

T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

747963

**TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NE GEÇİŞ VE SONRASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

HAYAL GÖRGÜN

BURSA - 2004
747963

**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NE GEÇİŞ VE SONRASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

HAYAL GÖRGÜN

DANIŞMAN: Prof. Dr. METİN ERDEM

BURSA - 2004

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
KISALTMALAR.....	VII
ÖZET.....	VIII
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TEORİK BİR YAKLAŞIM

I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR.....	3
A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE TANIMI.....	5
1-TARİHİ GELİŞİMİ.....	5
2-TANIMI.....	8
B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN NİTELİKLERİ VE YAPISI.....	9
II-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİ TÜRLERİ İÇİNDEKİ YERİ.....	10
A-SUBJEKTİF-OBJEKTİF VERGİLER AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	10
B-GELİR,SERVET VE HARCAMA VERGİLERİ AYIRIMI AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ.....	11
C-DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLER AYIRIMI AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	11
III-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİ İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	12
A-GENELLİK İLKESİ.....	13
B-ADALET İLKESİ	13
C-EŞİTLİK İLKESİ	14
IV-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ETKİLERİ.....	15
A-İKTİSADİ ETKİLERİ.....	15
1-GELİRİN YENİDEN DAĞILIMINA ETKİSİ.....	15
2-KAYNAK DAĞILIMINA ETKİSİ.....	15
3-YANSIMA ETKİSİ.....	16
a-Tam Rekabet Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....	16
b-Monopol Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....	17
c-Oligopol Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....	18
4-İKTİSADİ KALKINMAYA ETKİSİ.....	18
5-EKONOMİK DENGESİZLİKLERDE ETKİSİ.....	19
B-MALİ ETKİLERİ.....	20
C-SOSYAL ETKİLERİ.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI

I-AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI	21
A-VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ NEDENLERİ.....	24
B-VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ.....	28
C-DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI.....	29
D-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI.....	32
II-AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YÜRÜRLÜKTEKİ UYUMLAŞTIRILMIŞ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI.....	36
A-TARİHİ GELİŞİMİ.....	36
B-GÜNÜMÜZE KADAR ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI DOĞRULTUSUNDA KAYDEDİLEN GELİŞMELER.....	37
1-YASAL AÇIDAN KAYDEDİLEN GELİŞMELER.....	37
2-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL DÜZENLEMELER.....	43
a-Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Ürünler.....	43
b-Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	44
c-Malların Üretimi, İşlenmesi ve Stoklanması.....	45
d-Ürünlerin Dolaşımı.....	46
e-Verginin denmesi.....	47
f-Vergi İşareti-Kimlik Tespiti Markası.....	47
g-İstisnalar.....	48
3-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONULARI AÇISINDAN KAYDEDİLEN GELİŞMELER.....	48
a-Sigara'dan Alınan Özel Tüketim Vergisi	48
b-İşlenmiş Tütünler' den Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	49
c-Madeni Yağlar'dan Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	49
d-Alkol ve Alkollü İçkiler' den Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	52
e-Mineral Yağlar'dan Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	53
C- AMERİKA VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE BAZI DEVLETLERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI	54
1-İNGİLTERE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	54
2-YUNANİSTAN'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	55
3-İTALYA'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	56
4-ALMANYA'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	57
5-AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	59

6-DİĞER DÜNYA ÜLKELERİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI.....	.60
--	-----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

I-TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE ENTEGRASYON SÜRECİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI.....	61
A-TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE ENTEGRASYON SÜRECİ.....	61
B-TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYGULANMA SEBEPLERİ.....	65
1-HUKUKİ SEBEPLER.....	65
2-MALİ SEBEPLER.....	65
3-SOSYAL SEBEPLER.....	67
4-İDARİ VE TEKNİK SEBEPLER.....	68
II-TÜRKİYE'DE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	69
A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU.....	70
B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU...75	75
1-VERGİ MÜKELLEFİ.....	75
2-VERGİ SORUMLUSU.....	76
C-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY	77
1-MAL TESLİMİ VEYA İLK EDİNİM HALLERİNDE MALIN TESLİMİ VEYA İLK EDİNİMİ.....	77
2-MALIN TESLİMİNDEN ÖNCE FATURA VEYA BENZERİ VERGİLER VERİLMESİ HALLERİNDE, BU BELGELERDE GÖSTERİLEN MİKTARLA SINIRLI OLMAK ÜZERE FATURA VEYA BENZERİ BELGELERİN DÜZENLENMESİ.....	78
3-KISIM KISIM MAL TESLİM EDİLMESİ HER ZAMANKİ GİBİ OLAN VE BU HUSUSLARDA UYGUN KALINAN HALLERDE HER BİR KISIMIN TESLİMİ.....	78
4-KOMİSYONCULAR ARACILIĞIYLA VEYA KONSİNYASYON SURETİYLE YAPILAN SATIŞLARDA MALLARIN ALICIYA TESLİMİ.....	79
5-İTHALATTA 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NA GÖRE GÜMRÜK YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DOĞMASI, İTHALAT VERGİLERİNE TABİ OLMAYAN İŞLEMLERDE İSE GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİLİ.....	79

D-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI	81
1-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MATRAHIN TESBİTİ.....	82
a-Matrahaya Dahil Olan Unsurlar.....	82
b-Matrahaya Dahil Olmayan Unsurlar.....	83
2-İTHALATTA MATRAH.....	83
E-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ ORANI	83
F-MAL TESLİMİ VE TESLİM SAYILAN HALLER	85
1-MAL TESLİMİ.....	85
2-MAL KAVRAMI.....	85
3-TASARRUF HAKKININ DEVRİ.....	86
4-TESLİM ETME VE TESLİM ALMA ONAYI.....	86
5-MAL TESLİMİNDE BELGE DÜZENİ.....	86
a-Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi.....	86
b-Fatura ve Benzeri Belgelerin Düzenlenmesi.....	87
6-TRAMPA HALİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ.....	87
7-TESLİM SAYILAN HALLER.....	87
G-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR	88
1-İHRACAT İSTİSNASI.....	88
2-DİPLOMATİK İSTİSNA.....	89
3-DİĞER İSTİSNALAR.....	90
4-İSTİSNANIN SINIRI.....	91
H-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE ZİNCİRLEME (MÜTESELSİL)	
SORUMLULUK	91
1- ZİNCİRLEME SORUMLULUĞUN KAPSAMI.....	92
a- Petrol Ürünlerinde Zincirleme Sorumluluk Uygulaması.....	92
b-Motorlu Araçlara İlişkin Zincirleme (Müteselsil) Sorumluluk Uygulaması	92
I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ	93
1-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI	93
2-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TARH İŞLEMLERİ.....	95
3-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ÖDENMESİ.....	95
III-ÇEŞİTLİ AÇILARDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER	96
A-HUKUKİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	96
B-İKTİSADİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	98
C-MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	100
D-SOSYAL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	101
E-İDARİ VE TEKNİK AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	102

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UYGULANMA ŞEKLİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE UYGULANMASININ ÖNEMİ	103
II-TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOLAYI DOĞABİLECEK SORUNLAR	105
A-TÜRKİYE'NİN AYRIMCI VERGİ NİTELİĞİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GETİREMEMESİ.....	105
B-TÜRKİYE'NİN KORUYUCU VERGİ NİTELİĞİNDE VERGİ GETİREMEMESİ.....	106
C-TÜRKİYE'NİN İHRAÇ ETTİĞİ MALLARA UYGULAMASI GEREKTİĞİNDEN DAHA FAZLA İÇ VERGİ İADESİ UYGULAMAMASI.....	108
D-TÜRKİYE'NİN EŞ ETKİLİ VERGİ NİTELİĞİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GETİREMEMESİ.....	108
III-TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE TAM ÜYE OLMASI DURUMUNDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOĞABİLECEK SORUNLAR.....	109
A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KAPSAMI BAKIMINDAN SORUNLAR.....	109
B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU BAKIMINDAN SORUNLAR....	110
C-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ BAKIMINDAN SORUNLAR.....	111
D-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY BAKIMINDAN SORUNLAR	111
E-MALLARIN ÜRETİMİ, İŞLENMESİ VE STOKLANMASI BAKIMINDAN SORUNLAR	112
F-ÜRÜNLERİN DOLAŞIMI BAKIMINDAN SORUNLAR	112
G-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR BAKIMINDAN SORUNLAR.....	113
H-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI BAKIMINDAN SORUNLAR	115
I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ORANI VE TUTARI BAKIMINDAN SORUNLAR	115
J-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ÖDENMESİ BAKIMINDAN SORUNLAR.....	116

IV-TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMA SONUÇLARI İLE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER.....	116
A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE YAPILAN ELEŞTİRİLER.....	116
B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AKSAYAN YÖNLERİ.....	118
C-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN SAĞLAYACAĞI FAYDALAR.....	119
SONUÇ.....	128
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	129



KISALTMALAR

A.E.T.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.r.	: Adı Geçen Rapor
AT.	: Avrupa Topluluğu
A.Ü.	: Ankara Üniversitesi
bkz.	: Bakınız
BKK.	: Bakanlar Kurulu Kararı
CIF.	: Cost Insurance and Freight are Included
Çev.	: Çeviren
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı
EAEC.	: The European Atomic Energy Community
ECU.	: Avrupa Birliği Para Birimi
ECSC.	: The European Coal and Steel Community
EEC.	: European Economic Community
EURO.	: Avrupa Birliği Para Birimi
GB.	: Gümrük Birliği
gr.	: Gram
IMF.	: Uluslararası Para Fonu
İ.Ü.İ.F.	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
KDV.	: Katma Değer Vergisi
kg.	: Kilogram
LPG.	: Likit Petrol Gazı
lt.	: Litre
md.	: Madde
OECD.	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
Ö.İ.K.	: Özel İhtisas Komisyonu
ÖTV.	: Özel Tüketim Vergisi

s.	: Sayfa
s.s.	: Sayfalar Arası
S.	: Sayı
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TC.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.C.M.B.	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TL.	: Türk Lirası
T.O.B.B.	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
vb.	: Ve benzeri



ÖZET

Kamusal Finansman sisteminin bir parçasını oluşturan özel tüketim vergileri, ticaret zincirinin belli bir aşamasında belirlenen bazı mal veya hizmetlerden alınmaktadır. Bir gider vergisi olan özel tüketim vergisi dolaylı vergilerdendir. Özel tüketim vergileri konusuna ve oranına bağlı olarak fiskal, sosyal ve iktisadi amaçlara hizmet etmeye uygundur. Ancak esas itibariyle özel tüketim vergileri fiskal amaçlı olarak kullanılmaktadır.

Özel tüketim vergileri gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi, vesayet altındaki tüketimi yüksek sosyal maliyetlere neden olan bazı ürünlerin tüketiminin azaltılması gibi sosyal amaçlarla kullanılabilir niteliktedir. Ancak özel tüketim vergisinin bir dolaylı vergi olması ve konuya fiskal amaçlarla yaklaşılması söz konusu verginin özellikle gelir dağılımı üzerindeki muhtemel olumlu etkisinden yararlanılmasını engellemektedir.

Vergiler tarafsız değildir. Özellikle dolaylı vergiler ile fiyat mekanizmasına müdahale edilmekte ve kaynak dağılımı suni bir şekilde değiştirilmektedir. Bu çerçevede özel tüketim vergisi Avrupa'daki entegrasyon çabalarının neticesinde ortaya çıkan vergi uyumlaştırılması programına dahil edilmiştir. Türkiye'de konsey direktiflerinde belirlenen minimum şartlara uygun olarak halen uygulanmakta olan özel tüketim vergilerinin Birlik sistemine uyumlaştırılması yükümlülüğü altına girmiştir.

GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanında en önemli kaynak olan vergi gelirleri, vergi sistemlerini oluşturan çeşitli vergiler kanalı ile elde edilmektedir. Eski bir tarihe sahip olan vergiler, her siyasi topluluğun yaşam sürecinde çeşitli şekillerde ortaya çıkmış ve kamu harcamalarındaki artışlar ve belirli gelir kaynaklarının önemlerinin azalması ile de yeni vergilendirme imkan ve yöntemlerinin aranmasına yol açmıştır.

Verginin en önemli amacı, gelir elde etmek olmakla beraber; bunun yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları da bulunmaktadır. Verginin bu üç temel amacına ulaşmak üzere, verginin konusunun seçimi önem kazanmaktadır. Dolayısıyla verginin gelir veya servet veya gider (tüketim, harcama) üzerinden mi yoksa bunların hepsinin üzerinden mi alınması gerektiği hususu, kamu maliyesinin öteden beri tartışılacakları önemli konularından birisidir. Gider üzerinden alınan vergilerden olan tüketim vergileri, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisi şeklinde de olmaktadır. Belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisinin konusunu genellikle lüks mallar ve alışkanlık verici maddeler ile nispeten talep esnekliği az olan mallar oluşturmaktadır. Bu tür vergiler, tahsilatı yüksek, alınması basit ve denetimi kolay olması nedeniyle ve kamu sağlığı ve çevre sağlığı gibi sosyal amaçlara yönelik kullanılabilmeleri bakımından birçok ülke tarafından tercih edilmektedir. Ancak, vergilerin uygulanış biçimlerinin ülkeden ülkeye farklılıklar göstermesi ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin ortak bir vergi politikası oluşturmak istemeleri nedeniyle dolaylı ve dolaysız vergiler alanında son yıllarda uyumlaştırma çalışmalarına başlanmış ve özel tüketim vergisi de bu uyumlaştırma içinde yerini almıştır. Uyumlaştırma birebir eşleştirme anlamında değildir. Amaç, vergi sistemlerindeki büyük farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır. Özellikle rekabet şartlarını etkileyen dolaylı vergilerin uyumlaştırılması oldukça önemlidir. Bugün dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda çalışmalar devam etmektedir. Bu alanda, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde Katma Değer Vergisi'nin uyumlaştırılması başarı ile gerçekleştirilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi'nin uyumlaştırılması ise Katma Değer Vergisi'ne göre daha karmaşıktır. Avrupa Konseyi Özel Tüketim Vergisi'nin uyumlaştırılması konusunu ele alırken, bütün üye ülkelerde uygulanan ve "beş büyükler" olarak nitelendirilen "tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlar" üzerinde durulmuştur. Konsey bu amaçla bir dizi direktif çıkarmış ve bugüne kadar bir tek tütün üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması konusunda başarı sağlanmıştır.

Türkiye, Avrupa Birliği'ne aday üye olarak, Gümrük Birliği'ne geçilmesinden sonra, ülkenin ekonomik ve mali çıkarlarını korumak amacıyla Özel Tüketim Vergisi uygulamasına geçmek zorundadır. Bu amaçla 1993 yılında ilk Özel Tüketim Vergisi kanun tasarısı hazırlanmış fakat yasalaşmamıştır. 1996 yılında Gümrük Birliği'ne geçilmesi ile ekonomik ve mali koşulların değişmesi nedeniyle ikinci Özel Tüketim Vergisi kanun tasarısı hazırlanmış ve 6.6.2002 tarihinde kabul edilmiş ve 1.8.2002 tarihi itibarıyla de yürürlüğe konmuştur.

Yapılan tez çalışmasının kapsamı dört bölüm olarak belirlenmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde Özel Tüketim Vergisi'nin teorik yapısının açıklanmasına çalışılarak, bu amaçla Özel Tüketim Vergisi'nin tarihi gelişimi ve tanımı, Özel Tüketim Vergisi'nin vergi türleri içindeki yeri, vergi ilkeleri karşısındaki durumu ve Özel Tüketim Vergisi'nin etkileri konusuna değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde vergi uyumlaştırılması ve Avrupa Birliği'nin yürürlükteki uyumlaştırılmış Özel Tüketim Vergisi'nin yapısı konusunda açıklamalar yapılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne entegrasyon süreci ve Özel Tüketim Vergisi'nin uygulaması, Türkiye'de uygulanan Özel Tüketim Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi hakkında değerlendirmeler konusu incelenecektir.

Çalışmamızın dördüncü bölümünde ise, Türkiye'nin mevcut durumda Avrupa Birliği'ne karşı yükümlülükleri, bu yükümlülükler çerçevesinde ve Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye olması durumunda Özel Tüketim Vergisi'nin yapısından doğabilecek sorunlar ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi uygulama sonuçları ve karşılaşılan sorunlar ve öneriler konularına değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TEORİK BİR YAKLAŞIM

I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

Bilindiği üzere, kamu otoritesinin, yüklenmiş olduğu görevleri gerçekleştirebilmesi için bir gelire ihtiyacı vardır. Bu gelir ise, devletin çeşitli kuruluşları aracılığıyla, farklı kaynaklardan sağlanır. Günümüzde devlet, milli gelirin üçte birine yakın bir bölümünü ekonomiden, kamu geliri olarak çekmekte, kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek içinde tekrar ekonomiye aktarmaktadır. Kamu giderlerini karşılayan devlet açısından, temel gelir niteliğindeki ana unsur, vergidir.

Vergiler, prensip itibariyle kamu harcamalarının finansmanı için, bireyler tarafından ödenmesi gereken zorunluluklardır. Vergi; devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden aldığı ve cebri niteliğe sahip, para şeklindeki ödemelerdir. Verginin klasik amacı ihtiyaç duyulan bütçe denkleğinin sağlanması, yani kamu giderleri için gerekli olan finansmanın sağlanmasıdır. Ayrıca ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşmada da bir araç olarak vergiden yararlanılmaktadır.

Diğer yandan, vergileme ile de, koruma ve özendirme amacı güdülebilir. Vergi, bazı malların tüketimini sınırlandırarak, sosyal politikanın bir aracı olabileceği gibi, ülke içi üretimi korumak için bazı malların ithalini sınırlayacak şekilde de kullanılabilir.

Vergi, bireylerin elde ettiği gelirlere alınabileceği gibi, bireylerin kullanımına sunulan mal ve hizmetlere talepleri sürecinde de alınabilir. Bireylerin kullanımına sunulan mal ve hizmetlere talepleri sürecinde alınan vergiler, dolaylı vergi niteliğine sahiptir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak yanında, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanı sağlamak bakımından, günümüzde harcamaların da vergilendirilmesi yoluna gidilmektedir. Harcama üzerinden alınan ve nihai olarak tüketiciye yansıtılan vergiler, tüketim vergileri olarak ifade edilmektedir. Dolaylı bir vergi olan tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın,

üretilen ve tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir.

Özel tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetleri değil, belli bazı malları konu edinen bir vergi türüdür. Özel tüketim vergisine tabi mallar, her ülkeye ve sosyal değişmelere paralel olarak her döneme göre değişmektedir. Bununla birlikte bu mallar üzerinde bazı genel nitelikli özellikleri görmekte mümkündür. Bu özellikler;

a) Üretim veya Satışlarında Devlet Kontrolünün Olması: Vergiye tabi mallar veya bu malların üretilmesi için gerekli malların üretilmesi veya satılması, genellikle lisans veya izne tabi olabilmektedir. Bu durum vergiye tabi bütün mallar için söz konusu olmamakla birlikte, bazen de bu malları tüketenlerin, devletin verdiği hizmetlerden daha fazla yararlandıkları görülmektedir. Akaryakıt kullananlar, devletin bayındırlık hizmetlerini daha fazla tüketmekte, dolayısıyla bütçe üzerindeki yükün artmasına sebep olmaktadır.

b) Talebin Fiyat Esnekliğinin Düşük Olması: Vergiden beklenen asıl amaç yüksek hasılat olduğuna göre, fiyat değişimleri malın tüketimini etkilememesi halinde bu amaca daha kolay ulaşılır. Bu nedenle vergiye tabi mallar seçilirken alkol, şeker, tuz, akaryakıt, tütün gibi fiyat değişmelerine daha az duyarlı mallar seçilmektedir.

c) Popülizme Uygun Olması: Bazı durumlarda toplum tarafından lüks olduğu kabul edilen mallar, verginin kapsamına alınmakta ya da artan oranlı olarak vergilendirilmekte, dolayısıyla gelir dağılımını düzeltici etkisi dikkate alınmaktadır. Mesela lüks arabalar üzerindeki vergi yükü daha yüksektir. Bu anlamda popülizme uygundur. Ancak sigara ve alkollü içkiler gibi keyif verici ve alışkanlık yapan mallarda bu etki görülmeyebilir.

d) Sosyal Faydaları Düşük ya da Zararlı Malların Tüketilmesini Caydırıcı Olması: Özel tüketim vergisine konu olan bazı mallara sosyal zararı göz önüne alınarak tüketimini sınırlandırmak veya caydırmak için, yüksek vergiler öngörülmektedir. Tütün mamulleri ve alkollü içkiler böyledir¹.

¹ İbrahim DÜVEZ - Adnan UYAR: "Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 183, Kasım 1996, s. 80

A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TARİHİ GELİŞİMİ VE TANIMI

1-TARİHİ GELİŞİMİ

Tüketim vergilerinin doğduğu ülke bilinmemekle birlikte, ilkel şekliyle doğuşu ilk çağlara kadar gitmektedir. Ortaçağda bira ve şarap gibi alkollü içkilere uygulanan özel tüketim vergisi, 19.yüzyıla kadar bazı mallarda tüketiciye satış anında uygulanmıştır.

Ortaçağda tüketim vergileri daha çok bir kısım tüketim maddeleri üzerine konulan, özel tüketim vergileri şeklinde görülmüştür. Baş vergileri, hasılat ve servet vergileri yanında alınan bu vergiler, satış işlemleri üzerinden malları vergilendirmekteydi. Öte yandan İspanya'da artan oranlarda tahsil edilen "Alcabala" denilen bir muamele vergisi geniş bir uygulama alanı bulmuştur. İngiltere, Hollanda ve Fransa gibi geniş bir gümrük vergilemesine sahip hiçbir Avrupa ülkesinin benzer bir vergiyi uygulamadığı bir dönemde, mal fiyatlarının %45-65'ine kadar yükselen oranlara sahip ve tahsil giderleri vergi hasılatının 1/3'ünü bulan "Alcabala", Adam Smith'e göre, İspanya'nın ekonomisini tahrip ederek diğer batı devletlerine kıyasla gerilemesine neden olmuş bir vergi olarak gösterilir². Çok uzun yürürlükte kaldıktan, iktisadi ve sosyal bakımlardan yıkıcı etkileri görüldükten sonra, 19. yüzyılın başlarında terkedilmiştir.

Ortaçağ boyunca kullanılan vergiler genellikle; tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden alınan vergiler olmuştur.

² Günter SCHMÖLDERS: Genel Vergi Teorisi, (Çev.Salih.TURHAN), Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, İ.Ü.İ.F., Mal.Ens.Yayını, No:55, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s.s.7-8

Fransız ihtilalinde, dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olduğu görüşü ağırlık kazanınca, bu vergilerin kaldırılmasına gidilmiş ancak daha sonraları sağladıkları hasıllardan kolay kolay vazgeçilemeyeceği anlaşılınca vergiler tekrar uygulama alanına konulmuştur.

Aynı vergilerin 17. ve 18. yüzyılda Hollanda'da uygulandığı görülmektedir. "Accise" adı verilen bu vergiler İngiltere'de tuz, şarap ve ipek gibi maddelerin vergilendirilmesinde etkili olmuştur. Sonradan İngiltere'de tuz üzerindeki vergi oranının artırılması tuz fiyatını çok yüksek düzeye çıkarmış ve bu yüksek fiyatlarda halkın tepkisi çok büyük olmuştur. Birinci Dünya Savaşı öncesi azaltılan tüketim vergileri savaş sonrasında gerek sayı, gerekse oran itibarıyla tekrar artırılmış, sağladıkları gelir toplam vergi hasılatının 1/4'üne ulaşmıştır.

19.uncu yüzyılda tüketim vergileri yeni baştan gözden geçirilerek, vergilendirdiği mallar değiştirilmiş hatta bazı vergiler kaldırılmış, gıda maddeleri, sabun, tuz, mum gibi zorunlu tüketim maddeleri yerine tütün, çay, kahve ve alkollü içkiler vergilerin kapsamına alınmış ve vergi genelleştirilmiştir. Bu yüzyılın sonlarına doğru özellikle genel tüketim vergisinin (Muamele Vergisi) gittikçe önemini kaybettiği görülür. Avrupa ülkelerinde iktisadi ve sosyal bakımlardan yıkıcı etkileri dolayısıyla uzun zaman uygulanmayan genel tüketim vergisi, aynı zamanda randıman, servet ve özel tüketim vergilerinin ön planda yer almasından da etkilenmiştir. Ancak 1.Dünya Savaşı sonlarına doğru büyük bir gelişme göstererek, yeni şekil ve nitelikte tekrar önemli bir vergi haline gelmiştir. Buna "Genel Tüketim Vergilerinin Rönesansı" denilmektedir.

1929 İktisadi buhranı, yarattığı mali etkiler nedeniyle tüketim vergilerinin geçici de olsa kabul edilmesine yol açmıştır. Sağladıkları hasılatın bol olduğu görüldüğünde, vergiden vazgeçmek mümkün olmamış, aksine bütün ülkeler tüketim vergilerini uygulama çabasına girmişlerdir. Gerçekten tüketim vergisi uygulamasına savaşın yarattığı mali zaruretler nedeniyle, 1916'da Almanya'da başlanmıştır. Önceleri damga resmi şeklinde konulan vergi, sonradan genel bir tüketim vergisi şekline dönüştürülmüştür.

1917’de Almanya, “Lüks Servis” ini geliştirerek ve “Eski Yayılı Muamele Vergisi” yerine, geçim giderleri içinde önemli yeri olan et, kömür, şeker, şarap, bira, kahve, çay vb.bazı mal gruplarını kapsamına alan, tek safhalı toplu muamele vergisini ikame eden Fransa; 1919’da savurganlığı önlemek ve refah-fakirlik çelişkisini gidermek ve aynı zamanda savaşın yarattığı mali zaruretleri karşılamak amacıyla İtalya; 1921’de Belçika; 1933’te Hollanda vergiyi uygulamaya başlamışlardır.

Uzun süre karşı çıkan İngiltere, Danimarka, Finlandiya, İsviçre ve İsveç 1940-1941 yıllarında, ikinci dünya savaşının yarattığı ihtiyaçlar nedeniyle vergiyi uygulamak zorunda kalmışlardır³. Avrupa Ekonomik Topluluğu, Roma Antlaşması ile kurulduğunda ilk başlarda muamele vergilerinin ve özel tüketim vergilerinin üye devletler arası ticareti engellediği düşünülmüş ve serbest rekabetin sağlanabilmesi için üye devletler arasında gümrük sınırlarının yanında, vergi sınırlarının da kaldırılması düşüncesi ile muamele vergilerinde uyumlaştırma çalışmaları 1962 yılında başlamışlardır. İlk direktif 1967 yılında çıkarılmıştır. 1967 yılında Fransa,1968’ de F.Almanya, İspanya 1969’ da Hollanda, 1973’te İtalya, İngiltere, Danimarka, İrlanda, 1987’de Yunanistan ve 1989’da Portekiz “Katma Değer Vergisi”ni kabul etmişlerdir⁴. Uyumlaştırma çalışmalarıyla ilgili olarak on yedi adet katma değer vergisi direktifi çıkarılmıştır. Ama bunlardan en önemlisi, 1977 yılında çıkarılan ve katma değer vergisinin matrahını uyumlaştıran altıncı direktiftir.

³ Günter SCHMÖLDERS: a.g.e., s.8

⁴ İbrahim DÜVEZ - Adnan UYAR: a.g.m., s.80

Ülkemizde ise, Cumhuriyet döneminde, sistemli bir muamele vergisi kapsamında, 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile devlet bütçesinde boşluk meydana gelmiş ve bu boşluğu doldurmak için, 1926 yılında bir genel muamele vergisi olan “**Umumi İstihlak Vergisi**” konulmuş ve lokanta, gazino ve benzeri işletmelerdeki tüketimler ile bütün eğlence yerlerindeki girişler üzerinden %10-30 arasında değişen oranlarda pul yapıştırmak suretiyle alınan “**Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi**” özel tüketim vergisinin ilk uygulamasını teşkil etmiştir⁵.

Ayrıca 1970 yılında finansman kanunu ile uygulamaya konulan “**İşletme Vergisi**” de bir özel tüketim vergisidir. Ayrıca 1.1.1985 yılında da “**Katma Değer Vergisi**” uygulamaya geçirilmiştir.

2-TANIMI

Dolaylı bir vergi olan tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın sadece üretim, tüketim ve değişim gibi olaylara dayanan, dolayısıyla üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir.

Bu tür vergiler, bol ve kolay bir tahsilat sağlaması içinde, genellikle lüks tüketim malları yada sigara, alkol, motor yakıtları gibi çok tüketilen ve nispeten talep esnekliği az olan mallar üzerine konulmaktadır.

Mali fonksiyonu açısından ise, gelir vergisi ve katma değer vergisinin bıraktığı boşluğu doldurmak, yüksek gelir düzeyindeki tüketimleri vergi kapsamına alarak vergi hasılatını artırmak gibi önemli yükümlülükleri içerir. Bu anlamda tüketim vergileri “genel ve özel” olmak üzere iki genel yapıda ele alınır. Bunlardan genel tüketim vergisi; tüketilen bütün mal ve hizmetler üzerine konulan bir vergiyi ifade ederken, özel tüketim vergisi; kanunda belirtilen bazı mal ve hizmet grupları üzerinden alınan, dar çerçeveli, kısmi bir harcama vergisi olarak tanımlanabilir. Böylece, bir ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle, ithal edilen bazı mal ve hizmetler, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

⁵ N.Yalçın KAYA - Müjdat BOZKIR: “Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci”,

Vergi Sorunları, Sayı:166, Temmuz 2002 Eki, s.9

Dünya uygulamalarına bakıldığında özel tüketim vergilerinin, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından giderek önem kazandığı ve bu türden vergilerin, toplam vergi hasılatları içerisinde önemli bir yer tutmaya başladığı görülmektedir. İyi tasarlanmış özel tüketim vergileri ile fiskal amaçların sağlanmasının yanı sıra, enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir.

B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN NİTELİKLERİ VE YAPISI

Özel tüketim vergileri, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme açısından önemlidir. Özel tüketim vergileri, uygulama açısından kolay bir vergi olması, talep esnekliği düşük mallara optimum oranda uygulandığında “Mali Anestezi” ilkesine uygun olması, gelir artırıcı etkisinin ve tahsil kolaylığının fazla olması nedenleriyle tercih edilmektedir. Özel tüketim vergisi, bir gider vergisi türü olup, dolaylı vergilerdendir.

Mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olması sebebiyle, mükelleflerin psikolojisine daha uygundur. Özel tüketim vergileri genellikle, devletin gelir sağlamak amacıyla vergilendirdiği, talebin fiyat esnekliği düşük olan lüks tüketim maddeleri ile alışkanlık veren keyif verici maddeleri hedef alır. Genel tüketim vergisi, genel bir üretim türü veya satış türü için vergileme ilkesinin konması ve istisnaların sayılması, özel tüketim vergisi ise, vergilendirdiği mal ve mal gruplarını ve vergi oranlarını belirtmesi ile birbirinden ayrılır. Yoksa genel tüketim vergilerine konu olan her mal ve hizmet, özel tüketim vergilerine de konu olabilir. Özel tüketim vergilerinin matrahı, spesifik veya ad valorem olabilmektedir.

Ancak enflasyon sorunu olan gelişmekte olan ülkelerde, değer esasına dayanan matrahların (Ad valorem) uygulanması, daha gerçekçi sonuçlar doğuracaktır. Gelişmiş ülkelerde özel tüketim vergisi genelde; lüks otomobiller, benzin, viski, kürk ve mücevherat üzerinden alınırken, az gelişmiş ekonomilerde şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, çay, kahve, sigara gibi zorunlu ihtiyaçlardan alınmaktadır. Az gelişmiş ekonomilerde, mali sebeplerle özel tüketim vergisine başvurulurken, gelişmiş ekonomilerde sosyal amaçlarla uygulandıkları görülmektedir.

II-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİ TÜRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergiler günümüze kadar oran, matrah ve tahsil yöntemine göre çeşitli ayrımlara tabi tutulmuşlardır. Yükümlünün kişisel durumu göz önüne alınarak yapılan sınıflandırmada vergiler; objektif ve subjektif vergiler, üzerinden alındığı ekonomik kaynaklara göre yapılan ayırımda; gelir, servet ve harcama vergileri, yansıma durumları ve yükümlüden alınmış biçimleri açısından ise; dolaylı ve dolaysız vergiler şeklinde ayrıma tabi olmaktadır.

A-SUBJEKTİF-OBJEKTİF VERGİLER AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Subjektif (Şahsi) ve Objektif (Gayri Şahsi) vergiler ayırımında, vergilemede vergi mükellefinin kişisel durumunun dikkate alınıp alınmadığı ölçüsü kullanılmaktadır. Yükümlünün kişisel durumu yani ekonomik ve sosyal düzeyi göz önüne alınarak subjektif esaslara göre belirlenen vergilere, “**Subjektif Vergiler**”, yükümlünün kişisel durumu göz önüne alınmadan, sadece yükümlünün geliri üzerinden alınan vergilere, “**Objektif Vergiler**” denilmektedir. Özel tüketim vergisi alınırken vergi mükellefinin evli olup olmadığı, çocuklarının bulunup bulunmadığı yada gelirin belirli bir miktarı aşmış aşmadığı gibi ölçüler dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle özel tüketim vergisi objektif bir vergidir.

Subjektif vergilerde, mükellefin şahsi ve ailevi durumu göz önüne alındığı için, net matrahı vergilendiren artan oranlı tarifeler ile ayırma prensibinin uygulanmasına olanak tanınmakla birlikte, vergilemede yükümlülerin gerçek ödeme gücüne erişilebilmek, subjektif vergilerde daha kolay olabilmektedir. Bu nedenle subjektif vergiler, objektif vergilere göre daha adaletli vergilerdir⁶.

⁶ Salih TURHAN: Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi İstanbul 1993, s.102-103

B-GELİR, SERVET VE HARCAMA VERGİLERİ AYIRIMI AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

Gelirin elde edildiği zaman diliminde alınan vergilere, “Gelir Vergisi” herhangi bir iktisadi varlığa sahip olma yada sahip olunan iktisadi varlığın el değiştirmesi ile servetin değerinde meydana gelen artışlardan alınan vergilere, “Servet Vergisi” gelir veya servetin kısmen veya tamamen harcanması durumunda, giderler üzerinden alınan vergilere de, “Harcama Vergileri” adı verilir. Bireyler elde ettikleri geliri veya serveti çeşitli şekillerde değerlendirebilirler. Bir kısmını tasarruf, bir kısmını yatırım, diğer bir kısmını da tüketim amacı ile kullanabilirler. Bireyler gelir veya servetlerini tasarruf veya yatırımda kullanıp kullanmama özgürlüğüne sahiplerken, tüketim amacıyla kullanımda bu özgürlüğe sahip değildirler.

Çünkü insan ihtiyaçları sonsuzdur ve bu ihtiyaçları karşılamak için gelirlerinin veya servetlerinin bir kısmını harcamak zorunda kalırlar. İşte bu harcamaları gerçekleştirirken, özel tüketim vergisi kapsamına giren mal ve hizmetleri satın aldıkları anda özel tüketim vergisi ödemek zorundadırlar. Dolayısıyla, gelirin veya servetin harcanması aşamasında ortaya çıkan özel tüketim vergisi bir tür harcama vergisidir.

C-DOLAYLI-DOLAYSIZ VERGİLER AYIRIMI AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Geçmişten günümüze kadar maliye literatüründe vergiler, dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasitasız) olmak üzere sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırma, bazı ölçülere dayanmakta olup, bu ölçüler özel tüketim vergisinin hangi sınıflandırma içine girdiğini belirlemede yardımcı olmaktadır.

Dolaylı –Dolaysız vergi ayırımının belirlenmesinde kullanılan birinci ölçü; yansıma kriteridir. Bu kritere göre, vergiyi ödeyen kanuni yükümlü, ödediği vergiyi kısmen veya tamamen başkasına devredemeyip vergiyi nihai olarak yüklenen kimse durumunda ise, böyle vergilere, “dolaysız vergi” denir. Eğer ödenilen vergi çeşitli piyasa koşulları altında başkalarına kısmen veya tamamen devredilebiliyorsa, bu tür vergilere de, “dolaylı vergiler” denir.

Özel tüketim vergisi üretim, toptan ve perakende satış aşamalarından birinde, tek aşamada ve malın satışı esnasında, fiyata eklenerek tüketiciden alınan bir vergidir.

Dolayısıyla özel tüketim vergisi mükellef tarafından fiyat mekanizması ile bir başka kişiye yansıtılabilmekte, vergi yükü malı satın alan üzerinde yani asıl vergi yüklenicisi üzerinde kalmaktadır. Özel tüketim vergisi bu şekilde yansıma olanağına sahip olduğundan dolaylı bir vergidir.

Dolaylı –Dolaysız vergi ayırımının belirlenmesinde kullanılan ikinci kriter; vergi ödeme yeteneği kriteridir. Bu kritere göre, konusu devamlı bir vergi ödeme yeteneği gösteren vergilere, “dolaysız vergi”, devamlı vergi kabiliyeti göstermeyen vergilere ise, “dolaylı vergi” denilmiştir. Özel tüketim vergileri devamlı vergi ödeme yeteneği gerektirmedikleri için dolaylı bir vergidir. Özel tüketim vergilerinde, yükümlü vergiden kaçınma yolunu tercih edebilir veya ikame yolunu seçebilir.

Özel tüketim vergisine tabi olan mal ve hizmeti kullandığı sürece bu vergiyi ödeme zorunluluğu var olduğundan bu vergi dolaylı vergi sınıflandırmasına girmektedir.

Dolaylı –Dolaysız vergi ayırımının belirlenmesinde kullanılan üçüncü kriter; idari kriterdir. Bu kritere göre, dolaysız vergiler idaresi tarafından tarh ve tahsil edilen vergilere, “dolaysız vergi”, diğer idareler ve başlıca dolaylı vergiler idareleri tarafından alınan vergilere ise, “dolaylı vergiler” denilmektedir. Dolaysız vergiler, vergileme adaleti açısından adil vergiler iken, dolaylı vergiler gayri adildirler.

III-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİ İLKELERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Vergileme ilkeleri, vergiyle gerçekleştirilmeye çalışılan amaçların sağlanması için, vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında dikkate alınması gereken hususları belirten unsurlardır. Vergileme, kamu faaliyetlerinin zora dayalı olarak finansmanını ifade etmektedir. Vergilemede amaç, önceleri devletin ihtiyacı olan finansman kaynağını sağlamak iken, günümüzde bu amacının yanında başka hedefleri de gerçekleştirme adına bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Bu hedefler, kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme şeklinde sıralanabilir. Bu temel ekonomik hedeflere ulaşabilmek için, rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. Ancak bu hedeflerin gerçekleşmesi ,vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerin yani vergi ilkelerinin uygun ve düzenli bir şekilde uygulanması ile mümkündür.

A-GENELLİK İLKESİ

Vergide genellik ilkesine göre, bir ülkede oturan vatandaşlar ve yabancılar ile dışarıda oturmakla birlikte ülke içinde iktisadi faaliyette bulunan ve malı olan kişiler, sosyal fark gözetilmeksizin, dil, din, ırk ayrımı yapılmaksızın vergi ödemekle yükümlüdürler. Anayasamızın 73. maddesinde “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle görevlidir” şeklindeki ifadesinden de anlaşılacağı üzere genellik ilkesi vurgulanmaktadır.

Ancak genellik ilkesinin uygulanmasından doğan aksaklıklar ve bu ilkeyle çatışan istisna ve muafıklar gibi özel durumların varlığı nedeniyle, bu ilkeye tam olarak bağlı kalındığı söylenemez. Bunun yanı sıra, özel tüketim vergisine bakılınca verginin bu ilkeye uygun olmadığı görülmektedir.Çünkü özel tüketim vergisi bazı mal ve hizmetler üzerine konulan bir vergidir ve tüm yükümlüleri vergilendirmekten yoksundur.

B-ADALET İLKESİ

Vergilemede adalet kavramı oldukça tartışmaya açık olmakla birlikte bu konuda tam bir çözüm bulunmuş değildir. Adil bir şekilde, eşit olarak yükümlülerin vergilendirilmesi konusunda bir çok yola başvurulmuş ama kesin bir çözüm bulunamamıştır. Herhangi bir ülkede, vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde, kimden ne kadar vergi alınacağının tespitinde, mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarının ve ekonomik güçlerinin göz önünde bulundurulması, vergi adaletini sağlama bakımından büyük önem taşımaktadır.

Mükelleflerin gelirlerinin bir kısmının vergi dışı bırakılması, bir bekar mükellefle, çocuklu ve çocuksuz bir aile reisinden aynı miktar vergi alınmaması, yüksek gelirliyle düşük gelirli mükellefin aynı vergi yüküne tabi tutulmaması, emek ve sermaye gelirin vergilendirilmesinde gelirin kaynağına göre farklı işlem yapılması, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi vb. gibi hususların vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında dağıtılmasında, vergi adaletine yaklaşmayı sağlayabileceği ifade edilmektedir⁷.

Özel tüketim vergisinin, vergide adalet bakımından gayri adil bir yapıda olduğu söylenebilir. Çünkü özel tüketim vergisinde yükümlünün kişisel durumu, gelir durumu vb. özelliklerine bakılmaksızın bir vergileme söz konusudur. Bu verginin dolaylı bir vergi yapısına sahip olması da, bu tür özelliklerin aranmasını güçleştirmektedir.

C-EŞİTLİK İLKESİ

Vergide eşitlik ilkesi, toplumdaki kişilerin ekonomik güçlerine göre vergi yüküne katılmaları demektir. Diğer bir ifadeyle vergide eşitlik, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesini ifade eder. Bu ilkenin vergide adaletin sağlanmasında çok büyük bir rolü vardır. Şöyle ki, bu ilke genel vergi yükünün, toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır⁸. Ama özel tüketim vergisi, eşitlik ilkesine uymamaktadır. Çünkü özel tüketim vergisi, tüm mükelleflerden ve eşit miktarlarda vergi almak yerine, sadece o mal ve hizmetten yararlanan mükelleflerden, vergi ödeme güçlerini dikkate almaksızın vergilendirme yoluna gitmektedir.

⁷ Akif ERGİNAY: Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Çağ Matbaası, Ankara 1982, s.43

Abdurrahman AKDOĞAN: Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1996, s.150-151

⁸ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., s.152

IV-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ETKİLERİ

A-İKTİSADİ ETKİLERİ

Tam rekabet piyasası şartları altında, piyasa ekonomisine müdahaleye ve bu arada bir verginin ekstra fiskal etkilerine olumsuz bakılabilir. Ancak nisbi fiyatlar; karlar dizisinin kendisinden beklenen ölçüde görevini yerine getirememesi, özellikle sosyal devlet anlayışının izdüşümünde piyasaya müdahaleyi ve ekonomiyi yönlendirmeyi sosyal refah için zorunlu kılmaktadır.

1-Gelirin Yeniden Dağılımına Etkisi

Gelir dağılımı esas itibariyle üretim faktörlerinin dağılımına bağlıdır⁹. Özel tüketim vergisi diğer vergilerde olduğu gibi, yatırım ve tüketim seviyesini, yatırım ve tüketim mallarının fiyatlarını etkileyerek gelir dağılımını değiştirir. Subjektif ve artan oranlı bir tarife özelliğine sahip dolaysız vergiler, vergi adaleti ve dolayısıyla adil gelir dağılımı için uygun araçlar iken, dolaylı vergiler ve dolayısıyla özel tüketim vergisi, söz konusu özelliğe sahip değildir.

Ancak belirli malların vergi oranlarını nispeten yüksek belirlemek veya amaca uygun bazı malları özel tüketim vergisinin konusuna dahil etmek suretiyle, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesinde ek katkı sağlanabilir.

Bu doğrultuda talebin fiyat esnekliğinin yüksek olduğu mallar tercih edilmelidir¹⁰. Aksi takdirde mevcut gelir dağılımı, daha da adaletsiz bir yapıya doğru sürüklenir.

2-Kaynak Dağılımına Etkisi

Vergilerin kaynak dağılımına etkisi, üretici ve tüketici üzerinde yaratacağı etkidir¹¹. Özel tüketim vergisi uygulaması, verginin konusuna dahil edilmiş mallar ile vergi dışı bırakılmış mallar arasında nisbi fiyat yapısını değiştirir.

⁹ Heinz HALLER: Maliye Politikası, (Çev. Salih, TURHAN), İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1981, s.281

¹⁰ Nihat EDİZDOĞAN: Teori ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri, Bursa Üniversitesi Basımevi, Bursa 1981, s.16

¹¹ Nihat EDİZDOĞAN: a.g.e., s.20

Dolayısıyla tüketici ve müteşebbislerin her iki mal grubu arasındaki tercihleri farklılaşır. Ortaya çıkan sapma, kaynak dağılımında etkinlik kaybına ve/veya aşırı vergi yüküne neden olur. Bu etkinin gücü özel tüketim vergisinin fiyat mekanizması üzerindeki etkisine bağlıdır.

3-Yansıma Etkisi

Yansıma analizi, verginin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini kısmi olarak gösterir. Yansıma analizinde, ödeme etkisi ve söz konusu etkinin ileriye ve geriye doğru iletilmesi neticesinde ortaya çıkan ödeme etkisi, sadece parasal dolaysız yük değil, kişilerin ve belki de toplumun toplam faydasında, bunun ötesinde bazı kayıpların ve hatta bazı kazançların ortaya çıkmasını da mümkün kılmaktadır. Sadece fiyat analizi ile bunların algılanması ise oldukça güçtür. Özel tüketim vergisinin spesifik veya ad valorem olması yansıma bakımından benzer sonuçları yaratır, fakat maliyetler üzerinde yarattıkları etkiler bakımından birbirinden ayrılırlar. Spesifik vergilerde birim başına marjinal maliyete eklenen vergi miktarı sabittir.

Ad valorem vergilerde ise, satışlar arttıkça birim başına düşen masraf ve dolayısıyla fiyatlar azalır, bu sebeple satış miktarı arttıkça marjinal maliyete eklenen vergi miktarı azalır¹².

a-Tam Rekabet Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Tam rekabet piyasasında girişimciler fiyatları veri olarak alırlar ve dolayısıyla özel tüketim vergisini derhal fiyatlara ekleyerek tüketiciye yansıtamazlar. Esas itibariyle yansımanın derecesini arz ve talep esneklikleri belirler.

Talep ne kadar esnek olursa, yansıma o kadar güçleşirken, arz esnekliği ne kadar yüksek olursa vergi o kadar kolay yansıtılır. Yansımanın derecesi aynı zamanda vergiye tabi olan malın ikamesinin mümkün olup olmadığına bağlıdır. İkame imkanları arttıkça yansımanın derecesi azalacaktır, bunun nedeni vergiye tabi malın talep esnekliğinin yüksek olmasıdır. Talep esnekliğinin sonsuz olmasının sonucu, söz konusu verginin tamamının müteşebbis üzerinde kalmasıdır.

¹² Mualla ÖNCEL: Gider Vergileri, Sevinç Matbaası, Ankara 1967, s.74

Tabii ki bu esnada kaynakların alternatif kullanım alanlarının olması halinde vergi, firmaca geriye yansıtılabilecektir.

Talep esnekliğinin sıfır olduğu özel bir durumda ise, talep miktarı ile fiyat arasında bir bağlantı olmadığından, fiyattaki artış vergi artışına eşit olacaktır. Talebin fiyat esnekliğinin sonsuz olduğu mallar üzerine konacak bir özel tüketim vergisinden doğacak vergi yükü, ileriye doğru yansıtılamayacak ve firma üzerinde kalacaktır. Talep esnekliğinin yükseklik gösterdiği mallar bilindiği gibi un, ekmekek, patates ve tuz gibi zorunlu tüketim malları olup ¹³ bunlar üzerinden alınacak bir özel tüketim vergisi muhtemelen ileriye doğru yansıyacaktır. Arz esnekliğinin sonsuz olduğu sabit maliyet şartlarında, verginin fiyatlarda meydana getireceği artış vergiye eşittir. Kaynakların başka sektörlere kaydırılabilmemesinin ve vergilendirilmemiş ikame mallarının varlığı, verginin ileriye doğru yansımalarını kolaylaştıran unsurlardır. Sırf arz esnekliği söz konusu olduğunda ise, konacak bir özel tüketim vergisi ileriye doğru yansıtılamayacaktır. Çünkü talep eğrisi vergiye bağlı olarak aşağı doğru kayacaktır. Eğer doğacak vergi yükü üreticiler tarafından üretim faktörleri sahiplerine, geriye doğru yansıtılamazsa, verginin fiili yüklenicisi üreticiler olacaktır.

b-Monopol Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Özel tüketim vergisinin yansıması bakımından tam rekabet piyasası ile monopol piyasası arasındaki temel farklılık, monopol piyasasında vergi sonrası fiyatlarda derhal ayarlama yapılabilmesi ve uzun dönemde bile bir kısım vergi yükünün tekel karı üzerinde kalmasıdır¹⁴. Vergi sonrası tekelci firma üretimi kısarak fiyatlarını artırır. Bu esnada tek üretici olmasının verdiği güvenle talep ile fazla ilgilenmez. Verginin ne kadarının ileriye yansıtılacağını yine arz (maliyet) ve talep eğrilerinin elastikiyeti belirler. Arz eğrisinin elastikiyeti ne kadar yüksek, talep eğrisinin ki ise ne kadar düşük olursa tekelci karı, o kadar azalır.

¹³ Nihat EDİZDOĞAN: a.g.e., s.35

¹⁴ Mualla ÖNCEL: Gider Vergileri, a.g.e., s.76

c-Oligopol Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Oligopol piyasasında söz konusu olacak bir özel tüketim vergisi, kolaylıkla tüketicilere yansıtılabilmektedir. Çünkü talebin yeter derecede esnek olmadığı ve firmaların rakiplerinin stratejilerini yakından takip ettiği bir ortamda, özel tüketim vergisinin derhal tüketiciye yansıtılması mümkündür. Özellikle vergileme öncesi fiyatlar optimal kar seviyesinde oluşmuş ise vergi, karları yeniden düzenlemek hususunda iyi bir bahane teşkil edebilecektir. Hatta piyasada fiyat liderliği varsa söz konusu hareket daha da belirgin bir hal alabilir.

4-İktisadi Kalkınmaya Etkisi

İktisadi kalkınma için ihtiyaç duyulan kaynaklar, iç tasarruf ve dış tasarruflardan, vergilerden hatta enflasyondan oluşmaktadır. Bir ekonomide tasarruf, gelirin mümkün olduğu kadar az tüketilmesine bağlı olduğuna göre, tüketimi kısacak her türlü vergi önlemi tasarrufu artırır¹⁵. Özellikle ithalat ve lüks mallar grubuna giren mallar üzerinden alınacak olan özel tüketim vergisi, iktisadi kalkınma için ihtiyaç duyulan fonların elde edilmesini kolaylaştırabilir.

Az gelişmiş ülkelerde, gelir dağılımı çoğu kez adil değildir. Bu ekonomilerde sosyal yapı nedeniyle gösteriş merakı kökenli harcamalar fazladır.

İthalattan ve özellikle alternatif maliyeti yüksek olan ve lüks mallar olarak tanımlanabilecek unsurları içeren harcamalardan alınacak bir özel tüketim vergisi, iktisadi kalkınma için ihtiyaç duyulan kaynakların boşuna israf edilmesini önleyecektir.

Az gelişmiş ülkelerde gelirin adil paylaşımının mevcut olmadığı gibi bu ülkelerde ayrıca kişi başına düşen gelir seviyesi de oldukça düşüktür. Dolayısıyla yaygın bir şekilde kullanılan özel tüketim vergileri, asgari hayat standartının altında veya buna yakın olan yaşam seviyesini olumsuz bir şekilde etkileyerek toplumsal refahın düşmesine neden olabilir. Yüksek oranlı özel tüketim vergisi, üzerine konuldukları malların fiyat esnekliğine bağlı olarak talebi, hedefleyen şiddette kısabilir.

¹⁵ Vural SAVAŞ: Kalkınma Ekonomisi, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1986, s.80

Talebin bu denli kısılması, bazı sektörlerde duraklamaya neden olabilir ki, bu takdirde iktisadi kalkınma için kaynak sağlayan özel tüketim vergisi ile iktisadi kalkınma amacı arasında bir çelişki yaşanır. Ancak az gelişmiş ülkeler cebri tasarruf kaynaklarından, vergi ve enflasyon arasından her zaman sağlıklı bir finansman aracı olamayan ikincisini, biraz da koşulların zorunlu kılması sebebiyle tercih etmek zorunda kalmaktadırlar ki, arz esnekliğinin yetersizliği nedeniyle iktisadi istikrar bundan zarar görmektedir. İktisadi kalkınmada vergilendirmeye yönelme eğiliminin olmamasının başlıca sebeplerinden birisi de yüksek gelirli sınıfın baskı grupları oluşturmasıdır¹⁶. Az gelişmiş ülkelerde muhtemelen rastlanan yetersiz maliye teşkilatının varlığı da, başka bir neden olarak gösterilebilir.

5-Ekonomik Dengesizliklerde Etkisi

Başlıca ekonomik dengesizlikler deflasyon, enflasyon ve stagflasyondur. Deflasyon devrelerinde, toplam harcamadaki düşüşü engellemek doğrultusunda vergi politikasının amacı, vergi yükünün düşürülerek toplam harcamaların artmasının sağlanmasıdır. Bu doğrultuda genel nitelikli bir gider vergisi görüntüsündeki ve talebi kısıtıcı nitelikteki özel tüketim vergilerinin, efektif talep üzerinde doğurduğu kısıtlayıcı etkinin azaltılması gerekmektedir.

Böylece hareket başlamadan stok birikimleri önlenir veya resesyonun başlangıcında stokların erimesi hızlandırılarak, ekonomik gelişim sürecindeki denge korunmuş olur.

Özel tüketim vergisinin enflasyona karşı müdahalesinde bir araç olarak kullanılabilmesi için ise, ilk başta enflasyonun nedenlerinin iyi tespit edilmesi gerekir. Enflasyonun niteliğine göre, özellikle kaynak dağılımına müdahale aracılığıyla, anti-enflasyonist bir politika yürütülmesi mümkündür.

¹⁶ J.Robert ALEXANDER: İktisadi Kalkınmanın Esasları, (Çev. Arif T.

PAYASLIOĞLU), Türkiye Milli Gençlik Teşkilatı Yayınları, Ankara 1964, s.80

B-MALİ ETKİLERİ

Özellikle orta çağda özel tüketim vergileri önemli bir gelir kaynağını oluşturmaktaydı. Ancak günümüzde bu önemini nispeten kaybeden özel tüketim vergileri, halen fiskal amaçlı olarak kullanılabilir. Halen fiskal amaçlı olarak kullanılabilir.

Ayrıca özel tüketim vergileri Avrupa Birliği sebebiyle gümrük vergilerinin kaldırılması ya da oranlarının düşürülmesi neticesinde ortaya çıkan kamu finansman açığının giderilmesinde, bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

C-SOSYAL ETKİLERİ

Özel tüketim vergisi Avrupa Birliği'nde sigara, benzin ve alkollü içkiler başta olmak üzere, katma değer vergisine ek olarak alınmakta olup, tüketim vergilendirilmektedir. Ancak bunun sadece mali amaçlı olduğunun düşünülmesi yanlıştır. Verginin konusunu oluşturan söz konusu malların tüketimi ile kamu harcamalarının artışı arasında bir paralellik mevcut olup buna örnek olarak sigara ve alkol tüketimine ilişkin olarak sağlık harcamalarında gözlenen artış ve benzin tüketimine ilişkin olarak da çevre temizliği ve ulaşım altyapı harcamaları gösterilebilir¹⁷. Burada amaç, her ne kadar kamu harcamalarında tasarruf sağlamak olarak gözükmekte ise de, sosyal amaçlı olarak bazı malların tüketiminin azaltılması da öngörülen amaçlardan birisidir¹⁸.

¹⁷ Gümrük Birliği Rehberi, Emlak Bankası Eğitim Müdürlüğü Yayınları, 1996, s.94

¹⁸ A.J. EASSON: Tax Law and Policy in EEC, London 1980, s.220

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI

I-AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI

Ekonomik ve sosyal yaşamın başlıca belirleyicilerinden biri olan ve her ülkede gayri safi yurt içi hasılanın büyük bir kısmını oluşturan vergiler, mali politika araçlarının en önemlilerinden birisidir. Vergilerin düzeyi ve yapısı, tüketim yapısını ve dolayısıyla üretimi, firmaların karlılığını, yatırım projelerinin yerini ve genel ifadeyle rekabet koşulları dahil olmak üzere, birçok faktörü etkilemektedir. Entegrasyonlarda, ülkelerin milli vergi politikalarının bu faktörleri yapay bir şekilde etkilememesi için birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir.

Avrupa Ekonomik Topluluğunun kurulmasına yol açan Roma Antlaşmasının 2. maddesi, Topluluğun ana ilkesini, bir ortak pazar kurarak ve üye devletlerin ekonomik politikalarını giderek birbirlerine yakınlaştırarak, Topluluk içersinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesinin, sürekli ve dengeli bir ekonomik gelişimin sağlanmasının, daha ileri bir istikrarın ve yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesinin ve Topluluğa dahil devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulması olarak tanımlamaktadır¹.

¹ Mualla ÖNCEL: Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması,
Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1989, s.1

3.maddede ise, bu amacı gerçekleştirmek üzere ortak bir pazarın kurulmasını ve ekonomi politikalarının birbirine yakınlaştırılmasını sağlayacak araçlar sayılmaktadır.

Bunlar;

a) Üye devletler arasında gümrük vergilerinin ve malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamalarının ve aynı etkideki diğer önlemlerin kaldırılması,

b) Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesinin ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulması,

c) Üye devletler arasında kişilerin,hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını önleyici engellerin kaldırılması,

d) Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulması,

e) Taşımacılıkta ortak bir politikanın oluşturulması,

f) Rekabetin kötüye kullanılmasını önleyen bir sistemin kurulması,

g) Üye devletlerin ekonomi politikalarının eşgüdümünü (koordinasyonunu) ve ödeme bilançolarındaki denge bozukluklarını gidermeyi mümkün kılan usullerin uygulanması,

h) Ortak pazarın usulüne uygun biçimde çalışabilmesi için gerekli olduğu ölçüde ulusal mevzuatın birbirine yakınlaştırılması,

i) İşçilerin istihdam olanaklarını düzeltmeye ve yaşam düzeylerini yükseltmeye yardımcı olacak bir Avrupa Sosyal Fonunun kurulması,

j) Yeni kaynaklar açarak Topluluğun ekonomik genişlemesini kolaylaştırmak için bir Avrupa Yatırım Bankası'nın kurulması,

k) Ticareti artırmak,ekonomik ve sosyal gelişmeyi birlikte teşvik etmek için denizaşırı ülke ve toprakların katılması,

Son iki madde dışındaki maddeler ortak vergi politikası oluşturulmasıyla ve antlaşmadaki vergi hükümleriyle yakından ilgili bulunmaktadır. 1980'de yayınlanan bir raporda ise şöyle denilmektedir.

“Verginin düzeyi; tüketim yapısını dolayısıyla üretimi, firmaların karlılığını, yatırım projelerinin yerini ve genel ifade ile rekabet koşullarını etkiler ve bu anlamda ekonomik bütünleşme için yapılacak girişimlerde, vergi yüklerinin üye devletlerde birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir”².

Vergi uyumlaştırması temel olarak; ortak bir amaç doğrultusunda farklı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin; hem konu hem içerik bakımından birbirine yakınlaştırılması anlamına gelmektedir. Bu yakınlaştırma, verginin konusuna giren işlemlere, vergi matrahına, istisna ve muafiyetlere ilişkin olduğu gibi, vergi oranlarını da kapsar. Vergiye yönelik genel yaklaşım, üye ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıkların yol açtığı haksız rekabet ortamlarını engellemek amacıyla, üye ülkeler arasında ayırıcı vergilemenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele ile birlikte, üye ülkelerin ulusal vergi yasalarının uyumlaştırılmasını kapsamaktadır. Vergi uyumlaştırması, üye ülkelerdeki mallar ve kişisel gelir arasında ortak bir denge sağlayacaktır. Böyle bir sistem, doğal olarak kaynakların daha etkin ve verimli kullanılmasını sağlayabilecektir. Ayrıca eşit vergi yükü uluslararası şirketler açısından rekabet şartlarının oluşmasını sağlayacak ve vergi yükü daha adil bir şekilde dağıtılacaktır.

Vergi uyumlaştırması, Avrupa Birliği sürecinin tamamlanmasını sağlayacak en önemli araç olarak görülmektedir. Avrupa Birliği’ne uyum sürecinde vergi oranlarının uyumlaştırılması, rekabet şartlarının oluşması ve etkili vergi oranlarının uygulanması ile sistemin daha verimli bir hale getirileceği beklenmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği’ne üye devletlerde hükümet harcamalarının daha verimli hale geleceği ve kamu sektörünün daha düzenli çalışacağı beklenmektedir. Vergi uyumlaştırması topluluk ülkeleri ile birlikte topluluk dışı ülkelerini de etkileyecektir. Ancak her ülkenin bu vergi uyumlaştırmasına katılma ve bundan yarar sağlama derecesi aynı olmayacaktır. Bu durum ülkelerin gelir ihtiyaçlarına ve sosyal refahlarının seviyesine bağlı olarak farklılık gösterebilecektir. Rekabet şartlarının oluşması sonucunda birlik dışı ülkeler rekabet edebildikleri ölçüde Avrupa Birliği ülkelerine mal satabileceklerdir.

² Mualla ÖNCEL:Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması, a.g.e., s.3-4

Vergi rekabetine maruz kalan veya vergi rekabetinden etkilenen ülkeler için tek çıkış yolu, vergi tabanlarını mümkün olduğu kadar genişletip, düşük vergi oranlarıyla daha yüksek vergi geliri elde etmeleri olacaktır. Bunun için öncelikle vergi idarelerinin yeniden yapılandırılması ve vergi kaçaklarının ciddi bir şekilde denetlenmesine yönelik yeni ve modern tekniklerin getirilmesi gerekmektedir. Avrupa Birliği içinde vergi uyumlaştırılmasının sağlanması ve vergi sınırlarının kaldırılması, firmalar ve bireyler için daha güvenli bir ortam yaratacaktır. Bunun yanında, ekonomik gelişmeler bakımından firmalar ve bireyler için tahmini kolay dolaylı vergi politikalarının uygulanacağı bir ortam yaratılacaktır. Böylece, vergilere ilişkin belirsizliklerin azalması nedeniyle rekabet şartları ve yatırım kararları politik belirsizliklerden daha az etkilenecektir. Bu da, ülkede yerli ve yabancı yatırımların artmasına ortam hazırlayacaktır. Toplumun vergi alanında bugüne kadar yaptığı en geniş ve ciddi uyumlaştırma çalışması, “Katma Değer Vergisi” konusunda olmuştur. Toplumun uyumlaştırma çalışmaları için seçilen bir başka alan, yine dolaylı bir vergi olan “Özel Tüketim Vergisi”dir.

A-VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ NEDENLERİ

Vergi uyumlaştırmasının amacı, vergilerde tam bir birleşmeye gitmekten çok, üye devletlerdeki vergi farklılıklarının ortak pazar içindeki arz ve talep için önemli faktör olmamalarını sağlamak ve dolayısıyla uluslararası rekabet üzerinde bozucu etki yapmalarına engel olmaktır³.

³ Salih TURHAN: Vergi Teorisi ve Politikası, a.g.e., s.407

Avrupa Birliği seviyesinde sürdürülen yakınlaştırma çalışmalarının amaçları, üye devletler arasındaki farklılıkları en aza indirmek, bu şekilde vergileme nedeniyle ortaya çıkan rekabet koşulları farklılaşmasının önüne geçmek, yine vergi mevzuat farklılıklarının yol açtığı karlılığa bağlı nedenlerle, mal dolaşımındaki trafik sapmalarını ve nihayet vergi kaçakçılığını önlemektir⁴.

Bütün gelişmiş devletlerde uzun yıllardan beri vergiler, ekonomik ve sosyal politika aracı olarak rol oynamışlardır. Aynı zamanda vergiler, gayri safi milli hasılanın da büyük bir kısmını oluşturduklarından, ekonomik ve sosyal faaliyetin de başlıca belirleyicilerinden biri olmuşlardır. Bu sebeplerden Avrupa Birliği'nde vergilerin dikkatlerin odak noktası olması doğaldır. Ayrıca ekonomik ve sosyal politika halen büyük ölçüde milli devletlerin elindedir. Bu nedenle vergilerin böyle bir politikanın aracı olarak kullanılması Avrupa Birliği'nin kurallarına bağlı kılınamaz. Vergilerde yetki, temel olarak üye devletlere aittir. Bu nedenle vergi uyumlaştırılması ne Avrupa Birliği'ne ortak bir vergi politikası oluşturmaya hizmet etmek amacındadır, ne de kendi başına bir hedeftir⁵. Vergi uyumlaştırmasının amacı aslında Roma Antlaşması'nın 2.maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; "Avrupa Birliği'nin görevi ortak bir pazarın kurulması ve üye devletlerin ekonomi politikalarının giderek yakınlaştırılması yoluyla, Avrupa Birliği'nin bütününde ekonomik faaliyetlerin uyumlu bir şekilde geliştirilmesini, sürekli ve dengeli bir büyümeyi, daha fazla istikrarı, yaşam standartlarının hızla yükseltilmesini ve Avrupa Birliği'nin bir araya getirdiği devletler arasında daha sıkı ilişkilerin kurulmasını sağlamaktır." Burada Avrupa Birliği'nin amaçları genel olarak açıklanmıştır. Vergi uyumlaştırması da bu amaca yönelik olarak kullanılan araçlardan birisidir.

⁴ İktisadi Kalkınma Vakfı, AT Dolaylı Vergilere Uyum Alt Komisyonu Raporu, İstanbul Şubat, 1989, s.1

⁵ AET Hukukunda Vergilendirme, Avrupa Ekonomik Topluluđu Komisyonunun "Toplulukta Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlaştırılması " Hakkında Konsey'e Verdiđi Rapor, (ev: Mualla ÖNCEL, Nami ÇAĐAN, Ahmet G.KUMRULU), Ołga Matbaası, Ankara 1981, s.744

Üye devletler arasındaki mevcut imkanları birleştirerek yüksek bir üretim düzeyine ulaşmak, kaynakları en verimli şekilde kullanmak için, bütün sınırlamaları kaldırarak tek bir devlet gibi davranma hedefine yönelmek amaçlanmıştır.

Şahıslar, işletmeler, emek ve sermaye ilke olarak vergi yükünün en hafif olduğu ülkede toplanma eğilimindedir. Dolaysız vergilerdeki farklılıklar bu nedenle daha çok mal ve hizmetlerin dolaşımını etkiler. Ayrıca dolaysız vergiler, teşekküllerin kurulmasını, yerini, yatırım şekillerini ve karlılık durumlarını etkiler. Bu nedenle dolaysız vergilerin uyumlaştırılması zorunludur. Bir vergi uyumlaştırılmasında amaç; üye devletler arasında rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırmak, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlamak ve bu kişiler ve kurumların üye devletlerden herhangi birinde faaliyette bulunması ve rant meydana getirmesinde oluşacak farklılığı ortadan kaldırmaktır.

Vergilerde uyum sağlamak, üye devletleri tek bir devlet gibi düşünerek verginin konusu, mükellefiyeti, matrah ve tarifesi, muafiyet ve istisnası, indirimler ve diğer özel haller dikkate alınarak beyan edilmesi gereken diğer hususların mümkün olduğunca yakınlaştırılmasını ifade eder⁶. Bu açıklamalardan anlaşılacağı gibi, vergi uyumlaştırmasındaki asıl amaç, yine gümrük birliği'ne yöneliktir. Bilindiği gibi gümrük birliği; malların, sermayenin, kişilerin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlamayı amaçlar. Vergi farklılığı ise, bunu olumsuz olarak etkilemektedir. Bu sebeple uyumlaştırma son derece önem taşımaktadır.

Avrupa Birliği, vergi uyumlaştırmasını ekonomik, sosyal ve siyasi bütünleşme çabalarının geliştirilmesinde bir araç olarak değerlendirmektedir. Avrupa Birliği'nin nihai amacına varmasında bu aracın önemi büyüktür⁷.

⁶Hüseyin KANDEMİR: "AT' de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması" **Vergi Raporu Dergisi**, Yıl:1 Sayı:6, Eylül 1993, s.47

⁷Mahfi EĞİLMEZ: "Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Katma Değer Vergisinin Uyumlandırılması", **Maliye Dergisi**, Ocak-Şubat 1981, s.12

Rekabet koşullarının uyumlaştırmasında (gümrük duvarlarının ortadan kaldırılmasından sonra) en önemli etken olarak vergi üzerinde durulduğu ve bu nedenle “Birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının nötr duruma getirilmesi” uluslararası bir ekonomik birlik içinde vergi uyumlaştırmasının bir amacı olarak kabul edilmektedir. Roma Antlaşması’nda dört ekonomik ve bir siyasi amaç ve bu amaçları gerçekleştirecek temel araç hükme bağlanmıştır. Bunlar Antlaşmanın 2.maddesinde sayılmıştır. 3.maddede ise, neler yapılması gerektiği anlatılmıştır. Buralardan anlaşılmaktadır ki, vergi uyumlaştırmasının amacı, ortak pazarın gerçekleştirilmesine engel olabilecek uyumsuzlukların kaldırılmasıdır⁸.

Öte yandan vergi uyumlaştırması coğrafi açıdan nisbi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasını önlemek ve Avrupa Birliği’nin refahını yükseltmek amacıyla da güder⁹. İlke olarak üretim faktörlerinin hareket serbestisi mali önlemlerle engellenmiş veya saptırılmış olmamalıdır.

Teşebbüslerin ve işletmelerin yeri, kurulması yatırımların şekli ve seviyesi, karlılığın ritmi özellikle dolaysız vergiler ve onların bir üye ülkeden diğerine göre aykırılıkları tarafından belirlenir¹⁰. Avrupa Birliği’nde vergi politikasının amacı, üye devletler arasındaki vergi ile ilgili sorunları ve tamamen topluluğa özgü sorunları çözüme ulaştırmaktır.

⁸ Sami KAZICI: “KDV Teorisi ve AT’ de Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma”, Tıpkı Basım, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özel Sayısı, Ankara, Mayıs 1988, s.s.17-20

⁹ İzzettin ÖNDER: “Vergi Ahenkleştirmesine Dair Düşünceler”, Maliye Yazaları, Sayı:7, Haziran-Temmuz 1987, s.1

¹⁰ Şenol CUDİN: “Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi”, Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar Yayını:303, 1988, s:85-86

Avrupa Birliği vergi politikasını, malların, hizmetlerin, sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımını sağlamak, Avrupa Birliği'nde serbest ticaret ve rekabeti gerçekleştirmek, ortak tarım, ulaştırma ve dış ticaret politikalarının daha etkili kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanabilir. Avrupa Birliği bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak ölçüde vergi uyumlaştırmasını hedef almaktadır.

Üye devletlerdeki mevcut vergilerin tümünün standartlaştırılması Avrupa Birliği'nin amacı değildir. Avrupa bütünleşmesinin bugünkü düzeyinde maliye politikası ilke olarak üye devletlerin ulusal yetkisi alanındadır. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nin ulusal devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ve sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur¹¹.

B-VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE ÖNEMİ

1957 yılında imzalanarak, izleyen yıl yürürlüğe giren Roma Antlaşması; Avrupa Birliği'nin vergi düzenlemelerinin hukuki temelini oluşturmaktadır. Bu antlaşmanın mali hükümleri ulusal vergi yapılarındaki farklılıkların, malların-hizmetlerin-kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını engellememesi amacına yönelik bulunmaktadır¹². Bu mali hükümler, dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını öngörmektedir. Bu hükümle de, üye devletlerin dolaylı vergiler mevzuatlarının uyumlaştırılması çalışmalarını yürütme görevi komisyona verilmiştir. Roma Antlaşmasınının 99.maddesine göre; "Konsey, Komisyonun önerisini Avrupa Parlamentosuna danıştıktan sonra, oybirliği esası ile değerlendirerek belirtilen süre içinde iç pazarın kurulması ve işleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergilerine, özel tüketim vergisine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için bazı ortak kurallar oluşturabilir" demek suretiyle bu kısıtlama yetkisini topluluk kurumlarına tanımaktadır.

¹¹ Nami ÇAĞAN: "Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi", Çeşitli Açılardan Vergilendirme Sorunları (IV.Maliye Sempozyuma Sunulan Tebliğ), Lara /Antalya, 21-23 Mayıs1990, s.88

¹² Mualla ÖNCEL:Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması, a.g.e., s.9

Avrupa Birliği'nde üye ülkeler arasındaki vergi uyumlaştırması çabaları esas itibariyle ortak pazarın oluşturulmasına yöneliktir. Ortak pazarın oluşturulmasıyla gerçekleştirilecek olan Birlik içerisinde mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının, serbest rekabet koşullarının oluşturulmasına katkıda bulunacağı ve bu çerçevede kaynakların paylaşımı, fiyatlar ve üretim üzerinde, ekonomide verimlilik artışı sağlayacak olumlu etkiler yaratacağı beklenmektedir. Bu nedenle, Birlik içerisinde vergi uyumlaştırılmasının sağlanması nihai bir amaç değil, üye ülkeler arasında bir ekonomik birlik kurmaya yönelik nihai amaca ulaşmak için bir araçtır.

C-DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

Avrupa Birliği'nde vergi uyumlaştırılması ile ilgili gelişmeler ele alınacak olursa, ilk uyumlaştırma çalışmaları dolaylı vergiler alanında başlamıştır. Bununla birlikte, Topluluğun belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek artan ölçüde birbirine yaklaştırılması gereği, dolaylı vergilerde uyumlaştırma konusunu gündeme getirmiştir. Özellikle dolaylı vergilerde oran uyumlaştırması sonucunda ekonomideki tüketim ve üretim yeniden dengeye oturacak ve mal fiyatları bu yeni denge üzerine kurulacaktır.

Böylelikle tüketiciler ekonomik ve mali kararlarını yeniden gözden geçirecekler, tasarruf ve tüketim arasındaki dengeler yeniden belirlenecektir. Ayrıca böyle bir oran uyumlaştırması sonucunda, yatırımlar da yeniden gözden geçirilecek ve topluluk içine veya topluluk dışına yapılacak yatırımların vergi etkileri yeniden hesaplanacaktır. Bütün bunlar üretim faktörlerinin daha etkin bir dağılımını sağlayacaktır. Vergiler içinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, mal ve sermaye hareketlerini doğrudan etkilediği için öncelik taşımaktadır. Esasen birlik bünyesinde oluşturulan iç pazarda, serbest rekabet esaslarına göre ekonomik faaliyetlerde bulunabilmek için dolaysız vergiler alanında da uyumlaştırma gerekmektedir.

Dolaylı vergilerdeki farklılığın, malların Birlik içerisinde serbest rekabet kuralları çerçevesinde serbestçe dolaşımını etkileyeceği görüşü, esas olarak bu vergilerin üretilen mal fiyatlarına eklenmek suretiyle üretici tarafından tamamıyla tüketiciye yansıtılacağı şeklinde ekonomi literatüründe hakim olan görüşten kaynaklanır. Bu görüşün ileri sürdüğü varsayıma göre; dolaylı vergiler, fiyatları vergi kadar yükseltir, dolaysız vergiler (gelir ve kurumlar vergisi) ise sadece üretim unsurlarının safi gelirinde azalmaya yol açar ve fiyatlara yansımaz. Bu varsayıma uygun olarak, ülkelerarası ticarete, ihraç edilen malların bünyesindeki dolaylı vergiler ihracatçıya iade edildiği halde dolaysız vergiler için iade hakkı tanınmamaktadır. Bu durum, dolaylı vergileri dolaysız vergilere kıyasla toplam vergiler içerisinde daha büyük paya sahip üye ülkelerin ihracatçılarına diğerleri aleyhine rekabet üstünlüğü sağlar. Ticaret koşulları bu ülkelerin malları lehine olmak üzere bozulur, çünkü dolaylı vergileri ağır olan üye ülkelerin malları yüksek vergi iadesinden dolayı diğer ülkelerde daha ucuza satılır. Bunda, dolaysız vergilerde “çıkış yeri ilkesinin” uygulanmasının payı büyüktür. Bunların yanı sıra, üye devletlerin uyguladıkları vergiler arasında önemli farklılıklar bulunması (dolaylı ve dolaysız vergilerin yüklerine ilişkin farklılıkların yanı sıra, konu, matrah veya oranlar arasındaki farklılıklar) da malların Birlik içinde değişimi sırasında sınır kontrollerini gerektireceğinden, iç pazarın oluşumunu engelleyici nitelik taşır¹³. Bu nedenle, özellikle dolaylı vergiler alanında vergi uyumlaştırılmasına gidilmesi, sınır kontrollerini gereksiz kılıp ortadan kaldırarak yukarıda sözü edilen rekabet eşitliğinin sağlanmasına katkıda bulunacaktır¹⁴.

¹³Soner ÜLGEN: “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, *Vergi Dünyası*, Sayı:237, Mayıs 2001, s:105

¹⁴Soner ÜLGEN: a.g.m., s:106-107

Görüldüğü üzere, üye ülkeler arasındaki vergi farklılıkları, hem malların hem de sermayenin Avrupa Birliği içersinde serbest rekabet kuralları çerçevesinde, herhangi bir ülkenin lehine ve aleyhine sapma yapmadan serbestçe dolaşmalarına engel olmaktadır.

Dolaylı vergilerde vergilendirme yönünden, mal ve hizmetlerin tüketildiği devlet yetkilidir. Bu prensipte, ithalat vergilendirilmekte ve ihracatta vergi iadesi söz konusu olmaktadır. Bu maddelerle, üye devletlerin yerli üreticilerini korumak amacı ile yapacakları vergi düzenlemeleri önlenmek istenilmiştir. Gerçekten ithalat üzerine konulan denkleştirici vergiler ve ihracatta iade edilen vergiler üye devletler arasındaki rekabet dengesini bozabilir.

Roma Antlaşmasının 95.maddesi, ithal ürünlerini ayırma karşı koruyarak, üye devletlerin bu ürünler üzerine, ülke içinde üretilen ürünlerden daha yüksek vergi koymalarını yasaklamaktadır. Antlaşmanın 96.maddesi de, üye devletlerin iç vergilendirmeyi aşan vergi iadeleri yaparak ihracatı teşvik etmelerini yasaklamaktadır. Bu bağlamda topluluk bünyesinde uyumlaştırılmasına ilk öncelik verilen ve onun da ötesinde bir Topluluk vergisi haline getirilen vergi, katma değer vergisi olmuştur. Neumark komitesinin önerisi doğrultusunda, Topluluklar Konseyi, 1967 yılında katma değer vergisi'nin genel olarak uygulanmasını öngören iki direktif kabul etmiştir. Bu direktifler uyarınca ortak katma değer vergisi sistemi, mal ve hizmetleri kapsayan genel bir tüketim vergisi şeklindedir. Üretimden tüketime uzanan süreçte, herhangi bir aşamada alınması gereken vergi, daha önceki aşamaların sayısı ne olursa olsun fiyatın belli bir oranı olarak alınacaktır. Ayrıca maliyet unsurları içinde yer alan daha önce ödenmiş olan vergi, hesaplanan vergiden indirilecektir. Katma değer vergisi'nin üye ülkelerin tümünde yürürlüğe girişi uzun yılları almıştır. Bu arada Nisan 1970'de alınan bir kararla katma değer vergisi, Topluluk Bütçesinin öz kaynakları arasında yerini almıştır. Buna göre, yıllık toplam matrahın %1'ini geçmeyen bir bölümü üye ülkelerce Topluluk bütçesine "**Katma Değer Vergisi Öz Kaynak Payı**" adı altında aktarılacaktır.

Katma değer vergisi oranlarının uyumlaştırılmasında ise, henüz tam bir başarı sağlanabilmiş değildir. Uygulamada aynı ülkede bile birden fazla katma değer vergisi oranı vardır. Ekim 1992'de alınan bir kararla 1993 yılı başından geçerli olmak üzere normal oran %15, indirilmiş oran %5 olarak saptanmıştır. Yakınlaştırma çabalarına rağmen, üye ülkeler arasında katma değer vergisi oranı farklılıkları hala sürmektedir.

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmaya konu olan ikinci vergi türü, özel tüketim vergileridir. Ülkelerin genelde gelir sağlamak amacıyla başvurdukları bu vergilerle ilgili olarak Ekim 1992'de çıkarılan yedi uyumlaştırma direktifi vardır. Bu direktiflerde, orta vadede korunması düşünülen beş özel tüketim vergisinin konuları ve matrahları uyumlaştırılmıştır. (Bira ve şarap, diğer alkollü içkiler, sigara, diğer tütün ürünleri ve akaryakıt)¹⁵.

D- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Dolaylı vergiler alanında uyumlaştırılması öngörülen ikinci vergi türü, özel tüketim vergileridir. Özel tüketim vergileri alanındaki uyum çalışmaları, tek pazarın kurulabilmesi için vergi sınırlarının kaldırılması hedefi çerçevesinde ön plana çıkmıştır. Avrupa Ekonomik Topluluğunda (günümüzdeki adıyla Avrupa Birliği), özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması çalışmalarına 1962 yılında başlanmıştır. O tarihten bu yana, üye ülkelerde uygulanmakta olan çok çeşitli özel tüketim vergilerinden sadece beşinin –tütün, şarap, bira, alkol, madeni yağlar üzerindeki vergiler- uyumlaştırılması kararlaştırılmıştır. Çünkü Danimarka dışında bütün üye devletlerde özel tüketim vergileri hasılatının % 90' ı, bazılarında % 95' i bu beş büyük vergiden sağlanmaktadır¹⁶. Bilindiği gibi ulusal vergi sistemleri toplumsal koşulların ve geleneklerin etkisi altında gelişir. Dolayısıyla özel tüketim vergilerinde uyumlaştırmayı gerçekleştirmek zorlaşır. Örneğin, içki ve lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi konusundaki düşünceleri farklılık gösterebilmektedir. Bunun yanı sıra özel tüketim vergileri, mali amacı ön planda olan yüksek oranlı vergilerdir.

¹⁵ DPT ÖİK Raporu, 1995, s.s.21-23

¹⁶ Mualla ÖNCEL: Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması, a.g.e., s.s.16-26

Özellikle sanayi alanında kullanılan girdilerin, özel tüketim vergisi'ne konu olmaları halinde, söz konusu vergi bir üretim vergisi niteliğine dönüşmekte ve firmaların üretim maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Bazı üye ülkelerde özel tüketim vergisi, mamullerin üretim masraflarının % 5'ini teşkil etmektedir¹⁸. Özel tüketim vergisi'nin yükünün tam olarak hesaplanmasının mümkün olmaması ve ihracata vergi iadesi uygulamasının verginin fiyat mekanizması üzerindeki etkisini tamamen ortadan kaldıramaması, özel tüketim vergisi'nin ya katma değer vergisi ile ikame edilmesi yada Birlik düzeyinde uyumlaştırılması veyahut tamamen kaldırılması sonucunu çıkarır. Özel tüketim vergisi, katma değer vergisinden daha fazla uyumlaştırmaya gerek gösterilen bir vergidir. Bunun nedenleri ise;

- Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında karşılaşılan sorunlar katma değer vergisindekilerle aynıdır fakat özel tüketim vergileri kendine özgü nitelikleri dolayısıyla daha fazla sorunlar doğurur. Bu nedenle özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması, katma değer vergisinin uyumlaştırılmasından daha zordur. Nitekim katma değer vergisinin uyumlaştırılmasında bugüne değin oldukça uzun bir yol alındığı halde, işlenmiş tütün üzerindeki verginin uyumlaştırılması ile ilgili direktifin dışında özel tüketim vergileri konusunda sunulan direktif önerilerinin hepsi, Konsey düzeyinde yığılıp kalmıştır.

- Özel tüketim vergilerinin oranlarında uyum sağlanmasına duyulan gereksinme, katma değer vergisinden çok daha büyüktür. Özel tüketim vergilerine tabi malların bir kısmı hem doğrudan doğruya tüketime konu olur, hem de sanayi maddesi olarak kullanılırlar; şeker, alkol, madeni yağlar bunun örnekleridir. Sanayide kullandıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür. Üye devletlerin vergi oranları farklı olduğu ölçüde, üretim maliyetindeki ve dolayısıyla fiyatlardaki farklılıktan dolayı, rekabet eşitliği bozulur.

¹⁸ Pierre GUIEU: "AET' da Vergi Politikası", Vergi Reformları (Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları), İstanbul İktisadi ve Ticari Akademisi Yayını No:3, İstanbul 21-23 Ocak 1981, s.303

Özel tüketim vergilerinin hepsi, son satıştan önceki bir üretim devresinde alınan tek aşamalı (toplu) gider vergileri olduklarından, katma değer vergisindekinin aksine, bu eşitsizlik malların ihracı sırasında yapılacak vergi iadesi ile giderilemez, çünkü bu vergilerin hammadde veya yarı mamul üzerindeki yükü kesin olarak belirlenemez. Roma Antlaşması, bu yükün yuvarlak olarak hesaba katılmasını önlemektedir. Bunun için varış yeri ilkesi uygulandığı sürece, ya özel tüketim vergilerini katma değer vergisi sistemi içine almak veya bunların tümünü kaldırmak gerekir. Sonuncu durumda doğacak gelir kaybı katma değer vergisi oranlarında yapılacak arttırma ile karşılanabilir¹⁹.

- Özel tüketim vergilerini uyumlaştırma gereği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de katma değer vergisinden daha büyüktür. Bir kez özel tüketim vergilerine konu olan mallar hakkındaki görüşler ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu konuda bütün üye devletler için geçerli bir değer hükmüne varmak zordur. Bira ve şarabın lüks mallar sayılıp sayılmayacağı, tüketicinin ağır vergilendirme ile sağlık üzerine zararlı etkileri olan sigara içiminden caydırılıp caydırılmayacağı, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynaklarını kullanmanın vergilendirme yoluyla özendirilip özendirilemeyeceği gibi soruların yanıtı bütün üye devletlerde aynı değildir. İkinci olarak özel tüketim vergileri genellikle bol gelir sağlamaya yönelik yüksek oranlı vergiler olduğundan, üye devletler arasındaki oran farklılıkları katma değer vergisinden çok daha büyüktür. 1977 yılında özel tüketim vergilerinin hasılatı Hollanda'da bütün vergiler ve sosyal güvenlik ödentileri toplamının % 5'ini, İrlanda'da ise, % 25'ini oluşturmuştur. Bu nedenle oranlarda yapılacak küçük değişiklikler, çoğu üye devlette büyük hasılat kayıplarına yol açar.

¹⁹Mualla ÖNCEL: Avrupa Ekonomi Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması, a.g.e., s.16-

II-AVRUPA BİRLİĞİ'NİN YÜRÜRLÜKTEKİ UYUMLAŞTIRILMIŞ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI

A- TARİHİ GELİŞİMİ

Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusu, Topluluğun kuruluşundan itibaren ele alınan bir konudur. Özel tüketim vergileri ile ilgili ilkelerin, 1960'lı yıllarda belirlenmiş olmasına karşın, yakın zamanlara kadar hemen hemen hiçbir ilerleme sağlanamamıştır. Avrupa Topluluğunun oluşturulduğu ilk yıllarda üye ülkeler kibritten, dikiş ipliğine, oyun kağıdına kadar uzanan çok farklı mallar üzerinden, çok farklı oranlarda ve farklı yöntemler kullanarak değişik özel tüketim vergileri almaktaydılar.

Bu vergilerin bir kamu geliri olması yanında ,ülkelerin mevcut üretim ve tüketim yapılarından hareketle, özellikle de yerli üretimin korunabilmesi amacıyla bir araç olarak kullanılması, üye ülkeler arasında bir uyumlaştırma sağlanmasını güçleştirmiştir. Örneğin, oldukça düşük kaliteli tütün üreticisi olan güney ülkeleri, ithal sigaralara karşı koruma olanağı sağlamak üzere, sigara ve işlenmiş tütünde ad valorem vergileri tercih ederken, tütün üretimi yapmayan diğer ülkeler spesifik vergiler uygulamaktaydılar. Bu iki tür vergileme arasında uyum sağlanması çabası bugüne kadar istenen sonucu vermemiştir. Bir başka örnek; rakip iki ürün niteliğindeki şarap ve birada vergi oranlarının dengelenmesi sorunudur. Ülkelerin büyük bir bölümü şarapta düşük vergi oranları, birada ise yüksek oranlar uygulamaktadırlar. Şarabın tarımsal ürün sayılmasına karşın, biranın sınaî bir ürün sayılması da sorunun kapsamını genişletmekteydi. Ancak yapılan son düzenlemelerde şarap ve birada vergi oranlarının dengelenmesi konusu çözülememiştir.

B-GÜNÜMÜZE KADAR ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYUMLAŞTIRILMASI DOĞRULTUSUNDA KAYDEDİLEN GELİŞMELER

1- YASAL AÇIDAN KAYDEDİLEN GELİŞMELER

Roma Antlaşmasının 99.maddesi vasıtasıyla komisyona özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasının ne dereceye kadar mümkün olacağını tespit edilmesi doğrultusunda görev verilmiştir. Bunun üzerine 04.07.1967 tarihinde tütün üzerinden alınan özel tüketim vergisi hakkında öneri oluşturulmuş, konsey'e sunulmuş ve daha sonra 19.12.1972 tarihinde de kabul edilmiştir. Ayrıca 1971 yılında ise, konusunu mineral yağların teşkil ettiği özel tüketim vergisi hakkında bir öneri konsey'e sunulmuştur. 07.03.1972 tarihinde ise konsey'e özel tüketim vergisi'ne ilişkin direktifler sunulmuştur. Bunun üzerine komisyon tarafından özel tüketim vergisi' ne ilişkin bir komite oluşturulması kararı verilmiştir. Söz konusu komite özel tüketim vergileri'nin uyumlaştırılması konusunda iki aşamalı yöntem önermiştir. Buna göre, ilk önce özel tüketim vergisi' ne tabi mallar belirlenecek, ikinci aşamada ise vergi oranları uyumlaştırılacaktır. Nitekim özel tüketim vergisi'nin konusunu teşkil edecek mallar, mineral yağlar, madeni yağlar, mamul tütün, alkol, bira ve şarap olarak belirlenmiştir. Söz konusu mallar belirlenirken toplum sağlığını önemli ölçüde olumsuz yönde etkileyen tüketimin azaltılması amacı göz önünde tutulmuştur²⁰. Ancak söz konusu beş kalemin belirlenmesi, üye ülkeler bazında özel tüketim vergisi uygulamalarının kesin sınırlarını çizmemiştir. Birlik üyesi birçok ülkede, resim adı altında birçok üründen özel tüketim vergisi alınmaktadır²¹. Kategori dışı mallar olarak adlandırılan söz konusu ürünlere ilişkin özel tüketim vergisi uygulamaları hakkında, aşağıdaki üç çözüm metodu önerilmiştir²².

²⁰A.J. EASSON: a.g.e., s.220

²¹George KOPİTS: Tax Harmonization In The European Community, Policy Issues and Analysis, International Monetary Fund, Washington / U.S.A., 1992, s.31

²²A.J. EASSON: a.g.e., s.s.220-221

Bu söz konusu öneriler; özel tüketim vergisi uygulamalarının konsey tarafından tamamen ortadan kaldırılması, kapsam dışı malların bir kısmının veya tamamının üzerine özel tüketim vergisi uygulamasına izin verilmesi veya ileriki bir dönemde söz konusu malları da içeren bir uyumlaştırmanın sağlanmasıdır. Kapsam dışı malların üzerinden sağlanan vergi hasılatının büyük rakamlar ifade etmemesi sebebiyle, söz konusu vergi uygulamalarının kaldırılmasının daha gerçekçi ve basit bir yol olacağı savunulabilir. Her hangi bir özellik göstermeyen kategori dışı mallara ilişkin olarak, özel tüketim vergisinin katma değer vergisi ile ikamesi yolunun da tercihi söz konusu olabilir. Ancak nitelik itibariyle birbirinden oldukça farklı çay, kahve, tuz ve oyun kağıtları gibi ürünler üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması konusu esas itibariyle 1992 yılı sonrasına bırakılmış ve halen her hangi bir gelişme sağlanamamıştır²³.

Almanya ve İtalya'da kahvenin kalkınmakta olan ülkelerden ithali ve Hollanda ve yine İtalya'da şekerin temel endüstri girdisi ve çıktısı olması sebebiyle kapsam dışı mallar üzerinden özel tüketim vergisi alınmaktadır. Kapsam dışı mallara ilişkin özel tüketim vergisi uygulamalarının devam etmesi ve önemli sayılabilecek aksaklıklara neden olmamasına bağlı olarak komisyon bir direktif taslağı oluşturmuştur. Söz konusu direktif taslağının iki önemli sonucu vardır. Üye ülkeler kapsam içi mallara ilişkin vergilerin uyumlaştırılmasını hedeflemek şartıyla kapsam dışı mallara ilişkin özel tüketim vergisi uygulamasını sürdürmekte serbest kalacaklar ve bu serbesti Birlik bazında vergi sınırlarının kaldırılmasına kadar sürecektir.

İlgili direktif tasarısı, 1973 yılında Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komite tarafından onaylanmasına rağmen konsey'den geçememiştir. Seksenli yılların ortalarında alkollü içkiler üzerinden alınan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması hakkında bazı öneriler oluşturulmuş ve adı geçen öneriler tek pazara geçişi düzenleyen "**Beyaz Kitap**" çerçevesinde ele alınmıştır.

²³ Taxation In The Single Market, European Documentation, Officice For The Official Publications Of The European Communities, Luxemburg, 1992, s.21

Doksanlı yılların başlarına kadar özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda pek bir başarı elde edilememiş ancak tütün ve tütün mamulleri üzerinden alınan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması hakkında bir dizi direktif yürürlüğe sokulmuştur.

Özel tüketim vergisi'ne ilişkin olarak Ekim 1992 yılında 7 adet uyumlaştırma direktifi çıkarılmış olup, bu direktifler vasıtasıyla orta vadede korunması planlanan beş özel tüketim vergisi'nin konuları ve matrahları uyumlaştırılmış, ancak vergi oranları minimum olarak belirlenmiş ve üye ülkelerin daha yüksek oranda vergi uygulamasının yolu açık bırakılmış ve ağır vergilendirmeye izin verilmiştir²⁴.

Özel tüketim vergisi'ne tabi ürünlerin kontrolü, nakli ve elde tutulması ile ürünlere yönelik genel düzenlemeler 25 Şubat 1992 Tarih ve 92/12/EEC . sayılı konsey direktifi ile düzenlenmiş, sonradan ise 14 Aralık 1992 Tarih ve 92/108/EEC. Sayılı başka bir Direktif ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu direktiflerde aşağıdaki esaslar saptanmıştır.

- Özel tüketim vergisi uygulamasının geçerli olacağı topraklar tanımlanırken bazı ekonomik, sosyal ve idari sebeplerle uygulama alanlarına istisnalar tanınmıştır. Heligoland Adası, Campiorte d'Italia, Cevta bunlardan bir kaçını oluşturmaktadır. (92/12/EEC.Md.2)

- Kapsam içi ürünlere vergi uygulaması tüm topluluk düzeyinde olacak, söz konusu ürünler, spesifik amaçlara yönelik olarak vergi matrahının tespiti, hesaplanması ve verginin kontrolü bakımından katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi'ne ilişkin kurallara uyulmak şartıyla diğer dolaylı vergilere tabi kılınabilecektir. (92/12/EEC.Md.3)

- Ürünler, tanımlanan Topluluk topraklarında üretildiği veya bu topraklara ithal edildiği anda özel tüketim vergisi'ne tabi tutulacaktır. (92/12/EEC.Md.5)

²⁴ Nami ÇAĞAN: "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkisi", T.C.M.B. Avrupa Birliği El Kitabı, Ankara 1995, s.162

- Özel tüketim vergisi ürünün tüketime sunulduğu anda veya satışının gerçekleştiği anda ödenebilir hale gelmektedir. (92/12/EEC.Md.6) Kapsam içi ürünlerin ithalinde özel tüketim vergisi uygulamasına ilişkin esaslar direktifin birden çok maddesi aracılığı ile düzenlenmiştir. (92/12/EEC.)

- Özel tüketim vergisi'nin uygulamasında varış ilkesi kabul edilmiştir. Uyumlaştırma, vergi oranının eşitlenmesi anlamına gelmediğinden, farklı vergi oranlarının fiyat mekanizması üzerinde yaratacağı olumsuz etkiler nedeniyle varış ilkesi uygulaması tercih edilmiştir²⁵. Üye devletlerin birinde tüketime sunulan malların diğer bir üye devlete ticari amaçlara yönelik olarak ihracı halinde, özel tüketim vergisi ithalatçı ülkede ödenecektir. (92/12/EEC.Md.7/1)

- Şahısların kendi özel kullarımlarına yönelik olarak satın aldıkları ve araçları ile naklettikleri ürünlere ilişkin vergi ise, ürünlerin alındığı ülkede ödenecektir. (92/12/EEC.Md.8)

- 6. maddede açıklandığı şekilde tüketime sunulan ürünlerin kamu hukukuna göre yönetilen bir kuruluş ya da bağımsız olarak ekonomik faaliyette bulunan bir kişinin amaçlarına yönelik olarak bir diğer üye devlette kullanılması amacıyla teslimi durumunda özel tüketim vergisi, diğer üye devlete ödenecektir. (92/12/EEC.Md.7/2)

- Bütün bu koşullara istinaden özel tüketim vergisi, teslim amaçlı olarak ürünleri elinde tutan veya teslimi yapan kişiden ya da ürünleri önceden tüketime sunulduğu üye devletler dışında bir üye devlette kullanma amacıyla alan kişiden ya da yukarıda bahsedilen kamu hukukuna tabi kuruluş veya tüccarlardan tahsil edilecektir. (92/12/EEC.Md.7/3)

- Söz konusu şahıslar malları sevk etmeden önce varış ülkesinin yetkili vergi makamlarına beyanda bulunacaklar ve verginin ödenmesini garanti edecekler, vergi ilgili ülkenin prosedürlerine göre ödenecek, varış ülkesi kontrollerine rıza göstereceklerdir. (92/12/EEC.Md.7/5)

²⁵ Kenan BULUTOĞLU: Türk Vergi Sistemi, Cilt II, Olgun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, 6. Baskı, Ankara 1979, s.273

- Üye devletler arası ticaretin kayıtlı ya da kayıtsız tüccar olmaya veya antrepo²⁶ sahibi olmaya izin verilmeyen şahıslar tarafından satın alınan ve tüccarlar ya da namına hareket edenlerce dolaylı ve dolaysız olarak varış ülkesine sevk edilen özel tüketim vergisi'ne tabi ürünler bu ülkede vergilendirileceklerdir. (92/12/EEC.Md.10)

- Ürünlerin üretim işleme ve elde bulundurulmasına ilişkin hükümler II.başlık altında 11.-14. maddelerde düzenlenmiş, bunlara ilişkin usullerin belirlenmesi ise üye devletlere bırakılmıştır. Antrepoların işletilmesinde geçerli olacak esaslar ve şartların üye devletlerce belirlenmesine karar verilmiştir. (92/12/EEC.Md.13,15)

Malların dolaşımına ilişkin esaslar, adı geçen direktifte III. Başlık altında 15.-22. maddelerde belirlenmiştir. Özel tüketim vergisi ürünlerin dolaşımı, vergiye tabi antrepolar arasında gerçekleştirilecektir²⁷. (92/12/EEC:Md.15/1) Buna göre, söz konusu yetkili antrepo sahipleri, hem ulusal hem de Topluluk içi dolaşım için yetkilendirilmişlerdir. (92/12/EEC.Md.15/2)

²⁶ Antrepo ve yetkili Antrepo sahibi terimleri adı geçen direktifin 4.maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, gümrük antreposunun bulunduğu üye devletin ileri sürdüğü koşullara tabi tutularak, ticari faaliyetler, çerçevesinde yetkili antrepo sahibi tarafından vergi ertelemesine bağlı olarak özel tüketim vergisi'ne tabi ürünlerin sevk edildiği, alındığı, elde tutulduğu, işlendiği veya üretildiği yer antrepo olarak, ticari faaliyetleri dolayısıyla özel tüketim vergisi'ne tabi ürünlerin sevkine, alınmasına, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretimine bir üye devletin yetkili makamları tarafından izin verilen gerçek veya tüzel kişide yetkili antrepo sahibi olarak tanımlanmıştır.

²⁷ 14.12.1992 Tarih ve 92/108/AET. Sayılı Direktifin 15/a Maddesi, söz konusu antrepoların kayıtlarını içeren elektronik bilgi bankasınının 01.04.1993 tarihinde kurulması esasını getirmiştir.

Vergi iadesi müessesesi adı geçen direktifin IV. başlık altında 22.maddede düzenlenmiş, vergi iadesini gerektiren durumlarda ürünlerin sevkinden öncede, özel tüketim vergisi ile ilgili direktifin V. başlığı altında 23.ve 24. maddelerinde istisnalar düzenlenmiştir²⁸.

Buna göre, diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler, ev sahibi üye devletin resmi makamları ve söz konusu organizasyonları tarafından bu şekilde tanınan ulusal organizasyonlar için sınırlı olarak ve bu organizasyonları kuran uluslararası toplantılarda veya işyeri anlaşmalarında belirlenen şartlar altında yapılan teslimler, Kuzey Atlantik Antlaşmasına ilişkin olarak (90/640/AET.Sayıli Direktifin 1.maddesinde belirtilen silahlı kuvvetlere ilişkin vergi oranlarının kullanılması) söz konusu ünitelerin kullanımı, istihdam edilen siviller ve yemekhane ya da kantinler için gerekli ürünlerin sağlanmasında, katma değer vergisini de içine almak şartıyla üye olmayan devletler veya uluslararası organizasyonlarla yapılan bir anlaşmada belirlenen ürünlerin teslimi için özel tüketim vergisi, istisna tutulmuştur. (92/12/EEC.Md.23/1)

Konsey, komisyonun önerisine istinaden oybirliği şartıyla bir üye devlete, üye olmayan bir ülke ya da uluslararası bir organizasyon ile vergi muafiyetine ilişkin bir anlaşma yapma yetkisini verebilecektir. (92/12/EEC.Md.23/2) Konsey, komisyonun teklifi üzerine oybirliği ile deniz, hava taşıtları ile ilgili olarak Topluluk hükümlerinin kabulüne kadar, üye devletler kendi ulusal hükümlerini uygulayabileceklerdir. (92/12/EEC.Md.23/5)

Özel tüketim vergisi'ne ilişkin direktifin VI. Başlığında 24. ve 25. maddelerde özel tüketim vergisi komitesi müessesesi hükme bağlanmıştır. Buna göre,

- Üye devletlerin temsilcilerinden oluşan bir komite kurulacaktır. Komisyon temsilcisinin sunduğu önlemlere ait taslak hakkında komitece görüş bildirilecektir. (92/12/EEC.Md.24/3)

- Komitenin olumsuz görüşü varsa, taslak komisyon tarafından konsey'e sunulacaktır. (92/12/EEC.Md.24/4a-4b)

²⁸ 3. ve 4.fıkralar 31.12.1992 tarihinde uygulamadan kalkmıştır.

2- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ GENEL DÜZENLEMELER

Avrupa Birliği'nin uyumlaştırılmış özel tüketim vergisinin yapısı üç temel üzerine kurulmuştur.

- 25.02.1992 Tarihli ve 92/12/EEC Sayılı Konsey Direktifi: “**Yatay Direktif**” olarak da adlandırılan bu direktif, özel tüketim vergisi konusunda genel düzenlemeler getirmiştir.

- Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün ürünlerini uyumlaştıran ve “**Yapı Direktifi**” olarak da adlandırılan üç direktif, kapsam içindeki ürünlere, özel tüketim vergisinin nasıl uygulanacağını düzenlemektedir.

- Madeni yağlar, etil alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran ve “**Oran Direktifleri**” olarak da bilinen dört direktif, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak olan özel tüketim vergisi oranlarını düzenlemektedir.

Özel tüketim vergisinin genel yapısını veren 92/12/EEC. Sayılı Yatay Direktif; katma değer vergisi ve Topluluk tarafından öngörülen vergiler hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergilerle vergilendirilen ürünler hakkındaki düzenlemeleri kapsamaktadır. Buna karşılık, vergilerin yapıları ve oranları bu direktif kapsamı dışında bırakılmış ve başka direktiflerde ele alınmıştır.

Gerek yatay direktif, gerekse vergilerin yapıları ve oranlarını düzenleyen direktifler, topluluk düzeyinde ve her bir üye devlette uygulanmaktadır.

a) Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Ürünler

Yatay direktifin 3.maddesinde, özel tüketim vergisi kapsamına giren ürünler belirlenmiştir. Bu maddeye göre;

- Madeni yağlar
- Alkol ve alkollü içecekler
- İşlenmiş tütün ürünleri

özel tüketim vergisine tabidir.

Üye devletler, özel bir amaca yönelik olarak, yukarıda sayılan ürünlere, özel tüketim vergisi dışında dolaylı vergilerde getirebilir.

Yine üye ülkeler, vergi matrahının belirlenmesi, verginin hesaplanması, vergiyi doğuran olay ve verginin tahsili konusunda Toplulukta uygulanan kurullarla uyum içinde olmak şartıyla, özel tüketim vergisinin konusuna alınmamış ürünlere de, özel tüketim vergisi ya da özel tüketim vergisi dışında kalan dolaylı vergiler getirebilme hakkına sahiptir. Ancak bu durumda getirilecek olan vergiler, üye devletler arası ticarete, yeni sınır formaliteleri getirecek nitelikte olmamalıdır.

Üye devletler, hizmet sunumuna da vergi getirebilme hakkına sahiptir. Ancak getirilecek olan vergiler, katma değer vergisi karakterine sahip olmamalı ve özel tüketim vergisine konu olan ürünlerle bağlantılı olmamalıdır.

b) Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Yatay direktife göre, özel tüketim vergisinin konusunu kapsam içindeki malların üretimi ya da topluluk içine ithali oluşturmaktadır.

Vergi kapsamı içinde yer alan ürünlerin tüketime sunulması vergiyi doğuran olaydır. Ancak bir ürün, üye devlette tüketime sunulmuş olmasına rağmen, ticari amaçlarla başka bir üye devlette tüketime sunulmak amacıyla elde bulunduruluyorsa, ilgili ürün ikinci üye devlette vergilendirilecektir. Buna karşılık bireysel ve kendilerinin kullanımı için alınıp, yine kendileri tarafından sınırdan geçirilen ürünler satın alma işleminin gerçekleştiği ülkede vergilendirilir. Bu durumda satın alma işleminin hangi amaçla yapıldığını belirleyecek ölçütler getirilmiştir. Bu ölçütler;

- Ürünleri elinde bulunduran kişinin ticari durumu ve ürünleri elinde bulundurma sebebi,

- Ürünlerin bulunduğu yer ve mümkünse hangi tür taşımacılığın kullanıldığı

- Mevcutsa ilgili ürünlerin dökümanlarının incelenmesi

- Ürünlerin doğal yapılarının incelenmesi

- Ürünlerin miktarına bakılması

Getirilen ölçütlere rağmen bazı yol gösterici ölçütler mevcuttur. Buna göre, aşağıda belirtilen miktarlardan az olan ürünlerin, bireysel kullanım amacıyla alındığı kabul edilir.

Tütün ürünlerinde;

- Sigaralar.....800 adet
- Sigarillolar(her biri 3 gr.'ı geçmeyen puolar).....400 adet
- Puolar.....200 adet
- İçme tütün.....1 kg.

Alkollü içkilerde;

- Alkollü içkiler.....10 lt.
- Ara ürünler.....20 lt.
- Şaraplar (maksimum 60 lt.köpüklü şaraplar dahil).....90 lt.
- Biralar.....10 lt.

Madeni yağlarda ise farklı ölçüt getirilmiştir. Bu ölçüt, madeni yağın taşınış şeklidir. Buna göre, madeni yağ tipik bir şekilde (aracın deposu ya da yedek deposunda) taşınıyorsa, vergilendirme satın alınan ülkede yapılacaktır. Ancak madeni yağın taşınışı, bu taşınış şeklinin dışında yapılıyorsa, vergilendirme bu madeni yağın tüketileceği üye devlette yapılacaktır.

c) Malların Üretimi ,İşlenmesi ve Stoklanması

Yatay direktifin ikinci bölümünde, malların üretimi, işlenmesi ve stoklanması konusuna açıklık getirilmiştir.

Üye devletler, özel tüketim vergisine konu olan malların üretimi, işlenmesi ve elde bulundurulması ile ilgili kuralları kendileri belirler. Ancak üretildiği halde henüz tüketime sunulmayıp elde bulundurulan dolayısıyla henüz vergisi ödenmemiş olan ürünler, vergi antreposunda muhafaza edilir. Bu ürünler, tüketime sunulacak diğer üye devlette vergilendirilir. Üye devletlerin yetkili kuruluşları gerekli yetkiyi vermedikleri sürece, bir vergi antreposunun açılması ve işletilmesi mümkün değildir.

Vergi antreposu aşağıdaki şartları taşımalıdır.

- Özel tüketim vergisine konu olan ürünlerin taşınması konusunda ve gerektiği zaman özel tüketim vergisine konu olan ürünlerin üretimi, işlenmesi ve elde bulundurulması konusunda garanti sağlanması

- Antreponun bulunduğu üye devlet mevzuatına göre, istenen yükümlülüklerin yerine getirilmesi

- Stok ve ürün hareketi defterlerinin tutulması

- İhtiyaç halinde gerekli ürünlerin sağlanması

- Her tür kontrolün ve özellikle stok kontrollerinin yapılması

Yetkilendirilmiş antrepolar, malların elde bulundurulması sırasında, öngörülmeleyen olaylar ve mücbir sebeplerden doğan eksilmelerin vergilendirilmesinden müstesnadır. Yine malların elde bulundurulması süresinde ürünlerin yapısından kaynaklanan üretim, işleme, taşıma ve depolama kayıpları da vergilendirilmez. Her üye devlet, bu istisnaların ne tür şartlarda oluşacağı konusunda gerekli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür. Söz konusu istisnalar dışında oluşan eksilmeler, üye devlet mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

d) Ürünlerin Dolaşımı

Yatay direktifin üçüncü bölümü, ürünlerin dolaşımı konusundaki hükümleri içermektedir. Vergisi ödenmemiş veya antrepopda bulunan malların dolaşımı ancak antrepolar arasında gerçekleşir. Bu bakımdan antrepolar sadece ulusal anlamda yetkilendirilmemiş, aynı zamanda topluluk içi hareketlerde de yetkilendirilmiştir. Topluluk içi hareketlerde ortaya çıkabilecek riskler, antreponun daha önceden göstermiş olduğu garantiler tarafından karşılanır. Gerektiği zaman, malı gönderen ve taşımacılığı üstlenenler arasında "zincirleme" garanti de istenebilir.

Üye devlet yetkilileri, bizzat taşımacılığı üstlenen kişiye ya da ürünlerin sahibine, ürünü gönderen antrepo sahibinin garantisini üstlenebilme iznini verebilir. Taşınacak olan ürün madeni yağ ise ve taşımacılık deniz yolu ya da boru hattı üzerinden gerçekleştirilecekse üye devletler, malı gönderen yetkili antreponun garantisini kaldırabilir.

Bizzat mal siparişini verenlerden de garanti istenebilir. Üye devletler, garantilerle ilgili hükümleri düzenlemekle yükümlüdür ve bu düzenlemeler tüm toplulukta geçerlidir.

Özel tüketim vergisine konu olan malların topluluk içi hareketi, 2719/92 sayılı tüzük ile belirlenmiş idari ve ticari yönleri olan dörtlü bir belgeye dayanır. Bu belge, yetkili antrepo tarafından, bir kopyası malı sevk eden, bir kopyası malı teslim alacak olana, bir kopyası malın sevk edileceği ülke vergi yetkilisine ve son kopyası da malın teslim alınmasından sonra iade edilmek üzere malı sevk edene olmak üzere dört adet olarak düzenlenir. Talep edilmesi halinde, malın sevk edileceği üye ülke vergi yetkililerine de bir kopya düzenlenir.

e) Verginin Ödenmesi

Yatay direktifin dördüncü bölümünde, verginin ödenmesi ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Tüketime sunulan ya da tüketime sunulmamış olmasına rağmen, istisnalar dışında bir eksilmeye maruz kalan malların vergilendirileceğini belirtirken, özel tüketim vergisinin kimler tarafından ödeneceği düzenlenmiştir. Bu nedenle, her üye devlet, vergilendirme ve verginin toplanması ile ilgili hükümleri düzenlemekle yükümlüdür. Ancak üye devletler bunu belirlerken, üye ülkeler arası rekabet eşitliğini bozacak düzenlemeleri getirmemelidir.

f) Vergi İşareti-Kimlik Tespiti Markası

Üye devletler, mali nedenlerden dolayı, kendi bölgelerinde tüketime sunulan ürünlerin bir vergi işareti ya da ulusal kimlik markası taşımamasını isteyebilir. Bu durumda üye devletler, özellikle diğer üye devletlerde bulunan antrepoların, öngörülen işaret ya da markalara ulaşabilmesi için gerekli önlemleri alır.

Üye devletler, işaret ya da markaların gerektiği gibi uygulanmasını, vergi hilelerine, vergi kaçırmaya ve vergi suçlarına yol açılmamasını ve özel tüketim vergisine konu olan malların serbest dolaşımına engel getirmemesini sağlamakla yükümlüdür. İşaret ve markalar, kural olarak bunları öngörmüş olan üye devlette geçerlidir. Ancak işaret ve markaların karşılıklı olarak tanınması imkanı vardır.

g) İstisnalar

Yatay direktifin beşinci bölümünde, özel tüketim vergisinde yer alan istisnalara yer verilmiştir. Bu istisnalar;

- Diplomatik ya da konsolosluk istisnası
- Ev sahibi üye devlet kamu yetkililerince tanınmış olan, uluslararası organizasyonların düzenlenmesinden doğan istisna
- NATO'ya üye olan üye devletlerin bu üyeliklerinden doğan istisna
- Topluluğa üye olmayan devletler ya da uluslararası kuruluşlarla akdedilen ve katma değer vergisi istisnasını öngören antlaşmalardan doğan istisnadır.

Bu istisnalar, ev sahibi üye devlette değişmez vergi hükümlerinin kabul edilmesine kadar, belirli sınırdan ve durumlarda uygulanabilecektir.

3- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONULARI AÇISINDAN KAYDEDİLEN GELİŞMELER

a) Sigara' dan Alınan Özel Tüketim Vergisi

1982 yılında ilgili komitece Parlamento'ya sunulan sağlık raporu ve 1986 yılında uygulamaya geçirilen "Avrupa Kansere Karşı" programının da etkisi altında 1992 yılında sigaradan alınacak özel tüketim vergisi'nin esasları hükme bağlanmıştır²⁹. Buna göre 1 Ocak 1993'ten itibaren her ocak ayında en çok talep edilen sigaraların fiyat kategorisi baz alınarak, en düşük özel tüketim vergisi oranı belirlenmektedir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin, tütün mamullerinden aldığı özel tüketim vergileri'nin % 95' inden fazlasını sigara üzerine uygulanan özel tüketim vergisi'nden sağlamaktadır.

Sigara için asgari vergi tutarları Avrupa Konseyi tarafından yayımlanan 19.10.1992 tarihli 92/79/EEC sayılı direktif ile belirlenmiştir. Belirlenen ve uyulması zorunlu olan asgari vergi tutarı perakende satış fiyatının³⁰ % 57'sidir.

²⁹ 19.10.1992 Tarih ve 92/79/EEC. Sayılı Avrupa Topluluklarınca Kabul Edilen Konsey Direktifi

³⁰ Burada geçen perakende satış fiyatı terimi, tüm vergiler dahil olan tutarı ifade etmektedir.

Yani sigara ürünü için uygulanan spesifik ve ad valorem özel tüketim vergiler toplamı perakende satış bedelinin en az % 57 'si kadar olacaktır. Belirlenen asgari vergi tutarı içerisinde maktu ve nispi ÖTV' ler için ayrı ayrı bir asgari vergi belirlenmemiştir. Dolayısıyla bu iki tür vergi uygulamasının biri % 57 oranını sağlarken, diğeri için bir uygulama olmasa bile asgari vergi şartı sağlanmış olacaktır.

b) İşlenmiş Tütünler' den Alınan Özel Tüketim Vergisi

Sigara dışında işlenmiş tütünlerden alınacak özel tüketim vergisi'ni esasları 19 Ekim 1992 tarihinde hükme bağlanmıştır³¹. İşlenmiş tütün mamullerinden alınan özel tüketim vergisi hakkındaki ilk düzenleme 72/464/EEC. Sayılı Direktif ile yapılmıştır.

c) Madeni Yağlar'dan Alınan Özel Tüketim Vergisi

Madeni yağları konu alan özel tüketim vergisi'nin uyumlaştırılması 19 Ekim 1992 tarihinde kabul edilen direktif ile sağlanmıştır³². Adı geçen direktifle, üye ülkeler 92/82/EEC. Sayılı Direktife uygun olarak kendi oranlarını sabit hale getireceklerdir. Vergi istisnalar dışında, yurt içinde gerçekleştirilen üretim ve ithalatta söz konusu olmaktadır ve ad valorem ve/veya spesifik esastır. 92/82/EEC. Sayılı Direktifin 2. maddesinde hangi tür madeni yağların vergiye tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca üye ülkeler arasında rekabeti bozmayacak şekilde azalan oranlı vergi uygulamasına imkan tanınmıştır³³.

Madeni yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergisinin getireceği sonuçlar, alkol ve alkollü içecekler ile tütün ürünlerinin vergilendirilmesinden daha farklıdır. Çünkü alkol ve alkollü içecekler ile tütün ürünlerinden alınan vergiler direkt tüketimi etkilerken, madeni yağlar (petrol ürünleri) sanayi ve ticareti de etkilemektedir. Sanayi ve ticarete etkisi, daha çok taşımacılık ve üretim maliyetlerinde artış şeklinde görülmektedir.

³¹ a.g.d.

³² 19.10.1996 Tarih ve 92/81/EEC. Sayılı Avrupa Topluluklarınca Kabul Edilen Konsey Direktifi

³³ Azalan Oranlı Vergiler: Vergi matrahı büyüdükçe matraha uygulanan vergi oranının düştüğü vergilerdir.

Madeni yağlar hakkındaki 92/81/EEC ve 92/82/EEC sayılı direktiflerden ilki ile madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergisinin yapılarında uyumlaştırma sağlanırken, ikincisi ile de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. Vergi oranları belirlenirken özellikle Birlik ülkelerinde uygulanan vergi oranlarının aritmetik ortalamasına dikkat edilmiş ve en önemli endüstriyel girdi olmaları sebebiyle maliyet artışlarına sebebiyet verilmemeye çalışılmıştır³⁴.

Madeni yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi'ni düzenleyen ilk direktif ise, özel tüketim vergisi'ni genel anlamda düzenleyen 92/12/EEC. Sayılı Direktiftir. 92/12/EEC sayılı direktifte yer alan istisnaların dışında madeni yağlar için özel istisnalar getirilmiştir. Bunlar;

- Motor yakıtı ya da ısınma yakıtı dışındaki amaçlarla kullanılan madeni yağlar
- Özel gezi uçuşları dışında kalan hava seyirlerinde kullanılan madeni yağlar (burada özel gezi uçuşlarından maksat, bir hava taşıma aracının sahibi ya da gerçek veya tüzel kişi tarafından, kira veya herhangi bir amaçla, ancak ticari amaçlar dışında ve bilinen anlamda yolcu veya eşya taşınması kavramına girmeyen, hizmet sunumu ya da kamu amacı niteliği taşımayan uçuşlardır). Üye devletler bu istisnanın kapsamını jet yakıtları için sınırlandırabilir.

- Özel deniz gezisi seyri dışında kalan, Topluluk sularındaki deniz seyirlerinde (balıkçılık dahil) kullanılan madeni yağlar (özel gezi gemiciliğinden maksat, bir deniz taşıma aracının sahibi ya da bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kira veya herhangi bir amaçla, ancak ticari amaçlar dışında ve bilinen anlamda yolcu veya eşya taşınması kavramına girmeyen, hizmet sunumu ya da kamu amacı niteliği taşımayan deniz seyirleridir).

- Hava püskürtmeli uçaklara enjekte edilen madeni yağlara getirilen istisnalardır.

³⁴ Taxation In The Single Market, a.g.e., s.23

Üye devletler belirtilen istisnaların dışında isterlerse (ihtiyari), aşağıdaki durumlarda da kısmi veya tam istisna uygulayabilir ya da vergide indirim gidebilirler:

- Elektrik üretimi ya da ısı merkezleri kurulması
- Özel deniz seyirleri dışında kalan iç sularda yapılan deniz seyirleri
- Demiryolu aracılığıyla yolcu veya eşya taşınması
- Teknolojik gelişme ve daha çok çevre dostu ürünler hakkındaki pilot projeler
- Uçak ve gemi imalatı, geliştirmesi ve testi
- İç su balıkçılığı, tarım ve ormancılık ve bahçivanlık
- Denizyolları ve limanlarda deniz dibi tarama işlemleri

Konsey, komisyonun önerisi üzerine ve oybirliği ile hareket ederek, herhangi bir üye devleti ,başka istisnalar ve indirimler getirebilmesi için yetkilendirebilir. Üye devletlerin uygulamaya devam ettikleri istisnaların en yaygın olanları, yerel kamu taşımacılığı, LPG, doğal gaz ve metan, özel gezi hava taşımacılığı ve silahlı kuvvetlerde kullanılan yakıtlardır.

CİNSİ	ASGARİ VERGİ TUTARI	İLGİLİ KANUN VE MADDESİ
Mazot (Isınma ve Endüstriyel amaçlar dışında kullanım)	245 Euro (1000 Lt. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:5.1
Mazot (Endüstriyel ve ticari amaçlı kullanım)	18 Euro (1000 Lt. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:5.2 ve md:8.3
Mazot (Isınma amaçlı kullanım)	18 Euro (1000 Lt. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:5.3
LPG (Isınma ve Endüstriyel amaçlar dışında kullanım)	100 Euro (1000 Kg. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:7.1

LPG(Endüstriyel ve ticari amaçlı kullanım)	36 Euro (1000 Kg. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:7.2
LPG(Isınma amaçlı kullanım)	0 Euro (1000 Kg. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:7.3
Normal Benzin	337 Euro (1000 Lt. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:3
Kurşunsuz Benzin	287 Euro (1000 Lt. için)	92/82/EEC sayılı Direktif md:4

d) Alkol ve Alkollü İçkiler' den Alınan Özel Tüketim Vergisi

Alkol ve alkollü içkiler üzerinden alınan özel tüketim vergisi'nin uyumlaştırılması³⁵ ve oranlarının yakınlaştırılması³⁶ Avrupa Toplulukları tarafından 19.10.1992 tarihinde kabul edilen iki adet konsey direktifi ile sağlanmıştır. Alkol ve alkollü içkiler hakkındaki 92/83 ve 92/84 Sayılı Direktiflerden ilki, bu içkiler üzerindeki özel tüketim vergisinin yapılarında uyumlaştırma sağlanırken, ikincisinde oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. 92/83 Sayılı Direktifte bira, şarap ve bunların dışında kalan fermentli içkiler, ara mamuller, etil alkol kavramları tanımlanmakta, verginin mamulün hektolitresi başına hesaplanacağı belirtilmektedir. Direktifte muafiyetlere ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

92/84 Sayılı Direktif ise, en geç 1 Ocak 1993'te üye devletlerin bu direktifte konulan kurallar doğrultusunda, alkol ve alkollü içkiler, ara mamuller, bira ve şarapta minimum oranlarda özel tüketim vergisi uygulanacağını belirtmektedir. Bu tarihten itibaren minimum vergi oranı, alkol ve alkollü içkiler içinde bulunan alkol için (şarap, bira ve ara mamuller içinde yer alanlar hariç) saf alkolün hektolitresi başına 55 ECU'dür. Şaraplar için bu miktar 0 ECU'dür.

³⁵ 19.10.1992 Tarih ve 92/83/EEC. Sayılı Avrupa Topluluklarınca Kabul Edilen Konsey Direktifi

³⁶ 19.10.1992 Tarih ve 92/84/EEC. Sayılı Avrupa Topluluklarınca Kabul Edilen Konsey Direktifi

C- AMERİKA VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE BAZI DEVLETLERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI

Dünyanın hemen hemen bütün ülkelerinde özel tüketim vergisi uygulaması görülmektedir. Ancak farklılık, bu verginin salındığı mal ve hizmet gruplarındaki farklılıktır.

Gelişmiş ülkelerde daha çok sosyal amaçlarla lüks tüketim üzerinden alınan özel tüketim vergisi, gelişmekte olan ülkelerde daha çok mali amaçlarla, temel mal ve hizmetler üzerinden alınabilmektedir.

1- İNGİLTERE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

İngiltere'de alkol ve tütün mamulleri, petrol ürünleri ile müşterek bahis ve kumar özel tüketim vergisine konu olmaktadır. Bunların yanı sıra mum, sabun, çay, kahve, tuz, şeker, cam, briket, tuğla ve oyun kağıdı da özel tüketim vergisinin kapsamı altına alınmıştır³⁸. Ancak petrol ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi en yüksek hasılatı sağlamaktadır. Tütün ve tütün mamullerinden sağlanan vergi hasılatı ise, ikinci sırayı oluşturmaktadır.

Özel tüketim vergisi' ne ilişkin olarak 1992 yılında 26 milyar sterlin, vergi hasılatı sağlanmış olup, bu meblağ aynı yıl içinde elde edilen dolaylı vergilerin %41'ini, toplam vergi hasılatının ise %18.7'sini ve konsolide bütçe gelirlerinin %11.6'sını oluşturmuştur. Sigara hem spesifik hem de ad valorem özel tüketim vergisi'nin konusunu oluştururken, diğer tütün ürünleri sadece spesifik özel tüketim vergisi'nin konusu olmaktadır.

Verginin ödenmesinden, vergisi ödenmemiş tütün mamullerinin fiziki güvenliğinden, üreticiler ve ithalatçılar sorumlu tutulmakta, verginin konusunu oluşturan malların el değiştirme süreci sıkı ve düzenli şekilde denetlenmektedir. Vergi kaçakçılığı halinde, yedi yıla kadar ağır vergi cezası söz konusu olmaktadır.

³⁸ Mehmet Ali ÖZYER: "Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları" *Vergi Dünyası*, Sayı:246, Şubat 2002, s.24

İspirto, tüm şaraplar ve alkol oranı 1.2'den yüksek olan tüm alkollü içecekler özel tüketim vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır. Ancak alkollü sıvıların, ilaç, sirke, bilimsel araştırmalar ve nihai olarak alkolsüz içecek imal edilmesinde kullanılması gibi bazı durumlarda özel tüketim vergisi uygulaması ortadan kalkmaktadır. Petrol ürünlerinin tamamı özel tüketim vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır. Ancak petrol ürünlerinin rafinesi esnasında, askeri ve sınıai amaçlarla kullanılan petrol ürünleri istisna kapsamı altına alınmıştır. Ekim 1994 tarihinden itibaren hayat, emeklilik ve benzeri sigorta primleri dışında özellikle risk sigorta primleri % 3 oranında özel tüketim vergisinin kapsamı içine alınmıştır. Müşterek bahis ve şans oyunları 6 ana grup içinde düşünülerek, her bir grup için farklı vergi oranları düzenlenmiştir. Hava yolları seyahatlerinde ise, maktu olarak yurtiçi dahil Avrupa Birliği içinde 5 sterlin, diğer uluslararası yolcularda ise 10 sterlin özel tüketim vergisi alınmaktadır.

2- YUNANİSTAN'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Yunanistan'da vergi ve vergi benzeri kamu gelirleri merkezi idare ve yerel yönetimler arasında paylaşılmıştır ve özel tüketim vergisi geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Bunun başlıca nedenlerinden birisinin gümrük vergilerinin özel tüketim vergisi ile ikame edilmesi olduğu düşünülmektedir.

Genel maksatlı özel tüketim vergisi'nin konusunu yurtiçinde üretilen veya montaj sanayiye konu olan veya ithal edilen bazı mallar veya mal grupları teşkil etmektedir. Vergi piramitleşmesine neden olunmaması için, ülkede imal edilen mallar üzerinden ad valorem olarak vergi hesaplanırken, üretim fonksiyonuna konu olan ve daha önce özel tüketim vergisi'nin konusunu teşkil etmiş hammadde ve ara mallarına isabet eden değerler, vergi matrahından düşülmektedir. Ayrıca söz konusu vergi matrahı diğer satış vergilerini kapsamamaktadır.

Modern iktisadi düşünce her türlü tüketimi bir ihtiyaç tatmini olarak açıklasa da, sosyo-politik bakış açısı lüks mallar terimini bir gerekçe olarak karşımıza çıkarmaktadır. Yunanistan'da gerek ülkede üretilen ve gerekse ithal edilen bazı mallar, lüks olarak tanımlanmış ve fiskal ve extra fiskal amaçlarla lüks maddeler özel tüketim vergisinin konusunu teşkil etmiştir.

Böylece alkollü içkiler, değerli taşlar, kozmetik maddeler vb. farklı oranlarda (%10-%50) vergilendirilmiştir. Ancak viski ve cin gibi bazı alkollü içeceklerde vergi oranı %120 dolayındadır³⁹.

Yunanistan'da özel tüketim vergisi'nin önemli uygulama alanlarından biriside otomobil ve yük taşıtlarıdır. Otomobilde verginin matrahı, satış fiyatı veya ithal edilmişse gümrük değeri ve her iki halde de silindir hacmidir. Yük taşıtlarında ise, verginin matrahını sadece ya satış fiyatı ya da gümrük değeri teşkil etmektedir. Yunanistan'da diğer özel tüketim vergilerinin konuları ise; şeker, ağdalanmış şeker ve melas, etil alkol, izopropil alkol, petrol ürünleri, hafif ve orta yağlar, makine yağları, temizlik malzemeleri, tütün mamulleri olup, bunların üzerinden spesifik esaslara göre özel tüketim vergisi alınmaktadır⁴⁰.

3- İTALYA'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Ekonomik ve sosyal yönden Türkiye ile yakın benzerlikler taşıyan İtalya'daki uygulamaya bakıldığında bir çok mal ve mal grubunun özel tüketim vergisinin kapsamında olduğu görülür⁴¹. İtalya'da özel tüketim vergisi uygulaması merkezi otoritenin tekeli altında bulunmakta olup, yerel yönetimlerin uygulama alanı dışında bırakılmıştır.

Likit petrol gazı, tütün, mekanik ışıldaklar, kibrit, alkollü içkiler, bira, şeker, tatlandırıcılar, kahve, yangın araçları, patlayıcılar, bitkisel sıvı yağlar, margarinler, kakao, elektrik, plastik torbalar, televizyon ve elektronik müzik aletleri gibi bazı ürünler özel tüketim vergisi kapsamı altına alınmıştır.

³⁹ Metin ERGİN: "Yunan Vergi Uygulaması", Maliye Dergisi, S:Mayıs-Haziran 1994, s.13

⁴⁰ Metin ERGİN: a.g.m., s.5

⁴¹ Inventory Of Taxes Levied In Member States Of The European Communities By The State And The Local Authorities, ECSC-EEC-EAEC, Bruksels/ Luxemburg, 1993, s.484

Likit petrol gazları (LPG) üzerinden % 10 özel tüketim vergisi alınmaktadır. Söz konusu ad valorem vergi uygulaması ile LPG' de, hem yakıt hem de ısınma amaçlı olarak kullanılan diğer petrol ürünleriyle aynı oranda olmaktadır. İthalatta eş oranlı olarak vergi uygulaması mevcuttur.

Endüstriyel amaçlı olmayan metan gazı tüketimi de vergi kapsamı altındadır. Metan gazının vergilendirilmesinde ise, 15 C ısıdaki metreküp dikkate alınarak kullanım amaçlarına paralel olarak çeşitli metreküplerden belli maktu miktarda vergi alınmaktadır.

Tütün üzerinden alınan verginin oranı ise, 56.28'dir. Mekanik ışıldaklar ise spesifik olarak vergilendirilmektedirler. Örneğin; araba farları için 15.000 lirt gibi maktu vergi söz konusu olmaktadır. Kibrit üzerinden alınan verginin oranı her yıl yeniden belirlenmektedir. Alkollü içkiler ve bira üzerinden alınan vergi ise içeceğin niteliğine göre belirlenen esaslar (hl/ derece) üzerinden matbu olarak belirlenmiştir. Şeker ve tatlandırıcılar üzerinden alınan vergi, şeker ve tatlandırıcıların ayrıldıkları çeşitli kategorilerde 100 kg. üzerinde belirli meblağlarda maktu olarak alınmaktadır. Kahve ve kakaoda da vergilendirme aynı esaslarda yapılmaktadır.

Sıvı ve katı bitkisel yağlarda spesifik olarak uygulanan vergi, rafine sıvı yağlarda 100 kg. başına 1.000 lirt, rafine olmayanlarda ise 800 lirttir. Katı yağlarda vergi daha yüksek tutulmuş olup, 100 kg. başına 4.400 lirt olarak belirlenmiştir. Elektrik tüketimi üzerinden alınan vergide ise, kw. Saat baz alınmakta olup, artan oranlılığı sağlayan bir dilimlendirmeye gidilmiştir.

4- ALMANYA'DA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Avrupa liderliğine soyunan ve bu doğrultuda emin adımlarla ilerleyen Almanya'nın kamu finansmanı içinde önemli bir paya sahip olan özel tüketim vergileri geniş bir yelpazeye sahiptir⁴².

⁴²Metin ERGİN: a.g.m., s.5

Federal hükümet tarafından uygulanan vergiler, madeni yağlar, tütün ve tütün mamulleri, alkollü içecekler, şampanya, bira, içecekler (şarap, maden suyu, kakao, kahve, çay, meyve suları vb.), şeker, tuz, ampul, özel tüketim vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Almanya'nın yapısından kaynaklanan nedenlerle yukarıda sözkonusu olan mal ve mal gruplarının büyük bir çoğunluğu, merkezi otorite (federal devlet) tarafından vergilendirilirken, bir bölümü de federal devlet veya yerel yönetimlerce vergilendirilmektedir. Bunlardan federal devlet tarafından vergilendirilenler şunlardır:

- Mineral yağlar hl. Veya kg. bazında mineral yağ çeşitlerine göre değişen miktarlarda maktu olarak vergilendirilmektedir.
- Tütün ve tütün mamulleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi, ürünün çeşidine göre ad valorem veya spesifik esaslara göre vergilendirilmekte olup, spesifik vergilerde kg. ölçü olarak alınmaktadır. Sigara üzerinden ise, ad valorem esaslara göre vergi alınmakta olup vergi satış fiyatının % 13'ü olarak belirlenmiştir.
- Alkollü içkiler üzerinden alınan vergi ise hl. üzerinden maktu olarak belirlenmiştir. Şampanya'da 0.75 litrelik şişelerde 2 Euro. Veya litrede 2.66 Euro. Örnek teşkil etmek üzere benzer ürünlerde farklı vergi tutarı ortaya çıkabilmektedir.
- Şeker ve tuz üzerinden alınan vergi yine kg. bazında spesifik esaslarda olmakla birlikte, şeker ve tuz grubu içindeki ürünsel farklılıklara göre alınan vergi tutarı çeşitlilik arz etmektedir.
- Lambalardan alınan vergi ise çeşitlerine göre 13 Euro' dan başlayıp 30 Euro' a kadar çıkabilmektedir.
- Kahve ve kakaoda federal devlet tarafından vergi kapsamı altına alınmıştır ve ürün çeşitlerine göre kg. başına farklı tutarlarda vergilendirilmektedir
- Bira tüketimi federal devletlerin vergilendirme alanı içinde olup, yüksek alkollü biralarda hl. Başına 12 ile 15 Euro tutarında maktu vergi söz konusu olmaktadır. Diğer bira çeşitlerinde ise yüksek alkollü biralarda üzerinde alınan vergiler baz alınarak bunun belli bir yüzdesi kadar vergi alınmaktadır.

- Ayrıca şarap, şampanya, maden suyu, kahve, kakao, çay ve benzeri içecekler yerel yönetimlerce vergilendirilmektedir. Vergi satış fiyatı üzerinden hesaplanmakta olup, oranlar belediyeden belediyeye değişmektedir.

5-AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Amerika'da ilk özel tüketim vergisi 1919 'da Oregon'da "Gasoline Taxation" olarak uygulanmaya başlandı. Bunu takip eden 1932 yılında, bütün eyaletler bu vergiyi uygulamaya başladı. Toplanan bu vergiler karayolu ve yer altı stok tanklarının yapımı ile ilgili fonlara transfer edildi. Amerika'da alkol, sigara ve akaryakıt üzerinden alınan özel tüketim vergisi'nin federal gelirler içerisindeki oranı 2001 yılı itibariyle % 3.7 civarındadır⁴³. Amerika'da sigara paketi başına alınan özel tüketim vergisi, eyaletlere göre değişmektedir. Örneğin bu oran Washington'da % 142.5, Virginia'da % 2.5, eyalet ortalaması ise % 34'tür.

Gasoline (Amer. Benzin) federal oran %19.3, eyaletlerde ise ayrı ayrı oranlar uygulanmaktadır. Tütün ürünlerinde 10 sigaradan eyaletler arasında 1.5 c -20.25 c farklı oranlar uygulanmaktadır. Likörden eyalet ortalamaları galon başına 3.30 dolar, şarapta ise bu oran 0.60 dolar, birada ise 0.185 dolar olarak tespit edilmiştir. Amerika'da 2002 yılında değeri 40.000 doları aşan arabalardan % 3 oranında özel tüketim vergisi alınmaktadır.

Ancak bu verginin 2003 ve sonrasında kaldırılacağı hüküm altına alınmıştır. 2000 yılında iki eyalet, sigara üzerinden aldıkları vergi oranlarını artırdılar. Louisiana, vergiyi 20 c' den 24 c' e, New York ise 50 c' den 1.11 dolara çıkardılar. 1977 yılında çıkartılan bir kanunla kömür üzerine özel tüketim vergisi getirildi. Sebebi de kömürün solunması sonucunda insan sağlığında 10 yıllık bir süreçte önemli tahribatlar yapması olarak gösterildi. Bu vergi kömür satışları üzerine salındı ve % 4.4 oranında toplandı.

⁴³ www.cnle.org/nle/crs.reports

Toplanan bu vergiler, kömürün solunması sonucunda ortaya çıkan hastalıklarla mücadele için kurulan bir fonda toplandı ve bu hastalıkların tedavisinde kullanıldı.

6- DİĞER DÜNYA ÜLKELERİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI

Kanada'da oyun kartları, şarap, kozmetik, mücevher, vb. mallar üzerinden özel tüketim vergisi uygulamasına devam ediliyor. Ayrıca bu ülkede sigaranın paketi üzerine % 10 oranında getirilen bir özel tüketim vergisinin sigara tüketimini % 3 azalttığı tespit edilmiş, aynı zamanda bu verginin hamile kadınların sigara içmelerini de önemli oranda azalttığı tespit olunmuştur⁴⁴.

Hollanda ve Fransa'da motorlu araçlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi mevcuttur. Çin'de özel tüketim vergisi 11 kalemden oluşuyor. Oranlar ise, % 3 ile % 5 arasında değişiyor. Kuzey Vietnam'da, sigara, alkol, ispirto, bira 24 oturağın altındaki araçlar, petrol, oyun kartları, bazı klimalar ve bazı hizmetler (dans, masaj, karaoke, casino, kumar makineleri, golf) % 15 -% 100 arasında vergilendirilmektedir⁴⁵.

Çeşitli ülkelerin IMF ile imzaladıkları niyet mektupları da incelendiğinde, Romanya, Madagaskar, Pakistan, Peru, Ghana, Bulgaristan, Bolivya, Filipinler, Tacikistan, Guatemala, Kırgızistan için de özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesi öngörülüyor ve bu ülkelerden çoğuyla yaklaşık aynı tarihlerde özel tüketim vergisine geçilecek⁴⁶.

⁴⁴ www.tobaccofreekids.org/reports/prices

⁴⁵ www.biz.yahoo.com

⁴⁶ www.imf.org

Zira bunlar Gümrük Birliği anlaşması paketinin bir parçasını teşkil etmekte olup, yerine getirilmemeleri ilişkimizin dengesini bozma sonucunu doğurmaktadır.

Avrupa Birliği 1993 Kopenhag Zirve Toplantısında aldığı kararlar uyarınca eski Varşova Paktı ülkeleri olan, Merkezi ve Doğu Avrupa ülkelerini kapsayan bir genişleme süreci başlatmıştır.

Avrupa Birliği Komisyonunun, genişlemeye ilişkin stratejisine esas teşkil etmek üzere hazırladığı öneriler, 16 Temmuz 1997 tarihinde “Gündem 2000” başlıklı bir raporda açıklanmıştır. Raporda Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri ve Güney Kıbrıs Rum Yönetiminin iki dalga şeklinde 2000’li yıllarda Avrupa Birliği’ne tam üye olmaları öngörülmüştür. İlk dalga da, Kopenhag kriterleri dediğimiz kriterlere – demokrasi, insan hakları, ekonomik gelişme, Topluluk müktesebatını benimseme - en fazla uyum gösterebilme yeteneğine sahip olduğu değerlendirilen, Polonya, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovenya ve Estonya söz konusu kriterlere göre daha geri bir durumda bulunan ikinci dalgada ise, Slovak Cumhuriyeti, Litvanya , Letonya, Bulgaristan ve Romanya yer almıştır. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi de önce alınan bir kararla söz konusu genişlemenin içine dahil edilmiştir.

Türkiye ise, genişlemenin kapsamına alınmamıştır. Neden olarak, ekonomimizin makro ekonomik istikrarsızlık kışkıracını kıramadığı ve siyasi konularda da insan hakları ve güney doğu sorunu ile ilgili sorunların çözümlenemediği ifade edilmiştir.

12-13 Aralık 1997 tarihlerinde Lüksemburg’ da yapılan Avrupa Birliği zirvesinde ise, yine Türkiye için beklenen iyi sonuçlar alınmamış, bunu 15-16 Haziran 1998 tarihinde gerçekleştirilen Cardiff Zirvesi, 11-12 Aralık 1998 tarihlerinde yapılan Viyana Zirvesi, Ekim 1998 tarihinde yapılan Köln Zirvesi izlemiş ve Türkiye için tüm bu zirvelerdeki sonuç aynı olmuştur.

B-TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN UYGULANMA SEBEPLERİ

1- HUKUKİ SEBEPLER

Bilindiği gibi Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 12 Eylül 1963 tarihli Ankara anlaşması ve 1 Ocak 1973 tarihli Katma Protokol çerçevesinde alınan 6 Mart 1995 tarihli 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı gereğince, Avrupa Topluluğu'na tam üyelik yolunda öncelikle 1996 yılında Gümrük Birliği oluşturulmuştur.

Avrupa Topluluğu ile Gümrük Birliği'ne geçiş aşamasındaki gerekli yasal düzenlemeler 1 Ocak 1996 tarihi itibariyle gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde, 1 Ocak 1996 tarihi itibariyle gerçekleştirilen Gümrük Birliği'nin esaslarına ilişkin 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi kararında ithalatta uygulanan gümrük vergisi ve benzeri vergiler ile dahilde uygulanan dolaylı vergilerde aşağıdaki üç temel prensip öngörülmektedir.

- a) İthalat gümrük vergileri ve eş etkili vergiler ile mali nitelikli gümrük vergileri kaldırılacaktır.
- b) Vergi oranları dahilde ve ithalde farklılaştırılmayacak, dolaylı koruma sağlayacak iç vergileme yapılmayacaktır.
- c) İhraç edilen malların vergiden arındırılmasında, bu malların bünyesine giren dahili vergilerin miktarı aşılmayacaktır.

2- MALİ SEBEPLER

Gümrük Birliği'ne geçişte vergi mevzuatımızda yapılması gereken düzenlemeler konusunda da Maliye Bakanlığı, uzun yıllar öncesinden çalışmalara başlamıştır. Bu çalışmalarda iki husus göz önünde bulundurulmuştur. Birincisi, Gümrük Birliği'ne geçişle kaldırılacak olan vergi , fon ve paylar nedeniyle devlet gelirlerinde meydana gelecek kaybın telafisi, ikincisi de, dağınık mevzuatlara göre alınmakta olan dolaylı vergi niteliğindeki birçok fon ve payların bir vergi kanunu kapsamında toplanmasıdır.

Özel tüketim vergisi, her ne kadar bir dolaylı vergi de olsa, gelir dağılımına etkisi, verginin konusuna tabi kılınacak malların seçimi ile doğrudan bağlantılıdır. Zorunlu tüketim malları ve sosyal faydası yüksek olan mal gruplarının, verginin kapsamı dışında bırakılması ve özellikle lüks malların vergilendirilmesi suretiyle devletin fiyat mekanizmasına müdahalesi ve gelirin yeniden dağılımını olumlu yönde etkilemesi mümkün gözükmemektedir. Ancak salt özel tüketim vergisi aracılığı ile gelir dağılımına istenilen düzeyde müdahale edilmesi olanaksızdır.

Bunun için, fonksiyonel maliye çerçevesinde hareket edilerek, gerek vergiler başta olmak üzere kamu gelirleri ve gerekse kamu harcamaları vasıtasıyla gelir dağılımının daha adil kılınması gerekmektedir. Aksi takdirde bir çok sosyal olayın altında bir sebep olarak ortaya çıkan gelir dağılımı sorunu, bazı sosyal içerikli neticeleri de beraberinde getirebilecektir.

4- İDARİ VE TEKNİK SEBEPLER

Özel tüketim vergisi kanununun önemli hedeflerinden biri de Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlamaktır. Diğer bir deyişle, özel tüketim vergisi uygulamasına geçilmesinin bir başka nedeni olarak, gümrük birliğinin gerçekleşmesine paralel olarak, uzun vadede gündeme gelebilecek olan Türk vergi mevzuatı ile Topluluk vergi mevzuatının uyumlaştırılması ihtiyacının karşılanmasıdır. 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliği'ne adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın Topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde de 24.03.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 19.03.2001 tarihli ve 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Avrupa Birliği Müktesebatının üstlenilmesine ilişkin, Türkiye Ulusal Programında Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır.

Mevcut vergi, fon ve payların yürürlükten kaldırılarak özel tüketim vergisi adı altında tek bir kanunda birleştirilmesi, Avrupa Birliği'nin dolaylı vergiler yapısına uyum sağlaması açısından da atılmış bir adımdır.

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mallara, halen Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin hemen hemen hepsinde özel tüketim vergisi benzeri vergiler uygulanmaktadır.

Özel tüketim vergisinin ilk aşamada tek safhada alınması, mükellef sayısını sınırlı tutmuş ve vergi uygulamasını basit ve etkin hale getirmiştir. Diğer yandan ise, basitleşen sistem yardımıyla, yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmiştir.

II- TÜRKİYE'DE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Özel tüketim vergileri çoğunlukla, iki grupta toplanan tüketim maddelerinden alınmaktadır. Şöyle ki, bu gruplardan birine, alışkanlık verici maddelerden; çay, sigara ve alkol, diğerine ise sürümü yüksek olan tüketim maddelerinden; motorin, benzin ve çimento örnek verilebilir. Esas itibariyle alışkanlık veren maddelerle lüks mallara yöneilen özel tüketim vergileri, bazı durumlarda, geniş ölçüde sanayi ürünlerini ve hizmetleri de kapsamına almakta, bir genel tüketim vergisi görünümü sergilemektedir.

Özel tüketim vergisinin konusunu belirli mallar oluşturmaktadır. Gelişmiş ülkelerde radyo, televizyon, otomobil, benzin, kahve, kakao, viski gibi lüks nitelikli mallar, verginin konusunu oluştururken, az gelişmiş ülkelerde, şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, kahve, çay gibi ihtiyaç maddesi nitelikli mallar verginin konusunu oluşturmaktadır. Ancak az gelişmiş ülkelerde vergilemede, gelişmiş ülkelerin aksine, azalan oran uygulandığından, gelir dağılımının bozulmasına neden olan bir etki de ortaya çıkmaktadır.

Gelişmiş ülkelerdeki artan oranlı uygulama ise, gelir dağılımının düzelmesi yönünde etki meydana getirmektedir². Az gelişmiş ülkelerde, genel nitelikli harcama vergileri uygulanmadığından, mali nedenler ve tahsilat kolaylığı, özel tüketim vergileri uygulamalarına ağırlık verilmesi sonucunu getirmektedir.

² Ali BAŞ: "Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları", Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Yayını, Sayı:24, Ankara, Ağustos-Eylül 1996, s.s.16-17

Fakat eşit olamayan gelir dağılımı bu vergi türünün , yukarıda da değinildiği gibi azalan oranlı olarak uygulanmasıyla daha da eşitsiz hale gelmektedir. Özel tüketim vergilerinin spesifik esaslarla alınmaları durumunda, yine gelir dağılımı olumsuz yönde etkilenmekte, başka bir deyişle verginin azalan oranlı alındığı bir ekonomik ortamın özellikleri kendisini göstermektedir³.

A-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU

Uzun görüşmeler sonucunda Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 06.06.2002 tarihinde Mecliste kabul edilmiş ve 12.06.2002 tarihinde 24783 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Buna göre; akaryakıt ürünleri ve solventlerin, otomobil, motosiklet, helikopter, uçak, yat ve kotraların, tütün mamulleri, alkollü içkiler kolalı içkilerin, bazı lüks tüketim mallarının (kıymetli taşlar, kürkler, parfümler), oyun makineleri, tabancalar, av tüfekleri, bazı dayanıklı tüketim malları, piyanolar ve cep telefonlarının imalatçıları tarafından teslimi ve ithali (taşıt araçlarının ilk edinimi) özel tüketim vergisinin kapsamına alınmıştır.

Özel tüketim vergisinin konusu, I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı III ve IV sayılı listedeki malların ithalatı veya inşa edenler tarafından teslimi, I , III ve IV sayılı listedeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulamadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisi’ne tabidir.

³ Ali BAŞ: a.g.r., s.17

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan malların listeleri dört ana grup etrafında toplanmıştır. Bunlar;

- 1- Akaryakıt ürünleri ve solventler (I sayılı liste)
- 2- Motorlu taşıtlar (II sayılı liste)
- 3- Tütün mamulleri , alkollü ve kolalı içecekler (III sayılı liste)
- 4- Lüks eşya (IV sayılı liste)

(I) sayılı listede akaryakıt ürünleri ve solventler yer almaktadır. Bunlar esas itibariyle akaryakıt tüketim vergisine dahil olan benzin, mazot, gazyağı, fuel-oil ve LPG ile bunların türevleri olan petrol ürünlerinden meydana gelmektedir. Kanuna ekli I sayılı listenin B cetveli; üzerindeki vergi yükünün çok az olması nedeniyle düşük fiyattan satıldığı için, akaryakıt ürünlerine yasal olmayan bir şekilde katılabilen ve kamuoyunda "Solvent" olarak adlandırılan mallardan oluşmaktadır.

Bu suretle haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi tutarları, katılabilecek akaryakıt ürünlerinin tutarlarına yakın hale getirilmiştir. Bunun yanında akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar fonu yürürlükten kaldırılmıştır.

(II) sayılı listede bazı motorlu taşıt araçları bulunmaktadır. Genel olarak binek otomobilleri, karavanlar, motosiklet, helikopter, uçaklar ile yat ve kotralar özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilmiştir. Bu listede yer alan taşıt araçlarının ilk ediniminden ve ithalinden alınan taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi ve çevre fonu yerine sadece özel tüketim vergisi alınacaktır.

(III) sayılı listede kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri yer almaktadır. Bu malların vergi oranı tespit edilirken, halen uygulanmakta olan vergi ve fonların oluşturduğu yükler göz önüne alınmıştır. Bu grupta yer alan mallar üzerinde halen bir çok vergi, fon ve pay bulunmaktadır. Başta ek vergi olmak üzere Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Malul, Şehit, Dul ve Yetimler Fonu, Tütün Fonu, Toplu konut Fonu özel tüketim vergisi ile kaldırılan vergi ve fonlardır.

B-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

1-VERGİ MÜKELLEFİ

Diğer vergilerde olduğu gibi, özel tüketim vergisinde de devlet ve mükellef olmak üzere iki taraf vardır. Bir tarafta, yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için egemenlik gücüne dayanarak vergi koymak ve uygulamak zorunda olan devlet diğer tarafta, vergi borçlusu yani vergi mükellefi vardır.

Vergi mükellefi, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen kimsedir. Vergi mükellefi; nihai mükellef (vergi yüklenicisi) ve aracı ödeyici (vergi sorumlusu) olmak üzere iki çeşittir. Nihai mükellef, vergi kanunlarında yasa koyucunun mükellef olarak tanımladığı kimsedir. Aracı ödeyici ise, nihai mükellef durumunda olan kişinin ödediği vergiyi başkasına aktarması sonucu karşılaştığı durumu belirtmektedir.

Özel tüketim vergisinin mükellefi;

- I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal ve inşa edenler, ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile, (ki böylece verginin takip kolaylığının yanı sıra listelerdeki malların ilk safhadan itibaren belge düzeni içerisinde el değiştirmesi sağlanacaktır.)

- II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

Özel tüketim vergisinin konusu esas itibariyle listelerde sayılan malların teslimi olduğu için, bu işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş bile olsalar, işlemlerin tespiti halinde bu işlemlerin yapıldığı dönemler itibariyle özel tüketim vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir⁴. Buna göre;

⁴ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:4

- Gerçek usulde vergiye tabi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri özel tüketim vergisi mükellefleridir.

- Şahsi işletmelerde, mükellef işletme sahibidir. Gelir vergisinden muaf tutulan esnafın özel tüketim vergisi mükellefiyeti yoktur.

- Adi ortaklıklarda vergi sujesi ortaklıktır. Ortaklardan her birinin ayrıca özel tüketim vergisi mükellefiyeti yoktur. Ancak ortaklar ayrıca şahsi işletme olmaları halinde bu işletmeleri bakımından özel tüketim vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekir.

- Kolektif şirketlerde vergi sujesi ortaklıktır.

- Sermaye şirketleri olan eshamlı komandit, limited ve anonim şirketler ticaret siciline tescil ile mükellefiyetlerinin başlamasından itibaren özel tüketim vergisi mükellefi olurlar.

- Özel tüketim vergisi kapsamına girecek şekilde mal tesliminde bulunan resmi kuruluşlar, mesleki teşekküller faaliyetlerin devamı süresince özel tüketim vergisi mükellefidirler.

Malların Türkiye'ye serbest dolaşıma girişinde, girişi gerçekleşen mala ait özel tüketim vergisinin mükellefi, malın Türkiye'ye girişini sağlayanlardır.

Mal girişinin şekli ve kim tarafından yapıldığı mükellefiyeti etkilemez. Mutemet eliyle yapılan mal girişlerinde, tüm işlemler mutemet adına yürütülmekle beraber özel tüketim vergisini ödeyecek olan asıl ithalatçıdır.

2-VERGİ SORUMLUSU

Mükellefin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması halleri ile gerekli görülecek diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınmasını teminen, Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf olanları, verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, m. 4/2)

Başkasına ait vergi dolayısıyla, alacaklı vergi dairesine muhatap olan ve verginin ödenmesinden sorumlu olan kişiye "Vergi Sorumlusu" denilmektedir.

Vergi sorumlusu mükellefe yapılan ödemelerden vergiyi kesmekte ve yasal süreler içerisinde, usulüne uygun olarak ilgili vergi dairesine yatırmaktadır.

Özel tüketim vergisi'nde vergi sorumlusu, özel tüketim vergisinin kanuni mükellefine ait verginin, ilgili vergi dairesine yatırılması bakımından sorumlu tutulan ve ödediği vergi sebebiyle kendi mal varlığında değil, kanuni mükellefin mal varlığında azalmaya sebebiyet veren aracı ödeyicidir.

C- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olayı meydana getiren işlemler kanunda şu şekilde belirtilmiştir.⁵

Buna göre;

1- MAL TESLİMİ VEYA İLK EDİNİM HALLERİNDE MALIN TESLİMİ VEYA İLK EDİNİMİ:

Vergiyi doğuran olay, malın teslimi ile meydana gelmektedir. Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Buna göre, teslimde ana unsur, mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bir malın ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır. Ayrıca teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varmış olması şart değildir.

Bu nedenle vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için bu malların nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü verilmesi yeterlidir.

İlk edinim ise; II sayılı listedeki mallardan;

- Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithali,
- Müzayede yoluyla ya da motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını,
- Motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlamasını,
- Motorlu araç ticareti yapanlar tarafından aktife alınmasını,
- Motorlu araç ticareti yapanlar tarafından adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

ifade eder.

⁵ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:3

2- MALIN TESLİMİNDEN ÖNCE FATURA VEYA BENZERİ BELGELER VERİLMESİ HALLERİNDE, BU BELGELERDE GÖSTERİLEN MİKTARLA SINIRLI OLMAK ÜZERE FATURA VEYA BENZERİ BELGELERİN DÜZENLENMESİ:

Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi ve düzenlenmesi hallerinde, vergi alacağının zamanında kavranması ve güvence altına alınması amacıyla, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, vergiyi doğuran olayın fatura veya benzeri belgelerin verilmesi ve düzenlenmesi anında meydana geleceği, Özel Tüketim Vergisi Kanunu m.3'de hükme bağlanmıştır. Bu durumda teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarih olarak belirlenmektedir. Bu gibi hallerde verginin hesabında belgede gösterilen miktar esas alınacaktır. Böylece ödenecek vergi zamanında kavranmış ve emniyet altına alınmış olacaktır.

3- KISIM KISIM MAL TESLİM EDİLMESİ HER ZAMANKİ GİBİ OLAN VEYA BU HUSUSLARDA UYGUN KALINAN HALLERDE, HER BİR KISIMIN TESLİMİ:

Kısım kısım teslimli satış akdi, Borçlar Kanunu'nda açıkça yer almakla beraber, Türk Ticaret Kanunu'nun 25/1'inci maddesinde de bu satıştan söz edilmektedir. Bazı özel durumlar nedeniyle, alıcı ile satıcı arasında "kısım kısım teslimli satış akdi" yapılmaktadır.

Kısım kısım teslimli satış akdi, satıcının satılan şeyi kısım kısım teslim edeceğinin, buna karşılık alıcının bedeli bir defada veya satıcının teslimlerine uygun olarak kısım kısım ödeyeceğinin kararlaştırıldığı akit olarak tanımlanabilir.

Bu durumda satış akdi gerçekleştiğine göre, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için malın tamamının teslimini beklemenin bir anlamı yoktur. Bu durumda kısım kısım mal teslimlerinde her bir kısmın teslimi anında vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

4- KOMİSYONCULAR ARACILIĞIYLA VEYA KONSİNYASYON SURETİYLE YAPILAN SATIŞLARDA MALLARIN ALICIYA TESLİMİ:

Komisyoncu aracılığı ile yapılan satışlarda komisyoncu bir ücret karşılığında malı kendi namına, fakat mal sahibi hesabına satar. Konsinyasyon suretiyle satışta ise, kendisine satış için mal bırakılan şahıs (Konsinyatör) malı kendi nam ve hesabına satar.

Komisyoncu ücret alır, konsinyasyon suretiyle yapılan satışta, satışın kar veya zararı konsinyeye aittir. Görüldüğü gibi her iki halde de mal, satıcı tarafından komisyoncuya veya konsinyatöre satılmamakta sadece satılmak üzere verilmektedir. Dolayısıyla bu aşamada Kanunun anladığı anlamda bir teslimden söz etmek mümkün olmadığından, bu tür satışlarda vergiyi doğuran olay, malların alıcıya teslimi anında meydana gelecektir. Verginin mükellefi ise, konsinyasyon veya komisyon aracılığı ile satılan malı imal veya ithal eden gerçek veya tüzel kişiler olacaktır.

5- İTHALATTA, 4458 SAYILI GÜMRÜK KANUNU'NA GÖRE YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN DOĞMASI, İTHALAT VERGİLERİNE TABİ OLMAYAN İŞLEMLERDE İSE GÜMRÜK BEYANNAMESİNİN TESCİLİ:

İthal edilen mallarda vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca gümrükte ödeme mükellefiyetinin başlaması anında, ithalat vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelecektir.

Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya özel tüketim vergisini fatura veya benzeri belgelerle göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür belgelerde özel tüketim vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükellefler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi durumlarda verginin iadesi konusunda Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Motorlu araçlarda vergiyi doğuran olay, motorlu araçların kayıt ve tescile tabi olanların ilk edinimidir.

İlk edinimden kasıt; Türkiye’de kayıt ve tescile tabi olan binek otomobillerinin, kayıt ve tescile esas olan ilk edinimi veya aktive alınması ya da kullanılmaya başlanmasıdır. Bu araçları satmak üzere satın alan bayiler, baş bayiler, acentalar özel tüketim vergisi ödemeyecek, bu araçları kullanmak üzere ilk satın alan kişi veya kuruluş özel tüketim vergisi mükellefi olacaktır. Yine yurt dışından satmak üzere otomobil ithal edilmesinde özel tüketim vergisi uygulanmayacak, ithal edilen aracı kullanmak üzere ithalatçıdan, bayiden veya acentadan satın alanlar özel tüketim vergisi ödeyecektir. Eğer araç doğrudan kullanılmak üzere ithal edilirse, bu durumda ithalde özel tüketim vergisi doğacaktır.

Özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan veya ithal edilen otomobillerin bundan sonraki safhalarda satışı özel tüketim vergisine tabi olmayacak, taşıt alım vergisine tabi tutulacaktır.

Kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlarda vergiyi doğuran olay ilk edinim değil, bunları imal ve inşa edenler tarafından teslimi ya da ithal edilmesidir. Bu taşıtların ithalini yapanlar, taşıtları yeniden satmak üzere olsa bile, Türkiye’de imal ve inşa edenlerden satın aldıklarında veya Türkiye’ye ithalini sağladıklarında özel tüketim vergisi ödenecektir.

Alkol ve alkolsüz içeceklerde ve lüks tüketim malları sayılabilecek mallarda vergiyi doğuran olay, söz konusu malların imalatçılar tarafından teslimi veya ithalidir. Bu malların el değişimi işlemleri kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerekçe üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgah ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye engel teşkil etmez.

İthalatın kamu kesimi, özel kesim veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellik taşıması vergilendirmeye etki etmez.

D-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI

Özel tüketim vergisinin matrahı, kapsam içindeki malların ilk edinimi, teslimi ve Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, ekli listelerde yer alan malların karşılığını teşkil eden bedeldir. Ancak, III sayılı listede yer alan tütün mamullerinin vergi matrahı, bu malların nihai tüketiciye satışı anında uygulanan perakende satış fiyatından katma değer vergisi ve hesaplanacak olan özel tüketim vergisinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar olacaktır.

İmalatçıları tarafından teslim edilen mallar ile ekli listelerde yer alan malların imalatçıları veya Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlayanlar tarafından tesliminde özel tüketim vergisinin matrahı, ekli listelerdeki malların karşılığını teşkil eden bedeldir.

Bedel deyimi, malı teslim alanlar veya bunlar adına hareket edenlerden, bu mallar 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.

Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye Bakanlığı belirler.

Mükelleflerin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortismanına tabi malların imal ve inşasında matrah, bunların Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen değerleridir.

Mükellefler özel tüketim vergisini satış belgelerinde ayrıca göstermeye mecburdurlar. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen mallarda tarife bedeli özel tüketim vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedelidir. Ayrıca mükelleflerin belli bir takım kişilere yaptıkları teslimleri düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını önlemek zorunluluğu bulunmaktadır.

Bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli esas alınır. Emsal bedeli, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilir. Maliye Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekli tespit etmeye yetkilidir.

1-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MATRAHIN TESBİTİ

Verginin matrahı; verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir. Değer esasına göre alınan her verginin bir matrahı vardır ve bu matraha vergi tarifesi uygulanır. Özel tüketim vergisinin matrahı verginin hesaplanması bakımından dikkate alınan miktar yada değerdir. Dolayısıyla matrah, verginin ad valorem veya spesifik olmasına bağlı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Özel tüketim vergilerinin vergilendirme tekniği iki esasa dayanmaktadır. Bunlardan birincisi **miktar esasına dayalı (spesifik) vergiler**; vergilemeye konu olan malların teknik-fiziki tutarlarının (hacim, ağırlık, uzunluk, yüzölçümü, sayı v.b.) oluşturduğu matrahlar üzerinden birim başına mutlak miktarlar halinde verginin belirlenmesidir.

İkinci ilke ise, **değer esasına dayalı (ad valorem) vergileme tekniğinde**; özel tüketim vergisinin matrahını, vergiye tabi mal veya hizmet için harcanan bedel oluşturmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununda, Kanuna ekli I sayılı listenin A ve B cetvelinde yer alan petrol ürünleri ile solvent türevleri için miktar esasına dayalı vergileme sistemi benimsenmiştir.

Özel tüketim vergisi kanununda matraha dahil olan ve olmayan unsurlar teker teker sayılmıştır.

a-Matraha Dahil Olan Unsurlar

Aşağıda yazılı olan unsurlar matraha dahildir.

1- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

2- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

3- Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

b- Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir.

1- Katma değer vergisi,

2- Fatura veya benzeri belgelerle gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar.

2-İTHALATTA MATRAH

Türkiye’de serbest dolaşıma giren malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri ile malın Türkiye’de serbest dolaşıma girene kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler verginin matrahını oluşturur.

E-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ ORANI

Vergi tarifesi, vergi tutarını hesaplayabilmek için matraha uygulanan ölçüler olarak tarif edilebilir. Vergi tarifesinin asli unsurunu vergi oranı oluşturmaktadır.

Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapısının farklı oluşu, bu grupların vergi oranlarının farklı olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle Bakanlar Kurulu’na listelerde yer alan malların tamamı veya her biri için topluca veya ayrı ayrı olmak üzere her bir liste için maddede belirtilen limitler dahilinde vergi tutarlarını veya oranlarını artırma veya indirme, bu limitler dahilinde maktu vergi tutarları belirleme, I sayılı listedeki mallar için bu limitler dahilinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye yetki verilmektedir.

Öte yandan, Bakanlar Kuruluna III sayılı listede yer alan mallar için mal cinsleri, özellikleri, alkol derecesi itibariyle belirlenecek nispi vergi oranı ya da maktu vergi tutarını birlikte ya da ayrı ayrı uygulatma yetkisi de verilmiştir. Ayrıca maktu vergi tutarlarının belirlenmesi halinde Avrupa Birliği'ne uygunluğu açısından, I ve III sayılı listelerde yer alan mallarda uygulanacak maktu vergi tutarlarını Avrupa Para Birimi (EURO) veya yabancı para birimi karşılığı Türk Lirası olarak uygulatma ve buna ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda da Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Her mal grubunun arz ve talep esnekliklerinin farklı olması nedeniyle vergi oranlarının farklı belirlenmesi, vergi oranları arasında büyük uçurumların doğmasına yol açmıştır.

Örneğin, buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi ya da video gibi dayanıklı tüketim maddelerinden alınan özel tüketim vergisi oranı % 6,7 iken, binek otomobiller üzerinden alınan vergi oranı, söz konusu otomobillerin silindir hacmine göre % 27 ile % 50 arasında değişmektedir.

I sayılı listede yer alan ve maktu esasta özel tüketim vergisine tabi olan petrol ürünleri üzerinden alınan vergi tutarları her ay, bir önceki ayda uygulanan vergi tutarları esas alınmak suretiyle Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki bir önceki aya göre meydana gelen değişim oranında, bu değişimin ilanını izleyen günden itibaren değişecektir.

IV sayılı listede yer alan tüm lüks mallar ile dayanıklı tüketim malları için özel tüketim vergisi oranı % 6,7 olarak tespit edilmiştir. Lüks mallar ile dayanıklı tüketim malları için, diğer özel tüketim vergisi kapsamına giren mallara ait listelerde olduğu gibi farklı oran uygulaması yoluna gidilmemiştir.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin iki numaralı bendi ile oran maktu tutar ve oranlar arttırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun sadece IV sayılı listede yer alan mallar ile ilgili vergi oranını arttırma konusunda yetkisi yoktur.

F-MAL TESLİMİ VE TESLİM SAYILAN HALLER

1- MAL TESLİMİ

a- Teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir⁶. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere verilmesi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciy veya sürücüye verilmesi de mal teslimidir.

b- Trampa iki ayrı teslim sayılır.

c- Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin alışılmış olduğu hallerde, teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır.

Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

2-MAL KAVRAMI

Genel anlamı itibariyle mal, mülkiyete ve alım satıma konu olabilen hammadde, yarı mamul ve mamullerdir. Giyim eşyası, büro malzemeleri, beyaz eşya, yiyecek ve içecekler mal kavramına örnektir.

Madde gerekçesinde, bir malın özel tüketim vergisine tabi tutulabilmesi için, bu malın tasarruf hakkının devri esas alındığından geri verilmesi mutad kap ve ambalajlar bakımından bir teslimden söz edilemeyeceği belirtilmiştir. Burada vergiyi doğuran olay kap ve ambalaj maddeleri dışındaki mal teslimleri için geçerli olmaktadır. Aynı durum geri verilen döküntü ve tali maddeler içinde geçerlidir. Yapılan düzenleme ile söz konusu işlemler teslim dışında bırakılmıştır.

⁶Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:2

3-TASARRUF HAKKININ DEVRİ

Tasarruf hakkının devrinde, bir mal teslim edildiğinde, mülkiyetin devri ile özel tüketim vergisi doğmuş olur. Maddedeki “ alıcı” tabirinden de anlaşılacağı üzere özel tüketim vergisini doğuran teslim esas itibariyle satıcı ve alıcı arasında meydana gelen (satış akdine dayanan) teslimdir. Satış akdine dayanmadığı halde özel tüketim vergisi doğuşuna yol açan işlemler “Teslim Sayılan Haller” kısmında belirtilmiştir.

4-TESLİM ETME VE TESLİM ALMA OLAYI

Mal alıcıya bizzat özel tüketim vergisi mükellefi tarafından teslim edilebileceği gibi, mükellefin yetkili kıldığı yani mal sahibi adına hareket eden kimseler tarafından da teslim olunabilir.

Aynı şekilde teslimin gerçekleşmiş sayılması için malın bizzat alıcı tarafından teslim alınması da zorunlu değildir. Teslim alma işlemi alıcının yetkili kıldığı kişiler yani alıcı adına hareket edenler tarafından da yerine getirilebilir.

Malın alıcı veya alıcı adına hareket eden kimse tarafından belirtilen bir yere bırakılması yahut yine bu kimseler tarafından belirlenen kişiye verilmesi de teslim işleminin tamamlanmış sayılması için yeterlidir.

5-MAL TESLİMİNDE BELGE DÜZENİ

a- Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi

Mal tesliminde sevkiyatı düzenleyen belge sevk irsaliyesidir. Malın yola çıkış tarihi ayrıca belirtilmemişse sevk irsaliyesinin düzenlenme tarihi aynı zamanda teslimin gerçekleştiği, yani özel tüketim vergisinin doğduğu tarihtir. İrsaliye önceden düzenlenip, malın yola çıkış tarihi ayrıca gösterilmemişse özel tüketim vergisi yola çıkış tarihinde doğar. Ancak sevke konu olan malın tek bir taşıta sığmayacak miktarda olması veya başka nedenlerle birden fazla sevkiyat yapılması halinde, teslim işlemi her bir aracın yola çıkışı ile değil, o mala ilişkin son sevkiyatın yapılması ile gerçekleşmiş olur.

Özel tüketim vergisinin doğuşuna yol açmayan irsaliye düzenlenmesi halleri de vardır.

Bunlardan birincisi mükellefin bir işyerinde bulunan malının aynı mükellefe ait başka bir işyerine nakli, ikincisi ise malın fason olarak işlenmek üzere gönderilmesi, komisyoncuya veya konsinye suretiyle satışı amacıyla sevki dolayısıyla düzenlenen irsaliye özel tüketim vergisi doğuşunu belgelemez.

b- Fatura ve Benzeri Belgelerin Düzenlenmesi

Sevk irsaliyesi malın taşınması ile ilgili bir belge türüdür. Mal satıcının işyerinde, tüketiciye teslim edilmişse sevk irsaliyesi düzenlenmesi söz konusu değildir. Bu ve sevk irsaliyesinin önceden düzenlendiği durumlarda ayrıca fatura kesilmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Çünkü defterlere işlemler fatura ile yapılmaktadır.

6-TRAMPA HALİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Özel tüketim vergisi kanununda, teslim edilen malın karşılığında başka bir mal alınması halinde, her iki taraf birer teslimde bulunmuş sayılır (bkz. Borçlar Kanunu). Taraflar teslim ettikleri malları, emsal bedel üzerinden faturaya bağlarlar. Trampa edilen malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bulunan emsal bedeller farklı ise taraflar, büyük olan emsal bedel üzerinden birbirine fatura keserek mal değişimini gerçekleştirebilirler.

7- TESLİM SAYILAN HALLER

Aşağıda sayılan haller teslim sayılır⁷.

a) Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi.

b) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri.

⁷ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:2

G-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR

1-İHRACAT İSTİSNASI

Uluslararası ticarete dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tabi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır. İhracatçının yurt dışındaki müşteriye mal teslimi halinde fatura üzerinde özel tüketim vergisi gösterilmez ve tahsil edilmez.

Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır⁸.

a- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından ihracatçılara teslim edilen mallara ait faturada özel tüketim vergisi ayrıca gösterilir, ancak vergi ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 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. maddesine göre belirlenen gecikme zammının % 50 fazlasıyla birlikte tahsil olunur.

⁸ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:5

Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faiziyle birlikte tahsil edilir.

İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir.

Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

2-DİPLOMATİK İSTİSNA

Bu Kanuna ekli I sayılı listede yer alan petrol ürünlerinin, II sayılı listede yer alan taşıt araçlarının ve III sayılı listede yer alan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin 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 edinimi, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır⁹.

Diğer taraftan, uluslararası kuruluşların istisnadan yararlanabilmesi için, uluslararası kuruluşun, kuruluş anlaşmasında dolaylı vergilere ilişkin istisna hükmü bulunması ve bu anlaşmanın kanunlaşmış olması şarttır.

Bu şartları taşıyan uluslararası kuruluşlar ile bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için yapılan mal teslimleri veya bunlar tarafından ilk edinim ve ithal işlemleri vergiden istisna olacaktır.

⁹ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:6

3-DİĞER İSTİSNALAR

Bu Kanuna ekli;

A- I sayılı listede yer alan malların;

a) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

b) 6326 Sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi,

B- II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, sadece aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel düzeni bulunanların malul ve sakatlar tarafından beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk edinimi,

C- II sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk edinimi,

D- IV sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

E- IV sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların oluşturdukları birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali,

F- Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 167'nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya istisna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5' inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8' inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 Sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170' inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin

uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır),

G- 4458 Sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, vergiden müstesnadır¹⁰.

4- İSTİSNANIN SINIRI

Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenecektir. Öte yandan, diğer kanunlarda yer alan özel tüketim vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersiz olacaktır.

Böylece, özel tüketim vergisinde uygulama bütünlüğü korunmuş ve bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların geçersiz olacağı açıklığa kavuşturulmuştur. Ancak Anayasamız gereğince, uluslararası anlaşma hükümleri saklı tutulmuştur.

H- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE ZİNCİRLEME (MÜTESELSİL) SORUMLULUK

Rafineriler, kendilerine fason olarak imal ettirilen I sayılı listedeki malların tesliminden doğacak vergiden, ham petrolü ithal eden mükelleflerle birlikte zincirleme sorumlu tutulmuştur. Ayrıca bu malları alanlar, aynı malları daha yüksek tutarda vergilenen mallar yerine kullanmak veya satmak suretiyle vergi kaybına neden olurlarsa, kayba uğratılan vergi, vergi ziyaı cezası uygulanarak buna sebebiyet verenlerden alınacaktır.

¹⁰ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:7

Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, özel tüketim vergisinin konusuna giren II sayılı listede yer alan mallardan vergisi ödenmeden önce ilk edinimi, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştiren gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurlarının kayba uğratılan vergi ile buna bağlı ceza ve faizlerden zincirleme sorumlu tutulmaları öngörülmüştür.

1-ZİNCİRLEME SORUMLULUĞUN KAPSAMI

a- Petrol Ürünlerinde Zincirleme Sorumluluk Uygulaması

Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, rafineriler, kendilerine fason olarak imal ettirilen I sayılı listedeki malların tesliminden doğacak vergiden, ham petrolü ithal eden mükelleflerle birlikte zincirleme sorumlu tutulmuştur. Buna göre gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrol Türkiye'deki rafineriler fason olarak rafineri ettirilmesi durumunda, rafineri edilen petrolün teslimi halinde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmemesinden;

- Petrolü ithal eden gerçek ve tüzel kişiler,
- Petrolü rafine eden rafineri şirketi,

zincirleme sorumlu olacaklardır.

Ayrıca yukarıda belirtilen rafine edilmiş petrol ürünlerini alanlar, aynı malları daha yüksek tutarda vergilenen mallar yerine kullanmak veya satmak suretiyle vergi kaybına neden olurlarsa, kayba uğratılan vergi, vergi ziyası cezası uygulanarak buna sebebiyet verenlerden alınacaktır.

b-Motorlu Araçlara İlişkin Zincirleme Sorumluluk Uygulaması

Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, özel tüketim vergisinin konusuna giren II sayılı listede yer alan motorlu araçların vergisi ödenmeden önce ilk edinimi, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler;

- Gümrük memurları,
- Kayıt ve tescile yetkili memurlar,
- Motorlu araç ticareti yapanlar,
- Bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile,

- İcra memurları,

kayba uğratılan vergi ile buna bağlı ceza ve faizlerden zincirleme sorumlu tutulmaları öngörülmüştür. Ancak bunlar ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

I-ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

Özel tüketim vergisinde mükellefler gerçek usulde vergilendirilirler. Özel tüketim vergisi tutarı, vergi oranının matraha uygulanması suretiyle bulunur.

1- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN ESASI

Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı zincirleme sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur.

Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilir.

Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli I sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen 10'uncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk edinim ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir.

Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak anlaşmazlıklar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

Bakanlar Kurulu, I sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya yetkilidir.

Maliye Bakanlığı; bu kanun gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve içeriğini belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin başvurusu üzerine veya resen tarh yerini belirlemeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemde önce ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, III sayılı listedeki mallara ait verginin bandrol usulü ile tahsiline ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye yetkilidir¹¹.

Özel tüketim vergisinde vergilendirme dönemi özellik göstermektedir. Gümrükte ödenen özel tüketim vergisi dışında 3 ayrı vergilendirme dönemi öngörülmüştür.

- a- Özel tüketim vergisi kanununa ekli I sayılı listedeki mallar (petrol ürünleri) için 15 günlük sürelerle ayda iki ayrı vergilendirme dönemi öngörülmüştür. Her ayın 1 ile 15 arası 1. vergilendirme dönemi, 15'inden ayın sonuna kadar olan süre 2. vergilendirme dönemi olacaktır. Vergi bu vergilendirme dönemini izleyen 10'uncu günün akşamına kadar beyan edilecektir.
- b- III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

¹¹ Özel Tüketim Vergisi Kanunu md:14

Buna göre;

- III sayılı listede yer alan alkollü, alkolsüz içecekler ile tütün ürünlerinde,
- IV sayılı listede yer alan lüks ve dayanıklı tüketim mallarında,
- II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda, vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleri olacak, beyanname ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilecektir.
- c- II sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olan mallara ait özel tüketim vergisi beyanname ise bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine, ilk edinim ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilecek ve aynı günde ödenecektir.

2- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE TARH İŞLEMLERİ

Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacaktır. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı zincirleme sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulacaktır.

Bu vergi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiye tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içerisinde tarh edilir. Tarh edilen vergiler beyanname verme süresi içerisinde ödenecektir.

İthalatta alınan özel tüketim vergisi, ilgili gümrük idaresince hesaplanacak ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir. Özel tüketim vergisi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilecektir.

3- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Özel tüketim vergisi kanununa göre beyanname vermek zorunda olan mükellefler, bir vergilendirme dönemine ait özel tüketim vergisini beyanname verme süresi içinde

Ödemeye mecburdur. Dolayısıyla bu verginin beyan zamanı ile ödeme zamanı aynı olmaktadır. Malın Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde, özel tüketim vergisi malın Türkiye’ye girişinde alınır.

III- ÇEŞİTLİ AÇILAR DAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ HAKKINDA DEĞERLENDİRMELER

A-HUKUKİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Avrupa Birliği kendi birliğinde vergilendirme alanında önemli düzenlemeleri beraberinde getirmiştir. Uluslararası vergi hukuku uygulamasının en üst düzeyde örneğini oluşturan söz konusu düzenlemeler, genel olarak ulusal yetkileri sınırlayıcı niteliktedir. Böylece devletler vergilendirme alanında ulusal egemenliklerinden özve bulunmuşlardır. Vergilendirme yetkilerinin bir kısmını birbirlerine karşı kullanıktan, birliğe katılmadan da Topluluk yararına vazgeçmişlerdir¹². Türkiye’de bu düzenlemeler çerçevesinde taahhütler altına girmiş ve tam üyelik doğrultusunda da bazı ödünlere ve yükümlülükler kabul etmiş ve egemenlik hakkından kısmen ödün vermiştir. Tam üyelik sonrası özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması zorunluluğu da bunların birisidir.

1982 Anayasamızın 63. maddesi, egemenliğin kayıtsız ve şartsız milletten olduğunu hükme bağlamıştır. Bu egemenliğin anayasadan almayan bir devlet yetkisi hiçbir kimse veya organca kullanılamaz (1982 Anayasası, m.6).

Söz konusu maddeye ilişkin gerekçede de açıklandığı üzere¹³ çağımızda milletlerin birbirleriyle işbirliği ve anlaşma çabası içinde buldukları ve bu doğrultuda çeşitli toplumlar oluşturulduğu dikkate alınmış ve hukukumuzun izin verdiği oranda alınan ortak kararların ülkemizde de uygulanacağı belirtilmiştir.

¹² Nami ÇAĞAN: AET Hukukunda Vergilendirme, Olgaç Matbaası Ankara 1981, s.709

¹³ Atilla ÖZER: Gerekçeli ve 1961 Anayasasıyla Mukayeseli 1982 Anayasası, Bilim Yayınları, Ankara 1984, s.6-7

Anayasamızın 90. maddesinde ise, yabancı devletler ve uluslararası kuruluşlar ile yapılan anlaşmaların Cumhurbaşkanlığı'nca onaylanması, TBMM'nce bir kanunla onaylamayı uygun bulmasına bağlanmıştır.

Usulüne uygun olarak yürürlüğe giren uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olup, bunlar hakkında Anayasa'ya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvuruda bulunulamamaktadır. Dolayısıyla Avrupa Birliği ile olan ilişkilerimiz neticesinde ortaya çıkan egemenlik hakkındaki daralma hukukumuzda aykırı olmamaktadır.

Uyumlaştırma çalışmaları doğrultusunda hazırlanan özel tüketim vergisi yasa tasarısında pek çok ürünü kapsamı altına aldığından karşımıza bir genel gider vergisi görüntüsü çıkmıştır. Avrupa Birliği bazında vergi uyumlaştırması esas itibariyle beş grup ürünü kapsamaktadır.

İlk başta böyle bir yapının Avrupa Birliği hukukuna ters düşeceği ve bazı engellerle karşılaşılabileceği ileri sürülebilse de¹⁴ buradaki esas kıstas yerli ürünler ile ithal ürünler arasında farklı vergi uygulamalarına yer verilmemesidir¹⁵.

Hali hazırda Roma Anlaşması'nın 12. maddesi de gümrük vergileri ile eş etkili vergileri, 95. maddesi ise iç vergilerde ayrımcılığa ilişkin uygulamaları yasaklamaktadır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler sadece kanunla konulabilmekte, değiştirilebilmekte veya kaldırılabilen olup bunlara ilişkin muafıklar, istisnalar ve indirimlerle oranlara ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilmektedir (Anayasa, m.73). Bakanlar Kuruluna verilen bu yetkinin sebebi, sık sık kanun değişikliğini engellemek, koşullara uyumu hızlandırmak olarak açıklanabilir.

¹⁴ Nami ÇAĞAN: "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkisi", a.g.e., s.161

¹⁵ S.Zuhâl SÜZGÜN: Gümrük Birliği'nde Gümrük Teşkilatının Fonksiyonu, T.C.M.B. Avrupa Birliği El Kitabı, T.C.M.B. Yayınları, Ankara 1995, s.196

Özel tüketim vergisi bakımından yukarıda açıklanan sebeplerin ötesinde, Avrupa ile entegrasyon sürecinin kamu finansman dengesinde yaratacağı olumsuzluk, söz konusu sürecin kesintiye uğraması ve olası karşılımlarda hızlı davranmak için yetkinin bu kadar geniş tutulmuş olması mümkündür.

Anayasamızın lafzına uygun olan bu yetkinin Anayasanın ruhuna uygunluğu tartışılabilir. Çünkü yasama organına söz konusu yetkinin hukukumuzun lafzına uygun bile olsa bu kadar geniş boyutlu olarak Bakanlar Kurulu'na devredilmesi dikkat çekicidir.

B- İKTİSADİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Uyumlaştırılmış bir özel tüketim vergisi rekabet ortamı mümkün kılacağından özellikle Gümrük Birliği'ne yeterince hazırlıklı olmayan sektörler ve yeterli finansman gücü olmayan küçük ve orta ölçekli işletmeler aleyhine bazı olumsuz etkileri de beraberinde getirecektir.

Özellikle küçük ölçekli gıda ve imalat sanayi bunların başında gelmektedir¹⁶. Gümrük Birliği'nden en fazla etkilenecek sektörlerden birisi de otomotiv sektörü olacaktır. Gümrük vergisi ve eş etkili vergilerin kaldırılması ile ayırıcı vergilendirmeye gidilememesi, rekabet avantajını ortadan kaldırmaktadır¹⁷.

Bu uygulama ise ihracata yönelik üretime hazırlıklı olmayan, düşük kar marjı ile çalışıp sürümden kazanan iş kollarında büyük sıkıntılara sebep olacaktır. Bu sıkıntıların ortadan kaldırılması için ise, ihracata dayalı büyümeyi sağlayacak teşvik politikalarının uygulanması ile mümkün olacaktır. Ancak söz konusu teşvik politikalarının sebep olacağı kamu harcamaları, kamu finansman açığının artmasına sebebiyet verebilecektir.

¹⁶ Graham BANNOCK: Taxation In The European Community, Alhenaem Pres Ltd., London 1990, s. 111

¹⁷ Aysel KANBAR: "ÖTV Çözüm Değil", Ekonomi Gazetesi, 11.03.1996, s.5

Esas itibariyle öngörülen özel tüketim vergisi, ürünler üzerinde çok farklı bir vergi yükü yaratmamaktadır, fakat ithal ve yerli mallar arasındaki rekabet bozucu vergilerin veya fonların etkilerini ortadan kaldırmakta ve söz konusu mallara ait ortalama vergi yüküne yakın bir vergi yükü malların menşei dikkate alınmaksızın yaratılmaktadır. Fark yaratıcı vergi uygulamasının sona ermesi neticesinde ithal malların nispeten daha ağır vergilendirilmesi imkanı da ortadan kalkmış olmaktadır.

Dolayısıyla, özel tüketim vergisi vasıtasıyla ithal mallar ile yerli mallar arasındaki nispi fiyat yapısını yerli mallar lehine değiştirmek ve kaynak dağılımını yerli üretimi koruyucu tarzda farklılaştırmak imkanı ortadan kalmaktadır.

Ancak bu sonuçlar, Avrupa Birliği'nden ithal edilen mallara ilişkindir. Bunun dışında üçüncü ülkelerden ithal edilen mallar için ortak gümrük tarifesi uygulanacağından söz konusu malların fiyatlarına doğrudan müdahale edilmiş olacaktır.

Sanayi kalkınmanın temel unsurunu teşkil ettiğinden¹⁸ vergi yükünün dolaylı vergilere aktarılması ve dolaylı vergilerin yansıtılmasının dolaysız vergilere kıyasla daha da kolay olması, sermaye birikimi sürecini hızlandırıcı özellik taşımaktadır.

Dolaylı vergilerin kamu gelirleri içindeki payının artması ise sanayileşmeyi teşvik edici niteliktedir. Dağınık yapıda çeşitli adlarla uygulanan özel tüketim vergilerinin bir bütün haline getirilmesi belirlilik ilkesinin de bir gereği olmakla beraber girişimciler için yatırım kararlarında vergilerin de dikkate alınmasını sağlayacak ve yatırım kararlarının verilmesinde teşvik edici olabilecektir. Ancak özel tüketim vergisinin ticaret zincirinin ilk aşamasında alınacak olması, vergiyi bir üretim maliyeti niteliğine sokmakta ve talep esnekliğinin müsaade etmemesi halinde verginin yansıtılamaması yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilir. Bu konuda özel tüketim vergisi oranının belirlenmesinde ölçülülük ilkesine uygunluk ve piyasa yapısı önem göstermektedir.

Özel tüketim vergisinin fiyatlar genel seviyesinde yaratacağı suni artışın talebi kısacağı görüşünden hareketle, anti-enflasyonist bir etki yaratacağı savunulabilir.

¹⁸ Şükrü KIZILOĞLU: "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması", Yaklaşım

Yayımları, Ankara, 1996, s.10

Ancak, enflasyon sarmalına girmiş bir ekonomide bir maliyet unsuru niteliğindeki özel tüketim vergisinin bu sonucu yaratacağı şüphelidir.

C- MALİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Özel tüketim vergisi uygulaması ile dağınık vergi uygulamasına son verilmekte, bazı fon uygulamaları ortadan kalkmaktadır. Avrupa Birliği ile ilişkilerin zorunlu kıldığı vergi uyumu sebebiyle gündeme gelen özel tüketim vergisi ile vazgeçilmek zorunda kalınan kamu gelirleri ikame edilmeye çalışılmaktadır.

Verginin ticaret zincirinin ilk aşamasında alınacak olması vergi kaçakçılığının gerçekleştirilmesini güç bir hale sokmaktadır. İşlem hacminin az olması ve şirketleşme oranının yoğun olduğu bu aşamada vergi uygulaması muhtemelen daha az maliyetli ve risksiz olacaktır.

Entegrasyonun, kamu harcamalarında doğuracağı artışta dikkate alınırsa tam üyelik sonrası Türkiye’de ekonomik, sosyal, mali ve kültürel bir çok değişimin meydana geleceği açıktır. Konunun vergiye tabi mallar üzerinde özel tüketim vergisi öncesi ve sonrası vergi yüklerinin kıyaslanması suretiyle ortaya konması gerekmektedir. Motorin ve benzin gibi malların vergi yüklerinde özel tüketim vergisi kanunu sonrası pek bir değişiklik olmayacaktır.

Ancak bira, sigara ve televizyon gibi mallarda vergi yükleri önemli ölçüde azalacaktır. Bazı mallar içinde söz konusu olabilecek vergi yüklerindeki azalış kamu finansman açığını artırıcı nitelik taşıdığından, bunun bazı mallar üzerindeki vergi yükünün artırılması, bazı malların özel tüketim vergisi kapsamına alınması veya diğer kamu gelirlerinin artırılarak giderilmesi gerekmektedir. Vergi uyumlaştırılması sebebiyle ortaya çıkacak kamu finansman açığının giderilmesinde, koşulları oldukça politik nitelikli olan mali yardımlara güvenilmemesi yerinde olacaktır.

Tam üyelik neticesinde oldukça önemli miktarda kamu gelirden mahrum kalınacak olması¹⁸ konuya fiskal amaçlarla yaklaşılmasını beraberinde getirmiştir.

¹⁸ Mehmet KAYA: “İthalatçılarda ÖTV Sevinci”, **Ekonomik Bülten**, 18-24 Aralık 1995, s.1-12

Daha önce de değinildiği üzere, hem bazı kamu gelirlerinden mahrum kalınması hem de kamu harcamalarında meydana gelecek artış, kamu finansman dengesini olumsuz şekilde etkileyecektir. Mali yardımların yanı sıra söz konusu kamu finansman açığının giderilmesi kısmen de olsa Birlik hukukuna uygun, ikame edici vergilerle mümkün olacaktır. Özel tüketim vergisi bunun bir parçasını oluşturmaktadır.

D- SOSYAL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dolaylı vergiler ve esnada özel tüketim vergileri objektif, tersine artan oranlı vergilerdir. Bu özellik bu verginin gelir dağılımının üzerine olumsuz etkilerini beraber getirmektedir. Bunun önlenmesi, talep esnekliği yüksek olan malların daha yüksek oranda vergilendirilmesi suretiyle nispeten olabilir. Talep esnekliği düşük olan malların daha yüksek oranda vergilendirilmesi mali amacın bir gereğidir. Ancak, lüks malların da nispeten daha yüksek oranda vergilendirilmesi gereklidir. Kamu harcamalarında herhangi bir değişiklik olmaması şartıyla, bir verginin bir başkası ile ikame edilmesi halinde gelir dağılımında meydana gelen değişiklikleri ele alan diferansiyel yansıma¹⁹ bakımından özel tüketim vergisi ele alınabilir.

Özel tüketim vergisinin uygulamaya girmesi ile dağılık vergiler bir başlık altında toplanmış olacağından kamu harcamalarında bir değişikliğin olmayacağı varsayımı altında gelir dağılımında pek bir farklılığın ortaya çıkmayacağı sonucuna varılabilir.

Verginin ticaret zincirinin ilk halkasında ortaya çıkması kar piramitleşmesine sebep olabilecektir²⁰. Ticaret zincirinde kar marjı vergi dahil olmak üzere malın elde edilme maliyeti üzerinden hesaplanması neticesinde, kar mutlak anlamda artabilecektir. Özel tüketim vergisine tabi ürünler üzerinden, katma değer vergisi de alınmaktadır. Bu şartlar altında çifte vergileme ile karşı karşıya kalınmaktadır. Özel tüketim vergisinde verginin matrahı, satış bedelidir.

¹⁹ Abdurrahman AKDOĞAN: a.g.e., s.265

²⁰ Halil NADAROĞLU: Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul 1985,

Katma değer vergisinde ise verginin matrahı, yaratılan katma değerdir. Katma değerin satış fiyatının içinde yer alması ifte vergilemeyi doğurmaktadır.

Ancak zel tüketim vergisine fiskal ve ekstra fiskal amaçlı tamamlayıcı bir işlev yüklendiği savunulabilir.

E- İDARİ VE TEKNİK AÇIDAN DEğERLENDİRİLMESİ

Özel tüketim vergisinin ithalat ve imalat aşamasını takiben ortaya çıkması mükellef sayısını azaltmaktadır, dolayısıyla verginin maliyeti de düşmektedir. Katma değer vergisi gibi kapsamlı bir verginin uygulanmakta olması, ithalatçı ve imalatçı firmaların yeterli düzeyde gelişmiş finans ünitelerinin olması, mükellefler açısından çok fazla bir maliyete neden olmadan verginin uygulanabilirliği kanısını yaratmaktadır. Ancak, 92/108/EEC. Sayılı Direktife ilişkin olarak gümrüklerde belli düzenlemelerin yapılması zorunluluğu ve her ye devlet idaresinin antrepo işletmecilerinin ve antrepo kayıtlarının elektronik ortamda depolanması ve izlenmesi gereği vardır. Bu ise mükellefler açısından verginin maliyetini artırıcı niteliktedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE UYGULANMA ŞEKLİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE UYGULANMASININ ÖNEMİ

Avrupa Birliği, üye ülkeler arasında ekonomik ve mali bir birlik, başka bir deyişle mal, insan, sermaye ve hizmetlerin serbestçe hareket edebileceği iç piyasa özelliklerine haiz, bir ortak pazarın kurulması amacıyla sahip bir kuruluştur. Küreselleşme politikalarının amacı da bu doğrultudadır. Dünyada uygulanan küreselleşme politikalarının bir sonucu olarak, ekonomik bütünleşme sistemlerinde olduğu gibi Türkiye Avrupa Birliği ilişkilerinin temelini oluşturan gümrük birliği modelinde de temel amaç, mal ticaretinin serbestleşmesi ve ortak bir pazarın kurulmasıdır. Bu amacın gerçekleşmesi, üyeler arasındaki mali sınırların kaldırılması ile olasıdır. Mali sınırların kaldırılması ise, gümrük sınırları ile vergi sınırlarının kaldırılmasını, üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması ve dolayısıyla serbest dolaşımı istenen malların taşıdığı vergi yüklerinin uyumlaştırılmasını gerektirir. Ancak bu o kadar kolay değildir. Çünkü özel tüketim vergilerini uyumlaştırma gereği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü daha büyüktür.

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne aday ülke olması ve tam üyelik müzakerelerine başlanacağı dönemin yaklaşması nedeniyle, diğer alanlarda olduğu gibi vergilendirme alanında da uyumlaştırma çabalarının gerçekleştirilmesi açısından özel tüketim vergilerinin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Türkiye Avrupa Birliği'ne tam üyeliği hedefleyen bir ülkedir. Yeni bir ekonomik ve siyasi yapılanmayı zorunlu kılan bu tam üyelik sürecinde, teşvik sisteminden vergi mevzuatına bir çok konuda Türkiye'nin kendini Avrupa normlarına çıkarması, özel sektörün de rekabet şartlarını arttırarak dışa açılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, 06.03.1995 tarih ve 1/95 sayılı Ortaklı Konseyi Kararı çerçevesinde 01.01.1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği'ne üye ülkeler ile Gümrük Birliği gerçekleştirilmiştir. 10-11 Aralık 1999 tarihlerinde gerçekleştirilen Helsinki Zirvesinde ise, Türkiye'nin tam üyelik adaylığının tescil edilmesiyle, Türkiye, Avrupa Birliği'ne yakınlaşma yolunda ekonomik, siyasi, hukuki ve sosyal alanda çeşitli standart ve uygulamaları başlatmıştır.

Avrupa Birliği üye ülkelerinin hemen hemen hepsinde özel tüketim vergisi ve benzeri vergiler uygulanmaktadır. Bu nedenle uluslararası ticari ilişkilerimizin daha geliştirilmesi, mevcut sistemimizdeki uyumsuzlukların giderilmesi ve Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Avrupa Birliği'nin ortak vergi düzenlemelerinden birisi Katma Değer Vergisi diğeri de Özel Tüketim Vergisidir. Türkiye 1.1.1985 tarihinde Katma Değer Vergisini uygulamaya geçirmekle vergi düzenlemelerinin önemli bir ayağını oluşturan kısmını gerçekleştirmiş ve sıra ikinci önemli adım olan özel tüketim vergisine gelmiştir. Özel tüketim vergisine geçilmekle sadece Avrupa Birliği'ne uyum konusunda çalışmalar sürdürülmekle kalmayıp, ekonomik hayatın gerektirdiği vergi yapısına da kavuşulmuş olunacak aynı zamanda da, vergi sisteminde dolaylı vergiler alanındaki karmaşık yapının da basitleştirilmesi sağlanacaktır.

Özel tüketim vergilerine konu olan mallar hakkındaki görüşler, ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu konuda bütün üye devletler için geçerli bir değer hükmüne varmak zordur. Bira ve şarabın lüks mallar sayılıp sayılmayacağı, tüketicinin ağır vergilendirme ile sağlık üzerine zararlı etkileri olan sigara içiminden caydırılıp caydırılmayacağı, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynaklarını kullanmanın, vergilendirme yoluyla özendirilip özendirilemeyeceği gibi soruların yanıtı bütün üye devletlerde aynı değildir.

İkinci olarak, özel tüketim vergileri genellikle bol gelir sağlamaya yönelik yüksek oranlı vergiler olduğundan üye devletler arasındaki oran farklılıkları, katma değer vergisindekinden daha büyüktür. Bu nedenle oranlarda yapılacak küçük değişiklikler çoğu üye devlette büyük hasılat kayıplarına yol açmaktadır.

Ayrıca özel tüketim vergilerinin oranlarında uyum sağlanmasına duyulan ihtiyaç, katma değer vergisindekinden çok daha büyüktür. Özel tüketim vergisine konu olan malların bir kısmı hem doğrudan doğruya tüketime konu olurken, hem de sanayi maddesi olarak kullanılır. Bunlara örnek olarak, şeker, alkol ve madeni yağlar verilebilir. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi, tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür. Üye ülkelerin vergi oranları farklı olduğu ölçüde, üretim maliyetindeki ve dolayısıyla fiyatlardaki farklılıktan dolayı rekabet eşitliği bozulur.

Özel tüketim vergilerinin hepsi son satıştan önceki bir üretim devresinde alınan tek aşamalı (toplu) gider vergileri olduklarından, katma değer vergisindekinin aksine bu eşitsizlik malların ihracı sırasında yapılacak vergi iadesi ile giderilemez, çünkü bu vergilerin hammadde ya da yarı mamul üzerindeki yükü kesin olarak belirlenemez. Roma Antlaşması, bu yükün yuvarlak olarak hesaba katılmasını önlemektedir. Bunun için “varış yeri ilkesi” uygulandığı sürece, ya özel tüketim vergilerini katma değer vergisi sistemi içine almak veya bunların tümünü kaldırmak gerekir. Sonuncu durumda doğacak gelir kaybı, katma değer vergisi oranlarında yapılacak arttırma ile karşılanabilir.

II- TÜRKİYE’NİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOLAYI DOĞABİLECEK SORUNLAR

A- TÜRKİYE’DE AYRIMCI VERGİ NİTELİĞİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GETİREMEMESİ

Ortaklık Konseyi kararının 50. maddesinde, akit tarafın, diğer tarafın mallarına benzer milli mallara, dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıkları vergilerden, hangi nitelikte olursa olsun, dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulayamayacağı hükmü yer almaktadır. Bu madde, ayırımı vergilemeyi yasaklamakta, uyumlaştırma amacı taşımaktadır. Bu hükmün amacı, iç vergi düzenlemelerinin, serbest dolaşıma giren ürünlerin hangi ülkeye ait olduğu dikkate alınmaksızın, yerli ürün ile yabancı ürün ayırımı yapılmadan uygulanmasıdır.

Ayrımcı vergilemenin önlenmesinin nedeni, gümrük birliği içinde malların serbest dolaşımının sağlanması ve serbest rekabet koşullarının sağlanmasına yardımcı olmaktır. Aksi takdirde, ithal ürüne uygulanandan daha yüksek vergi konulması, ithal ürünün fiyatını artırarak rekabet dengesini bozabilecektir. Topuluk bu hükmü getirirken, üye ülkelerin yapması gereken düzenlemeleri saymamıştır, yani ulusal sınırlarda mevzuat hazırlamak serbesttir. Ancak, ulusal düzenlemelerde ayrımcı vergilemeye neden olacak uygulamaların bulunması yasaklanmıştır.

Topuluk bu konuda kesin hükümler getirmemekle birlikte, Adalet Divanı, ithal ürünlere farklı uygulamayı gerektiren her türlü hukuki düzenlemenin ayrımcı vergileme olacağını belirtmiştir. Bu ithal ürünlerden daha yüksek oranda vergi alınması olabileceği gibi, yerli ürün üzerinden alınan verginin ödeme vadesinin olması, ithal ürünün vergisinin ise, gümrükten geçişte hemen alınması dolayısıyla yapılan ayırım şeklinde de olabilir.

Ayrımcı vergilemenin olması, eş etkili vergi getirilmesi ile aynı sonuçları doğurmaktadır. Bu nedenle uygulamada dikkat edilmesi gereken bir husustur. Türkiye’de, özel tüketim vergisi kanununda, ayrımcı vergilemeye neden olacak bir hüküm bulunmamaktadır.

B- TÜRKİYE’NİN KORUYUCU VERGİ NİTELİĞİNDE VERGİ GETİREMEMESİ

Ortaklık Konseyi kararının 50. maddesi, tarafların kendi mallarını, diğer tarafın mallarına karşı, dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamayacağını hükme bağlamıştır.

Bu hüküm ile her ne şekilde olursa olsun, yerli ürünlerin ithal ürünlere karşı vergilerle korunmasını yasaklamaktadır. Koruyucu vergilemenin ayrımcı vergilemeden farkı, ayrımcı vergileme ikame mallar arasında yaratılırken, koruyucu vergileme rakip mallar arasında yapılmaktadır. Koruyucu vergilemeye en iyi örnek, alkollü içkiler kategorisinde yer alan ve rakip iki mal olan şarap ve biranın farklı şekilde vergilendirilmesidir.

Şarap üretiminin yapıldığı ve biranın ithal edildiği bir ülkede, şarap üzerinden düşük vergi alınıp biradan yüksek vergi alınması, şarabın biraya karşı korunduğunu ortaya koyar. Çünkü biranın fiyatı yüksek vergi dolayısıyla şaraba göre daha fazla olacaktır ve talebin yönü şaraba doğru kayacak ya da vergiden önceki fiyatı şaraba göre düşük olan biranın fiyatı özel tüketim vergisi ile yüksek tutularak, bira ithalatından önceki şarap talebi sabit tutulacaktır. Bu durum, yerli üretimin dolaylı olarak korunduğu anlamına gelir. Ayırıcı vergilemede, yerli ve ithal ürünlerin farklı şekilde vergilendirildiği kolaylıkla kendini gösterir ve yasal çerçevede geçerli bir açıklama yapmak zordur.

Koruyucu vergilemede, yasal çerçevede geçerli, mantıklı açıklama yapmak daha kolaydır. Bu nedenle, ülkeler koruyucu vergilemeyi tercih etmektedir. Özel tüketim vergisi kanununda, koruyucu vergilemeye yer verilmediğini söylemek doğru değildir. Kanunda II sayılı listede yer alan binek otomobillerinin silindir hacimleri itibariyle verilen vergi oranları incelendiğinde, silindir hacmi 2000 m³'ü geçmeyen binek otomobillerinin düşük oranda vergilendirildiği, silindir hacmi 2000 m³'ü geçen binek otomobillerinin ise daha yüksek oranda vergilendirildiği görülmektedir. Türkiye'de silindir hacmi 2000 m³'ü ve üstü olan binek otomobilleri üretilmemekte ve ithal edilmektedir. Konu bu şekilde değerlendirildiğinde, özel tüketim vergisi kanununda, ithal binek otomobilleri daha yüksek oranda vergilendirilerek, yerli otomobil sektörü korunmaktadır.

Kanunda yapılan bu düzenleme, vergi adaletinin sağlanması açısından doğrudur. Ayrıca silindir hacmi yüksek olan binek otomobilleri çevre kirliliğini artırmaktadır. İşte vergi adaletinin sağlanması ve çevre düzenlemeleri doğrultusunda vergi oranlarının bu şekilde düzenlenmesi isabetlidir. Ancak, silindir hacmi 2000 m³'ü geçen binek otomobilleri Türkiye'de üretilmediği ve ithal edildiği sürece koruyucu vergileme sorunuyla karşı karşıya kalınacaktır. Bu nedenle kanunda yer alan ürünlerin, Türkiye'deki üretim yapıları ve ithalat durumları göz önüne alınarak vergi oranlarının belirlenmesinde fayda vardır.

**C-TÜRKİYE’NİN İHRAÇ ETTİĞİ MALLARA UYGULAMASI
GEREKTİĞİNDEN DAHA FAZLA İÇ VERGİ İADESİ
UYGULAMAMASI**

Ortaklık Konseyi kararının 50. maddesinde, Türkiye ile Topluluk arasındaki mal alışverişlerinde, ihraç edilen mallara uygulanan dolaylı veya dolaysız vergilerden daha yüksek vergi iadesinin yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolaylı vergiler alanında, özellikle çifte vergilemenin önlenmesi bakımından “Varış Ülkesinde Vergileme” ilkesi geçerlidir. Bu ilkeye göre, mal alım satımından dolayı yurt içinde alınan vergiler, bu malların ihracata konu olması durumunda ihraç sırasında iade olunur. İhracat sırasında yapılan vergi iadesi, ihraç edilecek mal üzerinden yurt içinde alınan vergilerden daha yüksek olduğu takdirde, o ülkenin malı yurt dışında diğer mallarla daha iyi rekabet edebilir duruma gelecektir. Bu şekilde rekabet eşitliğinin bozulacağı ortadadır.

Bu durum daha çok uygulamalar sırasında ortaya çıkmaktadır. Genellikle ülkeler, bu kuralı ihlal edecek düzenlemeler getirmemektedir. İhlal edildiği takdirde devletin ihracata yaptığı sübvansiyon ortaya çıkacaktır.

Kanunda, ihracat istisnası ile vergi iadesine yer verilmiştir. Ancak yapılan iadenin yurt içinde ödenen vergilerden daha fazla olacağını belirten bir hüküm yoktur. Bu durum daha öncede belirtildiği gibi uygulamalar sırasında ortaya çıkabilir. Şu durumda iadesi konusunda uyumlaştırma sorunu bulunmamaktadır.

**D- TÜRKİYE’NİN EŞ ETKİLİ VERGİ NİTELİĞİNDE ÖZEL TÜKETİM
VERGİSİ GETİREMEMESİ**

Gümrük vergilerinin ihracat ve ithalat üzerindeki etkilerine benzer bir etki meydana getirecek vergiler, eş etkili vergi niteliğindedir. Türkiye’nin eş etkili vergi getirmesi, Roma Antlaşmasının vergileme ile ilgili hükümleri ve Ortaklık Konseyi kararına ters düşecektir. Özel tüketim vergisi ya da fon ve benzeri yükümlülüklerle eş etkili vergi yaratılabilir. Önemli olan bu vergilerle, gümrük vergilerinin yaptığı etkiyi yaratacak bir hükmün getirilmemesidir.

Özel tüketim vergisi kanununda eş etkili vergi niteliği yaratacak bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, Türkiye'nin eş etkili vergi konusunda uyumlaştırma sorunu bulunmamaktadır. Ancak dikkat edilmesi gereken husus, eş etkili vergi oluşturabilecek ayırıcı vergilemenin yapılmamasıdır. Bu nedenle özel tüketim vergisi kapsamına giren yerli ve yabancı ürünlere uygulanan oranlarda ayırım yapılmaması gerekir.

III-TÜRKİYE'NİN AVRUPA BİRLİĞİ'NE TAM ÜYE OLMASI DURUMUNDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOĞABİLECEK SORUNLAR

A- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KAPSAMI BAKIMINDAN SORUNLAR

25.02.1992 tarih ve 92/12/EEC. Sayılı Yatay Direktifte özel tüketim vergisine konu olan ürünler belirtilmiştir. Bu direktife göre, özel tüketim vergisine konu olan ürünler madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ile işlenmiş tütün ürünleridir ve uyumlaştırma kapsamına alınan ürünleri kapsamaktadır. Bu şekli ile Avrupa Birliği'nde uygulanan özel tüketim vergisinin oldukça dar kapsamlı olduğu görülmektedir. Yapı direktifinde madeni yağ kavramı 31 ürünü içermekteyken, kanunda iki bölümde ele alınan madeni yağlar oldukça geniş bir kapsama sahiptir.

Yapı direktifinden farklı olarak kanunda, doğalgaz, LPG, gazyağı ve değişik kullanım amaçlı motor yağları da vergi kapsamına alınmıştır. Uyumlaştırma kapsamına alınan bu ürünlerin dışında kanunda, özel tüketim vergisinin kapsamını genişleten ürünler yer almaktadır. Bu ürünler, binek otomobilleri, kozmetikler, kürkler, mücevherler, beyaz eşyalar, elektrikli ev aletleri ve ateşli silahlardır. Kanundaki II ve IV sayılı listelerde yer alan ürünler, Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi kapsamı dışındadır. Bu ürünleri içeren kanun, Roma Antlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri dikkate alınarak uygulandığında herhangi bir sorun yaratmayacaktır. Ancak, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üye olma olasılığı çerçevesinde ele alındığında sorun yaratabilecektir.

Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelere, belli sosyal ve ekonomik amaçlarla uyumlaştırma kapsamı dışındaki mallara özel tüketim vergisi getirilmesi imkanı sağlanmasına rağmen, üye ülkelerde çok kısıtlı sayıda ürünü kapsamına almaktadır. Özel tüketim vergisinin kapsamı genişletildiğinde, altıncı katma değer vergisi direktifinin 33. maddesinde yer alan, “Genel gider vergisi niteliğinde vergi getirilmemesi” hükmü ihlal edilebilecektir.

Bu nedenle, Adalet Divanı kararlarında özel tüketim vergisinin niteliği ve kurumsal yapısı titizlikle incelenmektedir¹. Herhangi bir mal üzerinden özel tüketim vergisinin bu hükme ters düşüp düşmediği tartışılırken, bu verginin bir iki ürünü kapsamı üzerinde durulmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, özel tüketim vergisi kanunu çok geniş tutulmuştur. Bu nedenle uzun vadeli düşünöldüğünde, bu kanunun kapsamının daraltılması gerekmektedir.

B- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSU BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktife göre özel tüketim vergisinin konusu, kapsam içindeki ürünlerin üretimi ya da topluluk içine ithalidir.

Özel tüketim vergisi kanununda, vergi kapsamına giren mallar dört ayrı listede verildiğinden, verginin konusu listelerde verilen mallar itibariyle ayrı ayrı belirlenmiştir. Ancak II sayılı listede yer alan mallar hariç, verginin konusunu malların Türkiye’de üretimi ya da Türkiye’ye serbest dolaşıma girişı oluşturmaktadır. II sayılı listede yer alan binek otomobillerinde verginin konusu, bu malların ilk edinimi ya da Türkiye’ye serbest dolaşıma girişı olarak iki şekilde belirlenmiştir.

Özel tüketim vergisinin konusu bakımından, yatay direktif hükümlerinin, özel tüketim vergisi kanunu ile paralellik gösterdiği söylenebilir. Uyumlaştırma sadece, beş büyükler açısından ele alınmaktadır.

¹ Gürçan ÖNOL; Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin, Avrupa Vergi Sistemine Uyum Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT 2482, Ekim 1997, s.85

Bu nedenle kanundaki II sayılı listede yer alan mallarda verginin konusunun farklı olması, verginin konusu bakımından uyumlaştırmayı etkilemez. Bu konu verginin kapsamı ile ilgilidir.

Uyumlaştırma aşamasında, yatay direktif doğrultusunda vergi kapsamı daraltılırken, II sayılı listede sayılan malların vergi kapsamından çıkarılması bu sorunu ortadan kaldıracaktır.

C- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MÜKELLEFİ BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktif özel tüketim vergisinin mükellefini belirlememiştir. Bu nedenle verginin kim tarafından ödeneceği açık değildir. Ancak verginin konusunun üretim ya da ithalat olması, özel tüketim vergisi mükellefinin üretimi ya da ithalatı yapan kişilik olduğunu ortaya koyar.

Kanunda, özel tüketim vergisinin mükellefi, malları üreten ya da Türkiye'ye serbest dolaşıma girişini sağlayanlar olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan, özel tüketim vergisi her iki yapıda da üretim ya da ithalat aşamasında alındığından, özel tüketim vergisi mükellefi de üretici veya ithalatçıdır.

D- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktife göre, vergi kapsamına giren ürünlerin tüketime sunulması, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, ürünlerin tüketime sunulması gerekmektedir. Ürünler üretildiği ülkede tüketime sunulmayıp, ihraç edilmek üzere elde bulunduruluyorsa vergiyi doğuran olay ürünlerin tüketime sunulduğu yani ithalatı yapan ülkede meydana gelir ve özel tüketim vergisi doğar.

Yatay direktif bu konuda sadece malların tüketim amacıyla alınıp alınmadığını belirleyen kriterler getirmiştir. Ürünlerin yurt dışına çıkarılma durumunda ticari amaç güdülüp güdülmediğinin belirlenmesinde kullanılan bu kriterler, tüketime

sunulduktan sonra bireyler tarafından satın alınan malların, hangi amaçla alındığını belirlemede yardımcı olur.

Özel tüketim vergisi kanununda vergiyi doğuran olay, beş ayrı şekilde gerçekleştirilmektedir. Vergiyi doğuran olay, genel olarak vergi kapsamına giren ürünlerin teslimidir yani teslim, vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, vergi kapsamına giren ürünlerin hangi amaçla alındığına bakılmaksızın, teslim edilmesi yeterlidir.

Bu nedenle ürünlerin ihraç edilmesi söz konusu olduğunda, yurt içinde ödenen özel tüketim vergisinin, çifte vergilemeye neden olmaması için, ihracatta vergi iadesi sistemi getirilmiştir.

Yatay direktifte, vergiyi doğuran olayı meydana getiren “tüketime sunulması” kavramı açık ve net değildir. Tüketime sunma, malların teslimini de içeren geniş bir kavramdır. Bu nedenle, kanunda vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren “teslim” in tüketime sunulan malların satıcısı ile alıcısını karşılaştıran ilk aşama olduğunu söylemek yanlış olmaz.

E- MALLARIN ÜRETİMİ, İŞLENMESİ VE STOKLANMASI BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktif, vergi kapsamına giren malların üretimi, işlenmesi ve stoklanması konusunda üye devletleri bağlayıcı kesin hükümler getirmemiştir. Üye devletler, malların üretimi, işlenmesi ve stoklanması ile ilgili kuralları kendileri yürürlüğe koyar. Ancak yatay direktif, üretilmiş fakat henüz tüketime sunulmamış ürünlerin antrepolarda saklanacağını hükme bağlamıştır.

Özel tüketim vergisi kanununda bu konu ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Malın üretimi, işlenmesi ve stoklanması bu işlemleri gerçekleştiren işletmeye aittir.

F- ÜRÜNLERİN DOLAŞIMI BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktife göre, üretimin gerçekleştirilmesinden sonra, henüz tüketime sunulmayan ürünler antrepolarda muhafaza edilecektir. Vergisi ödenmemiş ve antrepolarda muhafaza edilen ürünlerin dolaşımı ancak antrepolar arasında olacaktır.

Yine ürün başka bir ülkeye ihraç edilecekse, vergisi ödenmemiş ve antrepoda bulundurulmuş ürünler ancak diğer ülkedeki antrepoya sevk edilebilir. Bu şekilde ürünlerin ülkeler arası dolaşımı ancak antrepolar aracılığıyla olabilmektedir. Özel tüketim vergisi kanununda, ürünlerin dolaşımı ile ilgili bir hüküm getirilmemiştir. Ancak özel tüketim vergisi kapsamına giren ürünlerin ihraç koşulları, Avrupa Birliği'nde uygulanandan farklı şekilde ele alındığından, antrepoların rolü üzerinde durulmamıştır.

Antrepolar, ürünlerin Türkiye'ye serbest dolaşıma girişinde devreye girecektir. Çünkü Birlik içinde ihraç edilecek mallar vergilendirilmeyerek antrepoda tutulmakta ve bu ürünlerin Türkiye'ye ihracı söz konusu olduğunda, Türkiye'deki antrepoya gönderilmektedir. Bu nedenle Türkiye'nin gerekli yetkiyi vererek, antrepolarda bulunması, gerekli şartları taşıyacak vergi antrepoları kurulmasını sağlaması gerekmektedir.

G- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR BAKIMINDAN SORUNLAR

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi yapısında istisnalar genel ve özel istisnalar şeklinde iki grupta ele alınmıştır. Özel tüketim vergisinin genel yapısını ortaya koyan yatay direktifte genel istisnalar belirtilirken, uyumlaştırma kapsamına alınan ürünlere özel tüketim vergisinin nasıl uygulanacağını belirleyen yapı direktiflerinde özel istisnalara yer verilmiştir. Özel tüketim vergisi kanununda böyle bir ayırım açıkça görülmemekle birlikte, üç madde halinde ele alınan istisnalardan ihracat istisnası genel istisna; diplomatik istisna ve diğer istisnalar kısmında belirtilen hükümler özel istisnaları içermektedir. Görünüm bu şekilde olmakla birlikte, Kanun ile Avrupa Birliği uygulamalarında istisnalar bakımından büyük farklılıklar vardır.

Yatay direktifte, ihracat istisnasına yer verilmemiştir. Ancak varış ülkesinde vergileme ilkesini gerçekleştirecek farklı bir sistem geliştirilmiştir. Daha önce belirtildiği gibi, üretimi tamamlanmış ancak henüz tüketime sunulmamış ürünler antrepolarda muhafaza edilir. Vergisi ödenmemiş ürünlerin dolaşımı antrepolar arasında gerçekleşir. Üye ülkede üretilen ürünlerin ihracı söz konusu olduğunda,

ürünler antrepodan alınır ve ihracatın yapılacağı ülkedeki antrepoya sevk edilir. Böylelikle ürünlerin vergiden arındırılarak ihraç edilmesi durumu ortadan kalkar, zaten üründen vergi alınmamıştır. Ürünler tüketime sunulduğu ülkede vergilendirilir. İhracat istisnası gibi bir düzenlemeye gerek kalmaz.

Yapı direktiflerinde, madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, şarap, bira ve tütün ürünlerinde, kendilerine özgü istisnalar da getirilmiştir. Madeni yağlara getirilen özel istisnalar, daha önceki konularda verildiği üzere oldukça geniş tutulmuştur.

Bunun yanında şarap ve biranın, özel bireyler tarafından üretilip bizzat bu bireyler tarafından aile içinde tüketilmesi, vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca alkollü içkiler tanımına giren ürünlerin, tıbbi veya bilimsel amaçlarla kullanılması durumunda istisnaların uygulanabileceği belirtilmiştir. Tütün ürünlerinde ise, tütünün kullanım amacı göz önüne alınarak bazı istisnalara yer verilmiştir.

Özel tüketim vergisi kanununda, Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi uygulamalarında farklı olmasına neden olan ihracat istisnasına yer verilmiştir. Varış ülkesinde, vergileme ilkesinin zedelenmemesi için böyle bir düzenlemeye yer verilmiştir. Kanuna göre, malın hangi amaçla üreticiden alındığına bakılmaksızın teslim anında özel tüketim vergisi doğacak ve ülke sınırları içinde ödenecektir. Bu ürünlerin ihracı söz konusu olduğunda, ihracatçının ürünler dolayısıyla ödediği özel tüketim vergisini belgelemesi halinde ödenen vergi iade olunacaktır.

Ayrıca, üreticiden ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim edilen mallar için hesaplanan özel tüketim vergisinin tecil ve terkin edilmesi imkanı tanınmıştır. İhracatçıya teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilir. İhraç gerçekleştirilmezse tecil edilen vergi gecikme zamlarıyla birlikte tahsil edilir.

Türkiye'de varış ülkesinde vergileme ilkesinin gerçekleştirilmesi için getirilen ihracat istisnası, yerinde bir uygulamadır. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta, ihracat sırasında yapılacak iadenin, yurt içinde ödenen vergi miktarından fazla olmamasıdır. Ayrıca, özel tüketim vergisi, katma değer vergisinin matrahı içinde de yer aldığından, ihracat sırasında yapılacak katma değer vergisi iade tutarını da etkileyecektir.

H- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN MATRAHI BAKIMINDAN

SORUNLAR

Avrupa Topluluğu'nda uygulanan özel tüketim vergisinin matrahı, verginin spesifik tutarlarda alınmasından dolayı malın fiziki bir ölçüsüdür. Madeni yağlarda vergi, malın litresi üzerinden, alkol ve alkollü içeceklerde malın hektolitresi üzerinden, bira ve şarapta alkol derecesi üzerinden vergi alınmaktadır. Sigaralarda ise matrah, alınan vergilere göre değişik şekillerde belirlenmiştir.

Sigaralar üzerinden alınacak spesifik verginin matrahı, mamul madde birimi; ad valorem özel tüketim vergisinin matrahı maksimum perakende satış fiyatıdır.

Özel tüketim vergisi kanununda, özel tüketim vergisinin matrahı kapsam içindeki malların ilk edinimi, teslimi ve Türkiye'de serbest dolaşıma girişinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. Ancak, III sayılı listede yer alan tütün mamullerinin matrahı, bu malların nihai tüketiciye satışı anında uygulanan perakende satış fiyatından katma değer vergisi ve hesaplanacak özel tüketim vergisinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar olacaktır.

I- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ORANI VE TUTARI BAKIMINDAN

SORUNLAR

Avrupa Topluluğu'nda özel tüketim vergisi kapsamına giren mallara uygulanacak vergi miktarlarını belirleyen Oran Direktiflerinde, sigaralar üzerinden alınan vergiler hariç olmak üzere, vergiler spesifik tutarlarda belirlenmiştir. Sigaralarda ise belirlenen spesifik vergiye ek olarak perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan ad valorem vergi getirilmiştir. Bu konuda oran belirleme yetkisi, üye ülkeye aittir. Oran direktiflerde, çeşitleri itibariyle ürünlere uygulanacak minimum vergi tutarları verilmiş, fakat maksimum tutarlar belirtilmemiştir. Bundan dolayı üye ülkelerde, ürünler üzerinden alınan vergilerde büyük farklılıklar olmakta, vergi oranları ve tutarları konusunda istenilen uyumlaştırma sağlanamamaktadır. Örneğin, Avusturya'da kurşunlu benzinin litresinden 48 ECU vergi alınırken, İspanya'da 399 ECU vergi alınmaktadır.

Konsey tarafından belirlenen minimum vergi tutarı kurşunlu benzinde 337 ECU iken, üye ülkelerin vergi tutarlarındaki büyük farklılıklar uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır.

J- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ÖDENMESİ BAKIMINDAN SORUNLAR

Yatay direktife göre, her üye devlet vergilendirme ve verginin toplanması ile ilgili hükümleri düzenlemekle yükümlüdür. Ancak yatay direktif istisnalar dışında, eksilmeye maruz kalan malların da vergilendirileceğini belirtmiştir.

Özel tüketim vergisi kanunu göre, mükellef, malın değeri üzerinden hesaplanan vergi özel tüketim vergisini, bir sonraki ayın 25'ine kadar, katma değer vergisi açısından bağlı bulunduğu vergi dairesine ilgili beyannameyi vermek ve vergiyi ödemekle yükümlüdür.

Önemle belirtilmesi gereken husus, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olmaması nedeniyle, Konsey'in çıkardığı direktifleri uygulamakla yükümlülüğü olmadığıdır. Türkiye, Avrupa Birliği'ne tam üye olmadığı sürece, sadece Avrupa Topluluğu ile imzalamış olduğu hukuki metinlerdeki hükümleri yerine getirmekle yükümlüdür.

IV- TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMA SONUÇLARI İLE KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

A- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE YAPILAN ELEŞTİRİLER

1- Özel tüketim vergilerinin sayısının çokluğu, bunlar açısından yapılmaya çalışılan harmonizasyon çalışmalarını zorlaştırmaktadır.

2- Vergi miktarının çok büyük oranlarda artırılabilme yetkisinin bulunması ciddi sorunlar doğuracaktır. Kanunda, bazı hallerde, 4 ve 5 katına kadar vergiyi artırabilme yetkisi tanınmaktadır². Bu konunun Türkiye'de mevcut sistem çerçevesinde ve vergi hukuku ilkeleri ışığında değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü bu yetkilendirme, verginin yasallık ilkesine aykırıdır.

² Özel Tüketim Vergisi Kanunu md.12

3- Vergiyi kimin ödeyeceği hususu açık değildir. Her üye devlet, bu konuda kendi prosedürlerini uygulayacaktır.

4- Oranlardaki farklılıklar vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi olumsuz etkilemektedir.

5- Kolalı içeceklerinde kapsama dahil edilmiş olması sebebiyle, ileride ayırımcılık açısından Avrupa Topluluğu ile aramızda sıkıntılar olacaktır.

6- Mükellef sayısının otomobil dışında 1500 civarında olması beklenmekte ve bunun kayıt dışılığın önlenmesine yardımcı olacağı belirtilmektedir³. Kayıt dışı problemi; mükellef sayısının dışında, idare ile yakından ilgili olup, vergilere bakış açısının ciddi olarak değiştirilmesini gerektirmektedir.

7- Kanunda belirtilen az sayıda mal grubu ile sağlanan basitleştirme ve bu sebeple mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarını sağlamak, yapılan düzenlemeler çerçevesinde gerçekleşecek bir hedef olarak gözükmemektedir. Ayrıca Kanun daha tasarı halinde iken, dikkate alındığı söylenen Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi sisteminin temel kural ve ilkelerini bu kanunda bulmak oldukça güçtür.

8- Özel tüketim vergileri, yapıları itibariyle en çok talep edilen mallar üzerine konacağı için, daima mükelleflerin tepkisini çekecek ve ayrıca bu malların bir kısmının özellikle de keyif verici ürünler olması, tepkileri iyice artıracaktır.

9- Özel tüketim vergisi kanununun, çeşitli fon ve payları kaldırdığı, birleştirici, bütünleştirici olduğu ifade edilmesine karşın, 17. madde ile vergi paylaşılırken, Mera fonu, Federasyonlar fonu vb. gibi eski yükümlülüklerin özel hesap şeklinde yeniden konulması ve canlandırılması ve bu harcamaların, kamu harcamalarının denetimini düzenleyen yasalardan muaf tutulması da çelişkili bir durumdur.

10- Verginin baştan beri bilinen ve bir siyasi tercih niteliği gösteren temel bir sakıncası da, hemen hemen tamamı günümüzde normal mal halini almış, katma değer vergisindeki % 26 ve % 40'lık listede yer alan malları, kapsama IV. liste olarak dahil etmesidir.

³ Radikal Gazetesi, 10.04.2002, s.13

Bu düzenleme görünürde katma değer vergisini üç listeye indirmiş ve Avrupa Birliği'nin harmonize yapısına uydurmuş görünse de, bu mallara getirilen % 6.7'lik özel tüketim vergisinin, katma değer vergisinde indirim konusu yapılamaması ve daha önce indirilecek katma değer vergisi olarak hesaplanan katma değer vergisinden düşen miktarları azaltıp, bir maliyet unsuru halini alması ve vergi mükerrerliği sebebiyle işletmeler açısından bir olumsuz etki yapacağı unutulmamalıdır.

11- "Varış ülkesi prensibi" çerçevesinde mallar, ihraç edilen veya gönderilen ülke tarafından satışa konu olduğunda vergilenebilecektir. Ancak bu durumda da vergi gelirleri, malların üretildiği ülkelerde değil satışa konu edildiği ülkelerde toplanacaktır⁴.

Bir başka ifadeyle, katma değer vergisinde normal orana tabi olması gereken mallar hasılat endişesi ile Avrupa Birliği'nde olmayan bir uygulama ile zorlanarak bazı durumlarda gereksiz biçimde katma değer vergisi sistemini de bozar bir niteliğe büründürülmüştür.

B- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AKSAYAN YÖNLERİ

1- Özel tüketim vergisinin tek safhada alınmasından dolayı, vergi yükü ödeyenin üzerinde kalacak, prensip olarak nihai tüketicinin ödemesi gereken bu vergi nihai tüketicisiye dolaylı olarak yansiyacaktır.

2- Özel tüketim vergileri, gelişmekte olan ülkelerde olumlu özelliklerinden dolayı tercih edilseler de, vergide adalet ilkesine ters düşmektedirler. Yani bu vergiler, maliye teorisinin en temel çelişkisi olan etkinlik/ adalet çelişkisinin en somut örnekleri arasında yer alırlar. Zira bu vergilerin sadece talebinin fiyat esneklikleri değil aynı zamanda talebinin gelir esneklikleri de düşük olduğundan, bu vergilerin uygulandığı ürünlerin düşük gelirli bütçesi içindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazladır. Bunun anlamı, bu vergilerin regresif (tersine artan oranlı) oldukları ve vergi yükünün asıl olarak düşük ve sabit gelirli gruplar üzerinde kaldığıdır.

⁴ M. AUJEAN - K. LENNAN: The Community Internal Market, Direct and Indirect Taxation Issues, St. Martin's Press, 1989, s.s.15-19

5- Özel tüketim vergisini diğer dolaylı vergilerden ayıran önemli bir ayrıcalıkta, özel tüketim vergisinin tüketici tercihlerini etkileyebilmesidir.

6- Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, katma değer vergisinin yanı sıra, ithalat, imalat veya ilk edinim aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanmaya başlanacaktır.

7- Özel tüketim vergisiyle, kapsamına giren malların vergilendirilmesine ilişkin yapının basitleştirilmesi ve basitleştirilen bu yapı yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü katılımlarının sağlanması söz konusu olacaktır.

8- Dolaylı vergiler alanında, Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması konusundaki orta vadeli taahhütlerimiz yerine getirilebilecektir.

9- Özel tüketim vergileri belirli malları kapsamakta ve de verginin oranı yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklılık öngörülmemektedir.

10- Mallar üzerindeki mevcut vergi yükü korunmaktadır.

11- Özel tüketim vergisi yerli sanayi aleyhine bir sonuç doğurmamaktadır.

12- Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak ve bazı kamu kurum ve kuruluşlarına bütçe dışından fon aktarabilmek üzere alınan çeşitli fon, vergi ve payların yarattığı karmaşık sistemin “**Özel Tüketim Vergisi**” adı altında toplanmasını sağlamak, yani çeşitli adlarla alınan vergi, fon ve paylar tek bir vergiye dönüştürülmektedir.

13- Davranışları etkileyici işlevi bulunan özel tüketim vergilerinin bir başka işlevi de, çevre kirliliğine karşı savaşmakta kullanılmasıdır. Belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin çevreye verdiği kirlilikleri ve dış zararları önlemek amacıyla iç maliyet haline sokularak uygulamaya konulan özel tüketim vergileri, kaynakları daha rasyonel bir şekilde kullanmak ve topluma daha yüksek fayda sağlamak amacıyla da kullanılabilir⁶.

14- Özel tüketim vergileri, sosyal faydaları düşük diğer bir ifadeyle sosyal zararlarının yüksek olduğu kabul edilen malların tüketiminin kısılması amacıyla da kullanılabilir.

⁶ Salih TURHAN: Vergi Teorisi ve Politikası a.g.e., s:263

Örneğin, alkollü içkiler ile sigara gibi alışkanlık yapan ve insan sağlığını olumsuz etkileyen mallara hemen hemen her ülkede bu tür vergiler konularak, bu maddelerin tüketiminin kısılması planlanmaktadır⁷.

15- Katma değer vergisinde mahsup sistemi vardır ve satılan mal veya ifa edilen bir hizmet üzerinden alınan katma değer vergisi, bu mal ve hizmetlerin edinimlerinde yüklenilen katma değer vergisinde mahsup edilmektedir. Oysa ki özel tüketim vergisi tek aşamada (üretim, satış veya ilk edinim) alındığı için mahsup sistemi söz konusu değildir. Ancak bu genel prensibin sadece bir istisnası vardır. Özel tüketim vergisi kanununun “Vergi İndirimi” başlıklı 9. maddesine göre; “Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre vergiden indirilir.”

16- Özel tüketim vergileri kolay, hızlı ve tepkisiz hasıla yaratma özelliğine sahip bir vergi türüdür. Bu anlamda gelişmiş ülkelerde bu vergiler, daha ziyade olumsuz dışsallıkları azaltmak, çevreyi korumak ve zararlılarla mücadele etmek amacıyla regülasyona alternatif olarak uygulanmaktadırlar. Bununla birlikte bu vergi, mevcut katma değer vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak da düşünülebilir.

17- Özel tüketim vergisi, katma değer vergisi gibi tüm mallardan ve hizmet ifaları üzerinden alınmamaktadır, sadece listede yer alan bazı mallar üzerinden alınmaktadır. O yüzden de özel tüketim vergisi, kısmi bir harcama vergisi niteliğindedir.

18- Özel tüketim vergisinin yasalaşmasıyla, söz konusu bazı vergi, pay ve yükümlülükler “**Özel Tüketim Vergisi**” adı altında tek bir çatıda toplanarak, hem vergi sisteminde bir sadeleşme ve yalınlık sağlanmış oldu, hem de mükellefler nereye, niçin, ne kadar vergi ödediklerini açıkça görmüş oldular.

⁷ İ. DÜVEZ-A. UYAR: a.g.e., s:80

Bu durum aşağıdaki tablo da çok net olarak görülmektedir⁸.

	I SAYILI LİSTE	II SAYILI LİSTE	III SAYILI LİSTE	IV SAYILI LİSTE
ÖTV'DEN ÖNCE	Akaryakıt Tük. Vergisi	Taşıt Alım Vergisi	Ek Vergi	
	Akaryakıt Fiy.İst. Fonu	Ek Taşıt Alım Vergisi	Eğit.,Genç.,Spor, Sağ.,Hiz.Vergisi	
		Trafik Tescil Harcı	Malul,Şehit;dul ve Yet. Payı	
		Çev.Kirliliğini Önleme Fonu	Savunma San.Des.Fonu	
		Özel İşlem Vergisi	Tütün Fonu	
		Eğitime Katkı Payı	Toplu Konut Fonu	
			Mera Payı	
			Federasyonlar Fonu	
	KDV	KDV	KDV	KDV
ÖTV'DEN SONRA				
	ÖTV+KDV	ÖTV+KDV	ÖTV+KDV	ÖTV+KDV

⁸ Ahmet KAVAK: "Özel Tüketim Vergisi Uygulamasına İlişkin Sorunlar", Vergi Sorunları, Sayı:174, Mart 2003, s.21

27- Özel tüketim vergisi kanunu ile, Avrupa Birliği vergi sisteminde yer almayan “Ek Taşıt Alım Vergisi” ve “Ek Vergi” uygulamalarının yürürlükten kaldırılmış olması da, üye ülkelerle vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması başlangıcında atılmış olumlu adımlardan biridir.

28- Tütün mamulleri ile alkollü içkilerden özel tüketim vergisi alınmasında, Avrupa Birliği kriterlerine uyum sağlanması amacıyla verginin, alkol derecesine göre tespit edilmesi benimsenmiştir.

29- Özel tüketim vergisi gelirlerinin tamamının, bütçeye gelir olarak aktarılması suretiyle, ilgili kurumlara bütçeden pay verilmesi uygulamasına geçilecektir.

30- % 26 ve % 40 KDV oranı uygulanan III ve IV sayılı katma değer vergisi listelerindeki mallar, özel tüketim vergisi kapsamına almış olup, özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle bu listeler 2002/4480 s. BKK ile iptal edilmiştir. Böylece, sadece indirimli ve genel oranda katma değer vergisi uygulanmak suretiyle katma değer vergisinin de sadeleşmesi sağlanarak, dolaylı vergi yapımızda, Topluluk mevzuatına uyum için gerekli adımlar atılmıştır. % 26 ve % 40’lık oranların iptal edilmesi, üretim veya ithalattan tüketime kadar her safhada uygulanan katma değer vergisi oranının yüksekliğinden kaynaklanan kayıt dışı kalma eğilimlerinin azalmasına yol açabilecektir. Ayrıca özel tüketim vergisinin, katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi mükelleflere ilave bir külfet getirmemekte, aksine az da olsa mükelleflere bir avantaj sağlamaktadır¹⁰. Bunu bir örnekle açıklarsak;

<u>ÖTV’ den Önce ;</u> Buzdolabı	100 TL,
%26 KDV	<u>26 TL,</u>
TOPLAM	126 TL.
<u>ÖTV’ den Sonra ;</u> Buzdolabı	100 TL,
%6,7 ÖTV	<u>6,7 TL,</u>
KDV MATRAHI	106,7 TL,
% 18 KDV	<u>19,2 TL,</u>
TOPLAM	125,9 TL

¹⁰ Ahmet KAVAK: a.g.m., s.22

31- Vergiden beklenen asıl amaç, yüksek hasılat olduğuna göre, fiyat değişimleri malın tüketimini etkilememesi halinde, bu amaca daha kolay ulaşılır. Bu nedenle vergiye tabi mallar seçilirken alkol, akaryakıt ve tütün gibi fiyat değişmelerine daha az duyarlı mallar seçilmektedir.

32- Toplum tarafından lüks olduğu kabul edilen malların, verginin kapsamına alınması ya da artan oranlı olarak vergilendirilmesi, gelir dağılımını düzeltici etki yapar.

33- Vergiye tabi malların üretim ve satışında devlet kontrolü vardır. Mesela, tütün ve tütün mamullerinin Türkiye’de üretimine, iç ve dış alım ve satımına ilişkin usul ve esaslar 3.1.2002 tarihli ve 4733 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Benzer şekilde akaryakıt ithali ve satışı devlet kontrolündedir¹¹.

Bir ülkede yaşayan insanların tamamı, o ülkedeki mevcut mal veya hizmetlerin tamamından eşit oranda yararlanmayabilirler. Bazı kişi veya kuruluşlar belli mallardan daha fazla yararlanmakla birlikte, bazıları daha az hatta hiç yararlanmayabilir. Özel tüketim vergileri, belirli mal veya hizmet gruplarına uygulanarak, söz konusu mal veya hizmetleri tüketenlerin vergilendirilmeleri sağlanabilir. Burada, vergilemede “Yararlanma Prensibi” ön plana çıkmaktadır. Ayrıca, özel tüketim vergisine tabi malları kullananlar, kullandıkları oranda vergi ödediklerinden, bu vergileme artan oranlı bir vergileme yükü de sağlayacaktır. Örneğin, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi, artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı bir gelir vergisini uygulamanın güç olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde, lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri, gümrüklerle birlikte gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler. Ancak, alışkanlık veren keyif maddeleri üzerinden alınan yüksek oranlı özel tüketim vergilerinin, gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuzdur.

¹¹ Şaban ERDİKLER: Özel Tüketim Vergisi ve Rekabet Hukuku Konulu Panel

Yorumu, Ulusal Politika Araştırmaları Vakfı (UPAV), Ankara 30 Mart 1998, s.44

SONUÇ

Özel tüketim vergisinin uygulamaya geçirilmesi Türkiye'ye bir çok avantajlar getirecektir. Özel tüketim vergisi ile Gümrük Birliği'ne geçilmesi ile ortaya çıkan gelir boşluğunun doldurulması ve yerli üretimin korunması sağlanacaktır. Ayrıca Türkiye'de dağınık bir şekilde uygulanan dolaylı vergilerin tek bir vergi adı altında toplanarak uygulamada kolaylık sağlanması ve bir düzenleme yapılması gerçekleştirilecektir. Bundan başka, vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği vergi mevzuatına uyumlaştırılması gerçekleştirilirken sağlayacağı kolaylıkta göz ardı edilmemelidir.

Türkiye'de KDV ile dolaylı vergilere bir düzenleme getirilmiş fakat, KDV içine alınmayan ve ayrı ayrı uygulanan dolaylı vergiler uygulama bakımından dağınık bir görünüm sergilemektedir. KDV içinde "ek vergi" adı altında alınan vergilerin, akaryakıt tüketim vergisinin ve taşıt alım vergisinin bazı maddelerinin kaldırılması sayesinde vergilerden alınan ve fonlara aktarılan payların kaldırılarak özel tüketim vergisinin uygulanması, mevzuatımızdaki karmaşık uygulamalara son vererek, sadeleşmesini sağlayacaktır. Türkiye ekonomisinin gelişmesini engelleyen faktörlerden birisi olan ve gelir ve harcamalarının denetlenmesi konusunda zorluklar yaratan fonların kaldırılarak, fonlara aktarılan payların vergi gelirleri şeklinde uygulanması, vergi gelirlerinin ek kaynak yaratmaksızın artırılmasını sağlayacaktır. Özel tüketim vergisinin uygulanması Gümrük Birliği'nin Türkiye ekonomisine getireceği diğer olumsuzlukları giderecek ekonomik tedbir aracı olarak da uygulanacaktır. Özel tüketim vergisi üzerinden alındığı malın fiyatını alınan vergi kadar artıracaktır. İthalatta ithal edilen mal üzerinden vergi alınması malın fiyatını artıracaktır. Talebin fiyat esnekliğinin yüksek olduğu durumda vergi dolayısıyla artan fiyat karşısında talep azalacak, dolayısıyla ithalat bu yolla kısılarak yerli ürünlere doğru talep yönü değiştirilecektir. İhracatta ise, ihraç edilen malların istisna kapsamına alınması mal fiyatlarını düşürecek, ihracatın yapılacağı ülkede ihraç edilen ürünün talep esnekliği ve ihraç yapılan ülkede uygulanan özel tüketim vergisi oranına göre ihracat miktarı değişecektir. Bütün bu faktörler dikkate alındığında, bu verginin Türkiye'de uygulanmasına başlanması büyük bir adımdır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR**KİTAP VE MAKALELER**

AKDOĞAN, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1996

ALEXANDER, J.Robert; İktisadi Kalkınmanın Esasları, (Çev: Arif T. Payashoğlu), Türkiye Milli Gençlik Teşkilatı Yayınları, Ankara 1964.

ATEŞ, Mehmet; “Avrupa Birliği’nde ve Türkiye’de Sigaranın Vergilendirilmesi ve Vergi Sisteminin AB ile Uyumlaştırılması”, Vergi Sorunları, Sayı:155, Ağustos 2001.

AUJEAN, M.- LENNAN, K.; The Community Internal Market, Direct and Indirect Taxation Issues, St Martin’s Press, 1989.

AYDIN, Fazıl; “Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi-I”, Vergi Sorunları, Sayı:156, Eylül 2001.

BANNOCK, Graham; Taxation In The European Community, Alhenaem Press Ltd., London 1990.

BAŞ, Ali; “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Yayını, Sayı:24, Ankara Ağustos-Eylül 1996.

BATIREL Ö. Faruk; “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, Vergi Dünyası, Sayı:253, Eylül 2002.

BULUTOĞLU, Kenan; Türk Vergi Sistemi, Cilt II, Olgun Kardeşler, Matbaacılık Sanayi, 6. Baskı, Ankara 1979.

BÜYÜKİŞİK, R.Emre; “Özel Tüketim Vergisi Planlamasında Karşılaşılabilecek Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı:254.

CUDİN, Şenol; “Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi”, Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar Yayımları:303, 1988.

ÇAĞAN, Nami; AET Hukukunda Vergilendirme, Olgaç Matbaası, Ankara 1981.

ÇAĞAN, Nami; “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkisi”, T.C.M.B. Avrupa Birliği El Kitabı, Ankara 1995.

ÇAĞAN, Nami; “Avrupa Topluluğu’nda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi”, Çeşitli Açılardan Vergilendirme Sorunları, (IV. Maliye Sempozyuma Sunulan Tebliğ), Lara/ Antalya 21-23 Mayıs 1990

DOĞAN, Uğur; “Özel Tüketim Vergisinin Katma Değer Vergisine Etkisi”, Yaklaşım, Sayı:110, Ağustos 2002.

DOĞAN, Uğur; “Özel Tüketim Vergisi”, Vergi Sorunları, Sayı:174, Mart 2003.

DURMUŞ, Mustafa; “ÖTV Çıkarken”, Yaklaşım, Sayı:114, Haziran 2002.

DÜVEZ, İbrahim - UYAR, Adnan; “ Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, Vergi Dünyası, Sayı:183, Kasım 1996.

EASSON, A.J.; Tax Law And Policy In The EEC, Sweet&Maxwell, London 1980.

EDİZDOĞAN, Nihat; Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri, Bursa Üniversitesi Basımevi, Bursa 1981.

EĞİLMEZ, Mahfi; “ Avrupa Ekonomi Topluluğu’nda Katma Değer Vergisinin Uyumlandırılması”, Maliye Dergisi, Ocak- Şubat 1981.

ERDİKLER, Şaban; “Özel Tüketim Vergisi ve Rekabet Hukuku” Konulu Panel Yorumu , Ulusal Politika Araştırmaları Vakfı, Ankara 30 Mart 1998.

ERGİN, Metin; “ Yunan Vergi Uygulaması”, Maliye Dergisi, Mayıs- Haziran, 1994.

ERGİNAY, Akif; Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Çağ Matbaası, Ankara 1982.

ERKAN, Mehmet; “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi Özel Tüketim Vergisi”, Vergi Dünyası, Sayı:251, Temmuz 2002.

GUIEU, Pierre; “AET’ de Vergi Politikası”, Vergi Reformları, (Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları), İstanbul İktisadi ve Ticari Akademisi Yayını No:3, İstanbul 21-23 Ocak 1981.

HALLER, Heinz; Maliye Politikası (Çev: Salih TURHAN), İstanbul Üniversitesi Yayınları , İstanbul 1981.

KANBAR, Aysel; “ ÖTV Çözüm Değil”, Ekonomi Gazetesi, 11.03.1996.

KANDEMİR, Hüseyin; “AT’ de Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması” Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1 Sayı:6, Eylül 1993.

KAVAK, Ahmet; “Özel Tüketim Vergisi Uygulamasına ilişkin Sorunlar”, Vergi Sorunları, Sayı:174, Mart 2003.

KAYA, Mehmet; “İthalatçılarda ÖTV Sevinci”, Ekonomik Bülten, 18-24 Aralık, 1995.

KAYA, N. Yalçın- BOZKIR, Müjdat; “Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci”, Vergi Sorunları, Sayı:166, Temmuz 2002.

KAZICI, Sami; “KDV Teorisi ve AT’ de Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma”, Tıpkı Basım, Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Özel Sayısı, Ankara 1988.

KILIÇ, Y.Handan- Metin, ÖLÇEK; “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye’nin Birlik Mevzuatına Uyumu”, Vergi Sorunları, Sayı:150, Mart 2001.

KIZILOĞLU, Şükrü; “Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması”, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1996.

KOPITS, George; Tax Harmonization In The European Community, Policy Issues and Analysis, International Monetary Fund, Washington / U.S.A,1992.

KULU, M. Bahattin; “Özel Tüketim Vergisine Geçilirken AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?”, Yaklaşım, Sayı:112, Nisan 2002.

MAVRAL, Ülker; “Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları”, Vergi Sorunları, Sayı:166, Temmuz 2002.

NADAROĞLU, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul 1985.

NOHUT, Mürüfet; “Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler-I”, Yaklaşım, Sayı:113, Mayıs 2002.

NOHUT, Mürüfet; “Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler-II”, Yaklaşım, Sayı:114, Haziran 2002.

OKTAR, Kemal; “Neden ÖTV?”, Vergi Dünyası, Sayı: 249, Mayıs 2002.

OKUMUŞ, Semi- ERDEL, Veysel; “Avrupa Birliği’nde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Çalışmaları”, Yaklaşım, Sayı:113, Mayıs 2002.

ÖNCEL, Mualla; Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırılması, Olgaç Matbaası, Ankara 1981.

ÖNCEL, Mualla; Gider Vergileri, Sevinç Matbaası, Ankara 1967.

ÖNCEL, Mualla; Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1989.

- ÖNDER, İzzettin; “ Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler”,
Maliye Yazıları, Sayı:7, Haziran-Temmuz 1987.
- ÖNOL, Gürcan; Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Vergi
Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482,
Ekim 1997.
- ÖZER, Atilla; Gerekçeli ve 1961 Anayasasıyla Mukayeseli 1982 Anayasası,
Bilim Yayınları, Ankara 1984.
- ÖZTÜFEKÇİ, M. Ali; “Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon ve
Payların, Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, Vergi Sorunları,
Sayı:166, Temmuz 2002.
- ÖZYER, Mehmet Ali; “Özel Tüketim Vergisi Tasarısı Hazırlıkları”, Vergi
Dünyası, Sayı: 246, Şubat 2002.
- PERKINS, Callis- SNODGRASS, Roemer: Economics Of Development, London
1995
- SAVAŞ, Vural; Kalkınma Ekonomisi, Beta Basım Yayın Dağıtım
A.Ş., İstanbul 1986.
- SCHMÖLDERS, Günter; Genel Vergi Teorisi, (Çev. S.TURHAN), Gözden
Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, İ.Ü.İ.F., Mal. Ens. Yayını, No:55,
Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976
- SUER, M. Ziya; AB’de Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine
Etkileri, Cilt 2, Ankara Eylül 1999.

SÜZGÜN, S.Zuhal; “Gümrük Birliğinde Gümrük Teşkilatının Fonksiyonu”,
T.C.M.B. Avrupa Birliği El Kitabı, T.C.M.B. Yayınları, Ankara 1995.

ŞİMŞEK, V. Arif; “ Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel
Düzenlemeler”, Yaklaşım, Sayı.49, Ankara Ocak 1997.

TURHAN, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul
1993.

TURHAN, Salih; Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2913/480,
İstanbul 1982.

ÜLGEN, Soner; “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin
Uyumlaştırılması”, Vergi Dünyası, Sayı :237, Mayıs 2001.

DÜLGEROĞLU, Ercan; Kalkınma Ekonomisi, V.Basım, Uludağ Üniversitesi
Basımevi, Bursa 2000.

TEZLER:

COŞKUN, Neslihan; Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği Vergi Sistemine
Uyumlaştırılması Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye
Uygulaması, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Mayıs 1998.

MUTLU, Hakan; Avrupa Birliği ile Entegrasyon Sürecinde Özel Tüketim
Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek
Lisans Tezi, Ankara 1997.

DİĞER KAYNAKLAR:

A.E.T. Hukukunda Vergilendirme, Avrupa Ekonomik Topluluğu Komisyonunun “Toplulukta Vergi Sistemlerinin Birbirine Yakınlaştırılması” Hakkında Konsey’e Verdiği Rapor (Çev: M. Öncel, N. Çağan, A. Kumrulu), Olgaç Matbaası, Ankara 1981.

“Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyum”, 17. Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları:185, Fethiye 22-25 Mayıs 2002.

Inventory Of Taxes Levied In Member States Of The European Cominities By The State And The Local Authorities, ECSC-EEC-EAEC, Bruksels / LUXEMBURG, 1993.

İktisadi Kalkınma Vakfı, AT Dolaylı Vergilere Uyum Alt Komisyonu Raporu, İstanbul Şubat 1989

Gümrük Birliği Rehberi, Emlak Bankası Eğitim Müdürlüğü Yayınları, 1996

Taxation In The Single Market, Luxemburg: European Documentation, Office For The Official Publications Of The European Communities, 1992.

T.O.B.B. (Türkiye Odalar ve borsalar Birliği) Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.O.B.B. Genel Yayını: 359, Ankara Mayıs 2001.

Radikal Gazetesi, 10.04.2002.

“100 Soruda Ö.T.V.”, Vergi Sorunları, Sayı:167, Ağustos 2002.

www.cnle.org/nle/crs.reports

www.tobaccofreekids.org/reports/prices