12.0	12.6	13.2	12.7	11.9	12.0	13.0	11.9	13.3	1,3
Portekiz	12.4	12.3	12.7	12.1	12.1	10.8	10.1	10.3	10.5	-1,9
Slovakya	8.9	9.4	10.5	11.6	9.8	12.0	9.2	9.6	10.4	1,5
Slovenya	9.3	9.2	9.3	9.0	9.0	9.2	9.5	11.4	11.6	2,3
İspanya	7.2	7.2	6.9	6.4	5.9	5.8	6.3	6.8	6.7	-0,5
İsveç	6.7	6.6	6.3	6.1	5.8	5.7	5.8	6.2	6.0	-0,7
İsviçre	5.1	5.4	5.5	5.4	5.2	4.8	5.1	4.9	5.1	0
TÜRKİYE	16.0	19.2	19.6	21.2	19.9	19.3	18.2	18.6	20.3	4,3
İngiltere	10.0	9.7	9.4	8.8	8.1	8.0	8.1	9.1	8.9	-1,1
ABD	4.2	4.3	4.1	3.9	3.7	3.5	3.5	4.2	4.0	-0,2
OECD Ortalaması	8.8	8.8	8.7	8.4	7.9	7.8	7.6	8.0	8.1	-0,7

Kaynak: OECD, Revenue Statistics–Comperative Tables, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>, (Erişim Tarihi: 03.05.2013)'deki tablolardan yararlanılarak hazırlanmıştır.

2010 yılı itibariyle OECD üyesi 34 ülkenin 18 tanesinde toplam vergi gelirleri içerisindeki ÖTV'nin payı % 8,1'lik OECD ortalamasını altında yer almaktadır. OECD üyesi ülkelerde ÖTV konusundaki genel eğilim yıllar itibariyle azalma göstermesine karşılık, Türkiye'deki oran oldukça yüksek düzeylerde yer almaktadır. 2002 yılında % 16 olan oran 2010 yılı itibariyle % 20,3 seviyesine çıkmıştır ki; bu seviye OECD ortalamasının yaklaşık 2,5 katına denk gelmektedir.

2002'de ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte hem diğer tüketim vergilerinin tek bir çatı altında birleştirilmesi hem de KDV kapsamındaki bazı vergilerin ÖTV kapsamına alınması ile birlikte 2000'li yıllarda ÖTV'nin payı giderek artmıştır. 2010 yılı itibariyle ÖTV'nin payı neredeyse, bir genel tüketim vergisi niteliğindeki KDV'nin payına yükselmiştir. OECD üyesi ülkelerde 2010 yılı itibariyle KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama % 19,7 iken Türkiye'de ÖTV'nin aynı yıl için toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 20,3'tür. Bu da gösteriyor ki Türkiye'de uygulanan ÖTV'nin birçok OECD ülkesinde uygulanan KDV kadar ağırlığı bulunmaktadır.

B. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Özel Tüketim Vergisinin Genel Durumu

27 üyeden oluşan, aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 7 aday ülkesi olan ve üye ülkeler arasında kişilerin, malların, sermayenin, hizmetlerin serbest hareket edebileceği bir ortak pazar oluşturulma hedefi ile dünyanın en büyük bölgesel birliğini oluşturan Avrupa Birliği (AB)'nin temel vergi grupları; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve tüketim vergilerinden oluşturmaktadır. AB üyesi ülkelerde toplam vergi gelirlerinin üçte birinden daha fazlası tüketim üzerinden alınan vergilerden elde edilmektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde bu kadar büyük paya ulaşmış olan tüketim vergileri ağırlıklı olarak katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinden oluşmaktadır.

1995-2010 yılları arasında AB'de gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının toplamında % 2,3'lük düşüş yaşanırken, aynı dönem içerisinde toplam tüketim vergilerinde % 0,8'lik bir artış olmuştur. Tüketim vergilerindeki artış %0,8 olmasına karşın KDV'de % 3,4'lük bir artış gerçekleşmiştir. Bu da bize tüketim vergileri lehine bir trendin var olduğunu ancak bunun daha çok

genel tüketim vergisi niteliğinde olan KDV'de gerçekleşmiş olduğunu göstermektedir²⁰⁰.

AB'nin mevcut vergi yapısını gösteren ve en son istatistiki verilerin ait olduğu 2011 yılına göre hazırlanmış aşağıdaki tabloya baktığımızda vergi yükü AB ülkelerinde ortalama % 35,7'dir. Toplam vergi yükünün en az olduğu üç ülke sırasıyla; Litvanya (% 26,0), Bulgaristan (% 27,2), Letonya (% 27,6) iken vergi yükünün en fazla olduğu üç ülke sırasıyla; Danimarka (% 47,7), İsveç (% 44,3) ve Belçika (44,1)'dir. Türkiye ise vergi yükünün en az olduğu 7. ülke olup % 28,8'lik pay ile AB ortalamasının % 6,9 gerisinde yer almıştır.

Tablonun bir diğer göstergesi olan dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre bakıldığında ise, vergi yükünün düşük olması konusunda başarı sağlayan birçok ülkenin dolaylı-dolaysız göstergede aynı başarıyı sağlayamadığı görülmektedir. Örneğin, vergi yükü açısından AB ülkeleri içerisinde en düşük ikinci orana sahip olan Bulgaristan da dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından % 54,2'lik oran ile ilk sırada yer almaktadır. Vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler sıralamasında 7. sırada yer alan Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 50,5'dir ki; Türkiye bu oran ile ikinci sırada yer almaktadır. Yine vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler sıralamasında 4. sırada yer alan Romanya % 46,9'luk oran ile dolaylı vergi ağırlığı bakımından üçüncü sırada yer almaktadır.

Toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi yükünün en az olduğu üç ülke sırasıyla; Belçika, Almanya, Hollanda iken, vergi yükünün en fazla olduğu üç ülke sırasıyla; Bulgaristan, Romanya, Macaristan'dır. Türkiye'yi de sıralamaya dâhil ettiğimizde Bulgaristan'dan sonra toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergi yükünün en fazla olduğu ülke Türkiye'dir. Toplam vergi yükü yönünden AB ortalamasının aşağısında olan Türkiye, dolaylı vergiler bakımından ortalamanın 11,8 puan üzerinde yer almaktadır.

²⁰⁰ TAXATION AND CUSTOMS UNION, Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway, **Eurostat Statisticals Books**, 2013 Edition, s. 172-262.

Tablo 23: 2011 Yılı AB ve Türk Vergi Yapılarının Analizi

	Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	Dolaylı Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler/Toplam Vergi Gelirleri	Sosyal Güvenlik Primleri/Toplam Vergi Gelirleri
Avusturya	42.0	34.7	30.9	34.6
Belçika	44.1	29.6	38.0	32.3
Bulgaristan	27.2	54.2	18.9	26.9
Çek Cumhuriyeti	34.4	34.2	21.1	44.7
Danimarka	47.7	35.6	62.8	2.1
Kıbrıs	35.2	41.9	33.3	24.8
Estonya	32.8	43.1	20.0	36.9
Finlandiya	43.4	33.1	38.1	28.8
Fransa	43.9	35.4	26.9	38.4
Almanya	38.7	29.8	30.0	40.1
Yunanistan	32.4	40.1	27.1	32.8
Macaristan	37.0	45.8	18.7	35.5
İrlanda Cumhuriyeti	28.9	39.4	43.4	17.2
İtalya	42.5	33.8	34.7	31.5
Letonya	27.6	42.1	26.8	31.1
Litvanya	26.0	45.6	17.0	37.6
Lüksemburg	37.2	32.3	38.0	29.7
Malta	33.5	42.3	39.4	18.3
Hollanda	38.4	31.2	30.4	38.4
Portekiz	33.2	42.0	29.9	28.1
Polonya	32.4	43.3	21.7	35.3
Romanya	28.2	46.9	21.2	31.9
Slovakya	28.5	37.9	19.1	43.0
Slovenya	37.2	38.7	21.2	40.4
İspanya	31.4	32.5	31.6	38.6
İsveç	44.3	42.0	42.2	15.9
Birleşik Krallık	36.1	37.7	43.9	18.5
EU-27	35.7	38.7	30.6	30.9
Türkiye	28.8	50,5	25,5	23,9

Kaynak: TAXATION AND CUSTOMS UNION, Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway, **Eurostat Statisticals Books**, 2013 Edition, s. 172-176-180-186-194 & SOSYAL GÜVENLİK KURUMU, “Sosyal Güvenliğe İlişkin Temel Parametreler- SGK Net Nakit Akım Tablosu,” **Mali İstatistikler**, Mart 2012 & GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Tablo:1 Bütçe Gelirleri (1923-2011)”, **Vergi İstatistikleri**, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm>, (Erişim Tarihi:05.04.2013),’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

AB ülkeleri ile Türkiye arasında yaptığımız bu kıyaslama; Türkiye toplam vergi yükünün düşük olduğunu ancak bu vergi yükünün dağılımının ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayandığını ve dolayısıyla vergi adaleti açısından bozuk bir vergi sisteminin olduğunu göstermektedir. Dolaylı vergilerdeki başarısızlığın en büyük nedenlerinden biri kayıt dışılıktır. Dünya Bankası için Avusturya’daki Johannes Kepler Üniversitesi’nde görevli Profesör Friedrich Schneider’in yaptığı araştırmaya göre 2011 yılı itibarıyla Türkiye’de kayıtdışı ekonominin büyüklüğü % 27,5 olarak tahmin

edilirken AB ülkelerinde bu oran % 7,9 ile % 33 arasında değişmektedir. 27 AB ülkesindeki kayıtdışı ekonominin büyüklüğü ortalama % 19,2 olarak tahmin edilmiştir²⁰¹. Türkiye AB ortalamasının oldukça üzerinde yer almaktadır.

Dolaylı vergiler içerisindeki en büyük payı tüketim vergileri oluşturmaktadır. 2011 yılı itibariyle toplam vergi gelirleri ile kıyaslandığından dolaylı vergiler payı bakımından % 54,2 oranı ile ilk sırada yer alan Bulgaristan'da tüketim vergileri % 51,9 ile bu oranın en büyük kısmını oluşturmaktadır. Dolaylı vergilerin yüksek olduğu Romanya, Macaristan, Estonya gibi diğer ülkelerde de aynı durum geçerlidir.

Eski Doğu Bloğu'na tabi olup da AB'ye yeni üye olmuş ülkelerin büyük çoğunluğunda tüketim vergilerinin artış yönünde bir eğilimi sergilediği görülmektedir. Bu ülkeler içerisinde 1995 yılına kıyasla bir tek göze batan düzeyde gerilemenin Macaristan'da olduğu görülmektedir.

AB'nin kurucu ülkelerinden olup da gelişmiş ülke kategorisinde yer alan Almanya'da tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı bakımından bir artış eğiliminde olduğu görülürken, Fransa'da ise bu durumun tersi bir eğilim görülmektedir. Almanya'da 1995 yılında % 25,9 olan tüketim vergilerinin payı 2011 yılında % 28,2 seviyesine çıkarken; Fransa'da ise % 28,5'ten % 25,3'e gerilemiştir.

AB üyesi ülkelerle kıyaslandığında Türkiye'deki tüketim vergilerinin payının sürekli bir artış trendi içinde olduğu görülmektedir. 1995 yılında % 37,1 olan pay, 2011 yılında % 48,5'e yükselmiştir. AB üyesi ülkeler içerisinde bir tek Bulgaristan'daki tüketim vergilerinin artış düzeyi Türkiye'den yüksek olmuştur. Onun dışında 26 AB üyesi ülkenin tüketim vergilerindeki artış düzeyi Türkiye'nin altında kalmıştır.

²⁰¹ "Kayıtdışına Sıkı Takip", **Sabah Gazetesi**, 22 Mayıs 2012.

Tablo 24: Yıllar İtibariyle AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	1995	2000	2005	2010	2011	Fark (1995-2011)
Avusturya	28.1	28.6	28.7	28.1	27.9	-0.2
Belçika	24.5	25.0	24.7	24.7	24.2	-0.3
Bulgaristan	39.4	41.8	50.8	52.5	51.9	12.5
Çek Cumhuriyeti	30.7	29.9	30.2	32.4	32.6	1.9
Danimarka	31.6	31.8	31.8	31.5	31.6	0.0
Kıbrıs	38.9	34.5	41.7	37.8	36.2	-2.7
Estonya	34.6	37.7	41.8	39.8	41.3	6.7
Finlandiya	30.3	28.8	31.1	31.2	32.2	1.9
Fransa	28.5	26.4	26.0	25.8	25.3	-3.2
Almanya	25.9	25.7	26.6	28.3	28.2	2.3
Yunanistan	41.3	36.0	35.0	38.9	38.5	-2.8
Macaristan	41.6	39.8	38.8	39.2	39.2	-2.4
İrlanda Cumhuriyeti	39.3	38.4	37.3	36.6	34.8	-4.5
İtalya	26.8	27.0	25.4	25.0	25.3	-1.5
Letonya	36.9	37.8	41.2	38.8	38.3	1.4
Litvanya	40.7	39.1	37.9	42.5	43.4	2.7
Lüksemburg	26.9	27.4	29.1	27.0	27.3	0.4
Malta	43.0	42.5	42.6	39.6	40.1	-2.9
Hollanda	28.0	29.3	31.8	31.0	30.4	2.4
Portekiz	40.6	37.9	41.0	37.3	36.7	-3.9
Polonya	34.2	34.8	37.9	39.2	39.1	4.9
Romanya	0.0	38.1	44.2	42.4	44.5	...
Slovakya	35.0	35.7	39.4	36.1	36.9	1.9
Slovenya	38.5	37.0	34.7	37.7	37.7	-0.8
İspanya	27.9	29.3	27.9	27.4	26.9	-1
İsveç	27.9	24.0	25.9	29.0	28.8	0.9
Birleşik Krallık	34.7	32.2	31.0	31.5	33.1	-1.6
EU-27	33.7	33.2	34.6	34.5	34.5	0.8
Türkiye	37,1	40,6	47,4	46,7	48,5	11,4

Kaynak: Taxation and Customs Union, Eurostat Statisticals Books, **Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway**, 2013 Edition, s.212 & OECD Revenue Statistic-Comperitive Tables, < <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi:05.04.2013) yararlanılarak hazırlanmıştır.

OECD üyesi ülkelerdeki vergi yapısı anlatılırken vurgulanan temel noktalardan birisi de tüketim vergileri kompozisyonundaki değişimdi. Pek çok OECD üyesi ülkede tüketim vergilerinin kompozisyonuna bakıldığında özel tüketim vergilerinden genel tüketim vergilerine doğru bir eğilimin olduğu görülmekteydi. Aynı eğilimin pek çok AB üyesi ülke için de olduğu görülmektedir.

Tablo 25: Yıllar İtibariyle AB Üyesi Ülkeler ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Fark(2002-2011)
Avusturya	6.3	6.5	6.6	6.5	6.1	6.0	5.8	5.8	5.8	6.0	-0,3
Belçika	5.1	5.3	5.4	5.4	5.0	5.0	4.7	4.9	4.9	4.7	-0,4
Bulgaristan	13.6	14.2	14.8	15.1	15.8	17.4	18.4	18.8	18.4	18.9	5,3
Çek Cum.	9.0	9.2	9.4	10.0	10.2	10.9	9.5	10.9	10.9	11.3	2,3
Danimarka	8.5	8.3	7.7	7.0	6.8	6.6	6.6	6.8	7.0	7.1	-1,4
Kıbrıs	9.1	11.9	13.4	11.6	10.9	9.2	8.6	9.1	9.8	10.1	1
Estonya	10.5	10.0	11.9	12.0	11.1	11.4	10.4	14.1	12.7	13.6	3,1
Finlandiya	9.3	9.7	9.0	8.6	8.4	7.8	7.7	8.0	8.3	8.9	-0,4
Fransa	5.9	5.7	5.3	5.0	5.2	5.0	4.9	5.1	5.1	5.1	-0,8
Almanya	7.8	8.2	7.9	7.7	7.4	6.8	6.6	6.8	6.7	6.7	-1,1
Yunanistan	8.7	8.7	8.5	8.2	7.9	7.9	7.2	8.4	10.5	11.7	3
Macaristan	9.5	9.7	8.8	8.6	9.0	8.4	8.3	8.9	8.7	8.8	-0,7
İrlanda Cum.	10.1	9.5	9.0	8.4	7.6	7.6	8.2	9.6	9.2	8.9	-1,2
İtalya	5.7	5.8	5.5	5.5	5.2	4.8	4.5	4.9	4.8	5.0	-0,7
Letonya	11.3	11.6	10.7	10.3	10.0	9.8	10.1	11.9	12.1	11.8	0,5
Litvanya	10.9	11.6	12.2	12.4	10.9	9.4	11.0	13.9	12.9	12.3	1,4
Lüksemburg	11.2	11.3	12.3	11.2	10.7	10.0	9.8	9.2	8.9	9.0	-2,2
Malta	8.6	8.3	8.8	9.1	9.1	9.7	9.0	8.8	9.0	9.2	0,6
Hollanda	6.5	6.5	6.8	6.6	6.4	6.3	6.0	6.0	5.9	5.8	-0,7
Portekiz	9.7	10.0	10.0	9.5	9.6	8.5	8.3	8.8	8.9	8.3	-1,4
Polonya	12.1	12.7	13.2	12.8	11.9	12.0	13.0	11.9	13.2	12.8	0,7
Romanya	9.4	12.7	13.3	11.8	11.1	10.5	9.6	11.8	12.3	12.3	2,9
Slovakya	8.9	9.5	10.5	11.7	9.9	12.1	9.2	9.7	10.4	10.1	1,2
Slovenya	9.0	8.8	8.9	8.6	8.6	8.7	9.0	11.0	11.2	11.2	2,2
İspanya	7.4	7.4	7.1	6.6	6.1	6.0	6.6	7.2	7.0	6.8	-0,6
İsveç	6.7	6.6	6.3	6.1	5.9	5.8	5.8	6.2	6.1	5.8	-0,9
Birleşik Kral.	10.7	10.4	10.1	9.4	8.8	8.8	8.5	10.0	9.8	9.5	-1,2
Türkiye	16.0	19.2	19.6	21.2	19.9	19.3	18.2	18.6	20.3	19.8	3.8
EU-27	8.9	9.3	9.4	9.1	8.7	8.6	8.4	9.2	9.3	9.3	0,4

NOT: Yukarıdaki tabloda sadece Türkiye verileri OECD istatistiklerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. SOSYAL GÜVENLİK KURUMU, “Sosyal Güvenliğe İlişkin Temel Parametreler”, **Mali İstatistikler**, Mart 2012- Kasım 2011 SGK Net Nakit Akım Tablosu ve Devlet Katkısı Hariç SGK Prim Gelirleri Ve Emekli Aylığı Ödemeleri İle Karşılama Oranı (Bin TL) Tablolarında yer alına SGK primlerini de toplam vergi gelirlerine dâhil edip Türkiye Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ÖTV hasılatı ile ilgili istatistiklerine göre bir hesaplama yaptığımızda ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2002(18,3) yılından 2011(17,2) yılına 1.1 puanlık düşüş göstermektedir.

Kaynak: TAXATION AND CUSTOMS UNION, “Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway”, **Eurostat Statisticals Books** 2013 Edition, s. 180 & OECD Revenue Statistic-Comperetive Tables, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 05.04.2013)yararlanılarak hazırlanmıştır

Yukarıdaki tabloda 2002 yılından 2011 yılına kadar geçen süreçte özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı verilmiştir. 2002 yılından 2011 yılına gelindiğinde pek çoğu AB’nin kurucu üyesi ile İskandinav ülkelerinin oluşturduğu 15 ülkede özel tüketim vergisinin payı düşerken, çoğunluğu orta Avrupa ülkesi olan ve AB’ye yakın tarihte üye olan 12 ülkede ise özel tüketim vergisinin payı artış göstermiştir. En fazla artış gösteren ülke Bulgaristan olmuştur. Türkiye’de ise 2002

yılından 2011 yılına gelindiğinde özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artış gösterdiği bir ülke olmakla birlikte üye devletler içerisinde Bulgaristan'dan sonra toplam vergi gelirleri içerisinde özel tüketim vergisinin payının en yüksek olduğu ülke olmuştur.

2011 yılı için değerlendirdiğimizde AB-27 bakımında toplam vergi gelirleri içerisinde özel tüketim vergisi payının en az olduğu üç ülke sırasıyla; Belçika, Fransa ve İtalya'dır. En fazla olduğu üç ülke ise sırasıyla; Bulgaristan, Estonya ve Polonya'dır. Yine aynı yıl için AB-27 ülkeleri içerisinde Bulgaristan'dan sonra en fazla paya sahip olan ülke Türkiye'dir.

AB üyesi ülkelerde toplam vergi gelirleri içerisinde özel tüketim vergilerinin payının 2002-2011 yılları arasındaki ortalaması % 9,02 iken Türkiye'de bu oran % 19,21'dir. Bu oran AB ortalamasının iki katından daha fazladır.

III. OECD ÜLKELERİNDE BAZI ÜRÜNLER ÜZERİNDEN ALINAN (ALKOL, TÜTÜN, PETROL) ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

OECD üyesi ülkelerin tamamında üç temel ürün grubu olan madeni yağlar, tütün mamulleri ve alkollü içecekler özel tüketim vergisine tabi tutulmaktadır. Özel tüketim vergisinin temel karakteristikleri ve amaçları bütün OECD üyesi ülkelerde benzer olmakla birlikte, verginin uygulaması (özellikle de vergi oranları) üye ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Yunanistan, İspanya, Macaristan, Lüksemburg, İsviçre'de şaraba sıfır vergi uygulanırken, Türkiye, Norveç ve Finlandiya, İngiltere'de 2 dolardan daha fazla bir vergi uygulanmaktadır. Bu farklılıklar (özellikle de alkollü içeceklerde) üye ülkelerde mevcut geleneklerden kaynaklanmaktadır²⁰².

Globalleşme ile birlikte entegre piyasaların (Avrupa Birliği gibi) oluşturulması ve sınırlarda kontrollerin kaldırılması özel tüketim vergisinin piyasa güçleri etkilenene kadar farklılaştırılmasına neden olmuştur. Bu sadece uluslararası ticarete değil federal yapılarda da söz konusudur. Örneğin; Amerika Birleşik Devletlerinde eyaletlerde farklı özel tüketim vergisi uygulaması vardır. Dolayısıyla vergi otoriteleri komşu ülkeler ile özel tüketim vergisi oranlarını uyumlaştırma arayışı içine girmek zorunda kalmıştır²⁰³.

²⁰² OECD, a.g.e., s.119.

²⁰³ OECD, a.g.e., s.119.

Şimdi sırasıyla alkol, tütün ve mineral yağlar üzerinden OECD ülkelerinde alınan vergileri ele alalım;

A. Alkol Ürünleri

Alkollü içecekler; genel olarak bira, şarap, ağır alkollü içecekler şeklinde ayrı ürün gruplarından oluşur. Bu ürün gruplarının her birinde kaçınılmaz olarak alt bölümler vardır. Ancak uluslararası kabul görmüş Gümrük Kombine Nomanklatürü'nün kullanımını olası çelişkili tanımlamaların ortadan kalkmasına yardımcı olmaktadır²⁰⁴.

Alkollü içeceklerde özel tüketim vergisi ya ürünün alkol içeriğine göre spesifik olarak ya da değerine göre ad-valorem olarak hesaplanmaktadır. Bazen de bu iki yöntemin bir bileşkesi uygulanmaktadır. Spesifik tarife genellikle ucuz malları ya da hammaddeleri (genellikle sağlığa çok daha zararlı olanları) cezalandırırken, tam tersine daha pahalı ürünleri ve tamamlanmış malları ise ödüllendirmektedir. Ad-valorem tarife için ise bunun tam tersi söylenebilir. Bu da genellikle iki yöntemin bir bileşkesinin kullanılmasına neden olmaktadır. Ancak bunun bir istisnası olan Meksika'da vergi ürünün “değerine” göre hesaplanmakta ve birada ürünün “alkol derecesine” göre artırılmaktadır. OECD geneline bakıldığında bütün vergilendirme şekillerinde alkollü içeceklerin özel tüketim vergisinde bir uyumsuzluk vardır²⁰⁵.

²⁰⁴ OECD, a.g.e., s.120.

²⁰⁵ Ali ÇELİKKAYA, “Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar Ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 29, Nisan 2012, s. 53.

Tablo 26: 1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Alkol Mamullerinin Vergilendirilmesi

	Bira (Alkol derecesine* göre hektolitresi başına vergi miktarı)	Köpüksüz Şarap (Hektolitrede vergi)	Köpüklü Şarap (Hektolitrede vergi)	KDV (%)
Avustralya	-	-	-	10.0
Avusturya	5,88	0,00	0,00	20.0
Belçika	4,94	54,39	186,06	21.0
Kanada	25,39	50,43	50,43	5.0/12,0/13.0/15,0
Şili	-	-	-	19.0
Çek Cumhuriyeti	2,30	0,00	168,11	20.0
Danimarka	6,51	78,57	117,73	25.0
Estonya	10,21	137,43	137,43	20.0
Finlandiya	31,60	329,71	329,71	23.0
Fransa	3,17	4,15	10,28	19.6
Almanya	2,47	0,00	170,40	19.0
Yunanistan	9,19	0,00	0,00	23.0
Macaristan	11,32	0,00	115,17	27.0
İzlanda	-	-	-	25.0
İrlanda	18,76	313,22	626,43	23.0
İsrail	58,79	0,00	-	16.0
İtalya	7,36	0,00	0,00	21.0
Japonya	-	74,85	74,85	5.0
Kore	-	-	-	10.0
Lüksemburg	2,12	0,00	0,00	15.0
Meksika	%25	-	-	16.0
Hollanda	-	84,80	289,12	6.0/19.0
Yeni Zelanda	17,86	-	-	15.0
Norveç	-	546,22	546,22	25.0
Polonya	10,39	84,28	84,28	23.0
Portekiz	-	0,00	0,00	23.0
Slovakya	6,90	0,00	153,33	20.0
Slovenya	15,87	0,00	0,00	20.0
İspanya	-	0,00	0,00	18.0
İsveç	18,62	242,09	242,09	25.0
İsviçre	-	0,00	0,00	8.0
TÜRKİYE	%63,30	-	-	18.0
İngiltere	28,17	365,96	468,75	20.0
ABD	-	47,0	115,0	-

NOT: Alkol ve alkollü içeceklerden alınan vergiler kimi Avrupa Ülkelerinde plato derecesine göre alınmaktadır. OECD verilerinde plato dereceleri, alkol derecelerine dönüştürülmüştür.

Kaynak: OECD, **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012**, s. 122-127.

Tabloya bakarak verileri verilen OECD ülkelerinde belirlenen mallar üzerinden verginin uygulanışı ve oranı hakkında kıyaslama yapabiliriz. Alkol ve alkollü

içeceklerden, bira, köpüklü ve köpüksüz Şarabın vergilendirilmesine bakıldığında Meksika hariç diğer ülkelerde spesifik tarife uygulanmıştır. Türkiye’de de bira üzerinden alınan ÖTV’de nispi bir oran belirlenmiş. Lakin ürünün vergisi hesaplandığında ortaya çıkan vergi miktarı ayrıca belirlenen asgari maktu tutardan düŐükse maktu tutar vergi miktarı olarak uygulanmıştır. Bu durumda Türkiye uygulamasının verilen diğer ülkelere nazaran daha karışık olduğunu söyleyebiliriz.

Bira üzerinden spesifik olarak alınan ÖTV’nin, tabloda verileri bulunan 21 ülkeye içerisinde en düşük miktara sahip olan ülke hektolitreye başına 2,12 \$ ile Lüksemburg, en yüksek miktara sahip ülke ise 58,79 \$ ile İsrail olmuştur. Köpüklü ve köpüksüz Şaraba baktığımızda birçok ülkede sıfır vergi uygulanmaktadır. Yine tabloda yer alan verilere göre köpüksüz Şarabın hektolitreye başına en yüksek vergi miktarını alan lke Norveç (546,22 \$) iken, köpüklü Őaraptan en yüksek vergi miktarını alan lke Finlandiya (626,23 \$) olmuştur. Bira ve Őaraptan alınan en düşük ve en yüksek vergi miktarı arasındaki farklar bize ülkeler arasında vergisel anlamda büyük farklılıklar olduğunu göstermektedir.

Tablo 27: 2012 Yılı Verilerine Göre OECD Ülkelerinde Alkolün Hektolitresi Başına Mutlak Vergi Tutarı

Ülkeler	Özel Tüketim Vergisi (\$)	Katma Değer Vergisi Oranı (%)
Avustralya	4.437.62	10.0
Avusturya	1.176.96	20.0
Belçika	2.023.29	21.0
Kanada	951.35	5.0/12.0/13.0/15.0
Şili	-	19.0
Çek Cumhuriyeti	2.047.45	20.0
Danimarka	1.919.56	25.0
Estonya	2.665.42	20.0
Finlandiya	4.586.37	23.0
Fransa	1.914.72	19.6
Almanya	1.632.62	19.0
Yunanistan	3.462.62	23.0
Macaristan	2.231.86	27.0
İzlanda	7.766.22	25.0
İrlanda	3.718.14	23.0
İsrail	-	16.0
İtalya	1.002.00	21.0
Japonya	-	5.0
Kore	-	10.0
Lüksemburg	1.116.06	15.0
Meksika	-	16.0
Hollanda	1.807.45	6.0/19.0
Yeni Zelanda	-	15.0
Norveç	6.983.59	25.0
Polonya	2.645.79	23.0
Portekiz	1.755.01	23.0
Slovakya	2.078.73	20.0
Slovenya	1.587.41	20.0
İspanya	1.169.48	18.0
İsveç	5.625.03	25.0
İsviçre	1.938.13	8.0
TÜRKİYE	6.337.68	18.0
İngiltere	3.871.49	20.0
ABD	974.00	-

Kaynak: OECD, *Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012*, s. 129.

2012 yılında alkol ve alkollü içecekler üzerinden elde edilen ÖTV gelirlerini gösteren tabloya göre verisi yer almayan beş ülke dışındaki 28 ülke içerisinde en yüksek hasılayı sağlayan üç ülke sırasıyla İzlanda (7.766.22 \$) , Norveç (6.983.59 \$) ve Türkiye (6.337.68 \$)'dir. En az sağlayan üç ülke ise sırasıyla; Amerika (974.00 \$), Kanada (951.35 \$) ve İtalya (1.002.00 \$)'dir.

B. Tütün Mamulleri

Tıpkı alkollü içecekler ile mineral (petrol) yağlarda olduğu gibi tütün ürünlerinde de, sigara, puro, sigara sarmalık tütün, pipo tütünü gibi birtakım alt kategoriler bulunmaktadır. Alkollü ürünlerde alkol içeriği, madeni yağlarda enerji içeriği esas alınırken, tütün mamullerinde ise sigara ya da puronun içme değeri arasındaki farkın ya da sağlık sorunlarının bir parçası olarak nikotin/katran içeriğinin esas alınıp alınamayacağı tartışılmaktadır²⁰⁶.

Görünüşte, sağlık nedenleri ile pek çok ülkede sigara ile diğer tütün mamullerine uygulanan verginin farklı olması, sigarayı daha pahalı hale getirmiştir. Bununla birlikte, kurşunsuz benzinde ortaya çıkan istem dışı başarılar, tiryakilerin puro ya da diğer tütün ürünlerini sigara yerine ikame etmek istememelerinden dolayı, bu alanda görülmemekte ve sonuç olarak fiyat elastikiyeti daha düşük gerçekleşmektedir²⁰⁷.

Yalnızca bir ülke (Meksika) alkollü içecekleri ve mineral yağları sadece satış değerine göre vergilendirmesine rağmen, bu yöntem tütün ürünleri için tercih edilen bir yöntem olarak kullanılmaktadır. Özellikle AB üyesi ülkeler arasında bu yöntem oldukça yaygındır. Ülkelerin büyük çoğunluğu, tütün üzerindeki vergileri hesaplarken ad-valorem ve spesifik öğelerden oluşan bir kombinasyonu kullanmaktadır. Bu yöntem bir yandan ucuz ve pahalı ürünler arasında bir denge sağlamaya yardım ederken, diğer yandan düşük üretim maliyetine sahip ülkelerle yüksek üretim maliyetine sahip ülkeler arasında tarafsızlık sağlamanın bir aracı olarak kullanılmaktadır. Düşük üretim maliyetine sahip ülkelerde, spesifik öğelerin düşük, değer temelli ad-valorem öğelerin yüksek olduğu bir kombinasyon tercih edilirken, yüksek üretim maliyetine sahip ülkelerde yüksek spesifik öğeler ile düşük değer öğelerinden oluşan bir kombinasyon tercih edilmektedir²⁰⁸.

Aşağıdaki tabloda OECD ülkelerinde tütün ürünlerinden alınan özel tüketim vergileri gösterilmektedir. Alkollü içeceklerde olduğu gibi, belirgin fiyat farklılıkları sınır ötesi alışverişe ve yasadışı aktiviteleri daha da artırmaktadır.

²⁰⁶ ÇELİKKAYA, a.g.m., s. 10.

²⁰⁷ OECD, a.g.e., s.122.

²⁰⁸ OECD, a.g.e., s.122.

Tablo 28:1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi

	Sigara		Puro		Sigara İçin Sarmalık Tütün		KDV (%)
	Spesifik Vergi (1000 Adet Başına)	Ad-valorem (psf %)	Spesifik Vergi (1000 Adet Başına)	Ad-valorem (psf %)	Spesifik Vergi(1000 gram başına)	Ad-valorem (psf %)	
Avustralya	221.20	0.00	-	0.00	205.97	0.00	10.0
Avusturya	41.19	42.00	0.00	13.00	0.00	54.00	20.0
Belçika	18.39	52.41	0.00	10.00	9.19	31.50	21.0
Kanada	69.14	-	15.05	-	47.06	-	5.0/12.0/13.0/15.0
Şili	-	62.30	-	52.60	-	59.70	19.0
Çek Cumhuriyeti	80.46	28.00	89.80	-	100.58	-	20.0
Danimarka	81.47	13.61	25.34	20.00	57.91	0.00	25.0
Estonya	79.29	34.72	360.40	0.00	104.87	0.00	20.0
Finlandiya	23.78	52.00	0.00	27.00	17.44	52.00	23.0
Fransa	31.90	64.25	0.00	27.57	0.00	58.57	19.6
Almanya	116.03	21.87	17.54	1.47	54.27	14.41	19.0
Yunanistan	27.79	52.45	0.00	34.00	0.00	67.00	23.0
Macaristan	81.22	28.40	0.00	28.50	0.00	52.00	27.0
İzlanda	132.78	36.50	-	36.50	9.50	37.60	25.0
İrlanda	229.85	18.03	324.08	0.00	273.48	0.00	23.0
İsrail	60.68	-	0.00	-	77.32	0.00	16.0
İtalya	11.37	58.50	0.00	23.00	0.00	56.00	21.0
Japonya	114.56	0.00	114.56	0.00	114.56	0.00	5.0
Kore	38.95	0.00	-	0.00	27.95	0.00	10.0
Lüksemburg	18.11	47.84	0.00	10.00	6.00	31.50	15.0
Meksika	0.0	53.05	0.00	20.1/53.05	0.00	20.1/53.05	16.0
Hollanda	163.03	8.59	0.00	5.00	60.63	13.00	6.0/19.0
Yeni Zelanda	-	0.00	-	0.00	253.49	0.00	15.0
Norveç	240.06	0.00	240.06	0.00	240.06	0.00	25.0
Polonya	91.20	31.41	135.60	-	61.80	31.41	23.0
Portekiz	124.03	20.00	0.00	15.00	0.00	61.40	23.0
Slovakya	111.64	23.00	145.43	-	133.65	0.00	20.0
Slovenya	33.57	45.31	0.00	5.00	63.50	0.00	20.0
İspanya	17.89	57.00	0.00	15.80	11.27	41.50	18.0
İsveç	142.47	1.00	125.65	0.00	175.01	0.00	25.0
İsviçre	76.82	25.00	2.41	1.00	20.05	25.00	8.0
TÜRKİYE	127.23	63.00	127.23	30.00	127.23	63.00	18.0
İngiltere	235.07	16.50	293.23	0.00	230.44	0.00	20.0
ABD	129.00	-	-	-	-	-	-

Kaynak: OECD, *Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012*, s. 134.

Alkollü ürünlerden alınan vergilerde genel olarak spesifik tarife uygulanırken, tütün mamullerinde spesifik tarifenin yanında perakende satış fiyatı üzerinden ad-

valorem tarifede uygulanmaktadır. Tabloya göre, 1000 adet sigara üzerindeki maktu vergi miktarı en yüksek olan ülke 240,06 \$ ile Norveç olmuştur. Ancak Norveç'te sigara üzerinden oransal bir ÖTV alınmamaktadır. Oransal yani nispi verginin alındığı ülkeler bazında 235,07 \$ ile İngiltere en yüksek maktu vergiyi almaktadır. Türkiye ise nispi olarak alınan ÖTV bakımından OECD ülkeleri arasında (verisi yer almayan üç ülke hariç tutulduğunda) en yüksek orana sahip ülkedir.

C. Petrol Ürünleri

Mineral Yağlar genellikle teknik açıdan kurşunsuz benzin, motorin (dizel), fuel oil (yağyakıt) gibi alt sınıflandırılmalara ayrılmaktadır. Bazı OECD ülkeleri, gaz, elektrik ve kömür gibi diğer enerji ürünlerini vergilendirirken, temel bir enerji vergisi bulunmamaktadır.

Hemen hemen tüm OECD ülkelerinde hane halklarının ısınmasında kullanılan petrol ürünleri sosyal gerekçelerle daha düşük oranda vergiye tabi tutulmaktadır. OECD üyesi ülkelere sadece Meksika enerji ürünlerini sadece değerine göre vergilendirmektedir. Diğer tüm ülkeler spesifik nitelikte bir özel tüketim vergisi oranına sahiptir. Bu vergilerden elde edilen gelirden ciddi bir artış görülmektedir. Bunun da temel nedeni olarak OECD üyesi ülkelerdeki tüketim düzeyinin büyüklüğü ve bu ürünlere uygulanan vergi oranlarının yüksekliği görülmektedir. Tüm ekonomideki diğer vergi oranları ile kıyaslandığında akaryakıtta vergi miktarı, (ÖTV ve KDV toplamı ile), vergisiz fiyatın % 100'ünü aşan düzeydedir²⁰⁹.

Burada ilginç bir durumun belirtilmesinde fayda vardır. İki ülke hariç çoğu OECD ülkesinde dizel yakıtın ÖTV düzeyi benzine kıyasla oldukça düşüktür. Sadece İsviçre ve ABD'de yüksektir. Avustralya ve İngiltere'de ise benzinle aynıdır. Çevreci bir bakışla bakıldığında, böylesi bir yaklaşım kendi has bir başka deyişle tuhaf bir durumdur. Çünkü araçlarda tüketilen dizel yakıtın azot oksitleri salınımı ve partikül emisyonları kurşunsuz benzine göre daha fazladır²¹⁰.

²⁰⁹ OECD, a.g.e., s.125.

²¹⁰ OECD, a.g.e., s.125.

Tablo 29: 1 Ocak 2012 Tarihi İtibariyle OECD Üyesi Ülkelerde Petrol Ürünlerinin Vergilendirilmesi

	Süper Kurşunsuz Benzin (Litre Başına 94-96 RON ²¹¹)	Ticari Olmayan Araçlarda Kullanılan Oto Dizel (Litre Başına)	Likit Petrol Gazı (Litre Başına)	Sanayi de Kullanılan Mazot (1000 Litre Başına)	Eysel Mazot (1000 Litre Başına)	KDV(%)
Avustralya	0,244	0,244	0,160	-	-	10.0
Avusturya	0,618	0,514	0,154	128,50	128,50	20.0
Belçika	0,709	0,497	0,000	21,35	21,35	21.0
Kanada	0,775	0,201	-	30,23	47,18	5.0/13.0
Şili	0,583	0,142	-	-	-	19.0
Çek Cumh.	0,922	0,787	0,155	47,41	47,41	20.0
Danimarka	0,544	0,373	0,243	54,90	322,74	25.0
Estonya	0,795	0,739	0,132	208,55	208,55	20.0
Finlandiya	0,664	0,386	0,000	169,64	169,64	23.0
Fransa	0,707	0,506	0,069	65,28	65,28	19.6
Almanya	0,821	0,589	0,115	76,87	76,87	19.0
Yunanistan	0,947	0,582	0,143	582,29	84,80	23.0
Macaristan	0,949	0,874	0,186	2,97	2,97	27.0
İzlanda	0,453	0,399	-	-	-	25.0
İrlanda	0,653	0,542	0,106	56,57	105,89	23.0
İsrail	0,758	0,752	-	-	753,52	16.0
İtalya	0,803	0,636	0,164	505,02	505,02	21.0
Japonya	0,522	0,319	0,092	19,09	19,09	5.0
Kore	0,907	0,630	0,269	125,79	125,79	10.0
Lüksemburg	0,495	0,343	0,058	22,51	10,72	15.0
Meksika	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	16.0
Hollanda	0,870	0,517	0,105	311,09	311,09	6.0/19.0
Yeni Zelanda	0,388	0,003	-	0,000	-	15.0
Norveç	0,572	0,438	-	163,47	163,47	25.0
Polonya	0,885	0,687	0,245	123,75	123,75	23.0
Portekiz	0,923	0,576	0,085	462,85	462,85	23.0
Slovakya	0,991	0,708	0,177	0,000	743,72	20.0
Slovenya	0,770	0,678	0,198	338,91	187,16	20.0
İspanya	0,628	0,493	0,045	121,56	121,56	18.0
İsveç	0,586	0,434	0,129	128,34	427,87	25.0
İsviçre	0,491	0,517	0,144	66,56	66,56	8.0
TÜRKİYE	1,433	0,898	0,539	730,27	730,27	18.0
İngiltere	0,880	0,880	0,024	169,00	169,00	20.0
ABD	0,106	0,125	-	0,000	0,000	-

Kaynak: OECD, **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012**, s. 132.

Tablodan da anlaşıldığı üzere yer alan ülkeler petrol ürünlerinin vergilendirilmesinde spesifik tarife uygulamaktadır. Diğer yandan enerji ürünlerinin

²¹¹ İngilizce RON-(Research Octane Number): Bu değer, motorun yüke binmediği ve düşük devirlerde çalıştığı durumdaki vuruntu ölçümüdür.

vergilendirilmesi yapılırken bazı ülkelerde kullanım alanına göre farklılaştırmanın yapıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıntılı olarak ekli listelerde yer almakla birlikte Türkiye’de de bu uygulanmanın var olduğu bilinmektedir.

Verilen ürünlerin bazında petrol ürünleri üzerinden en düşük miktarda verginin alındığı ülke sıfır ÖTV uygulaması ile Meksika iken, en yüksek miktarların yer aldığı ülke Türkiye’dir.

IV. AB ÜLKELERİNDE UYUMLAŞTIRMA KAPSAMINDAKİ ÜRÜNLER ÜZERİNDEN ALINAN (ALKOL, TÜTÜN, PETROL VE ENERJİ) ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

AB’nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli ve çerçevesi Roma Antlaşması’na dayanmaktadır. Resmen kabul edilmese de, Roma Antlaşması AB’nin anayasası olarak nitelendirilmiştir²¹².

Vergilendirme konusu maliye politikasının bir parçasıdır ve esas olarak kurucu antlaşmanın “Topluluk Politikaları” başlığını taşıyan Üçüncü Kısım (m. 23-181) içinde düzenlenmiştir. Bu kısmın “6. Başlığı” 81-97. Maddeleri içermektedir ve “rekabet, vergilendirme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili ortak düzenlemeler” başlığını taşımaktadır. Dolaylı (m. 93) ve dolaysız (m. 94) vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili düzenlemeler bu başlık altında düzenlenmiştir²¹³.

A. Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma

Dolaylı vergilerdeki uyumlaştırma çabaları, Roma Antlaşması’nın imzalanmasından kısa bir süre sonra başlamıştır. Bunun nedeni satış vergilerinin nispi fiyatların oluşmasında ve böylece serbest rekabet üzerindeki etkisidir. Gerçekten de üye devletlerin satış vergileri ile oynamak suretiyle, malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını, dolayısıyla ticaretin yönünü değiştirmeleri ve ortak pazara olması gereken serbest rekabeti olumsuz yönde etkilemeleri mümkündür²¹⁴.

Dolaylı vergiler mal ve sermaye hareketini doğrudan etkilediği için dolaylı vergilerde uyumlaştırma dolaysız vergilere göre daha öncelik arz etmektedir. Nitekim

²¹² Ali KARADAĞ, Avrupa Birliği-Türkiye Vergi Sistemleri ve Uyumlaştırma Çabaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Avrupa Birliği İlişkileri Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2007, s.33.

²¹³ Nurettin BİLİCİ, **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2007, s. 158.

²¹⁴ Kamil GÜNGÖR, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 136, Ocak-Nisan, 2001, s.55.

Roma Anlaşmasının 93. maddesi dolaylı vergilerin ve bu vergileri ilgilendiren ulusal mevzuatların uyumlaştırılmasını öngörürken, aynı anlaşmada dolaysız vergilerin uyumlaştırmasına yönelik kesin hükme rastlanmamaktadır²¹⁵. 93. madde; AB Komisyonuna, üye devletler arası ticarete uygulanacak telafi edici tedbirlerde dâhil olmak üzere, çeşitli üye devletlerin katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergilerine ilişkin mevzuatını inceleme görevi vermektedir. Bu inceleme sonucunda Komisyon, Tek Pazarın sağlıklı işlemesine engel olan uyumsuzlukların giderilmesi için, Konsey'e önerilerde bulunacaktır. Komisyon'un teklifi ile ilgili, Avrupa Parlamentosu'nun ve Ekonomik ve Sosyal Komite'nin de görüşü alınacak Konsey'de oy birliği ile alınacak kararlar, Tek Pazarın sağlıklı işlemesine engel teşkil eden dolaylı vergilerin uyumlaştırılması yoluna gidecektir²¹⁶.

AB bünyesinde malların ve hizmetlerin serbest dolaşımını doğrudan etkilemesi nedeniyle vergilendirme alanında uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergilendirme alanında ve özellikle Katma Değer Vergisinde (KDV) yoğunlaşmıştır. Bu nedenle dolaysız vergilerin aksine, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması kapsamında AB içinde ciddi ilerleme kaydedilmiştir. Komisyon başlangıçta ortak bir KDV sistemi oluşturmayı hedeflerken, 1980'li yılların başında hedefi genişleterek ÖTV'ye de ağırlık vermiştir²¹⁷.

Roma Anlaşması'nın imzalandığı zaman (1957), Birliğe üye ülkelerin muamele vergileri yapı ve oranları itibariyle birbirlerine nazaran çok büyük değişiklikler göstermektedir. Ülkelerden sadece Fransa'da KDV kullanılmakta, diğer devletler yayılı muamele vergisi uygulanmaktadır²¹⁸.

Muamele vergileri alanında uyumlaştırma çalışmaları ilk olarak 11 Nisan 1967'de 1.Direktif (67/227/AET) ile başlamıştır. Bu direktifle, KDV Topluluğun ortak gider vergisi olarak kabul edilmiş ve 1 Ocak 1970 tarihine kadar KDV sistemine geçilmesi kararlaştırılmıştır. 2.Direktif (67/228/AET) ortak bir KDV sisteminin yapısını ve uygulama şekillerini belirlemiştir. Bu Direktifle KDV mükellefleri, teslim kavramı,

²¹⁵ Baycan DEMİRAL, Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkinliği ve Avrupa Birliği İle Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırma Süreci, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2007, s. 69.

²¹⁶ BİLİCİ, a.g.e., 2007, s. 173-174.

²¹⁷ DEMİRAL, a.g.t., s. 69.

²¹⁸ İbrahim ORGAN, "Avrupa Birliği'nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılma Sürecine Tarihsel Bir Bakış", **E-Yaklaşım**, Sayı: 34, Mayıs, 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058074.htm> (Erişim Tarihi: 05.04.2013).

teslim yeri, hizmet ifası, istisnalar rejimi, ithalde vergiyi doğuran olay, vergi indirimi ve verginin tahakkuku gibi kavramlar tanımlanmıştır²¹⁹.

KDV konusunda kabul edilen diğer bir önemli direktif ise 6. Direktif (77/388/AET)'tir. Zaman içinde topluluğa yeni finansman kaynağı bulma gerekliliği belirlediğinde konsey topluluğun öz kaynaklarından finanse edilmesine karar vermiş ve öz kaynaklar içine gümrük ve tarım vergilerinden başka her üye devlette gerçekleşen katma değer vergisi matrahından % 1 oranını aşmamak üzere alınacak paylar dâhil edilmiştir. Bu karar katma değer vergisinde daha yoğun uyumlaştırma çalışmalarına yol açmış ve 6. direktifin çıkarılmasında başlıca etkenlerden biri olmuştur. Mali yükün üye devletler arasında daha adil biçimde dağıtılması matrahlarda daha fazla uyumlaştırmayı gerektirmiştir²²⁰.

B. Özel Tüketim Vergilerinde Uyumlaştırma

AB'de dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması öngörülen ikinci vergi türünü özel tüketim vergileri oluşturmaktadır. Öncelikle özel tüketim vergilerinin AB açısından uyumlaştırılma gerekliliği daha sonra da bununla ilgili yapılan hukuksal düzenlemeler ele alınacaktır.

1. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılma Gerekçeleri

Daha önceki bölümlerde de değinildiği gibi özel tüketim vergileri tarihin eski dönemlerinden beri gerek sağladığı hasılat açısından gerekse uygulama kolaylıkları açısından birçok ülkede farklı mal grupları üzerinden alınan bir vergidir.

AB'ye üye ülkelerin vergi sistemlerinde de yer alan özel tüketim vergilerinde, sayıları ve oranları açısından önemli farklılıklar söz konusudur. ÖTV alanında farklı oranların kullanılması Birlik içerisindeki seyahat serbestisi ile birlikte vergi hileleri ve vergiden kaçınmaların artmasına neden olmaktadır. Bunun üye ülkeler arasındaki ticarete saptırıcı olmaması için ÖTV'nin uyumlaştırılması AB'nin öncelikli hedefleri arasında yer almıştır²²¹.

²¹⁹ ILIAZ, s.45.

²²⁰ Ramazan ULUDAĞ, *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu*, Ankara, Ekim 1998, s.87.

²²¹ ASLAN, a.g.t., s. 144.

Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması, KDV uyumlaştırılmasının tamamlanması açısından da gereklidir. ÖTV uyumlaştırılmasının yapılmaması durumunda üye ülkelerin KDV'deki boşluğu bu alanda doldurmaları tehlikesi vardır. Zira verginin tahsil tekniğine göre; Hesaplanan özel tüketim vergileri daha sonra malın fiyatına ilave edilerek KDV matrahına dâhil edilmektedir. Bu suretle tahakkuk eden ÖTV üzerinden de KDV ödenmektedir. Bu durum uyumlaştırılmayan ÖTV'nin, KDV alanındaki uyumlaştırmanın etkisini nasıl azaltabileceğini göstermektedir. Özellikle düşük oranlı ÖTV uygulayan ülkelerde KDV yükü de düşük çıkacak, dolayısıyla çifte rekabet avantajı sağlanabilecektir²²².

Gümrük Birliği açısından da ÖTV'de uyum sağlama zorunluluğu vardır. Çünkü üye ülkeler gümrük vergilerinin kaldırılması ile ortaya çıkan boşluğu ÖTV ile doldurma eğilimi içine girebilirler. Böylece gümrük vergisine eş etkili vergiler yaratılarak mallar arasında rekabet eşitliği ve serbest dolaşım önlenir²²³.

Ayrıca ÖTV'ye tabi üretim maliyetlerini ve fiyatları doğrudan etkileyen benzin, alkol, madeni yağlar gibi malların bir kısmının sanayi hammaddesi olarak kullanılması, bu ürünlere düşük vergi uygulayan ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin lehine rekabet eşitliğini bozmaktadır²²⁴.

2. Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması İçin Yapılan Düzenlemeler

Avrupa Birliği uygulamasında üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda mali kontrollerin kaldırılması ilkesinden hareket eden ÖTV mevzuatının 3 temel hedefi bulunmaktadır²²⁵:

- 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,

²²² BİLİCİ, a.g.e. , 2007, s.230.

²²³ ILIAZ, a.g.t., s. 65.

²²⁴ Ülker MAVRAL, "Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 166, Temmuz 2002, s. 117.

²²⁵ Mehmet ERKAN, "Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Müktesebatı Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 327, Kasım 2008, s. 2.

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

1 Nisan 2010 yılına kadar ÖTV'nin temel işleyiş kuralları ve vergi yapısının oluşturulduğu 92/12/EEC Konsey direktifi uygulamada olmuştur. Bu tarihten sonra ise 92/12/EEC Direktifi uygulamadan kalkarak 2008/118/EC Direktifi ÖTV'nin genel işleyişini düzenlemiştir²²⁶. Özel tüketim vergisine tabi ürünler için genel düzenlemeler ve böyle ürünlerin elde tutulması, dolaşımı ve izlenmesi üzerine 25 Şubat 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği 92/12/EEC, aslında çeşitli kereler değiştirilmiştir. Daha da değişiklikler yapılacağından, açıklık getirmek açısından 2008/118/EC Direktifi hazırlanmıştır²²⁷.

Ancak yeni direktifte, sigara üzerindeki vergilerin birbirine yaklaşmasına ilişkin 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği 92/79/EEC'ye, sigaradan başka mamul tütün üzerindeki vergilerin birbirine yaklaşmasına ilişkin 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği 92/80/EEC'ye, alkol ve alkollü içeceklerdeki özel tüketim vergilerinin yapısının uyumlulaştırılması üzerine 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği 92/83/EEC'ye, alkol ve alkollü içeceklerdeki özel tüketim vergisi oranlarının birbirine yaklaştırılması üzerine 19 Ekim 1992 tarihli Konsey Yönetmeliği 92/84/EEC'ye, mamul tütünün tüketimini etkileyen satış vergisinden başka vergiler üzerine 27 Kasım 1995 tarihli 95/59/EC'ye ve enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesi için Topluluk çatısını yeniden yapılandıran 27 Ekim 2003 tarihli Konsey Yönetmeliği 2003/96/EC'ye başvurulmuştur²²⁸.

Bundan sonucunda her iki direktifte de²²⁹ ortaya konan ve Avrupa Birliğine üye ülkelerde ÖTV kapsamına dâhil edilen mallar aşağıdaki gibi üç kategori altında toplanabilir²³⁰:

²²⁶ EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, "General Overview", <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 24.04.2013).

²²⁷ OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION, "General Provisions", **Directives Council Directive 2008/118/EC**, 14.01.2009, s.1.

²²⁸ OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION, y.a.g.e, s. 1.

²²⁹ OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION, y.a.g.e, s. 4.

²³⁰ M. Bahattin KULU, "Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, Nisan, 2002, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002043065.htm>>, (Erişim Tarihi: 26.04.2013). & ERKAN, a.g.m., 2008, s. 2.

- 1- Alkol ve alkollü içecekler – saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler, ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanyol şarabı gibi), etil alkol,
- 2- İşlenmiş tütün ürünleri – sigara, sigarillo ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler),
- 3- Enerji ürünleri – madeni yağlar (benzin, motorin, gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, kokkömürü ve taş kömürü. Daha önce sadece madeni yağlarla sınırlı olan enerji ürünlerine ilişkin asgari oran sistemi, 27 Ekim 2003 tarih ve 2003/96/EC sayılı direktif ile kömür, doğalgaz ve elektrik de dâhil olmak üzere tüm enerji ürünlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Bazı üye ülkelerde, bu üç grup dışında kalan bazı ürünlerinde ÖTV'ye konu olduğu görülmektedir. Üye devletlerde uygulanmakta olan çok çeşitli özel tüketim vergilerinden yalnız bu üç kategoride ki ürünler üzerindeki vergilerin uyumlaştırılması kararının nedeni ise özel tüketim vergileri hasılatının % 90-95'nin bu üç büyük grup üzerindeki vergiden sağlanmasıdır²³¹. Bunun yanında ülkelerin sosyo-ekonomik özelliklerini yansıtır biçimde çok sayıda mal ve hizmet bu vergi kapsamında olsa da; seçilen mal ve hizmetler halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufu sağlama amacına yöneliktir²³².

C. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi

Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması kapsamında özel tüketim vergisine tabi olan yani verginin konusunu oluşturan mal gruplarının alkol ve alkollü içecekler, tütün ürünleri, petrol ve enerji ürünleri şeklinde olduğunu söylemiştik. AB mevzuatına aykırı olmamak şartı ile ülkeler başka ürünler üzerinden de vergi almak konusunda serbest bırakılmıştır. Vergiyi doğuran olay ise 2008/118/EC Direktifinin Genel Hükümler Bölümü Madde 2'ye göre ÖTV'ye konu ürünleri üretilmesi ve ithalidir. Buna bağlı olarak da mükellefi imal ve ithal edenlerdir.

AB ÖTV'sine bazı muafiyetler de tınmıştır.2008/118/EC Direktifinin Muafiyetler Bölümü madde 12'ye göre; diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler, üye ülkelerin dışında Kuzey Atlantik Antlaşmasına taraf

²³¹ BİLİCİ, a.g.e., 2007, s. 231. & DPT, **Türkiye - At Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları**, Ankara, Kasım, 2005, s.17.

²³² Ömer BATIREL, Özel Tüketim Vergisi ve 4760 Sayılı Kanunun Getirdikleri, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:253, Eylül 2002, a.g.m., s. 5.

herhangi bir ülkenin silahlı kuvvetleri için bu kuvvetlerin kullanımı, onlarla çalışan siviller ve yemekhane veya kantinleri için gerekli tedarikler, 16 Ağustos 1960 tarihli Kıbrıs Cumhuriyeti'ne ilişkin kuruluş anlaşması uyarınca, Kıbrıs'ta konuşlanmış İngiliz Askeri birliklerinin kullanımı için, onlara eşlik eden sivil personel için ya da onların askeri gazinoları ya da kantinleri için tedarik edilen ürünler için ve üçüncü ülkelerle ya da uluslararası kuruluşlara imzalanan anlaşmalar çerçevesinde KDV muafiyeti tanınan durumlarda ÖTV muafiyeti de tanınmıştır.

1. Alkol Ürünleri

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 uygulanmaktadır²³³.

AB alkollü içkiler alanında uyumlaştırmayı düzenleyen 92/83/AET ve 92/84/AET Direktifleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki alkol ve alkollü içecekler üzerindeki ÖTV'nin yapısı ile ilgilidir. Direktife göre alkol ve alkollü içecekler beş kategoriye ayrılmaktadır. Bunlar²³⁴;

- Bira,
- Şarap,
- Bira Ve Şarap Dışındaki Mayalı İçecekler (Örneğin, Elma Ve Armut),
- Ara Ürünler (Örneğin, Liman ve Şeri)
- Etil Alkoldür.

İkinci Direktif (92/84AET) ise, ÖTV uyumlaştırılmasının nedenlerinde belirtildiği gibi, iç pazarın düzgün işlemesi için mutabakata varılan minimum ÖTV oranlarını içermektedir²³⁵. Ancak ülkelerin yapılarına göre minimum oranlar konusunda

²³³ Bayram Ali KUKUŞ, Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergi ile Uyumlaştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010, s. 78.

²³⁴ EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Alcoholic Beverages**, Introduction, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

²³⁵ EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Alcoholic Beverages**, Introduction,

çeşitli istisnalarda tanınmıştır. 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 vergilendirilmesidir²³⁶.

Diğer ürün gruplarında olduğu gibi içki kategorisi bazında da yalnızca “minimum vergi” tutarının belirlemiş olması ile genel özellik; her ülkenin, kendi ürettiği ürünlerde, göreceli olarak düşük, ithal ettiği ürün sınıflarında ise yüksek ÖTV uygulaması şeklinde gerçekleşmiştir. Buna göre AB mevzuatının, bazı ülkelere “açık istisna” olanağı sağladığı görülmektedir. Örneğin; Yunanistan, milli içkisi olarak AB’ye kabul ettirdiği Uzo’dan aldığı ÖTV’yi, aynı kategoriye giren diğer alkollü içkilerden (viski, votka, cin vs.) aldığı ÖTV’nin yüzde 50’si düzeyine kadar düşürme hakkına sahip olup, bu hakkı da kullanmaktadır. Fransa ise, aynı hakka “Rom” için sahip Portekiz de, 2002 yılında belli bölgelerde üretilen içkileri için yüzde 50 daha düşük vergi ödeme izni almıştır²³⁷. Bunun dışında 92/83/AET sayılı Konsey Direktifinde; üye devletlerin her yıl için 200.000 hektolitreye kadar 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.

92/84/EEC sayılı Direktife göre alkol ve alkollü ürünlerin minimum ÖTV oranları şu şekildedir;

- Bira da hektolitreye/alkol derecesi başına 1,87 €, hektolitreye/plato başına 0,748 €,
- Ara mamullerde hektolitreye başına 45 €,
- Saf alkolün hektolitresi başına 550 €,

<http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/alkoholic_beverages/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 22.05.2013).

²³⁶ KUKUŞ, a.g.t., s. 78.

²³⁷ Şükrü KIZILOĞLU, “Alkollü İçki, Otomotiv ve İletişim Sektöründe Vergileme Sorunları”, **TİSK İşveren Dergisi**, <http://tiskweb.com/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1860&id=91>, (Erişim Tarihi: 06.03.2012).

- Şarap ile bira ve şarap dışında fermanteli içkilerde ise minimum oran 0 € olarak belirlenmiştir²³⁸.

Üye ülkelerin 01.01.2013 yılı itibariyle belirlenen güncel oranları ve uygulanan tarife, seçilen ürünler bazında aşağıdaki tablolar açısından değerlendirilecektir.

Tablo 30: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Biranın Vergilendirilmesi

	hl/°plato ÖTV Oranı (€)	hl/°alkol ÖTV Oranı (€)	KDV (%)
Avusturya	2,00		20,00
Belçika	1,7105		21,00
Bulgaristan	0,767		20,00
Çek Cumhuriyeti	1,27886		21,00
Danimarka		8,84	25,00
Kıbrıs		6,00	18,00
Estonya		6,00	20,00
Finlandiya		>%2,8 29,90	24,00
Fransa		>%2,8 7,20	19,60
Almanya	0,787		19,00
Yunanistan	2,60		23,00
Macaristan		5,67	27,00
İrlanda Cumhuriyeti		>%2,8 19,13	23,00
İtalya	2,35		21,00
Letonya		3,13	21,00
Litvanya		2,46	21,00
Lüksemburg	0,7933		15,00
Malta	1,50		18,00
Hollanda	<=7° Plato 6,05 >7°<=11°Plato 26,94 >11°<=15°Plato 35,90 >15°Plato 44,90		21,00
Portekiz	<=7° Plato 9,34 >7°<=11°Plato 14,91 >11°<=13°Plato 18,67 >13°<=15°Plato 22,39 >15°Plato 26,19		23,00
Polonya	1,9		23,00
Romanya	0,748		24,00
Slovakya		3,587	20,00
Slovenya		11,0	20,00
İspanya	<=11° Plato 6,05 >11°<=15°Plato 26,94 >15°<=19°Plato 35,90 >19°Plato 44,90		21,00
İsveç		>%2,8 19,59	25,00
Birleşik Krallık		>%2,8 24,44	20,00
Türkiye		%63*	18,00

*Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL) 0,63

²³⁸ WORLD HEALTH ORGANIZATION, Programmes and Projects, <<http://www.who.int/campaigns/no-tobacco-day/2013/en/index.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

Kaynak: EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables / Part I – Alcoholic Beverages**, 2013, s.7-11. & GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları-III Sayılı Listenin Güncel Oranları, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm> (Erişim Tarihi: 24.05.2013).

AB üyesi ülkelerde bira bazı ülkelerde alkol dercesine göre vergilendirilirken bazı ülkelerde ise alkol oranına göre spesifik tarife üzerinden vergilendirilmiştir. Türkiye’de ise bira alkol oranına göre ad-valorem tarife üzerinden vergilendirilmiştir. Ancak daha önce OECD kısmında da değindiğimiz gibi Türkiye’de asgari maktu tutar uygulaması da yer almaktadır. Bu yönüyle Türkiye biranın vergilendirilmesi konusunda AB’den ayrılmaktadır. Şu da belirtilmektedir ki minimum oran uygulamasının olduğu AB içerisinde de vergi uygulamalarında farklılıklar göze çarpmaktadır. Örneğin; İspanya, Portekiz, Polonya’da plato derecelerine göre maktu tutarlar çeşitlendirilmiştir.

Tablo 31: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Şarabın Vergilendirilmesi

	Köpüksüz Şarap (hektolitreye başına vergi tutarı €)	Köpüklü Şarap (hektolitreye başına vergi tutarı €)	KDV (%)
Avusturya	0,00	0,00	20,00
Belçika	52,75	180,50	21,00
Bulgaristan	0,00	0,00	20,00
Çek Cumhuriyeti	0,00	93,30	21,00
Danimarka	%6-%15 vol 147,68 %15-%22 vol 197,71	%6-%15 vol 147,68 %15-%22 vol 197,71	25,00
Kıbrıs	0,00	0,00	18,00
Estonya	80,64	80,64	20,00
Finlandiya	312,00	312,00	24,00
Fransa	3,66	9,07	19,60
Almanya	0,00	136,00	19,00
Yunanistan	0,00	0,00	23,00
Macaristan	0,00	57,64	27,00
İrlanda Cumh.	>%5,5 vol <=%15 vol 370,64 >%15 vol 537,81	>%5,5 vol <=%15 vol 370,64 >%15 vol 537,81	23,00
İtalya	0,00	0,00	21,00
Letonya	64,64	64,64	21,00
Litvanya	57,34	57,34	21,00
Lüksemburg	>%13 vol 0,00	0,00	15,00
Malta	0,00	0,00	18,00
Hollanda	83,56	240,58	21,00
Portekiz	0,00	0,00	23,00
Polonya	38,48	38,48	23,00
Romanya	0,00	34,05	24,00
Slovakya	0,00	79,65	20,00
Slovenya	0,00	0,00	20,00
İspanya	0,00	0,00	21,00
İsveç	254,69	254,69	25,00
Birleşik Krallık	317,41	406,56	20,00
Türkiye*	-	0,00	18,00

*Köpüklü Şarabın Asgari Maktu Tutarı (TL): 23,81

Kaynak: EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables / Part I – Alcoholic Beverages**, 2013, s.7-11. & GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları-III Sayılı Listenin Güncel Oranları, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm> (Erişim Tarihi: 24.05.2013).

AB ülkelerinde şaraba uygulanan minimum oran sıfır olarak belirlenmiştir. Bunun yanında şarabın vergilendirilmesinde de diğer alkol ürünlerinde olduğu gibi spesifik tarife kullanılmaktadır. Türkiye bu açıdan bira dışında kalan ürünlerde uyumlu görülmektedir.

2. Tütün Ürünleri

Dünya sağlık örgütü (WHO)'nün 2013 yılında yaptığı araştırmaya göre 6 Milyon kişi her yıl ya sigaradan ya da sigara dumanına maruz kaldığı için hayatını kaybetmektedir. 31 Mayıs her yıl Dünya Tütüne Hayır yılı olarak kabul edilmiştir²³⁹. AB'de de Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesi kapsamında sağlık hususları göz önüne alınarak uyumlaştırma sürecine mutabakatın en çok sağlandığı ürün grubu tütün ve tütün mamulleri olmuştur.

AB'de tütün mamulleri Haziran 2011 yılında yürürlüğe giren 2011/64/EU Konsey Direktifi ile düzenlenmiştir. Bu direktifin yürürlüğe girmesiyle; işlenmiş tütün üzerindeki vergilemeyi ihtiva eden 95/59/AT Konsey Direktifi, sigara üzerindeki vergilerin yakınlaştırılmasını ihtiva eden 92/79/AET Konsey Direktifi, sigara dışındaki tütün vergilerinin yaklaştırılmasını ihtiva eden 92/80/AET Konsey Direktifi yürürlükten kaldırılarak tütün mamulleri tek bir mevzuat kapsamında düzenlenmiştir²⁴⁰.

Bu direktif tütün mamullerini, sigaralar, sigara, sigarillo ve purolar için ince kıyılmış tütün ve diğer içmelik tütünler şeklinde kategorilere ayırmıştır. Yine direktif kapsamında üye ülkelerde sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari % 57' si kadar ÖTV uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Bu direktif;

- Her 1.000 adet sigara için ağırlıklı ortalama satış fiyatına bakılmaksızın, en az 64 € ÖTV alınmasını sağlar;

²³⁹ WORLD HEALTH ORGANIZATION, <<http://www.who.int/campaigns/no-tobacco-day/2013/en/index.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).

²⁴⁰ EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, "Tobacco Products", **Legislation**, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/legislation/index_en.htm> (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

- İnce kesim sigaralık tütün için minimum oranlarını belirler, yani ağırlıklı ortalama satış fiyatının % 40'ı ya da kilogram başına 40 € kadar;
- Puro ve İnce puro için minimum oranları belirler, yani her 100 adet ya da kilogram başına 12 € veya tüm vergilerin dâhil olduğu perakende satış fiyatının % 5'i kadar;
- Tüm vergilerin dâhil olduğu perakende satış fiyatının % 5'i veya kilogram başına 22 € kadar diğer tütün ürünleri için minimum oranları belirler.

Üye ülkelerin 01.01.2013 yılı itibariyle belirlenen sigara bazında güncel oranları ve tarifeye dair bilgileri aşağıdaki tablo açısından değerlendirilecektir.

Tablo 32: AB Ülkelerinde 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Sigaranın Vergilendirilmesi

	Spesifik ÖTV- € (1000 adet için)	Spesifik ÖTV'nin PSF'ye Göre Oranı	Ad-Valorem ÖTV'nin PSF'ye Göre Oranı	KDV'nin PSF'ye Göre Oranı	Toplam Vergi'nin PSF'ye Göre Oranı
Avusturya	35,00	17,73	42,00	16,67	76,40
Belçika	21,89	9,17	50,31	17,36	76,84
Bulgaristan	51,64	43,82	23,00	16,67	83,48
Çek Cumhuriyeti	46,25	33,51	27,00	17,36	77,87
Danimarka	156,46	59,61	1,00	20,00	80,61
Kıbrıs	55,00	28,13	34,00	15,25	77,38
Estonya	45,00	34,35	33,00	16,67	84,02
Finlandiya	22,50	10,00	53,10	19,35	81,35
Fransa	38,13	12,50	51,75	16,388	80,64
Almanya	94,40	38,67	21,80	21,80	76,44
Yunanistan	80,00	48,75	20,00	18,70	87,45
Macaristan	43,84	32,98	31,00	21,26	87,01
İrlanda Cumh.	237,69	56,13	8,83	18,70	83,65
İtalya	10,3452	4,5374	53,69	17,36	75,58
Letonya	40,55	36,04	25,00	17,36	75,58
Litvanya	35,91	29,92	34,00	17,36	81,28
Lüksemburg	17,25	8,99	48,09	15,00	70,12
Malta	27,00	37,23	25,00	15,25	77,49
Hollanda	167,84	66,67	3,13	17,36	87,15
Portekiz	79,39	41,06	20,00	18,70	79,76
Polonya	45,79	34,50	31,41	18,70	84,61
Romanya	56,71	42,98	19,00	19,35	81,33
Slovakya	59,50	43,81	23,00	16,67	83,48
Slovenya	60,79	41,21	24,55	16,67	82,43
İspanya	19,10	9,48	53,10	17,36	79,92
İsveç	166,41	55,27	1,00	20,00	77,06
Birleşik Krallık	209,71	55,80	16,50	16,67	88,97
Türkiye	-	-	-	-	81,60

Kaynak: EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, *Excise Duty Tables- Part III – Manufactured Tobacco*, 2013, s. 6. & “Sigarada Vergi Yükü Arttı, Zam Bekleniyor”, *Hürriyet Gazetesi*, 2 Ocak.2013.

OECD’de olduğu gibi AB’de de tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde hem spesifik ve hem de ad-valorem tarifenin uygulandığı görülmektedir. Yukarıdaki tabloda sadece sigara örneği verilmiştir. Ancak diğer tütün ürünlerindeki uygulamada karma tarife şeklinde olmuştur. Bir paket sigara üzerindeki vergi yükünün de hesaplandığı tabloya göre en düşük vergi yüküne sahip olan ülke % 70,12’lik oran ile Lüksemburg, en yüksek vergi yüküne sahip olan ülke % 88,97 ile İngiltere olmuştur. Türkiye açısından da tütün mamullerinin vergilendirilmesinde kullanılan asgari maktu vergi tutarı uygulaması hariç tutulduğunda gerek uygulanan tarife gerekse sigaradaki vergi yükü açısından AB ile bir uyumun olduğu görülmektedir.

3. Petrol ve Enerji Ürünleri

Avrupa Birliği üyesi devletlerde, tüm Özel Tüketim Vergileri içinde en ağırlıklı olanı, petrol ürünleri üzerine getirilenlerdir. Bu alanda vergilerin uyumlaştırılması, tütün ve alkollü içkilerin uyumlaştırılmasından farklı sonuçlara yol açmaktadır. Tütün ve alkollü içkiler üzerine getirilen vergiler çoğunlukla tüketicileri etkilerken, petrol ve enerji ürünleri üzerindeki vergiler aynı zamanda sanayi ve ticareti etkiler. Sınai ve ticari etki kendisini daha çok taşımacılık ve üretim maliyetlerinde artış şeklinde gösterir²⁴¹.

AB’nin enerji ve petrol politikasının üç ana hedefi bulunmaktadır. Bunlar²⁴²;

- İklim değişikliği ile mücadele,
- Enerji güvenliğinin güçlendirilmesi,
- AB rekabet gücünü korumak ve arttırmaktır.

1992 yılında petrol ürünleri alanında kabul edilen iki direktif ile Topluluk sistemi kurulmuştur. Bunlardan ilki olan 92/81/EEC Konsey Direktifi ile petrol ürünleri üzerindeki özel tüketim vergilerinin uyumlu hale getirilmesine, ikincisi olan 92/82/EEC Konsey Direktifi ise vergi oranlarının yakınlaştırılmasına odaklanmıştır. Ancak üye devletlerin muhalefeti sonucu yüzde fazla özel hüküm, muafiyet, indirim içeren düzenlemelere maruz kalmıştır. 1997 yılında Komisyon CO2 Enerji Vergilendirmesi ile ilgili bir teklif sunmuş. Ancak bu da siyasi bir muhalefet ile karşılaşmıştır²⁴³. En son

²⁴¹ ÇOLAK, a.g.t., s. 49.

²⁴² Vesselina SPASSOVA & Pierre GARELLO, **Energy Policy and Energy Taxation in the EU**, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 2010, s.3.

²⁴³ SPASSOVA & GARELLO, y.a.g.e., s. 6.

olarak uzun yıllar süren tartışma ve müzakereler sonucunda 2003/96/AT Konsey Direktifi daha önce petrol ürünleri ile sınırlı olan asgari oran sistemini bütün enerji ürünleri ile beraber doğalgaz, kömür ve elektriği de içeren ürünler için AB'nin asgari oran sistemini genişletmiştir²⁴⁴.

Üye ülkelerin 01.01.2013 yılı itibariyle bazı petrol ve enerji ürünleri için belirlenen güncel oranları ve tarifeye dair bilgileri aşağıdaki tablo açısından değerlendirilecektir.

Tablo 33: AB Ülkelerinde ve Türkiye’de 01.01.2013 Tarihi İtibariyle Bazı Petrol ve Enerji Kaynaklarının Vergilendirilmesi

	Süper Kurşunsuz Benzin (94-96 RON ^{245*}) (1000 Litre Başına €)	Endüstriyel Alanda Kullanılan Motorin (1000 Litre Başına €)	Endüstriyel Alanda Kullanılan LPG (1000 Litre Başına €)	Endüstriyel Alanda Kullanılan Doğalgaz (GJ Başına €)
Avusturya	482,00	397,00	261,00	1,66
Belçika	613,57	21,00	41,00	0,00
Bulgaristan	363,02	329,79	173,83	0,43
Çek Cumhuriyeti	511,96	436,60	51,44	0,34
Danimarka	592,59	443,57	497,63	10,98
Kıbrıs	429,00	400,00	125,00	2,60
Estonya	422,77	110,95	125,26	-
Finlandiya	650,40	163,40	0,00	2,91
Fransa	606,90	72,00	46,80	0,33
Almanya	669,80	-	180,32	3,86
Yunanistan	670,00	330,00	120,00	1,50
Macaristan	432,43	398,26	42,42	0,31
İrlanda Cumh.	587,71	102,28	60,08	1,14
İtalya	728,40	185,22	80,33	0,32
Letonya	415,11	57,45	129,27	0,46
Litvanya	434,43	330,17	304,10	0,00
Lüksemburg	464,58	21,00	37,1840	0,00
Malta	469,39	382,40	125,00	2,60
Hollanda	746,55	440,28	180,04	5,29*
Portekiz	585,27	77,51	127,88	0,30
Polonya	406,30	354,61	201,70	0,00
Romanya	359,59	330,395	128,26	2,60
Slovakya	550,52	386,40	182,00	2,60
Slovenya	575,94	240,70	62,50	1,23
İspanya	424,69	84,71	57,47	1,15
İsveç	460,28	138,44	152,39	2,85
Birleşik Krallık	674,15	129,59	0,00	0,00
Türkiye**	917,43	650,05	672,86	0,8599***

²⁴⁴ EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS Union, Energy Products, Legislation, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

* İngilizce RON-(Research Octane Number): Bu değer, motorun yüke binmediği ve düşük devirlerde çalıştığı durumdaki vuruntu ölçümüdür.

*Ülke uygulamasında kullanılan metreküp miktarı arttıkça oran düşmektedir. ** M.B. 1 Ocak 2013 Döviz Kuru 1€=2,3452TL ***Standart Metreküp Başına Vergi Miktarıdır.

Kaynak: EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables- Part II – Energy products and Electricity**, 2013, s.7-49.

Türkiye hariç tutulduğunda ise kurşunsuz benzinde; en yüksek ÖTV tutarına 1000 litre başına 746,55 € ile Hollanda, en düşük ÖTV tutarına ise 1000 litre başına 359,59 € ile Romanya sahiptir. Endüstriyel motorinde (Almanya hariç) en yüksek ÖTV tutarına 1000 litre başına 443,57 € ile Danimarka, en düşük ÖTV tutarına 1000 litre başına 21,00 € vergi tutarı ile Belçika ve Lüksemburg sahiptir. Endüstriyel LPG’de 1000 litre başına 497,63 € en yüksek vergi tutarına Danimarka, en düşük ÖTV tutarına ise sıfır vergi uygulaması ile İngiltere ve Danimarka sahiptir. Endüstriyel doğalgaz da (Estonya hariç) 1 gıgajul başına en yüksek ÖTV tutarına 10,98 € ile Danimarka, 1 gıgajul başına en düşük ÖTV tutarına sıfır vergi uygulaması ile Belçika, Polonya ve İngiltere sahiptir. Bu analiz bize belirtilen ürünler bazında en yüksek vergilemenin Danimarka ve Hollanda tarafından yapıldığını göstermektedir.

Tablo 34: AB Ülkelerinde ve Türkiye’de 2011 Yılı İtibariyle Alkol-Tütün-Enerji ve Elektrik Ürünlerinden Elde Edilen Hasılat (Milyon Euro)

	Alkol Ürünlerinden Elde Edilen Hasılat	Tütün Ürünlerinden Elde Edilen Hasılat	Petrol ve Enerji-Elektrik Ürünlerinden Elde Edilen Hasılat
Avusturya	311,00	1575,00	5080,00
Belçika	623,94	1644,08	4604,94
Bulgaristan	134,344	866,01	977,37
Çek Cumhuriyeti	1578,27	1792,24	3353,11
Danimarka	-	-	-
Kıbrıs	26,36	221,15	337,21
Estonya	168,20	143,53	393,67
Finlandiya	1281,10	732,55	3880,48
Fransa	2641,40	10943,28	25103,00
Almanya	3321,76	14403,67	47283,04
Yunanistan	464,20	3044,53	4651,18
Macaristan	306,49	1034,77	2045,50
İrlanda Cumhuriyeti	829,50	1126,11	2427,88
İtalya	1023,35	10934,15	28842,91
Letonya	140,71	149,69	385,51
Litvanya	347,62	186,42	500,57
Lüksemburg	32,84	523,96	944,69
Malta	10,92	71,01	104,03
Hollanda	1002,45	2525,00	11849,87
Portekiz	172,71	1446,67	2201,37
Polonya	2301,44	4082,94	6254,13
Romanya	225,93	1531,28	2201,41
Slovakya	266,81	627,501	1109,01
Slovenya	92,82	429,30	1010,09

İspanya	1163,84	7831,53	13003,39
İsveç	1525,60	1008,10	7387,00
Birleşik Krallık	11454,64	11049,43	31260,15
Türkiye*	1571,74	6454,86	13683,95

*M.B. 30 Aralık 2011 Döviz Kuru: 1€=2,4556

Kaynak: EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables -Tax Receipts – Energy Products And Electricity**, 2012 & EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables - Tax Receipts – Manufactured Tobacco**, 2012 & EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables- Tax receipts – Alcoholic Beverages**, 2012 & Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, Bütçe Geliri, Tablo-22'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablo bize 2011 yılı için Danimarka hariç AB ülkeleri ve Türkiye'de alkol, tütün ve enerji-elektrik ürünleri üzerinden elde edilen hasılatı milyon € olarak göstermektedir. Bu durumda gerek AB ÖTV'sinde gerekse Türkiye'de ki ÖTV de en fazla hasılat petrol ve enerji ürünleri üzerinden elde edilmektedir. Onu ise Finlandiya ve Litvanya hariç tütün ürünleri üzerinden elde edilen hâsıla takip etmektedir. Finlandiya ve Litvanya'da tersi bir durum söz konusudur.

V. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Bu başlık altında üç ülke uygulamasına yer verilmiştir. Bunlardan biri gerek üyelik yolunda uğraştığımız AB'nin kurucu üyesi olan gerekse ülkemizin dış ticaretinde önemli bir yere sahip olan Almanya iken, diğeri OECD üyesi Asya'nın gelişmiş ülkelerinden Japonya'dır. Son ülke ise yine bir AB üyesi Bulgaristan'dır. Bulgaristan'ı özellikli kılan bir durum vardır ki o da hem ÖTV uygulamasının hem de ÖTV'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığının Türkiye ile benzerlik göstermesidir.

A. Almanya'da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Federal devlet yapısına sahip Almanya'da vergiler, gelir paylaşımına göre dört gruba ayrılmaktadır²⁴⁶;

- Federasyon için tahakkuk edilen vergiler,
- Geliri eyaletler ile paylaşılan vergiler,
- Belediyeye ait vergiler,
- Kilise vergileri şeklindedir.

Bunun dışında sadece eyaletlerin saldığı birçok vergi bulunmaktadır. Örneğin; avlanma ve balık vergileri, köpek vergileri, lisans vergileri gibi. Federal devlet

²⁴⁶ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, **An ABC of Taxes**, 2011 Edt., s. 26.

tarafından ya da federal-eyalet paylaşım ortaklığı ile salınan vergilerin hangi ödeme gücü üzerinden alındığını gösteren ve yaygın olarak kullanılan sınıflandırması ise şu şekildedir²⁴⁷:

- Gelir üzerinden; gelir vergisi, kurumlar vergisi, dayanışma zammı, işletme vergisi, kilise vergilerinin bir kısmı,
- Servet üzerinden; veraset vergisi, emlak vergisi ve kilise vergilerinin diğer kısmı,
- İşlemler üzerinden alınan vergiler; katma değer vergisi, gayrimenkul intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, havacılık vergileri, bahis ve piyango vergileri, gazino vergileri, sigorta vergisi, yangından korunma vergisi, gümrük ve özel tüketim vergileri şeklinde sınıflandırılır. Gümrük vergileri ithalat ve ihracat üzerinden alınırken özel tüketim vergileri kendi içerisinde çeşitlendirilmiştir.

Alman Federal Cumhuriyetinde özel tüketim vergileri başlığı altındaki vergiler 10 adet olup, bu vergiler²⁴⁸; Alkol Oranı Düşük İçkiler Vergisi (Alcopops Duty), Bira Vergisi (Beer Duty), Konyak/İspirto /Saf Alkol Vergisi (Spirits Duty), Enerji Vergisi (Energy Duty), Kahve Vergisi (Coffee Duty), Nükleer Yakıt Vergisi (Nuclear Fuel Duty), Köpüklü Şarap Vergisi (Sparkling Wine Duty), Elektrik Vergisi (Electricity Duty), Tütün Vergisi (Tobacco Duty) ve Aramal Vergisi (Intermediate Products Duty).

Tablo 35: Almanya'da Özel Tüketim Vergileri

ALKOL	ENERJİ-ELEKTRİK	TÜTÜN	DİĞER
Alkol Oranı Düşük İçki Vergisi	Enerji Vergisi	Tütün Vergisi	Kahve Vergisi
Bira Vergisi	Nükleer Yakıt Vergisi		
Konyak/İspirto Vergisi	Elektrik Vergisi		
Köpüklü Şarap Vergisi			
Aramal Vergisi			

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

²⁴⁷ İsmail CAN, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s. 39.

²⁴⁸ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, y.a.g.e., s. 27.

1. Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Bu vergiler; alkol oranı düşük içkiler vergisi, bira vergisi, konyak vergisi, köpüklü şarap vergisi, aramalı vergisinden meydana gelmektedir.

a) Alkol Oranı Düşük İçkiler Vergisi (Alcopops Duty)

İlgili vergi kanunda Alcopops yani alkol oranı düşük içkiler, meşrubat ya da fermente (mayalı) içecekler ile ispirotolu vergiler kanuna tabi ürünler kullanılarak üretilen, alkol oranı % 1,2'den fazla, % 10'dan az olan (dondurulmuş olanlar da dâhil), içmeye hazır karşında olan, şişelenmiş ve satışa hazır, alkolle tatlandırılmış içecekler olarak tanımlanmaktadır. Konyak Vergisine ilave olarak alınan Alcopops Vergisi 20°C'deki saf alkolün hektolitresi* başına 5,55 € olarak uygulanmaktadır. Alkol oranı %5,5 olan 0,275 litrelik bir şişe başına kabaca 84 cent tutarındadır. İlk kez 23 Temmuz 2004 yılında yürürlüğe giren bu vergi, gençleri alkol ve tütün mamulleri tüketimi tehlikesine karşı korumak amacıyla çıkarılmıştır²⁴⁹. Gümrük idareleri tarafından yönetilen bu vergi, Federal Hükümet geliri olarak kaydedilmektedir.

b) Bira Vergisi (Beer Duty)

Bu vergi, birleştirilmiş tarifinin 2203 başlığı altında belirtilen ürünler üzerinden (malttan yapılan bira için) ve 2206 başlığı altında birleştirilmiş tarife altındaki alkolsüz içecekler ve alkolsüz biradan oluşan ürünlerden alınmaktadır. Verginin miktarı biranın yoğunluğuna bağlıdır. Bu yoğunluk, Plato derecesi bakımından ölçülmektedir*. Hektolitre başına standart oran her bir derece Plato için 0,787 €'dur. 12 Plato derecesi yoğunluğa sahip biranın (yani ortalama düzeydeki bir biranın) bir hektolitresi için 9,44 € (12 x 0,787 €) vergi ödenecektir. Vergi federal hükümet tarafından tahakkuk edilmektedir. Bu vergi uygulaması çok eski tarihlere dayansa da günümüzdeki uygulaması 15 Temmuz 2009 yılında çıkarılan ilgili yasaya dayanmaktadır. Geliri eyaletler ile paylaşılmaktadır²⁵⁰.

* Kısaltması hl olan Hektolitre, litrenin yüz katıdır. Bir başka ifadeyle 1 Hektolitre = 100 Litre'dir.

²⁴⁹ Stefanie MÜLLER, Daniela PIONTEK, Alexander PABST, Sebastian E. BAUMEİSTER, Ludwig KRAUS, "Changes in Alcohol Consumption and Beverage Preference Among Adolescents After The Introduction Of The Alcopops Tax in Germany", *Addiction*, Cilt: 105, Sayı: 7, 2010, s. 1205.

* Plato derecesi (P), Biranın mayasındaki şeker miktarını ölçmek için kullanılır. Avrupa'da bira genellikle plato derecesine ya da gerçek alkol içeriğine göre vergilendirilmektedir.

²⁵⁰ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 35.

c) **Konyak Vergisi (Spirits Duty)**

Konyak, İspirto ya da Saf Alkol Vergisi diye çevrilebilecek olan bu vergi, federal yasalarla düzenlenmiş bir vergidir. Kanun bu vergiyi birleştirilmiş tarifedeki (The Combined Nomenclature (CN)) belirli başlıklara atıfta bulunarak, vergilendirilebilir alkollü içkiler ile alkollü ürünler olarak tanımlamaktadır. Özellikle şunları kapsamaktadır: (i) denatüre* olsun ya da olmasın, herhangi derecedeki etil alkol ve alkol derecesi % 1,2'yi aşan diğer İspirto (saf alkollü) içecekler (ii) alkol derecesi % 22'yi aşan alkollü diğer içecekler ile her birinin alkol derecesi % 22'yi aşan karışık içecekler. Verginin standart oranı alkolün hektolitresi başına 1,303 €'dur. İçinde alkol barındıran birtakım ticari ürünler bu vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar; (i) kozmetik ürünler, (ii) sağlık ürünleri, (iii) gıda maddeleri (içecekler hariç), aromalar ve sirke (iv) imalatta kullanılmak üzere üretilmiş olanlar haricindeki ısıtma ve temizlik ürünleri. Bu vergi 8 Ağustos 1922 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanmış olan "İspirto İnhisarı Kanunu (The Spirits Monopoly Act)" ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanun hem alkollü içeceklerin vergilendirilmesini hem de alkol tekeli kapsayan bir kanundur. AB'ye uyum süreci çerçevesinde 1 Ocak 1993'de vergi uyumu kapsamında uyumlaştırılmış kanunlardan birisi olmuştur. Bu kanuna dayanarak elde edilen vergiler Federal Gelir İdaresi tarafından (özelde de gümrük idaresi tarafından) toplanmakta ve Federal Hükümet geliri olarak kaydedilmektedir²⁵¹.

d) **Köpüklü Şarap Vergisi (Sparkling Wine Duty)**

Köpüklü şarap vergisi, federal düzeyde yasalaşmış özel tüketim vergilerinden birisidir. Kanun'da vergiye tabi köpüklü şarap, birleştirilmiş tarifedeki belirli başlıklar göz önüne alınarak tanımlanmıştır. Alkol derecesi % 1,2'den en az % 15'den fazla olamaz. Ayrıca, alkol oranının % 13 ile % 15 arası olduğu durumlarda, bu alkol içeriğinin tamamının fermantasyon (mayalanma) yoluyla oluşmuş olması gerekmektedir. Hektolitre başına 136 € olarak alınmaktadır. Alkol derecesi % 6'dan az olduğu takdirde hektolitre başına 51 € alınmaktadır Köpüklü şarap Vergisi'nden muaf olunan bazı durumlara örnek olarak şunlar verilebilir; operasyonel nedenlerle ya da vergi veya ticaret otoriteleri tarafından teftiş amacıyla test ve analiz edilmek için

* Denatüre, genel kelime anlamı ile doğal özelliğini yitirmiş anlamına gelmektedir. Kimyasal anlamda kullanıldığında ise karışık ispirto, metil alkol, içilemez alkol gibi anlamlara gelmektedir.

²⁵¹ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 108.

numune alınması, köpüklü şarap vergisine tabi olmayacak bir içecek üretilmesinde kullanılması, kalitesinin tespiti amacıyla yetkili otoriteler sunulması amacıyla alınması ya da bu otoritelerin inceleme yapmak üzere alması²⁵². Bu verginin yasal dayanağını 15 Temmuz 2009 tarihli Resmi Gazete 'de yayınlanan "Köpüklü Şarap ve Ara malı Vergisi Kanunu" oluşturmaktadır. Federal düzeyde toplanan bu verginin geliri de Federal Hükümet'e aittir²⁵³.

e) Aramal Vergisi (Intermediate Products Duty)

Ara Malı Vergisi federal düzeyde uygulanan bir vergidir. Basitçe ifade etmek gerekirse, ara malı ürünler şarap ile alkol oranı yüksek ürünler arasında kalan alkollü içecekleri ifade etmektedir. Tipik aramal örnekleri olarak, şeri, porto şarabı ve madeira şarabı verilebilir. Bu ürünlerde vergi miktarı hektolitre başına 153 €'dur. Eğer alkol oranı % 15'in altında ise bu takdirde vergi miktarı hektolitre başına 102 € olarak uygulanmaktadır. Ayrıca köpüklü şarap vergisini düzenleyen hükümler de (yani köpüklü şarap vergisi) ara mallara uygulanmaktadır. Böylece yukarıdaki tutarlardan hariç ara mallar üzerine hektolitre başına 136 € vergi de tarh edilmektedir²⁵⁴.

2. Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınan Vergiler

Bu grup içerisinde enerji vergisi, elektrik vergisi ve henüz yeni ve geçici bir uygulama olan nükleer yakıt vergisi yer almaktadır.

a) Enerji Vergisi (Energy Duty)

Enerji vergisi federal hükümet yasalarınca düzenlenen bir özel tüketim vergisidir. Temel olarak enerji vergisi sadece enerji ürünlerinin (özellikle petrol ürünleri, doğal gaz ve kömür) araçlardaki tüketimi ile ısınma amaçlı tüketiminden tahsil edilmektedir. Diğer amaçlı kullanımlarda bu verginin alınmaması için pek çok istisna yer almaktadır. Ayrıca, Enerji Vergisi Kanunu, araçlarda ve ısınma amaçlı enerji kullanımında çevre dostu enerji kaynaklarına ait ürünleri ile ulaşım araçlarının kullanılmasını özendirici bir dizi teşvik düzenlenmesini de içermektedir. Sadece belirli ürünler enerji vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. AB'nin Enerjinin

²⁵² Bundesministerium der Finanzen, Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz, Meteria 1-5, <http://www.gesetze-im-internet.de/schaumwzwstg_2009/BJNR189600009.html>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).

²⁵³ CAN, a.g.m., 2004, s.40.

²⁵⁴ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.90.

Vergilendirilmesi Direktifi kapsamında bu malların tanımlaması ve sınıflandırılması hassas bir şekilde Birleştirilmiş Tarife'de gösterilmiştir. Motor yakıtları vergilendirilen enerji kaynakları açısından en büyük kategoriye oluşturmaktadır. Aynı zamanda en fazla vergi geliri de bu kategoriden elde edilmektedir²⁵⁵. 1 Ocak 2003'den beri her 1.000 Litre başına ödenen vergi miktarı şu şekildedir²⁵⁶:

a) kurşunsuz benzin	
sülfür içeriği > 10 mg/kg	669,80 €
sülfür içeriği ≤ 10 mg/kg	654,50 €
b) normal benzin (kurşunlu benzin)	721,00 €
c) dizel yakıt (motorin)	
sülfür içeriği > 10 mg/kg	485,70 €
sülfür içeriği ≤ 10 mg/kg	470,40 €

Propan, bütan gibi sıvılaştırılmış petrol gazları, doğal gaz ve diğer hidrokarbon gazlar gibi motor yakıtı olarak kullanıldıklarında enerji vergisine tabi olmaktadır. Çevresel nedenlerle, motor yakıtı olarak kullanılan likit petrol gazları ve doğal gaz üzerindeki vergi daha düşük oranlardadır. Bu oranlar 31 Aralık 2018 tarihine kadar geçiş periyodu kapsamındaki oranlar olup, aşağıda yer alan düzeylerde²⁵⁷;

a) sıvılaştırılmış petrol gazları	her 1.000 kg için 180,32 €
	(2018 yılından sonra her 1.000 kg için 409,00 €)
b) doğal gaz	her kilovat saat için 13,90 €
	(2018 yılından sonra her kilovat saat için 31,80 €)

Yakıt olarak kullanılan enerji ürünlerindeki vergi oranları ise şöyledir;

o Düşük kalorifer yakıtı	her 1.000 litrede	61,35 €
o Ağır Fuel Oil	her 1.000 kilogramda	25,00 €
o Likit Petrol Gazı	her 1.000 kilogramda	60,60 €
o Doğal Gaz ve Diğer Hidrokarbon Gazları	her kilowatsaat için	5,50 €
o Kömür	her gigajul (GJ) için	0,33 €

²⁵⁵ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 55.

²⁵⁶ CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE, Excise Duty in Germany, <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/germany>>, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).

²⁵⁷ CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE, y.a.g.e., <<http://www.cfe-eutax.org/taxation/excise-duties/germany>>, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).

Enerji Vergisi 15 Temmuz 2006 tarihli Enerji Vergisi Kanunu'na dayanılarak alınmaktadır. Yönetimi, Federal Gümrük İdaresi tarafından yapılan bu vergiye bağlı olarak toplanan gelirler Federal Hükümete aktarılmaktadır.

b) Elektrik Vergisi (Electricity Duty)

Elektrik Vergisi, elektrik üzerinden alınan bir özel tüketim vergisidir. Federal düzeyde tahsil edilen bu vergi, Almanya mali sınırları içindeki topraklar üzerinde tüketilen elektrikten alınmaktadır. Vergiyi doğuran olay, Almanya mali sınırları içinde bulunan elektrik şebekesinden elektrik alınıp kullanılması ile meydana gelmektedir. Kendi şahsi kullanımları için otoprodüktörlerle elektrik üretenlerde bu vergiye tabidir. Kendi şahsi kullanımları için Otoprodüktörlerden elektrik çekildiği bir başka deyişle kullanıldığı an vergi doğmaktadır. Verginin miktarı megavat saat başına 20,50 €'dur (kilovat başına 2,05 €'ya tekabül etmektedir). Tren ve trolleybüslerde kullanılan elektrik de bu vergiye tabi olup, alınan vergi miktarı megavat sat başına 11,42 €'dur. Belli şartlar dâhilinde, yıllık elektrik vergisi 1.000 €'yu aşan üretim, tarım ve ormancılık faaliyetinde bulunan şirketlere megavat saat başına 5,13 € geriye dönük vergi indirimi sağlanmaktadır. Yasal dayanağı 24 Mart 1999 yürürlüğe giren "Elektrik Vergisi Kanunu'na dayanan bu vergi, Federal Gümrük İdaresi tarafından toplanmakta ve Federal bir gelir olarak kaydedilmektedir²⁵⁸.

c) Nükleer Yakıt Vergisi (Nuclear Fuel Duty)

Nükleer yakıt vergisi federal düzeyde alınan bir özel tüketim vergisidir. Bu vergi, Almanya'nın mali sınırları içerisinde yer alan (Busingen toprakları ve Heligoland adası hariç) ticari amaçlı elektrik üretiminde kullanılan nükleer yakıtlardan alınmaktadır. İlgili mevzuat plutonyum-239, plutonyum-241, uranyum-233 ve uranyum-235'i orijinal halleri ile bileşiklerini, alaşımlarını, seramik ürünlerini ve karışımlarını nükleer yakıt olarak tanımlamaktadır. Nükleer yakıt vergisinde vergiyi doğuran olay, bir yakıt maddesinin ya da tek tek yakıt çubuklarının bir reaktöre ilk kez yüklenmesi ve kendi kendine sürecekle bir zincirleme reaksiyonu tetiklemesi ile meydana gelmektedir. Vergi, içerisinde yakıt maddeleri ya da çubuklar bulunduran nükleer

²⁵⁸ Frank EICHHORN, "Taxes And Levies On Electricity in Germany in 2011", **Taxes and Levies on Electricity in 2011**, A Eurelectric in Europe Paper, September 2012, s. 24-26. & Germany Federal Ministry of Finance, a.g.e., s. 53.

yakıtlara uygulanmaktadır. Bu vergide vergi sorumlusu, nükleer yasalara göre, sahip olduğu lisansla ticari amaçlı elektrik üretmek için nükleer güç tesisi işleten kimselerdir. Bu verginin beyannamesi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ayı izleyen ayın 15. gününe kadar verilmekte, en geç 25. gününe kadar ödenmektedir. Nükleer yakıt vergisi, plutonyum-239, plutonyum-241, uranyum-233 ve uranyum-235'den her gram başına 145 € olarak alınmaktadır. Bu verginin yasal dayanağını Nükleer Yakıt Vergisi Kanunu oluşturmaktadır. 1 Ocak 2011'de yürürlüğe girmiş olup, süreli bir kanun olan bu kanun, 31 Aralık 2016'ya kadar yürürlükte kalacaktır²⁵⁹. Bu kanuna dayanılarak tahsil edilen vergiler hem genel olarak federal bütçenin konsolidasyonunda hem de Asse II Nükleer Atık Deposu'nun yenilenmesi ihtiyacı nedeniyle ortaya çıkan Federal Hükümet üzerindeki mali yükün azaltılmasında kullanılmaktadır²⁶⁰.

3. Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Federal Almanya'da tütün üzerinden alınan özel tüketim vergisi uygulaması Tütün Vergisi adı altında bir tanedir.

a) Tütün Vergisi (Tobacco Duty)

Tütün Vergisi de federal düzeyde tahsil edilen vergilerden birisidir. Vergi, tütün ürünlerinin (sigara, puro vb.) yanı sıra tamamen ya da kısmen tütün dışındaki malzemelerden oluşan eşdeğer ürünlerden alınmaktadır. Tütün Vergisi, ilgili üründen hem miktar bazında hem de malın değeri üzerinden alınan bir vergidir. Tütün vergisi hesaplanırken, yasaya göre iki bilgiye ihtiyaç vardır. Bunlar; söz konusu ürünün hacmi ve satış değeri. Ürünün hacmi olarak, ya birim adetine (sigara, puro gibi ürünlerde) ya da kilogramına (sigaralık tütünde olduğu gibi) bakılmaktadır. Satış fiyatı olarak ise sigara, puro gibi ürünlerde birim fiyatı, sigaralık tütünde ise üretici ve ithalatçı tarafından belirlenen kilogram fiyatı baz alınmaktadır. Basitlik amacıyla sigara ve puro gibi ürünlerde paket fiyatı birim fiyatı olarak kullanılmaktadır. Sigara ve tütünden alınan ve geçerli olan şu anki vergi tutarları şöyledir²⁶¹;

- o Sigarada adet başına 9,44 cent + satış fiyatının %21,80'i
- o Puro ve İnce Puroda adet başına 1,4 cent + satış fiyatının %1,47'si

²⁵⁹ Bundesministerium der Finanzen, Kernbrennstoffsteuergesetz, Meteria 1-7 , < <http://www.gesetze-im-internet.de/kernbrstg/BJNR180400010.html> > ,(Erişim Tarihi: 08.05.2013).

²⁶⁰ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., 2011, s.98.

²⁶¹ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.115-117.

- o İnce kesim tütünde kilogram başına 45 € + satış fiyatının %14,63'ü
- o Pipo tütününde kilogram başına 15,66 € + satış fiyatının %13,3'ü.

1800'lü yıllara uzanan bir geçmişi bulunan bu verginin hâlihazırdaki yasal dayanağı 15 Temmuz 2009 tarihli “Tütün Vergisi Kanunu” dur. Tütün vergisi Federal Gelir İdareleri tarafından toplanan vergi olup, Federal Hükümet'e tahsis edilen bir vergidir.

4. Çeşitli Mallar Üzerinden Özel Tüketim Vergileri

Federal Almanya'da çeşitli mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisi uygulaması içerisinde vergi sistemi içerisindeki tarihçesi uzun zaman öncesine dayanan kahve vergisi uygulaması yer almaktadır.

a) Kahve Vergisi (Coffee Duty)

Almanya kahve tüketimi yüksek ülkelerden biridir. 2010 yılında kişi başına kahve tüketimi yaklaşık 150 litre olmuştur. Aynı yıl su tüketimi yaklaşık 131 litredir. Almanya kahve üzerinden hem KDV hem de bir özel tüketim vergisi olan kahve vergisi almaktadır²⁶². Kahve Vergisi Kanunu “kahve” terimini hem kavrulmuş kahve hem de hazır kahve için kullanmaktadır²⁶³.

- o Kavrulmuş kahve kafeinli ya da kafeinsiz olabilir.
- o Hazır kahve ise kahve ekstrası, esansı ve konsantrelerinden oluşan, kafeinli veya kafeinsiz kahveyi ifade etmektedir. Anında kullanımlı kahvelerde kahve ekstrası, esansı ve konsantrelerinin sıvı biçiminde olduğu durumlarda, kuru ağırlıkları olarak belirtilir.

Bu vergi ayrıca her kilogram başına 10 gr ile 900 gr arasında kahve içeren ürünlere de uygulanmaktadır. Bu verginin oranı; kavrulmuş kahvede kilogram başına 2,19 €, hazır kahvede kilogram başına 4,78 €'dur²⁶⁴.

Kahve vergisinden muaf olunan bazı durumlara örnek olarak şunlar belirtilebilir²⁶⁵;

²⁶² **European Coffee Market with focus on Germany**, Final, <<<http://www.eafca.org/wwc/downloads/AFCCE09/presentations/European%20Coffee%20Market%20with%20focus%20on%20Germany%20-%20Holger%20Preibisch.pdf>>>, (Erişim Tarihi: 04.05.2013).

²⁶³ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e. s.41.

²⁶⁴ EUROPEAN CONSUMER CENTRE GERMANY, Customs and Taxes, < <http://www.eu-verbraucher.de/en/consumer-topics/shopping-in-germany/customs-and-taxes/> (Erişim Tarihi: 06.05.2013)

²⁶⁵ GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.41.

- 1) Kahvenin vergi otoritelerinin gözetiminde imha edilmesi,
- 2) Kahvenin, operasyonel nedenlerle ya da vergi veya ticaret otoriteleri tarafından teftiş amacıyla test ve analiz edilmek için numune olarak alınması,
- 3) Kahve üreten makinelerin test edilmesi amacıyla alınması ve üçüncü kişilere tüketim amaçlı olarak temin edilmemesi,
- 4) Çiğ kahvenin özelliklerini ve kalitesini doğrulamak ve oluşturmak için, kahvenin üreticiler tarafından çiğ kahve olarak numunelik üretilmesi,
- 5) Kendi özel tüketimi için evde üretilen kahve.

Bu muafiyetler kahvenin kendisine yönelik muafiyetler olup, kahve içeren ürünler için geçerli değildir. Tarihi kökenleri 18. Yüzyıla kadar giden kahve vergisinin günümüzdeki yasal temeli, 1 Temmuz 2009 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan “Kahve Vergisi Kanunu’na dayanmaktadır.

B. Japonya’da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Japon vergi sistemi gelir paylaşımına göre ulusal vergiler ve yerel vergiler olarak iki kategoriye ayrılmaktadır. Kıyaslama açısından ulusal vergileri baz alacağımız için ulusal vergilerin vergi ödeme gücü göstergeleri itibariyle sınıflandırılması şu şekildedir²⁶⁶;

- Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve yerel özel kurumlar vergisine ek vergi
- Servet üzerinden alınan vergiler; veraset vergisi, intikal vergisi, arazi değer vergisi(şerefiye), kayıt ve lisans vergisi ve damga vergisi
- Tüketim üzerinden alınan vergiler; genel tüketim vergisi, gümrük vergisi, özel tüketim vergileri şeklindedir.

Özel tüketim vergileri kendi içerisinde çeşitlendirilmiştir. Bunlar; likör vergisi (Liquar Tax), tütün vergisi (tobacco tax), özel tütün vergisi (special tobacco tax), benzin vergisi (gasoline tax), sıvılaştırılmış petrol gazı vergisi (liquefied petroleum gas tax), motorlu taşıtlar vergisi (motor vehicle tonnage tax), uçak yakıt vergisi (aviation fuel

²⁶⁶ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, **Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010**, s. 20.

tax), petrol ve kömür vergisi (petroleum and coal tax), yerel petrol vergisi (local gasoline tax), elektrik enerjisi geliştirme tanıtım vergisi (promotion of power resources development tax) şeklinde on kaleme ayrılmıştır²⁶⁷.

Tablo 36: Japonya'da Alınan Özel Tüketim Vergileri

ALKOL	ENERJİ	TÜTÜN
Likör Vergisi	Benzin ve Yerel Benzin Vergisi	Tütün Vergisi
	LPG Vergisi	Özel Tütün Vergisi
	Uçak Yakıt Vergisi	
	Petrol ve Kömür Vergisi	
	Elektrik Enerjisi Geliştirme ve Tanıtım Vergisi	

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu vergilerin yanında Japon vergi sisteminin içerisinde yerel hükümet tarafından tahsil edilen birçok vergi bulunmaktadır. Bu vergilerden dikkat çekici olanlardan bazıları şunlardır; valilik tütün vergisi, belediye tütün vergisi, motorin dağıtım vergisi. Görüldüğü gibi Japon vergi sistemi içerisinde tütün ve tütün mamulleri üzerinden toplamda 4 adet özel tüketim vergisi alınmaktadır²⁶⁸.

1. Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Petrol ve enerji ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergileri kapsamında; benzin vergisi ve onunla birlikte tarh edilen yerel benzin vergisi, likit petrol gazı vergisi, uçak yakıt vergisi, petrol ve kömür vergisi ile elektrik enerjisi geliştirme tanıtım vergisi ile motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır. Görüldüğü gibi Japon özel tüketim vergisi içerisinde petrol ve enerji ürünleri üzerinden alınan vergilerde çeşitlilik söz konusudur.

a) Benzin ve Yerel Benzin Vergisi (Gasoline and Local Gasoline Tax)

Benzin Vergisi, rafineriden benzin çıkışında ya da benzin ithalinde uygulanan bir vergidir. Bu vergi, yerel benzin vergileri ile birlikte tahsil edilmektedir. Benzinin miktarı göz önüne alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Taşıma ya da depolamadan

²⁶⁷ MINISTRY OF FINANCE JAPAN, Tax Items, Breakdown Of National Tax And Local Tax, <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm>, (Erişim Tarihi: 11.05.2013).

²⁶⁸ Ersan ÖZ & Tarık VURAL, “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya” **Maliye Dergisi**, 2005, Sayı: 149, s. 113.

doğan zararlar söz konusu miktarın tespitinde düşülmektedir. Vergi miktarı benzinin kilo litresi başına 48,600 Yen'dir²⁶⁹.

Yerel benzin vergisi tıpkı benzin vergisi benzinin rafinerinden çıkışında ya da ithal edilmişinde alınan bir vergidir. Vergileme yöntemi, vergi oranları hariç, benzin vergisi ile aynıdır. Yerel benzin vergisi, benzin vergisi ile birlikte alınan bir vergidir. Bu verginin geliri, kanunda önceden belirtilmiş usuller çerçevesinde yerel yönetimlere aktarılmaktadır. Vergi mükellefi ve verginin konusu benzin vergisi ile aynıdır. Bu verginin oranı kilolitre başına 5,200 Yen'dir²⁷⁰.

b) Likit Petrol Gazı Vergisi (Liquefied Petroleum Gas Tax)

Likit petrol gazı vergisi, likit petrolün otomobillerde yakıt olarak kullanılması durumunda alınan bir vergidir. Metan ve metan gazları vergiye tabi değildir. Bu verginin mükellefleri likit petrol gazını otomobil yakıtı olarak kullananlar ya da bunları yurtdışından ithal edenlerdir. Vergilendirmede baz alınan unsur söz konusu gazın miktarı olmaktadır. 1 litre gaz yaklaşık olarak 0,56 kg'a denk gelmektedir. Her kilogram başına 17,5 Yen vergi alınmaktadır²⁷¹.

c) Uçak Yakıt Vergisi (Aviation Fuel Tax)

Uçak Yakıtı Vergisi, uluslar arası uçuşlar hariç, Japonya toprakları üzerindeki, helikopter de dâhil olmak üzere hava taşıtlarına yüklenen yakıtlar üzerinden alınan bir dolaylı vergidir. Bu vergiden elde edilen gelirlerin onüç de onbirlik kısmı devletin genel hesaplarına aktarılmakta ve oradan da Sosyal Altyapı Geliştirme Hesaplarının içinde yer alan Havalimanı İnşaatları ve Geliştirme Hesabına transfer edilmektedir. Kalan onüçte ikilik kısım ise yerel yönetimlere havaalanlarına ilişkin harcamalarda kullanılmak üzere yerel yönetimlere aktarılmaktadır. Uçak vergisinin mükellefleri şunlardır²⁷²;

- Uçak sahipleri,
- Belli bir kontrata dayanarak sahiplerinden kullanım hakkını almış ve Sivil Havacılık Kanunu'nda "uçak kullanıcıları" olarak belirtilmiş kişiler,

²⁶⁹ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.198.

²⁷⁰ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.207.

²⁷¹ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.200.

²⁷² TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s.203.

- Sahiplerinin ya da kullanıcılarının Japonya’da ikametgâhlarının ya da ofislerinin bulunmadığı durumlarda, sahibi ya da kullanıcısı yerine uçağı komuta eden pilotlar,
- Sahiplerinden, kullanıcılarından ya da pilotlardan hariç olarak, söz konusu hava taşıtını kontrol ya da tamir edenler,
- Uçak motorlarını kendi başlarına test ya da tamir edenler.

Ulusal ve yerel yönetimler uçak vergisinden muaftır. Bu vergi uçağı yüklenen yakıt miktarı üzerinden alınmaktadır. Kilo litre başına alınan vergi 26,000 Yen’dir.

d) Petrol ve Kömür Vergisi (Petroleum and Coal Tax)

Petrol ve Kömür Vergisi, açılmış istasyonlardan (petrol kuyuları ya da maden ocaklarından) sevk edilen ham petrol, hidrokarbon gazları ya da kömürden veyahut ithal edilen ham petrol, petrol ürünleri, hidrokarbon gazları veya kömür üzerinden alınan bir vergidir. Bu vergiden elde edilen gelir, resmi olarak genel devlet hesaplarına aktarılmaktadır. Fakat bu gelir “Özel Hesaplar Kanunu’na dayanılarak, enerji arzında istikrarın sağlayacak tedbirler ile e enerji arz ve talebindeki yapıyı geliştirecek tedbirleri almada kullanılmaktadır. Bu verginin mükellefleri, söz konusu ham petrol ve petrol ürünleri ile kömürü ilgili istasyonlardan çekenler ile bu malları ithal edenlerdir. Vergi oranları²⁷³;

- Ham petrol ya da petrol ürünleri için kilolitre başına 2,040 Yen,
- Doğal gaz ya da petrol gazları vb. ürünlerde ton başına 1,080 Yen,
- Kömürde ton başına 700 Yen’dir.

Japonya’daki diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi, Petrol ve Kömür Vergisi’nde de ihracatta vergi muafiyeti vardır.

e) Elektrik Enerjisi Geliştirme ve Tanıtım Vergisi (Promotion of Power Resources Development Tax)

Güç Kaynaklarının Geliştirilmesinin Teşviki Vergisi, sıradan elektrik işletmeleri tarafından satılan elektrik üzerine konan bir vergidir. Bu vergiden elde edilen gelir, Güç Kaynaklarının Geliştirilmesinin Teşviki Vergisi Hakkında Kanun ile Özel Hesaplar Kanunu temel alınarak Güç Kaynaklarının Geliştirilmesi Hesabına, elektrik üretimi

²⁷³ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 212.

santrali yerleri ile elektrik üretimi çeşitlendirmesi tedbirleri kapsamında kullanılmak üzere aktarılmaktadır. Verginin mükellefi elektrik arz eden elektrik işletmeleridir. Satılan elektriğin hacmi baz alınarak bir vergilendirme yapılmaktadır. Satılan elektriğin her 1.000 kw/h için 375 Yen vergi alınmaktadır²⁷⁴.

2. Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Japon ulusal yönetimi tarafından alkol ve alkol ürünleri üzerinden likör vergisi olarak bir adet özel tüketim vergisi tarh edilmiştir.

a) Likör Vergisi (Liquor Tax)

Likör (İçki) Vergisi imal edilen içkiler ile ithal edilen içkilerden alınan bir vergidir. Bu vergi toplam vergi gelirleri içerisinde oldukça büyük bir paya sahiptir. Likör Vergisi'nin oranı diğer mallara kıyasla daha yüksektir. Likör Vergisi likörün miktarı üzerinden alınmaktadır. Hâlihazırda likör vergisi oranları aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

Tablo 37: Japonya'da Likör (İçki) Vergisi Oranları

Türü	Vergi Oranı (Kilo Litre Başına*)	Her %1'lik Alkol Başına Alınan İlave Vergi
Köpüklü Alkollü İçecekler (Bira v.b)	220,000 Yen	—
- Düşük Malt Biralara (Malt oranı % 25 ile % 50 arası)	178,125 Yen	—
- Düşük Malt Biralara (Malt oranı % 25'den az)	134,250 Yen	—
Fermante Likör	140,000 Yen	—
- Rafine Edilmiş Saki	120,000 Yen	—
- Şarap	80,000 Yen	—
Soçu* (Shochu) vb.	(Alkol Oranı % 20) 200,000 Yen	10,000 Yen
Viski, Brendi, Sert İçkiler (Spirits)	(Alkol Oranı % 37) 370,000	10,000 Yen
Karışık Likör	(Alkol Oranı % 20) 220,000 Yen	11,000 Yen
Saki bileşikleri	100,000 Yen	—
Mirin ya da Muhtelif Likörler	20,000 Yen	—
Yumuşak Şarap veya Likör	(Alkol Oranı % 12) 120,000 Yen	10,000 Yen
Toz Haldeki Likör	390,000 Yen	—

Kaynak: Tax Bureau of the Japanese Ministry of Finance, **Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010**, s. 191.

²⁷⁴ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 212.

* 1 Kilo Litre = 1.000 Litre.

* Çok değişik sebzelerden ve bitkilerden yapılabilen Japon içkisidir. Genelde arpadan, tatlı patatesten, pirinçten ya da şeker kamışından yapılır.

Likör (İçki) Vergisi kapsamında bir takım muafiyet ve istisnalar yer almaktadır. Bunlar temelde iki tanedir; (i) Verginin Durması (Suspension of Tax) ve (ii) İhracatta Vergi Muafiyeti. Verginin Durması diye ifade edilebilecek olan durum, bir imalatçıdan diğerine söz konusu malın aktarılmasında ya da diğer likör çeşitleri için hammadde olarak kullanılmak üzere ithal edilmesinde ortaya çıkmaktadır. İhracatta uygulanan vergi muafiyeti ancak ihracatta bulunulan söz konusu ülkede de Japonya'dakine benzer bir tüketim vergisinin bulunması halinde geçerlidir²⁷⁵.

3. Tütün Mamulleri üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergileri

Tütün mamulleri üzerinden tütün vergisi ve özel tütün vergisi olarak iki adet vergi tarh edilmiştir.

a) Tütün Vergisi (Tobacco Tax)

Tütün Vergisi'nin mükellefi tütün mamulleri üreticileri ile bunları ithal edenlerdir. Bu vergi üretilen ya da ithal edilen tütün başından alınmaktadır. Pipo veya puro gibi ürünlerde ise ağırlık üzerinden (gram olarak) alınmaktadır. Her bin sigara başına alınan vergi tutarı 5,302 Yen'dir. İhracatta vergi muafiyeti bulunmaktadır. Bir üreticiden diğerine gerçekleşen mal aktarımlarında vergileme durmaktadır. Söz konusu firmanın ödediği vergi varsa bu kendisine iade edilmektedir²⁷⁶.

b) Özel Tütün Vergisi (Special Tobacco Tax)

Özel Tütün Vergisi, Japonya Ulusal Demiryolu İnşaa Şirketi'nin uzun dönem borçları ile Ulusal Orman İşletmesi'nin borçlarının genel bütçe üzerindeki artan yükü göz önüne alınarak 1 Aralık 1998 yılında yürürlüğe girmiş ve geçici bir önlem olarak uygulanan bir vergidir. Tütün Vergisi'ne ilişkin tüm düzenlemeler (mükellefi, vergiyi doğuran olayı vs.) Özel Tütün Vergisi için de geçerlidir. Vergi tutarı her bin sigara başına 820 Yen olarak uygulanmaktadır²⁷⁷.

²⁷⁵ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 191.

²⁷⁶ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 195.

²⁷⁷ TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, a.g.e., s. 195.

C. Bulgaristan’da Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Bulgar vergi sistemi ulusal ve yerel vergiler şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Ulusal vergiler, gelir, servet ve harcamalardan alınan vergiler şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulabilir²⁷⁸:

- Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler; kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, stopaj vergisi, belirli masrafla üzerinden bir defaya mahsus vergi ve alternatif vergilerden,
- Tüketim üzerinden alınan vergiler ise; katma değer vergisi, sigorta prim vergisi, diğer bazı tüketim vergileri(çevre ücretleri, gümrük vergisi vs.) ve özel tüketim vergilerinden meydana gelmektedir.

Bulgar özel tüketim vergisi mevzuatı, AB kurallarına dayanmaktadır. Belirli ürünler için uygulanabilen özel tüketim vergisi kapsamına elektrik ve enerji ürünleri(motorin, kömür vs.), alkol ve tütün ürünleri girmektedir²⁷⁹. Bunlar dışında otomobil ve kahve üzerinden de ÖTV alınmakta idi.

Ancak 15 Kasım 2005 yılında çıkarılan 91 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda 2008 yılında yapılan düzenleme ile kahve, 2010 yılında yapılan düzenleme ile de otomobil üzerinden alınmasını öngören kanun maddeleri iptal edilmiştir²⁸⁰. Bulgaristan’da adı geçen mamuller üzerinden alınan vergilerin oranları ise 2012 yılı itibariyle şu şekilde olmuştur²⁸¹:

- Elektrik üzerinden kw/saat başına 2 Bulgar Levası(BGN) vergi tahsil edilmiştir. Ancak bireylerin kendi evlerinde kullandıkları elektrik üzerinden vergi tahsil edilmemiştir.
- Yaygın motor yakıtı için verginin oranları;
 - o Kurşunlu benzinden 1000 lt başına 830 BGN,
 - o Kurşunsuz benzinden 1000 lt başına 710 BGN,
 - o Gaz yağından 1000 lt başına 630 BGN,

²⁷⁸ **Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria**, Tax System, Structure of Bulgarian Tax System, <<http://www.minfin.bg/en/page/774>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

²⁷⁹ DELOITTE, **Bulgarian Taxes**, Pocket Guide, 2012, s. 21.

²⁸⁰ **Law on Excises and Tax Warehouses**, Chapter Two-Excise Goods, Section IV-V, <<http://www.nap.bg/en/page?id=522>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

²⁸¹ DELOITTE, a.g.e., s. 21-22.

- Sıvılaştırılmış petrol gazından 1000 kg başına 340 BGN,
- Doğalgazdan gigajul başına 0,85 BGN,
- Gemiler için ağır fuel oil 1000 kg başına 600 BGN'dir.
- En yaygın ısınma yakıtları için vergi oranları;
 - Gazyağı için 1000 lt başına 50 BGN(sadece belirlenenler için),
 - Ağır fuel oil, ağır yağlar dışında katran krezot yağları 1000 kg başına 50 BGN,
 - Sıvılaştırılmış petrol gazı ve doğalgaz için 0 BGN,
 - Kömür ve kok için gigajul başına 0,60 BGN'dir.
- Alkol için belirlenen vergi oranları;
 - Bira hektolitre/derece plato başına 1.5 BGN,
 - Ethil alkolün 20°C ölçülen saf alkolün hektolitresi başına 1,100 BGN,
 - Ara ürünlerde hektolitre başına 90 BGN,
 - Köpüklü şaraplar, köpüklü fermente içecekler için 0 BGN'dir.
- Tütün ve tütün mamulleri için vergi oranları;
 - Puro ve sigarillolarda 1000 adet başına 270 BGN,
 - Tütün sigaralarında kg başına 1520 BGN,
 - Sigara için ÖTV oranı toplam belirlenip; 1000 sigara başına 101 BGN ve satış bedeli üzerinden % 23 oranında toplanır. Toplamda 1000 sigara başına 148 BGN'den az olmamalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK MALİ SİSTEMİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Bu bölümde Özel Tüketim Vergisi'nin Türk Mali Sistemi içerisindeki boyutu ele alınmaya çalışılacaktır. Özel tüketim vergileri içinde barındırdığı avantajlar nedeniyle birçok dünya ülkesinde uygulandığı gibi ülkemizde de farklı dönemlerde farklı şekillerde uygulama alanı bulmuştur. Osmanlı İmparatorluğu'ndan devralınan mali yapı diğer unsurlarda olduğu gibi ÖTV'nin de gelişim sürecinin başlangıcı olarak ele alınabilir. Bu noktada üçüncü bölümün ilk kısmında ÖTV'nin tarihsel gelişimi, Osmanlı'dan başlanarak, günümüze değin ele alınacaktır. 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'na göre ÖTV'nin nitelikleri, yapısı, uygulanış biçimine değinilecektir.

İkinci olarak, Türkiye'deki temel mali sistem bileşenlerini oluşturan kamu harcamaları, kamu gelirleri ve borçlanma ile Özel Tüketim Vergisi ilişkisi incelenecektir. Gelişmekte olan ülke kategorisinde yer alan Türkiye'de mali sistem kendi içerisinde bazı aksaklıklar ve yapısal bozukluklara sahiptir. Harcama yapısında meydana gelen bir değişim gelir ve borçlanma yapısında da değişikliklere neden olmaktadır. Gerek artan kamu ihtiyaçları gerekse kamusal israflar ek finansman kaynaklarını gündeme getirmekte bu da gelir ve borçlanma ile organik bir bağ oluşturmaktadır.

ÖTV hem kendi teorik yapısından kaynaklı hem de Türkiye'deki uygulanma biçimiyle ek finansman ihtiyacı halinde rahatlıkla başvurulabilecek bir gelir kaynağı olmuştur. Bu ilişki üçüncü bölümün ikinci kısmını oluşturmaktadır.

I. TÜRKİYE'DE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN SEYRİ

Özel Tüketim Vergisinin Türkiye'deki 4760 Sayılı Kanun çerçevesinde uygulanmaya başlanması çok yakın bir tarihe dayansa da, bu kanun öncesinde de ÖTV uygulamasına benzer vergilerin alındığı görülmektedir. Mevcut yasa çıkana kadar çeşitli kanun tasarıları hazırlanmış fakat nihai şekli verilerek ancak 2002 yılında kanunlaşabilmiştir. Çalışmanın bu kısmında Türkiye'deki ÖTV'nin seyri, hem tarihsel açıdan hem de bu süreçteki kanun tasarıları bakımından incelenmeye çalışılacaktır.

A. Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi

Türk mali sisteminde, özel tüketim vergilerinin uygulanması Osmanlı Devletine dayanmaktadır. Bu sebeple özel tüketim vergisinin gelişimini Osmanlı ve Türkiye Cumhuriyeti Dönemleri şeklinde iki evrede ele alınıp incelenebilir.

1. Osmanlı'da Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi

Osmanlı Devleti'nin vergi sisteminin temelini şer'i ve örf'i vergilerden oluşturduğunu ve daha çok tarım kesiminin vergilendirilmeye tabi tutulduğunu, bu vergilerin genelinin tahsilinin de aynı olarak yapıldığına değinmiştik. Tanzimat'ın ilanında sonra ise şer'i ve örf'i vergi ayırımına son verilerek vergilerin tahsilinde aynı usulden nakdi usule geçiş yaşanmıştı.

Tanzimat öncesinde ziraat, hayvancılık, tarım üzerinden alınan vergiler yani dolaysız vergiler önemli vergi gelirlerini oluşturmuştur. Tanzimat'tan sonraki dönemlerde ise dolaysız vergiler üstünlüğünü azalarak korumaya devam etmiştir. Dolaysız vergilerin azalmasındaki en büyük etken ise tütün ve tuz tekellerinin önemli kamu gelirleri arasında yer almaya başlamasından dolayıdır²⁸².

Osmanlı döneminde gayri müslîm azınlıklardan alınmaya başlayan Şıra Resmi ile tütün kullanımından ilk vergi alınmaya başlanmıştır. Aynı zamanda bu vergi günümüz anlamında ilk özel tüketim vergisi olarak kabul edilebilir. Bu resim, 16. yy sonrası Zecriye olarak alınmaya devam edilmiştir. Alkollü içki ticareti yapanlardan Resm-i Beyiye adı ile bir çeşit ruhsat harcı olarak alınmaya başlamıştır. Tönbeki Beyiyesi ise 1863'te sisteme giren tütün mamulleri satışından alınan bir başka tüketim vergisi türü olarak kabul edilebilir 1862 yılında tütün, Osmanlı İmparatorluğu'nda devlet tekeli altına alınmıştır²⁸³. Yine bu yılda tuz tekeli kuruldu ve tuzun ülkedeki satış fiyatı talimatla tespit edildi. Cumhuriyet'in ilanından sonraki ilk yıllarda da tekeller Türkiye mali sistemi içerisinde varlığını sürdürmüştür²⁸⁴.

Osmanlı devletinde özel tüketim vergilerinin -tekeller dışında- mali amaçtan ziyade sosyal amaçlarla salındığını söyleyebiliriz.

²⁸² ÖNER, a.g.e.,2005, s. 129-359.

²⁸³ TURAN& YURDAKUL, a.g.m., s. 5.

²⁸⁴ ÖNER, y.a.g.e., s.305.

2. Cumhuriyet Döneminde Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde, Osmanlı dönemindeki vergiler “Tekel Safi Hasılatı” şeklinde bir mali tekele dönüşmüş ve 1940 yılına kadar vergi gelirlerinin yaklaşık %20’sini oluşturmuştur²⁸⁵. Ayrıca yine bu dönemlerde, gelir elde etmek amacıyla kibrit, sigara, seker, gazyağı, benzin, alkol ve alkollü içkiler, oyun kâğıtları ile barut ve patlayıcı maddelerin ithalatlarında mali tekeller oluşturulmuştur²⁸⁶. Tekel hasılatının, devletin gümrük gelirinin pek bulunmadığı 1929 öncesi dönemde; bugünkü ÖTV’ye benzer bir işlev üstlenerek, çoğu ithal edilen bu maddeler üzerinde fonksiyonel bir gümrük vergisi olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla tekel hasılatı, devletin gümrükler üzerindeki yetkilerinin sınırlı kaldığı güç döneminde; kurtarıcı olmuş denilebilir²⁸⁷.

Buna ek olarak var olan ikinci özel tüketim vergisi ise nakliyat vergisidir. 1941 yılından sonra ise, bunlara, PTT’den alınan müdafaa vergisi, 1944 yılından sonra banka ve sigorta muameleleri, şeker ek istihlak vergisi, tekel maddelerinden alınan vergiler eklenmiştir. Ayrıca, 1949 yılında benzinden yol vergisi alınmaya başlanmış, ancak 1952’ye gelindiğinde bu verginin yerine akaryakıttan alınan yol vergisi gelmiştir. 1956 yılında bu vergi de kaldırılmıştır²⁸⁸.

PTT’den alınan müdafaa vergisi yerine, 1957 sonrası PTT hizmetleri vergisi ikame edilmiştir. 1960’a gelindiğinde toplanan bu ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 24’e çıkmıştır. 1960-1980 arası, 1963’te uygulamaya geçen Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ile 1971’de ihdas edilen Taşıt Alım, İşletme ve 1972’de Spor-Toto Vergilerinin eklenmesi dışında özel tüketim vergileri, şeker istihlak, banka ve sigorta muameleleri, nakliyat ve PTT hizmetleri vergileri ile oldukça önemli bir yere sahipti. Ancak, Tekel Safi Hasılatının 1970’den itibaren tekel maddelerinden alınan istihlak vergisine dönüştürülmesi sonucu gider vergileri sistemine girerek, özel tüketim vergileri paketinden çıkması, yeni konulan vergilere rağmen özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payını, % 20’lerden, 1980’de % 6,3’lere inmesine neden olmuştur²⁸⁹.

²⁸⁵ FIRAT, a.g.e., s. 60.

²⁸⁶ ÖNER, a.g.e., s. 473.

²⁸⁷ AKALIN, a.g.e. s. 77.

²⁸⁸ ILIAZ, a.g.t., s. 111.

²⁸⁹ FIRAT, a.g.e., s. 61.

1980 sonrasında, kamu mali sistemi içerisinde meydana gelen en önemli değişikliklerden biri de 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren genel bir tüketim vergisi olan katma değer vergisinin yürürlüğe girmesi ile gerçekleşmiştir. Katma değer vergisinin yürürlüğe girmesiyle; dâhilde ve ithalde alınan istihsal vergisi, PTT hizmetleri vergisi, ilan ve reklam hizmetleri vergisi, şeker istihlak vergisi, spor-toto vergisi, işletme ve nakliyat vergileri bu vergi kapsamına alınmıştır²⁹⁰. Ayrıca, KDV genel oranından daha yüksek oranda istihsal vergisine tabi bulunan bazı malların teslimi üzerinden alınan vergilerin azalmaması için “ek vergi” ihdas edilmiş ve bu bağlamda tütün mamulleri, alkollü ve alkolsüz içkiler (gazoz ve meyve suları hariç) , ispiroto, oyun kâğıtları ve röntgen filmleri, bu vergiye tabi tutulmuştur²⁹¹.

Bu uygulamalarla bir anlamda özel tüketim vergileri KDV kapsamına alınmıştır. Korunan taşıt alım ve sigorta muameleleri vergisinin yanı sıra, sisteme daha önce bir yerel yönetim vergisi olan akaryakıt tüketim vergisi, ek vergi ve çeşitli fonlar ve adı fon olmasa da 3418 sayılı yasa ile alınan eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi girmiştir. 1999 yılında yaşanan deprem felaketi sonrası özel iletişim vergisi uygulamaya konulmuştur. Özel tüketim vergileri fonlar hariç, 2002’de vergi gelirleri içerisinde % 26,5 paya sahip olmuştur. Bu yükselmenin en önemli nedeni 1985’de uygulamaya konulduğunda vergi gelirlerinin binde 2’si civarında hasılat getiren daha sonraki yıllarda bu oran % 15’e kadar yükselen akaryakıt tüketim vergisidir²⁹².

Bununla birlikte ÖTV olarak bağımsız bir verginin hayata geçirilmesi ile ilgili ilk çalışmalar Maliye Bakanlığında 1990 yılından itibaren başlamıştır. Bu yıllarda KDV dışında yeni bir dolaylı vergi olan ÖTV uygulaması düşüncesinin arkasında yatan neden mali amaçtı. Genişleyen bütçenin gelir kalemleri açığının vergiyle karşılanması için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu nedenle mevcut vergilerde artış öngören çalışmaların yanı sıra, yeni bir vergi ihdas etme çalışmaları sürüyordu. 1992 yılına gelindiğinde ÖTV çalışmalarında Dış Ticaret Müsteşarlığı (o günkü adıyla hazine ve dış

²⁹⁰ Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, 1989, s. 26-31.

²⁹¹ İlham KÜSMENOĞLU, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 2. Kitap-1980’den 2010’a**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 1116.

²⁹² Aylin GÜLÜM, **AB’de ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Ekonomik Etkileri**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s.100.

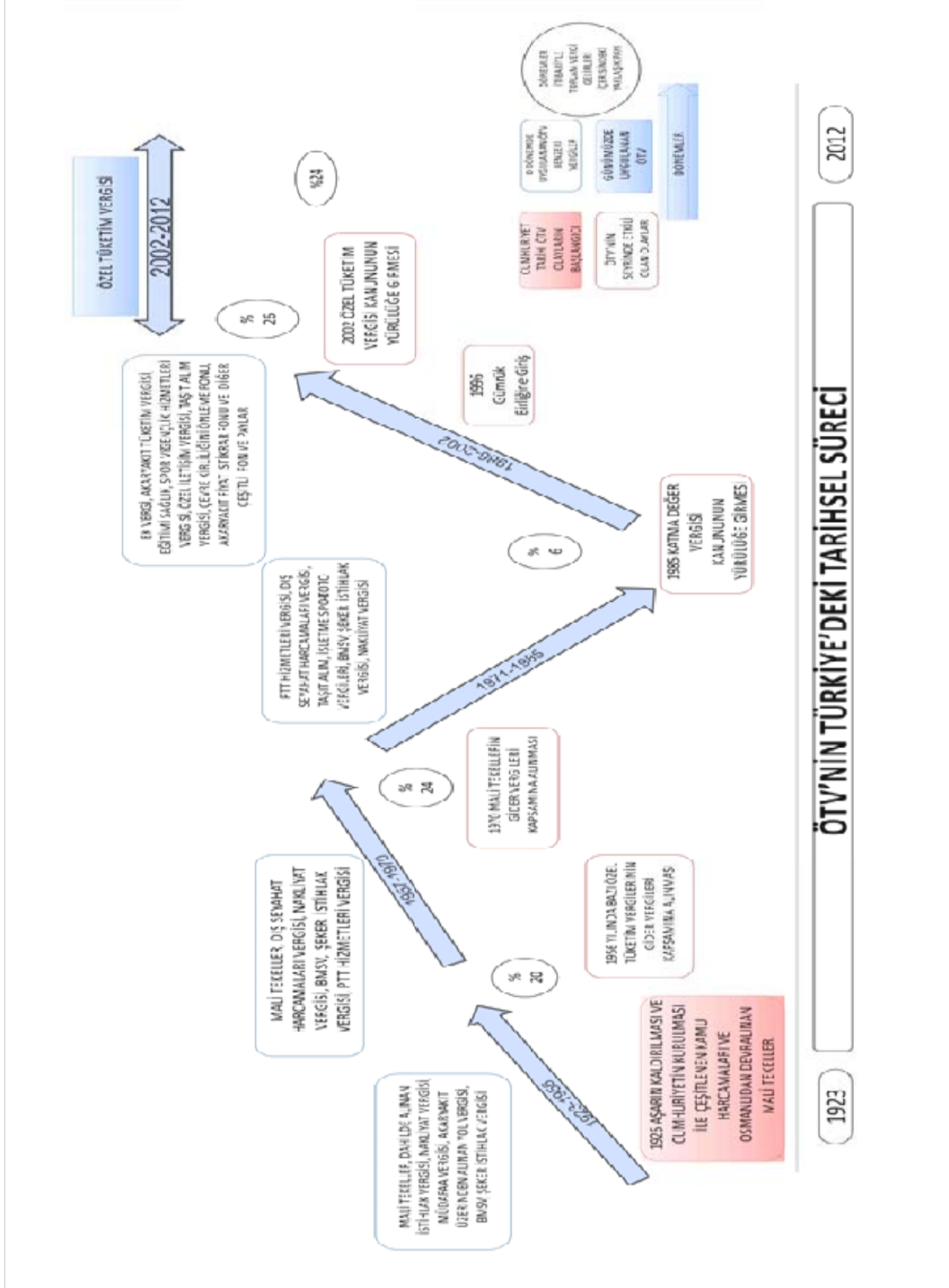
ticaret müsteşarlığı) öncü rol oynamaya başlamıştı. Bunun nedeni, yeni vergiye temel olarak ithalatın seçilmesi ve ÖTV ile AB'ye üyelik süreci içerisindeki yakın ilişkidir²⁹³.

Dolaylı vergilerin Türk kamu mali sistemi içerisindeki ağırlığının zaman içerisinde artmaya başlamasıyla özel tüketim vergileri de önem kazanmaya başlamıştır. Özel tüketim ve benzeri vergilerin genel itibariyle toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 20'ler civarında seyretmiştir. Ayrıcı yürürlüğe giren bu vergilerin genel olarak mali amaçlar ile salındığı görülmektedir. 1 Ağustos 2002 tarihli 4760 sayılı özel tüketim vergisi yasalaşmadan önce, vergi sistemi içerisindeki özel tüketim ve benzeri vergiler parçalı bir yapıya sahiptir.

ÖTV'nin Cumhuriyet Döneminde geçirdiği bu evreler Şekil 2'de özetlenmiştir. Osmanlı'nın son döneminde mali tekeller olarak ön plana çıkan özel tüketim vergisi benzeri vergiler 2002 yılına gelindiğinde günümüzde ki yapısına kavuşmuştur. Şekilde okların yönleri özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına göre çizilmiştir. Oval kutucuklar da bu payların dönemler içerisindeki yaklaşık oranını ifade etmektedir. Okların üst kısmında kalan kutucuklarda yer alan vergiler o dönem içerisinde uygulanan ÖTV ve benzeri vergileri ifade etmektedir. Okların alt kısmında kalan kutucuklar ise ÖTV ve benzeri vergilerin seyrinde etkili olan olayları ifade etmektedir.

²⁹³ Kemal OKTAR, **Özel Tüketim Vergisi- (I) Sayılı Liste Petrol Ürünleri**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 3.

Şekil 2: Türkiye'de ÖTV ve Benzeri Vergilerin 1920-2010 Yılları İtibariyle Gelişimi



Kaynak: Şekil tarafımızca oluşturulmuştur.

B. Özel Tüketim Vergisi Konusunda Türkiye’de Tek Yasal Düzenleme Gereksinimi

Türkiye’de özel tüketim vergisi konusunda tek yasal düzenleme gereksinimi ana hatlarıyla şöyle sıralayabiliriz; dağınık mevzuat çerçevesinde uygulanan vergi, fon ve payları tek çatı altında birleştirerek vergi sisteminde basit, şeffaf, uygulaması kolay etkin bir vergi gereksinimi ve AB müktesebatına uyum sağlamak olarak sayılabilir²⁹⁴.

Avrupa Ekonomik Topluluğu (Avrupa Birliği) ile Türkiye arasında, 12.9.1963 tarihinde imzalanan Ankara Anlaşması ve sonrasında, 1.1.1973 tarihi itibariyle düzenlenmiş olan Katma Protokol kapsamında Avrupa Birliği’ne tam üyelik sürecinde öncelikle, Gümrük Birliği’nin gerçekleştirilmesi öngörülmüştür. Bu amaca yönelik olarak çıkan, 6.3.1965 tarih ve I/95 Sayılı, Türkiye-AB Ortaklık Konseyi Kararları çerçevesinde, 01.01.1996 tarihinden başlamak üzere, Avrupa Birliği ülkeleriyle Gümrük Birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük Birliği’nin uygulamaya girmesiyle, Avrupa Birliği ve Avrupa Birliği Serbest Mübadele Birliği ülkelerinden yapılan sanayi ürünü ithalatında, gümrük vergisi ve toplu konut fonu gibi eş etkili mali yükler kaldırılmıştır. Diğer taraftan üçüncü dünya ülkeleriyle yapılan ithalatta ise, Avrupa Birliği’nin bu ülkelere uyguladığı ortak gümrük tarifesi geçerli hale getirilmiştir²⁹⁵. Böylece devletin ithalatta önemli bir gelir kaybı ortaya çıkmıştır. Kamu gelirlerinde meydana gelen bu azalmanın etkisiyle, yaşanan bu kayıpların özel tüketim vergisine yönelik toplu düzenleme ile giderilebileceği düşünülmüştür.

Gümrük Birliğin de dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde de 24.03.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan 19.03.2001 tarihli ve 2001/2129 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı’nda Avrupa Birliği Mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve

²⁹⁴ Jale BATIRAY, Türk Vergi Sisteminde KDV ve ÖTV’nin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006, s. 103.

²⁹⁵ M. Ali ÖZTÜFEKÇİ, “Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CD’si**, Ağustos 1998-Haziran 2006, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, Sayı. 166, Nisan 2002, s. 10.

orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır²⁹⁶.

Öte yandan dolaylı vergiler sistemimiz dağınık bir görünüm sergilemekteydi. 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu ile 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılarak bir bütünleşme sağlanmaya çalışılmış ve bu sahada önemli ölçüde bir reform sağlanmıştı. Ancak gerek bazı mal ve hizmetlerin farklı vergilerle yüksek oranda vergilendirilmesinin öngörülmesi, gerekse çeşitli kurum ve kuruluşlara finans imkânı sağlanması amacıyla birçok vergi, fon ve paylar ihdas edilmiştir²⁹⁷. Bazen bu vergi, fon ve payların konusunu aynı mallar oluşturmuştur. Örneğin; içki ve sigarada 7 ayrı vergi, fon ve pay vardır. Bir kısmı fabrika çıkış fiyatı, bir kısmı perakende satış fiyatı üzerinden alınan bu mali yükler, birbirinin matrahına da dâhil olmak suretiyle hesaplanması güç bir vergi yapısının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu alandaki karmaşıklığa örnek olmak üzere 1 paket sigaranın nasıl vergilendirildiği aşağıda gösterilmiştir²⁹⁸.

Tablo 38: ÖTV Öncesi 1 Paket Sigaranın Vergilendirilmesi

Safhalar ve Vergiler	Nominal Değer
İthal Tütün (CIF Değer)	10,0
Gümrük Vergisi (% 25)	2,5
Tütün Fonu (1 kg. da 3\$)	7,8
(1) Fabrika Çıkış Fiyatı (CIF Gümrük V.+Tütün Fonu+Üretim Maliyeti+Kar)	100,0
(2)Mera Payı(1)x % 3	3,0
(3)Ek Vergi(1)+(2)x% 120	123,6
(4)Federasyon Payı(1)+(2)x% 0,5	0,5
(5)Savunma Sanayii Destekleme Fonu(1)+(2)+(3)x% 10	22,6
(6)Dağıtım ve Bayii Karları(Değişken)	
(7)Perakende Satış Fiyatı (1)+(2)+(3)+(4)+(5)+(6)+(8)+(9)+(10)	1000,0
(8)Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi(7)-(10)x% 15	127,1
(9)Maluller ile Şehit, Dul ve Yetimler Payı (7)-(8)x% 2	17,4
(10)Katma Değer Vergisi (7)x18/118	152,5

Kaynak: Kemal OKTAR, “Neden Ötv?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s. 116.

Görüldüğü gibi 1 paket sigaradaki vergi, fon ve payları bulmak için bile, bunların birbirinin matrahına girmesi nedeniyle çok karmaşık hesaplamalar yapılması gerekmektedir. Bu durum, her an hata yapma riski bulunması nedeniyle vergi mükelleflerini zor durumda bırakmaktadır. Öte yandan bu karmaşık hesaplama şekli,

²⁹⁶ ÖZTÜFEKÇİ, y.a.g.m., s. 10.

²⁹⁷ KILIÇ&ÖLÇEK, a.g.m, s. 283.

²⁹⁸ Kemal OKTAR, “Neden Ötv?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002, s. 116.

vergi idaresinin vergi izleme ve incelemelerinde gereksiz zaman kaybına sebep olmaktadır²⁹⁹.

Genel itibariyle bu gerekçelerle birlikte mali gereksinimlerle, ÖTV kanun çalışmaları yapılmış ve nihayet 2002 yılında sonuca ulaşılmıştır.

C. Özel Tüketim Vergisi Kanun Çalışmaları

Bu süreç üç aşamada işlemiştir. İlk kanun tasarısı 1993 yılında hazırlanmış, ikincisi 1996 yılında hazırlanmış ve en son olarak yasalanan üçüncü kanun tasarısı ise 17 Mayıs 2002 yılında meclise sunulmuş, 6 Haziran 2002 tarihinde Meclis Genel Kurulu'nda kabul edilmiş ve 12.06.2002 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yasalaşmıştır.

1. Birinci Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

KDV dışında yeni bir dolaylı vergi olan ÖTV'nin uygulanma düşüncesinin arkasında yatan temel neden, bu vergi ile hem ithalatta yaşanacak düşüş ile ödemeler dengesi sağlanacak hem de bütçeye ek gelir temin etmektir. Bu düşünceler ile birlikte Maliye Bakanlığınca hazırlanan ilk ÖTV kanun tasarısı, Kasım 1993'te Başbakanlığı sevk edilmiş, aynı yıl Bakanlar Kurulunca TBMM'ye sunulmuştur. 1993 yılında hazırlanan ilk ÖTV kanun tasarısı 18 maddeden oluşmaktadır. Bu tasarının en önemli özelliği kapsamına giren malların iki liste halinde belirlenmesi ve I. Listeye akaryakıt ve madeni yağlar, II. Listeye ise lüks tüketim malların alınmasıdır³⁰⁰. Özellikle II. Liste de yer alan mallar dikkat çekicidir. Hurma, avokado, mango, hindistan cevizi gibi tropikal meyveler ile kahve, tütün ürünleri, alkollü içecekler, maden suyu, meyve suları gibi daha çok ithal ağırlıklı malları kapsamına almıştır. Buradan tasarı ile ithalatı kısmak ve üst gelir gruplarının daha çok tükettiği ürünleri vergilendirmenin amaçlandığını söyleyebiliriz³⁰¹.

1993 yılında TBMM'ye sunulan ilk tasarının daha çok koruma amaçlı olmasının nedeni, 1995 yılında gerçekleşeceği düşünülen Gümrük Birliği sonucu AB'ye üye ülkelerden sanayi ürünü ithalinde gümrük vergileri ve eş etkili mali yükümlülüklerin kalkacak, üçüncü ülkelerde ithalatta topluluğun ortak gümrük tarifesinin uygulanacak

²⁹⁹ OKTAR, y.a.g.m., s. 116.

³⁰⁰ Mehmet ERKAN, *Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş. , İstanbul, 2009, s. 6.

³⁰¹ OKTAR, a.g.e., 2008, s. 4.

olması, yerli sanayi ürünlerimizi olumsuz etkileyeceği gibi dış ticaret gelirlerimizde de bir azalma yaşanacaktı. Bu nedenle klasik ÖTV ürünleri olan akaryakıt, tütün mamulleri ve alkollü içkiler dışında ithal ürünlerinde vergi kapsamına alınmasında etkili olmuştur³⁰².

İlk ÖTV kanun tasarısının göze çarpan bir diğer özelliği ise, petrol ürünleri içinde oransal vergi öngörülmesidir. Petrol ürünleri için %10 ile %230 arasında değişen vergi oranları tespit edilmiştir. II. listede ki mallar içinde %1 ile %110 arasında değişen ve her mal için farklı olarak tespit edilen oranları belirlemiştir³⁰³.

24 Aralık 1995 yılında yapılan genel seçimler sonrası bu tasarı görüşülmeden kadük olmuştur.

2. İkinci Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı

AB ile üyelik süreci çalışmaları hız kazanmış, 1 Ocak 1996 tarihinde AB ile Gümrük Birliği uygulaması başlamıştı. Üyelik sürecinde Türkiye'nin taahhütlerinden birisi de vergi mevzuatımızın AB direktifleriyle uyumlaştırılmasıydı. Dolaylı vergiler alanındaki direktiflere uyum sağlanmasına yönelik çalışmalar kapsamında Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ikinci ÖTV Kanunu tasarısı 22 Mayıs 1996 tarihinde TBMM'ye sunulmuştur³⁰⁴.

İkinci tasarı 18 madde ve iki geçici maddeden oluşmaktadır. ÖTV kapsamına alınan mallar 4 listede toplanmıştır. I. Listede petrol ürünleri ve madeni yağlar (A) cetvelinde, solvent türü ürünler (B) cetvelinde yer almaktadır. II. Listede taşıt araçları, III. Listede kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri, IV. Listede lüks tüketim malları yer almaktadır³⁰⁵.

Bu tasarının en önemli özelliği ÖTV hasılatının dağıtımı ile ilgili maddesinin çok ayrıntılı oluşudur. Tasarı ile yürürlükten kaldırılan vergi, fon ve paylardan tüm kurum ve kuruluşlara ÖTV hasılatından da pay verilmek suretiyle, bunların gelirlerinde herhangi bir azalma olmaması öngörülmüştür. Ayrıca solvent türü ürünler ÖTV kapsamına alınarak, bunların akaryakıt ürünlerine yasa dışı bir şekilde karıştırılması

³⁰² OKTAR, a.g.m.,2002, s. 115.

³⁰³ OKTAR, a.g.e., 2008, s. 4.

³⁰⁴ Kemal OKTAR, “Özel Tüketim Vergisi On Yaşında”, **Dünya Gazetesi**, 3 Ekim 2012.

³⁰⁵ ERKAN, a.g.e., 2009,s. 6.

önlenmek istenmiştir³⁰⁶. Böylece haksız kazançta neden olan ve araçların bozulmasına yol açan mallar vergi kapsamına alınmıştır. Ayrıca bu yasa da tecil ve terkin sistemi de getirilmiştir³⁰⁷.

Daha çok mali amaç içeren bu tasarı TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmüş, tasarının maddelerinin görüşülmesi kararlaştırılmış, ancak 18 Nisan 1999 seçimler sonucu ikinci tasarı da kadük olmuştur³⁰⁸.

3. Üçüncü (Yasalaşan) Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı

İkinci ÖTV Kanunu tasarısının yasalaşmaması nedeniyle, gümrük birliğinin dış ticarete getirdiği olumsuz etkilerin aşılabilmesi için, çeşitli vergi, fon ve paylarla ilgili mevzuatta değişikliklere gidilmiştir. Genellikle söz konusu mali yüklerde artış öngören düzenlemeler yapılmıştır. Ancak ÖTV kanunu tasarısının yasalaşmasının kaçınılmaz olduğu bilinci içerisinde ekonomide veya mevzuatta ortaya çıkan değişiklikler sürekli takip edilmiştir³⁰⁹.

Uzun tartışmaların ardından 10 yılı aşkın süre Maliye Bakanlığı'nın gündeminde olan Özel Tüketim Vergisi 06.06.2002 tarihinde Meclis Genel Kurulu'nda kabul edilmiştir. 12.06.2002 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yasalaşan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun hükümleri, 01 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girerek Türk Vergi Sistemi'ndeki yerini almıştır. Özel Tüketim Vergisinin getirilmesiyle dağılık olan vergi sistemi dolaylı vergi alanında toparlanmaya çalışılmış ve AB ile uyum konusunda KDV'den sonra ikinci bir dönüm noktası olmuştur³¹⁰.

a) Üçüncü (Yasalaşan) Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı'nın Meclis Genel Kurul Görüşmelerinde Öne Çıkan Hususlar

TBMM'nin 21. Dönem, 4. Yasama yılı içerisinde, 29.05.2002 tarihinde görüşmelerine başlanan 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı, 41 ret oyuna karşılık 203 kabul oyu ile 06.06.2012 tarihinde Genel Kurul'da kabul edilmiştir. Tasarının kabul edildiği dönem itibarıyla iktidarda Demokratik Sol Parti, Anavatan

³⁰⁶ OKTAR, a.g.e, 2008, s. 7.

³⁰⁷ İlhan KIRIKTAŞ, "Özel Tüketim Vergisi Tasarısına Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1996, s. 184.

³⁰⁸ OKTAR, a.g.m., 2012.

³⁰⁹ Mehmet ERKAN, a.g.e., 2009, s. 7.

³¹⁰ Mahmut CEYLAN, Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2010, s. 43.

Partisi ve Milliyetçi Hareket Partisi'nden oluşan 57. Koalisyon Hükümeti yer almaktaydı. Mecliste grubu bulunan ve muhalefet sıralarında yer alan siyasi partiler ise Doğru Yol Partisi, Saadet Partisi ve Adalet ve Kalkınma Partisi'ydi. Ayrıca Bağımsız Milletvekilleri de yine Meclis'in muhalefet kanadında bulunmaktaydı.

Tasarının tümü üzerinde söz alan iktidar ve muhalefet partisi milletvekilleri genel olarak ÖTV ile ilgili olumsuz görüş bildirmemekle birlikte -özellikle muhalefet partisi milletvekilleri- bu verginin Türkiye'de uygulanış biçimi ve zamanına yönelik olumsuz görüşlerini bildirmişlerdir. Öncelikle, Dönemin Maliye Bakanı Sümer ORAL ile Tasarı lehinde söz alan iktidar milletvekillerinin* ortak görüşlerinin özetle şu şekilde belirtilebilir³¹¹;

- ÖTV, imalat ve ithalat aşamasında alınan tek aşamalı bir vergi olması dolayısı ile az sayıda yükümlüsünün (yaklaşık 1 500) bulunduğu; kapsamına giren mal çeşidinin (210 çeşit) sınırlandırılmış olması dolayısı ile de yönetimi ve denetimi kolay bir vergidir. Ayrıca sağladığı hasılat açısından da önemli bir paya sahiptir (2002 rakamlarıyla vergi gelirlerinin % 22'sini oluşturuyor).
- Bu tasarı ile dolaylı vergiler alanında sadeleştirme sağlanarak, 16 adet vergi, resim, harç ve fon gibi mükelleften çıkan paralar, tek aşamada, bir defaya mahsus alınmak suretiyle vergiyi tekrar vergilendirmek gibi yanlış uygulamaların yolu kesilmiş olacaktır.
- 1999 yılında Helsinki Zirvesinde, ülkemizin Avrupa Birliği'ne aday adaylığının kabul edilmesi ile vergi mevzuatında da uyumlaştırmaların yapılması gereği olarak özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesi gerekliliği daha fazla önem taşımaktadır.
- ÖTV ile birlikte, KDV'deki % 26 ve % 40'lık tarifler tamamen kalkacak bu sayede hem yüksek oranda tarh edilen KDV sonucu körüklenen kayıt dışılığın önüne geçilerek bu vergi ideal bir düzene girecek hem de 16 adet vergi, resim, harç ve fonu içerisine alması nedeniyle de ilave bir vergi yükü getirilmemiş olacaktır.

* ANAP İstanbul Milletvekili A. Aydın AYAYDIN, DSP Bursa milletvekili Hayati KORKMAZ, MHP Karaman milletvekili Hasan ÇALIŞ, DSP Edirne milletvekili Sadan ŞİMŞEK.

³¹¹ **T.B.M.M Tutanak Dergisi**, Dönem:21, Cilt: 96, Yasama Yılı: 4, 106. Birleşim,29.05.2002, s. 19-34.

- Bu vergi düzenlemesinin en önemli taraflarından birisini de ikinci el motorlu taşıt iktisaplarını vergiden muaf tutması oluşturmaktadır.
- Bu vergi, solvent ürünleri dediğimiz ürünleri amacına uygun yerde kullanıldığı zaman yani sanayide kullanıldığında tecil-terkin sistemiyle yeni bir vergi yükü getirmemekle birlikte, araçlarda kullanılan yakıtlara karıştırılarak araçların ekonomik ömrünü kısaltmasının ve bu yolla elde edilen haksız kazancın önüne geçmeyi sağlamaktadır.

Bunlarla birlikte muhalefet milletvekillerinin yanı sıra iktidar milletvekillerinin bazılarının da bu kanuna temkinli olduğu hususlar olmuştur. İki grupta özetleyecek olursak; bunlardan ilkinin, IV sayılı listede yer alan mücevher, kürk, sürat motorları gibi malların bulunması uygun görülse de tüketicinin olmazsa olması konumundaki buzdolabı gibi malların ve cep telefonlarında bu listede yer almasının verginin gerekçesine uygun olmadığı düşüncesi oluşturmuştur. İkinci gerekçe ise; Tasarı'da Bakanlar Kurulu'na tanınan "vergi oranları üzerinde arttırma ve azaltma yetkisinin" çok geniş tutulduğu, özellikle de alkollü içkiler konusunda 4 katına kadar arttırma yetkisinin verilmesinin yanlış olduğu kanısıdır³¹².

Muhalefet partilerine mensup milletvekilleri* de ÖTV'nin modern bir vergi olduğunu ve dolaylı vergiler alanında bir düzen sağlayacağını kabul etmekle birlikte genel olarak; 2001 krizinin bıraktığı tahribat sonucu ülke şartlarının yeni bir vergiye hazır olmadığı ve öncelikle bozuk olan vergi sisteminin düzeltilmesinin gerektiği gerekçeleri ile özel olarak da; ÖTV tasarısının bazı uygulamalarının yanlış olduğunu düşünmeleri sebebiyle aleyhte görüş bildirmişlerdir. ÖTV'nin uygulanış biçimine getirilen olumsuz eleştirileri genel olarak şöyle sıralayabiliriz³¹³:

- Bu tasarı ile birlikte bütün vergi gelirlerinin yaklaşık %22'si gibi ciddi paya sahip olan ÖTV gelirlerinin bir dağıtımına tabi tutulması, mali disiplin ve bütçe bütünlüğü açısından çağdışı bir uygulama olarak nitelendirilmiştir. Dağıtım mekanizması, ÖTV yürürlüğe girmeden önce çeşitli kamu kuruluşlarına pay adı altında toplanan gelirlerin, ÖTV ile ortadan kalkmayıp, yine kanunda belirlenen oranlarda III sayılı listede yer alan mallar üzerinden elde edilen hasılatından

³¹² T.B.M.M Tutanak Dergisi, a.g.e, s. 19-34.

* DYP Samsun milletvekili Kemal KABATAŞ, SP Sakarya milletvekili Cevat AYHA, SP Erzurum milletvekili Aslan POLAT, AKP Afyon milletvekili Sait AÇBA.

³¹³ T.B.M.M Tutanak Dergisi, a.g.e., s. 19-34.

çeşitli oranlarda pay verilmesine dayanmaktadır. Maliye Bakanı Sümer ORAL'ın bu konuda ki savunması bu payların ileriki dönemlerde sifıra indirileceği, şu an uygulamada yer almasının nedeninin kurumların bütçe planlamalarını çoktan yaptıkları için herhangi bir sıkıntıya mahal vermemek olduğu şeklinde olmuştur*.

- Özel tüketim vergisi tüm mal ve hizmetlerden alınan bir vergi değil, dar kapsamlı bir vergidir. Ancak tasarıda kapsam çok geniş tutularak 210 çeşit mala yer verilmiştir. Oysaki amaç AB'ye uyum sağlamaksa, -ülkeden ülkeye değişmekle birlikte- AB uygulamalarında genel olarak beş gruptaki malın yer aldığı söylenebilir. Bunlar; bira, şarap, şarap dışı alkollü içkiler, işlenmiş tütün ürünleri ve madeni yağlardır. Türkiye'de ki kapsam çok geniş tutulmuş, adeta genel tüketim vergisine çevrilmiştir.
- Avrupa Birliğinde özel tüketim vergileri lüks mallar ile keyif ve alışkanlık veren maddeleri hedef alırken, ülkemizde tüm ÖTV'nin % 71'i petrol ve doğalgazdan alınarak enerjiyi pahalı hale getirmekte, rekabet imkânımız azalmakta buna karşılık lüks mallardan alınan ÖTV oranının % 1,6 da kalması bu oranında çoğunlukla lüks olarak nitelendirilemeyecek mallar üzerinden tahsil ediliyor olması önemli eleştiri konularından birini oluşturmuştur. Bu yasanın özellikle çiftçi ve sanayicileri mağdur edeceğini dile getirmişleridir.
- Bakanlar kuruluna mal gruplarına göre farklı oranlarda belirlenen vergi oranlarını azaltıp arttırma yetkisi istismara açık ve parlamentonun vergi koyma iradesini yok sayacak kadar geniş tutulduğunu söylemişlerdir.
- 57. Hükümetin IMF'ye sunmuş olduğu niyet mektubunda ÖTV'nin Nisan 2002'de çıkarılacağına taahhüdünü vermesi ancak bu taahhüdün zamanında tutulmadığı için verginin daha fazla geciktirmeden oldu-bittiye getirilerek özenle düşünülüp tartışılmadan çıkarılmak istendiğini iddia etmişlerdir. Ayrıca, ÖTV'nin sadece mali amaçlarla gelir etme yönünün ön plana çıkarılıp sosyal ve ekonomik amaçlarının ihmal edildiğini söylemişlerdir.

* III sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen ÖTV'den bazı kamu kurum ve kuruluşlarına pay verilmesi uygulaması, 01.01.2005 tarihinde uygulamaya giren 5217 sayılı kanun ile son verilmiştir. Ancak, 3238 sayılı kanunla kurulan Savunma Sanayii Destekleme Fonuna %7,9 ile Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumunun giderlerinin karşılanması amacıyla ayrılacak %0,2 oranında pay verilmesi uygulamasına devam edilmektedir. (Bknz: 4760 Sayılı ÖTV Kanunu, Altıncı Bölüm, md.17)

- Son olarak da, ÖTV'nin önce KDV matrahına dâhil edilip, ardından ÖTV'den KDV alınması bu uygulamanın belki de dünyada tek örnek oluşturduğunu ve vergileme açısından vergiden vergi alınmasının doğru olmadığını ifade etmişlerdir.

ÖTV tasarısının tümü üzerindeki görüşmeler bu şekilde tamamlanıp maddeler üzerinde aynı tarihte görüşmelere geçilmiştir. Maddeler üzerinde iktidar partilerinin milletvekilleri görüş bildirmemiş, muhalefet partilerinin milletvekilleri ise ana hatlarıyla yukarıda sıralanan eleştirilerini yinelemişlerdir. 20 maddeden oluşan yasa, bu gelişmeler ışığında meclis genel görüşmesinden geçerek 06.06.2012 tarihinde kabul edilmiş, 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir³¹⁴.

b) 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun Genel Gerekçesi

4760 sayılı özel tüketim vergisi kanununun genel gerekçesinde özel tüketim vergilerinin getiriliş gerekçeleri şöyle sıralanmaktadır³¹⁵;

- Dünya uygulamalarına bakıldığında, genel tüketim vergilerinin yanı sıra belirli malları konu edinen özel tüketim vergisi ile bir yandan gelir toplama diğer yandan da tüketicilerin harcama kalıplarını etkilemesi bakımından giderek önem kazandığı ve toplam vergi hasılatı içerisinde önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir.
- Dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlaması kanunun önemli bir hedefidir. Bilindiği gibi Türkiye –AB ortaklık konseyinin, ülkemiz ile AB arasında bir ortaklık tesisi öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarihli ve I/95 sayılı karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB ile gümrük birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük birliği ile dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 Helsinki Zirvesinde ülkemizin AB aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış bu alandaki mevzuatımızın

³¹⁴ T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 96, Yasama Yılı: 4, 106. Birleşim, 29.05.2002, s. 19-34. & T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 96, Yasama Yılı: 4, 107. Birleşim, 30.05.2002, s. 14-22. & T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 108. Birleşim 04.06.2002, s. 28-32. & T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 109. Birleşim, 05.06.2002, s. 8-41. & T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 110. Birleşim, 06.06.2002, s. 10-56.

³¹⁵ T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Türkiye Büyük Millet Meclisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu** (1/988), 17.05.2002.

topluluk düzeyinde uygulanan mevzuat ile uyumlaştırılması zorunluluğu çıkmıştır.

- Ülkemizde 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reform ile 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergisi yürürlüğe girmiştir. Dolaylı vergiler alanındaki ikinci reform özel tüketim vergisi ile yapılmaktadır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanarak basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleşme öngören bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmaktadır.
- Özel tüketim vergisinin uygulanmasıyla, katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır.

4. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu İle Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Vergi, Harç, Fon ve Paylar

Özel tüketim vergisinin kabul edilmesiyle birlikte yürürlükte olan 16 adet vergi, harç, fon ve paylar şunlardır³¹⁶;

- Bir servet göstergesi olarak kabul edilen “taşıt”ların her hangi bir şekilde iktisabı, ithali veya vekâletname ile tasarruf hakkının devredilmesi sonucu tarh edilen, matrahı spesifik olarak belirlenen ve Türk mali sistemi içerisine 1970 yılında giren Taşıtlar Alım Vergisi,
- Taşıtlar Alım Vergisinin ¼ oranında alınan Çevre Kirliliği Önleme Fonu,
- Taşıtların ilk iktisabında kara taşıtları üzerinden tarh edilen bu verginin matrahını katma değer vergisi matrahı oluşturmaktadır. Bu matrah üzerinden %12 oranında alınan Ek Taşıtlar Alım Vergisi,
- Türk mali sistemine 1984 yılında giren, gerek rafineri şirketleri ve gerekse ithalatı gerçekleştiren kurumlar tarafından yapılan, normal ve süper benzin, likit petrol gazı, gaz yağı, motorin ve fuel-oil satışları, marine, dizel ve kalorifer yakıtı nafta ve doğalgaz satışlarını vergilendiren mali amaçlı ve spesifik matrahlı Akaryakıt Tüketim Vergisi,

³¹⁶ AKDOĞAN, a.g.e, 2001, s. 275-450. & Kemal OKTAR, a.g.m., 2002,, s. 5-6. & ORAL, a.g.t., s. 90-92. & T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Sinop Defterdarlığı, Özel Tüketim Vergisiyle Kaldırılan Vergi Harç Fon ve Paylar, <<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/sinop/files/duyurularotv.htm>>, (Erişim Tarihi: 10.11.2012).

- Petrol ürünlerinde meydana gelen (+/- % 3) değişimlerin pompa fiyatlarına daha az veya daha geç yansması amacıyla ihdas edilen ve ithalatçıların ve rafinerilerin, Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulama esasları belirlenen bu fona Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının tebliğleriyle tespit edilen tutarları yatırdıkları Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı,
- Motorlu taşıtların kayıt, devir ve tescillerinden alınan Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergisi,
- Katma değer vergisi kanununun 60. Maddesi hükmünce: Tütün mamulleri üzerinden % 120 oranında, her türlü alkollü içkiler (köpüren şarap, vermut ve kına kına şarabı dâhil diğer şarap ve bira hariç) % 120 oranında, sair şarap ve bira üzerinden % 16 oranında, her türlü alkolsüz içkiler (sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç) % 10 oranında, her türlü ispiroto ve füzeli yağ % 50 oranında, oyun kâğıtlar (çocuklara mahsus oyuncak kâğıtlar hariç) % 60 oranında, röntgen filmleri % 60 oranında, alınan Ek Vergi,
- Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için ilave kaynaklar temin etmek amacıyla, her türlü alkol (füzel yağ dahil) alkollü içkiler ile her türlü alkolsüz içkiler (su, soda, sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç); tütün ve tütün mamullerinin teslimi ve ithalatı sonucu spesifik ölçülere göre tarh edilen ve 1988 yılında uygulamaya giren, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi,
- Tütün Ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanununun 1. Maddesine göre; tütün, tütün mamulleri Tuz ve Alkol işletmeleri Genel Müdürlüğünce imal ve ithal edilen tütün mamulleri ile ağır alkollü içkilerin satış bedellerinden % 2 oranında alınan Malul, Şehit, Dul ve Yetimler Payı,
- Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu Payı, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Toplu Konut Fonu, Mera Payı, Federasyonlar Payı.

Mal gruplarına göre dört liste halinde hazırlanan * 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile birlikte vergi kapsamına alınan mallar üzerinden, ÖTV öncesi alınan vergi, harç, fon ve payların dağılımı aşağıdaki tabloda yer aldığı şekilde olmuştur. Özel Tüketim Vergisi'yle yürürlükten kaldırılan bu listede olduğu gibi, aynı mallar farklı kanunlarla aynı mahiyette vergiye tabi tutulmuşlardır. Alkollü içkiler üzerinden KDV dâhil altı farklı vergi ve fon alınırken, tütün mamulleri üzerinden KDV dâhil sekiz farklı vergi ve fon alınmakta, bu da vergi sisteminde dağınıklık ve mükerrerlik oluşturmaktadır³¹⁷. 1985 yılında KDV'ye geçilirken tek tek uygulanan bazı tüketim vergileri KDV kanunu içerisinde Ek Vergi adı altında eritilmiştir. Damga Vergisi ve Harçlar gibi hukuki anlamdaki muamele vergileri haricinde KDV sistemi dışında ÖTV olarak başlıca iki vergi mevcuttur. Bu vergiler Akaryakıt Tüketim Vergisi ile Taşıt Alım Vergisidir. Bunun yanında Ek Vergi adı altında, vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümlülüklerde ÖTV mahiyetindedir³¹⁸.

Tablo 39: Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Vergi, Harç, Fon ve Paylar

	I. SAYILI LİSTE	II. SAYILI LİSTE	III. SAYILI LİSTE	IV. SAYILI LİSTE
ÖTV'DEN ÖNCE				
	Akaryakıt Tüketim Vergisi	Taşıt Alım Vergisi	Ek Vergi	
	Akaryakıt Fiyat İstikrarı Fonu	Ek Taşıt Alım Vergisi	Eğitim, Gençlik, Spor, Sağlık Hizmetleri Vergisi	
		Trafik Tescil Harcı	Malul, Şehit, Dul ve Yetim Payı	
		Çevre Kirliliğini Önleme Fonu	Savaş Sanayi Destekleme Fonu	
		Özel İşlem Vergisi	Tütün Fonu	
		Eğitime Katkı Payı	Toplu Konut Fonu	
			Tütün Fonu	
			Toplu Konut Fonu	
			Mera Payı	
			Federasyonlar Fonu	
	KDV	KDV	KDV	KDV
ÖTV'DEN SONRA				
	KDV+ÖTV	KDV+ÖTV	KDV+ÖTV	KDV+ÖTV

Kaynak: Uğur DOĞAN, "Özel Tüketim Vergisi", Sayı: 174, Mart 2003, s. 27, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CD'si**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006

* I Sayılı Liste: Petrol Ürünleri, Madeni Yağlar, Doğalgaz, II Sayılı liste: Her türlü kara, hava, deniz taşıtları, III Sayılı liste: Alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamulleri, IV Sayılı Liste: Lüks mallar ile bir takım dayanıklı tüketim mallarını içermektedir.

³¹⁷ Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye'de Vergi Reformu**, Yayın No:367, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005, s. 196.

³¹⁸ DPT, **Türkiye-AT Mevzuat Uyumlu, Sürekli Özel İhtisas Komisyon Raporları**, Vergilendirme Alt Komisyonu, Cilt 2, Ankara, Kasım 1995, s. 24

Buna göre bu vergilerin, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır. ÖTV öncesinde uygulanan, ÖTV benzeri vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payının % 20’ler civarında olduğundan bahsetmiştik.

Tablo 40: Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Alınan Bazı Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Önceki Yıllara Ait Tahsilât Oranları

Yıllar	Akaryakıt Tüketim Vergisi (%)	Taşıt Alım Vergisi (%)	Ek Vergi(%)	TOPLAM
1995	9,52	1,35	1,56	12,43
1996	13,54	1,62	1,91	17,07
1997	13,43	1,63	1,22	16,28
1998	11,59	1,39	0,76	13,74
1999	15,19	1,38	0,98	17,55
2000	12,33	1,62	2,01	15,96
2001	14,24	0,76	2,06	17,06

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı (1992-1997), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm> ; “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının Yüzde Dağılımı (1998-2003)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_36.xls.htm> (Erişim Tarihi: 25.03.2013)

Akaryakıt Tüketim Vergisi, Ek Vergi ve Taşıt Alım Vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise ortalama % 15,72’dir. Bu oran içerisindeki en fazla paya sahip olan vergi yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi Akaryakıt Tüketim Vergisi olmuştur. Bu vergi, 1995 yılından sonra önemli bir artış göstermiştir. Bunun nedeni 1996 yılında Gümrük Birliği’ne girişle azalan dış ticaret vergi gelirlerin telafi edilme çabasıdır.

II. 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU’NUN NİTELİKLERİ

ÖTV’nin nitelikleri kapsamında; verginin konusu ve vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ve sorumlusu, verginin matrahı ve oranı, verginin beyan ve ödenmesi, verginin istisnaları, verginin tecil ve terkin ve indirim mekanizması ele alınacaktır.

A. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

4760 Sayılı ÖTV Kanunu’nun 1.maddesinde, verginin konusunu teşkil eden mal ve işlemler belirlenmektedir. Verginin kapsamına giren mallar kanuna ekli 4 ayrı listede

belirtilmiştir. Listedeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife pozisyonu ve tarife alt açılımlarına göre belirlenmiştir³¹⁹.

Gruplar itibariyle özel tüketim vergisine tabi malların yer aldığı liste ve listeler itibariyle vergileme zamanları aşağıdaki tabloda yer alan şekildedir.

Tablo 41: Özel Tüketim Vergisi Mal Listeleri ve Vergilendirme Zamanları

LİSTE	LİSTEDE YER ALAN MALLAR	VERGİLENDİRİLME ZAMANI
(I) SAYILI LİSTE (A) CETVELİ	Akaryakıt, LPG ve bunları ikame eden petrol türevleri ile doğalgaz, baz yağlar, petrokok ve benzerleri	İthal edenlerle rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi sırasında veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada,
(I) SAYILI LİSTE (B) CETVELİ	Akaryakıtta katılabilen solvent türü ürünler	İthal edenlerle rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi sırasında veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada,
(II) SAYILI LİSTE	Tescile tabi olan, motorlu kara(traktör hariç) hava ve deniz taşıtları	Alıcıları tarafından ilk iktisabı
	Tescile tabi olmayan motorlu kara, hava, deniz taşıtları	İmalat aşamasında, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada,
	Tescile tabi olan-olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının aksam ve parçaları	ÖTV'ye tabi değildir.
(III) SAYILI LİSTE (A) CETVELİ	Kolalı ve alkollü içecekler	İthalatı aşamasında, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada,
(III) SAYILI LİSTE (B) CETVELİ	Tütün ve mamulleri	
(IV) SAYILI LİSTE	Kürkten giyim eşyaları, havyar, klima, silahlar, kasetçalar, radyo, televizyon, telsiz-telefon cihazları gibi lüks ve dayanıklı tüketim malları	İthalatı aşamasında, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada

Kaynak: Uğur BÜYÜKBALKAN, “Özel Tüketim Vergisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 60, s. 2.

Vergiyi doğuran olay ise tablodan da anlaşıldığı gibi, mal teslimine bağlanıldığı, I, II (kayıt ve tescile tabi olmayanlar), III ve IV sayılı listelerde, malın teslimi ve ithalidir; II sayılı listede kayıt ve tescile tabi araçlarda ilk iktisap ile vergi borcu doğar. Malın tesliminden önce veya sonra mal bedelinin tahsil edilmesinin veya tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine olumlu ya da olumsuz katkısı olmamaktadır³²⁰.

³¹⁹ Mehmet ERKAN, “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:251, 2002,s. 69.

³²⁰ Mustafa ÇAPAR, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 52, Ocak-Mart 2004, s. 127.

B. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Özel tüketim vergisi mükellefi; I, III, IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Özel tüketim vergisinde vergi sorumlusu, özel tüketim vergisinin kanuni mükellefine ait verginin ilgili vergi dairesine yatırılması bakımından sorumlu tutulan ve ödediği vergi sebebiyle kendi mal varlığından değil, kanuni mükellefin mal varlığında azalmaya sebebiyet veren aracı ödeyendir³²¹.

C. Verginin Matrahı ve Oranı

Verginin matrahı üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer ya da fiziki bir unsurdur. Özel tüketim vergisi kapsamına giren malların vergilendirilmesinde, spesifik (fiziki unsur) ve ad-volarem (değer) vergileme birlikte kullanılmaktadır. Nitekim 4760 sayılı kanununun 11. maddesinin incelemesinden anlaşılmaktadır ki, I sayılı listenin A ve B cetvelinde yer alan petrol ve solvent türevleri ürünlerden kg, litre, m³ gibi kriterlere bağlı olarak maktu tutarlarla vergi alınması öngörülmüştür³²².

Yine aynı madde de; II, III (tütün mamulleri hariç) ve IV sayılı listedeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan* teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır. III sayılı

³²¹ Seda ÇERMİKLİ, Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisi'nin Esasları ve Bazı Avrupa Ülkelerindeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005, s. 36.

³²² Aylin SELEK, Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB'de ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s. 32-33.

* 3065 sayılı KDV Kanununun 20.mad. göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah; bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder. Yine aynı kanununun 24. mad. göre KDV matrahına dâhil olan unsurlar şunlardır: Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri; ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

listedeki mallardan tütün ürünlerinde ise, ÖTV'nin matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olarak belirlenmiştir³²³.

Buna göre, özel tüketim vergisi mükellefleri kanuna ekli II, III (tütün mamulleri hariç), IV sayılı listede yer alan mallar için ilk önce özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahını bulacaklar, bulunan matrah üzerinden özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahlarını bulacaklar, bulunan matrah üzerinden özel tüketim vergisi hesaplayacaklar daha sonra hesaplanan özel tüketim vergisini katma değer vergisi matrahına ilave edip bunun üzerinden de katma değer vergisini hesaplayacaklardır³²⁴.

III sayılı listenin tütün mamulleri için matrah, nihai tüketicilerin peşin perakende satış fiyatına, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi de dâhil olmak üzere her türlü vergi ve benzeri mali yükümlülükler tabidir³²⁵.

Özel tüketim vergisi kanununa ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır. Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere³²⁶:

- I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye,
- III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sifıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için dört katına (B) cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sifıra kadar indirmeye, (A) cetvelindeki mallar için iki katına (B) cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya, bu sınırlar içinde malların cinsleri, özellikleri, fiyat grupları, alkol dereceleri ve içerdiği alkol miktarına göre farklı vergi oranı ve asgari maktu vergi tutarı belirlemeye, (B) cetvelindeki mallar için listede yer alan asgari maktu vergi tutarlarının, perakende satışa sunulan ürünlerin birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara adedi, diğer tütün mamullerinin birim

³²³ ERKAN, a.g.e.,2009, s. 695.

³²⁴ SELEK, a.g.t., s. 34.

³²⁵ SELEK, a.g.t., s. 34.

³²⁶ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Üçüncü Bölüm- Verginin Matrahı, Tutarı veya Oranı, mad.12.

ambalajı içindeki mamulün her bir gramı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarın %20'sine tekabül eden tutarı aşmamak üzere; birim ambalaj itibarıyla maktu vergi tutarı belirlemeye, bu tutarı malların cinsleri, özellikleri, ambalajları (paketleri) ve bunların fiyatları ve fiyat grupları itibarıyla farklılaştırmaya,

- II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye; uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye, kanunî oranına kadar çıkarmaya,
- IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sıfıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya,
- Listelerde gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların her biri için belirlenmiş olan oran veya tutarların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibarıyla farklı vergi tutarları veya oranları belirlemeye yetkilidir.

D. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Özel tüketim vergisi, yükümlülerin beyanı üzerine alınır. Vergileme dönemi ilke olarak bir aydır. Ancak, I sayılı listede yer alan ve petrol ürünleri olarak da adlandırılabilir mallar için, her ayın ilk ve ikinci yarıları vergilendirme dönemi olarak kabul edilmiştir. Yasa gerekçesinde herhangi bir açıklama bulunmamakla birlikte petrol ürünleri üzerinden önemli bir ÖTV geliri tahsil edilmesi beklendiğinden, bu gelirlerin en kısa zamanda hazineye intikali için böyle bir farklılık getirildiği düşünülmektedir³²⁷. Mal gruplarına göre verginin beyanı ve ödenmesi şu şekildedir³²⁸:

- I sayılı listedeki mallarda 15'er günlük sürelerle, toplanan verginin bu dönemleri takip eden 10.güne kadar beyan edilmesi gerekir.
- II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarla, III, IV sayılı listelerdeki malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemlerinde toplanan verginin, vergilendirme dönemini izleyen 15. gün akşamına kadar beyan edilmesi gerekir.

³²⁷ KÜSMENOĞLU, a.g.e, 2010b, s. 1136-1137.

³²⁸ BİLİCİ, a.g.e., 2007, s.243.

- II sayılı listedeki mallarda kayıt ve tescile tabi olanlara ilişkin ÖTV beyannamesinin ise ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilmesi gerekir.
- Malların ithali durumunda ise, beyan ve ödeme gümrük mevzuatındaki hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

E. İstisnalar

Özel tüketim vergisinde istisnalar; ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar biçiminde düzenlenmiştir³²⁹.

Uluslararası ticari ilişkilerde dolaylı vergiler açısından ‘varış ülkesinde vergileme ilkesi’ benimsenmiştir. Bu ilkeye göre bir mal veya ürün vergiden arındırılarak ihraç edilir ve vergileme ithalatçı ülkede yapılır. Bu ilke çerçevesinde ÖTV’de yurtdışına ihraç istisnası kapsamına alınmıştır. Bu istisnanın gerçekleşebilmesi için teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılmış olması ve mal veya ürünün Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini terk etmiş olması gerekir³³⁰.

Diplomatik istisna ise; I, II, III sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunların teslimi vergiden müstesnadır³³¹.

ÖTVK’ deki diğer istisnaları ele alacak olursak; bu Kanuna ekli I ve IV sayılı listede yer alan malların; savunma amaçlı bazı kamu kuruluşlarına tesliminde, petrol arama faaliyetinde bulunanlara, tasfiyelik mallardan olağanüstü durumlardaki bedelsiz teslimlerinde, II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı, uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, vergiden müstesnadır³³².

³²⁹ ALTIÖK, a.g.t., s. 77.

³³⁰ ALTIÖK, a.g.t., s. 77.

³³¹ 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, İkinci Bölüm-İstisnalar, mad. 6.

³³² CEYLAN, a.g.t., s. 55.

ÖTV Kanununun 10'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, ÖTV ile ilgili istisna veya muafiyetler, ancak ÖTV Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebilecektir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri ÖTV bakımından uygulanmayacaktır. Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda alımlarının her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun alımlarında ÖTV uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Diğer taraftan, yukarıda anılan fıkrada, uluslararası anlaşmalardaki ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri saklı tutulmuş olup, bu hükümlerin ÖTV Kanunu ile sınırlı olmaksızın uygulanabileceği belirtilmektedir³³³.

F. Tecil-Terkin Uygulaması

Özel tüketim vergisi tecil ve terkin uygulamasında, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile yapılan düzenlemede üç farklı işlemde yer verildiği görülmektedir. Buna göre; Kanuna ekli I sayılı listenin B cetvelindeki malların, I sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanmak üzere mükellefler tarafından tesliminde; ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV'de ve III sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergide tecil ve terkin müessesesi söz konusu olabilmektedir³³⁴.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde; solvent ve solvent türevleri (nafta, benzen, benzol, toluen, white spirit, petrol eteri, hekzan, pentan heptan, tinerler ve diğer karma çözücüler, incelticiler vb.) madeni yağ, baz yağ ve gaz yağı yer almaktadır. Bu maddelerin üzerindeki vergi yükünün akaryakıt ürünlerine göre düşük olması durumunda, kamuoyunda "solvent" olarak adlandırılan bu mallar yasal olmayan bir şekilde akaryakıt türlerine ilave edilebilmektedir. Solvent; kimya ve sanayi tesislerinde tüketilen veya yeni kimya ve sanayi mamulleri üretiminde kullanılan petrol ürünleridir. Bu suretle haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi tutarları, katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi tutarlarına eşit hale getirilmiştir. Ancak bu malları girdi olarak kullanan imalatçılara yürürlükten kaldırılan akaryakıt fiyat istikrar payı tutarı dışında ek bir vergi

³³³ Önder Şafak TONGOR, "Özel Tüketim Vergisi Kanunda Yer Alan İstisnaların Gümrük İşlemleri İle Olan İlişkisi", **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 63, 2009, s. 11.

³³⁴ SELEK, a.g.t., s. 48.

yükü getirilmemesi amacıyla, "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddenin 1. fıkrasında tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir.³³⁵.

ÖTV Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere, mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, söz konusu malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan verginin terkin edileceği, bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutarın, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanununun 51.maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edileceği, ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu verginin, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı AATUH Kanununun 48.maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edileceği hüküm altına alınmıştır³³⁶.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddesinin 2. fıkrasında, İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin tecil-terkin uygulaması yer almaktadır. Buna göre; "İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen

³³⁵ Mehmet ERKAN, "ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması", s.1 <http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/13.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

³³⁶ Süleyman TURAN, "Tecil Edilecek ÖTV Tutarları İle İlgili Yapılan Düzenleme", <http://www.alomaliye.com/2010/suleyman_turan_tecil_edilecek_otv.htm>, (Erişim Tarihi: 04.03.2013).

vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir." denilmiştir.

Yine aynı maddenin 3. fıkrasında ise; "(III) sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar (bu safha dâhil) tecil ettirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir." denilmiştir.

G. İndirim Mekanizması

ÖTV harcamalar üzerinden bir kez alınan bir vergidir. Üzerinden ÖTV hesaplanarak alınmış bir malın sonraki el değiştirmelerinde ÖTV hesaplanmaz, alınmaz. Genel olarak; ÖTV, üzerinden hesaplandığı malın maliyeti yoluyla fiyatı içinde yer alır. Bu yol ile tüketiciye aktarılır ve tüketicinin üzerinde kalır³³⁷.

Öncelikle ÖTV uygulamasında yer alan indirim mekanizması, ana kural değil istisnai bir durum olduğunu belirtmek gerekir. Bunun başlıca sebebi daha önce belirtildiği gibi özel tüketim vergisinin, kural olarak bir gider ya da maliyet unsuru olmasıdır. Yani ÖTV sistemi KDV sistemindeki gibi indirim mekanizması üzerine kurulu değildir³³⁸.

4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde vergi indirimi konusu hakkında koşullara değinilmiştir. Buna göre; "özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir." denilmiştir.

III. TÜRK MALİ SİSTEMİ İÇERİSİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ANALİZİ

İlk olarak özel tüketim vergisinin yapısal analizi kısmında; uygulamadan günümüze sağladığı hasılat, mükellef sayıları, Türk Vergi Sistemi içerisindeki vergiler ile kıyaslanma imkânı sağlaması açısından ele alınmıştır. Yine bu başlık altında ÖTV listelerinin gerek kapsamına aldığı mal grupları açısından gerekse toplam ÖTV içerisindeki payları açısından incelenmiştir. İkinci olarak mali analiz kısmında; özel tüketim vergisinin gerek harcama gerek borçlanma gerekse kamu gelirleri açısından

³³⁷ Murat CEYHAN, "Özel Tüketim Vergisi Hakkında Özellikli Konular ve Muhasebe Kayıtları", <http://www.alomaliye.com/mayis_06/murat_ceyhan_otv.htm>, (Erişim Tarihi: 05.04.2013).

³³⁸ Burhan GEZGİN, "ÖTV'de İndirim Müessesesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 256, Aralık 2002, , s. 138.

önemi, işlevi ve yeri incelenmiştir. Son olarak da tezin ikinci bölümünde yer alan dünya uygulamaları açısından Türkiye’de ki ÖTV uygulaması karşılaştırılmış, farklılıklar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

A. Yapısal Analiz

ÖTV geçen on yılı aşkın uygulama süreci boyunca Türk Vergi Sistemi içerisinde önemli bir yer edinmiştir. Bugüne kadar ÖTV Kanunu’nda 14 değişiklik yapılmış, Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler çerçevesinde 98 tane kararname yayınlanmış, Maliye Bakanlığınca uygulamaya yön vermek amacıyla 29 tane genel tebliğ, 7 tane iç genelge, 19 tane genelge, 19 tane sirküler çıkarılmış ve 239 tane özelge tayin edilmiştir³³⁹.

1 Ağustos 2002 tarihinde uygulanmaya başlayan özel tüketim vergisi (ÖTV) 2013 yılı ile birlikte 11 yaşına girmiştir. Türk vergi sisteminde; 64 yaşındaki kurumlar vergisi, 63 yaşındaki gelir vergisi, 54 yaşındaki veraset ve intikal vergisi, 49 yaşındaki damga vergisine göre ÖTV henüz çocuk sayılacak yaşta. Ancak kısa sürede, ağabeyi olan 28 yaşındaki KDV ile birlikte en yüksek hasılat sağlayan vergiler arasında yerini almış bulunmaktadır³⁴⁰.

Birinci bölümde günümüz Türk vergi sistemi içerisinde yer alan vergileri incelemiştik. 2012 yılı itibariyle toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek paya sahip üç vergi kalemi sırasıyla; % 32,53’lük pay ile KDV, % 22,63’lük pay ile ÖTV, % 22’lik pay ile Gelir Vergisi olmuştur.

Özel tüketim vergisinden daha eski dönemlerde yürürlüğe girmiş olan birçok vergi sağladığı hasılat açısından daha düşük düzeyde kalmıştır. Sınırlı sayıda mal çeşidini (243) kapsıyor olması ve buna bağlı mükellef sayısının azlığına rağmen toplam vergi gelirleri içerisindeki bu payı, hasılatı yüksek bir vergi olduğunun göstergesidir.

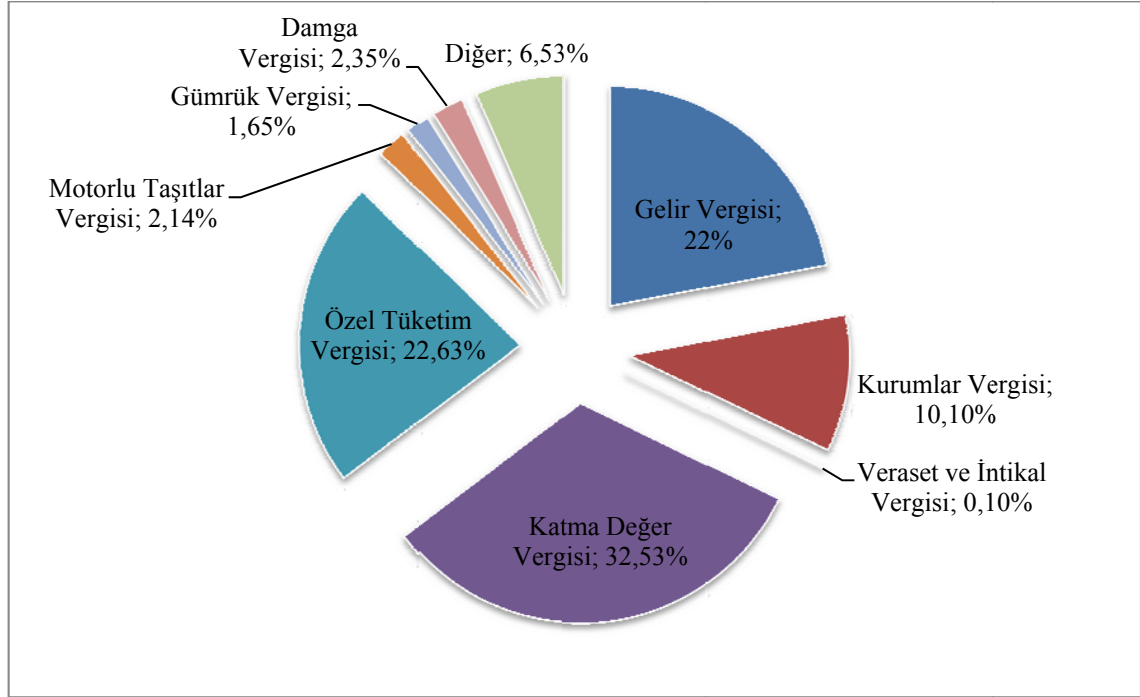
ÖTV sağladığı hasılat açısından verimli bir vergi olmasına karşın, vergilemede adaleti ve gelir dağılımında eşitliği bozucu etkilerinden dolayı eleştirilmektedir. Grafikte görüldüğü gibi 2012 yılı itibariyle genel bütçe vergi gelirlerinin %55, 16’sını mal ve hizmetler üzerinden alınan KDV ve ÖTV’den alınmaktadır. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2012’nin ilk çeyreğinde % 64 iken, 2013’ün ilk

³³⁹ OKTAR, a.g.m., 2012 & GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, <<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>> (Erişim Tarihi: 23.04.2013).

³⁴⁰ OKTAR, a.g.m., 2012.

çeyreğinde % 68'e yükselmiştir. Bu artışta etkili olan vergiler ise akaryakıttan alınan ÖTV, KDV, harçlar ve damga vergisi olmuştur. İlk üç ayda bu kadar artış gösteren dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının yılsonunda % 70'leri aşması beklenmektedir³⁴¹.

Grafik 1: 2012 Yılı İtibariyle Çeşitli Vergilerin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2012 Yılı Bütçe Gelirleri ile ilgili verilerden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Bu durum Türkiye'deki vergi çarpıklığını da gözler önüne sermektedir. Dünyanın önde gelen ülkelerinde vergi, kazanç elde eden kişilerden alınırken, Türkiye'de tersi bir durum yaşanmaktadır. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi tüzel ve gerçek kişilerin gelirinden alınan dolaysız verginin payı düşük, harcamalar üzerinden alınan ÖTV ve KDV'den oluşan dolaylı vergilerin payı ise oldukça fazladır³⁴². Vergilendirmede adaleti, dolaylı vergiler zedelemektedir. Bunlar, zengin-fakir ayrımının dikkate alınmadığı, gelirler arasındaki farkın daha da derinleştirildiği vergilerdir. Çünkü vergi yükü dediğimiz, ödediğimiz verginin gelirimize oranıdır. Hâl böyle olunca fakir ve zenginin ödediği vergi aynı olmakla birlikte, gelirine bakıldığında fakir kesimin vergi yükünün çok daha fazla olduğu görülmektedir. Çünkü dolaylı vergilerde oransal

³⁴¹ **Yaklaşım Yayınları**, "Dolaylı Vergiler Artıyor", <http://www.yaklasim.com/Duyuru/dolayli-vergiler-artiyor_7240>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).

³⁴² "Bütçenin Yüzünü Vatandaş Güldürdü", **Zaman Gazetesi**, 25 Ocak 2013.

olarak fakir daha fazla, zengin ise daha az vergi ödemekte ve gelir dağılımındaki uçurum büyümektedir³⁴³.

Şimdi özel tüketim vergisinin, mükellef sayısını, uygulamaya girdiği tarihten günümüze kadar geçen süreçte toplam olarak ve listeler itibariyle elde edilen hasılatını ve bu hasılatın toplam vergi gelirleri içerisindeki payını ele alarak inceleyelim.

1. Mükellef Sayısı Bakımından Analizi

Özel tüketim vergisi mükellefleri hakkında kanunda belirtilen kanuni mükellefler ile bu verginin ekonomik yüklenicisi durumunda olan fiili mükellefler şeklinde bir ayrıma gidebiliriz. Dolaylı vergilerin özelliklerinden biri olan bu durum sonucu fiili mükellef sayısına ulaşmak pek mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla aşağıdaki tabloda da kanuni mükellef sayıları yer almaktadır.

Söz konusu listeye tabi malları imal, inşa, ithal eden veyahutta müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren, yani verginin mükellefleri(II sayılı liste hariç) son beş yıllık trende baktığımızda düzenli olarak artış göstermiştir. Mükellef sayısı(II sayılı liste hariç) en fazla olandan en aza doğru sıralama, 2012 yılı itibariyle, akaryakıt ve doğalgaz ürünlerinin bulunduğu I sayılı liste, dayanıklı tüketim ve lüks malların bulunduğu IV sayılı liste, son olarak da alkol (A)-tütün (B)-kolalı (C) gazoz ürünlerinin bulunduğu III sayılı liste şeklinde olmuştur.

II sayılı listenin veriler de yer almamasının nedeni ise bahsi geçen diğer üç listenin vergileme dönemleri faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olup belli olması ve mükelleflerinin aynı zamanda kurumlar ve gelir vergisi mükellefi olmalarından dolayı tespiti kolay olmasıdır. II sayılı liste de ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir. Bu durum da II sayılı listede ki mükellef sayısının net olarak belirlenmesini zorlaştırmaktadır.

³⁴³ Yeliz Neslihan AKIN, “Türkiye’de Akaryakıt Vergi Oranları ve Fiyatları”, **Mihenk Dergisi**, <http://www.mihenkdergisi.com/YazarYazi-Turkiyede_Akaryakit_Vergi_Oranlari_ve_Fiyatlari-325769-350935.html>, (Erişim Tarihi: 25.04.2013).

Tablo 42: 2008–2012 Yılları Arası ÖTV Faal Mükellef Sayısı

Yıllar	I Sayılı Liste	II Sayılı Liste	III Sayılı Liste			IV Sayılı Liste	TOPLAM
			A	B	C		
2008	1.128		181	34	41	1.513	2.897
2009	1.472		211	33	38	1.489	3.243
2010	1.844		230	73	37	1.500	3.684
2011	2.222		244	113	40	1.521	4.140
2012	2.297		235	149	36	1.561	4.278

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2008-2012 Yılları Arası Faaliyet Raporları “İl Bazında Vergi Türleri İtibariyle Faal ve Terk Mükellef Sayıları” Tablosundan Yararlanarak Hazırlanmıştır.

2011 yılı itibariyle II sayılı listedeki motorlu araç ticareti yapan 9 bin 900 civarında mükellef vardır³⁴⁴. Bu bilgi ışığında ÖTV mükellef sayısı 2011 yılı için gelir, kurumlar vergisi ve kendisi gibi bir tüketim vergisi olan KDV ile karşılaştırdığımızda, 3.459.874 gelir vergisi mükellefi, 663.967 kurumlar vergisi mükellefi, 2.293.765 KDV mükellefi karşısında cüz’i kalmaktadır. Ancak bu vergi az mükellef sayısına rağmen sağladığı hasılat bakımından gelir ve kurumlar vergisi ile dâhilde alınan KDV hasılatının üzerinde yer almaktadır.

Mükellef sayısının azlığı bu verginin denetimini, uygulama maliyetini azaltmaktadır.

2. Toplam Hasılatı Bakımından Analizi

Özel tüketim vergisi kapsamı dar, mükellefi az olmasına rağmen uygulamaya girişinden günümüze yaklaşık olarak vergi gelirlerinin $\frac{1}{4}$ ’ünü karşılayan karlılığı yüksek bir vergi olmuştur. 2012 yılı itibariyle dört liste halinde uygulanan ÖTV’den toplamda 71.793.177 bin TL hâsıla sağlanmıştır. Aynı yıl 3 milyonu aşkın mükellef sayısı ve vergi sistemimizde 63 yıllık bir geçmişe sahip olan, vergi konusu itibariyle genel bir vergi olan gelir vergisinden 69.671.311 bin TL hâsıla sağlanmıştır

2013 bütçesinde ise ÖTV gelirleri % 16,6 arttırılarak 83 milyar 245 milyon 531 bin TL’ye çıkarılması hedeflenmektedir. Bu artışın önemli kısmının alkollü içecek ve tütün ürünlerinin bulunduğu III Sayılı liste ile petrol ve doğalgaz ürünlerinin yer aldığı I Sayılı listeden elde edilen gelir ile sağlanması hedeflenmektedir. Buna göre alkollü içkilerden alınan ÖTV’nin % 24,8, tütün ürünlerinden alınan ÖTV’nin % 12,6; petrol ve

³⁴⁴ OKTAR, a.g.m. , 2012.

doğalgaz ürünlerinden alınan ÖTV'nin ise % 20,3 oranında arttırılması öngörülmüştür³⁴⁵.

Tablo 43: 2002–2012 Yılları Arasında ÖTV Hasılatı ve Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı

Yıllar	Toplam Vergi Hasılatı*(Bin TL)	ÖTV'den Elde Edilen Hasılat(Bin TL)	Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)	GSYİH İçerisindeki Payı (%) (Vergi Yüğü)
2002	59.631.868	13.648.790	22,89	3,90
2003	84.316.169	22.299.243	26,45	4,90
2004	101.038.904	26.288.963	26,02	4,70
2005	119.250.807	32.753.339	27,47	5,04
2006	151.271.701	37.102.948	24,53	4,89
2007	171.098.466	39.350.665	23,00	4,66
2008	189.980.827	41.962.183	22,09	4,41
2009	196.313.308	43.708.500	22,26	4,58
2010	235.714.637	58.038.327	24,62	5,28
2011	284.490.017	64.263.538	22,59	4,95
2012	317.188.767	71.793.177	22,63	5,06
TOPLAM-TOPLAM-ORTALAMA-ORTALAMA	1.910.295.471	451.209.673	24,05	4,76

*Vergi Gelirleri Rakamları Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Ret ve İadeler Dâhil Tutarlardır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim: 01.03.2013).

ÖTV'den uygulamaya girişinden 2012 yılına kadar toplamda 1 trilyon 290 milyar 295 milyon 471 bin TL hâsıla elde edilmiştir. 2002-2012 yılları arasında ÖTV hasılatının yaklaşık % 446 arttığı, yıllara bölündüğünde ise bu oranın yaklaşık % 40,5 olduğu görülmektedir. Aynı dönem içerisinde KDV'de yıllık yaklaşık % 40 oranında artış gözlenmektedir. Tek bir aşamada belirli sayıdaki mallar üzerinden alınan ÖTV açısından değerlendirildiğinde bu oran oldukça yüksektir. Yine aynı dönem aralığı içerisinde gelir vergisinde yıllık yaklaşık % 39, kurumlar vergisinde ise % 43 oranında artış olmuştur.

Makro açıdan vergi yükü; belli bir dönemdeki vergiler toplamının(buna tüm merkezi yönetim ve yerel yönetim vergileriyle resim, harç, parafiskal gelirler ve fonlar dâhildir.) gayri safi yurt içi hasılaya oranlaması ile bulunan sayısal değerdir. Bu

³⁴⁵ “Bütçedeki ÖTV hedefi kafaları karıştırdı: 2013'te yeni zamlar mı gelecek?”, **Akşam Gazetesi**, 30 Ekim 2012.

bağlamda vergi yükü ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Yük ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılıdır³⁴⁶.

Bu verginin GSYİH içerisindeki payı, yani vergi yükü 2002-2012 yılları arasında ortalama % 4,76 olmuştur. 2012 yılı itibariyle toplam vergi yükü % 19,7 iken bunun % 5,06'sı özel tüketim vergisine aittir. Yani toplam vergi yükünün % 26'sını özel tüketim vergisi oluşturmaktadır. Toplam vergi yükü açısından değerlendirdiğimizde; vergi yükü AB ve OECD ülkelerine kıyasla çok yüksek durumda değilken, ÖTV açısından vergi yükü yüksektir.

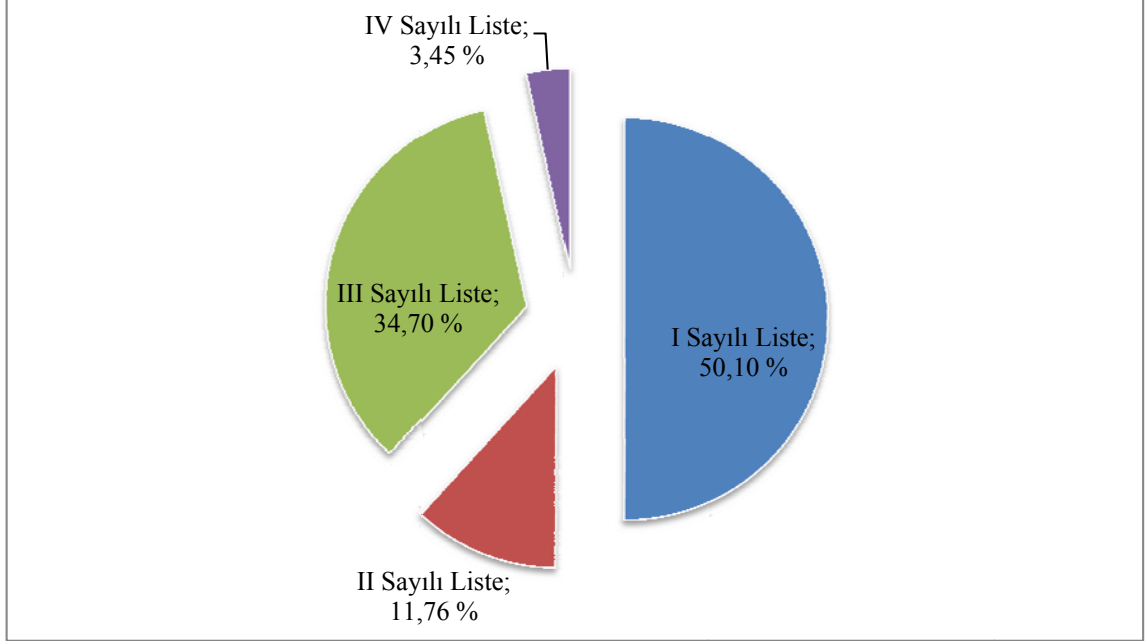
3. Listeler İtibariyle Hasılatı Bakımından Analizi

Özel tüketim vergisi, dört liste halinde spesifik ve ad-valorem veyahut ta her iki yöneme göre tarh edilmektedir. Listeler kapsadıkları mal çeşidi bakımından geniş olmakla birlikte detaylandırılmıştır. Örneğin; birçok eleştirinin yapıldığı IV sayılı listede yer alan günümüzde lüks tüketim olarak nitelendirilmeyeceğimiz çamaşır makinaları; çamaşırı üstten koymalı olanlar, çamaşırı önden koymalı olanlar, evde kullanılanlar, kuru çamaşır ağırlığı 6 kg geçmeyenler gibi çok fazla kritere göre ayrılmış ve vergilemeye tabi tutulmuştur.

Özel tüketim vergisinden 2012 yılı itibariyle en fazla hâsıla % 50,1 pay ile akaryakıt ve doğalgaz ürünlerinin bulunduğu I sayılı listenden sağlanmıştır. Bu oranı sırasıyla % 34,7 pay ile alkol ve tütün mamullerinin bulunduğu III sayılı liste, % 11,76'lık pay ile motorlu taşıtların ilk iktisabından alınan II sayılı liste takip etmektedir. En son sırada ise % 3,45 pay ile dayanıklı tüketim mallarının bulunduğu IV sayılı liste yer almaktadır.

³⁴⁶ Kerem GÜNAY, "Türkiye'de Vergi Yükü ve Kapasitesi Üzerine Örnek Bir Çalışma", **PwC Türkiye**, İstanbul, 2007, s. 4, <<http://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf>>, (Erişim Tarihi: 12.03.2013)

Grafik 2:2012 Yılı Toplam ÖTV Hasılatı İçerisinde Listeler İtibariyle Belirlenen Mallardan Elde Edilen Hasılatın Payı



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Çeşitli Vergi İstatistikleri, “Tablo 30: Bütçe Gelirleri”, yararlanılarak hazırlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm> , (Erişim Tarihi: 24.04.2013).

Uygulamaya girişinden 2012 yılına kadar geçen süreçte listeler itibariyle ÖTV hasılatları şu şekilde olmuştur:

a) I Sayılı Liste

Akaryakıt ürünleri üzerinden ÖTV ve KDV olmak üzere iki tür vergi alınmaktadır. I sayılı listede yer alan akaryakıt ürünleri üzerinden spesifik olarak tarh edilen ÖTV’de 2013 yılı itibariyle en düşük vergi tutarı litre başına 0 TL iken, en yüksek vergi tutarı litre başına 2,2985 TL olmuştur. Dikkat çeken diğer husus ise çevreye verdiği zarar bakımından daha iyi olan kurşunsuz benzinden alınan maktu vergi tutarı, daha kötü durumda olan dizel yakıtlardan alınan maktu vergi tutarından daha fazladır. Bu da amacı çevreye verilen zararı azaltmak olan ÖTV uygulaması ile çelişmektedir.

ÖTV’nin I sayılı listesinde yer alan akaryakıt ve doğalgaz ürünlerinden elde edilen hâsıla toplam vergi gelirlerinin ortalama % 13,72’sini toplam ÖTV hasılatının ise ortalama % 59,49’unu oluşturmaktadır. Liste içerisinde ise en fazla vergi alınan enerji

çeşidi ise benzindir. Benzinden sonra sırasıyla motorin, kırsal motorin ve otopaz LPG'si gelmektedir³⁴⁷.

Tablo 44: 2002-2012 Yılları Arasında I Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%)

Yıllar	I Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatı (Bin TL)	I Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin Elde Edilen ÖTV'nin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı (%)	I Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin Elde Edilen ÖTV'nin Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%)
2002	11.126.825	14,72	81,52
2003	15.090.441	15,05	67,67
2004	15.922.533	15,76	60,57
2005	19.552.763	16,40	59,70
2006	20.708.290	13,69	55,81
2007	22.235.675	13,00	56,51
2008	23.947.376	12,61	57,07
2009	25.582.583	13,03	58,52
2010	31.718.618	13,46	54,65
2011	33.602.317	11,81	52,29
2012	35.969.117	11,34	50,10
TOPLAM-ORTALAMA-ORTALAMA	255.456.538	13,72	59,49

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasında Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim: 01.03.2013).

4760 Sayılı ÖTV Kanunu çıkmadan önce akaryakıt üzerinden akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar fonu alınmaktaydı. Akaryakıt tüketim vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı ise % 15’ler civarında seyretmekteydi. 4760 Sayılı Kanun ile birlikte bu oran % 13,72 olmuştur. Aynı zamanda toplam ÖTV hasılası içerisindeki payı % 81’lerden % 50’lere kadar düşmüştür. Bu düşüşteki en önemli etken alkol ve tütün mamullerinden alınan ÖTV’nin görece payında meydana gelen artıştır. Bütün bunlara rağmen ÖTV toplam hasılası içerisinde en fazla gelir akaryakıttan sağlanmaktadır. Sadece akaryakıt üzerinden alınan ÖTV, yürürlükteki birçok verginin toplam hasılasından daha fazladır. Örneğin 2012 yılında kurumlar vergisinden elde edilen hâsıla 32.111.784 bin TL iken akaryakıt üzerinden elde edilen hâsıla 35.969.117 bin TL’dir.

³⁴⁷ AKIN, a.g.m., <http://www.mihenkdergisi.com/YazarYazi-Turkiyede_Akaryakit_Vergi_Oranlari_ve_Fiyatlari-325769-350935.html>, (Erişim Tarihi: 25.04.2013).

2013 yılının ilk çeyreğinde petrol ve doğalgaz üzerinden alınan ÖTV gelirleri geçen yılın aynı dönemine göre % 46 artmıştır³⁴⁸. Petrol ve doğalgaz ürünleri gerek doğrudan tüketilmeleri gerekse birçok nihai ürünün hammaddesi olması nedeniyle toplumsal hayat için vazgeçilmez olmuştur. Ancak bu ürünler üzerindeki ağır vergilendirme mükelleflerin tepkisini çekmektedir. Akaryakıt üzerindeki bu ağır vergilendirmeyi şu şekilde örneklendirebiliriz.

22 Eylül 2012 tarihi itibarıyla 95 oktan kurşunsuz benzinin pompa satış fiyatı 4.86 TL'dir. Bunun 1.59 TL olan rafineri çıkış fiyatı, pompa satış fiyatının % 32'sini; 2,1765 TL olan ÖTV vergi tutarı da % 44,8'ini oluşturmaktadır. EPDK'nin payı ise 2 kuruştur. Bu miktarları topladığımızda 3.79 TL olmaktadır ve % 18'lik KDV oranı bu fiyata eklenecektir. Ancak KDV, ÖTV gibi net rafineri fiyat üzerinden değil, ÖTV ve EPDK payının eklendiği tutar üzerinden hesaplanır. Dolayısıyla, verginin vergisi alınarak, fiyat artmaktadır. Eğer, KDV oranı net satış üzerinden hesaplansaydı, litre başına 39 kuruş daha az ödeyecektik. Ancak, zincirleme hesap ile 68 kuruş olan KDV eklenince tutar 4.46 TL olmaktadır. ÖTV ve KDV toplamı 2.86 TL ve EPDK katılma payı, bizim ödediğimiz fiyatın % 59'unu oluşturmaktadır. Başka bir deyişle litre başına ödenen her meblağın % 59'u vergi olarak ödenmektedir. 4.46 TL üzerine birbirinden bağımsız bayi karları eklendiği için de, ilden ile farklı rakamlar karşımıza çıkmaktadır. Litre başına 4.86 TL ödediğimiz pompa satış fiyatının 40 kuruşuna tekabül eden % 8'i de, bayii karı olmaktadır. Başlangıç fiyatı 1.59 TL olan benzin, bize 4.86 TL'ye mal olmaktadır³⁴⁹.

Akaryakıt üzerindeki bu ağır vergi yükleri sanayi sektörünü ve tarım sektörünü olumsuz etkilemesi nedeniyle eleştirilmektedir. Maliyetlere eklenen ÖTV ürünlerin fiyatını arttırarak; talebi kısmakta, enflasyonu arttırmakta, gerek sanayi gerekse tarım sektörünün küresel alanda rekabet edebilmesinin önüne geçilmiş olmakta ve kaçakçılığı tetiklemektedir.

³⁴⁸ **Yaklaşım Yayınları**,a.g.m., <http://www.yaklasim.com/Duyuru/dolayli-vergiler-artiyor_7240>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).

³⁴⁹ AKIN, a.g.m., <http://www.mihenkdergisi.com/YazarYazi-Turkiyede_Akaryakit_Vergi_Oranlari_ve_Fiyatlari-325769-350935.html>, (Erişim Tarihi: 25.04.2013).

b) II Sayılı Liste

Özel tüketim vergisi, II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar üzerinden ad-
valorem olarak alınmaktadır. Bu listede 2013 yılı itibariyle en düşük vergi oranı % 0,5
iken en yüksek vergi oranı % 130 olmuştur. Vergi oranları arasında ciddi farklar vardır.

Uygulamaya girişinden 2012 yılına kadar geçen süreçte toplam vergi gelirlerinin
ortalama % 2,29'unu, toplam ÖTV hasılatının ortalama % 9,39'unu motorlu taşıtların
tescile tabi olanlarının ilk iktisabından veya tescile tabi olmayanların imal aşamasından
sonra teslimi nispi olarak tahsil edilen ÖTV oluşturmaktadır. 2012 yılı itibariyle bu
listeden elde edilen hâsıla 8.439.143 bin TL'dir. Uygulamaya girdiği 2002 yılında ise
elde edilen hâsıla 447.334 bin TL olmuştur. Bu da demek oluyor ki geçen 11 yıllık
sürede II sayılı listeden elde edilen ÖTV hasılatı 18 kat artmıştır.

**Tablo 45: 2002-2012 Yılları Arasında II Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde
Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı**

Yıllar	II Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatı (Bin TL)	II Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı (%)	II Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%)
2002	447.334	0,59	3,27
2003	1.445.060	1,44	6,48
2004	2.548.804	2,52	6,69
2005	3.937.506	3,30	12,02
2006	4.152.358	2,74	11,19
2007	4.303.055	2,51	10,94
2008	3.821.487	2,04	9,11
2009	3.363.587	1,71	7,70
2010	6.212.904	2,64	10,71
2011	8.585.847	3,02	13,36
2012	8.439.143	2,66	11,76
TOPLAM- ORTALAMA- ORTALAMA	47.257.085	2,29	9,39

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, "Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları
Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26,
Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)", <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim: 01.03.2013).

2012 yılında motorlu taşıtlar vergisinden elde edilen hâsıla 6.773.776 bin TL'dir.
ÖTV, adlarına motorlu araç tescil edilmiş gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve ikinci el
araçları da kapsayan motorlu taşıtlar verginden daha fazla hâsıla sağlamıştır.

Motorlu taşıtların ilk iktisabından alınan ÖTV tutarları bir yandan otomotiv sektörünü olumsuz etkilerken diğer yandan tüketicilerin hayat standartlarını olumsuz etkilemektedir. Örneğin motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyen otomobillerin ilk iktisabından % 40 oranında vergi alınmaktadır. Bu da 20.000 TL'lik bir aracın 8.000 TL'lik ÖTV'si olduğu anlamına gelmektedir. Üstelik KDV matrahına dâhil edilen bu tutar böylece tekrar vergilendirilerek yaklaşık 13.000 TL'lik bir vergi maliyeti oluşturarak aracın fiyatına eklenmektedir. Bu durum gerek satıcı gerekse alıcıyı olumsuz etkilemektedir.

c) III Sayılı Liste

III sayılı liste ile birlikte kolalı gazozlar, alkollü içecekler ve tütün mamulleri vergilendirilmektedir. Kolalı gazozlar sadece ad-valorem olarak vergilendirilirken, alkollü içeceklerin vergilendirilmesi için hem ad-valorem oranlar belirlenmiş, hem de spesifik vergi tutarları belirlenmiştir. Buna göre oransal olarak hesaplanan vergi, spesifik olarak belirlenen asgari maktu tutarın altında olursa asgari maktu tutar miktarında vergi tarh edilecektir. Tütün mamullerine ise karma tarife uygulanmıştır. Buna göre ilk önce adet üzerinden spesifik olarak bir vergi alınmış. Daha sonra tütün ürünlerinin perakende satış fiyatı üzerinden oransal vergi alınmıştır. Asgari maktu vergi tutarı uygulaması tütün ürünleri içinde geçerli olmuştur.

2013 yılı itibariyle kolalı gazozlardan % 25 oranında alınan ÖTV oranı, alkollü içecekler de en az % 0 en fazla % 63'dür. Spesifik olarak en düşük tutar 0, 63 TL iken, en fazla tutar 104,87 TL'dir. Tütün mamulleri üzerinden ad-valorem olarak alınan en düşük oran % 40 iken, en düşük oran % 65,25 olmuştur. Belirlenen maktu tutarlar 0, 09 TL iken, asgari maktu tutarlar en düşük 0,04010 TL iken, en yüksek tutar 0,1575 TL olmuştur. Görüldüğü gibi gerek oransal gerekse maktu tutarlar arasında ciddi farklılıklar vardır.

Uygulamaya girişinden 2012 yılına kadar geçen süreçte toplam vergi gelirlerinin ortalama % 6,70'ini, toplam ÖTV hasılatının ise ortalama % 28,67'sini alkollü içkiler, tütün mamulleri ve kolalı içeceklerden nispi ve maktu olarak toplanan ÖTV oluşturmaktadır.

III sayılı listedeki mallardan elde edilen ÖTV hasılatı uygulamaya girdiği tarihte toplam ÖTV hasılatının % 14,63 oluştururken 2012 yılına gelindiğinde % 42,16'lık bir

artışla % 34,70'ni oluşturmuştur. Bu sayısal veriler ışığında uygulamaya girişinden günümüze toplam ÖTV hasılatı içerisindeki payının en fazla artış gösterdiği liste III sayılı liste olmuştur. Bunun nedeni toplumsal ahlak ve toplum sağlığı gibi gerekçeleri içinde barındıran bu listenin halk açısından daha az tepkiye neden olarak gelir elde edilebileceği görüşünün yanında siyasi iktidarın ideolojik bakışı ve korumacı politikaların olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır.

Tablo 46: 2002-2012 Yılları Arasında III Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı

Yıllar	III Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatı (Bin TL)	III Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı (%)	III Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%)
2002	1.997.219	2,64	14,63
2003	5.510.092	5,50	24,71
2004	7.420.270	7,34	28,23
2005	8.627.742	7,23	26,34
2006	11.263.042	7,45	30,36
2007	11.764.381	6,77	29,90
2008	13.182.727	6,94	31,42
2009	13.905.438	7,08	31,81
2010	18.580.458	7,88	32,01
2011	20.002.613	7,03	31,13
2012	24.906.393	7,85	34,70
TOPLAM-ORTALAMA-ORTALAMA	137.160.275	6,70	28,67

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasında Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28, Tablo:29, Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

III sayılı listede yer alan mal gruplarından en fazla hâsıla sağlayanlar sırasıyla tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı içeceklerdir. III sayılı listeden elde edilen ÖTV gelirinin % 80'ni tütün mamulleri oluşturmaktadır. 21 Aralık 2012 tarihi itibarıyla piyasada 8 TL'ye satılan bir paket sigaradan 5.2 TL'si ÖTV, 1 TL 44 kuruşu da KDV olmak üzere 6 TL 64 kuruş vergi alınıyor. Bu da, 8 TL'lik bir paket sigarada vergi hariç kalan tutarı 1 TL 36 kuruş olarak bırakıyor³⁵⁰.

d) IV Sayılı Liste

Lüks ve dayanıklı tüketim mallarının bulunduğu IV sayılı listeden oransal olarak elde edilen ÖTV hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı uygulamaya girişinden 2012 yılına kadar geçen süreçte ortalama % 0,51 iken, toplam ÖTV hasılatı

³⁵⁰ “Sigara Kaç TL Olacak”, **Habertürk Gazetesi**, 21 Aralık 2012.

içerisindeki payı ortalama % 2, 20'dir. Bu pay ile toplam ÖTV hasılatı içerisinde en az paya sahip olan listedir. 2012 yılı itibariyle IV sayılı listede yer alan mallar üzerinden elde edilen hâsıla 2.478.499 bin TL'dir. 2002 tarihi itibariyle değerlendirdiğimizde 11 yıllık sürede elde edilen hâsıla da 32 kat artış gözlenmektedir. 2002 yılında toplam ÖTV hâsılatı içerisindeki payı % 0,58 iken 2012 yılında % 3,45'e ulaşmıştır.

Tablo 47: 2002-2012 Yılları Arasında IV Sayılı Listede Yer Alan Mallardan Elde Edilen ÖTV Hasılatı ve Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı

Yıllar	IV Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatı (Bin TL)	IV Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı (%)	IV Sayılı Listede Yer Alan Mallara İlişkin ÖTV Hasılatının Toplam ÖTV Hasılatı İçerisindeki Payı (%)
2002	77.412	0,10	0,58
2003	253.650	0,25	1,14
2004	397.356	0,39	1,51
2005	635.328	0,53	1,94
2006	979.258	0,65	2,64
2007	1.047.554	0,61	2,66
2008	1.010.593	0,53	2,41
2009	856.892	0,44	2,00
2010	1.526.347	0,65	2,63
2011	2.069.757	0,73	3,22
2012	2.478.499	0,78	3,45
TOPLAM-ORTALAMA-ORTALAMA	11.332.646	0,51	2,20

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

Gerek ÖTV hasılatı içerisinde gerekse toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından önemli bir yere sahip olmayan IV sayılı listenin toplumsal tepki ve eleştirileri içerisindeki payı oldukça fazladır. Bu grupta saç spreyi, tıraş losyonu gibi günlük hayata dair ürünler üzerinden 2013 yılı itibariyle % 20 oranında vergi alınırken, elmas, kürk, pırlanta gibi lüks tüketim malları üzerinden de % 20 oranında vergi alınmaktadır. Bu noktada kapsadığı ürün çeşidinin fazlalığı ve detaylandırılması konusunda eleştirilen IV sayılı liste, lüks tüketim ürünü sayılmayacak ürünler ile lüks tüketim ürünü sayılacak ürünler üzerinden aynı oranda vergi alınması ÖTV'nin gerekçeleri arasında bulunan “dolaylı vergilerde artan oranlılığı sağlama” özelliğini yerine getiremediğini göstermektedir. Her ne kadar IV sayılı liste lüks tüketimi daha fazla vergilendirerek hem dolaylı vergilerde artan oranlılığı sağlamak hem de lüks tüketimde bulunarak eldeki dövizlerin yurtdışına gitmesine neden olanları daha fazla

vergilendirme amacına yönelik olsa da, tıraş köpüğü, buzdolabı, poşet içerisinde satılan dergi, gazete gibi malların da bu grup içerisinde yer alması lüks tüketim konusunda eleştirilere neden olmaktadır.

B. Mali Analiz

Harcama-gelir-borçlanma kavramları mali sistemin bileşeni olmaları nedeniyle birbirleriyle ilişkili kavramlardır. Kamu gelirleri kamu harcamalarının finansmanını sağlarken bunlar arasındaki dengesizlik borçlanma olgusunu gündeme getirmektedir.

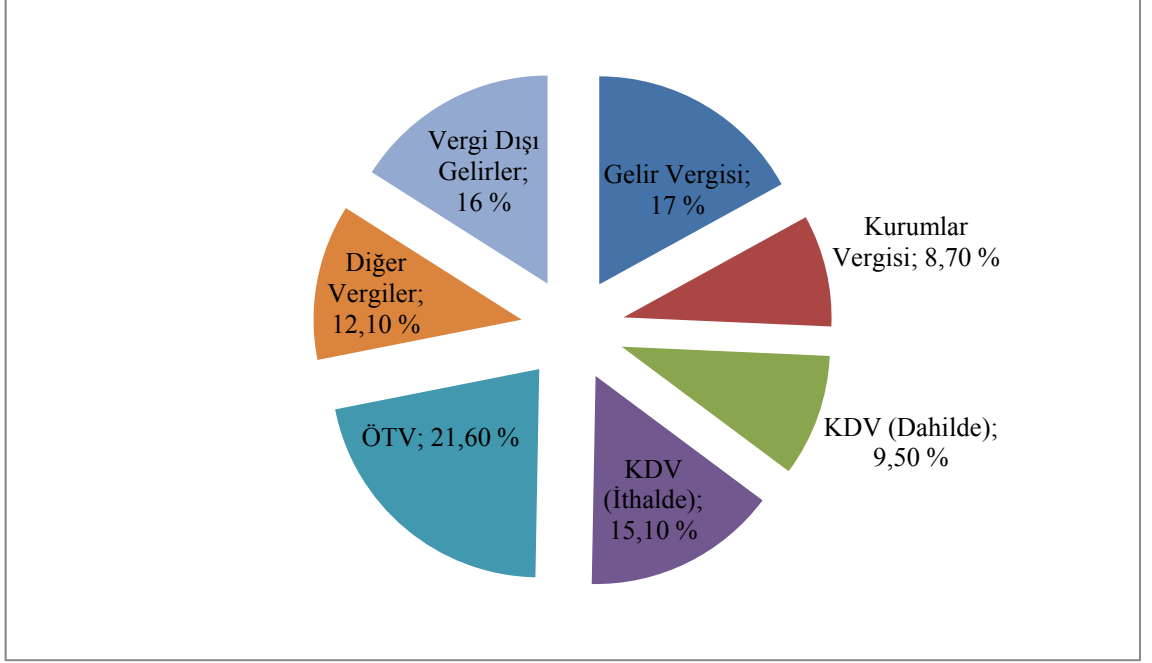
Özel tüketim vergisi sağladığı hasılat bakımından ve kamu harcamalarını karşılama oranı bakımından kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Öbür taraftan hem dolaylı bir vergi olması nedeniyle hem de kötü alışkanlıkları kısıtlama gibi sosyal bazı gerekçelerle diğer vergilere kıyasla, mükellef tepkisini daha az çekmektedir. Bu durum da özel tüketim vergisine; gerek artan kamu ihtiyaçlarını karşılamada gerekse bütçe açıklarını kapatmada daha çabuk ve rahat başvurulmasına neden olmaktadır. Bu şekilde mali disiplinin sağlanmasında hükümetlerin rahatlıkla başvurduğu önemli bir yere sahip olmuştur. Kamu harcamalarının kamu gelirlerini karşılayamaması mali disiplin açısından istenmeyen bir durum olup diğer taraftan ortaya çıkan dengesizlik kamu kesimi borçlanma gereğini oluşturmaktadır. Özel tüketim vergileri kamu kesimi borçlanma gereğini azaltılmasına etkisi bakımından da önemlidir.

Mali analiz kavramı altında Özel Tüketim Vergisi birbiriyle ilişki içerisinde olan mali sistem bileşenleri açısından ele alınacaktır.

1. Kamu Gelirleri ve Özel Tüketim Vergisi

Kamu gelirleri kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için finansman olanağı sağlayan vergi, teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, sermaye gelirleri gibi kaynakların bütününe ifade etmektedir. Türk mali sistemi içerisinde, kamu geliri sağlama kabiliyeti açısından özel tüketim vergisinin işlevselliğini aşağıdaki grafik ve tablolarda daha rahat görebiliriz.

Grafik 3: 2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Gelirlerinin Gelir Türleri İtibariyle Dağılımı (%)



Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2012) tablosundan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Grafik 3'e baktığımızda 2012 yılı için merkezi yönetim bütçe gelirlerinin % 84'ü vergiler ile karşılanırken, % 16'sı vergi dışı gelirler ile karşılanmaktadır. Grafiğe bütün olarak kamu gelirleri şeklinde baktığımızda merkezi yönetim bütçe gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan kamu geliri türü Özel Tüketim Vergisi olmuştur. Bu durum bize Türk Gelir Sistemi içerisinde birincil sırada yer alan, vergini konusu ve mükellefi bakımından dar kapsamlı olan ve 11 yıllık bir geçmiş sahip olan ÖTV'nin ve Türk Gelir Sisteminin çarpıklığını göstermektedir.

Kamu gelirleri ve ÖTV gelirlerinin 2002 yılından günümüze artış oranları ile birlikte gelişimi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 48: Yıllar İtibariyle Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri - Toplam Vergi Gelirleri - Özel Tüketim Vergisi Gelirlerinin (Milyon TL) Artış Oranları (%)

Yıllar & Artış Oranları	Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri	Toplam Vergi Gelirleri	Toplam ÖTV Gelirleri
2002	79.420	59.632	13.649
<i>Artış (%)</i>	<i>27,22</i>	<i>29,28</i>	<i>63,37</i>
2003	101.040	84.316	22.299
<i>Artış (%)</i>	<i>21,70</i>	<i>19,83</i>	<i>17,89</i>
2004	122.964	101.039	26.289
<i>Artış (%)</i>	<i>24,25</i>	<i>18,02</i>	<i>24,59</i>
2005	152.784	119.251	32.753
<i>Artış (%)</i>	<i>13,54</i>	<i>28,86</i>	<i>13,28</i>
2006	173.483	151.272	37.103
<i>Artış (%)</i>	<i>9,72</i>	<i>13,11</i>	<i>6,05</i>
2007	190.360	171.099	39.351
<i>Artış (%)</i>	<i>10,11</i>	<i>11,04</i>	<i>6,63</i>
2008	209.598	189.981	41.962
<i>Artış (%)</i>	<i>2,80</i>	<i>3,34</i>	<i>4,16</i>
2009	215.458	196.313	43.709
<i>Artış (%)</i>	<i>13,84</i>	<i>20,07</i>	<i>32,78</i>
2010	254.277	235.715	58.038
<i>Artış (%)</i>	<i>16,73</i>	<i>20,70</i>	<i>10,73</i>
2011	296.824	284.490	64.264
<i>Artış (%)</i>	<i>11,75</i>	<i>11,50</i>	<i>11,72</i>
2012	331.700	317.189	71.793

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013). & Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923-2012)” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm> (Erişim Tarihi: 01.02.2013) & Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013), <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu-2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013) tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır.

2002-2012 yılları için yapılacak bir değerlendirmede bahsi geçen dönem içerisinde kamu gelirleri açısından önem arz eden iki olay gerçekleşmiştir. Bunlardan ilki ÖTV'nin Ağustos 2002 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesi, ikincisi ise 2008 Küresel Krizidir. Dar anlamda kamu gelirleri olarak ifade ettiğimiz merkezi yönetim bütçe gelirleri, vergi gelirleri ve ÖTV gelirlerinde ki artış ilkinde zirve yaparken, ikincisinde ise dip yapmıştır.

ÖTV'nin uygulanmaya başlandığı 2002 yılından 2003 yılına geçerken merkezi yönetim bütçe gelirleri % 27,22 artış gösterirken, vergi gelirleri % 29,28, ÖTV gelirleri ise % 63,37 oranında artış göstermiştir. Bir sonraki yılda ÖTV gelirlerinde ki artış oranında % 45,48'lik bir azalış meydana gelirken kamu gelirlerinde % 5,52, toplam vergi gelirlerinde % 9,45'lik bir azalış meydana gelmiştir.

Küresel krizin meydana geldiği 2008 yılından 2009 yılına gelindiğinde merkezi yönetim bütçe gelirleri % 2,80 artış gösterirken, toplam vergi gelirleri % 3,34, ÖTV gelirleri ise % 4,16 oranında artış göstermiştir. 2009 yılından 2010 yılına geldiğimizde ise ÖTV gelirindeki artışın en fazla olduğu ikinci dönem olmuştur. 2010 yılına geçildiğinde ÖTV gelirleri % 32,78 oranında artış göstermiş böylece gerek merkezi yönetim bütçe gelirlerinde gerekse toplam vergi gelirlerinde ki artış oranını yükseltmiştir. İncelenen dönem içerisinde merkezi yönetim bütçe gelirlerinde ve toplam vergi gelirlerinde hiçbir yıl 2010 yılındaki kadar artış göstermemiştir. Bu iki yıl arasında Merkezi yönetim bütçe gelirleri artış oranında % 11,04, toplam vergi gelirleri artış oranında ise % 16,73'lük artış olmuştur.

2008 Küresel Krizi ile ÖTV hasılatında meydana gelen bu azalışın en önemli nedeni ise hiç şüphesiz ÖTV'nin maliye politikası aracı olarak kullanılmasıdır. Kriz ile birlikte gelmesi muhtemel olan ekonomik durgunluğu aşmak ve özellikle Türkiye sanayisi açısından önemli yere sahip olan otomotiv sektörünü korumak için, motorlu taşıtlar, beyaz eşya, elektronik eşyalara ÖTV indirimi getirilmişti. Bunun sonucunda 2009'un ilk üç ayında % 14,7 olan küçülme oranı haziran ayında ki ÖTV ve KDV indirimleri ile ikinci üç aylık dönemde küçülme % 7,8 oranında olmuş, sonra % 2,8 oranında gerçekleşmiş ve son üç aylık dönemde ise küçülme sona ermiştir³⁵¹. Otomotiv sektöründe daralma ÖTV indirimine rağmen devam etmekle birlikte otomotiv pazarından indirimin etkisi ile % 9,4 artış göstermiştir³⁵². Her iki olay bize ÖTV'nin maliye politikası aracı olarak da işlevsel olduğunu göstermektedir.

2. Kamu Harcamaları ve Özel Tüketim Vergisi

Devletin devamlılığının sağlanması ve kamusal ihtiyaçların giderilmesi için kamu harcamaları önemlidir. Kamu harcamalarının finansmanı ise bir önceki konuda

³⁵¹ “KDV ve ÖTV İndirimi Sonrasında Kriz ‘Teğet’ Geçmiş”, *Milliyet Gazetesi*, 10 Haziran 2012.

³⁵² Haber7.com, “Otomotiv Sektörünün 2010 Performansı”, < <http://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/471355-otomotiv-sektorunun-2009-performansi> >, (Erişim Tarihi: 17.06.2013).

bahsettiğimiz gibi kamu gelirleri ile sağlanmaktadır. Kamu harcamaları ve kamu gelirleri arasındaki denge mali disiplin açısından önemlidir. Mali disiplin kamu gelirlerinin kamu giderlerine eşit olmasını ifade etmektedir³⁵³.

Şüphesiz mali disiplinsizliğin farklı nedenleri vardır. Mali disiplin ve disiplinsizliğin tarihsel gelişimi dünyanın birçok ülkesinde aynı seviyelerde seyretmiş olup, ülkemizdeki durum da dünyadaki birçok ülkesindeki gelişmelerden çok farklı olmamıştır. Ülkemizde mali politikaların tarihsel gelişimi özetle; durgunluk dönemlerinde artırılan kamu harcamalarının ekonomik canlanma ile birlikte kısılmadığı ve bu dönemlerde azalan vergi gelirlerinin, vergi oranları artırılarak ve yeni vergiler konularak giderilmeye çalışıldığı gözlenmiştir. Bu sürecin temel sebebi politiktir. Seçim öncesinde oylarını arttırmak kaygısıyla vergi oranlarını indirip kamu harcamalarını artıran siyasi iktidarlar, seçim sonrasında artan kamu açıklarını finanse etmek için vergi oranlarını tekrar artırmaya başlamışlardır³⁵⁴.

Artan kamu harcamalarının finansmanının sağlanması bir kenara konulduğunda; gerek ekonomik krizler nedeniyle gerekse seçim politikası nedeniyle mevcut vergilerde bir değişikliğe gidildiğinde en az tepki ile en hızlı sonucu sağlayacak vergiler dolaylı vergilerdir. Bunda dolaylı vergilerin vergilendirme dönemlerinin genellikle aylık olması ve direk tüketim-tasarruf gibi ekonomik göstergelere etki etmesinin rolü de büyüktür.

Dolaylı vergiler içerisinde daha özellikli bir vergi var ise o da özel tüketim vergisidir. Özel Tüketim Vergisi, mükellef psikolojisi ve verginin yapısı sayesinde uygulaması daha kolay, hasılatı yüksek ve sonuçları hızlı alınan bir vergidir. Vergileme dönemi birer aylık dönemlerden oluşmaktadır. Hatta akaryakıt üzerinden alınan vergilerin vergileme dönemi 15 gündür. Bu durum hazine açısından ÖTV hasılatının - özellikle akaryakıt ürünleri için- önemini göstermektedir.

2012 yılı itibariyle kamu gelirlerinin yaklaşık % 21'lik kısmı özel tüketim vergisi ile sağlanmaktadır. Bu durumda kamu harcamalarının ne kadarının özel tüketim vergisi ile sağlandığı ve özel tüketim vergisinin mali disiplini sağlamadaki rolü önem arz etmektedir.

³⁵³ Talha APAK, “Mali Disiplin-Vergi İlişkisi ve Bağlı Sorunlar”, <http://www.alomaliye.com/aralik_05/talha_apak_mali_disiplin.htm>, (Erişim Tarihi: 18.06.2013).

³⁵⁴ APAK, y.a.g.m., <http://www.alomaliye.com/aralik_05/talha_apak_mali_disiplin.htm> (Erişim Tarihi: 18.06.2013).

Aşağıdaki tabloda ilk olarak kamu harcamalarının ne kadarının özel tüketim vergileri ile karşılandığına bakarak, özel tüketim vergisinin mali sistem içerisindeki işlevini ve önemini kamu harcamaları yönünden görebiliriz.

Tablo 49 : Yıllar İtibariyle Toplam Vergi Gelirlerinin ve Özel Tüketim Vergisinin Merkezi Yönetim Kamu Harcamalarını Karşılama Oranı

Yıllar	Merkezi Yönetim Kamu Harcamaları (Milyon TL)	Merkezi Yönetim Kamu Harcamaları / Toplam Vergi Gelirleri (%)	Merkezi Yönetim Kamu Harcamaları / Toplam ÖTV Geliri (%)
2002	119.604	49,85	11,41
2003	141.248	59,69	15,79
2004	152.093	66,43	17,29
2005	159.687	74,68	20,51
2006	178.126	84,92	20,83
2007	204.068	83,84	19,28
2008	227.031	83,68	18,26
2009	268.219	73,19	16,30
2010	294.359	80,08	19,72
2011	314.607	90,43	20,43
2012	360.491	87,99	19,92

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013), <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu--2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013) & Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012 Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24, Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27, Tablo:28 Tablo:29 Tablo:30)”, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).

2002 yılında toplam merkezi yönetim kamu harcamalarının % 11,41’ini karşılayan ÖTV, 2012 yılına gelindiğinde toplam merkezi yönetim kamu harcamalarının % 19,92’lik kısmını karşılamıştır. Bu durum geçen yıllar ile birlikte ÖTV’nin daha fazla kamu harcamasını finanse ettiğini göstermektedir. Toplam vergi gelirleri içerisinde de önemli bir paya sahip olan ÖTV, 2002-2012 yılları arasında sadece 2008 Küresel Krizinin etkisinin görüldüğü ve çeşitli vergisel tedbirlerin alındığı 2008-2009 yıllarında düşüş yaşamıştır.

Kamu harcamalarının neredeyse ¼’ünü karşılayan ÖTV’nin, bütçe açıklarını finanse etmek için siyasi iktidarların sıklıkla başvurduğu, verginin oran ve tutarları

konusunda bakanlar kuruluna verilen geniş yetkiler ile bunun kolaylıkla sağlandığı konusu eleştirilmektedir. Nitekim 2013 yılı bütçesi konusunda dönemin Maliye Bakanı Mehmet ŞİMŞEK, 2012 yılında artan bütçe açığının ÖTV ve KDV’de ki artışlarla azaltılacağını söylemiştir³⁵⁵. Bu noktada 2012 yılında yaklaşık 72 Milyar TL’den ÖTV gelirlerinin 2013 yılında 11 Milyar TL arttırılarak 83 milyar TL olması hedeflenmiştir³⁵⁶.

3. Borçlanma ve Özel Tüketim Vergisi

Borçlanma kavramı bütçe dengesi ile doğrudan ilişkilidir. Kamu gelirlerinin kamu giderlerini karşılayamadığı durumda hükümetler ortaya çıkan bütçe açıklarını kapatmak için üç yol izleyebilmektedir. İlk olarak kamu harcamalarını kısılabilir. Bu seçmenin tepkisini çekmek istemeyen siyasi iktidarların pek rahatlıkla uygulamak istedikleri bir yol değildir. Çünkü seçmen açısından var olan bir kamu hizmetinden vazgeçmek, var olmayan bir kamu hizmetini istemekten daha zordur. İkinci olarak kamu gelirleri arttırılabilir. Kamu gelirlerini arttırmak modern kamu gelirleri olarak nitelendirdiğimiz vergilerin oranlarında artış yapmak ya da yeni vergi uygulamasına geçmek şeklinde olabilir. Ancak bu noktada yeni vergi uygulamasına gidilmesinin gerek yasal sürecinden gerekse mükelleflerin vereceği tepkilerden dolayı yine çok arzu edilen bir yöntem olmamaktadır. Diğer taraftan geriye var olan vergi oranlarının yükseltilmesi gelmektedir. Bunda da yine mükellefin tepkisinin daha az olacağından ve bütçe gelirlerine daha hızlı yansyacağından dolayı dolaylı vergilerin oranında artışlar yapılmasını cazip kılmaktadır. Üçüncü ve en son olarak da bütçe açıklarının kapatılmasında hazine, borçlanmaya gidebilir. Özel tüketim vergisi ile borçlanma arasındaki ilişki de bu noktada ortaya çıkmaktadır. 2002 yılında ÖTVK yürürlüğe girmesiyle hükümetlerin bütçe açıklarını kapatmada kullanabilecekleri bu yeni vergi ile birlikte kamu kesimi borçlanma gereğinin de azaltıcı etki yaratabilir.

Özel tüketim vergisi ve merkezi yönetim borçlanma gereği arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bunun için ÖTVK yürürlüğe girmeden önceki yıldan başlanması verginin etkisini daha iyi görmemizi sağlayacaktır.

³⁵⁵ “2013’e ‘Tedbirli’ Bütçe, **Hürriyet Gazetesi**, 11 Aralık 2012.

³⁵⁶ Haber7.com, “ŞİMŞEK 2013 Büyüme Rakamlarını Açıkladı”, < <http://ekonomi.haber7.com/turkiye-ekonomisi/haber/962807-simsek-2013-buyume-rakamini-acikladi> >, (Erişim Tarihi: 18.06.2013).

Tablo 50: Merkezi Yönetim Borçlanma Gereği (Milyon TL) ve Özel Tüketim Vergilerinin Yıllar İtibariyle Artış Oranı (%)

Yıllar	Merkezi Yönetim Borçlanma Gereği (Milyon TL)	Özel Tüketim Vergisinin Artış Oranı (%)
2001	13.115	-
2002	40.744	-
2003	40.204	63,37
2004	30.300	17,89
2005	8.117	24,59
2006	4.643	13,28
2007	13.708	6,05
2008	17.432	6,63
2009	52.761	4,16
2010	40.081	32,78
2011	17.783	10,73
2012	33.472	11,72

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013), <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu--2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013).

Merkezi yönetim borçlanma gereği görüldüğü gibi gerek şu an gerekse geçmişte Türk Mali Sisteminin içinde zaman zaman azalarak, zaman zaman artarak varlığını korumuştur. ÖTV hasılatında da sürekli artışlar söz konusu olmuştur.

Yukarıdaki tabloyu incelerken dikkat edilmesi gereken husus ÖTV’de yıllar itibariyle meydana gelen artışların bir önceki yıla ait olan merkezi yönetim borçlanma gereğine göre kıyaslamaya tabi tutmaktır. Böylece bütçe açıklarının artıp azalmasına göre bütçe açıklarını kapatmak için hükümetin bir sonraki mali yılda elde ettiği ÖTV hasılatlarında artış olup olmadığını inceleyebiliriz.

2003 yılını hariç tutarsak, 2005 yılında % 24, 59 artan ÖTV hasılatı, 2010 yılında % 32,78 artmıştır. Hemen bir önceki yıllara baktığımızda 2004 yılında merkezi yönetim borçlanma gereği 30.300 Milyon TL iken, 2005 yılında 8.117 Milyon TL’ye düşmüştür. 2009 yılına baktığımızda ise 52.761 Milyon TL olan merkezi yönetim borçlanma gereği 2010 yılında 40.081 Milyon TL’ye düşmüştür.

Ancak şunu unutmamak gerekir ki borçlanma gereğindeki düşüşler sadece özel tüketim vergisindeki artış ile yorumlanamaz. Bunun dışında son 10 yılda yoğun olarak yapılan özelleştirmeler sonucu elde edilen gelirler, diğer vergilerin hasılatlarında meydana gelen artışlar, para cezaları, faiz ödemelerindeki düşüşler gibi daha birçok etkende bunda etkili olmuştur.

IV. TÜRKİYE'DEKİ ÖTV UYGULAMASININ DÜNYADAKİ ÖTV UYGULAMARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Dünyada ki ÖTV uygulamaları ile ilgili ikinci bölümde AB, OECD ve seçilmiş bazı ülkelerde ki uygulamaları açıklamıştık. Bu bölümde ülkeleri kıyaslarken Türkiye ile ilgili paralel veriler ışığında kısmen kıyaslamalara yer vermiştik. Bu bölümde o kıyaslamaları biraz daha detaylandıracağız.

Bazı dünya ülkelerindeki ÖTV uygulamalarını var olan bilgiler temelinde teorik olarak vergi yapısı bakımından ve vergi hasılatı bakımından iki kategoride Türkiye'de ki ÖTV uygulaması ile karşılaştırabiliriz. Ancak bu karşılaştırmaları yaparken göz önünde bulundurmamız gereken iki önemli nokta vardır. Bunlardan biri gerek AB üyesi ülkelerde gerekse Türkiye'nin de içinde bulunduğu OECD üyesi ülkelerin hepsinde ağırlıklı hasılatın sağlandığı üç temel ürün olan enerji ürünleri, alkol ürünleri, tütün ürünleri dışında ki bazı ürünler üzerinden de ÖTV alınmaktadır. Örneğin; Almanya'da kahve üzerinden ÖTV alınırken, Bulgaristan'da böyle bir uygulama bulunmamaktadır. Kültürel değerlere göre de değişen bu uygulamalar nedeniyle üye ülkelerin hepsinin vergi sistemini ele alarak değerlendirme yapmak pek kolay değildir. Bu yüzden AB ve OECD ile ilgili kıyaslamalarımızı her ülkenin vergi yapısı içerisinde yer alan ve ÖTV hasılatının yaklaşık % 90'ını oluşturan petrol, alkol ve tütün ürünleri temelinde ele almaya çalışacağız.

A. Yapısal Analiz

OECD üyesi ülkelerde ele alacağımız alkol, tütün ve enerji ürünleri üzerinden alınan ÖTV uygulamaları temel olarak Türkiye'de de ÖTV'nin konusu oluşturmaktadır. Bunun yanında bazı OECD ülkelerinde elektrik ve kömür üzerinden de ÖTV alınırken Türkiye'de bu ürünler üzerinden ÖTV alınmamaktadır. Buna karşılık Türkiye'de kola üzerinden ÖTV alınırken, OECD üyesi ülkelerde alınmamaktadır. Vergi konusu bakımından bazı farklılıklar bulunsa da Türkiye ile OECD üyesi ülkelerde bir benzerlik söz konusudur.

OECD üyesi ülkelerde enerji ürünleri genellikle spesifik tarifeye göre alınırken Türkiye’de de spesifik tarifeye göre alınmaktadır. Alkol ürünlerinde bazı ülkelerde alkol derecesi bazı ülkelerde ise plato derecesine göre spesifik tarifeye göre alınırken Türkiye alkol derecesine göre alınan ülkeler arasında yer almakta olup spesifik ve ad-valorem tarifeyi bir arada kullanmaktadır. Tütün ürünleri üzerinden alınan ÖTV’de ise bir uyum söz konusudur. Türkiye ile birlikte diğer OECD ülkeleri spesifik ve ad-valorem tarifeyi bir arada kullanmaktadır.

Bahsi geçen ürünler bazında verginin konusu bakımında benzerlik gösteren Türkiye, vergi oranları konusunda ayrılmaktadır. Sigara dışındaki diğer ürünlerde Türkiye’de ki ÖTV yükü diğer ülkelerin oldukça üzerindedir. Türkiye’de en çok tartışılan konulardan biri petrol ürünleri üzerindeki ÖTV’nin yüksekliğidir. Tablo 29’a bakıldığında kurşunsuz benzin, dizel, LPG ve mazotun vergi oranların yer aldığı OECD ülkelerinde kurşunsuz benzin, dizel, LPG ve sanayiye kullanılan mazot açısından en yüksek maktu verginin alındığı ülkenin Türkiye olduğu görülmektedir. Evsel mazot da ise İsrail’den sonra en yüksek vergi miktarının alındığı ülke yine Türkiye olmuştur. Kurşunsuz benzin açısından maktu vergi miktarının OECD ortalamasına baktığımızda litre başına 0,688 \$ olduğu görülmektedir. Türkiye’de ki vergi miktarı ise litre başına 1,433 \$’dır. Bu da demek oluyor ki Türkiye’de kurşunsuz benzinden OECD ortalamasının iki katından daha fazla maktu vergi alınmaktadır.

Aşağıdaki tabloda seçilen OECD üyesi ülkelerinde seçilmiş bazı mamuller üzerinden alınan ÖTV ve KDV yükü satış fiyatlara sabitlenerek hesaplanmıştır.

ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına göre seçilen OECD ülkelerinde Tablo 27, 28 ve 19’daki verilere göre petrol, tütün, alkol ürünlerinden seçilen bazı ürünler üzerindeki vergi yüklerinin hesaplandığı yukarıdaki tabloya bakıldığında bira, sigara, kurşunsuz benzin ve LPG üzerinde ÖTV+KDV yükünün en fazla olduğu ülke Türkiye’dir.

Tablo 51: Seçilmiş Bazı Mamuller Üzerindeki Vergi Yüklerinin (ÖTV+KDV) Seçilen Ülkeler Bazında Türkiye İle Kıyaslaması

	Bira (litre başına)	Sigara (birim başına)	Kurşunsuz Süper Benzin (litre başına)	LPG (litre başına)
İngiltere	34,9	42,1	42,1	18,6
Almanya	17,9	38,2	40,4	24,6
Fransa	18,9	50,7	36,6	21,7
İtalya	23,0	48,4	41,0	28,9
Belçika	21,3	46,8	38,9	0,00
Meksika	31,0	43,7	0,00	0,00
Polonya	26,4	43,3	43,6	34,7
Slovakya	22,1	39,1	44,3	29,2
Çek Cumhuriyeti	18,5	39,7	42,9	27,8
Yunanistan	25,6	48,1	44,9	28,8
İsveç	32,6	30,7	38,1	29,1
Türkiye*	48,1	53,9	50,6	44,9

NOT: Vergisiz 1 litre biranın fabrika çıkış fiyatı, vergisiz bir paket sigaranın fabrika çıkış fiyatı 1 \$ ve 1 litre kurşunsuz süper benzin rafineri çıkış fiyatı 2 \$ ve 1 litre LPG'nin rafineri çıkış fiyatı 1 \$ olarak sabitlenerek hesaplanmıştır.

NOT 2: Bu tablo 01.01.2012 yılı vergi miktar ve oranlarına göre hesaplanmıştır.

*Türkiye: $100\% \cdot 63,3 + 163,3\% \cdot 18 = 192,694 / 100 = 0,92694$ (toplam vergi yükü) Bu oran, belirlenen asgari maktu tutardan yüksek olduğu varsayılarak hesaplamada kullanılmıştır.

AB ile kıyaslama yaptığımızda birliğe ait direktifler doğrultusunda vergi yapısı konusunda daha detaylı açıklamalarda bulunabiliriz. Türkiye elektrik ve kömür hariç tutulduğunda verginin konusu bakımından AB'nin kapsayan kümesidir. AB ÖTV'sinin kapsamına giren mallar dışında kolalı gazozlar, taşıtlar, poşetlenmiş dergiler, elektronik eşyalar, beyaz eşyalar gibi* daha birçok ürün üzerinden vergi almaktadır.

AB ülkelerinde ÖTV mükellefi imal ve ithal edenlerdir. Mükellefiyet konusunda Türkiye mevzuatı açısından bir uyum söz konusu iken vergiyi doğuran olay açısından farklılık bulunmaktadır. Türkiye mevzuatı açısından vergiyi doğuran olay malların teslimi, ithali ve ilk iktisabıdır. Bu yönüyle AB'de vergiyi doğuran olay teslim bağlanmadığı için Türkiye uygulaması ile farklılık göstermektedir. ÖTV açısından gerek AB'de gerekse Türkiye'de vergi muafiyetlerine yer verilmiştir. Muafiyet yapısı Türkiye ile yakınlık göstermektedir. Türkiye'de de diplomatik ve askeri amaçlı istisnalar mevcuttur.

AB üyesi ülkelerde enerji ürünleri genellikle spesifik tarifeye göre alınırken Türkiye'de de spesifik tarifeye göre alınmaktadır. Alkol ürünlerinde bazı ülkelerde alkol derecesi bazı ülkelerde ise plato derecesine göre spesifik tarifeye göre alınırken Türkiye

* Daha ayrıntılı bilgi için çalışmanın sonunda verilmiş olan 4760 Sayılı ÖTV Kanuna Ekli Listelerin güncel oranlarını içeren tablolar incelenebilir.

alkol derecesine göre alınan ülkeler arasında yer almakta olup spesifik ve ad-valorem tarifeyi bir arada kullanmaktadır. Tütün ürünleri üzerinden alınan ÖTV’de ise bir uyum söz konusudur. Türkiye ile birlikte diğer OECD ülkeleri spesifik ve ad-valorem tarifeyi bir arada kullanmaktadır.

Türkiye OECD üyesi ülkeleri içerisinde tütün mamulleri hariç tutulduğunda ÖTV yükü açısından ilk sıralarda yer aldığı gibi AB üyesi ülkeler içerisinde de ilk sıralarda yer almaktadır. Türkiye’de dâhil edildiğinde AB’de süper kurşunsuz benzin, endüstriyel alanda kullanılan mazot, LPG ve mazot üzerinden alınan maktu ÖTV tutarlarının verildiği yukarıdaki tabloya göre Türkiye açısından vergileme farklılığı olan endüstriyel doğalgaz hariç tutulduğunda en yüksek maktu tutarlara sahip olan ülke Türkiye’dir. Aynı şekilde bira üzerindeki vergi yükünün en fazla olduğu ülke yine Türkiye’dir.

Türkiye’nin AB ile uyumlu olduğu bir nokta var ise o da bütün AB ülkeleri ve Türkiye’de en fazla ÖTV hasılatının sağlandığı kalem enerji ürünleridir.

Almanya ve Türkiye’de uygulanan özel tüketim vergilerinin genel yapısını kıyasladığımızda ortaya çıkan sonuçlar şu şekildedir; Öncelikle ülkemizde özel tüketim vergisi tek bir yasal düzenleme altında dört adet mal grubuna ayrılmış listeler halinde uygulanırken, Almanya’da belirlenen mallar için ayrı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin ülkemizde alkol ve tütün ürünleri bir listede farklı cetveller de 4760 Sayılı ÖTV Kanunu’nda düzenlenirken Almanya da; Konyak Vergisi Kanunu, Tütün Vergisi Kanunu, Köpüklü Şarap ve Aramalı Kanunu gibi her biri için ayrı yasal düzenlemeler ile yürürlüğe girmiştir.

Verginin konusu bakımından baktığımızda; Türkiye’deki mal grubu yelpazesinin çok geniş tutulduğunu görebiliriz. Solvent ve türevleri, cep telefonu, buzdolabı, parfüm, videobantları, tıraş köpüğü, kolalı gazozlar, motorlu taşıtların ilk iktisabı gibi birçok ürün bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Ülkemizde ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yaklaşmasının da aslında bir nevi bu verginin genel tüketim vergisine dönüştüğünün göstergesidir. Oysaki Almanya’ya baktığımızda özel tüketim vergilerinin payı KDV’nin üçte biri kadardır. Diğer taraftan kömür, elektrik, nükleer yakıt ve kahve üzerinden Türkiye’de

ÖTV alınmazken Almanya’da alınmaktadır. Almanya’da bu mallar üzerinden alınmasının gerekçesi çevreyi korumak ve enerji tasarrufu sağlamak olduğu söylenebilir. Vergi Türkiye’de spesifik ve ad valorem yada her iki tarife yani karma tarife olarak tarh edilirken; Almanya’da spesifik tarife üzerinden alınmaktadır. Sadece tütün ürünleri karma tarife ile vergilendirilmektedir.

Japonya ve Türkiye açısından bir kıyaslamaya girmeden önce belirtilmesi gereken bir durum varsa o da Japonya’da vergilemede yerleşmenin yüksek olduğudur. Örneğin; 2011 yılında ulusal hükümetin elde ettiği vergi gelirleri toplamda 44.361 milyar Yen iken, yerel hükümetin elde ettiği vergi gelirleri 33.989 milyar Yen’dir³⁵⁷. Nitekim 21.yy ait vergi reformlarının gelişimi ve hedefleri arasında vergisel anlamda desantralizasyon da yerini almıştır. Mümkün olduğu kadar yerel yönetimlere vergileme yetkisi tanınması ana hedeflerden biri olmuştur³⁵⁸.

Türkiye’de özel tüketim vergileri merkezi hükümet tarafında toplanırken Japonya’da yerel hükümetin de aynı vergi konusundan birçok vergilendirme yaptığı görülmektedir. Lakin özel tüketim vergileri açısından bakıldığında ulusal ve yerel anlamda vergi gelirlerinin toplamı içerisinde özel tüketim vergilerinin payı daha düşük düzeyde kalmaktadır. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi 2011 yılında merkezi hükümetin vergi gelirleri içerisinde özel tüketim vergilerinin payı % 14 civarında iken, ulusal ve yerel vergi gelirleri içerisinde özel tüketim vergilerinin payı % 10 civarına düşmektedir. Bu da yerel özel tüketim vergilerinden elde edilen hasılatın diğer vergilere oranla düşük kaldığını göstermektedir.

Genel olarak Almanya kısmında değindiğimiz her mal grubu için ayrı bir vergi düzenlemesinin varlığı Japonya içinde geçerli olmuştur. Türkiye’de özel tüketim vergileri tek bir yasal düzenlemede yer almışken Japonya’da farklı düzenlemeler söz konusu olmuştur. Vergi kapsamında Türkiye’de ki lüks ve dayanıklı tüketim malların oluşturduğu kalem hariç tutulduğunda her iki ülkede de benzer nitelikte mallar yer almıştır. Kömür ve elektrik üzerinden Türkiye’de özel tüketim vergisi alınmaz iken Japonya da bu mallar üzerinden de vergi alınmıştır.

³⁵⁷ OECD, Revenue Statistics-Comparative tables & Details of Tax Revenue Japan,<<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, Erişim: 12.05.2013.

³⁵⁸ Birol KOVANCILAR, “Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 307, Mart 2007, s. 189.

Avrupa Birliği'ne üyelik kapsamında vergi sisteminde düzenlemeler yapan Bulgaristan'da özel tüketim vergileri tek bir yasal mevzuata (2005 yılı 91 Sayılı Özel Tüketim Vergisi ve Vergi Antrepoları Kanunu) dayanmaktadır. Bu yönüyle Türkiye'de ki uygulama ile benzeşmektedir.

Verginin konusu bakımından; alkol, tütün ve enerji ürünlerinin büyük kısmı her iki ülkenin de vergi konusuna girmektedir. Türkiye'de ki ÖTV konusuna giren, kolalı gazozlar, lüks ve dayanıklı tüketim malları ile motorlu taşıtlar Bulgaristan da verginin konusu içine dâhil değildir. Bunun yanında Türkiye'de kömür ve elektrik üzerinden ÖTV alınmamaktadır. Ayrıca Bulgaristan'da şarap üzerinde ÖTV voranı sıfır iken Türkiye'de çeşitli maktu oranlarda vergileme yapılmaktadır. Bu durum vergi sistemleri üzerinde etkili olan toplumsal yapı, inanç gibi unsurlardan kaynaklanmaktadır. Bütün bunlarla birlikte genel olarak kapsam bakımından Türkiye'deki ÖTV'nin Bulgaristan'daki ÖTV'ye göre daha geniş tutulduğunu söyleyebiliriz.

Her iki ülkenin ÖTV sisteminde de spesifik ve ad-valorem tarifelerin kullanıldığını görmekteyiz. Türkiye'de ki sistem Bulgaristan'a göre biraz daha karmaşık bir yapı sergilemektedir. Türkiye'de her iki tarifenin de uygulandığı ürün çeşidi daha fazladır.

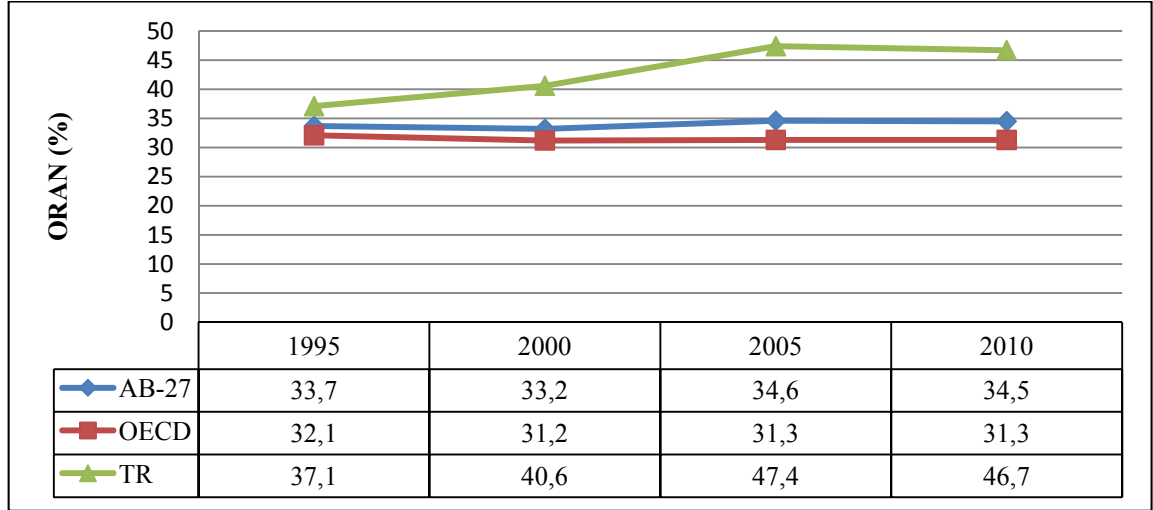
B. Oransal Analiz

Genel olarak tüketim vergileri trendi altında özel tüketim vergisi yapısının OECD, AB ülkeleri ve bu kapsamda Türkiye'ye açısından değerlendirmesini yaptıktan sonra aşağıdaki grafikler ile oransal yapısını özetleyebiliriz.

1. AB ve OECD Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Oransal Analiz

Aşağıdaki grafiğe baktığımızda gerek AB-27 gerekse OECD ülkelerinde tüketim vergilerinin trendi istikrarlı bir yapı çizerken, Türkiye bu trendin üzerinde artan bir yapı çizmektedir.

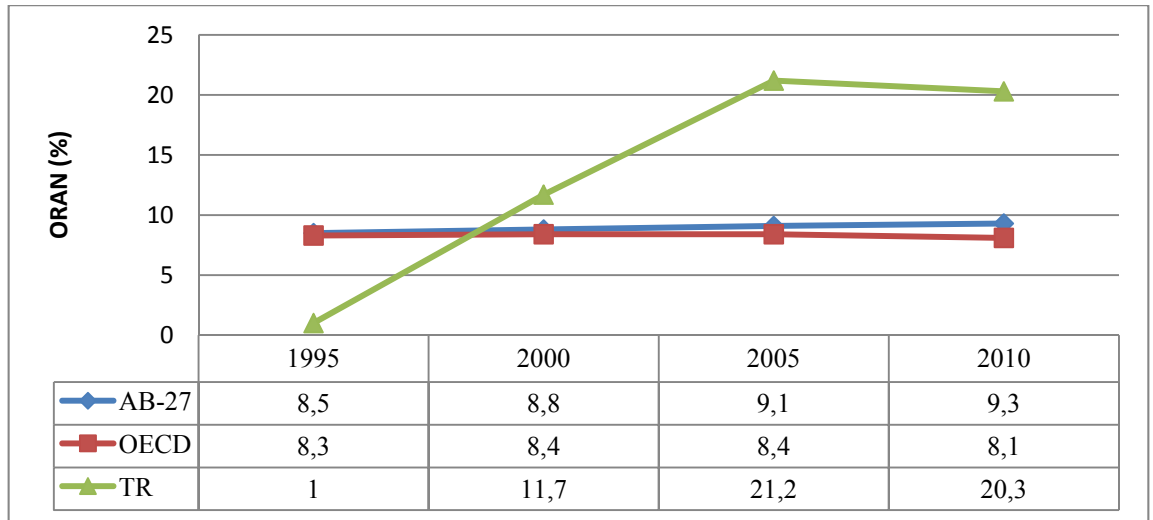
Grafik 4: 1995-2010 Yılları Arasında AB, OECD ve Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Tüketim Vergilerinin Payı



Kaynak: Taxation and Customs Union, Eurostat Statistical Books, **Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway**, 2013 Edition, s.212 & OECD Revenue Statistic-Comperetive Tables, < <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi:05.04.2013) & OECD, “Consumption Taxes as Percentage of Total Taxation”, **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012, s. 124’deki verilere göre tarafımızca oluşturulmuştur.

Bir sonraki grafikte ise aynı durumun ÖTV içinde geçerli olduğunu görmekteyiz. Hatta tüketim vergileri ile kıyasladığımızda ÖTV’deki açığın daha derin olduğunu söyleyebiliriz.

Grafik 5: 1995-2010 Yılları Arasında AB, OECD ve Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Özel Tüketim Vergilerinin Payı



Kaynak: TAXATION AND CUSTOMS UNION, “Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway”, **Eurostat Statisticals Books** 2013 Edition, s. 180 & OECD Revenue Statistic-Comperetive Tables, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 05.04.2013) & OECD, Revenue Statistics–Comperetive Tables, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>, (Erişim Tarihi: 03.05.2013)’deki verilerden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

2. Seçilmiş Ülkelerle Karşılaştırmalı Oransal Analiz

Almanya ve Türkiye’de özel tüketim vergisi uygulamalarının oransal analizi ise bize şu sonuçları vermektedir:

Tablo 52:Alman Federal Cumhuriyetinde 2008-2012 Yılları Arasında Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (milyon Euro) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları & Vergi Yükü (SGK primleri hariç)

	2008	(%)	2009	(%)	2010	(%)	2011	(%)	2012	(%)
1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	296.295	52,8	258.382	49,3	261.251	49,2	289.020	50,4	311.233	51,8
2. İşlem(muamele) Üzerinden Alınan Vergiler	265.217	47,2	265.618	50,7	269.336	50,8	284.330	49,6	288.813	48,2
<i>a. KDV(Dâhilde ve İthalde)</i>	175.989	31,4	176.991	33,8	180.042	33,9	190.033	33,1	194.635	32,4
<i>b. Diğer Tüketim Vergileri</i>	25.812	4,4	31.137	4,7	31.813	4,9	34.574	4,7	33.815	4,5
<i>c. Özel Tüketim Vergileri</i>	63.416	11,3	57.490	12,2	57.481	12	59.723	11,8	59.363	11,3
- Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınanlar	45.509	8,1	39.822	8,8	39.838	8,7	40.958	8,5	40.882	8,1
- Alkol Üzerinden Alınanlar	3.325	0,6	3.305	0,6	3.149	0,6	3.323	0,6	3.284	0,6
- Tütün Mamullerinden Alınanlar	13.574	2,4	13.366	2,6	13.492	2,5	14.414	2,5	14.143	2,4
- Kahve Üzerinden Alınanlar	1.008	0,2	997	0,2	1.002	0,2	1.028	0,2	1.054	0,2
(1-2)TOPLAM	561.512	100	524.000	100	530.587	100	573.350	100	600.046	100
Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	23.7	-	23.5	-	22.4	-	23.1	-	23.4	-

NOT 1: Yukarıdaki tabloda yer alan hesaplamalarda sosyal güvenlik prim gelirleri dahil edilmemiştir.

NOT 2: Servet üzerinden alınan vergiler grubunda yer alan emlak intikal vergisi dolaylı vergi grubunda yer almaktadır. 2008-2012 yılları arasında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ortalama %1 civarında olup bu kalemi muameleler üzerinden alınan vergilerin payına eklediğimizde Almanya’da dolaylı-dolaysız vergilerin dağılımını görebiliriz.

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzung_en_und_Steuereinnahmen/4-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuergruppen-mit-aufteilung-auf-direkte-und-indirekte-steuern-1970-bis-2010-anlage8.pdf?__blob=publicationFile&v=3> & <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzung_en_und_Steuereinnahmen/2013-05-02-steuereinnahmen-nach-steuergruppen-2009-2012.pdf?__blob=publicationFile&v=6>, (Erişim Tarihi: 02.05.2013) & İSTANBUL SANAYİ ODASI, **AB Ülkelerinin Temel ve Ekonomik Göstergeleri (Üye ve Aday Ülke) 2013**, s. 12’ den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tabloya baktığımızda Almanya için şu sonuçları çıkarabiliriz:

- Almanya’da vergi yükü 2008-2012 yılları arasında ortalama % 23,2’dir. Bu oran AB-27 ve OECD ülkeleri ortalamalarına yakındır.
- Dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle küçük dalgalanmalar göstermekle birlikte hemen hemen birbirine eşit durumdadır.
- Dolaylı vergileri oluşturan muamele vergileri ve emlak intikal vergisi içerisinde en fazla paya sahip olan kalem KDV olup 2012 yılı itibariyle toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 32,4’tür. Onu % 11,3’lük pay ile özel tüketim vergileri takip etmektedir.
- Özel tüketim vergileri içerisinde en fazla paya sahip olan vergiler elektrik, enerji ve nükleer yakıt üzerinden alınan vergilerdir. 2012 yılı itibariyle bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 8,1 olmuştur. Bu vergiler içerisindeki en fazla paya da yaklaşık % 7’lik oran ile Enerji Vergisi sahiptir.
- Enerji Vergisi tek başına toplam özel tüketim vergileri hasılatının % 62’sini oluşturmaktadır. Enerji vergilerini % 21’lik oran ile tütün vergisi takip etmektedir.
- Alkol üzerinden alınan beş vergiye rağmen (konyak, köpüklü şarap, bira, alkol oranı düşük vergiler, aramalı vergisi) toplam vergi gelirleri içerisindeki payı % 0,6; toplam özel tüketim vergileri içerisindeki payı ise % 5 civarındadır.

Tablo 53: Alman ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması

	ALMANYA	TÜRKİYE
<i>Vergi Yükü Yüksek Olan Ülke</i>	✓	
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı Vergilerin Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>		✓
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde ÖTV Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>		✓
<i>ÖTV Gelirleri İçerisinde En Fazla Paya Sahip Olan Mal Grubu</i>	Petrol ve Enerji Ürünleri	Petrol ve Enerji Ürünleri(Akaryakıt)

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Bu veriler ışığında Türk Vergi Sistemi ve onun kapsamında ÖTV’nin Almanya ile oransal karşılaştırmasını şu şekilde yapabiliriz:

- Öncelikle vergi yükü açısından Almanya, Türkiye’nin üzerinde yer almaktadır. Türkiye’de vergi yükü son yıllar için ortalama % 19 civarındadır. Özellikle her

iki ülkenin toplam vergi gelirleri hesaplamalarına sosyal güvenlik primlerini de dâhil ettiğimizde bu fark derinleşmektedir.

- Dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre bir karşılaştırma yaptığımızda Almanya da dolaylı-dolaysız vergilerin payları eşit düzeyde iken; Türkiye’de dolaylı vergilerin ağırlığı gözlenmektedir.
- Genel tüketim vergisi olarak her iki ülkede de uygulanan KDV’nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı her iki ülkede de % 30’lar civarında iken, farklılık ÖTV’de meydana gelmektedir.
- Alman vergi sistemi içerisinde özel tüketim vergilerinin payı % 11,8 civarında iken Türkiye’de bu oran % 22 civarındadır. Türkiye açısından bir genel tüketim vergisi ile bir özel tüketim vergisinin hasılatları birbirine bu kadar yaklaşması sonucu özel tüketim vergisinin adeta genel tüketim vergisine dönüşmüş olduğu söyleyebiliriz.
- Her iki vergi sistemi içerisinde de enerji-akaryakıt üzerinden alınan özel tüketim vergisinin toplam özel tüketim vergisi hasılatı içerisinde en yüksek paya sahip olan grubu oluşturduğu görülmektedir. Ancak değerlendirme açısından, yukarıda değindiğimiz her iki ülkenin ÖTV sisteminin farklılıklarını göz önünde bulundurmak gerekir.

Tablo 54: Japonya’da 2007-2011 Yılları Arasında Toplam Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (Milyar Yen) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) & Vergi Yükü (SGK Primleri Hariç)

	2007	(%)	2008	(%)	2009	(%)	2010	(%)	2011	(%)
1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	33.529	63,6	27.539	60,1	22.361	55,6	25.647	58,7	26.253	59,2
2. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	19.126	36,3	18.291	39,9	17.881	44,4	18.060	41,3	18.108	40,8
<i>a. Genel Tüketim Vergisi</i>	10.271	19,5	9.968	21,8	9.807	24,4	10.033	23,0	10.199	23,0
<i>b. Diğer Tüketim Vergileri</i>	2.073	4,0	1.980	4,3	1.704	4,2	1.560	3,5	1.556	3,5
<i>c. Özel Tüketim Vergileri</i>	6.782	12,8	6.343	13,8	6.370	15,8	6.467	14,8	6.353	14,3
- Petrol ve Enerji Ürünleri Üzerinden Alınanlar	4.118	7,8	3.835	8,3	3.941	9,7	4.008	9,2	3.857	8,7
- Alkol Üzerinden Alınanlar	1.524	3,0	1.461	3,2	1.461	3,6	1.389	3,2	1.348	3,0
- Tütün Mamulleri Üzerinden Alınanlar	1.139	2,0	1.048	2,3	1.012	2,5	1.071	2,4	1.148	2,6
(1-2)TOPLAM	52.656	100	45.831	100	40.243	100	43.707	100	44.361	100
Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	18,1	-	17,4	-	15,9	-	16,3	-	16,4	-

NOT: Japon vergi sistemi içerisinde özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirilen motorlu araçlar tonaj vergisi, OECD hesaplamalarında tekrarlayan vergiler kısmında yer alıp özel tüketim vergisi hesaplamasında yer almamıştır. Bu vergiden 2011 yılı itibariyle 722 milyar Yen hasılat elde edilmiştir.

Kaynak: OECD, Revenue Statistics-Comparative tables & Details of Tax Revenue-Japan, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 12.05.2013). & İstanbul Sanayi Odası, a.g.e., s. 12.

Yukarıda ki tabloya baktığımızda Japonya için şu sonuçları elde edebiliriz:

- Öncelikle, 2007-2011 yılları arasında vergi yükü ortalamasına baktığımızda AB ve OECD ortalamalarının aşağısında olduğunu söyleyebiliriz.
- Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı yıllar itibariyle dalgalanma göstermekle birlikte, dolaysız vergilerin üstünlüğü söz konusudur. Daha öncede söylediğimiz gibi bu durum gelir dağılımında adalet açısından arzu edilmektedir. Ancak bu zaman dilimi içerisinde dolaylı vergilerin payında artış gözlenmektedir.

- 2011 yılı itibariyle tüketim vergileri içerisinde ortalama % 56,4'lük oran ile genel satış vergileri ağırlıklı paya sahiptir. Genel satış vergilerini, % 35'lik oran ile özel tüketim vergileri, %8,6'lık diğer tüketim vergileri takip etmektedir.
- Özel tüketim vergileri içerisinde en fazla paya sahip olan kalem ise benzin, LPG, petrol, kömür gibi ürünlerin oluşturduğu petrol ve enerji ürünleridir. Bu kalemin 2011 yılı itibariyle toplam ÖTV içerisindeki payı, % 60,7 olmuştur. Bunun içerisinde en fazla paya ise benzinden alınan, benzin vergisi sahiptir.
- Petrol ve enerji ürünlerini % 21,2'lik pay ile alkol ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi, % 18,1'lik pay ile tütün mamullerinden alınan özel tüketim vergileri takip etmektedir.

Tablo 55: Japon ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması

	JAPONYA	TÜRKİYE
<i>Vergi Yüğü Yüksek Olan Ülke</i>		✓
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı Vergilerin Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>		✓
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde ÖTV Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>		✓
<i>ÖTV Gelirleri İçerisinde En Fazla Paya Sahip Olan Mal Grubu</i>	Petrol ve Enerji Ürünleri	Petrol Ürünleri ve Enerji (Akaryakıt)

Kaynak: Tablo tarafımızca hazırlanmıştır.

Bu veriler ışığında her iki ülkenin vergi sistemi ve onun kapsamında özel tüketim vergilerini kıyasladığımızda şu sonuçları elde ederiz:

- Vergi yükü açısından Türk vergi yükü, Japon vergi yükünden ortalama üç puan daha fazladır. Türkiye'de son yıllarda vergi yükü ortalama % 19 civarında iken, Japonya da bu oran % 16 civarında gerçekleşmiştir.
- Japonya'da dolaysız vergilerin ağırlığı söz konusu iken Türkiye'de bunun tam tersi bir durum söz konusudur. Bu da Japon vergi sisteminin görünümünü daha adil yapmaktadır.
- Gerek genel tüketim vergisi, gerekse özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı Türkiye'de daha yüksektir.
- Her iki ülke açısından ortak bir nokta var ise o da özel tüketim vergisi gelirleri içerisinde en fazla paya sahip olan kalemin enerji ve petrol ürünleri olduğudur. Söz konusu bu durum Almanya içinde geçerli olmuştur.

Tablo 56: Bulgaristan’da 2008-2012 Yılları Arasında Toplam Vergi Türleri İtibariyle Elde Edilen Hasılat (Milyon BGN) & Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%) & Vergi Yükü (SGK Primleri Hariç)

	2008	(%)	2009	(%)	2010	(%)	2011	(%)	2012	(%)
1. Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	4.178,9	26	3.792,1	26,4	3.366,1	24,9	3.658,1	25,3	3.750,3	24,6
2. Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	11.945,9	74	10.565,9	73,6	10.134	75,1	10.808,5	74,7	11.539,2	75,4
<i>a. Genel Tüketim Vergisi</i>	7.485,4	46,4	6.432,5	44,8	6.267,1	46,4	6.611,7	45,7	7.151,9	46,8
<i>b. Diğer Tüketim Vergileri</i>	408,9	2,5	288,9	2	299	2,2	336,7	2,3	304,2	2,1
<i>c. Özel Tüketim Vergileri</i>	4.051,6	25,1	3.844,5	26,8	3.567,9	26,4	3.860,1	26,7	4.047,8	26,5
(1-2)TOPLAM	16.124,8	100	14.358	100	13.500,1	100	14.466,6	100	15.289,5	100
Toplam Vergi Gelirleri/GSYİH	23,5	-	20,7	-	20,0	-	19,4	-	20,6	-

Kaynak: Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria, Data on the Republican Budget, Archive 2008-2012, <<http://www.minfin.bg/en/statistics/7>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013). & İstanbul Sanayi Odası, a.g.e., s. 12.

Yukarıdaki tabloya bakarak Bulgaristan vergi sistemi kapsamında ÖTV’ne dâhil şu değerlendirmeleri yapabiliriz:

- Öncelikle söz konusu ülkenin ele alınan zaman aralığında vergi yükü, AB ve OECD ortalamasının aşağısında yer almaktadır.
- Vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin büyük bir ağırlığı vardır. Özellikle yukarıda olduğu gibi sosyal güvenlik primlerinin dâhil olmadığı hesaplamada vergilemede adaletsizliğin olduğunu ve gelir dağılımı üzerinde bozucu etkisinin olabileceğini söyleyebiliriz.
- 2012 yılı itibariyle dolaylı vergileri oluşturan tüketim vergileri içerisinde % 62’lik oran ile en fazla paya sahip olan vergi genel tüketim vergisi niteliğinde uygulanan katma değer vergisi olmuştur. Katma değer vergisini % 35,1’lik oran ile özel tüketim vergisi takip etmiştir. Her iki oranda AB-27 ortalamasının en yükseğini oluşturmaktadır.
- Özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı son beş yıl için ortalama % 26,3’tür. Üç ana mal grubu üzerinden alınan vergi de en fazla hasılat

sağlanan kalem ise petrol ve enerji ürünleri olmuştur. Ondan sonra tütün ürünleri gelmiş en az ÖTV hasılatı ise alkol ürünleri üzerinden elde edilmiştir³⁵⁹.

Tablo 57: Bulgar ve Türk Vergi Sistemlerindeki ÖTV'lerin Karşılaştırılması

	BULGARİSTAN	TÜRKİYE
<i>Vergi Yüklü Yüksek Olan Ülke</i>	✓	
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Dolaylı Vergilerin Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>	✓	
<i>Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde ÖTV Payının Yüksek Olduğu Ülke</i>	✓	
<i>ÖTV Gelirleri İçerisinde En Fazla Paya Sahip Olan Mal Grubu</i>	Petrol ve Enerji Ürünleri	Petrol Ürünleri ve Enerji (Akaryakıt)

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

Her iki ülke açısından bir değerlendirme yaptığımızda:

- Vergi yükü açısından her iki ülke de AB ve OECD ortalamasının altında yer alıp birbirine çok yakındır. Türkiye’de son dönemler itibariyle vergi yükü % 19 civarında iken Bulgaristan’da % 20 civarındadır.
- Dolaylı-dolaysız vergi ayırımında her iki ülkede de dolaylı vergilerin payı daha fazla olmasına karşın Türkiye’de bu oran son dönemlerde % 66 civarında iken Bulgaristan’da bu oran % 75 civarında gerçekleşmiştir.
- Gerek KDV’nin gerekse ÖTV’nin toplam vergi gelirleri içerisinde en fazla sahip olduğu ülkede yine Bulgaristan olmuştur.
- Türkiye, Almanya, Japonya ve Bulgaristan da özel tüketim vergisi içerisinde en fazla paya sahip olan ürün grubu petrol ve enerji ürünleridir.

³⁵⁹ 2011 yılı itibariyle toplam ÖTV hasılatının %49,4 petrol ve enerji ürünleri, %43,7 tütün ürünleri ve %6,8 alkol ürünleri oluşturmuştur. Bknz: EUROPEAN COMMISSION, DIRECTORATE GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, Excise Duty Tables, Energy Products and Electricity- Alcoholic Beverages- Manufactured Tobacco, July 2012, s. 6-5-5.

SONUÇ

Türk Mali Sistemin iki temel bileşeni kamu harcamaları ve kamu gelirleridir. Çeşitli sınıflandırma ölçütlerine göre ayırabileceğimiz kamu harcamaları, zaman içinde gelişen ve çeşitlenen kamu hizmetleri ile birlikte sürekli artış eğilimi göstermektedir. Günümüz modern devletlerinde kamu harcamalarının kaynağını oluşturan kamu gelirlerinin % 80-95'i vergilerden oluşmaktadır. Geriye kalan kısmı ise mülkiyet gelirleri, alacakların tahsilâtı, cezalar gibi gelir kaynaklarından meydana gelmektedir. Artan ve çeşitlenen kamu harcamalarını karşılamak için yeni bir gelir kaynağı oluşturulabileceği gibi, var olan vergilerin oranı arttırılarak da finansman sağlanabilir. Gelir sisteminde bir değişikliğe gidilmediği takdirde ise gelirlerin giderleri karşılayamadığı miktar kadar borçlanma yoluna gidilebilir. Bu noktada kamu harcamalarını karşılamak adına iki olgu karşımıza çıkmaktadır. Birincisi olağan kamu gelirleri, ikincisi ise olağandışı kamu gelirleri olarak da adlandırabileceğimiz borçlanmadır. İkisi arasındaki tercihler birbiriyle etkileşim içerisindedir.

Günümüz vergi sistemlerinin yapısı, ağırlıklı olarak gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergiler ile çoğunluğunu tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Türk Vergi Sistemi tarihsel açıdan bakıldığında, bugünkü yapısına ulaşıncaya kadar belli başlı gelişme evrelerinden geçmiştir. Osmanlı'da vergi sistemi, tarıma dayalı ekonomik yapıdan dolayı, ağırlıklı olarak tarım üzerinden elde edilen ve gelir ile kazançta göre dolaysız vergilerden oluşan ayni-federatif bir yapıdaydı. Osmanlı tarihi açısından her alanda olduğu gibi mali alanda da bir reform niteliği taşıyan Tanzimat Fermanı sonrasında ise vergi sistemi nakdi-merkeziyetçi bir yapıya dönüşmüş olmakla birlikte, tarımsal üretim üzerinden alınan Aşar Vergisi, vergi sisteminin temelinde yer almaya devam etmiştir. 19 yy.'ın ortalarında gerileme dönemi içerisine giren Osmanlı Devleti, mali sisteminde gittikçe önemli bir yer işgal etmeye başlayan borçlar nedeniyle mali çıkmaza girmiş ve yeni gelir kaynakları arayışına başlamıştır. Bu durum bir nevi özel tüketim vergisi niteliğindeki tütün, tuz gibi mali tekellerin oluşmasına neden olmuş ve bu unsurlar kısa sürede Osmanlı Mali Sisteminde önemli birer gelir kaynağı haline gelmiştir.

Cumhuriyet Dönemine geçilmesi ile birlikte Türk Vergi Tarihinin önemli reformlarından biri olan Aşar Vergisi'nin kaldırılmasının da etkisiyle, mali tekellerin

ağırlığı artarken bunun yanında muamele vergileri Türk Vergi Sistemi içerisinde yer almaya başlamıştır. Muamele vergilerinin Türk Vergi Sistemi içerisinde yer almasıyla birlikte, dolaylı vergilerin ağırlığı gittikçe artmıştır. Dolaylı vergilerin ağırlığının artmasında, Aşar Vergisi'nin kaldırılması yanında, çeşitlenen kamu hizmetlerinin doğurduğu yeni vergi kaynakları arayışının da etkisi vardır.

Osmanlı Devletinde günlük hayata dair pek çok kamu hizmeti gelişmiş vakıf sistemi aracılığı ile karşılandığından, klasik anlamda kamu harcamaları büyük oranda askeri harcamalardan oluşmaktaydı. Tanzimat sonrasında yavaş, Cumhuriyet Döneminde ise hızlı bir gelişim süreci ile birlikte kamu harcamaları bayındırlık, eğitim, sağlık, sosyal güvenlik vb. şekillerde çeşitlenmiştir. Artan bu harcamaların karşılanması için yeni finansman kaynağı arayışlarını arttırmış, bu durum devleti uygulaması kolay ve hızlı, hâsılası yüksek olan tüketim vergilerine yöneltmiştir.

1950'li yıllara gelindiğinde, dolaysız vergi reformu niteliğindeki gelişmelerle günümüzdeki gelir, kurumlar, veraset ve intikal, motorlu taşıtlar gibi vergilerinin temeli atılmıştır. Vergi sistemi içerisinde yer alan dolaylı vergilerin temelleri ise yakın zamanda gerçekleşen iki önemli vergi reformu ile atılmıştır: Bunlardan ilki, 1985 yılında yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Kanunu; ikincisi, 2002 yılında yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi Kanunu olmuştur.

Görüldüğü gibi dolaysız vergiler, dolaylı vergilere göre daha önce vergi sistemimizde yer almasına karşın günümüzde KDV ve ÖTV kadar ağırlıklı bir paya sahip olamamıştır. Bunda etkili olan iki temel unsurdan birisi, tüketim vergisi uygulamalarının mükellef tepkisini çok fazla çekmeden gelir sağlama konusunda daha hızlı sonuç vermesi; ikincisi ise, Türkiye gibi mali sistemin tam oturmadığı gelişmekte olan ülkelerde uygulama rahatlığı sağlamasıdır. Özellikle ÖTV, gerek mükellef sayısının azlığı gerekse kapsamına giren ürün sayısının azlığı sayesinde vergi sistemi içinde çok çabuk bir şekilde kendine yer bulmuştur.

2002 yılında Türk Vergi Sistemi içerisinde modern bir yapıya kavuşan Özel Tüketim Vergileri, dünya vergi tarihinin en eski vergilerinden birini oluşturmaktadır. Ortaçağ da genellikle savaş gibi olağanüstü dönemlerde kamu harcamalarını karşılamak için tuz, şeker, kahve, tütün gibi talebin fiyat esnekliği küçük olan birçok mal üzerinden

alınan bu vergiler 21. yy gelindiğinde bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergilerinin yaygınlaşması ile birlikte yerini genel tüketim vergilerine bırakarak; daha çok sosyal gerekçelerle enerji, tütün, alkol ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergilerine bırakmıştır. Bu haliyle ÖTV günümüzde dünya ülkelerinde % 90 oranında bu üç ürün üzerinden tahsil edilmektedir. Çevre kirliliği, toplum sağlığı gibi argümanlar ise bu vergi konularının gerekçelerini oluşturmaktadır. Enerji ve alkol ürünleri genellikle spesifik olarak vergilendirilirken, tütün mamullerinin ise hem spesifik hem de ad-valorem olarak vergilendirildiği görülmektedir.

4760 Sayılı Kanun ile vergi sistemimiz içerisinde yer alan ÖTV, bir yandan dağınık halde olan dolaylı vergileri düzenleme yönüyle KDV'yi tamamlayıcı bir vergi olmuş, diğer yandan da 1963 yılında Ankara Anlaşması ile başlayan ve hala devam eden AB'ye üyelik sürecine katkı sağlamak adına süreci tamamlayıcı bir vergi olarak 2002 yılında uygulamaya girmiştir. Dört listeye ayrılmış mal ve hizmetler üzerinden alınan ÖTV (KDV'yi dâhilde ve ithalde alınan şeklinde ayırdığımızda) toplam kamu ve vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından birinci sırada yer almaktadır. Günümüzde toplam vergi gelirlerinin ortalama % 24'ünü oluşturan bu vergi toplam kamu gelirlerinin ortalama % 21'ini oluşturmaktadır. Toplam mükellef sayısı 15.000'ni geçmeyen bir vergiden bu oranlarda vergi tahsil edilmesi özel tüketim vergisinin teorik yapısı ve gerekçeleri ile çelişmektedir. Bu oranlarla üç milyonu aşkın mükellefe sahip olan gelir vergisi, katma değer vergisi gibi genel nitelikli vergilerin üzerinde yer almaktadır.

Türkiye'de yürürlüğe girdiği ilk yıllardan son yıllara kadar, ÖTV'den elde edilen hasılatın yaklaşık % 80'ni I sayılı listeyi oluşturan petrol ürünleri üzerinden tahsil edilmiştir. Son yıllarda bu oran % 60'lara düşmüştür. Ancak bu düşüş ÖTV hasılatında bir azalma meydana getirmemiştir. Petrol ürünleri üzerinde hala ağır vergi yükleri bulunmakla birlikte, artık bu yük III sayılı listeyi oluşturan alkol ve tütün ürünleri üzerinde daha fazla hissedilir hale gelmiştir. Petrol ürünleri üzerindeki ÖTV yükü sanayi ve tarım kesimini olumsuz etkileyerek rekabet güçlerini kırarken, alkol ve tütün ürünleri üzerindeki yük ise kaçakçılığı tetiklemektedir.

II sayılı listede yer alan motorlu taşıtların yüksek oranlarda vergilendirilmesi ise otomotiv sektöründe durgunluğa neden olmakla beraber tüketicilerin refah düzeyleri üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır. Fabrika çıkış fiyatı yaklaşık 20.000 TL

olan bir otomobilin ÖTV ve KDV'nin eklenmesiyle fiyatı 35.000 TL civarında olmaktadır. IV sayılı listede yer alan lüks tüketim malları ile dayanaklı tüketim mallarının toplam ÖTV hasılatı içerisindeki payı az olmakla birlikte bu listede tıraş köpükleri, dergi, gazete, buzdolabı gibi gündelik hayata dair malların bu listeler dâhilinde yer alması ÖTV'yi adeta bir genel tüketim vergisine çevirmiştir.

Türkiye'de ÖTV uygulaması konusunda getirebilecek bir diğer eleştiri ise ÖTV'nin KDV matrahına bir maliyet unsuru olarak eklenmesidir. Bu durum verginin tekrar vergilendirilmesine neden olmaktadır ki, bu durum vergileme anlayışı açısından geçerliliği olan bir uygulama değildir.

Kendi yapısı içerisinde çeşitli aksaklıkları barındıran ÖTV, Türk Mali Sistemi içerisinde harcama ve borçlanma yapısına da etki etmektedir. Kamu gelirlerinin ortalama % 21'ini oluşturduğunu söylediğimiz ÖTV, dar anlamda kamu harcamalarını ifade eden merkezi yönetim bütçe harcamalarının % 19'unu karşılayan önemli bir yere sahiptir. Çeşitli nedenlerle artan kamu harcamalarını karşılama açısından ÖTV ek finansman konusunda devletlerin rahatlıkla başvurabileceği bir gelir kalemi olmuştur. Buna yol açan iki önemli etken bulunmaktadır: Birincisi, bütün dolaylı vergilerde hâkim olan mali anestezi etkisi diye nitelendirdiğimiz, verginin fiyat mekanizması içerisinde gizlenmesinden dolayı toplumsal tepkileri daha düşük düzeyde tutma etkisi; ikincisi ise, ÖTV'nin kendi yapısından kaynaklanan (toplum sağlığı, çevre sağlığı, bazı kamu hizmetlerinden daha fazla yararlananlardan daha fazla vergi alınması, lüks tüketimi vergilendirme gibi) bir takım gerekçelerin öne sürülmesi ile daha rahat arttırılabilir bir vergi olması etkisidir. Ayrıca Türkiye'de Bakanlar Kurulu'na ÖTV oranlarını arttırıp azaltma konusunda geniş yetkilerin tanınması ve ÖTV'nin vergileme döneminin birer aylık dönemlerden oluşması (petrol ürünlerinde vergilendirme dönemi 15 gün) bütçede gider artışı yaşanan durumlarda, ÖTV oran ve tutarlarında artışa başvurulmasına neden olmaktadır.

Bakanlar Kurulu'na ÖTV oran ve tutarlarında bu kadar yüksek düzeyde arttırma ve azaltma yetkisi verilmesi, ÖTV kanun tasarısının meclis görüşmelerinde eleştirilmiş ve bu eleştiri günümüzde de devam etmektedir. Türkiye gibi, bütçe yapısı sürekli açık veren ve gelişmekte olan bir ülkede vergi oranı konusunda Bakanlar Kurulu'na bu kadar geniş yetkilerin verilmesi hükümetlerin oy maksimizasyonu sağlamak adına kamu

harcamalarını kısmaktan, borçlanma yoluna gitmekten, yeni vergiler yürürlüğe koymaktan ya da özellikle gelir, kurumlar, veraset ve intikal vergisi gibi dolaysız vergi grubunda yer alan vergilerin oranlarını arttırmaktan görece daha kolay ve siyasi çıkarlarla örtüşebilecek bu verginin istismar edilmesine neden olabilmektedir.

Bütün bu sebeplerden dolayı ülkemizdeki ÖTV uygulamasının eleştirilmesinin altında yatan temel nedenlerden ilki, dolaylı vergilerin yol açtığı adaletsizliktir. İkinci eleştiri nedeni ise bütçe açıklarının giderilmesi için ÖTV oranlarında sürekli artışa gitmenin, çözüm getirmeyen geçici bir uygulama olması ve yapısal sorunları gidermeye yönelik adımlar atılmasını geciktirmesidir (Örneğin; kayıt dışılıkla mücadele, kamu harcamalarının daha iyi denetlenmesi ve israfın önlenmesi gibi bazı yapısal sorunlar).

ÖTV'nin teorik gerekçesi; lüks ve tüketimi alışkanlık verici mallar ile nispeten talep esnekliği zayıf olan mallar üzerinden alınmasıdır. Bu noktada Türkiye'deki yapı ile dünya ülkelerindeki yapının ne olduğu konusu önem kazanmaktadır. Kıyaslama konusunda Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD ile Türkiye'deki ÖTV'nin gerekçesini de oluşturan ve dünya üzerindeki en başarılı siyasi bütünleşme olan AB kapsamında değerlendirmeler yapılmıştır.

Öncelikle söylenmesi gereken ilk konu, bahsi geçen uluslararası organizasyonlara üye ülkelerdeki ÖTV kapsamına giren mallar ile Türkiye'de ÖTV kapsamına giren mallar arasındaki farklılıktır. OECD ve AB üyesi ülkelere bakıldığında genellikle çok fazla çeşitlendirmeye gidilmeden enerji, alkol ve tütün ürünleri üzerinden ÖTV alınırken, ülkemizde motorlu taşıtlar, buzdolabı, cep telefonu, parfüm, tıraş losyonu, gazete, dergi gibi lüks tüketim malı olarak kabul edilemeyecek temel tüketim malları üzerinden tahsil edilmektedir. Lüks tüketim malları üzerinden alınan vergiler açısından dikkat çekici olan bir diğer nokta ise kürk ve pırlanta ürünleri için belirlenen ÖTV oranları ile tıraş losyonu, deodorant gibi temel tüketim malları için belirlenen ÖTV tutarlarının aynı olmasıdır.

Öte yandan birçok OECD ve AB ülkesinde elektrik ve kömür üzerinden enerji tasarrufu ve çevre kirliliği gerekçeleri ile ÖTV alınırken, bu mallar Türkiye'de ÖTV kapsamına girmemektedir. Türkiye'de ve bazı dünya ülkelerindeki ÖTV uygulamasında vergi konusu açısından bazı farklılıklar söz konusu iken vergi tarifesi açısından nispeten

daha uyumlu bir tablo vardır. Birçok ülkede ÖTV'nin tarhında hem spesifik hem de ad-valorem tarife kullanılmaktadır.

ÖTV yapısı açısından farklılıklara yer verildikten sonra oransal olarak vergi hasılatı açısından bir kıyaslama yapabiliriz. Genel vergi yapısı itibariyle Türkiye, gerek OECD gerekse AB ülkeleri açısından vergi yükünün en düşük olduğu ülkelerden biri iken vergilerin dolaylı-dolaysız olarak bileşimi konusunda sosyal güvenlik primleri hariç, dolaylı vergilerdeki % 65 civarındaki ağırlığı ile söz konusu ülkelerin gerisinde yer almaktadır. Çünkü bir vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilere, dolaysız vergilere kıyasla daha az oranda yer verilmesi, vergileme ve gelir dağılımında adaleti sağlama konusunda, en azından günümüz şartları altında, başarılı bir vergi sisteminin göstergesi kabul edilmektedir.

Genel vergi yapısı oransal olarak bu olmakla birlikte tüketim vergileri yapısına bakıldığında hem OECD'nin hem de AB'nin gelişmiş ülkelerinde, vergi sisteminin oturmuş olmasının etkisiyle, tüketim vergileri kendi seyrinde artışlar gösterirken, bu artış genel tüketim vergileri ile gerçekleşmiştir. Özel tüketim vergileri ise azalış göstermiştir. Ancak Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından tüketim vergilerindeki artış hem gelişmiş ülkelere göre daha yüksek oranda gerçekleşmiş, hem de gerek genel gerekse özel tüketim vergileri anlamında bir artış söz konusu olmuştur.

Özellikle Türkiye'de ÖTV'den elde edilen hasılat dünya üzerindeki diğer birçok ülkede uygulanan genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ile aynı düzeye ulaşmış, hatta bazı ülkelerdeki genel tüketim vergilerinin payını da geçmiştir. Bu durum aynı zamanda ÖTV'nin Türkiye'deki uygulanma şeklinin, ÖTV'nin teorik çerçevesine çok uygun olmadığını göstermektedir.

Örnek ülke uygulaması olarak alınan Almanya, Japonya ve Bulgaristan açısından bir değerlendirme yaptığımızda; Almanya karşısında vergi yükü bakımından Bulgaristan karşısında ise hem vergi yükü, hem dolaylı-dolaysız vergilerin payı, hem de özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından daha olumlu bir tablo görülürken, Japonya karşısında hem vergi yükü hem dolaylı-dolaysız vergi ayrımı hem de özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı bakımından olumsuz bir tablo karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'deki ÖTV'nin, incelenen kuruluşlar ve ülkeler kapsamında benzerlik gösterdiği en önemli husus, ÖTV içerisindeki mal gruplarından biri olan petrol ve enerji ürünlerinden elde edilen hasılatın toplam ÖTV hasılatı içerisindeki payının yüksekliği konusunda olmuştur.

Özetle; bu tez ile yapılan analizler sonucunda Türkiye'de mevcut vergi sisteminin oluşmasını sağlayan gelişmeler ile birlikte, vergi sistemi içerisinde uygulanmaya başlandığı tarihten günümüze kadar toplam vergi gelirlerinin yaklaşık ¼'ünü karşılayan özel tüketim vergisinin bazı ülke kıyaslamaları sonucu dünyadaki genel trendin aksine bir çizgide, üstelik hem kendi yapısı ile hem de dünya uygulamaları ile çelişen bir şekilde ilerlediği görülmüştür.

Bu çelişkili yapıdan kurtulmak için Türkiye'de ÖTV açısından bazı düzenlemelere ihtiyaç vardır. Bu düzenlemeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Öncelikle ÖTV'nin bugün gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin mali sistemleri içerisinde yer alan modern bir vergi olduğu kabul edilerek, böyle bir verginin Türk Mali Sistemi içerisinde de uygulanmasına devam edilmelidir. Kamu gelirleri açısından bu kadar büyük paya sahip olan bir vergiden tamamen vazgeçilmesi pek mümkün gözükmemektedir.
- ÖTV uygulamasının devam edilmekle birlikte bazı düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemelerin ilki IV sayılı listenin tamamen ÖTV kapsamından çıkarılması olmalıdır. IV sayılı listede yer alan mallar üzerinden sadece KDV alınmalıdır. Kürk, inci, pırlanta, havyar gibi lüks tüketim malları için gerekirse yeni bir KDV oranı belirlenmelidir. Bilindiği üzere pırlanta üzerinden sadece ÖTV tahsil edilmekte, KDV ise alınmamaktadır. Bunun gerekçesi olarak pahada ağır, yükte hafif olan bu ürünün kolaylıkla kaçak yollarla ülkeye sokulması endişesidir. Bu şekilde yine bu tür ürünler üzerinden sadece bir tüketim vergisi alınacaktır.
- Otomotiv sektörünü ve toplum refahını azaltan II sayılı mallar üzerinden alınan ÖTV konusunda dünyanın çoğu ülkesinde ÖTV alınmadığı da göz önünde bulundurularak ya tamamen kaldırılmalı ya da çevrecilik ile kamu harcamalarını daha fazla fayda sağlayana ödetme gerekçeleri ile oranlarında indirimler yapılarak uygulamasına devam edilmelidir.

- Dünyanın en pahalı benzinini, motorinini kullanan bir ülke olarak bu durumun sanayi ve tarım kesiminin üretim yapısını olumsuz yönde bozucu etkisinden dolayı I sayılı listede yer alan ürünler üzerindeki ÖTV yükü yeni düzenlemeler ile bozucu etkiyi ortadan kaldıracak düzeyde düşürülmelidir. Böylece akaryakıt kaçakçılığının da önüne geçilebilecektir.
- III sayılı listedeki mallar üzerinden alınan ÖTV tutarları kaçakçılığı arttıracak düzeyde olmamalı, bu listede yer alan mallar üzerinden alınan ÖTV tutarları da bu noktada revize edilmelidir.
- I, II ve III sayılı listede yer alan ürünler üzerinden alınan vergi oran ve tutarlarında yeni düzenlemeler yapılırken, bu oran ve tutarların kendi içerisinde tutarlı olmasına dikkat edilerek en yüksek oran ve tutar ile en düşük oran ve tutar arasındaki fark çok derin olmamalıdır. Ayrıca dizelden daha çevreci bir yakıt olan kurşunsuz benzin üzerinden daha fazla ÖTV alınması gibi, ÖTV gerekçeleri ile ters düşecek uygulamalara son verilmelidir.
- Hükümetlerin bütçe açıklarını kapatmada ve buna bağlı olarak kamu kesimi borçlanma gereğini azaltmada ÖTV'ye rahatlıkla başvurabilmesini sağlayan Bakanlar Kuruluna ÖTV oranları konusunda verilen geniş yetkiler kısıtlanmalıdır. Böylece parlamentonun yetkileri de aşılmamış olacaktır.
- Mali disiplini sağlayabilmek için ÖTV gibi dolaylı vergiler üzerinde değişiklikler ile kolaya kaçılmamalı, bunun yerine Türk Mali Sisteminin yapısına yönelik ihtiyaç duyulan düzenlemeler yapılmalıdır. Bu noktada kayıt dışılıkla mücadele edilmeli, vergi idareleri etkin hale getirilmeli, kamu harcamalarında denetim ve saydamlık sağlanmalıdır.
- Son olarak ÖTV'nin, KDV matrahına dâhil edilerek verginin vergisi alınması uygulamasına son verilmelidir.

Bütün bu düzenlemeler ile birlikte Türkiye'de uygulanan özel tüketim vergisi gerek teorik yapısı ile gerek gerekçeleri ile gerekse gelişmiş ülkelerdeki uygulamalarla çelişmeyecektir.

KAYNAKÇA

- ACUN Fatma, “Klasik Dönem Eyalet İdare Tarzı Olarak Tımar Sistemi ve Uygulaması”, **Türkler**, C. 9, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara, 2002.
- AKALIN Güneri, **Atatürk Dönemi Maliye Politikaları**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2008/384, Ankara, 2008.
- AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikalarının Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, Sayı: 2, Ankara, 1999.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1999.
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Ankara, 2001.
- AKIN Yeliz Neslihan, “Türkiye’de Akaryakıt Vergi Oranları ve Fiyatları”, **Mihenk Dergisi**, <http://www.mihenkdersisi.com/YazarYazi-Turkiyede_Akaryakit_Vergi_Oranlari_ve_Fiyatlari-325769-350935.html>, (Erişim Tarihi: 25.04.2013).
- AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994.
- Akşam Gazetesi**, “Bütçedeki ÖTV hedefi kafaları karıştırdı: 2013'te yeni zamlar mı gelecek?”, 30 Ekim 2012.
- AKTAN Coşkun Can, “Geleneksel Maliyeye Karşı Yeni Maliye (Borçlanma)”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/yeni-maliye/borclanma.htm>, (Erişim Tarihi: 28.02.2013).
- AKTAN Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ, Ahmet ÖZEN, “Kamu Ekonomisi Yönetiminde İki Farklı Ekonomi Politikası Yaklaşımı: İradî ve Takdiri Kararlara Karşı Kurallar”, **Mali Kurallar-Maliye Politikası Yönetiminde Yeni Bir Eğilim: Vergi, Harcama, Borçlanma vs. Üzerine Kurallar ve Sınırlamalar**, Edt: Coşkun Can AKTAN, Ahmet KESİK, Fatih KAYA, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2010/408, Ankara, 2010.
- ALLEN Richard, Daniel TOMASSİ, **Managing Public Expenditure-A Reference Book for Transition Countries**, OECD Publications Services, Paris, 2001.

- ALTIOK Seçkin, “Avrupa Birliği İle İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2007.
- ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Devlet Borçları**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 1541, Eskişehir, Haziran 2012.
- ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Kamu Maliyesi**, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No:519, Eskişehir, Ekim 1998.
- ANADOLU ÜNİVERSİTESİ, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, Yayın No: 869, Eskişehir, Ekim 2009.
- APAK Talha, “Mali Disiplin-Vergi İlişkisi ve Bağlı Sorunlar”, <http://www.alomaliye.com/aralik_05/talha_apak_mali_disiplin.htm>, (Erişim Tarihi: 18.06.2013).
- ARSLAN Ahmet, “Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim” , **Maliye Dergisi**, Sayı: 140, Mayıs-Ağustos 2002, s. 8, <http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/md140/Kamu%20Harcamaları%20A.%20ARSLAN_.pdf> , (Erişim Tarihi: 26.02.2013).
- ARSLAN Aynur, Türk Vergi Sisteminde Dolaylı Vergilerden Dolaysız Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı-Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2011.
- ARSLAN Enver, Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006.
- ARSLAN Mehmet, **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, BURSA, 2007.
- ASLAN Mehmet, “Dolaylı Vergiler ve Türkiye’nin AB’ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergiler Uyumlaştırma Çalışmaları”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli, 2005,
- AY Hakkı M., Esra TALAŞLI, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, S.154, Ocak-Haziran 2008.

- AYDEMİR Birol, **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirilmesi ve Etkif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması**, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, DPT, Ankara, Ağustos 1996.
- AYHAN Emin Haluk, **Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi**, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Uzmanlık Tezi, Ankara, 1983.
- AYTAÇ Deniz, **Türkiye’de Konsolide Kamu Harcamalarının Gelişimi: Avrupa Birliği Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma**, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Ekonomisi/Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004.
- BAKKAL Süleyman, Temel GÜRDAL, “İç Borçlanmanın Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri”, Akademik İncelemeler Dergisi, C.2, S.2, Sakarya, 2007-Kadir KARAGÖZ, “Türkiye’de Dış Borçlanmanın Nedenleri-Ekonometrik Bir İnceleme”, **Sayıstay Dergisi**, Sayı:66-67, 2007.
- BATIRAY Jale, **Türk Vergi Sisteminde KDV ve ÖTV’nin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- BATIREL Ömer, **Özel Tüketim Vergisi ve 4760 Sayılı Kanunun Getirdikleri**, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:253, Eylül 2002.
- BİLİCİ Nurettin, **Avrupa Birliği-Türkiye İlişkileri (Temel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular)**, Seçkin Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2007.
- BİLİCİ Nurettin, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 23. Baskı, Ankara, 2010.
- BOZKURT Osman, **Sorularla İthalat Mevzuatı**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul, 2010.
- Bundesministerium der Finanzen, **Schaumwein- und Zwischenerzeugnissteuergesetz**, Meteria, <http://www.gesetze-im-internet.de/schaumwzwstg_2009/BJNR189600009.html>, (Erişim Tarihi: 08.05.2013).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013)**, <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu--2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013).
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi (2000-2013)**, <<http://www.bumko.gov.tr/TR,164/merkezi-yonetim-butce-dengesi-donusum-tablosu--2000-201-.html>> (Erişim Tarihi: 26.02.2013).

- BÜYÜKBALKAN Uğur, “Özel Tüketim Vergisi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 60.
- CAN Engin, Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği) , Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2003.
- CAN İsmail, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sistemlerinin Anayasal Dayanağı”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004.
- CANBAY Tülin, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2009.
- CEYHAN Murat, “Özel Tüketim Vergisi Hakkında Özellikli Konular ve Muhasebe Kayıtları”, <http://www.alomaliye.com/mayis_06/murat_veyhan_otv.htm >, (Erişim Tarihi: 05.04.2013).
- CEYLAN Mahmut, Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya, 2010.
- CNOSEN Sijbren, “Economic and Politics of Excise Taxation” Chapter -1, **Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving**, Oxford University Press, Edt: Sijbren CNOSEN, New York, 2005.
- CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE, Excise Duty in Germany, <<http://www.cfe-utax.org/taxation/excise-duties/germany>>, (Erişim Tarihi: 01.05.2013).
- COŞKUN Neslihan, Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği’ne Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1998.
- ÇAĞATAY Neşet, “Osmanlı İmparatorluğunda Reayadan Alınan Vergi ve Resimler”, **Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5 Sayı: 5, Ankara, 1947.
- ÇAKIR Coşkun, **Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi**, Küre Yayıncılık, İstanbul, 2001.
- ÇAPAR Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 52, Ocak-Mart 2004.
- ÇELİK Binnur, “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi ve Günümüzdeki Önemi”, **Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Ankara, 1999.

- ÇELİKKAYA Ali, “Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar Ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 29, Nisan 2012.
- ÇERMİKLİ Seda, Türkiye’deki Özel Tüketim Vergisi’nin Esasları ve Bazı Avrupa Ülkelerindeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2005.
- ÇIKINLAR Servet, Savunma Harcamaları ve Türkiye’nin Durumu, Savunma Harcamaları ve Türkiye’nin Durumu, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2006.
- ÇOLAK Gülden, Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliğiyle Uyumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- ÇOSKUN Ali, “Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi”, **Atatürkçü Düşünce Dergisi**, Sayı:4, İstanbul, 2003.
- ÇOSKUN Ali, “Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi”, **Atatürkçü Düşünce Dergisi**, , Sayı:4, İstanbul, 2003.
- DAVEY Howard & Ed VOS, **Financial Management and Decision Making**, ButterWorthsLaw, New Zeland, 1993.
- DEĞER Alper ve Adem ANBAR, “Osmanlı İmparatorluğunun İç Borçlanmada Kullandığı Yöntem ve Araçlar”, **Maliye Finans Yazıları**, Sayı 87, Nisan 2010.
- DELOITTE, **Bulgarian Taxes**, Pocket Guide, 2012.
- DEMİRAL Baycan, Dolaylı Vergilerin Ekonomik Etkinliği ve Avrupa Birliği İle Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırma Süreci, Kafkas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2007.
- DEMİRBİLEK Sinan, “Tek Parti Döneminde İnhisarlar(1923-1946)”**Dokuz Eylül Üniversitesi Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 24, Bahar, İzmir, 2012.
- DEMİRLİ Yunus, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, T.C Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2011/412, Ankara, 2011.
- DİKMEN Nedim, “Osmanlı Dış Borçlarının Ekonomik ve Siyasi Sonuçları”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt:19, Sayı: 2, Erzurum, Eylül 2005.

- DOĞAN Uğur, “Özel Tüketim Vergisi”, Sayı: 174, Mart 2003, s. 27, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CD’si**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- DOĞANALP Nihat, Kamu Borçlanma Teorisi ve Borçlanmanın Reel Kesim Üzerindeki Etkileri, Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 2005.
- DOĞRUL Ali Rıza, Gayrimenkul Alım Satımlarında Vergi Kayıp Kaçağı ve Bunun Önlenmesinde Bilgi Teknolojilerinin Rolü “Konya Örneği”, Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman, 2011.
- DPT, **Türkiye - At Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları**, Ankara, Kasım, 2005.
- DPT, **Türkiye-AT Mevzuat Uyumu, Sürekli Özel İhtisas Komisyon Raporları**, Vergilendirme Alt Komisyonu, Cilt 2, Ankara, Kasım 1995.
- DPT, Yıllar Bazında Genel Devlet İstatistikleri - Genel Devlet Konsolide İstatistikleri (2006-2012), <www.dpt.gov.tr> , (Erişim Tarihi: 08.02.2013).
- DURMUŞ Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi Çıkarken”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002.
- EDİZDOĞAN Nihat, **Kamu Maliyesi-2**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa 1998.
- EĞİLMEZ Mahfi, “Türkiye’de Kamu Mali Sistemi”, <<http://www.mahfiegilmez.com/2012/07/turkiyede-kamu-mali-sistemi.html>> , (Erişim Tarihi: 15.06.2013).
- EĞİLMEZ Mahfi, **Katma Değer Vergisi (Teori-Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1983.
- EHow, “What Is a FiscalSystem?”, http://www.ehow.com/info_8532826_fiscal-system.html, (Erişim Tarihi: 15.01.2013).
- EICHHORN Frank, “Taxes And Levies On Electricity in Germany in 2011”, **Taxes and Levies on Electricity in 2011**, A Eurelectric in Europe Paper, September 2012.
- EKER Murat, Kamu Harcamalarının Ekonomik Etkileri: Türkiye Üzerine Bir Uygulama (1980-2004), Kafkas Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kars, 2007.

- EKİCİ Dilara, Türk Vergi Sisteminde Vergi Reformları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2011.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, 2.Baskı, Bursa, 1998.
- ERKAN Mehmet, “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:251, 2002.
- ERKAN Mehmet, “ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması”, <http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/13.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.03.2013).
- ERKAN Mehmet, “Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Müktesebatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 327, Kasım 2008.
- ERKAN Mehmet, **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Acar Basım ve Cilt San. Tic. A.Ş. , İstanbul, 2009.
- ERNST & YOUNG, **Indirect Tax in 2013: A Review of Global Indirect Tax Developments and Issues**, s.7. <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/\\$FILE/Indirect_tax_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_indirect_tax_developments-the_shift_in_2013/$FILE/Indirect_tax_2013.pdf)>, (Erişim Tarihi: 29.04.2013).
- EROĞLU Nadir, “Atatürk Dönemi İktisat Politikaları (1923-1938)”, **Marmara Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, , Cilt: 23, Sayı: 2, İstanbul, 2007.
- EROĞLU Onur, “Osmanlı Devleti’nin Son Döneminden Cumhuriyetin İlk Yıllarına Kamu Maliyesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010.
- EROĞLU Onur, Servetin Vergilendirilmesi ve Türkiye Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir, 2010.
- EROL Ahmet, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2.Baskı, Ankara, 2009.
- European Coffee Market with focus on Germany**, Final, <<<http://www.eafca.org/wvc/downloads/AFCCE09/presentations/European%20Coffee%20Market%20with%20focus%20on%20Germany%20-%20Holger%20Preibisch.pdf>>>, (Erişim Tarihi: 04.05.2013).

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables -Tax Receipts – Energy Products And Electricity**, 2012.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables - Tax Receipts – Manufactured Tobacco**, 2012.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables- Tax Receipts – Alcoholic Beverages**, 2012.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables / Part I – Alcoholic Beverages**, 2013.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables- Part III – Manufactured Tobacco**, 2013.

EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION, **Excise Duty Tables- Part II – Energy products and Electricity**, 2013.

EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, “General Overview”, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 24.04.2013).

EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS UNION, “Tobacco Products”, **Legislation**, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/tobacco_products/legislation/index_en.htm> (Erişim Tarihi: 17.05.2013).

EUROPEAN COMMISSION, TAXATION AND CUSTOMS Union,Energy Products, Legislation, <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/energy_products/legislation/index_en.htm>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).

European Consumer Centre Germany, Customs and Taxes, < <http://www.eu-verbraucher.de/en/consumer-topics/shopping-in-germany/customs-and-taxes/> (Erişim Tarihi: 06.05.2013).

FIRAT Meral, Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Avrupa Birliği’ne Uyumu, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2008.

FREY Bruno S., “Excise Taxes: Economics, Politics and Psychology”, Chapter-8, **Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving**, Oxford University Press, Edt: Sijbren CNOSEN, New York, 2005.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, 44 Seri No'lu Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği,
<<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=3Y5HeGGFXUpnp6JG&type=teblig>>
, (Erişim: 01.03.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı”
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2013/TABLO_1.xls.html>,
(Erişim: 26.02.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Tablo:1 Bütçe Gelirleri (1923-2011)”, **Vergi İstatistikleri**,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm> (Erişim
Tarihi:05.04.2013)

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları-III Sayılı
Listenin Güncel Oranları,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm> (Erişim Tarihi: 24.05.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Bütçe Gelirleri (1923-2011)/2007- 2012
Yılları Arasına Ait Merkezi Yönetim Gelirleri Tabloları (Tablo: 22, Tablo:23, Tablo:24,
Tablo:25, Tablo:26, Tablo:27)”
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm>, (Erişim Tarihi:
01.03.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Gelir, Kurumlar ve Katma Değer
Vergisinin Genel Bütçe Geliri İçerisindeki Payları 1988-2012”
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_59.xls.htm>, (Erişim:
27.02.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (1923-
2012)” <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm>
(Erişim: 01.02.2013).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının
Yüzde Dağılımı (1998-2003)”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_36.xls.htm> (Erişim
Tarihi: 25.03.2013).

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayısı”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2013/TABLO_9.xls.htm>,
(Erişim: 26.02.2013).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, “Tablo:6 Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar
İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_6.xls.htm>, (Erişim Tarihi:
10.03.2013).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilâtının
Yüzde Dağılımı (1992-1997)”,
<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_41.xls.htm> (Erişim
Tarihi: 25.03.2013).
- GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, **An ABC of Taxes**, 2011 Edt.
- GEZGİN Burhan, “ÖTV’de İndirim Müessesesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 256, Aralık
2002.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, “Celali Ayaklanmalarının Maliye Tarihi Açısından Değerlendirilmesi”,
Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, Manisa, 2007.
- GÖKBUNAR Ali Rıza, **Türkiye Maliye Tarihinde Âyanlık Kurumu, Rantiyer Bir Sınıfın
Oluşum Mücadelesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.
- GÖKBUNAR Ramazan & Sibel AYBARÇ BURSALIOĞLU, “Aşar Vergisi Uygulamasının
Sosyo-Ekonomik Sonuçları”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Edt: A. Kemal
ÇELEBİ, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:
2012/418, Ankara, 2012.
- GÖRGÜN Hayal, Türkiye ve Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisi’ne Geçiş ve Sonrası,
Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış
Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2004.
- GÜLÜM Aylin, AB’de ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri ve Ekonomik Etkileri, Marmara
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali İktisat Bilim Dalı,
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- GÜNAY Kerem, “Türkiye’de Vergi Yüku ve Kapasitesi Üzerine Örnek Bir Çalışma”, **PwC
Türkiye**, İstanbul, 2007, <<http://www.vergiportali.com/doc/Vergikapasitesi.pdf>>,
(Erişim Tarihi: 12.03.2013).

GÜNGÖR Kamil, “Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 136, Ocak-Nisan, 2001.

Haber7.com, “Otomotiv Sektörünün 2010 Performansı”,
<<http://ekonomi.haber7.com/ekonomi/haber/471355-otomotiv-sektorunun-2009-performansi>>, (Erişim Tarihi: 17.06.2013).

Haber7.com, “ŞİMŞEK 2013 Büyüme Rakamlarını Açıkladı”,
<<http://ekonomi.haber7.com/turkiye-ekonomisi/haber/962807-simsek-2013-buyume-rakamini-acikladi>>, (Erişim Tarihi: 18.06.2013).

Habertürk Gazetesi, “Sigara Kaç TL Olacak”, 21 Aralık 2012.

HINES James R., “Excise Tax”, Michigan Ross School of Business, **Office of Tax Policy Research, Working Paper**, Product Number WP 2007-2, May 31, 2007.

Hürriyet Gazetesi, “2013’e ‘Tedbirli’ Bütçe, 11 Aralık 2012.

Hürriyet Gazetesi, “Sigarada Vergi Yüğü Arttı, Zam Bekleniyor”, 2 Ocak.2013.

ILIAZ Ntilek, Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırılması ve Türkiye, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Avrupa Toplulukları Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.

IŞIK A. Abdulkadir vd, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, 2005.

İSTANBUL SANAYİ ODASI, **AB Ülkelerinin Temel ve Ekonomik Göstergeleri (Üye ve Aday Ülke) 2013.**

KANLI Murat, Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2007.

KARADAĞ Ali, Avrupa Birliği-Türkiye Vergi Sistemleri ve Uyumlaştırma Çabaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Avrupa Birliği İlişkileri Yüksek Lisans Programı, İstanbul, 2007.

KARASU Cezmi, “Tanzimat Dönemi Osmanlı Diplomasisine Genel Bir Bakış”, **Ankara Üniversitesi Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi**, Ankara, 1993.

KAYA GÖZE Dilek & Ayşe DURGUN, “1923-1938 Dönemi Atatürk’ün Maliye Politikaları: Bütçe ve Vergi Uygulamaları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Mayıs 2009.

- KAYRAKCI H. Barış, Türkiye’de Kamu Borçlanma Politikası ve Fonksiyonel Gelir Dağılımı İlişkisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Genel İktisat Anabilim Dalı, İktisat Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2006.
- KILIÇ Y.Handan & Metin ÖLÇEK; “Avrupa Birliği ve Türkiye’de ‘Özel Tüketim Vergisi’ ve Türkiye’nin Birlik Mevzuatına Uyumu”, Sayı:150, Mart 2001, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CDsi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006.
- KILIÇASLAN Harun, “Veraset Vergisini Kaldırmak: Kayıt dışı Ekonomi Bağlamında Bir Değerlendirme ve Yeni Bir Düzen Önerisi”, **Maliye Dergisi**, , Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011.
- KIRIKTAŞ İlhan,” Özel Tüketim Vergisi Tasarısına Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1996.
- KIZILOT Şükrü, “Alkollü İçki, Otomotiv ve İletişim Sektöründe Vergileme Sorunları”, **TİSK İşveren Dergisi**, <http://tiskweb.com/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1860&id=91>, (Erişim Tarihi: 06.03.2012).
- KODAMAN Bayram, “Osmanlı Devleti’nin Yükseliş ve Çöküş Sebeplerine Genel Bakış”, **Süleyman Demirel Üniversitesi Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Isparta, 2007.
- KOVANCILAR Birol, “Japon Vergi Reformlarının Kısa Bir Tarihi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 307, Mart 2007.
- KUBİLAY Huriye, “Sigorta Muameleleri Nedeniyle Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Mükellefinin Kim Olduğu Sorunu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7, Özel Sayı, İzmir, 2005.
- KUKUŞ Bayram Ali, Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergi ile Uyumlaştırılması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2010.
- KULU M. Bahattin, “Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan, 2002, <<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2002043065.htm>>, (Erişim Tarihi: 26.04.2013).
- KUMRULU Ahmet, “Türkiye’de vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950-1985)”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 40 Sayı: 1, Ankara, 1988.

- KÜSMENOĞLU İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 1. Kitap**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- KÜSMENOĞLU İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi 2. Kitap-1980'den 2010'a**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010b.
- Law on Excises and Tax Warehouses**, Chapter Two-Excise Goods, Section IV-V, <<http://www.nap.bg/en/page?id=522>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).
- MAVRAL Ülker, “Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 166, Temmuz 2002.
- METCALF Gilbert E., “Tax Incidence”, **Department of Economics Working Paper**, Tufts University, Medford, USA, 2006.
- MINISTRY OF FINANCE JAPAN, Tax Items, Breakdown Of National Tax And Local Tax, <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/001.htm>, (Erişim Tarihi: 11.05.2013).
- Milliyet Gazetesi**, “KDV ve ÖTV İndirimi Sonrasında Kriz ‘Teğet’ Geçmiş”, 10 Haziran 2012.
- Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria, Data on the Republican Budget, Archive 2008-2012, <<http://www.minfin.bg/en/statistics/7>>, (Erişim Tarihi: 19.05.2013).
- Ministry of Finance of the Republic of Bulgaria**, Tax System, Structure of Bulgarian Tax System, <<http://www.minfin.bg/en/page/774>>, (Erişim Tarihi: 18.05.2013).
- MİYNAT Mustafa & Hamza KAHRİMAN, “Türkiye’de Mali Sistemin Toplumsal Tabakalaşma Üzerindeki Etkileri (1923-1950)”, **Mali Sosyoloji Üzerine Denemeler**, Editör: A. Kemal ÇELEBİ, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No: 2012/418, Ankara,2012.
- MUTER Naci B., A. Kemal ÇELEBİ, Süreyya SAKINÇ, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Emek Matbaası, Manisa, 2012.
- MUTLU Abdullah, **Tanzimat’tan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, T. C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390, Ankara, 2009.
- MUTLU Ayşegül, “Özel Tüketim Vergisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 115, 2002.
- MÜLLER Stefanie, Daniela PİONTEK, Alexander PABST, Sebastian E. BAUMEİSTER, Ludwig KRAUS, “Changes in Alcohol Consumption and Beverage Preference Among

- Adolescents After The Introduction Of The Alcopops Tax in Germany”, **Addiction**, Cilt: 105, Sayı: 7, 2010.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, BETA Yayınları A.Ş., 8. Baskı, İstanbul, 1992.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş Onuncu Baskı, Beta Basım Yayım ve Dağıtım, İstanbul, 1998.
- OECD, “Consumption Taxes as Percentage of Total Taxation”, **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012.
- OECD, “Table C.Tax Structures in the OECD Area”, **Revenue Statistics: 1965-2011**, 2012.
- OECD, **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues 2012**.
- OECD, **Revenue Statistics Comparative Tables**, <<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 11.04.2013).
- OECD, Revenue Statistics-Comparative tables & Details of Tax Revenue-Japan,<<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>>, (Erişim Tarihi: 12.05.2013).
- OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION, “General Provisions”, **Directives Council Directive 2008/118/EC**, 14.01.2009.
- OKTAR Kemal, “Neden Ötv?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 249, Mayıs 2002.
- OKTAR Kemal, “Özel Tüketim Vergisi On Yaşında”, **Dünya Gazetesi**, 3 Ekim 2012.
- OKTAR Kemal, **Özel Tüketim Vergisi- (I) Sayılı Liste Petrol Ürünleri**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.
- ORAL Hasan, Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.
- ORGAN İbrahim, “Avrupa Birliği’nde Katma Değer Vergisinin Uyumlaştırılma Sürecine Tarihsel Bir Bakış”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 34, Mayıs, 2006, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006058074.htm> ≥ (Erişim: 05.04.2013).
- ÖNCEL Mualla, “Katma Değer Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 29 Sayı: 1-2, 1972.

- ÖNDER Ali, Türk Gelir Vergisinin İktisadi Açısından Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2006.
- ÖNER Erdoğan, **Osmanlı Devleti 1912 Yılı Hazine Kesin Hesabı ve Kesin Hesap Kanunu Tasarısı**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/398, Ankara, Ekim 2009.
- ÖNER Erdoğan, **Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare**, T.C. Maliye Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/369, Ankara, 2005.
- ÖNER Erdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık A.Ş. , Ankara, 2012.
- ÖZ ERSAN & TARIK VURAL, “Ekonomisi ve Vergi Sistemiyle Japonya” **Maliye Dergisi**, 2005.
- ÖZDEMİR Oya, Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2008.
- ÖZTÜFEKÇİ M. Ali, “Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon ve Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi Arşiv CD’si**, Ağustos 1998-Haziran 2006, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2006, Sayı. 166, Nisan 2002.
- ÖZTÜRK Serdar & FATİH YILDIRMAZ, “Osmanlı İmparatorluğunun İktisadi Çöküşü ve Atatürk Dönemi İktisadi Politikaları”, **Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 2, Sivas, 2009.
- ÖZVAR Erol, **Osmanlı Maliyesinde Malikâne Uygulaması**, Kitabevi Yayınları, İstanbul, Eylül 2003.
- ÖZYER Mehmet Ali, “Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 246, Şubat 2002.
- RODOPLU Hakan, Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi: Ekonomi Politikası ve Uygulamalar, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Bölümü, İktisat Politikası Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 1998.
- RUDNICK Rebecca S. & RICHARD K. GORDON, “Chapter: 10 Taxation of Wealth”, **Tax Law Design and Drafting**, Volume: 1, Ed. Victor Thuronyi, International Monetary Fund,

1996, <<http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch10.pdf>>, (Erişim Tarihi: 21.12. 2012).

Sabah Gazetesi, “Kayıtdışı Sıkı Takip”, 22 Mayıs 2012.

SELÇUK Hava, “Osmanlı Devletinde Merkez-Taşra İlişkisi Bağlamında Avarız, Nüzul ve Sürsat Vergileri (Şer’iyye Sicillerine Göre XVII. Yüzyılda Kayseri Sancağı)”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:24, Kayseri, 2008.

SELEK Aylin, Dolaylı Vergiler Bağlamında, AB’de ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

SOSYAL GÜVENLİK KURUMU, “Sosyal Güvenliğe İlişkin Temel Parametreler- SGK Net Nakit Akım Tablosu,” **Mali İstatistikler**, Mart 2012.

SÖKENOĞLU Seda, Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Bütçe Sistemleri İlişkisi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008.

SPASSOVA Vesselina & Pierre GARELLO, **Energy Policy and Energy Taxation in the EU**, Institute for Research in Economic and Fiscal Issues, 2010.

ŞEKER Kudbettin, Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna Ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.

T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 96, Yasama Yılı: 4, 106. Birleşim,29.05.2002.

T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 96, Yasama Yılı: 4, 107. Birleşim, 30.05.2002.

T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 108. Birleşim 04.06.2002.

T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 109. Birleşim, 05.06.2002.

T.B.M.M Tutanak Dergisi, Dönem:21, Cilt: 97, Yasama Yılı: 4, 110. Birleşim, 06.06.2002.

T.C MALİYE BAKANLIĞI Bütçe ve Mali Kontrol Müdürlüğü, Genel Devlet Gelir - Gider Dengesi 2002-2012 <www.bumko.com.tr> ,(Erişim Tarihi: 26.02.2013).

T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, **Türkiye Büyük Millet Meclisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu** (1/988), 17.05.2002.

- T.C. MALİYE BAKANLIĞI, Sinop Defterdarlığı, Özel Tüketim Vergisiyle Kaldırılan Vergi Harç Fon ve Paylar, <<http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/sinop/files/duyurularotv.htm>>, (Erişim Tarihi: 10.11.2012).
- T.C. MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI, **Muhasebe ve Finansman-Bütçe İşlemleri**, Ankara, 2011, s. 12. <http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/modul_pdf/344MV0055.pdf> (Erişim Tarihi: 12.02.2013).
- TATAR Taner, **Sanayi Sosyoloji Ders Notu**, İnönü Üniversitesi, Malatya, 2010, <<http://iys.inonu.edu.tr/webpanel/dosyalar/1046/file/sanayi.pdf>> (Erişim Tarihi: 17.01.2013).
- TATLIDİL Rezan, Nükhet AYZAZ, **Avrupa Topluluğu 1992'de KDV Uygulamaları ve Türkiye'ye Muhtemel Etkileri**, Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi; 5, TOBB Yayını, Ankara, 1992.
- TAX BUREAU OF THE JAPANESE MINISTRY OF FINANCE, **Comprehensive Handbook of Japanese Taxes 2010**.
- TAXATION AND CUSTOMS UNION, Taxation Trends in the European Union-Data for the EU Member States, Iceland and Norway, **Eurostat Statisticals Books**, 2013 Edition.
- TAYLAR Yıldırım, “Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.12, Özel Sayı, İzmir, 2010.
- TONGOR Önder Şafak, “Özel Tüketim Vergisi Kanunda Yer Alan İstisnaların Gümrük İşlemleri İle Olan İlişkisi”, **Gümrük Dünyası Dergisi**, Sayı: 63, 2009.
- TOSUNER Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, İzmir, 1989.
- TOSUNER Mehmet, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, İzmir, 2010.
- TURAN Deniz & Ali YURDAKUL, “Zararlı Alışkanlığı Önlemeye Yönelik Bir Araç Olarak Günah Vergileri Ve Etkinliği”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2009.
- TURAN Süleyman, “Tecil Edilecek ÖTV Tutarları İle İlgili Yapılan Düzenleme”, <http://www.alomaliye.com/2010/suleyman_turan_tecil_edilecek_otv.htm> , (Erişim Tarihi: 04.03.2013).
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1996.

- TYRAN Jean-Robert, Rupert SAUSGRUBER, “On Fiscal Illision”, September 2002, s. 2, <<http://www.nek.lu.se/ryde/20symp00/Papers/tyran.pdf>>, (Erişim Tarihi: 13.03.2013)
- ULUATAM Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.
- ULUDAĞ Ramazan, **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu**, Ankara, Ekim 1998.
- UZUNÇARŞILI İsmail Hakkı, **Osmanlı Devletinin Merkez ve Bahriye Teşkilatı**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1988.
- ÜLGEN Soner, “Avrupa Birliğine Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2001.
- WAGNER Richard E., “James M. Buchanan Constitutional Political Economist”, **AEI Journal on Government and Society Regulation**, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington D.C. , 1987.
- WORLD HEALTH ORGANIZATION, Programmes and Projects, <<http://www.who.int/campaigns/no-tobacco-day/2013/en/index.html>>, (Erişim Tarihi: 16.05.2013).
- WTO, “Tariffs”, <http://www.wto.org/english/tratop_e/tariffs_e/tariffs_e.htm>, (Erişim Tarihi: 07.03.2013).
- Yaklaşım Yayınları**, “Dolaylı Vergiler Artıyor”, <http://www.yaklasim.com/Duyuru/dolayli-vergiler-artiyor_7240>, (Erişim Tarihi: 19.04.2013).
- YARAŞLI Genç Osman, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Yayın No:367, Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, 2005.
- YILMAZ Gülizar Seda, Türkiye’de Dolalı Vergilerin Politik Ekonomisi 1950-2011 Dönemi, Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Aydın, 2012.
- Zaman Gazetesi**, “Bütçenin Yüzünü Vatandaş Güldürdü”, 25 Ocak 2013.

EKLER

22.09.2012 Tarihli Güncel I Sayılı Listede Yer Alan Ürünlerin Vergi Tutarı ve Oranları			
	(I) SAYILI LİSTE		
	(A) CETVELİ		
G.T.İ.P. NO*	Mal İsmi	Vergi Tutarı (TL)	Birimi
	(Hafif yağlar ve müstahzarları)		
2710.11.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	0	Kilogram
	(Yalnız nafta)		
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	0	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.41.00.00	Oktanı (RON) 95'den az olanlar	2,1500	Litre
	(Kurşunsuz normal benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
	(Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar)		
2710.11.45.00.11	Kurşunsuz benzin 95 oktan	2,1765	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
	(Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar)		
2710.11.45.00.12	Katkılı kurşunsuz benzin 95 oktan	2,1765	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
	(Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar)		
2710.11.45.00.19	Diğerleri	2,1765	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
	(Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar)		
2710.11.49.00.11	Kurşunsuz benzin 98 oktan	2,2985	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
	(Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar)		
2710.11.49.00.19	Diğerleri	2,2985	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		

2710.11.51.00.00	Oktamı (RON) 98'den az olanlar	2,1800	Litre
	(Kurşunlu normal benzin)		
	(Kurşunlu süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.59.00.00	Oktamı (RON) 98 veya daha fazla olanlar	2,1800	Litre
	(Kurşunlu süper benzin)		
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	0	Litre
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	0	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.11	Motorin	1,5945	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.13	Kırsal Motorin	1,5945	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.29	Diğerleri	1,5945	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.12	Kırsal Motorin	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.13	Deniz motorini (DMX)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.14	Deniz motorini (DMA)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.15	Deniz motorini (DMB)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.16	Deniz motorini (DMC)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.29	Diğerleri	1,5245	Litre

	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.13	Deniz motorini (DMX)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.14	Deniz motorini (DMA)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.15	Deniz motorini (DMB)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.16	Deniz motorini (DMC)	1,5245	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.18	Diğerleri	1,5245	Litre
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.11	Fuel oil 3	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.12	Denizcilik yakıtı (RMA-30)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.13	Denizcilik yakıtı (RMB-30)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.14	Denizcilik yakıtı (RMD-80)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.15	Denizcilik yakıtı (RME-180)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.16	Denizcilik yakıtı (RMF-180)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		

	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.17	Denizcilik yakıtı (RMG-380)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.18	Denizcilik yakıtı (RMH-380)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.21	Denizcilik yakıtı (RMK-380)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.22	Denizcilik yakıtı (RMH-700)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.23	Denizcilik yakıtı (RMK-700)	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler)		
2710.19.61.00.29	Diğerleri	0,2370	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.11	Fuel oil 4 (Kalorifer yakıtı)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.12	Denizcilik yakıtı (RMA-30)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.13	Denizcilik yakıtı (RMB-30)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi		

	geçmeyenler)		
2710.19.63.00.14	Denizcilik yakıtı (RMD-80)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.15	Denizcilik yakıtı (RME-180)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.16	Denizcilik yakıtı (RMF-180)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.17	Denizcilik yakıtı (RMG-380)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.18	Denizcilik yakıtı (RMH-380)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.21	Denizcilik yakıtı (RMK-380)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.22	Denizcilik yakıtı (RMH-700)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		
2710.19.63.00.23	Denizcilik yakıtı (RMK-700)	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler)		

2710.19.63.00.29	Diğerleri	0,4760	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.11	Fuel oil 5	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.12	Denizcilik yakıtı (RMA-30)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.13	Denizcilik yakıtı (RMB-30)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.14	Denizcilik yakıtı (RMD-80)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.15	Denizcilik yakıtı (RME-180)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.16	Denizcilik yakıtı (RMF-180)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.17	Denizcilik yakıtı (RMG-380)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.18	Denizcilik yakıtı (RMH-380)	0,2240	Kilogram

	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.21	Denizcilik yakıtı (RMK-380)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.22	Denizcilik yakıtı (RMH-700)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.23	Denizcilik yakıtı (RMK-700)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler)		
2710.19.65.00.29	Diğerleri	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.11	Fuel oil 6	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.12	Denizcilik yakıtı (RMA-30)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.13	Denizcilik yakıtı (RMB-30)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.14	Denizcilik yakıtı (RMD-80)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.15	Denizcilik yakıtı (RME-180)	0,2240	Kilogram

	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.16	Denizcilik yakıtı (RMF-180)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.17	Denizcilik yakıtı (RMG-380)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.18	Denizcilik yakıtı (RMH-380)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.21	Denizcilik yakıtı (RMK-380)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.22	Denizcilik yakıtı (RMH-700)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.23	Denizcilik yakıtı (RMK-700)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		
	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler)		
2710.19.69.00.99	Diğerleri	0,2240	Kilogram
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar (2711.11.00.00.00; 2711.12; 2711.13; 2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç)	0	Kilogram
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.11.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanlar	0,8599	Standart Metreküp
	Diğerleri	0,0230	Standart Metreküp
	(Sıvılaştırılmış)		

2711.12	Propan	1,4940	Kilogram
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.13	Bütan	1,4940	Kilogram
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.)		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,5780	Kilogram
	Diğerleri	1,2100	Kilogram
	(Gaz halinde)		
2711.21.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	0,8599	Standart Metreküp
	Diğerleri	0,0230	Standart Metreküp
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.11	Propan	1,4940	Kilogram
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.12	Bütan	1,4940	Kilogram
27.13	Petrol koku, petrol bitümeni ve petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları	0	Kilogram
	(2713.11.00.00.00; 2713.12.00.00.00; 2713.20.00.00.19; 2713.90 hariç)		
	(Petrol koku)		
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş	0	Kilogram
	(Petrol koku)		
2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş	0	Kilogram
	(Petrol bitümeni)		
2713.20.00.00.19	Diğerleri	0	Kilogram
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları	0	Kilogram
	(28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)		
2715.00.00.00.00	Esasım tabii asfalt, tabii bitümen, petrol bitümeni, mineral katran veya mineral katran zifti (bitümenli sakızlar, cut-backs gibi) teşkil eden bitümenli karışımlar	0	Kilogram

3824.90.97.90.54	Oto Biodizel	1,1209	Litre
3824.90.97.90.55	Yakıt Biodizel	1,1209	Litre
	(B) CETVELİ		
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Tutarı (TL)	Birimi
2707.10	Benzol (Benzen)	2,2985	Kilogram
2707.20	Toluol (Toluen)	2,2985	Kilogram
2707.50.90.00.11	Solvent nafta	2,2985	Kilogram
	(Çözücü nafta)		
2710.11.21.00.00	White spirit	2,2985	Kilogram
2710.11.25.00.00	Diğerleri	2,2985	Kilogram
2710.11.90.00.11	Diğer solventler	2,2985	Kilogram
	(Çözücüler) (Petrol eteri)		
2710.11.90.00.19	Diğerleri	2,2985	Kilogram
	(Petrol eteri)		
2710.19.29.00.00	Diğerleri	2,2985	Kilogram
	(Petrol eteri)		
2901.10.00.90.11	Hekzan	2,2985	Kilogram
2901.10.00.90.12	Heptan	2,2985	Kilogram
2901.10.00.90.13	Pentan	2,2985	Kilogram
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	2,2985	Kilogram
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	2,2985	Kilogram
2909.19.90.00.13	Metil tersiyer bütil eter (MTBE)	2,2985	Kilogram
	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler)		
3811.21.00.10.00	Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,2985	Kilogram
	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içermeyenler)		
3811.29.00.10.00	Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,2985	Kilogram

3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	2,2985	Kilogram
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90	Diğerleri	0,7390	Kilogram
	(Esası bütül asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	0,7390	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.00	Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.00	Beyaz yağlar, sıvı parafin	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.25	Diğer madeni yağlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.21	Spindle oil	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		

2710.19.99.00.22	Light neutral	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.23	Heavy neutral	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.24	Bright stock	1,3007	Kilogram
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.98	Diğerleri	1,3007	Kilogram
	(Yalnız baz yağlar)		
2710.19.25.00.11	Gazyağı	0,9367	Litre
2710.19.25.00.19	Diğerleri	0,9367	Litre
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.11.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.19.10.00.00	Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibarıyla % 70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler	1,3007	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.19.90.00.00	Diğerleri	1,3007	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.91.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	1,3007	Kilogram
	(Yağlama müstahzarları)		
3403.99.00.00.00	Diğerleri	1,3007	Kilogram

22.09.2012 Tarihli II Sayılı Listede Yer Alan Ürünlerin Güncel Vergi Oranları		
(II) SAYILI LİSTE		
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
8701.20	Yarı römorkler için çekiciler	4
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar	
	Otobüs	1
	Midibüs	4
	Minibüs	9
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) [Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	
	-Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)	
	İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ün altında olanlar	15
	İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm ³ 'ün altında olanlar	15
	Sadece elektrik motorlu olanlar	10
	- Sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanlardan	
	Motor silindir hacmi 3200 cm ³ 'ü geçmeyenler	15
	Sadece elektrik motorlu olanlar	10

	-Diğerleri	
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	40
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	80
	Motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler	130
	Sadece elektrik motorlu olanlar	
	Motor gücü 85 kW 'ı geçmeyenler	3
	Motor gücü 85 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler	7
	Motor gücü 120 kW'ı geçenler	15
8703.10.11.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar	6,7
8703.10.18.00	Diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar)	6,7
87.04	Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar	
	(Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)	
	- Azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlar (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm ³ 'ü geçmeyenler hariç);	
	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler	10
	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçen fakat 4000 cm ³ 'ü geçmeyenler	52
	Motor silindir hacmi 4000 cm ³ 'ü geçenler	75
	Sadece elektrik motorlu olanlar	
	Motor gücü 85 kW 'ı geçmeyenler	10
	Motor gücü 85 kW'ı geçen fakat 120 kW'ı geçmeyenler	52
	Motor gücü 120 kW'ı geçenler	75
	- Kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar	
	Sadece elektrik motorlu olanlar	10
	Diğerleri	10
	- Diğerleri	
	Sadece elektrik motorlu olanlar	4
	Diğerleri	4

87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (Örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini püskürten arabalar, seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri) [[Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar] (İtfaiye taşıtları hariç)]	4
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları	4
87.11	Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)	
	Motor silindir hacmi 250 cm ³ 'ü geçmeyenler	8
	Motor silindir hacmi 250 cm ³ 'ü geçenler	37
8711.90.00.00	Diğerleri (Sadece elektrik motorlu olanlar) Motor gücü 20 kW'ı geçmeyenler Motor gücü 20 kW'ı geçenler	3 37
88.02	Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları [[Yalnız helikopterler ve uçaklar] (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)]	0,5
8901.10.10.00.11	18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olanlar)	6,7
8901.10.90.00.11	Yolcu ve gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)	6,7
89.03	Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar, birim ağırlığı 100 kg.ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç)	8

01.01.2013 Tarihi İtibariyle III Sayılı Listede Yer Alan Ürünlerin Güncel Vergi Tutarı ve Oranları			
(III) SAYILI LİSTE			
(A) CETVELİ			
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)
2202.10.00.00.13	Kolalı Gazozlar	25	-
2203.00	Malttan üretilen biralar	63	0,63
22.04	Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (2204.10 köpüklü şaraplar ve 2204.30 diğer üzüm şıraları hariç)	0	3,53
2204.10	Köpüklü şaraplar	0	23,81
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	0	32,66
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az olanlar	0	25,93
2206.00	Fermente edilmiş diğer içecekler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları	0	3,53
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	0	104,87
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol hariç)	0	104,87

22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler [(2208.90.91; 2208.90.99) Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç, (2208.20; 2208.50; 2208.60; 2208.70 ve 2208.90 hariç)]	0	104,87
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	0	99,78
2208.50	Cin ve Geneva	0	83,49
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	0	83,49
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	104,87
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar(Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	104,87
2208.70	Likörler	0	104,87
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	0	104,87
2208.90.48.00.11	Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar)	0	79,07
2208.90.71.00.11	Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar)	0	79,07

(B) CETVELİ				
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)	Maktu Vergi Tutarı (TL)
2402.10.00.00.11	Tütün içeren purolar	40	0,1575	0,09
2402.10.00.00.12	Uçları açık purolar	40	0,1575	0,09
2402.10.00.00.19	Sigarillolar	40	0,1575	0,09
2402.20	Tütün içeren sigaralar	65,25	0,1575	0,09
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar,			

	sigarillolar ve sigaralar)			
	-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	40	0,1575	0,09
	-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	65,25	0,1575	0,09
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin) (2403.10.10.00.19 ve 2403.10.90.00.19 hariç)	65,25	0,1575	0,09
2403.10.10.00.19	Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçmeyen ambalajlarda olanlar)	65,25	0,0410	0,09
2403.10.90.00.19	Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçen ambalajlarda olanlar)	65,25	0,0410	0,09
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çığnemeye mahsus tütün	65,25	0,1575	0,09

15.06.2012 Tarihi İtibariyle IV Sayılı Listede Yer Alan Ürünlerin Güncel Vergi Oranları		
ÖTV (IV) SAYILI LİSTE		
<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler	20
3303.00	Parfümler ve tuvalet suları (3303.00.90.00.11 Kolonyalar hariç)	20
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (İlaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	20
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları	20
3305.30.00.00.00	Saç spreyleri	20
3305.90	(Saç losyonları, boyaları, v.b) Diğerleri	20

33.07	Tıraş öncesi, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifinin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri, kozmetik veya tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın)	20
	Tıraş köpüğü ve tıraş kremi	6,7
3401.11.00.90.00	Diğerleri (Yalnız tıraş sabunu)	6,7
4103.90.90.00.11	Diğer hayvanların yaş derileri (Koyun ve kuzuların yaş derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.12	Diğer hayvanların kuru derileri (Koyun ve kuzuların kuru derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.13	Diğer hayvanların pikle derileri (Koyun ve kuzuların pikle derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.19	Diğerleri (Koyun ve kuzu ile keçi ve oğlakların ham postları hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
43	Postlar, kürkler ve taklit kürkler; bunların mamülleri [Bu fasılda yer alan koyun, kuzu, keçi, oğlak ve sığırların (bufalo dahil) postları, kürkleri ve taklit kürkleri ile bunlardan mamul giyim eşyası, aksesuarları ve diğer eşya hariç]	20
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
49.02	Gazeteler ve periyodik yayınlar (resimli olsun olmasın veya reklam içersin içermesin) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
	(Cam seramiğinden sofrta ve mutfak eşyası)	
7013.10.00.10.00	Sofra ve mutfak işleri için olanlar	20
	(Kurşun kristalden ayaklı bardak)	

7013.22.10.00.00	El imali olanlar	20
	(Kurşun kristalden ayaklı bardak)	
7013.22.90.00.00	Makine imali olanlar	20
	(Kurşun kristalden el imali bardak)	
7013.33.11.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
	(Kurşun kristalden el imali bardak)	
7013.33.19.00.00	Diğerleri	20
	(Kurşun kristalden makine imali bardak)	
7013.33.91.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
	(Kurşun kristalden makine imali bardak)	
7013.33.99.00.00	Diğerleri	20
	(Kurşun kristalden sofa ve mutfak eşyası)	
7013.41.10.00.00	El imali olanlar	20
	(Bardak hariç)	
	(Kurşun kristalden sofa ve mutfak eşyası)	
7013.41.90.00.00	Makine imali olanlar	20
	(Bardak hariç)	
	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane ve ev tezyinatı ve benzeri işler için diğer cam eşya)	
7013.91.10.00.00	El imali olanlar	20
	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane ve ev tezyinatı ve benzeri işler için diğer cam eşya)	
7013.91.90.00.00	Makine imali olanlar	20
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık	

	sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş	20
7104.90.00.00.19	(Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar) Diğerleri	20
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	20
8214.20.00.00.00	Manikür ve pedikür takım ve aletleri (tırnak törpüleri dahil)	20
	(Kaşık, çatal vb. takım halinde)	
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
	(Tek kaşık, çatal vb.)	
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertibatlı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar dahil) [(Yalnız 8415.10.10.00.00 Tek bir gövde halinde (Self-contained); 8415.10.90.00.00 Ayrı elemanlı sistemler (split sistem); 8415.81.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite ve soğutma-ısıtma çevrimini tersine değiştiren bir valf içerenler) (ters çevrimli ısı pompaları); (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayanlar); 8415.82.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite içeren, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayan, pencere ve duvar tipi olmayan, motorlu taşıtlarda şahıslar için kullanılmayan klima cihazı); 8415.83.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite içermeyen, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayan, pencere ve duvar tipi olmayan motorlu taşıtlarda şahıslar için kullanılmayan klima cihazı)]	6,7
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (84.15 pozisyonundaki klima cihazları hariç) (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç)	6,7
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar	6,7
	(Katı yakıtlı)	

8419.19.00.00.11	Termosifonlar (depolu su ısıtıcıları)	6,7
8419.19.00.00.19	(Termosifonlar ve güneş enerjili su ısıtıcıları dışındaki elektrikli olmayan anında veya depolu su ısıtıcıları) Diğerleri	6,7
8421.12.00.00.11	(Çamaşır kurutma makinaları) Bir defada kurutacağı çamaşırın kuru ağırlığı 6 kg'ı geçmeyecek kapasitede olanlar	6,7
8422.11.00.00.00	(Bulaşık yıkama makinaları) Evlerde kullanılanlar	6,7
8450.11.11.00.00	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası) Çamaşırı önden yüklemeli olanlar	6,7
8450.11.19.00.00	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası) Çamaşırı üstten yüklemeli olanlar	6,7
8450.11.90.00.00	(Tam otomatik çamaşır yıkama makinası) Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçen fakat 10 kg'ı geçmeyenler	6,7
8450.12.00.00.00	(Çamaşır yıkama makinası) Diğer çamaşır makinaları (Santrifüjlü kurutma tertibatlı olanlar)	6,7
8450.19.00.00.11	(Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg'ı geçmeyen, santrifüjlü kurutma tertibatı olmayan çamaşır yıkama makinası) Elektrikli olanlar	6,7
8450.19.00.00.19	(Elektrikli olmayan çamaşır yıkama makinası) Diğerleri	6,7
8451.21.00.00.11	(Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg'ı geçmeyen kurutma makinaları) Evlerde kullanılanlar	6,7
85.07	Elektrik akümülatörleri (bunların separatörleri dâhil) (kare veya dikdörtgen şeklinde olsun olmasın) (yalnız elektrik motorlu taşıt araçlarının motorunu çalıştırmaya mahsus olanlar)	3

85.08	Vakumlu elektrik süpürgeleri	6,7
85.09	(Gıda maddelerini öğütücüler ve karıştırıcılar; meyva veya sebze presleri, vb.; et kıyma makinaları vb.) Ev işlerinde kullanılmaya mahsus kendinden elektrik motorlu elektromekanik cihazlar (85.08 pozisyonunda yer alan vakumlu elektrik süpürgeleri hariç)	6,7
8510.10.00.00.00	(Elektrikli) Traş makinaları	6,7
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar (örneğin; saç kurutucular, saç kıvrma cihazları, saç kıvrma maşalarını ısıtma cihazları) ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; ev işlerinde kullanılan diğer elektrotermik cihazlar; elektrikli ısıtıcı rezistanslar (85.45 pozisyonundakiler hariç) (8516.40 Elektrikli ütüler hariç)	6,7
8517.11.00.00.00	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları	20
8517.12.00.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazları	25
8517.12.00.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç (cellular) telsiz telefon cihazları	20
8517.12.00.00.13	Alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) mobil telsiz telefon cihazları	20
8517.69.31.00.00	Arama, uyarma veya çağırma sistemlerinde kullanılan taşınabilir alıcılar	20
8517.69.39.00.00	Diğerleri (Yalnız amatör telsiz alıcı cihazları)	20
8517.69.90.90.14	Alıcısı bulunan verici halk bandı (CB) ve 49 MHz alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) telsiz cihazları	20
8517.69.90.90.15	Alıcısı bulunan verici kablosuz mikrofon cihazları	20
8517.69.90.90.18	Alıcısı bulunan verici amatör telsiz telefon cihazları	20
8517.69.90.90.21	Alıcısı bulunan verici alçak güçlü ve oyuncak telsiz cihazları (gücü 100 miliwatt'dan az olanlar)	20
8517.69.90.90.29	Diğerleri (Yalnız amatör telsiz telefon verici cihazları ve telsiz alarm cihazları)	20
85.18	Mikrofonlar ve bunların mesnetleri; hoparlörler (kabinlerine monte edilmiş olsun olmasın); başa takılan kulaklıklar, kulağa takılan kulaklıklar (bir mikrofonla kombine halde olsun olmasın), bir mikrofon ve bir veya daha fazla hoparlör içeren setler; elektrikli ses frekansı	20

	yükselteçleri, takım halindeki ses amplifikatörleri	
85.19	Ses kaydetme veya kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihazlar (8519.81.81.00.00, 8519.81.85.00.00, 8519.81.95.00.00, 8519.89.90.10.00,8519.89.90.90.00 hariç)	6,7
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)	6,7
	(Manyetik mesnetler)	
8523.29.15.00.18	Video bantları	6,7
	(Diğer manyetik mesnetler)	
8523.29.39.00.16	Video bantları	6,7
	(Kayıt yapılmamış optik mesnetler)	
8523.40.11.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Kayıt yapılmamış optik mesnetler)	
8523.40.13.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Kayıt yapılmamış optik mesnetler)	
8523.40.19.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Otomatik bilgi işlem makinası dışında kullanılanlar)	
8523.40.51.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)	6,7
	(Dijital çok yönlü olmayan diskler)	
8523.40.59.00.00	Diğerleri	6,7
8525.80	Televizyon kameraları, dijital kameralar ve görüntü kaydedici kameralar [Yalnız 8525.80.11 Üç veya daha fazla kamera tüpü olan televizyon kameraları; 8525.80.19 Televizyon kameraları (8525.80.11 pozisyonunda olmayan televizyon kameraları); 8525.80.30.00.00 Dijital kameralar]	20
8526.92	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları	20
8527.12	Cep tipi radyo kaset çalar	20
8527.13	Ses kayıt veya kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar	20
	(Harici bir güç kaynağı olmaksızın çalışan radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.19.00.00.00	Diğerleri	6,7
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan)	

8527.21.20.00.00	türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Lazer okuma sistemli olanlar	20
8527.21.52.00.00	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
8527.21.59.00.00	(Kaset tipi olmayan) (Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Diğerleri	20
8527.21.70.00.00	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Lazer okuma sistemli olanlar	20
8527.21.92.00.00	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
8527.21.98.00.00	(Kaset tipi olmayan, sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Diğerleri	20
8527.29.00.00.00	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde ses kayıt cihazı ile birlikte olmayan radyo yayınlarını alıcı cihazlar) Diğerleri	20
8527.91.11.00.00	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6,7
8527.91.19.00.00	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Diğerleri	6,7
8527.91.35.00.00	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Lazer okuma sistemli olanlar	6,7
8527.91.91.00.00	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6,7
8527.91.99.00.00	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar) Diğerleri	6,7

8527.92.10.00.00	Çalar saatli radyolar	6,7
	(Saatli radyolar)	
8527.92.90.00.00	Diğerleri	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.99.00.00.00	Diğerleri	6,7
85.28	Monitörler ve projektörler (televizyon alıcı cihazı ile mücehhez olmayanlar); televizyon alıcı cihazları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses veya görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın) (8528.41.00.00.00 ; 8528.51.00.00.00 ; 8528.61.00.00.00 hariç)	6,7
8543.70.90.00.15	Infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazları (remote control)	20
	(Saat kayışları)	
9113.90.80.20.00	İnci, kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamül olanlar	20
9302.00.00.00.00	Revolverler ve tabancalar (93.03 veya 93.04 pozisyonundakiler hariç)	20
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar (spor için av tüfekleri ve tüfekler, ağızdan doldurulan ateşli silahlar, sadece işaret fişeği atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra fişeği atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	20
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler	20
95.04	Lunaparklar benzeri yerler için oyun eşyası, tilt makinası, bilardo, kumarhane oyunları için özel masalar, salon veya masa oyunları ve otomatik bowling oyun ekipmanları dahil	20
96.01	İşlenmiş fildişi, kemik, bağa, boynuz, çatalı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden eşya (kalıplama suretiyle elde edilen eşya dahil)	20
NOT: Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.		