

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ve MALİ GÜÇ
İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mahmut CEYLAN

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Temel GÜRDAL

HAZİRAN 2010

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ve MALİ GÜÇ
İLKESİ AÇISINDAN ANALİZİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mahmut CEYLAN

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye

Bu tez 25/06/2010 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.



Doç.Dr. Temel GÜRDAL

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme



Doç.Dr. Naci Tolga SARUÇ

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme



Doç.Dr. Fuat SEKMEN

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Mahmut CEYLAN

18 Mayıs 2010

ÖNSÖZ

Özel Tüketim Vergisi Türkiye’de bu ad altında 2002’de uygulanmaya başlamış dolaylı bir vergi türüdür. Anayasal bir zorunluluk olan mali güç ilkesi; kişinin elde etmiş olduğu geliri, serveti ve harcaması ile aynı paralellikte bir vergileme ile maruz kalması (mali gücü ile orantılı vergi ödemesi) gerektiğini ifade etmektedir. Bu çalışmada Özel Tüketim Vergisi ayrıntılı olarak ortaya konulduktan sonra, mali güç ilkesine uygun olup olmadığının değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çalışmayı gerçekleştirirken çok fazla zaman ve emek harcamakla beraber, katlandığım zahmetlere değdiğine inanmaktayım. Bu çalışmanın hazırlanması esnasında yardımlarını esirgemeyen, bu süreçte bana yol gösteren saygıdeğer danışman hocam Doç. Dr. Temel GÜRDAL’a, kıymetli arkadaşım Murat BAYKAL’a, beni yetiştiren anne - babama ve çalışmalarım esnasında desteğini esirgemeyen kıymetli eşime sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim. Bu çalışmanın, yararlanacak olanlara faydalar getirmesini diler, saygılar sunarım.

Mahmut CEYLAN

18 Mayıs 2010

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	vii
TABLO LİSTESİ	ix
ÖZET	xi
SUMMARY	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE İLİŞKİN TEORİK	
AÇIKLAMALAR	5
1.1. Tüketim Vergileri.....	5
1.1.1. Genel Tüketim Vergileri	7
1.1.1.1. Yayıllı Muamele Vergisi	7
1.1.1.2. Toplu Muamele Vergisi	8
1.1.1.3. Katma Değer Vergisi.....	9
1.1.2. Özel Tüketim Vergileri	12
1.2. Özel Tüketim Vergilerinin Teorik Temelleri	14
1.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı	14
1.2.2. Türkiye’de Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Tarihsel Gelişimi.....	15
1.2.2.1. Osmanlı Devletinde Özel Tüketim Vergileri	15
1.2.2.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri	16
1.2.3. Özel Tüketim Vergilerinin Konusu.....	18
1.2.4. Özel Tüketim Vergilerinin Özellikleri	19

1.2.5. Özel Tüketim Vergilerinin Alınma Nedenleri	20
1.2.6. Özel Tüketim Vergilerinin Amaçları	23
1.2.6.1. Ekonomik Amacı	23
1.2.6.2. Mali Amacı.....	24
1.2.6.3. Sosyal Amacı	24
1.2.7. Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	25
1.2.7.1. Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu Yönleri.....	25
1.2.7.2. Özel Tüketim Vergilerinin Olumsuz Yönleri	25
1.3. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Öncesinde Özel Tüketim Vergisi	
Niteliğindeki Mükellefiyetler	26
1.3.1. Akaryakıt Tüketim Vergisi	28
1.3.2. Ek Vergi	30
1.3.3. Taşıt Alım Vergisi.....	32
1.3.4. Ek Taşıt Alım Vergisi	33
1.3.5. Akaryakıt Fiyat İstikrar Fon Payı.....	34
1.3.6. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi.....	35
1.3.7. Mera Payı	37
1.3.8. Malul, Şehit, Dul ve Yetimleri Payı.....	37
1.3.9. Savunma Sanayi Destekleme Fonu	38
1.3.10. Tüketim Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı	38
1.3.11. Tütün Fonu	39
1.3.12. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu	39
1.3.13. Toplu Konut Fonu	39

1.3.14. Trafik Tescil Harçları.....	40
1.3.15. Taşıtların Kayıt, Tescil ve Devrinde Eğitime Katkı Payı	40
1.3.16. Taşıtların Kayıt ve Tescil Devrinden Alınan Özel İşlem Vergisi	40
1.3.17. Federasyonlar Payı	41
BÖLÜM 2: 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU, KAPSAMI	
VE ÖTV İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	42
2.1. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	42
2.2. 4760 Sayılı Kanunun Gerekçesi	42
2.3. 4760 Sayılı Kanunla Konulan Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri	45
2.4. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu	46
2.4.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu	46
2.4.2. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	49
2.4.3. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu.....	50
2.4.4. Özel Tüketim Vergisinde Müteselsil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması	51
2.4.5. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar	52
2.4.5.1. İstisnaların Sınırı	53
2.4.5.2. İhracat İstisnası.....	53
2.4.5.3. Diplomatik İstisna	54
2.4.5.4. Diğer İstisnalar	55
2.4.5.4.1. İthalat İstisnası	55
2.4.5.4.2. Silahlı Kuvvetlerin Alımlarına İlişin İstisna	57
2.4.5.4.3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna.....	57
2.4.5.4.4. Malul ve Sakatların Taşıtların Alımlarına İlişkin İstisna	58

2.4.5.4.5. Kamu Kuruluşlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna	59
2.4.5.4.6. Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna	59
2.4.5.4.7. Türk Hava Kurumu ve Başbakanlığın Bazı Taşıtlarına İlişkin İstisna	59
2.4.6. Özel Tüketim Vergisinin Tecil ve Terkini	59
2.4.7. Özel Tüketim Vergisinde Vergi İndirimi	60
2.4.8. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ve Oranları	61
2.4.8.1. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı	61
2.4.8.2. Özel Tüketim Vergisinin Oranı	62
2.4.8.3. Özel Tüketim Vergisi Oranlarında Yapılan Değişiklikler	64
2.4.9. Özel Tüketim Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi	68
2.4.10. Özel Tüketim Vergisinin Belgelerde Gösterilmesi, Matrahta, Vergide ve Mükellefiyette Değişiklikler	70
2.4.11. Gümrük İdarelerince Alınan Özel Tüketim Vergisi	71
2.4.12. Özel Tüketim Vergisinin Hasılatının Paylaşımı	71
2.5. Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemeler	72
2.5.1. Bakanlar Kurulu Kararları	72
2.5.2. Genel Tebliğler	76
2.5.3. İç Genelgeler	81
2.5.4. Genel Yazılar	82
2.5.5. Sirkülerler	83
2.5.6. Muktezalar(Özelge)	84

**BÖLÜM 3: ÖTV'NİN MALİ GÜÇ İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ
İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.86**

3.1. Mali Güç İlkesine İlişkin Teorik Açıklamalar	86
3.1.1. Mali Güç Kavramı.....	88
3.1.1.1. Ödeme Gücü.....	90
3.1.1.2. Eşitlik	90
3.1.1.3. Adalet	90
3.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergilemede Mali Güç İlkesine Yönelik Düzenlemeler	91
3.1.2.1. 1961 Anayasası	91
3.1.2.2. 1982 Anayasası	92
3.1.3. Mali Gücü Temsil Eden Unsurlar	94
3.1.3.1. Gelir.....	94
3.1.3.2. Servet	95
3.1.3.3. Tüketim	95
3.1.4. Mali Güç İlkesini Gerçekleştirmede Kullanılan Teknikler	96
3.1.4.1. Artan Oranlılık	97
3.1.4.2. En Az Geçim İndirimi	98
3.1.4.3. Ayırma Prensibi Uygulaması	99
3.2. Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergileri	100
3.2.1. Tütün Mamulleri	102
3.2.2. Alkollü Ürünler	104

3.2.3. Petrol Ürünleri.....	106
3.3. Türk Özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisine Uyumu	
Açısından Değerlendirilmesi.....	108
3.3.1. Verginin Konusu Açısından Uyum.....	109
3.3.2. Vergi Mükellefi Açısından Uyum.....	111
3.3.3. Verginin İstisnası ve Muafiyeti Açısından Uyum.....	111
3.3.4. Vergi Matrahı ve Oranları Açısından Uyum.....	112
3.4. Türk Özel Tüketim Vergisinin Mali Güç İlkesi Açısından Genel Olarak	
Değerlendirilmesi.....	114
3.4.1. En Az Geçim İndirimi Açısından Özel Tüketim Vergisinin	
Değerlendirilmesi.....	122
3.4.2. Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Özel Tüketim Vergisinin	
Değerlendirilmesi.....	123
3.4.3. Ayırma İlkesi Açısından Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi.....	124
3.5. Türk Özel Tüketim Vergisi ile Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisinin Mali	
Güç İlkesi Açısından Karşılaştırılmalı Analizi	124
SONUÇ.....	144
KAYNAKÇA	151
EKLER.....	167
ÖZGEÇMİŞ.....	187

KISALTMALAR

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
ÖTVGT	: Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
VUK	: Vergi Usul Kanunu
ATV	: Akaryakıt Tüketim Vergisi
ATVK	: Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
DTM	: Dış Ticaret Müsteşarlığı
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
AFİP	: Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı
FK	: Finansman Kanunu
TAV	: Taşıt Alım Vergisi
BG	: Beygir gücü

A.Ş.	: Anonim Şirketi
LPG	: Liquefied Naturel Gas: Sıvılaştırılmış Petrol Gazı
TL	: Türk Lirası
YTL	: Yeni Türk Lirası
Lt	: Litre
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
AB	: Avrupa Birliği
G.T.İ.P.	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları
GK	: Gümrük Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
İŞKUR	: İş ve İşçi Bulma Kurumu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
EEC	: European Economic Community: Avrupa Ekonomik Topluluğu
NATO	: North Atlantic Treaty Organization: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
Kg	: Kilogram
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
TV	: Televizyon
MWh	: Megavatt saat
cm³	: Santimetreküp
GSYİH	: Gayri safi yurt içi hasıla
EU	: <u>European Union</u> : Avrupa Birliği
RG	: Resmi Gazete
E.T.	: Erişim Tarihi

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: ÖTV'den Önceki ve Sonraki Sistemdeki Karşılıklar	28
Tablo 2: Akaryakıt Tüketim Vergisi Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)	29
Tablo 3: Ek Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyar).....	31
Tablo 4: Bakanlar Kurulu'nun ÖTVK ile ilgili Aldığı Kararlar.....	73
Tablo 5: ÖTVK ile ilgili Genel Yazılar	83
Tablo 6: Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Tütün Mamulleri).103	
Tablo 7: Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Alkollü Ürünler) ..104	
Tablo 8: Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Petrol Ürünleri)....106	
Tablo 9: Motorlu Taşıtlı Alımında Uygulanan Vergilerin AB ile Karşılaştırılması ...113	
Tablo 10: Türkiye'de Dolaylı – Dolaysız Vergi Dağılımı(%)	125
Tablo 11: Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yüzde Payları	128
Tablo 12: Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Tahsilatının Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki Yüzde Payları (2002 - 2009).....	130
Tablo 13: Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH İçerisindeki Yüzde Payları	131
Tablo 14: ÖTV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002 - 2009).....	133
Tablo 15: ÖTV'nin Merkezi Yönetim Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002-2009)	134
Tablo 16: ÖTV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002 - 2009).....	135

Tablo 17: Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları	137
Tablo 18: ÖTV Gelirleri Tahmin ve Gerçekleşmeleri (bin TL).....	139
Tablo 19: ÖTV Gelirleri Tahakkuk – Tahsilat Değişimi (bin TL)	141
Tablo 20: Yıllar İtibari İle ÖTV'nin Gelir Artış Yüzdeleri ve Esneklikleri(2002-2009).....	143

Tezin Başlığı: Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi	
Tezin Yazarı: Mahmut CEYLAN	Danışman: Doç. Dr. Temel GÜRDAL
Kabul Tarihi: 25.06.2010	Sayfa Sayısı: xii (ön kısım) + 166 (tez) + 21(ekler)
Anabilim dalı: Maliye	Bilim dalı: Maliye
<p>Üretimden ya da üretimin belirli bir aşamasından genel olarak alınmayıp da tek tek belirlenen bazı ürün ve hizmetlerden alınan vergilere, özel tüketim vergisi denilmektedir. ÖTV ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunların sadece birinde belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınmaktadır. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12.06.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun yürürlüğe girmesiyle 16 adet vergi, harç, pay ve fon yürürlükten kaldırılmıştır. Özel Tüketim Vergisinin konusunu; akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, sigara, alkollü - kolalı içecekler ve lüks tüketim malları oluşturmaktadır.</p> <p>Belirli koşullar altında ÖTV, vergi yükü ve gelir dağılımında adaleti sağlamada, toplum için zararlı malların tüketimlerinin kısılmasında ve çevre kirliliğinin önlenmesinde olumlu neticeler verebilir. Anayasal bir zorunluluk olan mali güç ilkesinin gözetilmesi için vergilendirilecek malların dikkatli seçilmesi gerekir. Toplum tarafından lüks olduğu kabul edilen malların verginin kapsamında olması ile artan oranlılık ve bununla birlikte vergi adaleti sağlanabilir.</p> <p>Çalışmada öncelikle ÖTV teorik bazda ele alınmış, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle, yürürlükten kalkan vergi, harç, pay ve fonlar incelenmiş, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu irdelenmiş, mali güç kavramı açıklanarak, ÖTV’nin mali güce göre vergilendirmeye uygun olup /olmadığı ortaya konulmaya çalışılmış, Avrupa Birliği’nde uygulanan ÖTV ile Türkiye’de uygulanan ÖTV’nin genel uyumu/uyumsuzluğu ve mali gücü ne ölçüde gözettiklerine cevap aranmıştır. Çalışmada Türkiye’de uygulanan ÖTV’nin genel olarak AB ile uyumlu olmadığı, dolaylı vergiler grubundan olan ÖTV’nin mali güç ilkesini gözetmediği birçok açıdan ortaya konulmuştur. ÖTV’nin mali gücü gözetilen yanları da ifade edilmiş ve mali güce daha fazla yaklaşma noktasında yapılabilecekler belirlenmiştir.</p>	
Anahtar kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Mali Güç İlkesi, Vergi Adaleti, Avrupa Birliği	

Title of the Thesis: Excise Tax in Turkey And Its Analysis From The Principle of Financial Strength's Point of View	
Author: Mahmut CEYLAN	Supervisor: Assoc. Prof. Dr. Temel GÜRDAL
Date: 06.25.2010	No. of pages: xii (pre text) + 166 (main body) + 21 (appendices)
Department: Public Finance	Subfield : Public Finance
<p>Taxes which are not collected at the beginning of the production or at some level of the production but collected from some products and services determined individually called as Excise Tax. Excise Tax is collected from the goods and servies determined at the the production and logistics processes or only one of them. Excise Tax Law Number 4760 is declared at the 24783th. Official Newspaper on 06.12.2002 and started going into effect. After this Law taken place 16 taxes, fees, shares and fones are abolished. The subject of Excise Tax are fuel oils, vehicles, cigarette, drinks with alcohol-coke and lux consumption goods.</p> <p>Under some certain conditions Excise Tax can give positive results to provide fairness in pressure of taxation and income distribution, decrease the consumption of the harmful goods and prevent enviromental pollution. In order to keep the principle of financial strength, the taxing goods need to be chosen carefully.Thanks to the goods accepted as luxury is scope of tax and progressive of tax justice can be provided.</p> <p>In this work firstly; Excise Tax is studied theoretically, the taxes, fees, shares and fones which are abolished after Excise Tax Law Number 4760 took place are studied, Excise Tax Law Number 4760 are searched, by filling the meaning of financial strength it is studied that whether Excise Tax is compatible or not for taxing according to financial strength, the general the amount of compatibility of Excise Tax of European Union and Excise Tax of Turkey and how much they (Excise Tax of EU and Excise Tax of Turkey) provide taxing according to financial strength is studied. In this study it is put forth for consideration that the Excise Tax performed in Turkey is not compatible with the Excise Tax in EU besides this it is seen that as an one of the indirect taxes Excise Tax does not care of the principle of financial strength. Excise Tax's sides caring of financial strength's studied too and what should be done to get closer to financial strength.</p>	
Key words: Excise Tax, Principle of Financial Strength, Tax Justice, <u>European Union</u>	

GİRİŞ

Tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan genel tüketim vergileri ile sadece belirli malları konu edinen özel tüketim vergileri olarak ikili bir yapı göstermektedir. Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir. Özel Tüketim Vergisi'nin konusu ülkeden ülkeye değişiklik gösterse bile genel olarak iki tür mal üzerinden alınmaktadır. Bunlar; çay, kahve, sigara, alkol gibi alışkanlık verici maddeler ve kürk, mücevher, motorlu araçlar, elektrikli aletler gibi lüks maddelerdir.

Dünya uygulamalarına bakıldığında, genel tüketim vergileri yanı sıra 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 sağlanması yanı sıra enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir.

Türk vergi sistemi içinde özel tüketim vergisi harcama üzerinden alınan dolaylı bir vergi türüdür. Uzun tartışmalardan sonra ülkemizde Özel Tüketim Vergisi Kanunu 06.06.2002 tarihinde TBMM'de kabul edilmiştir. Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi'nin yürürlüğe girmesiyle dağınık yapı toparlanmış ve sistem sadeleştirilmiştir. Bunun yanında Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlama amacı da ÖTV'nin mevzuatımıza dahil edilmesinde önemli bir etki yapmıştır. Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur. Ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi'nin konusu; akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, sigara, alkollü ve kolalı içecekler ile lüks tüketim mallarıdır. Bu malların kapsama alınması ile yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükün muhafazası amaçlanmış, ilave bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi'nin merkezi yönetim gelirleri içindeki ağırlığına bakıldığında katma değer ve gelir vergisinden sonra en çok tahsilâtı gerçekleşen üçüncü vergi türü olduğu görülmektedir. Özel Tüketim Vergisi'nin vergi gelirleri içindeki ağırlığından dolayı önemi daha artmaktadır.

Vergi adaletinin sağlanması bakımından dikkat edilmesi gereken ilkelerden birisi, mali güç ilkesidir. Mali güç, her bir bireyin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak seviyenin üzerinde kalan servet ve gelirini ifade eder. Mali güce göre yapılan vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri anlamındadır. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanmış olur. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." hükmü ile mali güce göre vergilendirmenin anayasal bir zorunluluk olduğu dile getirilmiştir.

Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi sisteminin temel işleyiş kuralları ve vergi yapısı 25.12.1992 tarihinde çıkarılan 92/12/EEC sayılı direktif ile oluşturulmuştur. Avrupa Birliği belirli grupta mal ve hizmeti özel tüketim kapsamına alarak, bu mal ve hizmetlere özel tüketim vergisi uygulanmasını halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufunun sağlanması amacına dayandırmıştır. Ülkemizde uygulanmaya başlayan Özel Tüketim Vergisi ise Avrupa Birliği uygulamaları ile belli konularda paralellikler gösterse de, fiskal amacın ön planda olması dolayısıyla gerek yüksek oranlarda uygulanması, gerekse daha geniş mal gruplarını ihtiva etmesinden ötürü uyumsuzluklar göstermektedir.

Bu çalışma esas itibari ile Türkiye'de uygulanmakta olan Özel Tüketim Vergisi'nin, mali güç ilkesi çerçevesinde Avrupa Birliği uygulamalarına da bakarak değerlendirilmesini hedeflemektedir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı; 2002 yılında yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nu inceleyerek Özel Tüketim Vergisi'nin mali güç ilkesine uyumlu olup olmadığını mali gücün göstergeleri olan en az geçim indirimi, artan oranlı tarife uygulamaları ve ayırma nazariyesi perspektifinden analiz etmek, Türkiye'de uygulanan Özel Tüketim Vergisi'ni Avrupa Birliği ile karşılaştırarak, mali güce göre vergilendirme açısından yapılması gerekenleri ortaya koymaktır.

Çalışmanın Önemi

Bu çalışma ile ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi'nin mali güç ilkesini ne ölçüde gözettiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, Avrupa Birliği uygulamaları ile karşılaştırmalar yapılarak, Türkiye'deki uygulamanın anayasal bir vergileme ölçütü olan mali güce göre vergilendirmeye uygunluğu ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın Metodolojisi

Özel tüketim vergileri tarihin en eski vergilerindedir. Ancak Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun bu ad altında 2002 yılında yürürlüğe girmesi münasebetiyle, Özel Tüketim Vergisi'ni tüm yönleriyle, (özellikle mali güç ilkesine göre) değerlendiren kaynak sayısının çok kısıtlı olduğu görülmektedir. Özel Tüketim Vergisi uygulamaları ülkeler arasında gerek konuları, gerekse uygulanma yöntemleri açısından farklılıklar gösterse de, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi'nin uyumlaştırması konusunda önemli adımlar atılmış ve üye devletlerin Özel Tüketim Vergisi Mevzuatlarında önemli ölçüde paralellik sağlanmıştır. Çalışmada esas olarak ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi ve mali güç ilkesine uyumu temelinde bir değerlendirme yapılmış olsa da; Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği uygulamaları ile uyumlu ve farklı yönleri ana hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada literatür taraması yapılarak konu derinlemesine incelenmeye çalışılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi'nin mali güç ilkesini ne ölçüde gözettiğini belirlemek amacıyla gerçekleştirilen çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde; genelden özele doğru bir yaklaşımla vergiden yola çıkarak, tüketim vergilerine geçiş yapılmıştır. Öncelikle özet olarak genel tüketim vergileri ele alınmıştır. Burada katma değer vergisine, özel tüketim vergisiyle olan önemli paralelliklerine istinaden detaylıca yer verildikten sonra, tezimin asıl konusu olan özel tüketim vergilerinin teorik temelleri açıklanmıştır. Bölümün sonunda da 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle mülga olan vergi ve benzeri mükellefiyetler incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; öncelikle Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girme sürecine, kanunun özelliklerine, kanunun ihtiva ettiği hükümlere, özellikle kanunda yer alan istisna müessesesine değinilmiştir. Bu arada 2009 yılında etkili olan ekonomik krizden kurtulma çabaları gayesiyle yapılan Özel Tüketim Vergisi indirimi incelendikten sonra; genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar, sirkülerler ve muktezarlar perspektifinden Özel Tüketim Vergisi Kanunu değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Çalışmanın son bölümünde ise; öncelikle anayasal dayanağı ile mali güç ilkesinin teorik çerçevesi ortaya konulmuştur. Akabinde Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi'nin nasıl uygulandığı açıklanarak ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği ile hangi noktalardan örtüştüğü ve/veya çeliştiği belirlenmeye çalışılmıştır. Son olarak da; Özel Tüketim Vergisi'nin Anayasal bir ölçüt olan mali güç ilkesi ile hangi hususlarda uyumlu olduğu, hangi hususlarda ise bu ilkeyi ihlal ettiği ortaya konulmuş, ayrıca mali güç ilkesinin gözetil(me)diğine karine verilerle ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi, Avrupa Birliği ile kıyaslanmıştır.

BÖLÜM 1: ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE İLİŞKİN TEORİK AÇIKLAMALAR

1.1. Tüketim Vergileri

Vergi, “kişilerden kamu harcamalarını karşılamak ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenilen parasal bir yükümlülüktür” (Türk, 1999:98). Bir başka tanıma göre ise; vergi, “devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yüklendikleri mali(fiskal) ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek ve tüzel kişilerden cebren, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak alınan para şeklindeki iktisadi değerlerdir” (Akdoğan, 2004:117).

Tüketim (harcama) vergileri ise, gelir ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan vergilerdir. Gelir ve servet kişilerin vergi ödeme güçlerinin göstergesi olduğu için vergilendirilmektedir. Gelir ve servet, kişilerin mali güçlerini gösterdiği gibi, kişilerin harcamaları da mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Şöyle ki, gelirin elde edilmesinde ve servete sahip olunmasında olduğu gibi, bunların gider olarak harcanmasında da ayrı bir vergi ödeme gücü bulunmaktadır (Aksoy, 1998:362-363).

Gider vergileri, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin aksine, gelirin ve servetin elde edildiğinde değil, harcıandıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak tahsil edilirler (Öncel ve diğ., 2004:399).

Gelirin elde edildiği anda alınan vergiye gelir vergisi, herhangi bir şekilde servete sahip olunması anında alınan vergiye servet veya sermaye vergisi, bunların elden çıkartılması yani harcanması aşamasında alınan vergiye de tüketim vergisi adı verilmektedir (Nadaroğlu, 1996:333). Yani, tüketim vergileri belli bir malın üretimi, tüketimi, satışı veya bir hizmetin ifası üzerinden alınan vergilerdir. 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 (Ülgen, 2001:104). Yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim,

değişim gibi olaylara dayanarak alındıkları için tüketim vergileri gayri şahsi (objektif) vergilerdir. Dolayısıyla, yükümlülerin ödeyecekleri vergi miktarı, gelirlerinin tüketime ayırdıkları kısma göre değişmektedir. Bu yönü itibariyle tüketim vergileri, tersine artan oranlı (ric'i) vergilerdir (Nadaroğlu, 1996:355-356).

Gelir vergisi ile servet vergileri, çeşitli sebepler dolayısıyla bireylerin vergi gücünü tam olarak kavrayamamaktadır. Çünkü, sözü geçen vergilerin yapısal ve teknik özellikleri vergi ödeme gücünü temsil eden gelirin kısmen vergi dışında kalmasına sebep olmaktadır. Çeşitli indirimler, istisna ve muafiyetler gibi sebeplerin yanı sıra, beyana dayanan bu vergilerde doğru beyanda bulunulmaması meşru ve gayrimeşru şekilde vergiden kaçınma imkanlarını artırmaktadır. İşte, gelirin ve servetin harcanması aşamasında ortaya çıkan vergi ödeme gücünü kavrayan tüketim vergileri, gelir ve servet vergilerinin sözü geçen eksikliklerini giderirler. Bu sebeple, tüketim vergileri, vergi sistemleri içinde mali fonksiyonlarının yanı sıra telafi edici fonksiyon özelliğine de sahiptir (Nadaroğlu, 1996:355).

Tüketim vergileri mal ve hizmetlerin fiyatlarının içerisinde gizlenmiş olup mükellefin şahsi durumunu dikkate almadığı için gelir dağılımını bozucu niteliktedir. Alt gelir grubundaki kişilerin marjinal tüketim eğilimlerinin üst gelir grubundaki kişilerin marjinal tüketim eğilimlerinden daha fazla olması tüketim vergilerinin tüketime oranının alt gelir grubundaki mükellefler için daha yüksek olmasına neden olmaktadır (Rakıcı, 2005:74). Yani bireyin geliri artıkça, tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin oranı küçülmekte olduğundan, bu vergileri, gelirin büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda olan düşük gelirli olanların yüksek gelirli olanlara kıyasla daha ağır ödedikleri aşikârdır (Edizdoğan, 2004:303).

Gelir dağılımının adil olmadığı toplumlarda tüketim vergilerinin uygulanması gelir dağılımını daha da olumsuz etkilemektedir. Gider vergilerinin spesifik esaslarla alınması durumunda, gelir dağılımını daha da olumsuz etkilenmektedir (Agun, 2000:1).

Verginin kapsamı, vergiyi doğuran olayın niteliği, vergiye tabi olan mal ve hizmetlerin maddi nitelikleri veya vergilemenin amacı göz önüne alınarak farklı şekillerde sınıflandırılabilen tüketim vergileri, verginin kapsamı temel alındığında Genel Tüketim Vergileri ve Özel Tüketim Vergileri şeklinde sınıflandırılır (Edizdoğan, 2004:304).

Genel tüketim vergilerinin kaynak dağılımında etkinliği sağlaması hedeflenmişken, özel tüketim vergilerinde vergide yararlanma ilkesine uygunluğu sağlamak, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleşmesi, sosyal faydaları düşük ya da sosyal zararları olduğu kabul edilen malların tüketimini kısmak, bazı kuralların veya vergilerin yürütülmesini kolaylaştırmak ya da enflasyonist devrelerde kıt malların kullanımını kısıtlamak gibi amaçlarla uygulandığı görülmektedir (Edizdoğan, 1981).

1.1.1. Genel Tüketim Vergileri

Birtakım istisna ve muafiyetler dışında kalan tüm mal ve hizmetleri kapsamına alan tüketim vergilerine genel tüketim vergileri denir. Genel Tüketim Vergisi kendi içinde Yayılı Muamele Vergisi(çok aşamalı satış vergisi), Toplu Muamele Vergisi(tek aşamalı satış vergisi) ve KDV olarak üçe ayrılır (Pehlivan, 2002:142).

1.1.1.1. Yayılı Muamele Vergisi

Üretim ve dağıtım aşamalarının her birinde satış fiyatı üzerinden alınan vergilere yayılı muamele vergisi denir. Burada esas olan malların; üretiminden toptancıya, toptancıdan perakendeciye, perakendeciden de tüketiciye satılırken satış fiyatı üzerinden vergilendirilmesidir. Verginin konusunun çok geniş olması nedeni ile düşük oranlar üzerinden büyük gelirler elde etmek mümkündür (Edizdoğan, 2004:304-305). Yayılı Muamele Vergilerinde vergiye konu olan mallar, üretimlerinden tüketimlerine kadar geçen iktisadi sürecin her safhasında satış fiyatı üzerinden vergilendirilir. Bu yüzden 'Şelale Vergisi' olarak da ifade edilebilmektedir. Yayılı Muamele Vergisine göre; üretim, toptan ve perakende olmak üzere üç aşamanın ardından tüketiciye ulaşmış olan malın üç defa satış fiyatı üzerinden vergilendirilmesi gerekir (Erdem ve diğ., 2003:164).

Bu vergilerin önemli sakıncaları bulunmaktadır. Genellikle "üretici, toptancı, perakendeci, tüketici" aşamalarından geçen zorunlu ihtiyaç maddelerinin fiyatları, yayılı muamele vergisi uygulaması sonucunda ortaya çıkan ağır vergi yükü sebebiyle yükselmektedir. Bunun yanı sıra firmalarda, daha az vergi ödemek için muamele sayısını azaltmaya çalışmakta ve sırf bu sebeple entegrasyona gitmektedirler. Çeşitli sebeplerle entegrasyonu gerçekleştirilemeyen firmalar ise, gerçekleştirebilenlere oranla nispi olarak daha fazla vergi ödemektedirler. Bu durumda vergi, firmalar arasındaki rekabet eşitliğini bozan bir unsur haline gelmektedir (Nadaroğlu, 1996:362). Yayılı

muamele vergileri ihracatı da menfi yönde etkilemektedir. İhraç edilen malın son aşamasındaki vergi miktarı tespit edilebilmektedir. Vergi iadesi uygulaması söz konusu olsa bile ihracat tam olarak vergiden muaf tutulamamaktadır (Ayhan, 1983).

Yayıllı muamele vergilerinin tek avantajı, birçok aşamada alındıkları için bu vergilere düşük oranların uygulanabilmesi ve bir aşamada vergiden kaçırılabilen malların diğer aşamalarda tekrar kavranabilmesidir (Nadaroğlu, 1996:362).

1.1.1.2.Toplu Muamele Vergisi

Toplu muamele vergisi, vergi konusu olan mal veya malların üretimlerinden tüketimlerine kadar olan aşamalarının sadece birinden alınan vergi olarak tanımlanabilir. Toplu muamele vergileri üç gruba ayrılmaktadır. Malın imalat aşamasında vergiye tabi tutulması İstihsal Vergisi veya Üretim Satış Vergisi, malın toptan ticaret kesiminden perakende ticaret alanına geçişi sırasında bir defada alınan vergiye Toptan Ticaret Vergisi veya Toptan Satış Vergisi ve malın tüketiciye geçişi sırasında bir defada toplu olarak alınan vergiye ise Perakende Ticaret Vergisi veya Perakende Satış Vergisi denmektedir (Turhan, 1998:155).

İktisadi sürecin herhangi birisinde vergiye konu olan mal önceki ya da sonraki aşamalarda vergi dışı kalmaktadır (Erdem ve diğ., 2003:167). Burada yayıllı muamele vergisinin tersi bir durum ortaya çıkmaktadır. Yayıllı muamele vergisinde iktisadi sürecin her aşamasında vergilendirme varken toplu muamele vergisinde yalnızca bir aşamada vergilendirme vardır. Toplu muamele vergileri advalorem vergiler olabilecekleri gibi spesifik vergiler de olabilirler. Advalorem vergiler spesifik vergilere göre gelir dağılımını daha az bozabilirler (Türk, 2001:340).

Verginin matrahı yayıllı muamele vergilerinde olduğu gibi, belli bir aşamadaki satış değildir. Ancak, doğal olarak burada, önceki aşamaların vergisinin mahsubu gibi bir sorun ortaya çıkmaz. Uygulamayla ilgili temel güçlük, firmaların ödenen vergiden kaçınabilmek için vergilenen aşamada gerçekleştirilen faaliyeti ve sağlanan karı diğer aşamalara geçirmeleri çabasıdır (Uluatam, 2001:318).

Gider vergilerinin üretim aşamasında alınmasının bir dizi avantajı bulunmaktadır. Gider vergisinin üretim aşamasında alınması öncelikle, bu safhada mükellef sayısının azlığı nedeniyle, idari kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca, üreticilerin genellikle büyük teşebbüsler

olmaları ve muhasebe usullerine uygun bir şekilde muntazam kayıt ve defter tutmaları da vergi hatalarını azaltıp, kontrolü kolaylaştırır, vergi kaçırmaya engel olur (Öncel, 1967:22).

1.1.1.3. Katma Değer Vergisi

Üretim sonucunda yaratılan iktisadi değer ile üretimde kullanılan girdilerin maliyeti arasındaki fark katma değerdir (Ayhan, 1983:7). Katma Değer Vergisi diğer yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi mal ve hizmetlerin her üretim ve dağıtım aşamasında tek oranlı olarak uygulanan bir muamele (satış) vergisidir (Erginay, 1994:109). Başka bir ifade ile KDV, ara malların ve hizmetlerin bir önceki üretim aşamasından yapılan alışların vergi matrahından düşmesine olanak veren veya her aşamada katma değeri vergileyen bir yayılı muamele vergisidir (Turhan, 1998:159). Ancak yayılı muamele vergileri biçiminde olmasına rağmen KDV'nin farklı özelliği, verginin her aşamada satış bedeli üzerinden hesaplanmasının yanında her üretim ve dağıtım aşamasında yalnızca 'katma değer'in vergiye tabi tutulmasıdır. Diğer yayılı muamele vergilerinde vergi oranı, üretim sürecinde malın her aşamadaki satış fiyatına uygulandığı halde, KDV'de yalnızca meydana gelen katma değer vergilendirilir (Erginay, 1994:109).

İlk kez 1918 yılında, Almanya'da Von Siemens tarafından savunulmuş olmakla birlikte (Bilici, 2004:141), Katma Değer Vergisi ilk olarak 1954 yılında Fransa tarafından uygulanmaya başlanmış, daha sonra ise dünyanın pek çok ülkesi tarafından da benimsenmek suretiyle geniş bir kabul görmüştür (Aydın, 2000:16). Çeşitli ülkelerde yaygın bir uygulama alanı bulan Katma Değer Vergisi, yüzden fazla ülkede uygulanmakta olup, verginin düşük maliyetli ve fazla hasılat yaratıcı bir vergi niteliği taşıması üstünlüğünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2001:410). Bundan başka, KDV enflasyonla mücadelede de etkin bir şekilde hükümetler tarafından kullanılmaktadır. Nitekim, KDV fiyatlarda bir artışa neden olduğundan hükümetler talebi kısmak ve enflasyonla savaşabilmek için KDV artışı yöntemini kullanabilmektedirler (Edizdoğan, 2004:311-314).

KDV'nin bu faydalarının yanında, sermaye-emek tercihinde sermayenin yanında yer alması ve emek faktörünü yoğun biçimde kullanan faaliyetleri daha ağır vergilendirmesi tartışılan bir konu olmuştur. Diğer önemli bir eleştiri ise, KDV'nin uygulanabilmesi için muhasebe kayıtlarına gerek duyulmasıdır. Çünkü birçok kuruluş düzenli ve yeterli

derecede güvenilir muhasebe kayıtlarının oluşmasını masraflı bulmaktadır (Turhan, 1998:163-164).

Türkiye'de KDV uygulamasına 2/11/1984 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 3065 Sayılı Kanun ile geçilmiş ve 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren KDV uygulaması başlamıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle dahilde alınan İstihsal Vergisi, İthalden Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi ve Şeker İstihlak Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusu şu şekilde hüküm altına alınmıştır: “Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler;
 - a) Posta, telefon, telgraf, telex ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - b) Spor - Toto oynanması, piyango tertiplenmesi (Milli Piyango dâhil), at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunları tertiplenmesi, oynanması,
 - c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarımşalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
 - e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler (KDVK,md:1).

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay verginin bağlandığı işlemlerin gerçekleşmesidir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde vergiyi doğuran olay, mal ve hizmet teslimleri ile ithalat işlemleri ayrı esaslara bağlanmıştır. Şöyle ki vergiyi doğuran olay;

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- f) Amortisman tabii menkul veya gayrimenkul malların işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) Kiraya verme işlemlerinde kullanıma terk edilmesi,
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise fiili ithalin yapılması,
- j) İkametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve is merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük hattından geçilmesi, anında meydana gelir (KDVK, md:10).

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre katma değer vergisinin matrahı, teslim ve hizmetler karşılığını teşkil eden bedeldir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde katma değer vergisinin matrahı şu şekilde düzenlenmiştir:

1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.
2. Bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.
3. Mükellefin vergiye tabi faaliyetlerinde kullanacağı amortismanına tabi menkul veya gayrimenkul malların imali veya inşası işlemlerinde matrah bunların Vergi Usul Kanununa göre tespit edilen değerleridir.
4. Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez (KDVK, md:20).

Verginin mükellef ve sorumluları ise yine kanun tarafından öngörülen gerçek veya tüzel kişilerdir (KDVK, md:8,9).

1.1.2. Özel Tüketim Vergileri

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna edilenler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergileri adı verilir. Vergilemeye yönelik tepkileri asgari seviyeye indirme açısından diğer vergileme şekillerine kıyasla, daha elverişli olan özel tüketim vergileri, gümrük vergileri ile birlikte, tarihin en eski vergilerini teşkil eder (Turhan, 1993:165).

Özel Tüketim Vergileri'nin konusu ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber, bu vergi kolay tahsilat sağlaması içinde daha ziyade üç grup tüketim maddesinden; alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol gibi), lüks maddeler (kürk ve mücevher vb.) ve sürümü yüksek olan (benzin, çimento vb.) bazı maddeler üzerinden alınmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder, 2003:10).

Birinci Dünya Savaşında savaş finansmanı için telefon konuşmaları, mücevher satışı gibi konulardan ÖTV alınırken, İkinci Dünya Savaşı sırasında vergilerin kapsamı genişletilmiş ve taşıtlar, buzdolabı, mobilya gibi mallar ve elektrik enerjisi gibi konular ÖTV kapsamına alınmıştır (Mutlu, 2002:48). Çağımızda özellikle üretim aşamasından

alınan ÖTV alkollü içkiler, tütün, elektrik, havagazı, petrol ürünleri, şeker, kahve, çay, gibi talep elastikiyeti düşük olan mallardan alınmaktadır (Aksoy, 1998:371).

Özel tüketim vergileri iki esasa dayandırılarak uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, miktar esasına dayalı ya da spesifik vergilendirme değildir. Bu vergilendirme esasında özel tüketim vergisine konu teşkil eden malların matrahını belirlemede hacim, ağırlık, uzunluk, yüz ölçümü, sayı gibi kriterler ölçü alınmaktadır. Özel tüketim vergilerinin matrahlarının spesifik olarak belirlenmesi, matrahın değer esasına göre belirlenmesinden daha kolaydır. Bu sayede vergi mükellefleri ile İdare arasında matraha ilişkin anlaşmazlıklar olmamaktadır. Ayrıca verginin bu şekilde uygulanması durumunda vergi kaçırma olanağı da sınırlandırılmış bulunmaktadır (Saraçoğlu ve Ejder, 2003:5).

Özel tüketim vergilerinin matrahının miktar esasına dayalı olarak uygulanmasının matrahın belirlenmesinin kolay olması, mükellefle Vergi İdaresi arasında anlaşmazlığa meydan vermemesi gibi avantajlarına karşılık, konjonktürel ortamı izleyememesi sonucu, verginin sosyal politikasına dönük amacına veya vergilemenin mali amacına ters düşme gibi dezavantajları bulunduğundan, istisnai hallerde uygulanmaktadır (Agun, 2000:12).

Özel tüketim vergilerinde matrahın tespitinde uygulanan bir diğer esas ise, advalorem ya da değer yöntemidir. Matrahı fiyat, değer, gelir, irat, bedel vb. genellikle para ile ifade edilen vergilere de advalorem vergiler denilir.(www.ekonomist.com.tr) Günümüzde ekonomik konjonktürlerin sürekli genişleyeceği varsayımından hareket ile değer esasına dayalı özel tüketim vergilerinin uygulanması matrah azalmalarıyla karşılaşılması bakımından önemlidir (Agun, 2000:13).

ÖTV lüks maddeler ve alışkanlık verici maddeler üzerinde yoğunlaştırılır; böylece etkinlik kaybı azaltılmak istenir. Çünkü alışkanlık veren maddelerin vergisini artırarak ve bu maddelerin kullanılmasını azaltarak sosyal faydalar kazanılmak istenir. Lüks maddelerin talebinin fiyat esnekliği zenginler için zayıftır, buna karşılık talebin gelir esnekliği yüksektir. İnsanlar zenginleştikçe lüks ve gösteriş maddelerine taleplerini yükselterek zenginliği etrafa göstermek isterler, bir sınıf simgesi olarak talep ederler. Bu nedenle, lüks maddelere konan vergi bunların talebini pek azaltmaz, sadece bunları kullanan zümrenin vergi yükünü artırır. Zenginlerin bütçelerinde küçük bir yüzde tutan harcamalardan büyük oranda vergi alınsa bile, bu onların toplam gelirini önemli ölçüde

azaltmaz. Bu nedenle lüks mallar üzerine konulan tüketim vergisinin gelir dağılımını düzeltici etkisi zayıftır. Vergi daha çok orta gelir gruplarının lüks mallara olan talebini azaltır. Alışkanlık veren maddelere konan yüksek ÖTV'nin gelir dağılımına etkisi açıkça olumsuzdur. İstatistiklere göre bu maddelerde talebin fiyat esnekliği bütün gelir gruplarında zayıftır; fakirde zenginde aldığı maddeleri, vergi artışına rağmen, almaya devam eder. Bu yüzden alışkanlık kazandıran maddelerden alınan yüksek vergiler, düşük gelirli kullanıcıların gelirini daha çok azaltır, gelir dağılımını daha da bozar (Bulutoğlu, 2004:359-360).

Nihayetinde ÖTV ile vergilemenin amacına kısaca değinecek olursak; özellikle alkollü içkiler ve tütün ürünlerine konulan ÖTV bu malların tüketimini azaltarak toplumun ahlak ve sağlık yönünden sağlam bir temele oturtulmasını amaçlamaktadır. Çünkü, bu tür maddelerin aşırı miktarda kullanılması kazalara, ailevi geçimsizliklere ve hastalıklara neden olarak verimliliği düşürebilir ve topluma sosyal maliyetler yükleyebilir (Edizdoğan, 2004:164-165).

1.2. Özel Tüketim Vergilerinin Teorik Temelleri

1.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı

Özel tüketim vergisi, belirli bazı mallar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir (Bektaş, 2002:28). Tanımı itibariyle Özel tüketim vergisi, genel bir vergi değildir. Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere Özel Tüketim Vergileri adı verilir (Turhan, 1993:165-166). Başka bir ifade ile ÖTV, belirli bir malın ya da bütünüyle ilişkili bir mal grubunun üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir. Yani ÖTV, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunların sadece birinde belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınmaktadır. ÖTV, bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergi olmayıp, sadece belirli mal ve ürünler üzerinden alınan dar çerçeveli kısmi bir harcama vergisidir (Aslan, 2005:84).

ÖTV tanımında da belirtildiği üzere belirli mal ve hizmet gruplarına uygulanmakta ve böylece ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle ithal edilen bazı mal ve hizmetler ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır (Karakoç, 2003:109). Özel tüketim vergisinin tanımlarını ele alacak olursak, göze ilk çarpan benzerlik bu vergilerin belirli mal veya

mal grubuna uygulandığıdır. Bir diğer nokta ise, verginin konusuna giren mal ya da işlemler ÖTV'nin konusu olmaktadır.

ÖTV sigara ve içki gibi zararlı olduğu kabul edilen mallar üzerine konuldukları için literatürde “Günah Vergileri”, petrol ve türevlerinin yol açtığı negatif dışsallıkları (sosyal maliyetler) azaltmak için konulduklarında “Düzeltilici Vergiler” veya ünlü iktisatçı Pigou tarafından ortaya atıldıkları için “Pigouvian Vergiler” olarak ta anılmaktadırlar (Durmuş, 2002:232).

Genel tüketim vergilerinin asıl amacının gelir toplamak olduğu ifade edilirken, özel tüketim vergilerinin gelir toplamanın yanı sıra, sosyal zararları olduğu kabul edilen, topluma zarar verdiği düşünülen veya sosyal faydası az olan malların tüketiminin kısıtlanması amacının olduğu bilinmektedir (Mutlu, 2002:47). Yani ÖTV ile mali amaçların yanında, enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar geniş bir alanda tüketici tercihlerini etkilemek mümkündür (HUD, 2002: 17).

1.2.2. Türkiye’de Uygulanan Özel Tüketim Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

1.2.2.1. Osmanlı Devletinde Özel Tüketim Vergileri

Osmanlı Devleti’nde uygulanan vergi sistemi özellikle Tanzimat Fermanı’nın ilanına kadar İslam hukukunun etkisiyle birlikte uygulanan şer’i vergiler ile sayıları oldukça fazla olan ve çok çeşitli konular üzerinden alınan örf’i vergilere dayanmıştır (Aktan ve diğ., 2005:1).

Ülkemizde devlet vergi sistemi (genel bütçe) içinde, bugünkü anlamda özel tüketim vergilerinin Osmanlı döneminde gayrimüslim azınlıklardan alınan Şıra Resm-i ile başladığı söylenebilir. 16. asır sonrası Zecriye olarak alınmaya başlayan bu vergi türü Reftiye, İdhatiye şeklinde isimler de almıştır. 1859 tarihli Kararname ile birleştirilen bu vergiler, Rüşum-u Müçtemiz, daha sonra da Müskirat Resm-i adını almıştır. Bu vergilere alkollü içki satanların ödemek zorunda oldukları bir çeşit ruhsat harcı olan Resm-i Beyiye de eklenebilir. Alkollü içkilerden alınan vergilerin o yıllarda, batıda alınan tüketim vergilerinden düşük olması, hatta en düşüğü olması sebebiyle ithal içkilerin yurt içi pazarı işgal ettiğinden şikayet edilmiştir. Tömbeki Beyiyesi ise 1863’de sisteme giren tütün mamulleri satışından alınan bir başka özel tüketim vergi türü olarak kabul edilebilir (Erdoğan, 2001:41).

1.2.2.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri

1925 yılında aşar vergisi kaldırılmış ve bu verginin kaldırılması sebebiyle meydana gelen gelir kaybını önlemek için 1926 yılında 735 Sayılı Umumi İstihlak Vergisi Kanunu ve 737 Sayılı Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi Kanunu uygulamaya konulmuştur (Üzeltürk, 2002:402). Umumi İstihlak Vergisi esas olarak bütün satışları her safhada vergilendiren, kapsamı oldukça geniş yayılı bir muamele vergisidir. Verginin her muamelede pul yapıştırmak suretiyle ödeniyor olması ve muamelelerin yapılmasında güçlük ve kontrol zorluğu çıkarması sebebiyle 1927 yılında yapılan değişiklikle yürürlükten kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi getirilmiştir. Bu vergi ile genel anlamda satış işlemleri yerine imalat vergilendirilmiştir (Varcan, 1997:33-34).

1927 yılından itibaren koruyucu gümrük politikası uygulamasına geçilmiştir. Bunu izleyen dönemde büyük iktisadi buhranın etkisiyle 1930-1939 yılları arasında bazı değişikliklere gidilmiştir. 1930 yılında Hususi İstihlak Vergisi 1629 Sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş, 1934 yılında 2395 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır (Üzeltürk, 2002:402). 01/06/1935 tarih ve 2731 Sayılı Bazı Mamullerden İştirak Vergisi Alınması Hakkında Kanun çıkarılmıştır. Çıkarılan bu özel tüketim vergisi ile çay, kahve, kakao, kauçuk ve mamulleri, deri ve ürünleri, pamuk ve yün ipliği, kâğıt ve mukavva, çelik ve bakırın yurt içi üretimleri ve yurt dışından getirilmeleri vergilendirilmiştir. Söz konusu malların bir kısmı gümrük vergisine, bir kısmı da ithalat muamele vergisine tabi tutulmuştur (Agun, 2000:22).

Özel tüketime yönelik Tekel Safi Hasılatı 1940'a kadar, 1930 sonrası biraz düşmesine rağmen vergi gelirlerinin, yaklaşık %20'sini oluşturmuştur. Bu hasılatı ek olarak sistemde görülen ikinci Özel Tüketim Vergisi ise Nakliyat Vergisidir. Ancak bunun ağırlığı da oldukça önemsizdir. 1941 sonrası Tekel Safi Hasılatı ve Nakliyat Vergisine PTT'den alınan Müdafaa Vergisi, 1944 sonrası Banka ve Sigorta Muameleleri, Şeker Ek İstihlak Vergisi, tekellere maddelerinden ve 1947'de kaldırılan kibritten alınan Müdafaa Vergisinin eklendiği görülmektedir. 1949 yılında benzinden alınmaya başlanan Yol Vergisi de dahil edildiğinde, saydığımız özel tüketim vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1948'de de %20 düzeyindedir. 1950-1960 yılları arasında ise, 1952'de benzinden alınan Yol Vergisi yerini akaryakıttan alınan yol vergisine bırakmıştır (Batırel, 2002:6-7).

1960-1980 arası, 1963'de uygulamaya geçen Dış Seyahat Harcamaları Vergisi ile 1971'de ihdas edilen Taşıt Alım, İşletme ve 1972'de Spor-Toto Vergilerinin eklenmesi dışında özel tüketim vergileri, Şeker İstihlak, Banka ve Sigorta Muameleleri, Nakliyat ve PTT Hizmetleri Vergileri ile oldukça önemli bir öneme sahiptir. Ancak, Tekel Safi Hasılatının 1970'ten itibaren tekel maddelerinden alınan istihsal vergisine dönüştürülmesi sonucu gider vergileri sistemine girerek özel tüketim vergisi paketinden çıkması, yeni konulan vergilere rağmen özel tüketim vergileri/toplam vergi gelirleri rasyosunu önemli ölçüde düşürmüştü ve oran % 20'lerden, 1980' de % 6,3'e inivermiştir (Batirel, 2002:7).

1985 yılında harcamalar üzerinde önemli bir reform olarak KDV kabul edilmiştir. 1985 yılından itibaren KDV'nin yürürlüğe girişi ile İstihsal Vergileri, Dış Seyahat Harcama Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi ile İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. KDV ile birlikte Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATV) yürürlüğe girmiştir (TOBB, 2002a:117). Yani, 1985 yılında KDV'ye geçilirken, tek tek uygulanmakta olan ÖTV yürürlükten kaldırılarak tümü KDV yasası içinde "Ek Vergi" adıyla düzenlenmiştir. Damga vergisi ve harçlar gibi hukuki muamele vergileri bir yana bırakılırsa Haziran 2002 tarihine kadar KDV sistemi dışında varlığını sürdüren iki özel tüketim vergisi bulunmaktadır. Bunlar Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Taşıt Alım Vergisidir. Ancak Ek Vergi adıyla anılan özel tüketim vergisi üzerine çok çeşitli isimler altında, vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümlülükler de ayrı birer özel tüketim vergisi etkisine sahip vergilerdir (Tokathoğlu, 2004:205).

Özel tüketim vergisi kanunu çıkarılmadan önce ülkemizde, özel tüketim vergisi niteliğinde birçok miktarda vergi, fon ve buna benzer yükümlülük vardı. Bu durum vergi sistemimizde anlaşılmazlıklara neden olması nedeniyle 01/08/2002 tarihinden itibaren 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu adıyla yeni bir vergi yürürlüğe girmiştir. Bu verginin gelmesiyle 16 adet vergi, fon, harç ve pay adı altında ki tüketim vergileri tek vergi haline getirilerek KDV'den sonraki ikinci reform olarak gerçekleştirilmiştir.

1.2.3. Özel Tüketim Vergilerinin Konusu

Özel tüketim vergisinin konusu ülkeden ülkeye değişiklik gösterse bile genel olarak iki tür mal üzerinden alınmaktadır. Bunlar; çay, kahve, sigara, alkol gibi alışkanlık verici maddeler ve kürk, mücevher, motorlu araçlar, elektrikli aletler gibi lüks maddelerdir. Ayrıca benzin, çimento, cam, demir gibi sürümü yüksek olan maddeler de genellikle ÖTV kapsamında olur. Bazı durumlarda geniş ölçüde sanayi ürünleri ile hizmetleri de kapsamına alarak genel bir tüketim vergisi görünümüne girmektedir (Aydın, 2002:31).

Bu vergiler talebin fiyat esnekliği çok düşük olan içki, sigara ve petrol gibi sınırlı sayıda mal üzerine konulmaktadır. Vergi oranları artırıldığında dahi, talebin fiyat esnekliği çok düşük olduğundan, talep çok az düşmektedir (Aygül, 2003). Burada kısaca talebin fiyat esnekliğine değinecek olursak; tüketicilerin, belirli bir fiyattan talep ettikleri miktar, her mal ya da hizmet için farklı olduğu gibi, fiyat değiştiği zaman talep edilen miktardaki değişme de her mal için farklıdır. Örneğin, doğalgaz fiyatındaki küçük bir artış karşısında, tüketicilerin kullandıkları doğalgaz miktarında çok az azalış olurken, benzer şekilde muzun fiyatındaki küçük bir artış, satın alınmak istenen muz miktarında önemli denilebilecek bir azalışa neden olabilecektir. Bu farklılığın nedeni, doğalgaz fiyatının yükselmesi halinde, kişilerin evlerinin daha az ısıtma yoluna gidememelerine karşın, muz fiyatının yükselmesi karşısında, muz tüketiminin azaltarak, muz yerine diğer meyveleri satın alabilmeleridir. O halde, fiyat değiştiği zaman, tüketicilerin bu değişikliğe karşı gösterdikleri tepki çeşitli mallar için –hatta bir mal için değişik fiyatlar düzeyinde - farklıdır. Fiyat değişikliği karşısında, tüketicilerin bu değişikliğe karşı satın aldıkları miktarı değiştirmek şeklinde gösterdikleri tepkinin şiddeti –ya da duyarlılık derecesi – talebin fiyat esnekliği - ile ölçülür ki buna kısaca, talep esnekliği de denir (Dinler, 2006:96).

Bu ürünlerin fiyat esnekliği sayesinde, bir yandan devlet istediği vergi gelirini elde ederken, tüketici tercihlerinde önemli değişiklikler olmadığı için ortaya çıkan ek kayıp çok sınırlı kalmakta ve bu da kaynakların yanlış dağılımı sorununa yol açmamaktadır (Aygül, 2003). Vergilemenin kapsamına alınan bu tür keyif verici maddelerin genel tüketim vergilerinden farklı olarak vergilendirilmesinin bir başka yönü ise, toplumu oluşturan kişilere olduğu kadar topluma da zararlı olabilecek faaliyetlerin (şans oyunları

gibi) tüketiminde caydırıcı bir etki yapabilmesidir (Mutlu, 2002: 49). Ülkelerin değer yargıları, gelişme düzeyleri, ekonomik ve teknolojik gelişmelerine bağlı olarak üretilen mal ve hizmet çeşitleri değişiklik gösterebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde özel tüketim vergileri lüks sayılabilecek mallardan alındığı halde (otomobil, radyo, televizyon, benzin v.b.), az gelişmekte olan ülkelerde zorunlu ihtiyaç malları verginin konusunu oluşturmaktadır (Baş, 1996: 17-18).

Özel harcama vergileri, gelişmiş ülkelerde daha çok yüksek gelirli kişilerin yararlandığı mal ve hizmetler üzerinden alınırken, az gelişmiş ülkelerde ise şeker, sigara, çay, tuz gibi zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerinden alınmaktadır. Özel harcama vergileri gelişmiş ülkelerde gelir eşitsizliğini azaltma yönünde etki yaparken, gelişmekte olan ülkelerde ise gelir eşitsizliğini arttırıcı yönde bir etki yapmaktadır (Ulusoy, 2007:322).

1.2.4. Özel Tüketim Vergilerinin Özellikleri

- ÖTV, kapsamına giren her mala bir kez uygulanır. Bu nedenle kapsama giren malların vergi uygulandıktan sonra el değiştirmesi veya iktisabı verginin konusuna girmez (Önol, 1997: 62).
- Özel tüketim vergileri, kişilerin gelirleri üzerinden değil yaptıkları işlemler üzerinden alındığı için, onların fiili satın alma güçlerini dikkate almaz. Paranın marjinal yararı ne olursa olsun, vergi aynı kaldığı için, dayanıklı tüketim maddeleri gibi özellikle talebi esnek olmayan ihtiyaç maddelerinde verginin adaletsizliğini daha belirgin görmek mümkündür (HUD, 2002:18).
- ÖTV'ye tabi malların üretim ve satışlarında devlet kontrolü vardır. Mesela, ülkemizde akaryakıt ithali ve satışı devlet kontrolündedir.
- ÖTV popülizme uygundur. Bazı durumlarda toplumca lüks olduğu kabul edilen mallar verginin kapsamına alınmakta ya da artan oranlı vergilendirilmekte, dolayısıyla gelir dağılımını düzeltici etkisi dikkate alınmaktadır. Mesela lüks arabalar üzerinde vergi yükü daha yüksektir.
- Sosyal faydaları düşük ya da zararlı malların tüketilmesinin caydırma amacı vardır. Tütün ve alkollü içkilerde durum böyledir (Doğan, 2000:11).

- ÖTV dolaylı bir gider vergisi türüdür. Mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş oldukları için mükelleflerin psikolojilerine diğer vergilere oranla daha uygundur. Bu durum gelir toplama ve tüketicilerin tüketim alışkanlıklarını değiştirme açısından önemlidir (HUD, 2002:17).
- ÖTV'nin oranı, yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklı oranlar öngörülmemiştir (Ceyhan, 2006).
- Özel tüketim vergileri, miktar esasına dayalı (spesifik) ve değer esasına dayalı (advalorem) vergiler olmak üzere iki vergilendirme tekniğine sahiptir.
- Özel tüketimin kapsamına sınırlı sayıda mal çeşidi girmektedir. Listelerde yer almayan mallar ÖTV'ye tabi tutulmaz. Ülkemizde 210 çeşit mala ÖTV uygulanmaktadır. Bu durum, vergi sisteminde oluşabilecek kayıplara, yani vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayla mücadelede yardımcı olur.

1.2.5. Özel Tüketim Vergilerinin Alınma Nedenleri

Sadece bazı mal ve hizmetlerin satışını konu alan, bu itibarla, genel tüketim vergisine kıyasla dar kapsamlı bulunan özel tüketim vergilerinin konma nedenleri çeşitli olabilmektedir (Nemli, 1990:207).

Bireylerin faydalanmasına sunulan bazı kamu hizmetlerinden bazı kişilerin daha fazla elde ettikleri varsayımından hareketle, bu hizmetlerden yararlananlardan vergi alınmaktadır. Karayollarından yararlananlardan vergi alınması buna örnektir. Yararlanma prensibinin esas alındığı bu durumlarda özel tüketim vergileri, bir tür harç işlevini gören bir mali yükümlülük özelliği taşırlar (Turhan, 1998:166).

Özel Tüketim Vergileri ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Bu çerçevede yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan malların vergilendirilmesi artan oranlı yük dağılımına sebep olur. Bu yüzden artan oranlı gelir vergisini uygulamanın gerçekleşmediği durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks mallar üzerine konulan Özel Tüketim Vergileri gelir dağılımını düzeltici bir araç olarak uygulanır (Turhan, 1998:167).

Lüks mallardan vergi alınması ile verginin fiyatta meydana getirdiği artış, belirli bir gelir seviyesinin üzerinde yer alan grubun talebinde değişiklik yaratmayabilmektedir.

Bu nedenle bu tür vergilerin konulmasında tüketim harcamalarının gelir elastikiyetinden hareket edilmektedir. Bu şekilde vergilemenin konusu olacak malların gelir esnekliğinin 1'den büyük olması gerektiği ortaya konulmuştur. Gelir esnekliğinin 1'den büyük olması, bireyin gelirindeki artışın talepte de artış meydana getirdiğini ifade etmektedir. Yani gelir esnekliği 1'den büyük olan malların tüketimi bireyin geliri arttıkça artacaktır ve daha fazla vergi geliri sağlanabilecektir. Böylece alınan vergi ile artan oranlılık sağlanabilecektir. Gelir elastikiyeti zaman içinde sabit kalmayıp değişebilmektedir. Gelir elastikiyeti katsayısının önce arttığı, sonra sabit kaldığı ve daha sonra düştüğü kabul edilir. Bu noktaların dikkate alınarak vergi kapsamına giren malların periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekir (Turhan, 1998:169).

Devlet, erdemli/erdemsiz mallar arasında ayrımcı bir vergilendirme ile piyasa mekanizmasının üretiminde yetersiz kaldığı ve daha fazla tüketilmesinin toplumun genel refahını arttıracığı gerekçesiyle erdemli malların (süt, meyve suyu, kitap, sanatsal ve kültürel faaliyetler gibi) arzının artırılmasını; toplumun genel sağlığı ve ahlaki değerlerinin korunması amacıyla hizmet edecek olması bakımından erdemsiz malların (alkollü içecekler, tütün ve tütün mamulleri) tüketiminin kısılmasını amaçlayabilir (Uluatam, 2001:394).

Burada dikkat edilecek husus; ÖTV'nin, alışkanlık verici maddelerinin tüketimini kısıması, toplumun tercihlerine müdahale edilmesi anlamına gelmektedir. Vergilemedeki artışı sağlamak ya da topluma zararlı olan bu maddeleri caydırıcı hale getirmek amacıyla yapılan böyle bir siyasal müdahalenin, bu tür keyif verici maddelerin tüketimini kısma konusundaki etkinliği yetersizdir. Çünkü, tüketim sadece talebin esnek olduğu ölçüde azaltılabilir. Lakin bu tür malların talep esnekliği son derece sert olduğundan bu vergilerin tüketim üzerinde büyük bir etkiye sahip olacağı söylenemez. Yükümlülerin davranışlarını kısıtlamayı amaçlayan bu tür vergilerden sağlanan hasılatın büyüklüğü bu fikri kanıtlar niteliktedir. Bu tür vergi uygulamaları, tüketicilerin ikame edebilecekleri başka mallara yöneltecektir ki, bu da toplum açısından daha olumsuz sonuçların doğmasına yol açacaktır. Örneğin, rakı yerine ispiro içilmesi gibi. Tüketimi kısmak amacıyla güden bu verginin yüksek oranlarda olması, vergi kaçakçılığının da artmasına neden olacaktır (Turhan 1998; Uluatam, 2001).

Özel tüketim vergilerinin bir başka uygulama alanı, çevre kirliliğine karşı savaşmakla ilgilidir (HUD, 2002:19). Yani belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu dış zararları içselleştirmek için ÖTV'den yararlanılabilir. Bu anlamda ÖTV “kirleten öder ve kullanan öder prensibine dayanmaktadır.” Bu kapsamda “Kirleten Öder Prensibi” çevreyi kirletenlerin ortaya çıkan kirliliğin giderilmesi için gerekli olan harcamalardan sorumlu olmasını ifade etmektedir (Jamali, 2005:155).

Özel tüketim vergilerinin idari ve sosyal amaçlı olduğu düşünülebilir. Ancak idari ve sosyal amaçlar ne olursa olsun, özel tüketim vergileri sadece gelir sağlamak amacıyla da uygulanabilir. Şöyle ki; talep elastikiyeti sert olan mallar üzerine vergi konulduğunda, talep kısılması yaratmadan gelir sağlanabilecek, özel tüketim vergileri bu amaçla kullanılabilir (Önder, 2002:8).

Özel Tüketim Vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanmaktadır (Erkan, 2002:69).

İthal edilen bazı malları ÖTV kapsamına alarak gümrük engeli oluşturmak ve dış ticaret dengesini sağlamak için bu vergilerden faydalanmak mümkündür (HUD, 2002:19). Ayrıca, lüks tüketime yönelik ithal mal fiyatlarının yüksek ithalat vergileri ile artırılması ve bunun neticesinde talebin kısılması döviz tasarrufunun sağlanmasına yardımcı olur (Ataç, 1999:285).

Özel tüketim vergileri, savaş vb. enflasyonist ortamlarda direk kontrol araçlarına gereksinim duyulmaksızın, özellikle kıt olan malların kullanımını kısmak için yüksek oranda alınan özel tüketim vergisi talebini azaltacaktır (Büyükbalkan, 2002:3). Bu durumda enflasyonla mücadelede etkin bir araç olarak rol oynayabilir (HUD, 2002:19).

İyi planlanmış Özel Tüketim Vergileri ile fiskal amaçların sağlanmasının yanı sıra enerji tasarrufundan, taşımacılığa, çevrecilikten sosyal hayat düzenine ve gelir adaletinin sağlanmasına kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri yönlendirilebilmektedir (Karakoç, 2003:114).

1.2.6. Özel Tüketim Vergilerinin Amaçları

Günümüzde verginin fonksiyonunu yalnızca kamu harcamalarını karşılamak şeklinde açıklamak yetersiz kalır. Verginin kamu hizmetlerini finanse etmesi ‘mali’ ya da ‘fiskal’ fonksiyonu olarak nitelendirilir. Buna karşılık verginin kamu harcamalarını karşılaması dışında başka amaçlarla alınması, verginin ‘mali olmayan fonksiyonu’ ya da ‘ekstra fiskal fonksiyon’ olarak nitelendirilebilir (Pehlivan, 2002:107).

1.2.6.1. Ekonomik Amacı

Ekonomik amaca göre vergiler, devletin ekonomiye müdahale araçlarından birisi olup ekonomik hedeflere ulaşmada etkin bir rol oynamaktadır (Eker, 1998:130). Tüketim vergilerinin uygulanması ekonomi politikası açısından, gelir dağılımında adaletin ve kaynak dağılımında da etkinliğin sağlanmasını amaçlamaktadır.

Bu vergi ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleşmesi istenir. Örneğin, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı bir gelir vergisini uygulamanın güç olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan ÖTV gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilir. Fakat, alışkanlık veren keyif maddeleri üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV’nin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuzdur. Çünkü belirli keyif maddelerinin (sigara, bira, şarap v.b) tüketiminin özel bir ödeme gücünün göstergesi olduğu görüşü belki eski dönemler için bir dereceye kadar geçerli olmakla beraber, modern sanayi toplumları için kitle tüketim maddesi niteliğinde olan bu malların çoğu, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibariyle düşük gelirli taraflardan diğer gelir gruplarına kıyasla daha fazla tüketilebilir. Bu tür mallara ilişkin talebin fiyat esnekliğinin de bütün gelir grupları için zayıf olduğu düşünülürse, tüketicilerin ödeme gücü ile taban tabana zıt olan tersine artan oranlı (gerileyici) bir etkinin meydana gelebileceği ve böylece piyasa ekonomisinde oluşan gelir dağılımının daha da bozulabileceği sonucuna varılır. Bu nedenle, özel tüketim vergilerinin konulması sırasında her zaman geleneksel kriterlere dayanmak doğru değildir (Turhan, 1993:261).

Enflasyonist ortamlarda k t olan kaynakların kullanımını kısımak için ÖTV'ye tabi bu mallardan yüksek oranlarda alınan ÖTV'nin talebi azaltıcı etkisi olmaktadır. Bu anlamda enflasyonla mücadelede etkin rol oynayabilmektedir ( nder, 2002:10).

1.2.6.2. Mali Amacı

Vergilemenin tarihi olarak en eski ve geleneksel amacı, devlete kamu harcamalarını karşılayabilecek geliri sağlamaktır. Vergiler hazineye bol, yeterli ve süreklilik arz eden kaynak sağladığı  l de mali amacına ulaşmış demektir ( zkara, 2004:7). Bu bağlamda  TV'de gelir kaynağı oluşturma ve mali amaç olarak da kullanılabilir. Lakin,  TV gelir amacından çok teknik ve sosyal amaçlarla kullanılmaya uygun bir vergidir. Bu itibarla, verginin formüle edilmesinde ve uygulamasında çok dikkatli olmak gerekmektedir. Aksi halde, belirli miktarda gelir sağlanıyor olsa da, hem ekonomik anlamda etkinlik bozulmuş hem de vergi adaleti ciddi yara almış olabilir ( nder, 2002:8).

1.2.6.3. Sosyal Amacı

Verginin sosyal yönüne dikkati çeken ilk maliyeci A. Wagner olmuştur. A. Wagner toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliklerinin vergi yoluyla düzeltilebileceğini savunmuştur. Yüksek gelirli kişilerden daha fazla vergi alınması orta ve düşük gelirli kişiler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi bu çerçevede verginin sosyal fonksiyonun gereğidir (Eker, 1998:131).

ÖTV'ye tabi malların tüketiminde çıkan bazı negatif dışşallıklar bulunmaktadır. Bir mal topluma üreticisinin veya tüketicisinin katlanamadığı bir sosyal maliyet y kl yorsa, devletin vergilendirme ile bu dışşallığı i şelleştirmesi gerekmektedir. Alkollü içkilerin, tütün ve  evre kirliliği doğuran malların vergilendirilmesi bu temele dayandırılabilir. Özel tüketim vergilemesi özellikle akaryakıt ve motorlu araç vergilemesi ile,  dettirilemeyen kamu hizmetlerinin bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak savunulmaktadır. Akaryakıt üzerinden alınan  TV, bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıklığı ve tıkanmasının karşılığı olarak düşünülmektedir (Batirel, 2002:4-5).

1.2.7. Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

1.2.7.1. Özel Tüketim Vergilerinin Olumlu Yönleri

Özel tüketim vergilerinin belirli koşullar altında yürütüldüğünde olumlu neticeler yarattığı tespit edilmiştir (Saraçoğlu ve Ejder, 2003). Bunun için birinci koşul; verginin üzerine konulacağı malların dikkatle belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesidir. Bu açıdan gerek vergi yükü dağılımında artan oranlılığı sağlayarak gelir dağılımını düzenlemek için lüks mallar üzerine vergi konulması durumunda, gerekse toplum sağlığına zararlı olan malların tüketimini kısmak üzere belirli mallar üzerine vergi konulması durumunda, bu malların neler olacağına dikkatli belirlenmesi gerekmektedir. İkinci koşul; vergi oranlarının, mükellef tepkisine yol açmayacak biçimde belirlenmesidir. Çünkü gelir sağlamak amacıyla yüksek oranlı vergilerin uygulanması durumunda, meydana getirilmek istenilen olumlu sonuçlara ulaşamayacaktır. Şöyle ki; yüksek oranlı vergiler, mükelleflerin tepkilerini artırabilecek ve vergi kaçakçılığına yol açabilecektir. Üçüncü koşul; miktar esasına dayalı vergi uygulaması durumunda, ekonomik konjonktürün daralma ya da genişleme aşamasında, vergi miktarlarının sürekli olarak günün koşullarına uygun hale getirilmesidir. Belirtilen koşullara uygun olarak uygulandığında ÖTV, vergi yükü ve gelir dağılımında adaleti sağlamada ve toplum için zararlı malların tüketimlerinin kısılmasında, çevre kirliliğinin önlenmesinde olumlu neticeler verebilir (Saraçoğlu ve Ejder, 2003).

1.2.7.2. Özel Tüketim Vergilerinin Olumsuz Yönleri

Olumlu etkilerin yanında ÖTV'nin belirli olumsuz yönleri de vardır; ÖTV'nin vergi konusu dar olduğu için belirli bir gelir sağlayabilmek adına daha yüksek oranlar uygulanması durumu ortaya çıkar. Bu durum vergiye olan tepkiyi artırır ve vergi kaçırmayı teşvik eder (Edizdoğan, 2004:331). Gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için vergilendirilecek malların dikkatli seçilmesi gerekir. Aksi halde, kullanımı zorunlu malların da vergi kapsamına alınması durumunda verginin düşük gelirli olanların yükünü artıracaktır (Saraçoğlu ve Ejder, 2003). ÖTV ayrıca, tüketici tercihlerinde sapmalara neden olur; özel tüketim vergileri özellikle sosyal faydaları düşük veya sosyal zararları olduğu kabul edilen mallar üzerine konularak, bu malların tüketiminin kısılması amacıyla da uygulanabilir. Bu açıdan özellikle ahlaki değerler ve toplum

sağlığı açısından zararlı olan mallar üzerinden vergi alınması yoluna gidilmektedir. Tüketimi kıstak amacıyla vergi uygulanması durumunda başarılı olunabilmesi için ilgili malların talep esnekliğinin yüksek olması gerekmektedir. Özel tüketim vergileri vergi yükü dağılımında adaleti sağlamak amacıyla uygulanırken, vergiye tabi tutulacak malların dikkatle seçilmesi, yüksek gelirlilerin bütçelerinde önemli yer tutan ve lüks sayılan mallara uygulanması gerekmektedir. Bu şekilde uygulanacak vergilerle gelir dağılımında adalet sağlanabilecektir. Ancak, belirtilen sonuçlara ulaşılabilmesi bakımından vergilendirilecek malların isabetli biçimde belirlenmesi gerekmektedir. Aksi halde, kullanımı zorunlu sayılabilecek malların da vergi kapsamına alınması durumunda vergiler düşük gelirlilerin yükünü arttıracaktır (Edizdoğan, 1981:14). Yani, alışkanlık veren maddelere konan yüksek vergilerin gelir dağılımına etkisi olumsuzdur. İstatistiklere göre bu maddelerin talebin fiyat esnekliği bütün gelir gruplarında zayıftır; fakir de zengin de alıştığı maddeleri, vergi artışına rağmen almaya devam eder. Bu yüzden alışkanlık kazandıran maddelerden alınan yüksek vergiler, düşük gelirli kullanıcıların gelirlerini daha çok azaltır, gelir dağılımını daha da bozar.

Tüketim vergisinin sağlık kazandırma meziyetine (vergiyi artırarak toplumda sosyal zararları olan maddelerin tüketiminin azaltılacağı iddiasına) gelince, bununda cevabı pek olumlu değildir. Çünkü alışkanlık verici maddelerin talebi bütün gelir seviyelerinde fiyat değişmelerine karşı pek esnek değildir. Öyleyse, vergilere rağmen tüketim devam eder. Belki müptelalar taleplerini bu maddelerin lüks sayılanlarından daha ucuz olanlara kaydırırlar. Böyle bir ikame ise, toplum açısından daha büyük zararlar doğurabilir. Tüketimi kısılabilmek için, bu maddelere çok yüksek vergiler konması gerekir. Bu da kaçakçılığın karını arttırır. Bu maddelerin tüketimini azaltmak için hükümetin başka yöntemler kullanması daha etkilidir (Bulutoğlu, 2008:360).

1.3. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Öncesinde Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Mükellefiyetler

30 Temmuz 2002'de yayımlanan 1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin 17. maddesine göre; 1.8.2002 tarihi itibariyle yürürlükten kalkan vergi, harç, pay ve fonlar aşağıdadır.

1. Akaryakıt tüketim vergisi,
2. Akaryakıt fiyat istikrar payı,

3. Taşıt alım vergisi,
4. Taşıt alım vergisinin 1/4' ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu,
5. Ek taşıt alım vergisi,
6. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan trafik tescil harcı,
7. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan eğitime katkı payı,
8. Motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi,
9. Ek vergi,
10. Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi,
11. Şehit, malul dul ve yetimleri payı,
12. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan savunma sanayi destekleme fonu,
13. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan toplu konut fonu,
14. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan mera payı,
15. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan federasyonlar payı,
16. Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu payı (ÖTVGT1, md:17).

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle kanuna ekli 4 listenin (I, II, III, IV sayılı listeler), ÖTVK yürürlüğe girmeden önceki karşılıkları Tablo 1'de gösterilmiştir.

Tablo 1: ÖTV' den Önceki ve Sonraki Sistemdeki Karşılıklar

	I SAYILI LİSTE	II SAYILI LİSTE	III SAYILI LİSTE	IV SAYILI LİSTE
ÖTV'DEN ÖNCE		Taşıt Alım Vergisi	Ek Vergi	
	Akar. Tük. Vergisi	Ek Taşıt Alım Ver.	Eğit.,Genç,Spor,Sağ.,Hiz. Vergisi	
	Akar.Fiyat.İst. Fonu	Trafik Tescil Harcı	Malül, Şehit, Dul ve Yetim Payı	
		Çevre Kir. Ön.Fonu	Sav. 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

Kaynak: Doğan (2003:21)

1.3.1. Akaryakıt Tüketim Vergisi

20/11/1984 tarih ve 3074 Sayılı kanuna göre Akaryakıt Tüketim Vergisi'nin konusu, kanununun 1. maddesinde; “Rafineri şirketleri, doğalgaz üretim şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşlarca yapılan benzin türleri, likit petrol gazı, gazyağı, motorin, marine diesel, kalorifer yakıtı, fuel-oil, nafta ve doğalgaz satışları akaryakıt tüketim vergisine tabidir. Ancak, naftaya uygulanan akaryakıt tüketim vergisi normal benzine uygulanan miktardan aşağı olamaz ve nafta kullanan sanayi kuruluşlarının kapasite kullanım belgelerinde gösterilen miktar bu vergiden muaftır.” şeklinde zikredilmiştir (ATVK, md:1).

Akaryakıt tüketim vergisinin mükellefi; bu verginin konusuna giren ürünlerin satışını yapan rafineri şirketleri, doğalgaz üretim şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşlardır(ATVK, md:2).

Akaryakıt tüketim vergisinin matrahı, vergiye tabi akaryakıt ürünlerinin satış bedeli iken(ATVK, md:3), verginin nispeti,

-Süper ve normal benzin ile gaz yağı ve motorin için %70,

-Kalorifer yakıtı ve fuel-oil çeşitleri ile likit petrol gazı için %40 olarak belirtilmiştir (ATVK, mülga md:4).

27/01/2000 tarih 4503 Sayılı Kanununun 6. Maddesi ile maktu vergilemeye geçilerek, maktu vergi tutarları her ay, bir önceki ayda uygulanan vergi tutarları esas alınmak suretiyle Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık olarak ilan edilen toptan eşya fiyatları indeksinde bir önceki aya göre meydana gelen değişim oranında, bu değişimin ilanını izleyen günden itibaren değişir...’’ şeklinde değiştirilmiştir.

ATVK'nin beyan ve ödenmesine ilişkin düzenleme kanununun 5. Maddesi ile hüküm altına alınmış ve “Her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerinde yapılan satışlara ait Akaryakıt Tüketim Vergisi, bu dönemleri izleyen 10. günün akşamına kadar, rafineri şirketleri, doğalgaz üretim şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşların merkezlerinin bağlı olduğu vergi dairesine, şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca tespit edilecek beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.” denmiştir.

ATVK'nin yürürlükte olduğu dönemdeki vergi gelirleri içindeki payı aşağıdaki Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Akaryakıt Tüketim Vergisi Vergi Gelirleri İçindeki Payı(%)

	1990	1995	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Vergi gelirleri	100	100	100	100	100	100	100	100
Gelir vergileri	51.1	39.9	40	45.9	44.2	39.6	39.3	33.1
Servet vergileri	0.9	0.8	0.7	0.8	1.2	1.3	1.1	1.6
Mal ve hizmetlerden alınan vergiler	30.1	39.6	41.8	39.1	41.3	42.9	45.6	50
-Taahhüt vergisi	1.3	1.3	1.6	1.4	1.4	1.6	0.8	0.5
-ATV	2.7	9.5	13.4	11.6	15.2	12.3	14.2	18.1
-Diğer	26.1	28.8	26.8	26.1	24.7	29	30.6	31.4
Dış ticaret vergileri	17.7	18	17.4	14.3	13.4	16.2	14	15.2
Kaldırılan vergi art.	0.1	1.8	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0

Kaynak: www.dtm.gov.tr

Tablo 2’ye göre Akaryakıt Tüketim Vergisindeki genel eğilim, sürekli bir artış göstermiş olmasıdır. 1990’dan ATV’nin yürürlükten kalktığı 2002 yılına gelindiğinde, ATV’nin vergi gelirleri içindeki payı 7 kata yakın artmıştır. Bu durum otomotiv sanayinin gelişmesine paralel olarak akaryakıt tüketiminin artması dolayısıyla vergi

hasılatının artması ve Maliye İdaresinin de toplanması kolay olan ATV'ye yönelmesi ile izah edilebilir. Buna mukabil dolaysız vergiler olan gelir vergilerinin payı ise sürekli bir azalma eğilimi içerisinde olmuştur. Gelir vergilerinin payı 1990 yılında ATV'nin yaklaşık 19 katı iken, bu oran 2002 yılında 2 katının da altına düşmüştür.

1.3.2. Ek Vergi

1985 yılında Katma Değer Vergisi'ne geçilirken tek tek uygulanmakta olan özel tüketim vergileri yürürlükten kaldırılarak Katma Değer Vergi Kanunu'nun 60. maddesiyle bu vergiler, Ek Vergi adı altında eritilmiştir. Ek Vergi, konuları üzerindeki vergi yükünün ağırlığını bir ölçüde gizleyip, bol hâsılat sağlayan, bir ölçüde de âdemi tahsis ilkesinden kurtulup belli hizmetlere bir miktar kaynak aktarımını güvence altına alan mali yükümlülükler olarak ifadelendirilmiştir (DPT, 1995).

Katma Değer Vergisi Kanununun 60. Maddesinin 1. fıkrası gereğince, aşağıdaki sıralanan malların ithali ve imalatçıları tarafından yapılan satış bedelleri üzerinden,

- a) Tütün mamulleri (sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri) (95/7613 sayılı B.K.K. ile % 100 Yürürlük; 30.12.1995 Geçerlilik: 1.1.1996)
- b) Her türlü alkollü içkiler (Tabii köpüren şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) (7613 sayılı B.K.K. ile % 100 Yürürlük; 30.12.1995 Geçerlilik: 1.1.1996) % 50
- c) Sair şaraplar ve bira % 15
- d) (3297 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle değişen bent) Her türlü alkolsüz içkiler (sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç) % 10
- e) (3297 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen bent) Her türlü ispirotolar ve füzeli yağ % 50
- f) (3297 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen bent) Oyun kâğıtları (çocuklara mahsus oyuncak kâğıtlar hariç) % 60
- g) (3297 sayılı Kanunun 15'inci maddesiyle eklenen bent) Röntgen filmleri % 60; Ek Vergi alınmıştır (www.alomaliye.com).

Katma Değer Vergisi Kanununun 60. Maddesinin 2. Fıkrasında, "Ek Verginin matrahı, Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder." denmiştir. Ek Vergi, Katma Değer Vergisi'nin bir parçası olmasından dolayı, Ek Vergi'ye ilişkin,

tarh, tahakkuk ve verginin ödenmesine ilişkin diğer hususlar hakkında Katma Değer Vergisi Kanunu uygulanmıştır (KDVK, md:60-3).

Ek vergiye tabi malların vergi nispetlerinin her birini ayrı ayrı üç katına kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye ve tekrar kanunî seviyelerine getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.(KDVK, md:60-6)

KDVK'nin 60. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerine göre alınan ek verginin % 30'u ile (c) ve (d) bentlerine göre alınan ek verginin % 100'ü tahsilini takip eden ay içinde Toplu Konut Fonuna gelir olarak aktarılır. Bu konudaki usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından tespit edilir (KDVK, md:60-7).

KDVK'nin 60. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (f) ve (g) bentleri gereğince bir ay içerisinde tahsil edilen ek verginin % 75'i ertesi ayın sonuna kadar Türkiye Kızılay Derneği Genel Müdürlüğüne aktarılır. Türkiye Kızılay Derneği Genel Müdürlüğü vergi hasılatını kayıtlarında ve netice hesaplarında göstermek zorundadır (KDVK, md:60-8).

Ek Verginin yürürlükte olduğu dönemdeki vergi gelirleri içindeki payı aşağıdaki Tablo 3'te gösterilmiştir.

Tablo 3: Ek Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Milyar)

Vergi türü	1998	1999	2000	2001	2002
Ek Vergi	70.046	144.526	532.528	820.346	1.376.000
Tütünden Alınan	69.177	142.778	527.270	726.125	1.083.125
Şarap ve Biradan Alınan	349	956	2.177	1.383	1.058
Oyun Kağıtları/Röntgen	416	509	1.736	2.460	2.482
İspirto/Fuel oil	104	283	1.345	1.491	1.846
Eğ.G.S.S.H.Ver.	91.282	197.296	361.060	519.353	650.556
Malul,Şehit,Dul,Yetim payı	19.558	18.167	36.576	-	-
Sav.San.Des.Fonu	42.180	76.301	128.725	193.613	223.625
Tütün Fonu	36.966	23.776	69.705	68.672	70.456
Mera Fonu	3.062	5.963	9.404	-	-
Fed.Fonu	880	1.517	2.422	-	-
AFİP	-	-	32.745	18.009	-
Vergi Gelirleri Toplamı	9.228.596	14.802.280	26.503.698	39.735.928	47.207.535
Vergi Gelirlerindeki Payı	0,007	0,010	0,020	0,021	0,22

Kaynak: CAN (2003:162)

Tablo 3'te toplam vergi gelirleri içindeki ek vergilerin payı gösterilmektedir. Tablo 3'e göre Ek Vergilerin gelişimine bakıldığında sürekli ve sert bir artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Ek Vergiler, 1999 yılında bir önceki yılın yaklaşık 2 katı, 2000 yılında bir önceki yılın yaklaşık 4 katı bir artış göstermiş, artış sonraki iki yılda da devam etmişse de, sert yükselişler olmamıştır. Tütünden alınan Ek Vergideki artış eğilimi de aynı paralellikte gerçekleşmiştir. İspirto/fuel-oil üzerinden alınan Ek Vergilerin payında da sürekli bir artış eğilimi izlenmiştir. Buna mukabil, şarap ve biradan alınan Ek Vergilere göz atıldığında ise 2000 yılından itibaren azalış eğilimi görülmektedir.

1.3.3. Taşıt Alım Vergisi

Türk Vergi Sisteminde taşıt alım vergisine ilişkin düzenlemeler, 29/7/1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile yapılmış ve adı geçen kanunun 1. Bölümünde hüküm altına alınmıştır.

Finansman Kanununun 4, 5 ve 6. maddelerinde yazılı taşıtların;

- Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi, (Mülkiyeti muhafaza kaydıyla veya sair akitlere göre iktisaplar dahil; ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerle, Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenlerin, yalnızca satmak üzere iktisap ettikleri plakasız taşıtlarla, veraset yoluyla intikaller hariç),
- Yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi,
- Vekâletname ile tasarruf hakkının devralınması, Taşıt Alım Vergisinin konusunu teşkil eder (FK, md:1-1).

Taşıt Alım Vergisinin mükellefi ise, Finansman Kanununun 4, 5 ve 6. maddelerinde yazılı taşıtları, yukarıda belirtilen şekilde, iktisap eden, yurt dışında iktisap ederek Türkiye'ye ithal eden veya bunların tasarruf hakkını devralan gerçek veya tüzel kişilerdir (FK, md:1-2).

Finansman Kanununun 3. maddesi muafiyet ve istisnalara ilişkin düzenlemeleri ihtiva etmektedir. Özetle; Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerle, köy tüzel kişiliklerince iktisap edilerek bu kurumlar adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, Gümrük Kanunundaki diplomatik muafiyet hükmünden yararlanan taşıtlar, bizzat maluller tarafından iktisap edilerek kullanılan ve özel tertibatlı olarak

imal edilmiş taşıtlar, şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşme veya ferdi işletmelerin sermaye şirketlerine devrolunması ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünme halleri veya Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre nevi değişikliği nedeniyle yeni şirkete devredilecek taşıtlar, bu vergiye tabi değildir (FK, md:3).

Özetle vergileme ölçü ve hadlerine de değinecek olursak; Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları (I) sayılı tarifeye, (I) sayılı tarife kapsamı dışında kalan motorlu kara taşıtlarından minibüs ve otobüslerle trolleybüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerleri (II) sayılı tarifeye, motosikletler (motorlu bisikletler dahil), yük ve yolcu motosikletleri ile triportörler (III) sayılı tarifeye, traktörler ve özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler (IV) sayılı tarifeye; uçak ve helikopterler (Türk Kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) (V) sayılı tarifeye göre vergilendirilir (FK, md:4,5,6).

30/11/2000 tarihli ve 2000/1692 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 22/12/2000 tarih ve 24268 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 23 seri no'lu TAV Genel Tebliği'ne göre; I sayılı liste taşıtların net ağırlığı ile yaşlarına göre, II sayılı listenin A tablosu taşıtların istiap hadleri ile yaşlarına göre, II sayılı listenin B tablosu taşıtların oturma yeri ile yaşlarına göre, III sayılı liste sadece aracın yaşına göre, IV sayılı listenin A tablosu taşıtların yaşları ile her motor gücü birimine (BG) göre, IV sayılı listenin B tablosu her motor gücü birimine (BG) göre, V sayılı liste taşıtların azami kalkış ağırlığı ile yaşlarına göre; maktu olarak vergilendirilir.

Tablo 2'den Taşıtların Alım Vergisinin 1990 – 2002 yılları arasındaki vergi gelirleri içindeki payı esas alınarak seyrine bakacak olursak; 2000 yılına kadar yatay sayılabilecek bir seyir izlese de, 2001 yılında yaşanan ekonomik krizinde etkisiyle TAV'ın vergi gelirleri içindeki payında sert bir düşüş yaşanmış, 2002 yılının ikinci yarısında da ÖTVK'nin yürürlüğe girmesi münasebetiyle bahse konu verginin payı daha da düşerek, mülga olmuştur.

1.3.4. Ek Taşıtların Alım Vergisi

Ek Taşıtların Alım Vergisi de, 1318 sayılı Finansman Kanunu'na 1418 sayılı Kanunun 22. Maddesiyle eklenen Geçici 2. Maddesine göre getirilmiştir. Bahse konu madde de; 15 yıl süre ile geçerli olmak üzere, otomobil, kaptıkaçtı, panel, arazi taşıtı (münhasıran yük

taşımak maksadı ile imal edilenler hariç) ve minibüslerin; fabrika, ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı, acente, satıcı ve motorlu araç ticareti yapanlardan, fatura veya benzeri belgeler ile ilk iktisabı veya yurt dışından ithali, bir defaya mahsus olmak üzere, satış bedeli üzerinden %12 oranında Ek Taşıt Alım Vergisi alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bu oran 95/7604 sayılı BKK ile motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için geçerli olup, aynı BKK ile 1601-2000 cm³'ü için % 18, 2001 cm³'ü geçenler için % 24 olarak belirlenmiştir. 88/13037 sayılı BKK ile minibüsler için oran % 6 olarak tespit edilmiştir.

Finansman Kanunu'na 1418 sayılı Kanunun 22.maddesiyle eklenen Geçici 2. Maddesine göre, Bakanlar Kurulu bu nispeti "0" sifıra kadar indirmeye; %36'ya kadar artırmaya; taşıtların teknik özellikleri itibariyle, bu nispetler içerisinde farklılaştırmaya yetkili kılınmıştır.

Ek taşıt alım vergisi de taşıt alım vergisi beyannamesi ile beyan edilip ve bu vergi ile birlikte aynı sürede ödenmiştir. Ek taşıt alım vergisinin, tarh, tahakkuk ve ödenmesi ile muaflik, istisnalar, sorumluluk ve vergilendirmeye ilişkin diğer hususlar hakkında 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisine ilişkin hükümleri uygulanmıştır.

1.3.5. Akaryakıt Fiyat İstikrar Fon Payı

Bakanlar Kurulu'nun 89/14264 sayılı kararının 6. maddesi hükmü çerçevesinde, petrol ürünleri fiyatlarının düzenlenmesi ve dünya fiyatlarında meydana gelen değişmelerin tüketici fiyatlarına yumuşatılarak yansıtılması amacıyla oluşturulan; kaynağını gümrüklü rafineri satış fiyatı ve gümrüklü dışalım fiyatı üzerinden, süper benzin, kurşunsuz benzin, normal benzin, gazyağı, motorin, jet yakıtı, kalorifer yakıtı, 5 ve 6 no'lu fuel-oil dışalımları üzerinden gerçekleştirilen prim kesintilerinin oluşturduğu fondur (www.nedirnedemek.org).

Bahse konu Ham Petrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım ve Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonunun İşleyişi Hakkında Karar'ın 6. Maddesinde, petrol ürünlerinin tüketiciye intikalinde, fiyat istikrarını temin etmek amacıyla, süper benzin, benzin, gazyağı, motorin, jet yakıtı, kalorifer yakıtı, 5 ve 6 no'lu fuel-oil'in rafineri gümrüklü satış veya gümrüklü ithalat fiyatı üzerinden %5 oranında, akaryakıt fiyat istikrar fon payı alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu Kararın 8. maddesinde dağıtım şirketleri tarafından tespit edilen petrol ürünlerinin, mahalli perakende azami satış fiyatlarının Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile valiliklerce kontrol edileceği ifade edilmiştir. Nihayetinde Kararın 14. Maddesine göre Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığının bu Kararı yürütecektir.

27/11/1997 tarih ve Ham Petrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım, Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonunun İşleyişi Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair 97/10250 Karar ile, 89/14264 sayılı Kararnamenin eki Karar'ın değişik 6. maddesinin birinci fıkrasının sonuna "Belgelenmek kaydıyla Türkiye Elektrik Üretim-İletim A.Ş.'nin elektrik üretiminde kullandığı motorinden %0 nispetinde Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu alınır." hükmü eklenmiştir.

Fonun kaldırılmadan hemen önceki uygulamasına bakacak olursak; 23/2/1998 tarihli ve 98/10745 sayılı "Ham Petrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım, Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu'nun İşleyişi Hakkında Karar"ın 13 üncü maddesine istinaden, petrol ürünlerinin tüketiciye arzında fiyat istikrarını temin etmek amacıyla 3/4/2001 tarihinden itibaren; Kurşunsuz Benzin, Normal Benzin, Jet Yakıtı, motorin ve LPG için sıfır TL, süper benzin için 900 TL/lit, gaz yağı için 17750 TL/lit, marine diesel için 3600 TL/lit, Kalorifer Yakıtı için 150TL/Lit, fuel-oil için 7100 TL/kg olarak maktu esasa göre düzenlenmiştir.

1.3.6. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi

Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, 24/03/1988'de kanun isminde lafız edilen hizmetlerin daha rasyonel yürütülebilmesi için ek kaynak ihtiyacına binaen 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor Ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası İle 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun ile Türk Vergi Sisteminde yerini almıştır.

Verginin konusunu her türlü alkol, (füzel yağı dahil) ve alkollü içkiler ile her türlü alkolsüz içkiler (su, soda, sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç) tütün ve

tütün mamullerinin teslimi ve ithalatı oluşturmuştur. Bahse konu verginin mükellefi ise vergiye tabi ürünleri dahilde imal edenlerle, ithalatçılarıdır.

Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, tıpkı Özel Tüketim Vergisi Kanunu gibi mükelleften tek safhada alınmıştır. Vergiyi doğuran olay, vergiye tabi malın tüketime hazır hale getirildiği sırada, ithalatta gümrük vergisi mükellefiyetinin ifa edildiği sırada, gümrük vergisine tabi olunmayan hallede ise fiili ithalatın gerçekleştiği sırada meydana gelmektedir (3418, md:4,5).

İstisnalar KDVK’de yer alan istisna hükümlerine göre uygulanmıştır (3418, md:6).

3418 Sayılı Kanunun 7. Maddesindeki tabloda yer alan ürünlerde, 1 litre’nin üstünde ambalaj büyüklüğüne sahip ürün cinslerine ait verginin hesabında o ürünün pozisyonundaki en büyük ambalajın beher son litresine isabet eden vergi esas alınmaktadır.

Bakanlar Kurulu, 3418 Sayılı Kanunun 7. Maddesinde yer alan vergi tablosundaki miktarları, on katına kadar çıkarmaya ve de yarısına kadar indirmeye, mamullerin ambalaj büyüklüklerini değiştirmeye, büyüklüklere göre alınacak miktarlar ile ithalat ve mal grupları itibariyle alınacak miktarları farklılaştırmaya yetkili kılınmıştı. Bakanlar Kurulu da bu yetkiye dayanarak, maktu tarifeleri, %10 olarak değiştirmiştir. Söz konusu oran Kanun’un ilgili maddeleri mülga olmadan önce % 15 oranında alınmıştır.

16/08/1997 tarih ve 4306 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu, Millî Eğitim Temel Kanunu, Çıraklık Ve Meslek Eğitimi Kanunu, Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilât Ve Görevleri Hakkında Kanun İle 24/03/1988 Tarihli Ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Kâğıt Ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanunun geçici 1. maddesinin b fıkrasına göre; 01/09/1997-31/12/2000 tarihleri arasında 24/03/1988 tarihli ve 3418 sayılı Kanunun 7. maddesi hükmü yerine, “Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisinin oranı % 10’dur. Bakanlar Kurulu, verginin kapsamına giren her bir mal veya mal grubu için bu oranı sifıra kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir. Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, tütün mamulleri ile her türlü alkollü içkilerin (tabi köpüren şarap ile vermut ve kına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) katma değer vergisi hesabına esas alınan perakende satış fiyatı; sair şaraplar ve bira ile her türlü alkolsüz içeceklerin (su, soda, sade gazoz,

meyveli gazoz ve meyve suları hariç) imalatçılarla ithalatçılarda oluşan katma değer vergisi matrahı üzerinden hesaplanır. Alkolsüz içecekler hariç verginin hesaplanmasında 5.000 liraya kadar olan kesirler 5.000 lira ve katları olarak uygulanır. Bu vergi, katma değer vergisi ve diğer vergi, resim, harç, fon, pay ve benzerlerinin matrahına dahil edilmez.’’ hükmü uygulanmıştır.

Vergi hasılatı Milli Eğitim Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Başbakanlık arasında paylaştırılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle söz konusu kanunun geçici 1/B maddesi mülga olmuştur.

1.3.7. Mera Payı

Mera Kanununun 30. Maddesinin a bendinin 8. fıkrasına göre; yurt dışından ithal edilen alkollü içki, tütün ve tütün mamullerinin ithal bedelinin %3’ü oranında alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle bahse konu Mera Kanununun 30/a-8. maddesi mülga olmuştur.

1.3.8. Malul, Şehit, Dul ve Yetimleri Payı

3480 Sayılı Maluller İle Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün Ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunun 1. Maddesine göre; tütün, tütün mamulleri Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğüne imal ve ithal edilen tütün mamulleri ile ağır alkollü içkilerin satış bedellerinden %2 oranında alınan bu pay, bu Kanun hükümlerine göre hak sahiplerine ödenmiştir.

Söz konusu Kanunun 3. Maddesine göre toplanan paralardan; harp malullerine, şehit dul ve yetimlerine, barışta olağanüstü yönetim usullerinin uygulandığı haller ile talim, tatbikat veya manevra sırasında görevin veya çeşitli harp silah ve vasıtalarının sebep ve tesiri ile vazife malulü sayılan Türk Silahlı Kuvvetleri mensupları ile askeri harekâtı gerektiren iç tedip hareketleri veya güvenlik veya asayişin sağlanmasında Silahlı Kuvvetlerle birlikte veya ayrı olarak görevlendirilenlerden bu görevlerin çeşitli sebep ve tesirleri ile vazife malulü sayılan jandarma ve emniyet mensupları ile sivil görevlilere fon aktarılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle 3480 Sayılı Maluller İle Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün Ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunun ilk dört maddesi mülga olmuştur.

1.3.9. Savunma Sanayi Destekleme Fonu

3238 Sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığının Kurulması ve 11 Temmuz 1939 Tarih ve 3670 Sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanunun İki Maddesi İle 23 Ekim 1984 Tarih Ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Bir Maddesinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 12. Maddesinin b bendine göre; (4120 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent 12/7/1995 Yürürlük tarihli) her türlü alkollü içki, ispirto, sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri tütün mamullerinin ithalinde veya imalatçıları tarafından tesliminde toplam bedelden Bakanlar Kurulunca % 10'una kadar belirlenecek oranda alınmıştır.

Mükellefler satış faturalarında Savunma Sanayi Destekleme Fonu payını ayrıca göstermeye mecburlardır. İthal sırasında ödenen Savunma Sanayi Destekleme Fonu payı ise, gümrük makbuzlarında ayrıca gösterilir. Bakanlar Kurulu bu fıkrada yazılı oranı iki katına kadar yükseltmeye, alınacak Fon payını ithalat ve mal grupları itibariyle, farklılaştırmaya ve Fona yapılacak ödemelerin usul ve esaslarını tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle söz konusu kanunun 12/b maddesi mülga olmuştur.

1.3.10. Tüketim Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı

4733 sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun “Kurumun Gelir ve Giderleri ile Denetimi” başlıklı 5. Maddesinin a bendine göre; yurt içinde üretilen veya ithal edilen tütün mamulleri ile alkol ve alkollü içkilerin yurt içinde yapılacak ilk teslimlerinde satış fiyatının binde dördü oranında alınmıştır.

Aynı Kanunun 5. Maddesinin d bendinin 2. fıkrasına göre; gerektiğinde (a) bendinde belirtilen oranı yüzde elliye kadar azaltmaya, ödeme usul ve esaslarını tespiti Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle bahse konu Tütün Ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun 5/a ve 5/d-2 maddesi mülga olmuştur.

1.3.11. Tütün Fonu

4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun 1. maddesinin 1 bendi ile, 28/5/1986 tarih ve 3291 sayılı Kanunun 17. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ".....ve üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanma usul ve esasları" yürürlükten kaldırılmışsa da; 4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun Geçici 1/A-a maddesine göre; "bu konularda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, 28/5/1986 tarih ve 3291 Sayılı Kanunun 17. maddesi uyarınca yabancı tütün ve sigaralardan ithalat sırasında mülga Tütün Fonu adına alınan paralar bu Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır." ibaresi ile yürürlüğünü Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesine kadar sürdürmüştür.

1.3.12. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu

9/8/1983 tarih ve 2872 Sayılı Çevre Kanununun 18. maddesinin a bendine göre; Çevre Kirliliğini Önleme Fonunun gelirleri;bir defaya mahsus olmak üzere motorlu taşıt alım vergisi tutarının dörtte biri oranında uygulanmıştır. Bu hüküm 21/2/2001 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

1.3.13. Toplu Konut Fonu

2985 Sayılı Toplu Konut Kanununun 2/a maddesine göre; Tekel İdaresi ve Tekel dışında kalan gerçek ve tüzelkişiler tarafından imal edilen alkollü ve alkolsüz içkiler, tütün mamulleri, ispiroto ve ispirotolu içkiler ve her türlü içki imalinde kullanılan alkollü ve alkolsüz özütlerin istihsal vergisine esas matrahları üzerinden en fazla % 15 nispetinde hesaplanmakta iken; 20/6/2001 tarih ve 4684 Sayılı Kanunun 7. maddesi ile 2985 Sayılı Toplu Konut Kanununun 2. maddesi değiştirilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle söz konusu kanunun 2/a maddesi tamamen hükümsüz kalmıştır.

1.3.14. Trafik Tescil Harçları

2/7/1964 tarih ve 492 Sayılı Harçlar Kanununun 9 sayılı tarifesinin I. Tescil Harçları bölümüne göre; araçların Karayolları Trafik Kanununa ve Yönetmeliğine göre yapılacak tescil işlemlerinden, bir defaya mahsus olmak üzere alınan maktu harçlar, Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle mülga olmuştur.

1.3.15. Taşıtların Kayıt, Tescil ve Devrinde Eğitime Katkı Payı

16/08/1997 tarih ve 4306 Sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu, Millî Eğitim Temel Kanunu, Çıracılık Ve Meslek Eğitimi Kanunu, Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilât Ve Görevleri Hakkında Kanun İle 24/03/1988 Tarihli Ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Kâğıt Ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hakkında Kanunun Geçici 1. maddesinin A fıkrasının 2 numaralı bendine göre; “sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerinde kullanılmak üzere, 01/09/1997 - 31/12/2000 tarihleri arasında aşağıda belirtilen işlemler ve kâğıtlar için eğitim katkı payı ödenir.

“.....1318 sayılı Finansman Kanununa göre taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtların kayıt ve tescili ile devirlerinde 10.000.000 lira ödeneceği” hüküm altına alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle söz konusu kanunun geçici 1/A-2. maddesi mülga olmuştur.

1.3.16. Taşıtların Kayıt ve Tescil Devrinden Alınan Özel İşlem Vergisi

26.11.1999 tarih ve 4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun (Değişik: 23/11/2000 - 4605/10 md.) 9. maddesine göre; 31/12/2003 tarihine kadar uygulanmak üzere, 16/8/1997 tarihli ve 4306 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin (A) fıkrasında belirtilen işlemler ve kâğıtlar için ödenen eğitime katkı payı tutarı kadar ayrıca özel işlem vergisi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin 17. maddesinde de belirtildiği üzere Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle söz konusu madde hükümsüz kalmıştır.

1.3.17. Federasyonlar Payı

21/5/1986 tarih ve 3289 Sayılı Gençlik Ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun 15. maddesinin g bendine göre;

Federasyonlar Fonunun gelirlerinden biri olan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 60. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen mamullerin Tekel İşletmeleri Genel Müdürlüğü tarafından yurt içindeki teslimlerinden ek vergi matrahına esas alınan bedellerinin binde beşi söz konusu fona aktarılmıştır.

4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun 1. maddesinin k bendi ile, 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanunun 15.maddesi yürürlükten kaldırılmışsa da; 4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun Geçici 1/A-a maddesine göre; “bu konularda yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, bu Kanunla yürürlükten kaldırılan hükümler çerçevesinde tahsil edilmeye devam edilir ve doğrudan bütçeye gelir yazılır.” ibaresi ile yürürlüğünü Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesine kadar sürdürmüştür.

BÖLÜM 2: 4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU, KAPSAMI VE ÖTV İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

2.1. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Bir taslak olarak hazırlandıktan sonra ÖTVK'nin çıkması uzun zaman almıştır. İlk olarak 1993'te tasarı taslağı hazırlanmıştır (HUD, 2002:14). Türkiye 1996 yılında hem AB ile Gümrük Birliği'ne girmenin gümrük vergisi ve eş etkili vergi gelirlerinde yol açacağı hasılat kaybını telefi etmek, hem Avrupa Birliği'nin mevzuatına uyum sağlamak, hem de mevcut tüketim vergilerinde basitliği sağlamak için bir ÖTV Kanunu tasarısı hazırlamıştır (Tokatlıoğlu, 2004:205). 22 Mayıs 1996'da TBMM'ye sunulan ÖTV Kanun tasarısı, aynı yılın Haziran ayında Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeye başlanmış, ancak geneli üzerindeki görüşmelerin tamamlanmasının ardından çeşitli nedenlerle askıya alınmıştır (HUD, 2002:14). Bu tasarının hazırlandığı dönemde, yapılacak düzenlemeyle ÖTV kapsamına giren mallar üzerindeki vergi yükünde önemli bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla, bu verginin yatırım ve üretime olumsuz bir yansıması olmayacağı, sadece değişik adlarla tahsil edilen çeşitli vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirilmek suretiyle uygulama ve kontrol kolaylığı sağlanacağı ifade edilmiştir (Tokatlıoğlu, 2004:205). ÖTV Kanun tasarısı takip eden yıllarda ekonomi yönetimlerinde çeşitli defalarda yine tartışma konusu yapılmış, ancak önemli bir gelişme olmamıştır (HUD, 2002:14).

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

2.2. 4760 Sayılı Kanunun Gerekçesi

Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen

mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngörmekte, 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmaktadır.

Öte yandan, dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması ÖTV'nin bir diğer önemli hedefidir. Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin, ülkemiz ile Avrupa Birliği (AB) arasında bir ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokole dayanarak almış olduğu 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük Birliğinde dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde de 24.3.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 19.3.2001 tarihli ve 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı"nda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve ÖTV alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır.

Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur. Bu mallar için yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükün muhafazası amaçlanmış, ilave bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir. Kanunun geneli üzerinde yapılan müzakerelerde;

- ÖTV'nin belirli malların imalat ve ithalat aşamasında tek oranlı olarak bir defaya mahsus olmak üzere uygulanacağı, bunun oldukça karmaşık bir yapıya sahip, KDV dışındaki, dolaylı vergiler alanındaki dağınıklığı sona erdireceği ve bu uygulamanın AB müktesebatına uyum konusunda önemli bir adım olduğu,
- ÖTV'nin reel sektör ile tüketicilere ilave bir yük getirmemesinin olumlu karşılandığı,
- Belediyelere aktarılan kaynağın azaltılması anlamına gelecek düzenlemenin yeniden değerlendirilmesi gerektiği,

- ÖTV'nin tek aşamada bir defaya mahsus alınacak olmasının yükümlü sayısını oldukça azaltacağı, bunun da verginin tahsilindeki kırtasiyeciliği gidererek vergi tahsilatı için yapılacak harcamaları azaltacağı,

- Bazı malların lüks tüketim malı kapsamına alınmasının doğru bir yaklaşım olmadığı, ancak temel ekonomik konjonktürde olumlu gelişmeler kaydedildikçe bu malların tekrar gözden geçirileceğinin umulduğu,

Avrupa Birliği ülkeleri dikkate alındığında, ÖTV kapsamına alınan malların sayısının oldukça sınırlı tutulduğu, oysa öngörülen ÖTV düzenlemeleri kapsamına giren malların sayısının oldukça geniş tutulduğu,

- ÖTV kapsamına giren mallara uygulanacak vergi oranlarının artırılması veya azaltılması konusunda Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin gerekenden fazla olduğu,

- Avrupa Birliği vergi sisteminde yer almayan "ek taşıt alım vergisi" ile "ek vergi" uygulamalarının yürürlükten kaldırılmasının olumlu karşılandığı,

- Vergi sisteminin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması için vergisel düzenlemeler yanında, gelir idaresinin teknolojik araç ve gereç ile teçhiz edilmesi ve bu suretle gelir idaresinin daha etkin bir yapıya kavuşturulması gerektiği,

- ÖTV'nin imalat veya ithalat safhasında bir kez alınacağı, toplam 210 mal çeşidinin bu vergi kapsamına girdiği, ÖTV'nin (tahminen 1500 civarında mükellefi kapsamı açısından) yönetiminin oldukça kolay olacağı,

- Petrol ürünlerinden tek safhada ÖTV alınacağından bir çok safhada vergi, harç, fon ve pay alınmasından kaynaklanan karışıklığın giderileceği,

- ÖTV mükellefinin, motorlu araçlarda alıcılar yerine satıcılar olacağı, motorda net ağırlık, istiap haddi, yağ, motor gücü ve lüks kriterleri yerine, motor silindir hacminin esas alınacağı, ÖTV sadece ilk iktisapta alınacağından ikinci el motorlu araçlarda bu verginin alınmayacağı,

- Lüks mallara uygulanacak ÖTV'nin oranlarının mevcut uygulamalar doğrultusunda belirlendiği, ifade edilmiştir (ÖTVK Gerekçesi, 2002).

2.3. 4760 Sayılı Kanunla Konulan Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri

Özel Tüketim Vergisinin yürürlüğe girmesiyle, Katma Değer Vergisinin yanı sıra, ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında kapsama giren her mala bir kez uygulanan bir yapı tesis edilmiştir.

Uluslararası ticarete dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenerek, özel tüketim vergisine tabi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır.

ÖTV ile şeffaf bir yapıya geçilmiştir. ÖTV'den önceki sistemde oldukça karmaşık bir hesaplama yöntemi kullanılarak tespit edilen vergi yükü ÖTV sonrasında tek bir hesaplama ile bulunabilecektir. Bu durum vergilerin izlenmesi ve denetimi açısından da önemlidir. ÖTVK ile % 26 ve % 40 KDV oranı uygulanan mallar ÖTV kapsamına alınmış ve KDV içerisindeki bu listeler iptal edilmiştir. Yükseltilmiş oranda KDV'ye tabi olan bu mallar bundan böyle % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

ÖTV, KDV'nin matrahına dahildir. KDVK 'nin 24. maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin bedelin yanında alınan vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurlar KDV'nin matrahına dahil olduğu için ithalat ve imalat safhasında hesaplanan ÖTV, KDV matrahına dahil edilecektir. Vergiden vergi alınması olarak eleştirilen bu husus ÖTV ile getirilen yeni bir uygulama değildir. Gümrük vergisi ve resimlerin matraha dahil edilerek üzerinden istihsal vergisi alınması suretiyle 1957 yılından beri uygulanmakta olan bu sistem, KDV'nin ana prensibidir. AB'ye üye ülkelerde de KDV'nin matrahı bu şekilde hesaplanmaktadır (Doğan, 2003:21-23).

ÖTV'nin kapsamına, kanuna ekli 4 listede toplam 210 mal çeşidi girmekte olup, bunlar Kanunda tek tek sayılmıştır. Bu listelerdeki mallar uluslararası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem (Kombine) Nomenklatörüne uygun gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları itibariyle yer almaktadır.

ÖTV, maktu veya nispi olarak alınmaktadır. Kanunun "Vergilendirme Ölçüleri ve Matrah" başlıklı 11. maddesine göre; I sayılı listede yer alan mallar için maktu; diğer listelerde yer alan mallar için nispi olarak ÖTV alınmaktadır.

ÖTV ile mali politikaların uygulanmasında daha etkin bir sisteme geçilmiştir. ÖTV' den önce ÖTV Kanununa ekli listelerde Bakanlar Kurulu'nun gerekli düzenlemeleri tek bir kararla yapması zordu. Örneğin, tütün ürünleri ve alkollü ürünlerden 7 ayrı vergi, fon ve pay alınmaktaydı. Bunların bazılarının oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenirken, bazıları kanun değişikliği ile farklılaştırılabiliyordu. ÖTV Kanununun "Oran ve Tutar" başlıklı 12. Maddesi Bakanlar Kuruluna vergi oran ve tutarlarını değiştirerek bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikalarını rahat uygulama olanağı vermiştir (Doğan, 2003:21-23).

2.4. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

2.4.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Verginin konusu; verginin uygulandığı, yani üzerine konulduğu bir madde, bir olay, bir iş ya da bir işlemdir (Edizdoğan, 1981:65). Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, özel tüketim vergilerinin konusunda belirleyici etken olmaktadır. Gelişmiş ülkelerde radyo, televizyon, otomobil, viski gibi lüks mallar vergilendirmenin konusunu oluştururken; az gelişmiş ülkelerde genel nitelikli harcama vergileri uygulanamadığından, mali nedenler ve tahsilât kolaylığı sebebi ile tuz, şeker, sigara, tütün, çay, kahve gibi mallar özel tüketim vergisinin konusunu teşkil etmektedir (Agun, 2000:6).

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1.maddesine göre ise Özel Tüketim Vergisinin konusu, bu kanuna ekli 4 listede belirtilen mallardır (Pehlivan ,2007:388). ÖTV kapsamına giren malların listesi özetle;

- I Sayılı listedeki mallar petrol ve doğalgaz ürünleri ile bunların türevleridir.

-II Sayılı listedeki mallar, motorlu kara, deniz ve hava taşıtlarıdır,

-III Sayılı listedeki mallar, kolalı gazozlar, alkollü içkiler, sigara, tütün vb. mamulleridir.

-IV Sayılı listedeki mallar ise, bazı lüks giyim eşyaları, dayanıklı tüketim malları ile değerli taşlar, beyaz eşyalar, silah vb. lüks eşyalardır (Eker, 2007:234).

Bu Kanuna ekli;

- a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir (ÖTVK, md:1).

Listedeki mallar uluslar arası mal tanıma sistemi olan kombine nomanklatürdeki G.T.İ.P. numaraları itibariyle yer aldığından kapsama giren malların tanımlanmasında herhangi bir sorun yaşanmamaktadır (Batı, 2007:295).

Bahsettiğimiz 1. maddeye ekli dört gruba ayrılmış listelerdeki malları biraz açacak olursak; I Sayılı Liste A ve B cetvellerinden iki grup halinde düzenlenmiştir. I sayılı listenin A cetvelinde motorin, kurşunlu benzin, kurşunsuz benzin, süper benzin, uçak benzini, fueloil, doğalgaz, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) gibi çeşitli ürünler yer alırken B cetvelinde ise eter, inceltici, yağlar, solvent, benzol ve vernik gibi mallar yer almaktadır. Taş kömürü ve taş kömüründen elde edilen katı yakıtlar Kanuna ekli I sayılı listenin A ve B cetvelinde yer almadığından özel tüketim vergisinin kapsamının dışındadır (ÖTVK, ek:1). Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bu alanda uygulanan Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ve Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı uygulamasına son verilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında bulunmayan solvent, heptan ve motor yağlarını kapsamına almıştır. Böylece daha önce belirli mallardan alındığı için vergi dışı mallara yönelmek suretiyle vergiden kaçınma ya da vergi yükü çok düşük olduğu için solvent gibi maddelerin akaryakıtta karıştırılarak haksız kazanç sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır (Nohut, 2002:197). Solventi sanayide girdi olarak kullanan firmalar için bu malların vergi kapsamına alınması, özel tüketim vergisini bir üretim vergisi niteliğine dönüştürebilmektedir. Ancak, bu durumu bertaraf etmek amacıyla 4760 sayılı Kanunun 8. maddesinde tecil uygulamasına yer verilmiştir (HUD, 2002:31).

II Sayılı listede; otomobil, motosiklet, helikopter, uçak, yat ve kotralar, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jeepler, para arabaları, motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, gibi motorlu araçlar yer almaktadır. II Sayılı listeye dahil olan motorlu araçlardan özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılanlar ise şunlardır; ambulans, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtlar, engelliler için tekerlekli koltuklar, çocuk arabaları ve puşetler, sarnıçlı gemiler, tankerler, frigorik gemiler, yük gemileri, balıkçı gemileri, balıkçılık ürünlerinin işlenmesine yönelik fabrika gemileri, römorklar, fener gemileri, itici gemiler, yangın söndürme gemileri, savaş ve kurtarma gemileridir (ÖTVK, ek:2). Ayrıca, ikinci el motorlu taşıt alımları da ÖTV kapsamında değildir (Pehlivan, 2007:389).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) Sayılı listede yer alan motorlu taşıtların 5 yıl içerisinde binek otomobillerine dönüştürülmesi halinde, yapılan değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılan aracın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle, ek özel tüketim vergisi alınması öngörülmüştür. Binek otomobili, jeep, arazi taşıtı, motorlu karavan gibi araçlara dönüştürülmesi halinde bunların ilk iktisabında uygulanan vergi, binek otomobil vergisine tamamlanmaktadır. Minibüs görünümlü otomobiller üzerindeki vergi oranı jeep ve arazi taşıtlarına oranla daha azdır ancak görünümünde bazı benzerlikler mevcuttur. İşte bu sebeple, bu tür araçlar ufak tefek bazı değişikliklerle, onların yerine ikame etmektedir, kanun koyucu bu tür ikamelerin önüne geçmeyi hedeflemiştir (Oktar ve Tolu, 2003:273).

III sayılı listede yer alan bira, viski, şarap gibi alkollü içecekler, sigara, puro, enfiye gibi tütün mamulleri ile kolalı gazozların ithalatı ve imalatçılar tarafından teslimleri ÖTV'ye girmektedir. Alkolsüz içecekler arasında bulunan su, maden suyu, ayran, sade ve meyveli gazozlar III sayılı listede yer almadığından bu malların imalatçılar tarafından teslimi veya ithalatı ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Biralar, üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, elma şarabı, armut şarabı gibi fermente edilmiş içkiler, etil alkol, likörler ve viski, rom, votka gibi diğer alkollü içkiler ÖTV kapsamında iken, sirkeler ve asitten elde edilen sirke yerine geçen maddeler ÖTV'ye tabi değildir (Ülgen, 2002:114).

IV sayılı listede kıymetli eşyalar, kürkler, kolonya hariç parfümler, güzellik saç bakım ürünleri, oyun makineleri, tabancalar ve av tüfekleri, bazı dayanıklı tüketim malları, piyanolar, cep telefonları, klimalar, video kayıt ve gösterme cihazları, telsiz telefon cihazları, elektrik süpürgeleri, bulaşık yıkama makineleri yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli dört adet listeden kapsam olarak en geniş olanı IV sayılı listedir. IV sayılı listede lüks tüketim malları ile dayanıklı tüketim malları yer almaktadır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Avrupa Birliği katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar özel tüketim vergisi kapsamına alınmıştır (HUD, 2002:53).

En nihayetinde özetle, ÖTV'nin konusu; akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, sigara, alkollü ve kolalı içecekler ile lüks tüketim mallarıdır (Pehlivan, 2007:388).

2.4.2. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergi Usul Kanununun 19. Maddesine göre vergiyi doğuran olay ; vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar, şeklinde tanımlanmıştır (VUK, md:19). Vergiyi doğuran olay, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre:

- a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,
- b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,
- e) İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir (ÖTVK, md:3).

ÖTV Kanunu 3. maddesi ışığında listeler itibarıyla vergiyi doğuran olay ele alındığında;

- I sayılı listedeki mallar için Akaryakıt Tüketim Vergisi'nde olduğu gibi, bu malların ithalatçıları tarafından tesliminde veya rafineriler dahil imalatçıları tarafından tesliminde,

- II sayılı listedeki mallar için, malın tesliminde veya ilk iktisap halinde malın teslimi veya ilk iktisabında, ithalatı halinde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğduğunda ya da gümrük vergisi ödenme yükümlülüğü yoksa gümrük beyannamesinin tescilinde,

- III ve IV sayılı listedeki mallar için, bu malların tesliminde, ithali halinde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü doğduğunda ya da gümrük vergisi ödenme yükümlülüğü yoksa gümrük beyannamesinin tescilinde vergi doğmaktadır.

Mal teslim edilmeden malın teslimine yönelik olarak yapılan sözleşmeler veya avans niteliğindeki ön tahsilatlar ÖTV'de vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmez. Malın tesliminden önce yapılan sözleşmelerde malın teslim tarihinin belirtilmiş olması veya mal tesliminin belirtilen günde yapılmasını sağlayacak şekilde güvenlik tedbirlerinin ya da teminatının alınmış olması halleri de malın tesliminden önce vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmez (Çapar, 2004:127).

2.4.3. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi kamusal bir borç ilişkisidir ve bu ilişkinin bir tarafında vergi idaresi bulunurken, diğer yanında vergi mükellefi bulunmaktadır. Kanunlarla belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde vergi konusu işlemlere muhatap olan ve dolayısıyla vergi borcu ortaya çıkan mükellefler aynı zamanda vergi yükümlüsü olarak da ifade edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2001:37). Yükümlülük, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştiren ve verginin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekten sorumlu tutulan kişi şeklinde tanımlanmaktadır (Saban, 2004:179).

Vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından ilgili Vergi Dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK,md:8/2). Bir başka tanıma göre ise; vergi sorumlusu, gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkilerinden dolayı vergi kanunlarında belirtilen hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve yasal süreler içerisinde vergi dairesine ödeme mecburiyeti olan üçüncü kişilere denir (Kırbaş, 1984:80).

Özel Tüketim Vergisinin mükellef ve sorumlusu; Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4. maddesinde düzenlenmiştir. Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli;

a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir (ÖTVK, md:4).

ÖTV bu şekilde, ilk aşamada ve tek safhada alınmakta, dolayısı ile mükellef sayısı sınırlı tutularak uygulamanın basit ve etkin olması amaçlanmaktadır. Yasal mükellef olarak anılan bu mükellefler ödedikleri vergiyi satışla beraber alıcılara yansıtmakta ve vergi, sonuçta fiili mükellef olan tüketicilerin üzerinde kalmaktadır. Sadece, II sayılı listede yer alan motorlu ve bazı motorsuz taşıtların kayıt ve tescile tabi olanları açısından, bu kurala bir istisna getirilerek, imalatçılar yerine, motorlu araç ticareti yapanlar vergi mükellefi olarak gösterilmiştir. Bu durumda taşıt üretimi yapan fabrika vergi mükellefi olmamaktadır (Bilici, 2004:203).

Özel Tüketim Vergisinin mükellefi, vergiye tabi malları imal, inşa ve ithal edenlerse de, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4. maddesinin son fıkrasına göre, “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının ve işyerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığı vergi alacağını emniyet altına almak için vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” denmiştir (Pehlivan, 2007:388).

2.4.4. Özel Tüketim Vergisinde Müteselsil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması

Müteselsil sorumluluk, Türk Ticaret Kanunu'nun 7. maddesinde düzenlenmiştir. 7/1.maddeye göre; “İki veya daha fazla kimse, içlerinden yalnız biri veya hepsi için ticari mahiyeti haiz bir iş dolayısıyla diğer bir kimseye karşı müştereken borç altına girerlerse mukavelede aksi kararlaştırılmadıkça müteselsilen mesul sayılırlar.” Yani müteselsil sorumluluk, bir vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin sorumlu olması anlamına gelmektedir (Er ve diğ., 2007).

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13. maddesine göre; gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen I sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumludur.

I sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi zıyanına sebebiyet vermeleri halinde, müteselsilen sorumludurlar. II sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rüc'u hakkına sahiptirler.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilir. Tarh edilen bu vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarihyata ayrıca vergi zıyaı cezası uygulanır (ÖTVK, md:13).

2.4.5. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

İstisna, vergi kanunlarında esas itibariyle vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasını ifade eder. İstisna kavramı, verginin konusu üzerinden hareket edilerek vergi dışında tutulmayı ifade etmesi sebebiyle objektiftir ve objektif vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırır niteliktedir. Buna karşılık, vergi kanunda vergi mükellefi olan kişilerin bir kısmının belirtilmiş koşullar altında vergi borcunun kaldırılmasına muafiyet(bağışıklık) adı verilmektedir. Muafiyet kişiden hareket ettiği için subjektiftir (Nadaroğlu, 1999:237).

2.4.5.1. İstisnaların Sınırı

ÖTV ile ilgili istisna veya muafiyetler, ancak ÖTV Kanununa hüküm eklenmek veya kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebilir(ÖTVK, md:10) Buna göre, bir kurumun kuruluş kanununda, alımlarının her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun alımlarının ÖTV'ye tabi olmasını engellemeyecektir (Pehlivan, 2007:391). Uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Maliye Bakanlığı, bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanması ile verginin tecilinde alınacak teminatların türü ve miktarları ile tecil edilen verginin terkinine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (ÖTVK, md:10).

2.4.5.2. İhracat İstisnası

Uluslararası ticari ilişkilerde dolaylı vergiler açısından 'varış ülkesinde vergileme ilkesi' benimsenmiştir. Bu ilkeye göre bir mal veya ürün vergiden arındırılarak ihraç edilir ve vergileme ithalatçı ülkede yapılır (Tuncer, 2003:367). "Varış ülkesinde vergilendirme ilkesi" Türkiye'de özel tüketim vergisi uygulamasında da benimsenmiştir (Horoz, 2006:157).

ÖTVK 5. maddesinde ihracat istisnası uygulanmasına yönelik ilkeler belirlenmiştir. Buna göre, yurtdışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Yasa maddesinde yer alan yurtdışındaki müşteri tabiri ise ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir işletmenin yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini kapsamaktadır. ÖTVK 5. maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hususu hükme bağlanmıştır (ÖTVK, md:5).

Burada üzerinde durulması gereken bir husus bulunmaktadır. ÖTV imalat veya ithalat safhasında sadece bir kez uygulanmakta, bu safhadan sonraki safhalarda satın alınan mallar için ÖTV iadesi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, sadece ÖTV mükelleflerinden alınan veya ÖTV ödeyerek ithal ettiği malı ihraç edenlere vergi iadesi yapılmaktadır. İhracatçının, ihraç ettiği malları ÖTV mükellefinden değil, herhangi bir tedarikçiden

temin etmesi halinde ise, malın maliyetine girmiş olan ÖTV hiçbir şekilde iade edilmemektedir (Horoz, 2006:158).

ÖTV mükellefleri, ÖTV ödemek suretiyle satın aldıkları malları ihraç ettiklerinde, ihraç edilen bu mal dolayısıyla yüklendikleri ÖTV'sini iade alabilmektedirler. Örneğin; (D) AŞ, ithal ettiği kıymetli taşları işleyerek bunları mamul hale getirip ihraç etmektedir. Kanuna ekli IV sayılı listeye göre, kıymetli taşların ithalinde bunların değeri üzerinden gümrük idaresince % 6,7 oranında ÖTV tahsil edilmektedir. (D) AŞ, ÖTV ödemek suretiyle satın aldığı bu malları işleyip mamul haline getirdikten sonra ihraç ettiğinde, ödediği ÖTV'yi iade alabilecektir. ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir (Arslan, 2004:311).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların tümü ayırım yapılmaksızın ihracat istisnasından yararlanabilmektedir. Bu istisnadan yararlanacak mallar için herhangi bir sınırlandırma söz konusu değildir. Ancak bavul ticareti yoluyla ihracatta ise özel tüketim vergisi istisnası uygulanamaz. "Bavul Ticareti" olarak adlandırılan, yurt dışında ikamet edenlere ihraç etmeleri şartıyla teslim edilen mallar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu konuya ilişkin herhangi bir özel tüketim vergisi düzenlemesi mevcut değildir (Gezgin, 2003:67).

2.4.5.3. Diplomatik İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde diplomatik istisnaya yer verilmiştir. Buna göre; Bu Kanuna ekli I, II ve III sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır (ÖTVK, md:6). 6. maddeden de anlaşılacağı üzere diplomatik istisnasına IV sayılı listedeki mallar dahil olmayıp, bu istisna belirli şartlar altında tanınmaktadır.

2.4.5.4. Diğer İstisnalar

ÖTVK'deki diğer istisnaları ele alacak olursak; bu Kanuna ekli I ve IV sayılı listelerde yer alan malların; savunma amaçlı bazı kamu kuruluşlarına tesliminde, petrol arama faaliyetinde bulunanlara, tasfiyelik mallardan olağanüstü durumlardaki bedelsiz teslimlerinde, II sayılı listelerde yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı, uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, vergiden müstesnadır. Şimdi söz konusu istisnaları ayrıntılarıyla inceleyelim.

2.4.5.4.1. İthalat İstisnası

Özel Tüketim Vergisi 7. maddesinin 6 numaralı fıkrasında; “Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167. 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 müstesna olan eşyanın ithali (ÖTVK'nin 5. maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8. 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. 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.) vergiden müstesnadır” denmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 167. maddesine göre Gümrük Vergisi'nden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV Kanunu'nun 7. maddesinin 6. fıkrası ile ÖTV'den de istisna edilmiştir. Gümrük Kanunu'nun ÖTV Kanununun 7. maddesinin 7 numaralı fıkrasında da, “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 müstesnadır” denmiştir (ÖTVK, md:7).

Söz konusu gümrük rejimlerinden de özetle bahsedecek olursak ÖTVK'nin 7. maddesi daha anlaşılır bir forma dönüşecektir. İthalat vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bir noktadan diğerine taşınması, transit rejimi hükümlerine tabidir (GK, md:84).

Antrepo, Gümrük Vergisine konu olup da henüz vergi ve resimleri ödenmemiş malların korunduğu, gerekiyorsa küçük tamamlayıcı işlemlerin yapıldığı gümrük binalarına yakın olan bir tür depodur (tr.wikipedia.org). Yani Antrepo Rejimi, yabancı malların tarife ödenmeksizin, gümrük makamlarının denetimine bağlı, kapalı yerlerde korunmasına olanak sağlayan özel bir gümrük rejimi türüdür (www.itusozluk.com).

Dahilde İşleme Rejimi ise, serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesinden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın ve vergileri teminata bağlanmak suretiyle yapılan ithalat işlemidir (GK, md:108).

Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimi, serbest dolaşıma girmemiş eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinde, ithalat vergilerine veya ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın, niteliğini veya durumunu değiştiren işlemlere tabi tutulmaları ve bu işlemlerden elde edilen ürünlerin gümrük vergileri üzerinden serbest dolaşıma girmelerine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir (GK, md:123).

Bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan, çeşitli amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden faaliyetlerin ev sahibi ülkenin diğer yörelerine göre daha çok teşvik edildiği bölgeler şeklinde veya tüketim ve ara yatırım mallarının gümrük denetimi olmaksızın girdiği, işlendiği, üretildiği, korunduğu ya da yeniden ihraç olunduğu, ulusal sınırlar içinde kalan, ancak gümrük sınırları dışında kabul edilen liman veya bölge şeklinde tanımlanan serbest bölgeler, ülkemizde 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na göre kurulmakta ve işletilmektedir (Doğrusöz, 2002). Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan,

serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz (Gençyürek, 2004).

Nihayetinde, bu saydığımız rejimlere tabi tutulan mallar kesin olarak ithal edilmediği için bunların buralardan çıkarılıp serbest dolaşıma sunulmadan, başka bir ifade ile, kesin ithali gerçekleşmeden vergilendirilmemesi kabul edilmiştir. Bu şekilde gümrük mevzuatına paralel bir uygulama getirilmesinin yanı sıra, AB ve dünya uygulamalarına da paralellik sağlanması amaçlanmıştır (Nohut, 2002:201).

2.4.5.4.2. Silahlı Kuvvetlerin Alımlarına İlişin İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının a bendinde; I sayılı listede yer alan malların; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi, vergiden istisnadır (ÖTVK, md:7).

2.4.5.4.3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Özel Tüketim Vergisi uygulamasında yer verilen istisnalardan, petrol arama faaliyetleri istisnası, 4760 sayılı Kanununun 7. maddesinin 1 numaralı fıkrasının b bendi hükmüyle istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre; bu Kanuna ekli; I sayılı listede yer alan malların; 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi, vergiden istisnadır (ÖTVK, md:7). Bu istisnadan, Petrol Kanununda geçen; petrol hakkı sahibi veya onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müteahhidi yararlanabilecektir. İstisnadan yararlanacak olan kişiler, satın almak istedikleri petrol ürünlerine ait listeyi Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'ne vereceklerdir. Kurum, bu ürünlerin petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılıp kullanılmadığını tespit ederek listeyi onaylayacaktır. Bu liste veya noter onaylı bir örneği ÖTV mükelleflerine veya bu teslimleri itibariyle ÖTV mükellefi olmayan akaryakıt dağıtım kuruluşlarına verilmek suretiyle ÖTV ödenmeden alım yapılabilecektir (Oktar, 2002:19).

2.4.5.4.4. Malul ve Sakatların Taşıtlarına İlişkin İstisna

ÖTVK'de sakat ve maluller tarafından kullanılacak özel tertibatlı motorlu araçlara ilişkin istisna şu şekilde düzenlenmiştir: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7. maddesinin 5228 sayılı Kanunla değişik 2 numaralı fıkrasında, (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

b) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,

c) 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bu bendin (a) ve (b) alt bentlerinde belirtilen malul ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malul ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir (ÖTVK, md:7).

Malûl ve engellilerin ÖTV ödemedi iktisap edebilecekleri taşıtlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşmayan binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (steysin vagon, arazi taşıtı ve jeepler dahil),
- Motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşmayan eşya taşımaya mahsus taşıtlar,
- Motosikletler, mopedler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (ÖTVK, ek:2).

2.4.5.4.5. Kamu Kuruluşlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7. maddesinin 5 numaralı fıkrası ile IV sayılı listede yer alan malların; genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi ile bu kuruluşlar tarafından bedelsiz olarak ithali ÖTV'den istisna edilmiştir (ÖTVK, md:7).

2.4.5.4.6. Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna

ÖTVK 7. maddesinin 4 numaralı fıkrası, IV sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilâtı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali, yani IV sayılı listede liste de yer alan revolverler ve tabancalar ile benzeri cihazların, Kanunda sayılan güvenlik kuruluşlarına teslimi halinde veya bu kuruluşların sayılan malları ithal etmeleri durumunda ÖTV uygulanmayacaktır (ÖTVK, md:7).

2.4.5.4.7. Türk Hava Kurumu ve Başbakanlığın Bazı Taşıtlarına İlişkin İstisna

ÖTVK 7. maddesinin 3 numaralı fıkrası gereği; II sayılı listede yer alan mallardan; uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı, II sayılı listede yer alan malların, Başbakanlık merkez teşkilatı tarafından ilk iktisabı, vergiden müstesnadır.

Objektif karakterli vergi olması sebebiyle ÖTV'de muafiyetlere yer verilmemiştir. Ayrıca kanununun 10. maddesi de istisnalara sınır getirmiştir. ÖTV'de muafiyet ve istisnalar ancak kanunda değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleştirilebilir (Tuncer, 2003:367).

2.4.6. Özel Tüketim Vergisinin Tecil ve Terkini

Özel Tüketim Vergisi Yasası'na ekli I sayılı listenin B cetvelinde yer alan mallar birçok malın imalatında kullanılabilir. Bu nedenle yasa koyucu bu malların imalat amacıyla kullanımında teslim aşamasında ÖTV'nin tecil işlemine tabi tutulmasına öngörmüş bulunmaktadır. Bahse konu B cetvelinde yer alan mallar; benzen, toluen, petrol eteri, hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları, vernikler, yağlama yağları, diğer yağlardır (Seviğ, 2006).

I sayılı listenin B cetvelinde yer alan ürünlerin, I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere, ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihinden itibaren 12 ay içinde I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir (ÖTVK, md:8/1). Bu hükme uyulmaması halinde tecil olunan vergi gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. İhraç kaydıyla teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi, gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur (Pehlivan, 2007:391,392). III sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar (bu safha dahil) tecil ettirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir (ÖTVK, md:8/3).

2.4.7. Özel Tüketim Vergisinde Vergi İndirimi

ÖTV, vergiye tabi mallardan bir kez alınır. Bu nedenle üzerinden ÖTV alınmış olan mallar satıldığında, daha önce ödenmiş olan ÖTV, malın maliyetine eklenerek, o malın nihai kullanıcısı veya tüketicisine yansıtılır. Bu yüzden, ÖTV'ye kural olarak vergi indirimi yoktur. Ancak, ÖTV'ye tabi olan bazı malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, daha önce ödenmiş olan ÖTV, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir (ÖTVK, md: 9). Örneğin, I sayılı listede yer alan “baz yağı”nın satın alınması sırasında ödenen ÖTV, bu yağdan imal edilerek satılan madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan ÖTV'den indirilecektir. Buna karşılık, satın alınan mal ile imal edilen mal aynı listede yer almıyorsa, indirim söz konusu olamayacaktır. Örneğin, otomobil üreticisi, otomobile monte etmek için satın aldığı bir teyp ilişkin ödediği ÖTV'yi; otomobil ile teyp aynı ÖTV listesinde yer almadığından indirim konusu yapamayacaktır. Bu durumda, otomobil üreticisi, teyp için ödediği ÖTV'yi otomobilin maliyetine ekleyerek tüketiciye yansıtır. Buna göre, ÖTV'de indirimin şartlarını şu şekilde belirlemek mümkündür:

- İndirim hakkı imalatçılara tanınmıştır,
- İmalatçının ÖTV ödeyerek aldığı mal ile imal ettiği mal, aynı listede yer almalıdır,

- İndirilecek ÖTV ödenmiş olmalıdır (Pehlivan, 2007:392).

2.4.8. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ve Oranları

2.4.8.1. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

Vergi konusunun verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktarına matrah denilmektedir. Vergi matrahı vergi konusunun sayılabilir ya da ölçülebilir nitelikte fiziksel miktarları olabileceği gibi fiyat ya da bedel gibi ekonomik miktarları da olabilir. Özel tüketim vergilerinin vergileme tekniği spesifik ya da advalorem esasa dayanmaktadır. Spesifik vergiler, ağırlık, sayı, hacim, yüzölçümü, uzunluk, içkilerdeki alkol derecesi gibi teknik miktarlar üzerinden hesaplanmaktadır. Advalorem vergiler ise fiyat ve bedel gibi ekonomik miktar üzerinden alınan vergilerdir (Turhan, 1993:46).

Ölçü üzerinden alınan vergilerde matrahın saptanması daha kolaydır; çünkü vergiyi kaçırmak için satılan malın miktarı gizlenebilir. Bu miktar saptandığı takdirde, matrah idare ve yükümlü arasında anlaşmazlık yaratacak nitelikte değildir. Buna karşılık, değer üzerinden alınan vergilerde miktar saptandıktan sonra, satış değerinin düşük gösterilmesi ikinci bir vergi kaçırma fırsatı yaratabilir. Bu bakımdan değer üzerinden alınan verginin idaresi, fizik miktar üzerinden alınandan daha zordur. Değer üzerinden alınan vergiler alışverişlerin toplam değerini yakından izlediğinden, özellikle enflasyonlu bir dönemde, hasılat bakımından ölçü üzerinden alınan vergilerden üstündür. Çünkü ölçüyle alınan vergilerin hasılatı alışverişlerin sadece miktarıyla artar, fiyat artışlarından etkilenmez (Bulutoğlu, 2008:359).

ÖTV'nin matrahı, kanuna ekli listelerde yer alan çeşitli mal grupları için ayrı ayrı belirtilmiştir (ÖTVK, md:11). I sayılı listede yer alan akaryakıt ürünleri için maktu vergi tutarları belirlenmiştir. Söz konusu listede yer alan mallardan vergi, kilogram, metreküp, kilokalori veya litre ölçüsüne göre alınır. Bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir (ÖTVK, md:11/1). III sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarları;

a) A cetvelindeki mallardan, 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibariyle,

b) B cetvelindeki mallar için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibariyle, uygulanır (ÖTVK, md:11/2).

II Sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ve III sayılı listede yer alan kolalı gazozlar, alkollü içkiler (tütün mamulleri hariç) ile IV sayılı listedeki dayanıklı tüketim malları ile diğer lüks mallar için verginin matrahı, bunların teslimi, ilk iktisabı veya ithalinde hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardır. Ancak, KDV Kanununa göre, KDV'nin matrahı, teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları kapsadığından, KDV matrahına ÖTV de dahil edilecektir. III sayılı listedeki mallardan tütün mamullerinde matrah, bunların nihai tüketicilerine perakende satış fiyatıdır (Pehlivan, 2007:394).

2.4.8.2. Özel Tüketim Vergisinin Oranı

Verginin oranı; matrah üzerine tatbik edilecek bir yüzde nispettir (www.ekodialog.com). Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

Özetle Türkiye'de I sayılı listede yer alan mallar için litre veya kilogram esas alınarak miktar esaslı vergi belirlenirken; II, III ve IV sayılı listelerdeki mallar için (tütün ürünleri hariç) ise matrah değer esaslı olarak belirlenmiştir.

II sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilir.(ÖTVK, md:12/1) Bu durumu bir örnekle somutlaştıracak olursak; otomobil bayii (A), distribütör (B)'den KDV hariç 20.000 YTL'ye motor silindir hacmi 1600 cm³'ün altında olan bir otomobil satın almıştır. (A) bu otomobili satmadan önce, distribütör (B) bu otomobil için 3.000 YTL.'lik indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C)'ye ÖTV ve KDV hariç 17.000 YTL'ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayii (A), alıcı (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV ve KDV'yi aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- Otomobilin vergisiz satış bedeli : 17.000,00 YTL
- (B)'nin (A)'ya yaptığı indirim tutarı : 3.000,00 YTL
- Alış bedelinden indirilebilecek tutar ($20.000 \times \%10$) : 2.000,00 YTL
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar ($20.000 - 2.000$):18.000,00YTL
- Hesaplanan ÖTV ($18.000 \times \% 37$) : 6.660,00 YTL
- KDV matrahı ($17.000 + 6.660$) : 23.660,00YTL
- KDV ($23.660 \times \%18$) : 4.258,80YTL
- Toplam satış bedeli : 27.918,80 YTL olur (14 NO'LU TEBLİĞ, 2008).

III sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır (ÖTVK, md:11/8). Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir (ÖTVK, md: 11/5).

Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapıları farklı olduğundan bu grupların vergi oranlarının da farklı olarak belirlenmesi gerekir. Bu nedenle ÖTVK'de 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 indirme veya bu limitler dahilinde maktu vergi tutarları belirleme, I sayılı listedeki mallar için bu limitler dahilinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri ve ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etme ve de Bakanlar Kurulu'na III sayılı listede yer alan mallar için mal cinsleri, özellikleri, alkol dereceleri itibarıyla belirlenecek nispi vergi oranı ya da maktu vergi tutarını birlikte ya da ayrı ayrı uygulamaya yetkisi verilmiştir (Batı, 2007:299).

Bu kanuna eki listede yer alan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar arasından seçilmiş ve bu eşyalar listelerde tarife pozisyonu, tarife alt pozisyonu ve gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları ile birlikte gösterilmiştir. G.T.İ.P. numaraları, tarife ve tarife alt pozisyonu altında yer aldığından, tarife pozisyonu ve/veya tarife alt pozisyonu itibarıyla belirlenen vergi oranları bunların altında sayılan her bir tarife alt pozisyonu ve /veya G.T.İ.P. numarasına isabet eden mal için, bu maddede

Bakanlar Kurulu'na yetki verilen alt ve üst sınırlar dahilinde ayrı ayrı belirlenebilecektir (Batu, 2007:299).

Oranlar hakkında daha fazla bilgi için Ekler Bölümü'nde yer alan I, II, III ve IV sayılı listelere bakınız.

2.4.8.3. Özel Tüketim Vergisi Oranlarında Yapılan Değişiklikler

Bakanlar Kurulu, Nisan 2010 itibari ile ÖTVK ile ilgili Kararlarının 79 tanesinde 12. Madde gereği kanuna ekli cetvellerde oran değişikliği yapmıştır.

ÖTVK 12. maddeye göre;

1. Özel tüketim vergisi, bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınır.

2. *Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere;*

a) I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının *yarısına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye,*

b) *III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sifıra kadar indirmeye, A cetvelindeki mallar için dört katına B cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sifıra kadar indirmeye, A cetvelindeki mallar için iki katına B cetvelindeki mallar için bir katına kadar artırmaya,*

c) *II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye;*

d) *IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sifıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya.....yetkilidir (ÖTVK, md:12).*

ÖTVK 12. maddesinden yola çıkarak; Bakanlar Kurulu'nun ÖTV ile ilgili son Kararına bakacak olursak; 2010/135 Sayılı Karar'da 4760 sayılı ÖTVK 12. maddesine göre Kanuna ekli I sayılı listenin A cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri"nin, aerosol üretiminde kullanılmak üzere tesliminde *özel tüketim vergisi tutarı sifıra indirilmiştir (BKK, 2010/135).*

2008 yılı sonlarına doğru dünyada patlak veren ve etkisi Türkiye'ye de yansıyan ekonomik krizi aşmak için Bakanlar Kurulunun ÖTVK'nin 12. maddesine dayanarak çıkarmış olduğu 16.03.2009 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14802 Sayılı Karar ile 16.06.2009 tarih ve 2009/15081 Sayılı Kararları ve bu kararların ekonomi üzerindeki etkilerini değerlendirecek olursak;

Piyasalarda çok ciddi bir durgunluk ve karamsarlığın hakim olduğu, alışverişin durduğu, stokların şiştiği, bankaların kredi musluklarını kapattığı, şirketlerin işçi çıkarmaya başladığı bir ortamda (Dikbaş, 2009), otomobilde ve dayanıklı tüketim mallarında, yüksek stokların eritilmesi amacıyla yönelik ÖTV indirim talepleri (Uysal, 2009) neticesinde yapılan düzenleme ile inşaat, otomotiv ve beyaz eşya sektöründe vergi oranları aşağıya çekilmiştir. İnşaat ve otomotivin ekonomide birçok yan sektörü de beslediği dikkate alındığında yapılan vergi indirimlerinin piyasaya olumlu bir katkısı olmuştur. Söz konusu vergi indirimlerinin 15 Haziran 2009'a kadar geçerli olacağı belirtilmişse de; oranlardaki revizyonlarla (indirim oranları azaltılarak) 16.06.2009 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2009/15081 Sayılı BKK ile vergi indirim süresi 30 Eylül 2009'a uzatılmıştır.

15 Haziran 2009 tarihine kadar uygulanan Bakanlar Kurulu Kararına göre, net alanı 150 m² ve üzeri konut teslimlerinde katma değer vergisi oranı %18'den %8'e indirilmiştir. ÖTV oranları 15 Haziran 2009 tarihine kadar geçerli olmak üzere;

-Ticari araçlarda %10'dan %1'e,

-Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler %37'den %18'e, motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler %54, motor silindir hacmi 2000 cm³'ü geçenler %80,

-250 cm³'ü geçmeyen motosikletlerde %22'den %11'e,

-Yarı römorklar için çekicilerde %4'ten %1'e,

-10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar, otobüslerde %0, midibüslerde %1, minibüslerde %2,

-İstiap haddi 850 kg'ı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm³ altında olanlarda %1,

-İstiap haddi 850 kg'ı geçip motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olanlar %1,

-Motor silindir hacmi 3200 cm³'ü geçmeyen 9 kişilik oturma yeri olanlar %1,

-Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlarda yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar içinde azami yüklü kütlesi 4700 kg'ı geçmeyip sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlarda (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm³'ü geçmeyenler hariç); motor silindir hacmi 3000 cm³'ü geçmeyenlerde %1, motor silindir hacmi 3000 cm³'ü geçip 4000 cm³'ü geçmeyenlerde %47, motor silindir hacmi 4000 cm³'ü geçenlerde %71, kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kg'ın altında olanlarda %1, diğerlerinde %1,

-Özel amaçlı motorlu taşıtlar %1'e indirilmiştir.

Aynı BKK ile elektronik ve beyaz eşyadan alınan %6,7'lik ÖTV'de, yine 3 ay süreyle sıfırlanmıştır. 15 Haziran 2009'a kadar ÖTV oranları sıfırlanan ürünler arasında evlerde kullanılan bulaşık ve çamaşır makineleri ile buzdolapları, elektrik süpürgeleri, radyolar, tıraş makineleri ile video kayıt ve gösterme cihazları yer almıştır (Suçiçek, 2009).

İlk Kararda 1600 cm³'ün altındaki otomobillerde %18 olan ÖTV, alınan olumlu sonuçlar üzerine süre, üç ayın sonunda indirimlerin oranı ve kapsamı daraltılarak eylül sonuna kadar uzatılmış ve %18'lik indirimli ÖTV, %27'ye çıkarılmıştır. Beyaz eşyada sıfır yerine %2 ÖTV alınmıştır. Yük taşımaya mahsus üstü kapalı ticari araçlardaki ÖTV ise 15 Haziran'a kadar %1 iken, 30 Eylül'e kadar da %3 olarak uygulanmıştır. Minibüslerde %9'dan %2'ye indirilen ÖTV, 30 Eylül'e kadar %4 olarak uygulanmıştır. Motor hacmi 250 cm³'ün altında olan motosikletler için %22'den %11'e indirilen ÖTV, 30 Eylül'e kadar %16 olarak uygulanmıştır (www.hurriyet.com.tr).

Küresel krizle birlikte darboğaza giren otomotiv sektörünü canlandırmak amacıyla ÖTV'de yapılan indirimle otomobil fiyatları ortalama olarak %15 gerilemiştir (Suçiçek, 2009). Sonuçta, otomobil stokları erimiş ancak bu indirimin iç üretimi desteklemeye olan etkisi zayıf olmuştur. Vergi indirimine konu olmayan ticari araçlarda üretim tesislerinin kapanma noktasına gelmesi ve istihdam açısından olumsuz sonuçlara yol açması, geçici süreli vergi indiriminin ne derece etkili veya etkisiz olduğunu göstermiştir (Uysal, 2009). Maliye Bakanlığı, otomotivdeki ÖTV indiriminin daha çok ithal araçlara yaradığı, yerli sanayiye fazla bir katkı sağlamadığını ortaya koymuştur

(ekonomi.haber.pro). İthal ürünlerin bu indirimden karlı çıkmalarını ise iki yönüyle değerlendirmek gerekir: Diğer ülkelerin üretimlerini destekliyor olmamız ve ödemeler dengemizin olumsuz etkilenmesi "negatif" unsur olarak karşımıza çıkarken; stokların erimesi ve genel olarak küresel krizin aşılmasında iç piyasa dinamiklerini canlandırması "pozitif" unsur olmuştur (Uysal, 2009).

Bu indirimler, otomotiv sektöründen veya diğer sektörlerden kitleler halinde işçi çıkarılmasının önüne geçmiştir. Tatile çıkan otomotiv şirketleri artan talep karşısında işçilerini geri çağırmış, kısa çalışma ödeneği için İŞKUR'a müracaat edenler müracaatını geri çekmiştir. Motorlu taşıt satışlarının durmasıyla birlikte, bu satışlardan elde edilen ÖTV gerilemiş, şubat ayında en düşük seviyeye ulaşarak 164 milyon TL olmuştur. Düşüş, indirimlerin devreye girdiği mart ayında durmuş ve toparlanma başlamıştır. Mart rakamı 263, nisan 253 milyon TL olmuştur. Üç aylık birinci periyot indirim haziran ortasında dolup, indirimde kesintiye gidilince, temmuz ayında ÖTV gelirlerinde önemli bir düşüş kaydedilmişse de arkasından yeniden bir canlanma başlamıştır (Dikbaş, 2009).

İndirim sonrası yapılan analiz çalışmalarında, vergi indirimlerinin en fazla elektronik ve beyaz eşyada olumlu sonuç verdiği belirtilmiştir. Bu sektörde, firmaların ÖTV indirimini fiyatlara yansıttığı ve kampanyalarla birlikte piyasada canlanma sağladığı vurgulanmıştır. Otomotiv sektöründeki vergi indiriminin daha çok ithal araçların satışlarını arttırdığı tespitinde bulunulurken, bazı firmaların vergi indiriminden kısa bir süre sonra fiyat artışına gittiği ve vergi indirimlerinin bu şekilde tüketiciye tam olarak yansıtılmadığı kaydedilmiştir (www.haber7.com). Şöyle ki; genel olarak motorlu taşıtlardan alınan ÖTV rakamlarına bakıldığında, ocak ayında 178.2 milyon TL, şubat ayında 164.5 milyon TL olarak gerçekleşen gelir; indirimlerin devreye girdiği mart ayında 263.0 milyon TL, nisan ayında 253.1 milyon TL, mayıs ayında da 270.5 milyon TL'ye yükselmiştir. Buna rağmen, toplamda 2009 yılının ilk sekiz ayındaki ÖTV geliri geçen yılın aynı dönemine göre %32 oranında azalmıştır. 16 Mart'ta %6,7'lik ÖTV oranının sıfırlandığı dayanıklı tüketim malları grubunda ise; ocak ve şubat aylarında satışlarda %30'lar seviyesinde azalan düşüş eğilimi, nisan ayında %5 azalma ile gerçekleşmiş; bu düşüşü takiben mayıs ayında %21, haziran ayında %11 artış gerçekleşmiştir. Dolayısıyla, vergi indiriminin satışlar üzerinde olumlu etkisi

görülmüştür. Dayanıklı tüketim mallarında da ilk sekiz aydaki ÖTV gelirleri geçen yılın ilk sekiz ayına göre %32 azalış göstermiştir (Uysal, 2009).

Otomotivde yaklaşık 6,5 ay süren ÖTV teşvikinin bitmesiyle son 8 yılın en kötü ekim ayı yaşanmıştır. Ekim ayı 19.600 aracın satıldığı ocaktan sonraki en az satış gerçekleşen ikinci ay olmuştur (www.gazeteler.cn). Şöyle ki, Eylül'de 81.397 adetle rekor kıran otomotiv satışları ekim'de keskin düşüşle binek otomobil ve hafif ticari araç satışları %75 oranında daralarak yaklaşık 19.000 – 20.000 adet seviyesinde gerçekleşmiştir (www.tarafsizhaber.com).

ÖTV indiriminin sona ermesiyle otomobil fiyatlarında bir artış yaşanmış ve bu artış ikinci el oto pazarını da etkilemiştir. Örneğin; 2005 model Ford Focus indirimin devam ettiği eylül ayında 19.000 – 20.000 TL, 2007 model WV Passat 38.000 – 39.000 TL'ye satılırken, ÖTV indiriminin sona erdiği Kasım ayında sırasıyla ortalama 21.500 ve 40.500 TL'ye yükselmiştir (www.bugun.com.tr).

Sonuç olarak ÖTV indirimi sonrası genel bir değerlendirme yapmak gerekirse; vergi indirimlerinin en büyük rolü, toplumdaki kriz algılamasının ve davranış eğilimlerinin değişmesine yol açmış ve geleceğe olan inancı güçlendirmiştir. İndirim sürelerinin daha fazla uzatılması ileriye dönük beklentileri de beraberinde getireceği ve politika kararlarındaki ciddiyeti zayıflatacağı için sürelerin tekrar üçüncü bir kez uzatılmaması yerinde olmuştur. Vergi indirimlerinin rakamsal öneminden ziyade psikolojik etkisinin daha ön plana çıktığı anlaşılmıştır. Gerek otomotiv ve gerekse de bilişim sektöründe, uluslararası büyük yatırımcıların Türkiye'nin iç dinamiklerinin ne kadar güçlü olduğunu görmeleri bakımından bu indirimler ayrıca anlamlı mesajlar vermiştir. Vergi indirimlerinin, ilgili sektörlerde veya farklı alanlarda yansımaları olmuş, o alanlardaki faktörlerin (üretim, istihdam, vergi vb.) oluşturduğu değerleri de tetiklediği gözlenmiştir (Uysal, 2009).

2.4.9. Özel Tüketim Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir (ÖTVK, md:14/1). ÖTV'ye tabi çeşitli mal grupları itibarıyla iki ayrı vergilendirme dönemi tespit edilmiştir. Buna göre I sayılı listedeki akaryakıt ürünleri için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem

vergilendirme dönemidir. III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu değildir. Bu mallara ilişkin ÖTV, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce beyan edilir ve ödenir.

I sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. günü akşamına kadar; II sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, III sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve IV sayılı listedeki mallarla ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı bulunan vergi dairesine verilir. II sayılı listede yer alan ve tescile tabi olan taşıtların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlerin yapıldığı yerdeki vergi dairesine verilir (1 NO'LU TEBLİĞ, 2002).

İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tâbi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir (ÖTVK, md:14/3).

ÖTV, verginin mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Ancak, adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur. Mükellefin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması veya Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde vergi sorumluları tarhiyata muhatap tutulur (Pehlivan, 2007:395).

2.4.10. Özel Tüketim Vergisinin Belgelerde Gösterilmesi, Matrahta, Vergide ve Mükellefiyette Değişiklikler

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesinde Özel Tüketim Vergisi'nin belgelerde gösterilmesi, matrahta, vergide ve mükellefiyette değişikliklerle ilgili maddeler yer almaktadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Vergi mükellefleri, özel tüketim vergisini satış belgelerinde göstermeye mecburdurlar. Vergiye tâbi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergiyi gösterenler, söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükelleftirler.

Mükellefler, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplanması dolayısıyla meydana gelen vergiye tabi işlemi ve bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. Ancak, bu gibi taleplerde bulunabilmesi için, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi gibi şartlar aranır.

II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır. Kanunun 7. maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hüküm uygulanmaz (ÖTVK, md:15).

Yasa ile ÖTV Kanununa göre istisna uygulanarak satın alınmış araçların, beş yıl kullanıldıktan sonra satılması durumunda satın alanın engelli olup olmamasına bakılmaksızın ÖTV tahsil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, engellilerin beş yılda bir ÖTV'siz taşıt alabildikleri dikkate alındığında satışta da buna paralel bir

düzenleme yapılmaktadır. Bu sürenin daha kısa olması da beklenebilirdi. Ancak sistemin kötüye kullanılması ihtimali göz önüne alındığında bu adımı olumlu olarak görmek gerekmektedir (Gençyürek, 2008).

II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınır (ÖTVK, md:15/2-b).

2.4.11. Gümrük İdarelerince Alınan Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK’nin 16. maddesi uyarınca Gümrük İdarelerince alınacak olan ÖTV’ye ilişkin hükümler şunlardır; ithalde alınan özel tüketim vergisi gümrük makbuzunda gösterilmelidir. İthalat vergilerinin maktu veya sabit oranlı alındığı hallerde tarife, malın ithalinde alınacak özel tüketim vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur. Gümrük Kanununun ithalat vergilerindeki teminatla ilgili hükümleri aynen ÖTV içinde uygulanır.

Bu kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen mallardan eksik alınan veya hiç alınmayan, vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. İthal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilir. I sayılı listedeki malların ithalinde, ödenecek özel tüketim vergisine karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenmek suretiyle teminat alınır (ÖTVK, md:16).

2.4.12. Özel Tüketim Vergisinin Hasılatının Paylaşımı

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 17. maddesinde bir takım kamu kurum ve kuruluşlarının toplanacak ÖTV hasılatından pay alacağı belirlenmiş ve maddenin 2. ve 3. fıkralarında bu oranları belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu’na verilmiştir. Buna göre;

bu Kanuna ekli III sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hâsılatından; 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma Sanayi Destekleme Fonuna % 7,9 oranında pay ayrılır. Bu hükme göre ayrılacak pay, Maliye Bakanlığınca, tahsilâtın yapıldığı ayı takip eden ayın sonuna kadar T.C. Merkez Bankasındaki Fon hesabına yatırılır. 3.1.2002 tarihli ve 4733 sayılı Kanunun 5. maddesinde yer alan giderlerde kullanılmak üzere % 0,2 oranında pay ayrılır (ÖTVK, md:17).

4733 Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 5. Maddesindeki Kurumun giderleri ise şunlardır:

- a) İdari giderler,
- b) Sektörle ilgili araştırma-geliştirme faaliyetleri ile tütün ve alkol tüketiminden kaynaklanan kamusal, toplumsal ya da tıbbi nitelikteki her türlü zararlı etkileri önleyecek çalışmaları yönlendirerek organizasyonu sağlamak üzere gerekli gördüğü faaliyetlerin desteklenmesinden doğan giderler (4733, md:5).

2.5. Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Düzenlemeler

2.5.1. Bakanlar Kurulu Kararları

Bakanlar Kurulu, Anayasa ve kanunlara uygun olarak yürütme yetkisini kullanır (Anayasa, Md:8). Bu nedenle, Bakanlar Kurulu, yürürlükteki Anayasa ve kanunlara aykırı olmamak üzere yürütmeye ilişkin her türlü kararı alabilir. Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen “vergilerin kanunla konulması” ilkesi gereğince, Bakanlar Kurulu, yeni bir vergi koyamaz, konulmuş olan vergileri değiştiremez ve kaldıramaz. Ancak, Anayasa'nın 73. maddesine göre, vergi ve benzeri mali yükümlülükler kanunlarla konulabilir. Ancak, aynı maddenin 4. fıkrasına göre, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir” (Anayasa, md:73).

Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'ya yasalara uygun olarak aldığı kararlar, şüphesiz bağlayıcı, uyulması ve uygulanması zorunlu olan kararlardır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulu'nun vergilemeye ilişkin aldığı kararlar Vergi Hukuku bakımından temel kaynaklardandır (Pehlivan, 2007:34,35).

Tablo 4’te de görüldüğü üzere, Bakanlar Kurulu'nun ÖTV ile ilgili bugüne kadar aldığı kararlar analiz edildiğinde; Bakanlar Kurulu’nun değişiklik yapmakla yetkili olduğu 7,8,11,12,17 ve Geçici 3. ve 6. maddeleri hakkında kararlar aldığı görülecektir. Bakanlar Kurulu, Nisan 2010 itibari ile 87 tane Karar almış ve bu kararların 79 tanesinde ÖTVK 12. Maddesi gereği kanuna ekli cetvellerde oran değişikliği yapılmıştır. Bundan başka Bakanlar Kurulu 11. Madde gereği 3, 7. Madde gereği 3, 8. Madde gereği 3, 17. Madde gereği 2 ve Geçici 3. ve 6. Maddeler gereği de 1’er kez Karar almıştır.

Tablo 4: Bakanlar Kurulu'nun ÖTVK ile ilgili Aldığı Kararlar

	BKK Adı	BKK No	Resmi Gazete Tarihi
1	AEROSOL ÜRETİMİNDE KULLANILACAK SIVILAŞTIRILMIŞ PETROL GAZI TESLİMLERİNDE UYGULANACAK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ TUTARININ BELİRLENMESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2010/135	27.02.2010
2	MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ TUTARLARI, BAZI MALLARA UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ORANLARI, MAKTU VE ASGARİ MAKTU VERGİ TUTARLARI İLE HARÇLAR VE DAMGA VERGİSİ NİSPET VE TUTARLARININ BELİRLENMESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2009/15725	31.12.2009
3	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 12 NCI MADDESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2009/15315 2009/15081 2009/14882 2009/14802 2008/14387 2008/13210 2008/13061 2007/12756 2007/11674 2006/11202 2006/11045 2006/10798 2006/10170 2005/9796 2005/9795 2005/9281 2005/9145 2005/8716 2005/8704 2005/8414 2005/8410 2004/8266 2004/8229 2004/8187 2004/8128 2004/8118 2004/8059 2004/8032 2004/8021 2004/7893 2004/7890 2004/7888 2004/7814 2004/7792 2004/7730 2004/7674 2004/7640 2004/7579 2004/7549 2004/7512	22.08.2009 16.06.2009 14.04.2009 16.03.2009 18.12.2008 13.02.2008 24.01.2008 02.11.2007 17.02.2007 08.12.2006 12.10.2006 04.08.2006 16.03.2006 23.12.2005 23.12.2005 26.08.2005 28.07.2005 26.04.2005 22.04.2005 05.02.2005 01.02.2005 31.12.2004 25.12.2004 18.12.2004 04.12.2004 03.12.2004 09.11.2004 02.11.2004 21.10.2004 30.09.2004 28.09.2004 23.09.2004 09.09.2004 29.08.2004 24.08.2004 10.08.2004 01.08.2004 13.07.2004 10.07.2004 30.06.2004

Tablo 4'ün Devamı

	BKK Adı	BKK No	Resmi Tarihi	Gazete
3	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 12 NCİ MADDESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2004/7386 2004/7306 2004/7069 2004/6992 2004/6885 2004/6760 2004/6730 2003/6645 2003/6607 2003/6531 2003/6497 2003/6467 2003/6288 2003/6153 2003/6258 2003/6257 2003/6049 2003/5950 2003/5868 2003/5757 2003/5632 2003/5549 2003/5455 2003/5433 2003/5357 2003/5227 2003/5147 2003/5141 2002/4970 2002/4930 2002/4843 2002/4675 2002/4482	10.06.2004 18.05.2004 08.04.2004 14.03.2004 27.02.2004 12.02.2004 20.01.2004 06.01.2004 03.01.2004 31.12.2003 27.12.2003 12.12.2003 23.10.2003 21.10.2003 14.10.2003 14.10.2003 04.09.2003 28.08.2003 16.07.2003 02.07.2003 06.06.2003 15.05.2003 17.04.2003 16.04.2003 01.04.2003 10.02.2003 24.01.2003 08.01.2003 28.12.2002 22.12.2002 25.10.2002 14.09.2002 30.07.2002	
4	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 11 VE 12 NCİ MADDELERİNE İLİŞKİN B.K.K.	2009/15200 2008/13672	15.07.2009 20.06.2008	
5	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 8 İNCİ VE 12 NCİ MADDELERİNE İLİŞKİN B.K.K.	2008/14061	04.09.2008	
6	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 8 İNCİ MADDESİNE İLİŞKİN	2008/13835 2002/4481	02.07.2008 30.07.2002	
7	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 7 NCİ MADDESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2007/12574 2006/11453 2006/10784	29.08.2007 30.12.2006 04.08.2006	
8	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 17 İNCİ MADDESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2006/11167 2003/5142	16.11.2006 11.01.2003	
9	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNUN 8,11 VE 12 İNCİ MADDESİNE İLİŞKİN B.K.K.	2005/8392	27.01.2005	
10	ÖTV'DE HURDA ARAÇ İNDİRİMİNE İLİŞKİN B.K.K.	2004/7334	25.05.2004	

Kaynak: www.gib.gov.tr (a)'daki bilgiler derlenerek oluşturulmuştur.

Bakanlar Kurulu'nun ÖTVK'deki 7, 8, 11, 17 ve Geçici 3. ve 6. Maddelerindeki yetkilerine de dikkat çekerek BKK kısmını tamamlayalım.

Kanuna ekli I sayılı listede yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde; *Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında*, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan

kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden müstesnadır. Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir (ÖTVK, md:7/A).

Bu Kanuna ekli I sayılı listenin B cetvelindeki malların; I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen *özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur.* III sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar (bu safha dahil) tecil ettirmeye *Bakanlar Kurulu yetkilidir* (ÖTVK, md:8).

I sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir.

III sayılı listedeki mallar için asgari maktu vergi tutarları;

...

Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir (ÖTVK, md:11).

...

Bakanlar Kurulu, bu madde uyarınca özel tüketim vergisi hasılatından verilecek paylara ilişkin oranları topluca veya ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye yetkilidir (ÖTVK, md:17).

...

Bakanlar Kurulu, bu madde uyarınca eksik hesaplanacak ÖTV'yi yarısına kadar indirmeye, kanuni tutarına kadar yeniden çıkarmaya yetkilidir. Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir (ÖTVK, geç. md:3).

31/12/2013 tarihine kadar, bu Kanuna ekli IV sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların karşısında gösterilen orana göre hesaplanan verginin, bu malların her bir adedi için 40 Türk Lirasından az olması halinde, orana göre hesaplanan

vergi yerine her bir adet için 40 Türk Lirası vergi alınır. *Bakanlar Kurulu bu tutarı sifira kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkilidir* (ÖTVK, geç. md:6).

2.5.2. Genel Tebliğler

Genel tebliğler, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanıp Resmi Gazete’de yayımlanır. Genel tebliğler, hukuki nitelikleri itibariyle iki çeşittir. Düzenleyici tebliğler; kanunların Maliye Bakanlığı’na tanıdığı yetkiler çerçevesinde yapılan düzenlemeleri kapsayan tebliğlerdir. Bu çeşit tebliğler yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinde olduklarından, hukuka aykırılıkları gerekçesiyle dava konusu yapılabilir. Vergi kanunlarını açıklayan tebliğler ise; Maliye Bakanlığı’nın vergi kanunlarını açıklamak ve yorumlamak amacıyla yayımladığı tebliğlerdir. Bu çeşit tebliğlerin amacı, bakanlık teşkilatını ve mükellefleri vergi kanunlarının uygulanması konusunda aydınlatmaktır. Hukuken bağlayıcılığı olmayan bu çeşit tebliğler, yerine getirilmesi gereken bir işlem niteliğinde olmadıklarından dava konusu yapılamaz. Ancak vergi idaresi, uygulamada bu çeşit tebliğlere uymak zorundadır. Zira bakanlık görüşü, idare açısından amirin emri niteliğindedir (Pehlivan, 2007:36).

Özel Tüketim Vergisi ile ilgili Maliye Bakanlığı’nın Nisan 2010 itibari ile yayımlamış olduğu 18 adet Genel Tebliği inceleyecek olursak;

1 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 30.07.2002 gün ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, genel itibari ile ÖTV Kanunu hükümleri ile Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslardan ibarettir. Bu tebliğde dikkat çeken hususlardan birisi 13. Maddesinde yer alan ÖTV’li bir malın faturasının nasıl düzenleneceğine ilişkin verilen örnektir.

13. Maddeye göre; ÖTVK’nin 15. maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Örneğin satış fiyatı 260.000.000 TL olan bir malın faturası aşağıdaki şekilde düzenlenecektir.

Satış bedeli	: 260.000.000.-
ÖTV (% 6,7)	: 17.420.000.-
Toplam	: 277.420.000.-
KDV (%18)	: 49.935.600.-
GENEL TOPLAM	: 327.355.600.-

Örnek hesaplamadan da görüleceği üzere bir mala önce ÖTV uygulanmakta, sonra malın fiyatına ÖTV eklenmekte ve bu rakam da KDV matrahını oluşturmakta ve bu toplam üzerinden KDV uygulanmaktadır (1 NO'LU TEBLİĞ, 2002).

2 ve 3 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; sırasıyla 26.10.2002 gün ve 24918 sayılı ve 30.01.2003 gün ve 25009 sayılı Resmi Gazete'lerde yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğlerde 1 No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yapılan değişiklikler ele alınmıştır (2 ve 3 NO'LU TEBLİĞLER, 2002 - 2003).

4 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 12.08.2003 gün ve 25197 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, o dönemde birçok mükellefin faydalandığı, eski model araçların piyasalardan çekilmesini sağlayan; 30/07/2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanununun 10. maddesi ile 4760 sayılı ÖTVK'ye eklenen geçici 3. maddesinde; Kanun eki II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi 20 yaş ve üzerindeki taşıt aracının 31/12/2004 tarihine kadar hurdaya çıkartılarak, bu süre içinde aynı cins yeni bir taşıt aracının ilk iktisabında hesaplanacak olan özel tüketim vergisinin 2003 yılı için 3.500.000.000 lira, 2004 yılı için 4.500.000.000 lira eksik hesaplanabileceği konusundan ibarettir (4 NO'LU TEBLİĞ, 2003).

5 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 22.12.2003 gün ve 25324 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. no.lu baz yağın; çeşitli teslim ve kullanım durumlarında özel tüketim vergisi tutarının 50.000 TL/Kg olarak belirlendiği konusundan ibarettir (5 NO'LU TEBLİĞ, 2003).

6 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 31.12.2003 gün ve 25333 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, genel mana da dahili sefer yapan gemilere verilen yakıtta ÖTV'nin kaldırıldığı olup; Tebliğ'deki ifadesi ise 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1. maddesinde; Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu taşıyan gemilere, ticari yatılara, hizmet ve balıkçı gemilerine miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak geminin jurnaline işlenmek kaydıyla verilecek akaryakıtın ÖTV tutarı sıfıra indirildiği ve anılan Kararname eki Kararın uygulama usul ve esaslarının nelerden ibaret olduğu ele alınmıştır (6 NO'LU TEBLİĞ, 2003).

7 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 05.08.2004 gün ve 25544 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, genel mana da Malul ve Engellilere Mahsus Taşıt Araçları İstisnası olup; Tebliğ'deki ifadesi ise 16/7/2004 tarih ve 5228 sayılı Kanunun 21. maddesiyle, 4760 sayılı ÖTVK'nin 7. maddesinin 2 numaralı bendinde yapılan değişiklik uyarınca, 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinin (7.2.1.) bölümünün; II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler ile bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir (7 NO'LU TEBLİĞ, 2004).

8 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 26.05.2005 gün ve 25826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, genel mana da yerli tarım ürünlerinden elde edilmiş yakıt biyoetanolü karışımli bazı sıvılarda ÖTV'nin karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağıdır (8 NO'LU TEBLİĞ, 2005).

9 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 10.08.2005 gün ve 25902 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, 4760 sayılı ÖTVK'ye ekli I sayılı listedeki mallarda ÖTV uygulamalarına ilişkin 1 ve 6 Seri No'lu Genel Tebliğ'lerde yapılan değişikliklerden ibarettir (9 NO'LU TEBLİĞ, 2005).

10 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 20.04.2006 gün ve 26145 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, ÖTVK ekli listelerde yer alan mallara ilişkin dahilde işleme rejimi uygulamalarının nasıl yapılması gerektiği ile ilgilidir. Şöyle ki; ÖTVK'nin 7/7. maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre dahilde işleme rejimine tâbi tutulan malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. ÖTVK'nin 1. maddesinde, bu Kanuna ekli I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Kanunun 3. maddesi hükmü uyarınca I sayılı listede yer alan mallar için vergiyi doğuran olay, yurt içi teslimlerde veya teslim sayılan hallerde meydana gelmektedir. Dolayısıyla, I sayılı listedeki malların ithali verginin konusuna girmemekte ve bu malların ithali aşamasında vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Buna göre, I sayılı listede yer alan malların dahilde işleme rejimi kapsamında ithalinde ÖTV istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır. ÖTVK'nin II, III ve IV sayılı listelerinde yer alan malların ithalinde ise Kanunun 3. maddesi hükmü uyarınca vergiyi doğuran olay meydana geldiği için, bu listelerde yer alan mallar dahilde işleme rejimi kapsamında ÖTV'den istisna olarak ithal edilebilecektir. Son olarak, dahilde işleme rejimi kapsamında olsa dahi; imalatta kullanılacak malların yurt içinden temin edilmesi, fiilen ihraç edilmeyecek olan ürünlerin imalinde kullanılacak olan malların ithal edilmesi hallerinde de ÖTV istisnası uygulanmayacağı ifadeleri ile dahilde işleme rejimi istisnası açıklığa kavuşturulmuştur (10 NO'LU TEBLİĞ, 2006).

11 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 07.09.2006 gün ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, ÖTVK'nin 7/A maddesindeki araçlarda petrol kullanımı ile ilgili ihracat rejimi istisnasının; 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı BKK'nin 1. maddesine istinaden Ambarlı, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli Sınır Kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı ifade edilmiştir (11 NO'LU TEBLİĞ, 2006).

12 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 28.11.2006 gün ve 26360 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, ÖTVK'ya ekli I sayılı listedeki mallarda ÖTV uygulamalarına ilişkin olarak, 1 No'lu Tebliğde yeminli mali müşavir üretim raporlarının verilme sürelerine ve bildirimlere ilişkin olarak yapılan

değişiklikler ve yeminli mali müşavir üretim raporlarının önceki genel tebliğlerde belirtilen sürelerde verilmemiş olması halinde yapılacak işlemler ele alınmıştır (12 NO'LU TEBLİĞ, 2006).

13 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 26.12.2006 gün ve 26388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, 3824.90.99.90.54 G.T.İ.P. numaralı "biodizel" isimli malın Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca biodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından, yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilmesi kaydıyla, 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar ile harmanlanmak üzere, 4/12/2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan "Rafinerici" ve "Dağıtıcı" firmalara tesliminde, ÖTV tutarının sifıra indirildiği konusuylla ilgilidir (13 NO'LU TEBLİĞ, 2006).

14 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 08.07.2008 gün ve 26930 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamında, ÖTVK'nın uygulanmasına ilişkin temel bir takım işlemler yer almıştır (14 NO'LU TEBLİĞ, 2008).

15 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 30.10.2008 gün ve 27039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, elektrik üretiminde yakıt olarak kullanılacak mallarda istisna uygulaması ile ilgilidir (15 NO'LU TEBLİĞ, 2008).

16 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 04.11.2008 gün ve 27044 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, 11 No'lu Genel Tebliğ'de değişiklik yapılarak, "Tanımlar" başlıklı 1. bölümünde yer alan, Standart Yakıt Deposu tanımının değiştirilmesi ile ilgilidir (16 NO'LU TEBLİĞ, 2008).

17 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 22.11.2008 gün ve 27062 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin kapsamı, 16 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinin, bu tebliğin yayımı tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı ve buna göre 11 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin "Tanımlar" başlıklı 1. bölümünde yer alan "Standart Yakıt Deposu" tanımının, 16 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile yapılan değişiklikten önceki haline dönüştüğünden ibarettir (17 NO'LU TEBLİĞ, 2008).

18 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği; 06.03.2010 gün ve 27513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 2010/135 BKK ile "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı(L.P.G.) Diğerleri"nin, aerosol üretiminde kullanılmak üzere tesliminde ÖTV tutarı sıfır olarak belirlenmiş ve bu Tebliğ ile söz konusu Kararnamenin uygulama usul ve esasları belirlenmiştir. Bu kapsamda; üreticilerin müracaat şartları, vergi dairesince yapılacak işlemler, kararname kapsamında L.P.G. teslim edebilecek olanların yapacağı işlemler, dağıtıcıların ithal ettikleri L.P.G.'yi üreticilere kararname kapsamında teslim şartları ve beyan usulleri, dağıtıcıların rafinerilerden ÖTV ödeyerek aldıkları L.P.G.'yi üreticilere kararname kapsamında teslim şartları ve beyan usulleri, üreticilerin L.P.G. ithali ve kullanım usülleri ile aerosol üretim YMM tasdik raporlarına ilişkin işlemler detaylandırılarak hüküm altına alınmıştır (18 NO'LU TEBLİĞ, 2010).

2.5.3. İç Genelgeler

Genelge ve genel yazılar, herhangi bir konuyla ilgili olarak kamu kuruluşlarının nasıl hareket edeceklerini göstermek amacı ile Başbakanlık ya da bakanlıkların bağlı kuruluşlara gönderdiği yazılardır. Maliye Bakanlığı, vergilendirmeye ilgili bazı konularda kendi teşkilatına genelge ya da genel yazılar göndermektedir. Bu çeşit yazılar, idarenin iç ilişkilerini ilgilendirir ve amirin emri niteliğindedir. Bu yüzden, Maliye Bakanlığı'nın vergi dairelerine gönderdiği genelge ve genel yazılar, vergi dairelerini bağlayıcı niteliktedir.

Vergileme ile ilgili genelge ve genel yazılar, vergi uygulamalarında yol gösterici ve yardımcı birer kaynak niteliğindedir. Bunlar; anayasaya, kanunlara, tüzüklere ve yönetmeliklere aykırı olamazlar (Pehlivan, 2007:37,38).

Maliye Bakanlığı Nisan 2010 itibari ÖTVK ile ilgili 7 adet iç genelge yayımlamıştır. 2005/1, 2004/2, 2004/3 Sayılı Genelgelerde Chrysler marka Grand Voyager tipi araçlar için G.T.İ.P. tespitinde yaşanan sorunlardan dolayı farklı oranlarda ÖTV beyan edildiği ve bu konuda yapılması gereken düzenleme ve düzeltmeler ele alınmıştır. 2004/1 Sayılı Genelgede ÖTVK Geçici 3. Maddesi gereği hurdaya çıkarılacak araçlar için eksik ÖTV hesabı ile "kamyonet" ibaresi ile ilgili yaşanan tereddütlerin çözümüne yönelik esaslar açıklanmıştır. 2003/2 Sayılı Genelgede "çok amaçlı araç" olarak tabir edilen bazı

taşıtlarda hangi ÖTV oranının uygulanacağı konusundaki tereddütler giderilmiştir. 2003/1 Sayılı Genelgede ise, ÖTVK 15. maddesinin 3. fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, sözü edilen hükmün uygulanmasındaki işlemler ele alınmıştır. Görüldüğü üzere ÖTVK ile ilgili İç Genelgeler genellikle kanun değişikliklerinin ve uygulamada yaşanan tereddütlerin kurum personeline duyurularak, yürürlük tarihinden itibaren yapılacak işlemlerin değişikliklere göre tesis edilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

2.5.4. Genel Yazılar

Aşağıdaki Tablo 5'te görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Nisan 2010 itibari ile ÖTVK ile ilgili Defterdarlık Gelir Müdürlüklerine muhatap 17 adet genel yazı göndermiş olup, bu bölümde Tablo 5'te görülen genel yazılardan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nce yayımlanan Sakatlık İstisnasından Yararlananlar Hakkındaki, 11.06.2003 gün ve B.07.0.GEL.0.52/5200.07/21-24994 sayılı genel yazı incelenecektir. Bu yazıda özetle, ÖTVK eki II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtların ilk iktisabında ve aynı Kanununun 7. maddesinin 2 numaralı fıkrası ile düzenlenen istisnadan yararlanan malul ve sakatların 5 yıl içinde ikinci kez bu istisnadan yararlanmalarının mümkün bulunmadığı ve bunun takibinin taşra teşkilatı ve Gümrük Müsteşarlığından gelen bilgiler ışığında düzenli olarak nasıl yapılacağı izah edilmiştir.

Tablo 5: ÖTVK ile ilgili Genel Yazılar

	Ad	Tarih
1	ÖTV KANUNUNA EKLI (II) SAYILI LİSTEDEKİ MALLARIN KAYIT VE TESCİL EDİLDİKTEN SONRA 4077 SAYILI KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE İADESİNDE, ALICI ADINA YAPILAN KAYIT VE TESCİL İŞLEMİNİN İPTALİ HAKKINDA	05.02.2009
2	"İTHAL EDİLEN PETROL ÜRÜNLERİNİN TESLİMİNDE BEYAN EDİLEN ÖTV'YE AİT BİLGİ FORMU" (EK:12)' NİN DÜZENLENMESİNDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLARA İLİŞKİN GENEL YAZI	05.02.2009
3	2008/13835 SAYILI BKK'NİN 1.MADDESİYLE DÜZENLENEN BAZ YAĞ VE MADENİ YAĞLARIN TUTARININ YÜRÜTMESİNİN DURDURULMASI HAKKINDA	26.12.2008
4	SAKATLIK FORMUNUN DÜZENLENMESİ HAKKINDA	25.12.2008
5	OTOBÜS MİDİBÜS VE MİNİBÜS OLARAK DEĞERLENDİRİLEN ARAÇLAR HAKKINDA	25.04.2008
6	DENİZ ARAÇLARININ G.T.İ.P. NUMARALARI HAKKINDA	03.01.2008
7	DENİZ ARAÇLARININ G.T.İ.P. NUMARALARI HAKKINDA	03.01.2008
8	DENİZ ARAÇLARININ G.T.İ.P. NUMARALARI HAKKINDA	01.08.2007
9	4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNA EKLI (II) SAYILI LİSTEDEKİ ORAN DEĞİŞİKLİĞİ	02.11.2004
10	4760 SAYILI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNA EKLI (II) SAYILI LİSTEDEKİ ORAN DEĞİŞİKLİĞİ	18.06.2004
11	HURDA ARAÇ İNDİRİMİ UYGULAMASINDA ÖTV TUTAR DEĞİŞİKLİĞİ	25.05.2004
12	HURDA ARAÇ İNDİRİMİ UYGULAMASI	07.01.2004
13	HURDA ARAÇLARA AİT TESCİL BELGELERİNE ŞERH KONULMASI ve ÖTV BİLDİRİMLERİNİN İNTERNET VERGİ DAİRESİ/ KURUMLAR-GELİR VERGİ DAİRESİNE GÖNDERİLMESİNE İLİŞKİN GENEL YAZI	10.12.2003
14	MOTORLU ARAÇ TİCARETİ YAPANLAR HAKKINDA	13.06.2003
15	SAKATLIK İSTİSNASINDAN YARARLANANLAR HAKKINDA	11.06.2003
16	PICK-UP'LARIN G.T.İ.P. NUMARALARI HAKKINDA	01.05.2003
17	SAKATLIK İSTİSNASI FORMU HAKKINDA	30.01.2003

Kaynak: www.gib.gov.tr (a)'daki bilgiler derlenerek oluşturulmuştur.

2.5.5. Sirkülerler

Vergi Hukuku bakımından sirküler, mükelleflerin vergi uygulaması bakımından tereddüt ettikleri hususlarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından yapılan açıklamaları içeren genel yazılardır. Vergi uygulamalarında mukteza(özelge) ile sirküler aynı amaca hizmet eden benzer kaynaklardır. Sirküler, tereddütlü konular hakkında belirlenmiş olan muktezaların kamuoyuna duyurulmasına ilişkin Maliye Bakanlığı'nın açıklamalarıdır. Sirkülerde, tereddüt uyandıran herhangi bir hükmün nasıl uygulanması gerektiği örneklerle açıklanmaktadır. Bu nedenle sirkülerin amacı vergi mevzuatıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşünü teşkilat birimlerine ve uygulayıcılara duyurmak suretiyle uygulamayı kolaylaştırmaktır (Pehlivan, 2007:37). Maliye Bakanlığı Nisan 2010 itibari ile ÖTVK ile ilgili muhtelif konularda 11 adet sirküler yayımlamıştır. Önem arz eden bazı sirkülerleri irdelenecek olursak; 18.09.2009 tarih ve ÖTV-I/2009-3 ile ÖTVK 1/2 maddesi ile alakalı olarak; 2009 yılı Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yapılan değişiklikler kapsamında ÖTV'siz deniz yakıtı

olarak teslim edilebilecek malların izahatı yapılmıştır.

12.06.2009 tarih ve ÖTV-II/2009-2 ile 4760 ÖTVK 12/2. Maddesi ile KDVK 28 ve 29. maddeleri ile alakalı olarak; 2009/14802 sayılı BKK ile 15/6/2009 tarihine kadar uygulanmak üzere; bazı mallarda uygulanan KDV ve ÖTV oranlarındaki değişikliklerin 15/6/2009 tarihinde yapılan işlemler için de bu Kararnamede belirlenen oranların uygulanacağı ifade edilmiştir.

03/04/2007 tarih ve ÖTV-1/2007-1 ile 4760 ÖTVK 8/1. maddesi ile alakalı olarak; tecil-terkin uygulaması kapsamında kendi imalatlarında kullanmak üzere mal satın alan veya ithal eden sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların, imalatı fason olarak yaptırımları halinde de ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanabilecekleri ifade edilmiştir.

07/07/2006 tarih ve ÖTV-1/2006-2 ile 4760 ÖTVK 8/1 maddesi ile alakalı olarak; ÖTVK ekli I Sayılı listenin B Cetvelinde yer alan malların, I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, ÖTVK 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

ÖTV-2 / 2006-1 ile 4760 ÖTVK 11/2 maddesi, KDVK 20 ve 24. maddeleri ve VUK 3. maddesi ile alakalı olarak; teslim edilen araç ile ilgili olarak müşterinin vekalet vermek suretiyle satıcı firmaya yaptırdığı trafik kayıt ve tescil işlemleri ile plaka çıkarılmasına ilişkin hizmet bedelinin müşteriye yansıtılmasında ÖTV uygulanmaması gerektiği ifade edilmiştir (www.gib.gov.tr (a)).

2.5.6. Muktezalar(Özelge)

Mukteza, vergi uygulamasında tereddüde düşen herhangi bir mükellefin şahsi başvurusu üzerine yetkili makamlar tarafından kişiye özel olarak yapılan yazılı açıklamalardır (Pehlivan, 2007:37). Mukteza; mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanmasında tereddüt ettikleri hususlara ilişkin olarak Maliye Bakanlığının yetkili kıldığı birimlerinden istedikleri yazılı açıklamalardır (VUK, md:413/1). Yetkili makamlar yazı ile istenen izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Alacakları cevaplara göre hareket eden mükelleflerin bu hareketleri cezayı istilzam etse dahi ceza

kesilmez (VUK, md:413/2-3). Yani aldığı mukteza doğrultusunda hareket edenlere herhangi bir ceza uygulanmaz (Pehlivan, 2007:37).

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Nisan 2010 itibari ile ÖTVK'nin 1. Maddesi ile ilgili 12, 2. Maddesi ile ilgili 3, 3. Maddesi ile ilgili 4, 4. Maddesi ile ilgili 1, 5. Maddesi ile ilgili 6, 7. Maddesi ile ilgili 5, 8. Maddesi ile ilgili 5, 9. Maddesi ile ilgili 4, 15. Maddesi ile ilgili 2, 16. Maddesi ile ilgili 2 olmak üzere muktezalar vasıtasıyla mükellefe cevap vermiştir. 6, 10, 11, 12, 13, 14, 17, 18, 19,20, Geçici 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 Maddeleri ile ilgili ise mükellef tarafından mukteza talebi söz konusu olmamıştır. Bahse konu muktezalardan dikkat çekici olanları inceleyecek olursak; ÖTVK 1, 2 ve 3. maddeleri ile alakalı olarak, kendi ihtiyaçlarını gidermek üzere kuracakları biyodizel tesisinde üretecekleri biyodizelin ÖTV konusuna girip girmediği hususundaki mükellefin sorusuna, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 24.05.2006 tarih ve 39297 sayılı muktezası ile biyodizelin imalatçıları tarafından kendi ihtiyaçları için kullanılmasının ÖTVK 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılmak suretiyle verginin konusuna girdiği, dolayısıyla biyodizelin işletmede kullanıldığı tarihe isabet eden vergilendirme dönemindeki ÖTV'sinin 1 numaralı ÖTV beyannamesi ile bu dönemini izleyen 10.günü akşamına kadar beyan edilerek ödenmesi gerektiği cevabını vermiştir.

ÖTVK 1, 5 ve 9. maddeleri ile alakalı olarak ÖTV ödenerek ithal edilen taşlar kullanılarak imal edilen mücevherat eşyanın ihracı üzerine, gümrüğe ödenen ÖTV'nin imalatçıya iade edilip edilemeyeceği hususundaki mükellefin sorusuna, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı 29.07.2009 tarih ve 39297 sayılı muktezası ile ÖTV ödenerek ithal edilen malların başka bir malın imalinde kullanılması ve bu şekilde imal edilen malların ihraç edilmesi durumunda, imalatta kullanılan mallar için gümrüğe ödenen ÖTV'nin iadesinin söz konusu olmayacağı cevabını vermiştir (www.gib.gov.tr (a)).

BÖLÜM 3: ÖTV'NİN MALİ GÜÇ İLKESİ AÇISINDAN AVRUPA BİRLİĞİ İLE KARŞILAŞTIRMALI OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Mali Güç İlkesine İlişkin Teorik Açıklamalar

Vergilemede gözetilmesi gereken en önemli hususların başında adil bir vergileme gelmektedir. Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler genellikle ilkesi, eşitlik ilkesi, açıklık ilkesi ve belirlilik ilkesidir (Akdoğan, 1999:161).

Vergide adaletin sağlanması açısından dikkate alınması gereken ilk konu toplumdaki her bireyin vergi yüküne katılması ve herkesin vergi karşısında eşit tutulmasıdır. Bu bağlamda genellikle ilkesi, bir ülkenin sınırları içerisinde bulunan herkesin hiçbir ayırım gözetilmeksizin kamusal bir yükümlülük olan vergiyi ödemesi gerektiğini ve bu yolla her bireyin vergi yüküne katılmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2006:185-186).

Vergilemede eşitlik ilkesi ise, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir (Gökbunar,1998:10). Eşitlik ilkesiyle vergide eşitliğin sağlanabilmesi için vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiden dolayı katlanmak zorunda oldukları fedakarlıkların eşit olması öngörülmektedir (Nadaroğlu,1996:307). Anayasanın 73. maddesi de vergide eşitlik ilkesini mali güce göre vergilendirme şeklinde ifade etmiştir. Mali güce göre vergilendirmekle kastedilen; mali gücü aynı olanların eşit, mali gücü farklı olanların ise farklı vergi ödemesi gerektiğidir (Saban, 2003:69).

Bir diğer ilke olan açıklık ilkesi, vergi yasalarının açık ve herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesini ifade etmektedir (Akdoğan, 1980:13). Vergi kanunlarının açık bir biçimde ve yanlış anlaşılmaları önleyecek tarzda yazılması, kullanılan kelimelerin günlük konuşmalardaki anlamlarını taşımaları ve farklı kelime ve ifade kullanımı halinde özel olarak kanunda belirtilmesi, açıklık ilkesinin bir özelliğidir. Mükellef, ödeyeceği vergiyi bilecek durumda olmalı ve ödeyeceği vergi tutarını hesaplayabilmelidir (Akdoğan, 2006:157).

Vergilemede belirlilik ilkesi ise, vergilerin miktarlarının, tarih ve tahsil dönemlerinin, gerek vergi idaresi, gerekse mükellefler açısından önceden belli ve kesin olmasını ifade etmektedir (Öncel ve diğ., 2004:46).

Vergi adaletini sağlamaya yönelik iki önemli yaklaşımı da irdelenecek olursak; bunlardan ilki fayda yaklaşımıdır. Fertlerin kamu hizmetlerinden yararlanma oranına göre vergi ödemesi fayda (istifade) ilkesiyle açıklanmaktadır. Bu noktada vergi yükünün dağılımında piyasa kurallarının varlığı söz konusu olmaktadır. Her yükümlünün kamusal faaliyetlere yapacağı katkı ile ödeyeceği vergi aynı olacaktır (Edizdoğan, 1991:146). Lakin, devletin üretmiş olduğu kamusal mal ve hizmetlerin büyük bir çoğunluğu bölünmez ve pazarlanmaz niteliktedir. Dolayısıyla, fiyatlandırılmaları mümkün olmadığı gibi bu mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydaları tespit etmekte bir o kadar zordur. Belirtilen nedenlerle, fayda ilkesi kamusal mal ve hizmetlerin tamamının finansmanın sağlanmasında kullanabilecek bir yöntem değildir (Pehlivan, 2002:168-169).

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan fayda vergileri sosyal güvenlik primleri, resimler, harçlar, ruhsatlar, çevre temizlik vergisi, emlak vergisi olarak kabul edilebilir. Türkiye'de uygulanan fayda vergileri ağırlıklı olarak yerel nitelikteki vergilerdir. Söz konusu vergilerden sağlanan gelirler genellikle ilişkin oldukları kamu mallarının masraflarını karşılayamayacak düzeylerde belirlenmektedir. Bu durum, söz konusu vergilerin fayda ilkesinin temel mantığına göre belirlenmeyen, ilgili kamu mallarına olan aşırı talebi kısıtlamak ya da savurganlığı önlemek amacıyla düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır (Aydın, 1999:18). Tıpkı ÖTV'de olduğu üzere, kamusal hizmetlerde fayda esasına göre vergilemede karayollarından yararlanan motorlu taşıtlardan karayollarının maliyetlerinin karşılanması mümkündür. Bu ilkeye göre karayollarının maliyeti sürücüler tarafından tükettiği akaryakıt ile orantılı olarak akaryakıt üzerinden alınacak vergi ile karşılanabilir (Edizdoğan, 1991:146-147).

Vergi adaletini sağlamaya yönelik bir diğer önemli yaklaşım, ödeme gücü yaklaşımıdır. Mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereğidir. Vergide eşit bir uygulamanın gerçekleştirilebilmesi bakımından, fedakarlık yaklaşımının güçlükler taşıması, daha uygulanabilir ve objektif

ölçülerin araştırılmasını zorunlu kılmıştır. Kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade eden vergi ödeme gücü, vergi uygulaması bakımından gerekli olduğu kadar, ulaşılması güç bir niteliğe sahiptir (Akdoğan, 2006:203).

Ödeme gücünün göstergesi eski devirlerde servet iken; günümüzde gelir ve tüketim düzeyi kabul edilmektedir (Erdem ve diğ., 2003:98). Ödeme gücü ilkesinin amacı vergi yükü dağılımında adaleti sağlayarak gelir dağılımında adalete yaklaşmaktır (Edizdoğan, 1991:222). Ödeme gücü ilkesinin gerçekleşmesinde birtakım yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler ‘artan oranlılık’, ‘en az geçim indirimi’ ve ‘ayırma prensibidir.’ Bu yöntemlerin ortak amacı, mükelleflerin ödeme güçlerine imkanlar ölçüsünde ulaşarak vergilendirmenin adaletli bir şekilde sonuçlandırılmasını sağlamaktır (Gökbunar, 2006:12). Vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Mükellefin kişisel ve ailevi durumu göz önünde bulundurularak, bu vergilerin şahsileştirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Aynı görüşü dolaylı vergiler açısından ileri sürme olanağı yoktur. Çünkü dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Dolaylı vergiler genellikle anonim bir karakter taşırlar. Vergi ödeme gücü bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin bu verginin muhatabı olacağı önceden kestirilemez. Lüks nitelikte ya da vergi ödeme gücü fazla kişilerin tüketmeleri söz konusu olacak mallara uygulanacak oranlarda farklılaştırma yapılabilir. Ancak; lüks mal kavramının niteliği ve içeriği belirsizdir. Bir kişiye göre lüks olan mal diğerine göre lüks sayılmayabilir. Oysa dolaysız vergilerde; vergi matrahını büyüklüğüne, mükellefin kişisel ve ailevi durumuna göre ve vergi konusunun vergiye dayanma gücüne göre farklı uygulamalar yapmak suretiyle daha adaletli bir vergi uygulaması sağlanabilir (Akdoğan, 2004:177).

3.1.1. Mali Güç Kavramı

Mali güç, sosyal devlet anlayışının vergileme alanındaki görünümü olarak vergi yükünün kişiler ve gruplar arasında adil dağılımını sağlamak amacıyla bağlı olarak belirli fayda ve herhangi bir karşılık göz önüne almaksızın, bireylerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmının yanında olağanüstü

durumlarda veya kaynak dışı politikaların (siyasi, iktisadi, sosyal vb.) işlerliğini gerçekleştirmek için kanun koyucuya yetki tanıyan bir kavramdır (Kükreler, 1990:502).

Mali güç hukuki eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümü olan ve vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan vergilendirmede eşitlik ilkesine ilişkin bir vergilendirme ölçütüdür (Kaneti, 1986:30). Vergileme açısından mali güç kavramı, her bir bireyin, kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak seviyenin üzerinde kalan servet ve gelir şeklinde tanımlanabilir (Turhan, 1993:329). Başka bir tanıma göre mali güç; gelir, servet ve harcama olgularına göre ölçülen vergiyi ödeyebilme gücüdür (Kaneti, 1986:30).

Mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre yapılan vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri anlamındadır. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır (Öncel ve diğ., 2006:51-53).

1982 Anayasası'nın 73.maddesinin birinci paragrafında "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür." ibaresi yer almakta olup, buradaki "herkes" deyimini genellik prensibini ifade etmektedir. Bir ülkede bulunan herkesin sınıf, ırk, cins vb. hususlarda bir ayırım gözetmeksizin vergi ödemesi zorunluluğuna "genellik" prensibi adı verilmektedir. Ancak, genellik istisnasız herkesin vergi vereceği anlamına gelmemektedir. Çünkü, Anayasanın aynı maddesinde yer alan "mali gücüne göre" hükmü bu alanda bir kısıtlama getirmektedir. Yani Anayasanın bu hükmüne göre mali gücü yeterli olmayan bir kimse vergi ödemeyecek ve bu da, aynı maddede yer alan "herkes" deyiminin temsil ettiği genellik kuralına aykırılık teşkil etmeyecek, sadece kuralın istisnası olarak kabul edilecektir. Bunun yanı sıra, ekonomik, sosyal, teknik ve hatta politik bazı nedenler de bazılarının vergi ödememelerini gerektirebilir. Bu gibi durumlarda vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetler genellik prensibinin kapsamının daralmasına neden olurlar (Nadaroğlu, 1996:307).

Mali güç, bir özel ayırım ölçütü olarak, devletin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı kamu giderlerini karşılamak için vergilendirme yetkisini kullanırken gözetileceği anayasal eşitlik ilkesinin, bu alanda yorumlanmasında karşılaşılan temel güçlüğü aşılmasını da sağlar (Ateş, 2006:82).

3.1.1.1. Ödeme Gücü

Vergi yükünün adil dağılımına daha elverişli olduğu yönündeki toplumsal inanç, ödeme gücü yaklaşımının günümüzde benimsenmesini ve uygulamaya konulmasını sağlamıştır (Batirel, 1979:117).

Verginin ödeme gücü ile orantılı olması ilkesi, bir sistem prensibi olup, vergi yükünün adil ve eşit şekilde dağıtılmasını sağlayacak bir sistemin kurulması ve yürütülmesi için gerekli olan hukuki düzenlemeleri yönlendirici ve yorumlayıcı mahiyettedir. Bu anlamda, ilke, özellikle ödeme gücüne uygun vergi çeşitlerinin belirlenmesini, ödeme gücü kriterleri ile vergi matrahının ödeme gücüne uygun şekilde hukuk kuralları ile belirlenmesini öngörerek devletin vergilendirme yetkisine bir sınır getirip, mükellefi devlet karşısında korumaktadır (Başaran, 2000:100).

Farklılıkları yönünde yapılan tartışmalara karşın mali güç ve ödeme gücü kavramları vergilemede aynı amaca yönelik ve birbirine çok yakın kavramlardır. Hatta kamu maliyesi literatüründe her iki kavramın unsurları olarak gelir, servet ve harcama kabul edilmekte ve genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır (Kükreler, 1990:511). Ama mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur (RG: 21.11.2003).

Ödeme gücü kavramı, kişilerin sadece gelirini baz alan ödeme kabiliyetini ifade ederken (Nadaroğlu, 1999:304); mali güç kavramı, daha geniş anlamda kişinin gelirini, servetini ve tüketimini, yani vergilendirme kapasitesini kapsamaktadır (Lyons, 1992:1).

3.1.1.2. Eşitlik

Mali güç, hukuki eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümü olan ve vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan vergilendirmede eşitlik ilkesine (ana ölçüt) ilişkin, bir vergilendirme ölçütüdür (alt ölçüt) (Saban, 2005:53). Diğer bir deyişle, mali güç vergilendirmede eşitliği ölçme aracıdır (Nadaroğlu, 1999:311).

3.1.1.3. Adalet

Vergi adaleti, kişilerin mali güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabildiği gibi, sosyo-ekonomik düzenlemelere de olanak sağlayabilecek bir uygulamanın sağlanması olarak da değerlendirilebilir (Akdoğan, 2006:188).

Adam Smith'e göre vergilendirmede adalet prensibi, mükelleflerin mali güçleri ölçüsünde devlet masraflarına katılmalarını ifade eder ve "bir devletin tebaasının her biri devletin devamına iktidarı oranında, yani devletin himayesi altında elde ettiği gelir ile orantılı olarak katılması" gerekir (Tekir, 1993:39).

Mali güce göre vergilendirme yaklaşımı, vergilendirmede adaleti gerçekleştirmeye yönelik çabaların sonucunda ortaya çıkmış ve genellikle vergi adaletinin sağlanmasına yönelik olarak geliştirilen mali güç ilkesi zamanla çeşitli ülke anayasalarına girmiş ve bağlayıcı hale gelmiştir. Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanmasına yönelik ilkeler, mali güce göre vergilendirme ilkesi ile bağlantılı vergilendirme ilkeleridir (Budak, 2006:13).

3.1.2. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergilemede Mali Güç İlkesine Yönelik Düzenlemeler

3.1.2.1. 1961 Anayasası

Mali güç kavramı Türkiye Cumhuriyeti anayasalarına 1961 Anayasası ile girmiştir. Anayasa; bir devletin temel yapısını, kuruluşunu ve bireylerin devlet iktidarı karşısındaki temel hak ve özgürlüklerini düzenleyen bir belge, temel kanun ve normdur (Teziç, 2005:8).

1961 Anayasası, 27 Mayıs 1960 Devrimini gerçekleştiren güçler tarafından yapılmış, 21 Temmuz 1961'de yayınlanmış ve 334 Sayılı Kanun olarak yürürlüğe girmiştir. 1961 Anayasası ile demokratik hukuk devleti yolunda önemli adımlar atılmıştır. Anayasa ile temel hak ve özgürlükler güçlendirilmiş ve genişletilmiştir (Özbudun, 2005:43).

Vergi Ödevi başlıklı 61. madde de, "Herkes, kamu giderlerini karışlamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur" (Yalçın, 1986:100). hükmü ile vergi alacağının anayasal temeli ortaya konulmuş, "mali güce göre" ifadesine yer verilmiştir (Kumrulu, 1981:151). Böylece 1961 Anayasası ile vergilendirmede eşitliği ölçmeye yönelik "mali güç" bir ölçüt olarak kabul edilmiştir. Madde gerekçesine göre: "Verginin, vatandaşın 'mali gücü'ne göre alınması esası, modern maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalet esasına uygun düşmektedir" (Öztürk, 1966:2203).

Vergi adaleti tüm kişilerin toplam kamu yükümlerine, vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlayan bir ilkedir. Bu ilkenin içeriğine girildiğinde vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkeleri ile karşılaşırız. Genellik ilkesi “herkesin” vergi ödemesini gerektirir. Anayasanın 61. maddesi bu ilkeyi belirtmektedir. Sözü edilen madde, herkesin “mali gücüne göre” vergi ödemesini öngörmekle vergi adaletinin ikinci unsurunu da kapsamış olmaktadır (Kumrulu, 1981:156).

3.1.2.2. 1982 Anayasası

1982 Anayasası'nın Kanun Önünde Eşitlik başlıklı 10. maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla hükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar. ” Şeklindeki (Saban, 2005:50) ifade ile kanunların eşit Şekilde uygulanması hüküm altına alınmış olup, herkesin, kanunların getirdiŐi yükümlülükler ve saŐladığı haklar açısından eşit konumda olduğu hüküm altına alınmıştır (Kırbaş, 2006:12).

Anayasa hukukunun bu temel ilkesi, vergi hukukunun da temelini teşkil etmektedir. Verginin karşılıksız bir mali yükümlülük olması nedeniyle vergilendirme yetkisine dayanarak çıkarılan kanunların, herkese tam, doğru ve eşit olarak uygulanması önemlidir (Kırbaş, 2006:12).

1982 Anayasası'nda vergi ile ilgili en önemli hüküm, temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmın siyasi hak ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünün “Vergi  devi” başlığını taşıyan 73. maddesidir. Bu maddeye göre; “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli daŐılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, deŐiŐtirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde deŐiŐiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir” (Anayasa, 1982).

Anayasanın 73. maddesinde yer alan “mali gücüne göre”, ifadesinin eşitlik ile birlikte okunabilmesi, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların ise farklı vergi ödemesi anlamındadır. Dolayısıyla mali güç, bağımsız bir ilke değil; farklılığı ortaya koyan önemli bir anayasal ölçüttür (Saban, 2005:53-55).

“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi ile “vergi yükünün dengeli dağılımı eşitlik ve mali güç kapsamında değerlendirilebilir (Aliefendioğlu, 1991:15).

Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen mali güce göre vergilendirme sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır (Öncel ve diğ., 2006:53).

Verginin mali güce göre ödenmesi sosyal devlet olmanın gereğidir. Anayasa Mahkemesi, bir kararında, “...verginin vatandaşların mali gücüne göre alınması maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esastır” biçiminde görüşüyle, mali güce göre vergi alınması ile sosyal adalet arasında bağlantı kurmuştur. Bir başka kararında da, mali güç ile sosyal devlet arasındaki bağlantıyı vurgulamıştır. Mahkemeye göre, “...mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan “sosyal devlet” ilkesini vergileme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür. Verginin mali güce göre ödenmesi, vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine ve sosyal devlet anlayışına dayanmaktadır. Eşit mali güce sahip kişilerin aynı miktar vergi ödemesi, farklı ödeme güçlerine sahip kişilerin, farklı oranlarla vergilendirilmeleri mali güç, eşitlik ve adalet ilkelerine uygundur. Anayasa Mahkemesi, vergilemede eşitlik ilkesini, “mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların aynı oranda vergilendirilmesidir” biçiminde tanımlamıştır (Aliefendioğlu, 2003:236).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73. maddesi de mali

güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır (birinci fıkra). Oysa aynı madde (üçüncü ve dördüncü fıkra) vergilerin yasallığı ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır (Öncel ve diğ., 2006:53).

3.1.3. Mali Gücü Temsil Eden Unsurlar

Vergi yükü dağılımını ödeme gücü (iktidar) kuramına göre gerçekleştirmek için ödeme gücünü belirleyen göstergelerin tespit edilmesi gerekir. Bu konuda üç kriter bulunmaktadır. Bunlar; gelir, servet, ve tüketim harcamalarıdır (Turhan, 1998:251).

3.1.3.1. Gelir

Günümüzde vergi ödeme gücünün başlıca göstergesi olarak kabul edilen gelir, vergi bakımından üzerinde en çok durulan bir ekonomik unsurdur (Akdoğan, 1980:18). Gelir, toplum tarafından oluşturulan toplam hasıladan bireyin faydalanma derecesini belirleyen değeri ifade etmektedir (Edizdoğan, 1998:144). Vergilendirilebilir gelir ise, bir kişinin belirli bir dönem içerisinde kendi mal varlığını tüketmeksizin veya borçlanmaksızın sahip olduğu geliri ifade etmektedir (Şenyüz, 2004:40).

Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli ölçü kişinin gelidir. Ancak vergilemede gelir, kişi yönünden olduğu kadar aile yönünden de bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu şekilde ele alındığında gelir bir kimsenin ya da ailenin bir yıl zarfında milli hasıladan aldığı pay olarak tanımlanabilir. Bu payın içinde ise, hem tüketime hem de tasarrufa ayrılan kısmı yer almaktadır (Nadaroğlu, 1999:308).

Gelir vergisi şüphesiz ki mali gücü kavrama konusunda son derece elverişlidir. Niteliği itibarıyla sübjektif karaktere haiz olan gelir ve gelir vergisi, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesinin uygulanabilmesi açısından en uygun vergi türüdür. Ancak mali gücün göstergesi olarak kullanılabilmesi için kişinin değil, ailenin gelirinin gösterge olarak alınması gerekmektedir (Turhan, 1993:222).

Mali güç ilkesi açısından gelire bakıldığı zaman önemli olan kişilerin gelirleri değil bir aile içinde yaşayan şahısların gelidir. Çünkü aynı seviyede gelir, büyüklüğü ve bileşimi itibarıyla farklı olan aileler için aynı gücü temsil etmemektedir (Turhan, 1998: 222).

Aile bireylerinin büyüdüğü, çocuk ve çalışamayacak durumdaki birey sayısının arttığı nispete gelirin mali gücü temsil yeteneği düşmektedir. Aynı şekilde, gelirin kaynağı da mali gücü etkilemektedir. Eşit fakat farklı kaynaklardan elde edilen gelirler eşit mali gücü temsil etmez. Bu nedenle emeğe dayanan gelirler ile sermayeye dayanan gelirleri birbirinden ayırmak gerekmektedir (Akdoğan, 1999:211).

3.1.3.2. Servet

Gelirin birikmiş şekli servettir (Nadaroğlu, 1996:309). Servet, gelir gibi akım cinsinden dinamik değil, statik, stok cinsinden durağan bir özellik arz etmektedir (Türk, 2005:146). Bu nedenle, bir kimsenin veya ailenin vergi ödeme gücü sadece bir yıl zarfında elde ettiği gelire değil, aynı zamanda sahip olduğu servete de bağlıdır (Nadaroğlu, 1996:309).

Servetin mali gücün göstergesi olarak değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken husus, gelir getirip getirmemesinin bir öneminin olmamasıdır. Servet, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla mali gücün bağımsız bir unsurudur (Öner, 1986:80).

Gelir getiren servet, gelirden bağımsız olarak bir mali gücü temsil etmektedir. Bununla birlikte gelir getirmeyen servet de mali gücün varlığını işaret etmektedir (Edizdoğan, 1998:140-141). Varlık vergisi ile veraset ve intikal vergisi gerçek servet vergisine örnek gösterilebilir.(Nadaroğlu, 1999:348)

3.1.3.3. Tüketim

Gelirin doğuşunda ve servete sahip olunmasında olduğu gibi, bunların tüketilmesi ayrı bir mali gücü temsil etmektedir (Nadaroğlu, 1999:355).

Sosyal adalet açısından vergilemenin harcamaları esas alması gerektiği iddialarının temeli Hobbes tarafından ifade edilen bir görüşe dayanmaktadır. Hobbes'a göre gelir ancak harcıdığı esnada sahibinin refahına bir katkıda bulunabilir. Harcanmayan gelir, tasarruf olarak saklanmakta ve sahibine bir tatmin sağlamamaktadır (Edizdoğan, 1998:146). Tüketim, çeşitli yollardan optimal bir vergi matrahını oluşturabilir. Vergi matrahını oluşturacak kapasite, kişinin tükettiği şeydir, yoksa biriktirdiği ya da yatırıma ayırdığı değildir. Bu hususta Hobbes; tasarruf ve yatırım diğer kişilerin de lehinde

sosyal eylemler olup, tüketim ise bencillik ve anti sosyallik unsurlar taşır, görüşünü ileri sürmüştür. Bu nedenle, vergileme gerek gelirden, gerekse birikimden yapılsın vergimiz tüketime dayanmalıdır (Batirel ve Tezel, 1976:135). Ancak bu görüşler eleştirilmiştir. Çünkü yalnız başına tüketim harcamalarının vergi ödeme gücünün göstergesi olduğunu savunanlar; gelir vergisinin tasarrufu çifte vergilemeye tabi tuttuğunu ileri sürmüşler ve bunun adil olmadığını belirtmişlerdir (Akdoğan, 2006:176).

Harcamanın, ödeme gücünün bir göstergesi olarak vergi sisteminde önemli bir yer alması gerektiğini savunanlar, tüketim için yapılan her harcamanın toplumun ürettiği üründen pay almak olduğu görüşüne dayanmaktadırlar. Gelir ve servet vergileri esas olarak, kişilerin üretim sürecine kattıklarının vergilendirilmesi demektir. Oysa, üretime yapılan katkının değil, ortaya çıkan üründen alınan payın kişilerin ödeme gücünü daha iyi temsil ettiği ifade edilmektedir (Uluatam, 2001:299-300).

Gelir dağılımı yönünden, tüketicilerin gelir kazanmaktan değil, bu gelirlerin tüketilmesi ile daha fazla tatmin ve fayda sağladıkları, dolayısıyla tüketim üzerinden vergilendirmenin adalete daha uygun olduğu savunulabilir (Batirel, 1979:152).

Mali gücü temel ölçüt olarak alan bir vergi sisteminde gelir ve tüketim zıt göstergeler değildir. Aksine sadece vergilendirmenin değişik başlangıç noktalarını ifade etmektedirler. Bu noktaların ortasında kişinin veya ailenin tüketim fonu yer almaktadır. Tüketim fonundan hareketle kişinin mali gücünü tespiti mümkündür (Lang, 1998:25).

3.1.4. Mali Güç İlkesini Gerçekleştirmede Kullanılan Teknikler

Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Örneğin, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnaları ile vergi indirimleri, zorunlu gereksinim maddeleri tüketiminin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi bu tedbirlerin önde gelenlerindedir (Yılmaz, 2004:149).

Artan oranlılığın, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesinin ortak amacı, vergi ödeyicilerinin ödeme güçlerine olanak ölçüsünde ulaşarak, yapılacak vergilendirmenin adaletli bir yapı içinde biçimlendirilmesini ve uygulanmasını sağlamaktır (Akdoğan, 1980:102).

3.1.4.1. Artan Oranlılık

Vergilemede, vergi matrahındaki artma ve azalmaya bağılı olarak, vergi oranının da artması veya azalması öngörülmektedir. Verginin matrahı arttıkça, ortalama vergi oranı da yükseliyor ise, artan oranlı (müterakki) vergiden bahsedilir (Turhan, 1998:63).

Günümüzde artan oranlılık, vergilemede eşitlik ve ödeme gücü (iktidar) ilkelerinin vazgeçilmez bir aracıdır. Hatta, vergilemede eşitlik ilkesinin çerçevesini aşarak, vergileme yoluyla eşitlik sağlamanın bir aracı haline gelmiştir (Tekin, 1978:31).

Gelir ve servetin adil dağılımı için artan oranlı vergi tarifeleri uygulanarak gelir ve servetin yeniden adil dağılımını sağlanacaktır. Artan oranlı vergilerin, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri düzeltmek için sosyo-ekonomik amaçlarla kullanılması gerektiği savunulmaktadır (Nadaroğlu, 1996:313). Buna mukabil, artan oranlı vergilerin en önemli özelliklerinden biri, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri düzeltebilmesidir. Liberal görüşü savunanlara göre piyasa mekanizması sayesinde gelir esasen kendiliğinden adil bir şekilde dağıldığı için, artan oranlı vergilere gerek yoktur. Bu itibarla vergi tarafsız olmalı yani, piyasada kendiliğinden meydana gelen gelir dağılımını değiştirmemelidir. Oysa ki; artan oranlılık verginin tarafsızlığını müdahaleciliğe dönüştürmektedir. Bu da, liberallere göre iktisat kurallarına aykırıdır (Nadaroğlu, 1996:324).

Artan oranlı vergilere ilişkin bir diğere eleştiri ise, Artan oranlı vergilerin oranları yükseldikçe vergi kaçakçılığının artacağı ileri sürülmüştür. Bu nedenle, artan oranlı vergilerin vergi ahlakını bozacağı ve beklenen yararı sağlamayacağı da savunulmuştur (Nadaroğlu, 1996:312).

Artan oranlı vergiler lehine ifade edilen görüşlerden birisi de marjinal fayda teorisine dayandırılmaktadır. Bilindiği gibi marjinal fayda teorisine göre, gelir ve servet miktarının kıymeti, bu miktarın marjinal parçasının sağladığı fayda ile belirlenmektedir. Söz konusu fayda ise, gelir ve servetin vergilendirilmesinde artan oranların uygulanmasını gerektirmektedir.

Artan oranlılığın gerçek anlamda uygulandığı vergiler; gelir vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi subjektif dolaysız vergilerdir. Bu vergilerin yükümlüleri ve vergi ödeme gücünü belirleyen unsurlar önceden bilinmediğinden artan oranlılık amacına uygun

olarak uygulanır (Nadaroğlu, 1996:314). Artan oranlılıkta istenilen hedefe gidilmesi için vergi kaçakçılığı gibi aksaklıkların giderilmesinin yanında, vergileme herkesi ve herkesin bütün gelir ve servet unsurlarını kapsamalı ve bireysel vergi yükleri, yansıma yoluyla amaçlanan dağıtım biçiminden tamamen farklı bir duruma gelmemelidir (Akdoğan, 2006:180).

3.1.4.2. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi; kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için kişinin gereken gelirinin vergiye tabi tutulmaması anlamını taşımaktadır. Vergilendirme kuramı olan ödeme gücü (iktidar) ilkesine göre herkesin, ödeme gücü kadar vergilendirilmesi gerekir. Hayatlarını sürdürmeye yetecek kadar geliri olan kişilerin vergilendirilmemesi vergi adaleti ilkesi gereğidir (Akdoğan, 2006:119).

En az geçim indirimi uygulamasında indirim seviyesinin tespiti konusunda tartışmalar bulunmaktadır. İndirime konu olacak seviyenin fizyolojik varlığın sürdürülebilmesi için gerekli miktar kadar olması gerektiğini ileri sürünler olduğu gibi, insanca bir yaşam için gerekli olan medeni ya da kültürel seviyenin esas alınması gerektiğini ileri sürenler de vardır. Asgari medeni ya da kültürel seviyenin dikkate alınması gerektiğini savunan görüşe göre, insanın sosyal bir varlık olması, insan olması ve toplum içerisinde yaşamasından doğan eğitim, spor ve eğlence gibi kültürel ihtiyaçlarının dikkate alınarak bir indirimin uygulanması daha doğru olacaktır. Kültürel asgari geçim seviyesi kavramı çok belirsiz bir ifadedir ve indirim konusu yapılacak seviyenin tespiti çok güçtür. Bu nedenler dolayısıyla bu seviyenin tespiti keyfilikler taşımaktadır. Söz konusu keyfilikler geniş ölçüde sosyal fikirlerle bütçe tartışmalarının etkisi altında kalmaktadır. Ancak, asgari kültürel ihtiyaçların göz önünde bulundurulması, fizyolojik ihtiyaçlardakine benzer şekilde herkes için geçerliliği kabul edilebilecek ortalama değerler üzerinden uygulandığı takdirde vergi adaleti açısından katkı sağlayacaktır (Akdoğan, 1999:184).

En az geçim indirimi ödeme gücü (iktidar) kuramı açısından savunulmuş ve zamanla vergi tekniğinin önemli ve vazgeçilmez unsurlarından biri olmuştur. En az geçim indirimi; vergilendirilmek istenen en az geçim indirimi karşılığı gelirin tarh ve tahsil masraflarını karşılamayacağı ve bu nedenle vergilendirilmemesi aklın bir gereği olduğu ve fizyolojik yaşamın sürdürülebilmesi için gereken gelirden vergi alınmamasının

gerekli olduğu nedenleri ile savunulmuştur. Ancak, en az geçim indiriminin hangi seviyede tespit olunacağı, en az geçim indirimi verginin genelliği ilkesine aykırı olduğu, vergi verimini azaltacağı nedenleri ile de eleştirilmiştir (Nadaroğlu, 1996:315-316).

3.1.4.3. Ayırma Prensibi Uygulaması

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde uygulanan bir diğer teknik de ayırma ilkesidir. Bu ilke mükelleflerin geliri elde etme yöntemlerine göre farklı vergilendirme işlemlerine tabi tutulmasıdır (Şenyüz, 1995:29). Yani, ayırma ilkesi, emekten kaynaklanan gelirin sermaye gelirine kıyasla korunması gerektiği anlayışı ile, emek gelirinin, servet ve sermaye gelirinden daha düşük oranla vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Gelirin sağlandığı kaynak ve niteliği göz önünde bulundurularak, vergi ödeme gücü açısından emek gelirinin sermaye gelirinden daha güçsüz olduğu ileri sürülerek, vergi adaletinin gerçekleşmesi için emek gelirlerine sermaye gelirlerinden daha düşük vergi oranları uygulanması gerektiği kabul edilmektedir (Akdoğan, 2006:186-187).

Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması; sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanı nedeniyle fedakarlıktaki eşitliğin emek gelirleri aleyhine bozulmuş olması; sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağı da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir (Akdoğan, 1999:223-225).

Sermaye gelirleri, emek gelirlerine oranla daha sağlam daha devamlı ve istikrarlı bir karaktere sahiptir. Ayrıca, sermaye geliri ile emek geliri arasında güvenlik açısından da fark vardır. Emekle sağlanan gelir, emeğin devamına bağlıdır. Hastalık, ihtiyarlık, ölüm, işsizlik gibi nedenlerle emek geliri tamamen veya kısmen yok olabilir. Sermaye geliri ise sahibine sürekli gelir getirir (Nadaroğlu, 1996:320).

Ayırma prensibi lehine ileri sürülen delillerin en güçlüsü görünen, sermaye gelirlerinin sağlamlık, devamlılık, güvenlik yönlerinden emek gelirlerine oranla daha elverişli bulunduğu görüşleri günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir. Çünkü, sosyal refah

devletinin ortaya koyduğu sosyal güvenlik örgütleri emek gelirlerine de devamlılık ve güvenlik kazandırmıştır. Toplu iş sözleşmesi, asgari ücret, grev hakkı gibi imkanlar da emeği sermaye karşısında güçlü duruma taşımış ve korumuştur. Kısıtlamalar, kamulaştırmalar, faizler, kiralar rekabet şartları sermayeyi güvenilir bir gelir kaynağı olmaktan çıkarmıştır. Bu bakımdan günümüzde emek ile sermayeden hangisinin güçlü olduğunu belirlemek çok kolay değildir. Emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergilendirilmesinin oransal ölçüsü yoktur. Bilimsel olarak bunun göstergesi bulunmamaktadır (Nadaroğlu, 1996:321).

Ayrırma prensibinin artan oranlılığın bir eksiğini tamamladığı ileri sürülebilir. Çünkü artan oranlılık gelirin sadece nicesel yönünü göz önünde tuttuğu halde, ayırma prensibi nitesel yönünü de göz önünde bulundurmaktadır (Nadaroğlu, 1996:320).

Vergiden kaçınma imkanları, vergi tekniğindeki gelişmeler ve vergi idaresinin etkinliği nedenleriyle azalmaktadır. Sermaye gelirlerinden vergi kaçakçılığının yayıldığı varsayımı ile çok vergi alınması, iktisadi açıdan sermayenin cezalandırılmasına hatta olumsuz neticeler doğmasına neden olabilir. İktisadi gelişme ve refahın koşulları emek kadar, sermayenin de korunmasını gerektirir. Sermaye gelirlerinin yüksek oranlı tarifelerle vergilendirilmesi hak ve adalete uygun olmayıp, en azından fedakarlıkta eşitlik ilkesine aykırıdır (Nadaroğlu, 1996:321-322).

3.2.Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergileri

Avrupa Ekonomik Topluluğu Roma Antlaşması ile kurulduğunda, başlangıçta muamele vergilerinin ve özel tüketim vergilerinin, üye devletler arası ticareti engellediğini düşünülmüştür. Özel tüketim vergileri alanındaki uyum çalışmaları, tek pazarın kurulabilmesi için vergi sınırlarının kaldırılması hedefi çerçevesinde ön plana çıkmıştır (Bozkır, 2000:85). ÖTV, uluslararası alanda ilk kez 1970'li yıllarda malların serbest dolaşımına olumsuz etkisi ve rekabet koşullarını bozucu yönleri anlaşıldığından AB üyesi ülkelerde uyumlaştırma kapsamına alınma konusunda gündeme gelmeye başlamıştır (TOBB, 2002b:460).

Özel Tüketim Vergileri'nin uyumlaştırılması konusunda ilk direktif 19 Aralık 1972 yılında çıkarılan 72/464/EEC sayılı direktiftir. Bu Direktif ile işlenmiş tütün tüketimi üzerinden Katma Değer Vergisi dışında alınan vergilerle ilgili genel ilkeler

belirlenmiştir. 18 Aralık 1978 tarihinde çıkarılan 79/32/EEC sayılı direktif ile de işlenmiş tütün kavramı açıklanmış ve işlenmiş tütünün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışında kalan vergilerden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Bu çerçevesi oldukça sınırlı iki direktiften sonra uzun yıllar özel tüketim vergisi uyumlaştırması konusunda uyum sağlanamamıştır (Bilici, 2005:250).

Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi sisteminin temel işleyiş kuralları ve vergi yapısı 25.12.1992 tarihinde çıkarılan 92/12/EEC sayılı direktif ile oluşturulmuştur. 92/12/EEC sayılı direktif ile Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisi kapsamına alınacak malların kapsamı direktifin 3. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün, üç temel ürün grubu vergi konusu olarak belirlenmiştir (92/12/EEC, md:3). Yani, yaklaşık yirmi yıllık bir çalışma ve hazırlık döneminin sonunda, 1 Ocak 1993 tarihinde, topluluk içi sınırların kaldırılarak AB iç pazarının yaratılmasıyla, bir ÖTV ortak rejimi yürürlüğe girmiştir. Üye ülkeler bahse konu üç grubun dışındaki, yani uyumlaştırma kapsamı dışında tutulan, örneğin, çeşitli çevre vergilerini, taşıt üzerindeki vergileri istedikleri gibi yönetebilme hakkını da elde etmiştir (TOBB, 2002b:460). Şöyle ki, bazı üye ülkelerde bu üç grup dışında kalan bazı ürünlere de ÖTV uygulanmaktadır. Bunlara, Almanya'da; tuz, kahve, çay, şeker, aydınlatma aletleri, ampuller, İtalya'da; kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları, Fransa'da ve Hollanda'da; şeker, Belçika'da; kahve ve şeker, Lüksemburg'da; kahve, Danimarka'da; kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri, Yunanistan'da; malt üzerinden alınan özel tüketim vergileri örnek olarak verilebilir (Bilici, 2005:251).

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisine konu olan ürünlerde vergiyi doğuran olay, malın üretimi veya ithaline bağlanmıştır (Kulu, 2002:25). Yani, bir ürün, AB sınırları dahilinde üretildiğinde veya ithal edildiğinde, AB gümrük prosedüründen çıktığında ÖTV'ye tabi olacaktır.

Verginin mükellefi, 92/12/EEC sayılı AB direktifinde, ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler olarak belirlenmiştir (92/12/EEC). Özel tüketim vergisinin tahsilinde genel kural varış ilkesi kabul edilmiştir. Ancak üye ülkelerin 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). Ayrıca şahısların kendi özel

kullanımına yönelik olarak satın aldıkları ve vasıtaları ile naklettikleri ürünlere ilişkin vergi ise ürünlerin alındığı ülkede ödenecektir (92/12/EEC, md:8).

92/12/EEC sayılı direktifte, ÖTV uygulamalarında yer alan muafiyetler 23. madde de belirtilmiştir. Bunlar, diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler, üye ülkelerin uluslararası organizasyonları(sınırlı olarak ve bu organizasyonları kuran uluslararası toplantılarda, merkez işyeri anlaşmalarında belirlenen şartlar altında) ve üye ülkelerin haricinde Kuzey Atlantik Antlaşmasına taraf herhangi bir NATO ülkesinin silahlı kuvvetleri için; bu kuvvetlerin kullanımı, onlarla çalışan siviller ve yemekhane veya kantinleri için gerekli tedarikler, ÖTV'den muaftır (92/12/EEC, md:23).

AB'nin ÖTV uyum düzenlemelerinde, verginin uygulanması ve tahsili usulüne ilişkin kurallar her ülkenin kendisine bırakılmıştır. Buna karşılık, uyum içinde seçilen vergi konusuna giren mallar belirlenmiş; istisna ve muafiyetler seçimlik, bazen de ucu açık olarak üye ülkelere bırakılmıştır. Vergi oranlarına ilişkin düzenlemelerde, 1992 yılı Konsey Direktifi ile "asgari vergi oranları" ve "indirilmiş oranlar" olarak belirlenerek; üye ülkeler, uluslararası ortam dikkate alınarak, oranları advalorem veya spesifik olarak saptamada serbest bırakılmışlardır (TOBB, 2002b:460). Avrupa Birliği özel tüketim vergisi sistemini genel hatları ile ortaya koyan 92/12/EEC sayılı direktifin ardından çıkarılan direktiflerle mal grupları itibariyle ayrıntılı düzenlemeler yapılmıştır.

3.2.1.Tütün Mamulleri

19.10.1992'de 92/79 ve 92/80 sayılı direktifler çıkartılmış, ilki ile sigaralar üzerindeki özel tüketim vergisi birbirine yaklaştırılırken, ikincisi ile de sigaralar dışında kalan diğer işlenmiş tütünler üzerindeki özel tüketim vergisinin yaklaştırılması konusu ele alınmıştır. 92/79/EEC ve 92/80/EEC sayılı direktifleri değiştiren 95/59/EEC sayılı direktifte işlenmiş tütün tanımına yer verilmiştir. Buna göre, puro ve sigarillo çeşitleri doğal tütünden veya içeriğine bağlı olarak bazı özellikleri dolayısıyla yeniden oluşturulmuş sarılmış tütün olarak belirlenmiştir. Sigaralar ise oldukları gibi içilebilen, sigara kâğıdı tüplerine yerleştirilen veya sigara kâğıdına sarılan, puro ve sigarillo olmayan tütün ruloları şeklinde tanımlanmıştır. İçimlik tütün ise "kesilmiş, bölünmüş, burulmuş veya tabakalar halinde sıkıştırılmış ve herhangi bir işlem gerekmeksizin içilebilen, standart dışı olarak satışa sunulan tütün" olarak tanımlanmıştır (Üzeltürk, 2002:389).

Üye ülkelerde sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari %57' si kadar ÖTV uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Sigara dışında kalan puro, sigarillo ve tütün için spesifik veya advalorem tercihi ülkelere bırakılmak üzere minimum vergi oranları belirlenmiştir (Mutlu, 2002:51). Avrupa Birliği'ne üye devletlerde, sigaralarda minimum özel tüketim vergisi %57 oranında advalorem vergiye ek olarak, 1000 adet sigara için 60 euro, spesifik vergi ya da perakende satış fiyatının belirli bir yüzdesi yerine, 1000 adet sigarada 95 euroya sabitlenerek uygulanmaktadır. Diğer tütün mamullerini de içeren söz konusu oranlar Tablo 6'da özetle gösterilmiştir.

Tablo 6: Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Tütün Mamulleri)

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer	Asgari vergi oranı ve miktarı
Sigara*		
Sigara*	Perakende satış fiyatı veya 1000 adet	%57 veya 60 Euro
Puro*	Perakende satış fiyatı veya 1000 adet	%5 ya da 11 Euro
Sarmalıklı İnce Tütün*	Perakende satış fiyatı veya kg başına	%33 veya 29 Euro
Diğer içimlik Tütün*	Perakende satış fiyatı veya kg başına	%20 veya 20 Euro

Kaynak: Bilici (2004:195)

Üye ülkelerin toplam ÖTV oranları perakende satış fiyatının %51 ile %74 arasında olup, yeni üyeler sigara üzerinde uygulanan ÖTV konusunda AB politikalarına uyum sağlamışlardır. Bazı ülkeler puro ve sigarillo üzerinde hiç spesifik vergi almazken İrlanda 261 euro ile en yüksek vergiyi uygulamaktadır. İrlanda'yı 190 euro ile İngiltere ve 159,78 euro ile yeni üyelerden Estonya takip etmektedir. Diğer içimlik tütün gruplarına AB ülkelerinde en yüksek vergiyi, 181 euro ile İrlanda uygulamaktadır. Puro, sigarillo ve diğer içimlik tütünlerde uygulama ile Konsey'in belirlediği asgari oranlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır (ec.europa.eu (a)).

İşlenmiş tütün ürünleri endüstriyel ya da bahçivanlık amaçlarıyla kullanıldığında, idari kararlarla yok edildiğinde, ürün kalitesi ve bilimsel testlerin yapılmasında kullanıldığında ve üretici tarafından tekrar işleme tabi tutulduğunda vergiden istisna edilir ve vergi alınmışsa iade edilir (Coşkun, 1998:61).

3.2.2. Alkollü Ürünler

Alkol ve alkollü içkilerle ilgili direktifler 92/83 /EEC ve 92/84/EEC numaralı direktiflerdir. Bu direktiflere göre, alkol ürünleri bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkol olmak üzere gruplandırılmıştır. Direktiflerde ayrıca, alkol ve alkollü ürünler özelliklerine ve alkol derecelerine göre tanımlanmıştır. Alkollü ürünün ara malı ya da sonlandırılmış ürün olmasına göre de farklı değerlerde vergilendirme yapılmaktadır (Ulutürk, 2003:131).

Avrupa Birliği'ne üye devletler arasında tarihi, geleneksel, coğrafi ya da iklimsel nedenlerden dolayı, alkollü içkilerin vergilendirilmesinde büyük farklılıklar ortaya çıkabilmektedir. Buna bağlı olarak, alkollü içkiler üzerindeki vergi oranları da büyük farklılıklar göstermektedir (Mutlu, 2002:51). Örneğin, kuzey ülkeleri alkollü içkiler üzerindeki vergi yüklerini yüksek tutarken, Akdeniz ülkelerinde daha düşük oranlar uygulanmaktadır. Alkollü içkiler; bira, şarap, diğer fermente içkiler ve etil alkol olarak kategorize edilmiş ve her biri türlerine göre ayrı ayrı vergilendirilmiştir. Belirlenen asgari vergi, işletme büyüklüğüne bağlı olarak da değişebilmektedir (Üzeltürk, 2002:383). AB Komisyonu çıkardığı direktiflerle, alkol ve alkollü ürünler için tam bir uyumlaştırmanın mümkün olmaması nedeni ile, bu ürünler üzerinde uygulanacak minimumu ÖTV oranlarını kararlaştırmış olup, bahse konu oranlar Tablo 7'de özetle gösterilmiştir.

Tablo 7. Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Alkollü Ürünler)

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer	Asgari vergi oranı ve miktarı	İlgili kanun ve Maddesi
Alkol ve Alkollü İçecekler			
Bira(Plato)	100 lt için	0,748 Euro	92/84/ECC, m.6.
Bir(mamul ürün)	100 lt için	1,87 Euro	92/84/ECC, m.6.
Şarap(still)	100 lt için	0 Euro	92/84/ECC, m.5.
Şarap(sparkling)	100 lt için	0 Euro	92/84/ECC, m.5.
Alkol(standart oran)	100 lt için	550 Euro	92/84/ECC, m.3/1.

Kaynak: Bilici (2004:195)

Asgari tutarlar belirlenmişse de AB üyesi ülkelerde uygulanan ÖTV oranları farklılıklar göstermektedir. Örneğin; AB ülkelerinden Finlandiya 26 euro ile 100 litre biraya en çok ÖTV uygulayan ülke konumundadır. Bu ülkeyi 18 euro ile İngiltere, 16,29 euro ile İsveç ve 15,71 euro ile İrlanda izlemektedir. Bu ülkelerin bira için önerilen asgari oranın oldukça üstünde bir oran uygulamaları dikkat çekicidir. Yeni üyelere olan Malta 0,75

euro ile en düşük orana sahip ülkedir. Bulgaristan, Yunanistan, İspanya, İtalya, Kıbrıs, Lüksemburg, Malta, Avusturya, Portekiz ve Slovenya şarap ürününe hiç ÖTV yüklemeyen, diğer ülkelerin bu ürünü vergilendirdiği görülmektedir. 100 Litre şarap için en yüksek vergi 380 euro ile İrlanda’da uygulanırken bu ülkeyi 283 euro ile Finlandiya, 234,96 euro ile İngiltere izlemektedir. 100 lt alkol için İsveç’te en yüksek vergi (4921 euro) uygulanmakta, onu 3940 euro ile Finlandiya ve 3113 euro ile İrlanda izlemektedir. En düşük oranı ise yeni üye olan ülkelerden Bulgaristan (562 euro) ve Kıbrıs (598 euro) uygulamaktadır. Özetle; bira, şarap ve diğer alkollü içeceklerde İsveç, İrlanda, İngiltere ve Finlandiya’da çok daha ağır vergilendirilirken; Lüksemburg, Avusturya ve AB üyesi Akdeniz ülkelerinde daha düşük vergilendirilmektedir (ec.europa.eu (b)).

AB mevzuatı, içki kategorisi bazında, yalnızca “minimum vergi” tutarını belirlemiştir. Genel özellik; her ülkenin kendi ürettiği ürünlerde, göreceli olarak düşük, ithal ettiği ürün sınıflarında ise yüksek ÖTV uygulamasıdır. Buna göre AB mevzuatının, bazı ülkelere “açık istisna” olanağı sağladığı görülmektedir. Örneğin; Yunanistan milli içkisi olarak AB’ye kabul ettirdiği “Uzo”dan aldığı ÖTV’yi, aynı kategoriye giren diğer alkollü içkilerden (viski, votka, cin vs.) aldığı ÖTV’nin % 50’si düzeyine kadar düşürme hakkına sahip olup, bu hakkı da kullanmaktadır. Fransa ise, aynı hakka “Rom” için sahiptir. Diğer taraftan 12 AB ülkesi şarap üretiminden, ÖTV almamaktadır, iki AB üyesi ülkede (Fransa, Macaristan) ise, 1 litre şaraptan sadece üç sent tutarında ÖTV alınmaktadır. Ayrıca AB’nde biradan alınan vergilerin, diğer alkollü içkilere kıyasla, düşük tutulduğu görülmektedir. AB üyesi bir ülke, kendi ülkesinde üretilen içkiden de Birlik üyesi ülkeden gelen içkiye de aynı vergi oranını uygulamak zorundadır. Örneğin; İngiltere kendi ürettiği “Cin”e de Fransa’dan ithal edilen “Cin”e de aynı vergi oranını uygulamaktadır (Kızılot, 2007).

AB’de alkol ve alkollü ürünlere uygulanacak ÖTV’de çeşitli muafiyetlerin uygulanması konusunda da düzenlemeler yapılmıştır. Alkollü ürün tamamen içilmez durumda dağıtıldığında, kişilerin tüketimleri için üretilmemiş olması durumunda, analiz ve bilimsel araştırmalarda, hastaneler ve eczanelerde son ürün alkol içermemesi halinde imalatla kullanılmasında ve alkol üzerinden alınan ÖTV’nin uygulanmadığı ürünlerin üretilmesinde kullanılması durumunda ÖTV’den muafır (Ulutürk, 2003:131).

3.2.3. Petrol Ürünleri

Avrupa Konseyi Direktiflerinde madeni yağlarla ilgili olan bölüm, 19/10/1992 tarihli 92/81 ve 92/82 AET Sayılı direktiflerle açıklanmıştır. 92/81/AET Direktifi, uyumlaştırma kapsamında 12 tür madeni yağı ele almaktadır. 92/81 /AET Sayılı Avrupa Konseyi Direktifinde herhangi bir özel sınıflandırma yapılmamış olmakla beraber özel tüketim vergisine tabi madeni yağlar, motorlu araç yakıtları ve kalorifer(ısıtma) yakıtları şeklinde ayrılabilir (Mutlu, 2002:50). AB’de petrol ürünleri için belirlenen asgari oranlar Tablo 8’de özetle gösterilmiştir. Üye devletler, Tablo 8’de belirtilen minimum miktarlardan daha aşağı olmamak şartı ile bahsi geçen ürünlerden alınan, ulusal ÖTV’yi diledikleri gibi belirleyebilirler.

Tablo 8. Özel Tüketimin Vergilendirilmesinde Asgari Tutarlar(Petrol Ürünleri)

Ürünler	Verginin Uygulanacağı Değer	Asgari vergi oranı ve miktarı	İlgili kanun ve Maddesi
Madeni Yağlar			
Normal Petrol	1000 lt için	337 Euro	92/82/ECC, m.3.
Kurşunsuz Petrol	1000 lt için	287 Euro	92/82/ECC, m.4.
Mazot(ticari)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.5/2. ve m.8/3.
Mazot(itici güç)	1000 lt için	245 Euro	92/82/ECC, m.5/1.
Mazot(ısıtma)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.5/3.
LPG(itici güç)	1000 kg için	100 Euro	92/82/ECC, m.7/1.
LPG(ticari)	1000 kg için	36 Euro	92/82/ECC, m.7/2 ve m.8/3.
LPG(ısıtma)	1000 kg için	0 Euro	92/82/ECC, m.7/3.
Ağır Fueloil	1000 lt için	13 Euro	92/82/ECC, m.5/1.
Gaz Yağı (ticari ve ısıtma)	1000 lt için	18 Euro	92/82/ECC, m.8/2.

Kaynak: Bilici (2004:195)

2003/96/EEC sayılı direktif ile asgari vergi oranlarında bazı değişiklikler yapılmıştır ve oranlar bir miktar artırılmıştır. Buna göre, normal benzin için 1000 litresine 421 euro, kurşunsuz benzin için 359 euro asgari oran belirlenmiştir. Aynı şekilde ticari ve ısınma amaçlı gazyağı için 1000 litresine 21 euro, itici güç olarak kullanılan gazyağına 302 euro asgari vergi oranı belirlenmiştir. Kerosen ticari amaçlı kullanıldığında 21 euro, itici güç olarak kullanıldığında ise 302 euro, minimum vergiye tabi olurken ısınma amaçlı kullanıldığında yine vergi dışında bırakılmıştır. Ağır fueloil için 1000 litresine uygulanacak minimum vergi oranı 15 euro olarak belirlenirken, ticari amaçlı LPG için 41 euro, itici güç olarak kullanılan LPG için 125 euro, ısınma amaçlı kullanılan LPG için ise minimum vergi oranı sıfır olarak tespit edilmiştir.

2003/96/EEC sayılı Direktifle daha önce uyumlaştırma kapsamında yer almayan kömür, doğal gaz ve elektrik ÖTV uyumlaştırması kapsamına alınmış ve bu ürünlere yönelik de minimum vergi oranları belirlenmiştir. Buna göre; doğalgaza Cigajul başına ısınma ve iş amaçlı 0,15 euro; iş amacı dışında 0,3euro; doğalgaza Cigajul başına itici güç amaçlı 2,6 euro; elektriğe, MWh başına, iş amaçlı, 0,5 euro, iş amacı dışında ise 1 euro ÖTV uygulanacağı kararlaştırılmıştır (2003/96/EEC).

Normal ve kurşunsuz benzinde litre başına en yüksek ÖTV Hollanda'da (normal benzin 795 euro, kurşunsuz benzin 713 euro) uygulanmaktadır. Birlik içinde ekonomik olarak güçlü ülkeler, diğer ülkelere nazaran birim başına daha yüksek vergi tutarı belirlemişlerdir. Uygulama ile Konsey'in belirlediği asgari oranlar arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Aynı farklılıklar diğer petrol ürünleri içinde söz konusudur (ec.europa.eu(c)).

Topluluğun, uzun zamandan beri petrole sınırlı olan minimum oran sistemi kömür, doğalgaz ve elektriği de içine alacak şekilde genişletilmesiyle; enerji ürünlerine, otomobil yakıtı veya ısıtma yakıtı olarak kullanıldıkları hallerde enerji ürünlerine ve elektriğe minimum vergilendirme oranları tahsis etmiştir. Buradaki amaç, petrol ve diğer enerji ürünleri arasındaki rekabet çarpıklıklarını azaltmak suretiyle iç pazarın işleyişini geliştirmektir. Sistem ayrıca, Birliğin amaçları ve Kyoto Protokolü çerçevesinde, ithal enerji ürünlerine olan bağımlılığı azaltmak için enerjinin daha verimli kullanımını teşvik etmeyi ve sera gazı emisyonunu azaltmayı amaçlamaktadır. Ayrıca çevrenin korunması amacıyla üye ülkelere, emisyonunu azaltmak amacıyla çeşitli tedbirler alan iş yerlerine vergi avantajları sağlama imkânını da vermektedir (www.maliye-abdid.gov.tr). Bu bağlamda 92/81/EEC sayılı Avrupa Konseyi Direktifi'nin 8. maddesine göre, motor yakıtı ya da ısınma yakıtı amacıyla kullanılan petrol ürünleri, özel gezi uçuşları dışında kalan hava seyirlerinde kullanılan petrol ürünleri, özel deniz gezisi seyri dışında kalan Topluluk sularındaki deniz seyirlerinde kullanılan petrol ürünleri, şahıslara ait olan deniz araçları dışında topluluk suları dâhilinde yapılan seyirlerde yakıt olarak kullanılan petrol ürünleri, kok kömürüne ilave olarak fırınlara kimyasal indirgeme amacıyla enjekte edilen petrol ürünleri özel tüketim vergisinden muaf tutulacaktır. Yine aynı madde uyarınca üye devletlere; ısı ve enerji tesislerinde ve elektrik üretiminde, iç suyollarında, şahıslara ait gemiler dışındaki

gemilerle yapılan seyahatlerde, demiryoluyla yolcu ve yük taşımacılığında, çevresel pilot projelerde, gemi ve uçakların üretimi, geliştirilmesi ve testlerde, ziraat, bahçivanlık ve ormancılık faaliyeti ile iç su balıkçılığında, liman ve suyollarında yapılan tarama faaliyetlerinde kullanılan petrol ürünlerinden kısmen ya da tamamen indirim gitme imkanı tanınmaktadır (Coşkun, 1998:53).

3.3.Türk Özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisine Uyumu Açısından Değerlendirilmesi

Avrupa Birliği belirli grupta mal ve hizmeti özel tüketim kapsamına alarak, bu mal ve hizmetlere özel tüketim vergisi uygulanmasını halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve enerji tasarrufunun sağlanması amacıyla dayandırmaktadır. Halbuki ülkemizde uygulanan Özel Tüketim Vergisi ile gelir unsuru ön plana çıkarılmaktadır (www.yeniasya.com.tr). Konuyu biraz açacak olursak; Avrupa'da da tıpkı Türkiye'deki gibi sigara, tütün, alkollü içkiler, benzin ve mazot gibi ürünler üzerinden ÖTV alınmaktadır. Ancak, Avrupa'da vergilerin toplanma biçimi farklı bir mantıkla yapılmaktadır. Avrupa ülkeleri sigara, içki ve benzine kamu harcamalarını artırdığı için bu vergileri koyarken, Türkiye'de özel tüketim vergileri bütçe açıklarının kapatılmasına katkı sağlamak için yürürlüğe girmiştir. Avrupa Birliği'nin mantığına göre örneğin; sigara ve içki tüketimi sağlık harcamalarını artırmakta, aynı şekilde benzin ya da mazot gibi ürünlerin kullanımı da çevre kirliliğini ve karayolları harcamalarını yükseltmektedir. Avrupa Birliği bu ürünlerin tüketimini azaltmak için özel tüketim vergisi koymaktadır. Amaç hem bu ürünlerin kullanımını azaltmak hem de bu ürünleri kullananların kamu harcamalarına daha çok katkısını sağlamaktır. AB ülkelerinin hiç birinde Türkiye'deki kadar kapsamlı ve yüksek oranlı ÖTV uygulamalarına rastlanılmamaktadır (İliaz, 2006:137).

Avrupa Birliği uygulamasında minimum vergi oranları saptanmış fakat maksimum oranlar belirtilmemiştir. Sadece minimum vergi oranlarının saptanmış olması, üye devletlerin aynı mallara uyguladığı oranlar arasında büyük farklılıklar olmasına neden olmuştur. Türkiye'nin oranlar konusunda uyumlaştırma zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, AB ile Türkiye arasında uygulanan ÖTV oranları arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar da ileriki zamanlarda AB'ye üye olmamız durumunda yeni düzenlemelere gitmemiz gerekeceğini göstermektedir (Çakıroğlu, 2005:59).

3.3.1. Verginin Konusu Açısından Uyum

Türk ÖTV' sinin konusunu, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 1. maddesi ile Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde yer alan malların ithalatı, ilk iktisabı veya satışı oluşturmaktadır. ÖTV'nin kapsamına giren mallar bu dört listede belirtilmektedir. AB, sisteminde ise ÖTV kapsamına alınan mallar başlıca üç kategori altında toplanabilir. Birinci grup mallar; alkol ve alkollü içkiler-saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler (elma ve armut şarabı gibi), ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanyol şarabı gibi), etil alkol (ispirtolu içkiler gibi içecekleri kapsamı altına almaktadır). İkinci grup mallar; işlenmiş tütün mamulleri-sigara, sigara ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler. Üçüncü grup mallar da; enerji ürünleri-madeni yağlar (benzin, mazot ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kok kömürüdür (2003/96/EEC). 92/12/AET Sayılı Avrupa Konseyi Direktifinin 3. maddesi ile vergi konusu olarak sayılan bu üç ana grubun ikisinin temel niteliği tüketimi zorunlu olmayan keyif verici ürünler olmasıdır. Akaryakıt ürünleri ise, bu nitelikte olmamakla birlikte uzun yıllardır Avrupa Birliği ülkelerinde yüksek vergilendirmeye konu olan bir ürün grubudur (Kulu, 2002:22). Türkiye'de ise özel tüketim vergisi çok daha geniş kapsamda tutulmuştur.

Verginin konusu açısından AB ve ülkemiz ÖTV sistemi arasında önemli farklılıklar görülmektedir. Bunlar; AB ÖTV sisteminde, sadece alkol ve alkollü içecekler ÖTV kapsamında vergilendirilirken, ülkemiz ÖTV sisteminde sadece alkollü içecekler değil, alkolsüz (kolalı) içecekler de ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. AB uygulamalarından farklı olarak, ülkemizde motorlu kara, deniz ve hava ulaşım araçlarından da ÖTV tahsil edilmektedir. Otomobilden alınan verginin ağırlıklı kısmı ÖTV olarak alınmaktadır. Ülkemizde ÖTV'nin oranları % 37'den başlayıp % 84'ü bulmaktadır. Bu arada bir başka ilginç uygulamada ÖTV'de ki verginin vergisi ile ilgilidir. Örnekle açıklamak gerekirse; otomobilin fiyatı 100 birim, ÖTV'si de 84 birim ise, KDV otomobilin 100 birimlik fiyatı üzerinden değil, ÖTV dahil 184 birimlik tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Yani verginin de vergisi alınmaktadır. Böylece 100 birimlik aracın KDV ve ÖTV'si 117 birim olmaktadır. AB ülkelerinde, (İspanya'dan alınan % 7 ÖTV ile Belçika'daki sembolik ÖTV'yi saymazsak) otomobilden ÖTV alınmamaktadır. Türkiye'de taşıt alımından ÖTV ve KDV yanında ayrıca bir de Motorlu Taşıtlar Vergisi

ödenmektedir. AB’de alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi Türkiye’de alınanın onda biri kadardır. Türkiye’de, otomobillerde model ve silindir hacmini esas alan bir vergi sistemi vardır. AB ülkelerinde de genellikle, motor silindir hacmi ve modele göre vergi alınmaktadır (Kızılot ve diğ., 2006).

Ülkemiz ÖTV’si eki IV sayılı listede yer verilen ürünler, AB ÖTV sisteminde vergilendirilmemektedir. Yani, AB ülkelerinde buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın gibi beyaz eşyalar ÖTV’ye tabi tutulmamaktadır. Türkiye’de ise, beyaz eşyalar lüks mallar kapsamında olup ÖTV’ye tabidir. Günümüzde artık lüks tüketim malları grubunda olmayan bu ürünlerin ÖTV kapsamında olması Türkiye’de ÖTV’ye sadece gelir toplama ve kamu harcamalarının finansmanını sağlama gözüyle bakıldığını açıkça göstermektedir. Ayrıca, gazete ve kitap (poşetlenerek satılanlar) gibi bir toplumun gelişmesine katkı sağlayan bazı gerekli malların da ÖTV kapsamında olması, Türkiye’de ÖTV’nin tamamen mali kaygılarla uygulandığı, AB mantığında olduğu gibi kamu sağlığı, çevre korunması, toplum yararı gibi düşüncelerin, Türk vergi sisteminde çok fazla yerinin olmadığını göstermektedir.

AB ülkeleri, doğalgazı bina ve taşıtlarda kullanıldığında vergiye dahil ederken, sanayide kullanıldığında, ÖTV almamaktadır. Türkiye ise, doğalgazın sanayide kullanılması durumunda da vergi almaktadır. AB ülkelerinde doğalgazla beraber ÖTV kapsamına alınan elektrik, Türkiye’de ÖTV’nin konusuna girmemektedir (İliaz, 2006:138-139).

Sonuç olarak, AB ortak ÖTV sisteminde sadece alkol ve alkollü içecekler, işlenmiş tütün mamulleri ve enerji ürünleri verginin konusuna dahil edilmiştir. Bu açıdan ÖTV Kanununda yer alan I ve III sayılı listelerin daha uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak, ÖTV Kanunu II ve IV sayılı listelerde yer alan motorlu taşıtlar ile çeşitli lüks tüketim ürünleri AB ortak ÖTV sisteminde vergilendirilmemiştir. Üye ülkeler, Konsey Direktiflerinden ayrı olarak (uyumlaştırma kapsamı dışında) bir takım teslimleri ÖTV’ye tabi tutmuşlardır. Ancak bu uygulamaların kapsamı oldukça dardır. Ülkemizde ise ÖTV’ye tabi ürün yelpazesi çok geniş tutulmuştur. Türk ÖTV’si bu haliyle özelden ziyade genel tüketim vergisi kimliğine bürünmüştür (Karabacak, 2006:124). AB mevzuatı KDV dışında bir başka genel tüketim vergisi konulmasını yasaklamaktadır (77/388/EEC 6. Direktif, md:33). Üstelik IV sayılı listede yer alan ürünlerin birçoğunun lüks olmaktan öte, günlük hayatın bir parçası olarak değerlendirmek yanlış olmaz.

Dolayısıyla II ve IV sayılı listeler gerek AB direktifleri ile ortaya konan ortak ÖTV sistemine ve gerekse üye ülke uygulamaları ile uyumsuzdur (Karabacak, 2006:124).

3.3.2. Vergi Mükellefi Açısından Uyum

Mükellef; vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen kişidir. Vergi mükellefi; gerçek kişiler olabileceği gibi tüzel kişilerde olabilir. ÖTV uygulamasında mükellef; imalatçılar ve ithalatçılardır (92/12 EEC). ÖTVK'nin 4. maddesi ile verginin yükümlüsü, 92/12 sayılı AB direktifinde olduğu gibi, kapsama giren ürünleri ithal veya imal edenlerdir. Buradan hareketle, Türk Özel Tüketim Vergisi Sistemi ile Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sisteminde, verginin mükellefi açısından uyum olduğu söylenebilir.

3.3.3. Vergi İstisnası ve Muafiyeti Açısından Uyum

92/12 direktifinin 23. maddesi ÖTV'ye ilişkin muafiyetleri düzenlemektedir. Bu maddeye göre, sigaralar ve alkollü ürünler; diplomatik ilişkiler veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler için, uluslararası örgütler için, verginin ödeneceği üye devlet dışındaki NATO üyelerinin silahlı kuvvetleri için vergiden muaf tutulmuştur (92/12 EEC). Bu zorunlu muafiyetlere ek olarak, 95/59 direktifin 11. maddesi uyarınca üye devletler sınai veya zirai amaçlarla kullanılan içilemez durumdaki işlenmiş tütün, idari gözetim altında imha edilen işlenmiş tütün, bilimsel ya da ürün kalitesiyle ilgili testlerde kullanılan işlenmiş tütün, üretici tarafından yeniden işlenen tütünleri ÖTV'den muaf tutulabilmektedir (95/59 EEC).

ÖTVK'nin 6. maddesiyle 92/12/EEC sayılı AB direktifine uyumlu olarak I ve III sayılı listede yer alan madeni yağlar ve tütün, alkol ve alkollü içeceklerin diplomatik ve konsolosluk ilişkileri çerçevesinde teslimi karşılıklı olmak koşuluyla, uluslararası kuruluşlara yapılan teslimler belli koşullarla vergiden istisna tutulmaktadır. ÖTVK'nin 7. maddesinin 1/b fıkrası ile (I sayılı listede yer alan malların; 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi vergiden istisnadır), 92/81 sayılı AB direktifinin 4. maddesinde yer alan istisna hükmüne uyumlu bir düzenleme getirilmektedir. Ayrıca ÖTVK'nin 7. maddesinin 6. fıkrasında getirilen düzenleme ile geçici ithalat, gümrük antreposu, transit gibi gümrük rejimine tabi tutulan ürünleri ile serbest bölge geçici

depolarına konulan ürünler vergiden istisna tutularak esas itibariyle 92/12/EEC sayılı Direktifin 5. maddesine uyumlu bir düzenleme getirilmektedir (www.abgs.gov.tr).

3.3.4. Vergi Matrahı ve Oranları Açısından Uyum

Verginin matrahı; verginin üzerinden hesaplandığı değer ve miktarlardır. AB’de ÖTV’nin matrahını, vergiye tabi mal veya hizmet için harcanan bedel oluşturmaktadır. Vergiyi hesaplama yöntemi açısından alkol ve alkollü içecekler ile petrol ürünlerinde maktu esas uygulanırken, tütün mamullerinde nispi esas uygulanmaktadır (2002/10 EEC).

1992 yılında çıkarılan direktiflerle, ÖTV’ye konu olan ürünlere uygulanması gereken minimum vergi oranları veya miktarları belirlenmiştir. Vergiler genel olarak spesifik usulde belirlenmiştir. Bu oranlardan daha düşük vergi uygulaması yasaklanmış, daha yüksek hadler belirlemek ise serbest bırakılmıştır (92/79 EEC). Belirlenen asgari oranların amacı, düşük vergilemenin yapıldığı ülke lehine ticari dengenin doğal olmayan unsurlar yüzünden bozulmasını önlemektir. Bu nedenle belirli bir vergi yüküne kadar eşit vergilemenin yapılması sağlanmış olmaktadır (Mutlu, 2002:50).

AB ile kıyaslama yapıldığında tütün mamulleri ile ilgili oranların Türkiye’de de AB’de de advalorem esasa göre belirlendiği; akaryakıt ürünlerinin vergisinin her iki tarafta da spesifik esasa göre belirlendiği; ancak alkollü içeceklerde AB’nin verginin hesaplama usulünü spesifik olarak belirlemiş olmasına rağmen, Türkiye’de advalorem hesaplama usulünün benimsendiği görülmektedir. Bununla beraber, ÖTVK’nin 12. maddesine göre, Bakanlar Kurulu’nun nispi olarak belirlenen vergileri maktu vergiye dönüştürme yetkisi bulunmaktadır.

ÖTV’nin KDV matrahına dahil edilmesi açısından ise AB ve ülkemiz ÖTV sistemleri arasında bir uyum gözlenmektedir. AB’de KDV haricindeki vergiler, harçlar ve diğer yükler KDV matrahına dahil edildiği için, malların ÖTV’si fiyata dahil edilmekte ve ardından bu malların KDV’si hesaplanmaktadır. Dolayısıyla KDV matrahı tahakkuk eden ÖTV’yi de hesaba katmaktadır. Bu açıdan, ÖTV matrahının uyumlaştırılması, üye ülkeler arasında daha uyumlu bir KDV oran yapısının sağlanması bakımında da önemlidir. Ülkemizde de malın ÖTV dahil fiyatına KDV oranı uygulanmaktadır. Ancak, vergiden vergi alınması şeklinde ortaya çıkan bu uygulama, ilerde ortaya

çıkabilecek ÖTV oranındaki artışların tüketiciye daha fazla yük getirmesi anlamına gelmektedir (Karabacak, 2005:197).

Aşağıdaki Tablo 9'dan motorlu taşıt alımında uygulanan vergi oranlarına bakıldığında da Türkiye ile AB arasında uyumsuz bir sonuçla karşılaşılmaktadır. Şöyle ki; İspanya ve Belçika'da motorlu taşıtların ve bir takım nakil araçlarının da ÖTV kapsamına alındığı görülmektedir. İspanya'da da, silindir hacmi 1600 cm³'ten düşük benzinli özel araçlar ile 2000 cm³'ten düşük dizel özel araçlara % 7 ÖTV oranı uygulanmaktadır. Diğer araçlara uygulanan ÖTV oranı ise yüzde 12'dir. Belçika' da benzinli araç ve minibüsler özel bir ÖTV vergisine tabi tutulmaktadır. Söz konusu oranlar ülkemizle kıyaslandığında oldukça düşüktür.

Tablo 9: Motorlu Taşıt Alımında Uygulanan Vergilerin AB ile Karşılaştırılması

	Türkiye	İsveç	İspanya	Belçika	Fransa	İtalya	İngiltere	Almanya
ÖTV vs.	%37-84	%0	%7	%1	%1	%0	%0	%0
KDV	%18	%25	%16	%21	%20	%20	%18	%16
TOPLAM	%61.6-117,1	%25	%23	%22	%21	%20	%18	%16

Kaynak: Kızılot ve diğ. (2006)

Katma Protokol'ün 44. maddesine göre tarafların biri, diğer tarafın mallarına karşı dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamaz ([www.gib.gov.tr\(b\)](http://www.gib.gov.tr(b))). Fakat ÖTVK'nin II sayılı listesinde yer alan otomobillerin silindir hacmi itibariyle verilen vergi oranları incelendiğinde, silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için %37, silindir hacmi 1600 cm³ ile 2000 cm³ arasında kalanlar %60 ve silindir hacmi 2000 cm³'ü geçenler için %84 ÖTV uygulanmaktadır. Türkiye de silindir hacmi 2000 cm³'ü geçen binek otomobiller neredeyse hiç üretilmediğinden, 2000 cm³'ü geçen binek otomobillere yüksek oranda ÖTV uygulanarak yerli otomobil sektörü koruma altına alınmış olmaktadır.

AB ve Türkiye'de alkollü içkiler üzerine uygulanan ÖTV oranlarının uyumuna bakacak olursak; bazı alkollü içkilerden hem AB'de hem de Türkiye'de yüksek vergiler

alınmaktadır. AB’de alkolizmin önemli bir problem olduğu ve sağlık açısından olumsuz etkiler doğurabileceği belirtilerek oranların yüksek tutulduğu ve yüksek miktarlarda alkol tüketiminin engellenmeye çalışıldığı ifade edilmektedir. Bununla beraber, şarabın minimum ÖTV oranı AB’de sıfır olarak belirlenmiştir. Türkiye’de ise şaraptan litre başına yaklaşık 1,95TL (yaklaşık 1 euro) alınmaktadır (İliaz, 2006:139-140). Ödenen vergilerin kişi başı gayrisafi milli hasılaya endekslenmesinde ortaya çıkan sonuca göre; Türkiye’deki tüketicilerin ödediği reel verginin, AB’de en yüksek vergilerin uygulandığı İsveç’in bile 4 katına ulaşmaktadır. Bu sonuca göre endeksleme yapıldığında alkollü içeceklerdeki ÖTV Türkiye’de 9,60 iken; İsveç’te 2,50, İrlanda’da 1,57, İngiltere’de 1,41, Fransa’da 0,77 ve Almanya’da 0,68 olarak gerçekleşmiştir (Kızılot ve diğ., 2006).

Sigara konusuna bakıldığında; Türkiye’de sigara üzerinden alınan ÖTV dahil vergi ve fonların oranı toplam fiyatın içinde %75 civarında tahsil edilmektedir. AB ortalaması da yaklaşık %73 civarındadır. AB üyesi ülkeler sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari %57’si kadar ÖTV uygulamak durumundadır. Türkiye’de sigara için konulan ÖTV oranı %58 olarak belirlenmiştir (BKK, 2005/9145).

Avrupa Birliği’ne geçiş sürecinde, AB ülkelerindeki akaryakıt fiyatları ve akaryakıttan alınan vergiler ile Türkiye kıyaslandığında; Türkiye’deki akaryakıt fiyatı ve vergilerinin AB ülkelerinin tamamını geride bıraktığı görülmektedir. Şöyle ki; AB’de kurşunsuz benzinin litresi için uygulanacak minimum ÖTV oranı 0,359 euro olarak tespit edilmiştir. Bu çerçevede bakıldığında, AB üyesi ülkelerde kurşunsuz benzine uygulanan ÖTV oranları litre başına 0,3 ile 0,72 euro arasında değişmekteyken, Türkiye’de de bu oran litre başına yaklaşık 1 euro civarındadır (İliaz, 2006:141).

3.4. Türk Özel Tüketim Vergisinin Mali Güç İlkesi Açısından Genel Olarak Değerlendirilmesi

Mali güç ilkesi, 1982 Anayasası’nın “Temel Haklar ve Özgürlükler” başlığını taşıyan ikinci kısmının “Siyasal Haklar ve Ödevler” başlıklı alt ayrımında yer alan 73. maddesinden gelmektedir. Bu madde de “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” denilerek, vergilendirmenin mali yönü vurgulanmıştır. Mali güce göre vergilendirmekle kastedilen; mali gücü aynı olanların eşit, mali gücü farklı olanların ise farklı vergi ödemesi gerektiğidir (Saban, 2003:69).

Özel tüketim vergilerinin alkol, tütün ve türevleri gibi zararlı ve alışkanlık yapıcı mallardan alınması, devletin anayasada vurguladığı gibi vergilendirmenin mali amacını değil, öncelikle vergilendirmenin toplum sağlığını korumak amacını taşımaktadır. Ayrıca özel tüketim vergileri, söz konusu malların vergilendirmesi ile vergiyi doğurucu olayların meydana gelmesini önlemesi veya frenlemesi amaçlanmaktadır (Başaran, 2002:68). Özel tüketim vergisi özellikle akaryakıt ve motorlu taşıt vergilemesi ile ödettirilemeyen kamu mallarının bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Akaryakıt Tüketim Vergisi bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığının karşılığı olarak düşünülmektedir (Batırel, 2002:4-5).

ÖTV’de bütün mal ve hizmetler yerine bunlardan sadece bazıları için yapılan tüketim harcamalarının bireylerin ödeme gücünü daha iyi bir şekilde aksettirdiği var sayılarak onların vergilendirilmesi yoluna gidilir. Ancak bunun gerçekleşmesi talebinin gelir elastikiyeti yüksek olan mal ve hizmetlerin bulunmasına bağlıdır (Nemli, 1990:228).

Bilindiği üzere ÖTV dolaylı vergiler kategorisinde olup, KDV ile birlikte bu kategoride başı çekmektedir. Dolaylı vergilerde, vergi yükümlülerinin ekonomik ve mali gücü gözetilmez. Vergi konusuna giren bir işlemi yaptı ise hiç parası olmasa da ilgili vergiyi ödemek durumundadır. Bu bağlamda tüketim vergileri olan KDV, ÖTV, ÖİV gibi vergiler en adaletsiz ve kurtulması mümkün olmayan vergilerdir. Çünkü bu vergiler yediğimiz, içtiğimiz giydiğimiz ve kullandığımız şeylerden alınan hatta hayatımızın her aşamasında yakamızı bırakmayan vergilerdir (Bozkurt, 2007). Dolaylı vergiler, vergi yükümlüsünün şahsi durumlarını dikkate almaksızın üretim, tüketim, değişim gibi olaylara dayanırlar. Gelir ve serveti elde edildikleri zaman değil, harcadıkları zaman mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirirler. Bu nedenle vergilendirilmiş malları daha çok kullananlar diğerlerine göre daha fazla vergi öderler (Erginay, 1976:121). Zorunlu harcama yapan herkesten eşit alındığından genel anlamda mali güç ilkesini gözetmeyen vergilerdir.

Dolaylı vergilerin ilgili bulunduğu vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği önceden belli değildir. Dolaylı vergiler genellikle anonim bir karakter taşırlar. Vergi ödeme gücü bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin bu verginin muhatabı olacağı önceden kestirilemez. Oysa dolaysız vergilerde; vergi matrahının büyüklüğüne,

mükellefin kişisel ve ailevi durumuna göre ve vergi konusunun vergiye dayanma gücüne göre farklı uygulamalar yapmak suretiyle daha adaletli bir vergi uygulaması sağlanabilir. Dolaysız vergilerin mali gücü doğrudan dikkate almasına karşın, dolaylı vergiler ile bu dolambaçlı bir şekilde alınmaya çalışılır.(lüks mallara daha yüksek vergi uygulamak gibi) (Akdoğan, 2006:177). Şöyle ki; harcamalar üzerinden alınan reel nitelikteki vergiler, fazla hasılat elde etmek amacıyla uygulamaya getirilmişlerdir. Kolay bir vergileme tekniğine sahip olan ve fazla masraf gerektirmeyen bu vergiler, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını göz önüne almadıklarından vergi adaletinin sağlanması bakımından olumsuzluklarla doludur. Lüks mallar üzerinden zaruri nitelikteki mallara göre daha fazla vergi alarak, mali güç ilkesini korumaya çalışması bir olumluluk ise de, hangi malların lüks olduğu yönündeki tespitin zorluğu bu uygulamayı büyük ölçüde olanaksız kılmaktadır (Akdoğan, 1980:51). Yani, lüks mal kavramının niteliği ve içeriği belirsizdir. Bir kişiye göre lüks olan mal diğerine göre lüks sayılmayabilir (Akdoğan, 2006:177).

Türk Vergi Sistemi içerisinde son yıllarda dolaylı vergiler, özellikle de ÖTV tutar olarak çok yükselmektedir. Bu durum vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Dolaylı vergiler harcama üzerinden alınır. 1 paket sigara, 1 şişe rakı, 1 lt. benzini kim kullanırsa kullansın vergiyi eşit şekilde öder. Yani çok zengin olan da, gelir düzeyi çok düşük olanda sigara içerken aynı vergiyi öder. Oysa vergi, mali güç ile orantılı alınmak zorundadır. Burada bir haksızlık vardır. Ama dolaylı vergileri toplamak çok kolaydır. Hükümetler, dolaysız vergiyi iyi takip edemediği için hemen sıcak paraya dönebilen ve daha yaygın kitlelerden alınabilecek dolaylı vergileri tercih etmektedirler. Bu tercih her geçen gün Anayasal bir gereklilik olan mali güce göre vergilendirme hedefini sekteye uğratmakta ve bu durum vergi adaletini bozmaktadır (Bozkurt, 2006).

Özel tüketim vergisinin dayandırıldığı en önemli gerekçelerden birisi, mali güce göre vergilendirme amacını gerçekleştirme gereğine binaen, bu vergi ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmek istenmesidir. Buna göre, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir vergi dağılımı sonucuna yol açar. Buradan hareketle, artan oranlı tarife yapısına sahip bir gelir vergisi uygulamasının güç olduğu durumlarda lüks maddeleri konu alan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici bir etki meydana getirirler (Uluatam, 1988:263). Özel

tüketim vergisinin gelir dağılımında adalet amacına hizmet edebilmesi için talebin gelir esnekliği yüksek olan lüks mallar üzerinden alınması gerekir. ÖTV, lüks sayılan malların tüketiminin genellikle yüksek gelir grupları tarafından yapıldığı varsayımıyla bu gruplara ilgili malları tüketimleri oranında vergi yüklemekte, orta ve düşük gelir gruplarının ikame ederek tükettiği benzer yarar sağlayan mallar üzerinde ÖTV bulunmadığından bu grupları vergilememektedir. Başka bir açıdan bakıldığında her gelir grubunun tükettiği ve ÖTV'ye tabi olan bir malın yüksek gelir grupları tarafından çok, düşük gelir grupları tarafından az tüketilmesi sonucu yatay ve dikey adalet sağlanmış olmaktadır (Susam, 2004:14).

Vergi teorisinde, gelir vergisinin yer aldığı bir vergileme düzeninde etkinlik ve adalet yönünden ÖTV şöyle gerekçelendirilmektedir: Eğer bir ülkede gelir vergisi belli varsayımlar altında optimal biçimde tasarlanıp uygulanıyorsa, farklılaştırılmış mal vergisi olarak da adlandırılan ÖTV'nin sosyal refahı artıracığı ve optimum olacağı beklenmemelidir. Buna karşılık, gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet yönünden optimal değilse, o zaman ÖTV sosyal refahı olumlu etkileyebilir. Ülkemizde olduğu gibi gelir vergilemesi adalet amacına hizmet edemiyorsa, lüks malları yüksek oranda vergileyen bir ÖTV, gelir vergisinin bu optimum altı yapısını telafi edebilir (Batirel, 2002:5).

Özel tüketim vergisi savunucuları, bu vergilerin her ne kadar lüks mallardan alındığını, mükelleflerin ve gerçek yükümlülerin ekonomik durumlarının yüksek olduğunu, dolayısıyla da özel tüketim vergilerinin adil olduğunu iddia etseler de durum gerçeği yansıtmamaktadır (Can, 2003:198). Şöyle ki; gelişmiş ekonomilerde özel tüketim vergileri radyo, televizyon alıcısı, otomobil, benzin gibi lüks sayılabilecek mallar üzerinden alındıkları halde, az gelişmiş ekonomilerde ise zorunlu ihtiyaç malları ÖTV ile vergilendirilmektedir. Bu nedenle, gelişmiş ekonomilerden farklı olarak, azalan oranlıdır ve gelir eşitsizliğini artırır; halbuki bu vergiler gelişmiş ekonomilerde gelir eşitsizliğini artırmazlar (Susam, 2004:17). Yani az gelişmiş ekonomilerde ÖTV açısından mali güç ilkesi göz ardı edilmektedir. Ülkemizde de ÖTVK'ye ekli IV sayılı listede yer alan; buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar, çamaşır kurutma makineleri, bulaşık yıkama makineleri, elektrik süpürgeleri, radyolar gibi dayanıklı tüketim eşyaları günümüzde zengin olsun, fakir olsun hemen her kesimin

evinde kullanılmakta olup; talep esnekliği gittikçe katılaşan bu ürünler zorunlu ihtiyaç malları haline gelmiştir. Dolayısıyla bu ürünlere ÖTV uygulanması toplumun orta ve alt gelir kesiminde yer alan vergi yüklenicileri aleyhine bir durum söz konusu olmakta, böylece de mali güce göre vergileme ilkesinden uzaklaşılmaktadır. Aynı zamanda ÖTV'nin, buzdolabı-çamaşır makinesi gibi çeşitli beyaz eşyalardan alınması, özellikle alt ve orta gelir grupları açısından gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır.

ÖTV'nin IV sayılı listede olduğu gibi günümüz konjonktüründe artık zarurileşmiş tüketim mallarına (özellikle beyaz eşyalar) yönelik olarak uygulanıyor olması; marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli toplum kesimleri üzerinde satın alma gücünü ve yaşam düzeyini azaltıcı etki yaratırlar (Akdoğan, 2006:244). Nihai tüketicilerin üzerine yüklenen ÖTV, kamu finansmanının büyük ölçüde sözü edilen kişilerce karşılanmasına neden olur. Burada lüks tüketim eşyaları olarak adlandırılan ÖTVK ekli IV sayılı listeye mali güç ilkesini ihlal ettiğinden bahisle bir eleştiri daha getirmek yerinde olacaktır. şöyle ki; gazete ve kitap gibi bir toplumun kültürel gelişimine katkı sağlayan bazı gerekli malların da IV sayılı liste kapsamında olması, Türkiye'de ÖTV'nin büyük ölçüde mali kaygılarla uygulandığını göstermektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özel tüketim vergisinin vergilemede mali güç ilkesi açısından değerlendirilmesi hususunda şu değerlendirmeleri de ilave etmek manidar olacaktır. Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden I sayılı listenin A cetvelinde yer alan, motorin, kurşunlu benzin, kurşunsuz benzin, süper benzin, uçak benzini, fueloil, doğalgaz ve sıvılaştırılmış petrol gazı gibi çeşitli ürünler açısından vergilemede mali güç ilkesinden ziyade fayda ilkesinin geçerli olduğu ifade edilebilir. Burada mali güç ilkesinin göz ardı edilmiş olması; kamu sağlığı, çevrenin korunması, toplum yararı gibi düşüncelerin ön plana çıkmasından, tabii ki en önemlisi devlet hazinesine verimli ve kolay para girişini sağlama maksadından kaynaklanmaktadır. Buna mukabil, tüketimden mahrum bırakmanın mümkün olduğu bazı ürünlerde fiyat kullanılması sonucu hizmetin tüketimi ile doğrudan ilişkili bir faaliyeti vergileyerek kaynak dağılımında etkinlik amacına ulaşılması mümkün olabilmektedir. Bunun en belirgin örneği karayollarıdır. Karayolları girişlerine turnikeler yapmak yerine yollardan geçecek sürücülerin sağladıkları özel yararların bedeli dolaylı olarak bir vergi ya da vergi grubu ile karşılanabilir. ÖTVK I sayılı listede yer alan petrol ve türevleri için uygulanan vergi

buna en iyi örnektir. Böylece karayollarının müsrif şekilde kullanılması önlenmiş olduğu gibi (Batirel, 2007:141) kaynak dağılımında sağlanacak etkinliğe paralel olarak, mali güce göre de vergilendirme bir nebze olsun sağlanmış olmaktadır.

Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden II sayılı listede belirtilen çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarına ilişkin vergilemede ve IV sayılı listede yer alan havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, perma müstahzarları, saç spreyleri, postlar, kürkler ve taklit kürkler, kristal bardaklar, tabii inci veya kültür incileri, elmaslar, kıymetli taşlar, manikür ve pedikür takım ve aletleri, altın ve gümüş kaplamalı çatal – kaşık, telsiz telefon cihazları, klimalar, silahlar, kameralar ve deodorantlar gibi lüks malların vergilendirilmesinde mali güç ilkesinin geçerli olacağı ifade edilebilir. Daha önce de belirttiğimiz üzere IV sayılı listede yer alan dayanaklı tüketim eşyalarından ÖTV alınmasında ise mali güç ilkesi gözetilmemektedir.

Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden III sayılı listede yer alan alkollü içecekler ve tütün mamulleri ile kolalı gazozların vergilendirilmesindeki esas amacın, taşıdıkları negatif dışsallıklar nedeniyle tüketimlerinin kısıtlanması olsa da, bir diğer amacın mali güce göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi olduğu ifade edilebilir.

Ancak başka bir bakış açısıyla III sayılı listeyi irdelersek; alışkanlık yapıcı bu maddeler, kişilerin gelir düzeyinin artışıyla doğru orantılı bir artış seyri izleyerek tüketilmemektedir. Aksine toplumun gelir düzeyi düşük kesimi, dünyanın birçok bölgesinde daha fazla alkol ve tütün tüketmektedir. Bu durum özel tüketim vergilerini tersine artan oranlı hale getirmektedir ki, bu durum da mali güç ilkesine aykırı durum teşkil etmektedir (Can, 2003:198). Bu bağlamda konuyu biraz daha açacak olursak, alışkanlık veren keyif maddeleri üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV'nin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuzdur. Çünkü belirli keyif maddelerinin tüketiminin özel bir mali gücün göstergesi olduğu görüşü belki eski dönemler için bir dereceye kadar geçerli olmakla beraber, modern sanayi toplumları için kitle tüketim maddesi niteliğinde olan bu malların çoğu, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibarıyla düşük gelirli taraflardan diğer gelir gruplarına kıyasla daha fazla tüketilebilir. Bu tür mallara ilişkin talebin fiyat esnekliğinin de bütün gelir grupları için zayıf olduğu düşünülürse, tüketicilerin mali gücü ile taban tabana zıt olan tersine artan oranlı (gerileyici) bir etkinin meydana gelebileceği ve böylece piyasa ekonomisinde oluşan gelir dağılımının

daha da bozulabileceği sonucuna varılır. Bu nedenle, özel tüketim vergilerinin konulması sırasında her zaman geleneksel kriterlere dayanmak doğru değildir (Turhan, 1993:261).

Alışkanlık yapıcı maddeler üzerinden yüksek oranda vergi alınması, halkın, bu maddelerin ikamesi olan daha zararlı maddelere yöneltebilir ki, bu durum da özel tüketim vergisinin amaçlarından biri olan zararlı maddelerin tüketiminin azaltılması hedefini tersine çevirebilir (Can, 2003:198).

ÖTVK'nin I sayılı listede olduğu gibi sadece spesifik olması halinde gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri daha fazla olmakta ve bu bağlamda mali güce göre vergilendirme gayesi zedelenmektedir. Spesifik vergilerin yönetimi kolay olmasına karşın azalan oranlı olması ve ekonomik dalgalanmaları izleyememesi dezavantaj oluşturmaktadır. Spesifik vergi esasına dayalı özel tüketim vergilerinin vergi yükü ekonominin genişleme dönemlerinde hafiflerken, daralma dönemlerinde ağırlaşmaktadır (Çakıroğlu, 2005:28).

III sayılı listede hem spesifik hem de advalorem oranlara yer verilmiş olup, matraha uygulandığında hangisine göre daha yüksek vergi elde edilirse ona göre vergi tahakkuk etmektedir. Buradaki advalorem oranlara bakacak olursak, kola da %25, bira ve taze üzüm şarabında %63, diğer alkollü içeceklerde %275,6; tütün mamullerinde ise purolarda %30, sigaralarda da %58 oranında vergi uygulanmaktadır. Yüksek oranlarda farklılaştırılmış ÖTV uygulanan bu mamuller, mali güç ilkesine göre vergilendirme amacından ziyade toplum üzerinde meydana gelen negatif dışsallıkları içselleştirme gayesine hizmet eder.

Ayrıca, III sayılı listede olduğu gibi nispi vergi olarak hesaplanan ÖTV'nin maktu vergi tutarından az olmaması şartının konulması durumu ile, ucuz mal ile pahalı maldan aynı miktarda vergi alınması sonucu doğduğundan mali güce göre vergi ödeme ilkesi de ihlal edilmiş olmaktadır (Gerçek, 2005). Bahse konu durumu biraz açacak olursak; 17.02.2007 tarih ve 2007/11674 BKK'nın 2. maddesi ile 4760 Sayılı ÖTVK ekli III sayılı listede yer alan tütün mamulleri için 0,0600 YTL/Gram ve 0,0600 YTL/Adet olan maktu vergi tutarları sırasıyla 0,0700 YTL/Gram ve 0,0700 YTL/Adet olarak değiştirilmiş olup; bu Karar ile pahalı olan tütün ürünlerinin ÖTV'si artmamasına karşın, düşük fiyatlı, özellikle yerli tütünden yapılan tütün ürünlerinin ÖTV'sinde artışa yol

açmıştır. Yani, söz konusu Kararla birlikte sigaralarda paket başına alınması gereken maktu vergi miktarı 1,2 YTL'den 1,4 YTL'ye çıkmıştır. % 58 oranındaki nispi ÖTV oranları dikkate alındığında, paketi 2,4 YTL'nin altındaki sigaralar olumsuz etkilenmiştir. Bu fiyatın üzerindeki sigaralarda yine % 58 oranında ÖTV ödeneceğinden düşük fiyatlı sigaralarda ÖTV artışı meydana gelmiştir. Bunun üzerine Tütün Eksperleri hem mali güç ilkesinin zedelenmesi paralelinde vergi adaletini bozacağı, hem de Türk tütüncülüğünü olumsuz etkileyeceği düşüncesiyle kararın iptali istemi ile Danıştay'da dava açmıştır. Dava konusu işlemlerle, düşük fiyatlı olan sigara ve diğer tütün ürünlerini tüketen tüketicilere ek yük getirilmiştir. Çünkü düşük fiyatlı tütün ürünlerini tüketenler, dar gelirli insanlardır. Bu durumda, mali güce göre vergilendirme, bir diğer anlatımla vergi adaleti ilkesi dikkate alınmamış, mali gücü düşük olan tüketicinin vergi yükü artırılarak vergi adaleti tersine işletilmiş, vergi adaletsizliği yaratılmıştır (www.tutuneksper.org.tr).

ÖTVK'nin II ve IV sayılı listelerinde olduğu gibi advalorem oran uygulamasında ise, daha az azalan oran ve gelire nazaran artan oranlı olmasına imkan verilebilmektedir. Dolaylı vergileri artan oranlı bir duruma getirmenin en yaygın yolu vergi oranlarının farklılaştırılmasıdır. Tüketici bütçesindeki önemine göre çeşitli mallara farklı oranlar uygulanabileceği gibi, malın değişik kalitelere göre de oranlar farklılaştırılabilir (Çakıroğlu, 2005:63). ÖTVK'nin II sayılı listesinde otomobillerde motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçmeyenler için %37, motor silindir hacmi 1600cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenler için %60, motor silindir hacmi 2000 cm³'ü geçenler için de %84 oranında farklılaştırılmış vergi uygulanmaktadır. Bahse konu farklılaştırma II sayılı listenin tamamında görülmektedir. Bu farklılaştırma ile de mali güç ilkesi dikkate alınmış olmaktadır.

Lüks araçlardan fazla vergi alınması, bir yönüyle Anayasanın mali güce göre vergi alınması ilkesinin, diğer yönüyle de ÖTV'nin, maliye politikası aracı olması ilkesinin gereğidir. Lüks araçlardaki yüksek ÖTV oranı ile bunların ithali azaltılmaya çalışılmakta olup, mevcut ekonomik tablo ve cari açıklar bunu gerektirici niteliktedir (Kızılot, 2004). IV sayılı listede ise %6,7 ve %20 şeklinde bir oran farklılaştırması söz konusudur. Bu listede yer alan gerçek anlamda lüks mamullere %20 olarak uygulanan

ÖTV mali güç ilkesini gözetse de, beyaz eşya türlerine uygulanan %6,7'lik ÖTV mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Vergilendirilen mallar kalite ve dolayısıyla fiyat bakımından yeter derecede farklar gösteren en son tüketim maddeleri niteliğinde olduğu takdirde ÖTV'de mali güç ilkesine yaklaşabilmekte ve oran derecelendirilmesi anlam kazanmaktadır. Bu vergiler zorunlu ihtiyaç maddelerinden uzaklaştırdığı ve yükümlü kıldıkları diğer mallarda da kalite ve birim fiyatlarına göre yeter ölçüde derecelendirildiği oranda gerileyici niteliğinden uzaklaşmaktadır (Edizdoğan, 1981:19).

Geniş çerçevede ÖTV'nin içinde bulunduğu Genel Tüketim Vergisi görüntüsünden kurtulmasıyla vergi adaletini sağlamanın yanında mükellefler üzerindeki vergi yükünün hafiflemesi reel gelir artışını sağlayacak ve bu durum ekonominin geneli için olumlu bir konjonktür ortaya çıkaracaktır. Bunun yanında günümüzde vergilerin yalnızca gelir elde etme aracı olmadığı, günlük yaşamı ve çevreyi düzenleyici rolünün de bulunduğu dikkate alındığında, çevresel sorunların ortaya çıkardığı negatif dışsallıkları da engellemekte etkin bir araç olduğu görülmektedir. Nitekim gelişen teknoloji ile birlikte giderek artan sanayileşme hareketlerinin getirisi olan hava kirliliği, su kirliliği, küresel ısınma ve sera etkisi gibi faktörler karşısında ÖTV'ye başvurmak kaçınılmaz olmaktadır (Altıok, 2007:115).

Nihayetinde ÖTV'nin uygulanma amacı; tütün, alkol gibi malların tüketiminin kısılması ya da vergi yükü dağılımında adaletin sağlanması gibi görünürdeki nedenlere rağmen, asıl olarak devlete yüksek gelir sağlamaktır. Dolayısıyla vergi konusunun dar olduğu da dikkate alınarak, yüksek gelir sağlamak amacıyla yüksek oranlarda vergi uygulanması söz konusu olmaktadır. Bu da ÖTV uygulamalarında anayasal ölçüt olan mali güç ilkesine riayet edilmediğini göstermektedir.

3.4.1. En Az Geçim İndirimi Açısından Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi

Mali güce göre vergi alınmasının temel amaçlarından birisi, mükellefin kendisinin ve ailesinin asgari düzeyde geçimini sağlayabilecek miktardaki gelirin vergi dışı bırakılmasıdır. Bu bakımdan en az geçim indirimi, vergi adaletini sağlayıcı tekniklerden en önemlisini oluşturmaktadır. Oysa ÖTV'de ne en az geçim indirimi müessesesi, ne de buna benzer bir uygulama söz konusu değildir.

Burada şöyle bir öneri de bulunmak yerinde olacaktır. Nasıl ki, Türk Vergi Sistemi içerisinde en az geçim indirimi gibi bir uygulama söz konusu ise, bu uygulama ile paralel olarak **“asgari özel tüketim indirimi”** şeklinde bir düzenleme yapılabilir. Öneriyi biraz açacak olursak; ilk etapta mali gücü görece düşük olan ücret kazancı elde eden mükelleflerin vergi matrahlarından en az geçim indirimi şeklinde yapılan mahsuba paralel olarak, mükellefin bir ay içerisinde vergi yüklenicisi sıfatıyla ÖTV’ye tabi olan ürün alışlarına karşılık ödemiş olduğu mali gücünün üzerindeki verginin mahsubu şeklinde bir düzenleme yapılabilir. Veyahut, vergi yüklenicisi sıfatıyla ÖTV ödeyerek aldığı ürünlerin faturalarını, ücretini veren vergi sorumlusuna teslimini müteakip ödenmiş olan vergilerin vergi matrahından düşülmesi şeklinde de bir uygulama yapılabilir. Her ne kadar ücret geliri elden mükelleflerin büyük çoğunluğunun geliri düşük seviyelerde de olsa, düzenleme yaparken ücret tavanı belirlenmesi ve bu tavanın VUK’taki yeniden değerlendirme usulüne uygun olarak her yıl güncellenmesi gerekmektedir. Daha sonraki süreçte mali gücü düşük olan bütün vergi mükelleflerinin, uygulamadan verim alınabilmesi halinde sisteme entegrasyonu sağlanmalıdır. Böylece anayasal bir zorunluluk olan mali güce göre vergilendirme ilkesine nüfuz edebilme hususunda önemli bir gelişme kaydedilmiş olacaktır.

3.4.2. Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi

Bir gider vergisi türü olan Özel Tüketim Vergisi dolaylı bir vergi niteliğindedir. Dolaylı vergilerin artan oranlı bir yapısının olmaması sebebiyle, bu vergilerin, gelir dağılımında adaletsizliği gidermede etkisiz olacağı düşünülse de, özellikle toplum tarafından lüks olduğu kabul edilen malların verginin kapsamına alınması veya kapsama alınan diğer malların artan oranlı olarak vergilendirilmesi, gelir dağılımını düzeltici etki yapabilir. Örneğin lüks arabalar üzerindeki vergi yükü daha yüksektir. Artan oranlılık gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için önemlidir. Yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlıklı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar. Bu nedenle, artan oranlı bir gelir vergisinin güç olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerine yoğunlaştırılan Özel Tüketim Vergileri gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilir. Başka bir ifade ile Gelir Vergisinin yapısı etkinlik ve adalet yönünden optimal değilse, o zaman özel tüketim

vergilemesi sosyal refahı olumlu yönde etkileyebilir (Batirel, 2002:4). Yani, lüks tüketim malları üzerine uygulanarak gelir dağılımını düzenleyici bir etki yapan Özel Tüketim Vergileri, dolaylı vergileri artan oranlı bir hale getirmek için kullanılabilir.

Yüksek gelirlilerde lüks madde talebinin fiyat elastikiyeti düşüktür. Lüks maddeler üzerine konan yüksek vergiler söz konusu maddelerin yüksek gelirliler tarafından tüketimlerini olumsuz yönde etkilemeyecektir. Yüksek gelir düzeyinde lüks maddeler talebinin fiyat değil de gelir elastikiyeti yüksek olduğuna göre; gelir düzeylerini hiç etkilemeyen ve tüketimi ise çok az etkileyen bu şekildeki bir verginin tek faydası, gelir eşitsizliklerini halk tarafından kabul edilir hale getirmektedir. Ancak, özel tüketim vergisinin gelir dağılımında adalet amacına hizmet edebilmesi için talebin gelir esnekliği yüksek olan lüks mallar üzerinden alınması zorunluluğu söz konusudur. Özel tüketim vergisine konu olan mal düşük gelirli kişilerin bütçelerinde yer alan zorunlu bir tüketim malı ise artan değil, azalan oranlılık söz konusu olacaktır (Batirel, 1979:164).

3.4.3. Ayırma İlkesi Açısından Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi

ÖTV niteliği itibarıyla objektif karakterli dolaylı bir vergi olması münasebetiyle ÖTVK'de ayırma ilkesinin uygulamasına yönelik olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Lakin, ÖTVK'de ayırma ilkesinin uygulamasına yönelik olarak herhangi bir düzenleme içermemiş olsa da, bir takım istisnalarla ÖTV'de de ayırma ilkesine yaklaşılmıştır. Engelli vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulların düzeltilmesine katkıda bulunmak ve engelli kişilerle engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini kısmen de olsa gidermek amacıyla ÖTVK'de Malul ve Sakatların Taşıtlı Alımlarına İlişkin İstisna uygulanmaktadır.

3.5. Türk Özel Tüketim Vergisi ile Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisinin Mali Güç İlkesi Açısından Karşılaştırılmalı Analizi

ÖTV dolaylı bir vergi olduğundan vergi artışları gelir dağılımını olumsuz yönde etkileme özelliği göstermektedir. Gelir dağılımında eşitliği sağlamak ve Anayasa'nın 73. maddesinde belirtildiği üzere bireylerden mali gücü oranında vergi alınmasını sağlamak için toplam vergi gelirleri içinde dolaysız ve dolaylı vergi kombinasyonuna dikkat etmek gerekmektedir. Gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirlerinin büyük bir kısmını Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergiler oluştururken,

gelişmekte olan ülkelerde ve az gelişmiş ülkelerde KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere oranla daha fazla olmaktadır (Çapar, 2004:133). Tüketim üzerinden alınan vergilerle gelir dağılımı gittikçe bozulmakta, sosyal devlet ilkesi ve herkesin mali gücüne göre vergi ödeme kuralı ihlal edilmektedir (www.stgm.org.tr).

Gelişmekte olan ülkelerde gider ve tüketim vergilerinin vergi hasılatındaki oranı %50-80 arasında değişirken, gelişmiş devletlerde bu oran %25-50 arasında değişmektedir ve dolaysız vergiler vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır (Çakıroğlu, 2005:62). Aslında olması gereken de budur. Çünkü o zaman vergide adalet ilkesi gerçekleşmiş olur ve herkes elde ettiği gelir üzerinden vergilendirilmiş olur (Suçiçek, 2010). Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uygulamaya konulması ile birlikte, Tablo 10'dan toplanan vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler arasındaki dağılımına bakıldığında, ülkemizde dolaylı vergilerin payının %65 – 70 arasında ve artış eğiliminde olduğu görülmektedir. Bu eğilimde özellikle ÖTV oranlarında yapılan artışlar etkili olmuştur.

Tablo 10: Türkiye’de Dolaylı – Dolaysız Vergi Dağılımı(%)

	DOLAYSIZ VERGİLER(%)	DOLAYLI VERGİLER(%)
2002	34	66
2003	33	67
2004	31	69
2005	31	69
2006	31	69
2007	34	66
2008	35	65
2009	36	64

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Petrol ürünleri üzerindeki ÖTV artışı, maliyetler üzerinde yarattığı etki ile en dikkat çeken olmuştur. Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin oranının artması her ne kadar mali güç ilkesini nazarı itibara almayarak vergilendirmede adaletsizliğe yol

açsa da, kriz dönemlerinde kamu finansmanının sürdürülebilir bir yapı göstermesinde, dolaylı vergilerin tahsilat etkinliğinin katkısı ihmal edilemez (DPT, 2007). Dolaylı vergiler, içlerinde doğal olarak malî güç ilkesini barındırmadıklarından ve bu vergilere hâkim olacak ilkeler, dolaysız vergilerde olduğu gibi anayasal ilke düzeyinde pek fazla düzenlenmemiştir. Türk Vergi Sistemi'nin ağırlığının dolaylı vergilere verilmesinin (Tablo 10'dan da görüldüğü üzere), Anayasa ile oluşturulmak istenen sistemle bağdaştığını söylemek bu açıdan pek mümkün gözükmemektedir (Doğrusöz, 2008). Nihayetinde, bir ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerden yüksekse, o ülkede vergi adaletinin varlığından söz edilememektedir (Özfidan, 2004). Tüketim üzerinden alınan vergilerle gelir dağılımı gittikçe bozulmakta; sosyal devlet ilkesi ve herkesin mali gücüne göre vergi ödeme kuralı ihlal edilmektedir (www.kamudan.com).

AB ülkelerinde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarına bakacak olursak, Tablo 11'den de görüldüğü üzere en fazla dolaylı vergi uygulayan AB ülkesi 2007 yılında %55,1 ile Bulgaristan'dır. Bulgaristan'ı %47,9 ile Kıbrıs, %43,7 ile Malta, %43,4 ile Romanya izlemektedir. Dolaylı vergilerin en az uygulandığı ülkeler sırasıyla %30,5 ile Çek Cumhuriyeti, %30,6 ile Belçika, %30,9 ile Finlandiya, %32,4 ile İspanya ve %32,4 ile Almanya'dır. Dolaylı vergilerde AB ortalamasına bakacak olursak, 2007 yılı itibari ile %34,8'dir. AB'nin ısrarla bünyesine katmak istediği fakat ülkede yapılan iki referandumda da AB'ye katılımı reddeden Norveç'te ise dolaylı vergiler %29 civarındadır. Dolaylı vergilerin en fazla uygulandığı AB ülkesi olan Bulgaristan'daki yıllar itibari ile değişime bakacak olursak sürekli bir artış eğiliminde olduğu, 1999'da %44,7 olan payın, 2006'da %58,4 çıktığı görülmektedir. Komşumuz Yunanistan'daki değişimi inceleyecek olursak, 1995'te %44,1 olan pay, 2007 yılına gelindiğinde düzenli bir düşüşle %38 seviyelerine gerilemiştir. AB'nin başatlarından Almanya 313.280 milyon euro ile en yüksek dolaylı vergi gelirin sahip olup, 1995'ten 2007'ye dolaylı vergi değişimi incelendiğinde yatay bir seyirle %29-32 bandında seyretmiştir. AB'nin bir diğer mihenk taşı olan Fransa'da dolaylı vergi geliri 2007 yılında 289.719 milyon euro olarak gerçekleşmiştir. 1995'ten 2007'ye dolaylı vergi değişimi incelendiğinde hafif düşüşlerle %37'den %35'lere gerilemiştir. Üçüncü büyük dolaylı vergi gelirin sahip İngiltere'de de Fransa'ya çok benzer bir seyir söz konusudur. Nihayetinde AB ülkelerinin yirmiye yakınının da dolaylı vergi payı %40'ın altındadır. Bu durum AB

lkelerinde mali güce göre vergilendirme ilkesine azami seviyede riayet edildiğini net bir biçimde göstermektedir. Dolaylı vergi verilerinden hareketle mali güce göre vergilendirme hususunda, AB lkeleri içerisinde en kötü durumda olan Bulgaristan bile Türkiye'den çok daha iyi bir durumdadır.

Tablo 11: Avrupa Birliği Ülkelerinde Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Yüzde Payları

														YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR (milyonEuro)
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995- 2007	2000-2007	2007	2007
BELÇİKA	29,4	30,1	30,3	29,8	30,6	30,4	29,4	29,4	29,8	30,2	30,4	31,0	30,6	1,2	0,2	26	45.069
BULGARİSTAN	-	-	-	-	44,7	46,1	47,1	48,5	49,1	53,0	54,9	58,4	55,1	-	9,1	1	5.452
ÇEK CUMHURİYETİ	33,9	34,9	33,0	32,9	33,9	33,5	32,3	31,1	31,0	31,5	31,8	30,6	30,5	-3,3	-2,9	27	14.320
DANİMARKA	34,9	35,3	35,9	37,2	36,5	34,9	35,9	36,6	36,2	35,9	35,3	36,5	37,1	2,2	2,2	15	40.854
ALMANYA	30,2	29,3	29,3	29,4	30,2	29,9	30,6	30,5	30,7	31,1	31,3	31,6	32,7	2,6	2,9	23	313.280
ESTONYA	36,2	39,1	40,0	36,7	36,0	39,7	40,9	40,3	39,4	40,1	43,7	44,0	43,0	6,8	3,2	6	2.170
İRLANDA	43,9	43,7	43,4	43,4	43,0	43,3	41,9	43,6	43,5	43,6	44,6	44,0	43,1	-0,7	-0,1	5	25.673
YUNANİSTAN	44,1	44,8	43,6	41,4	42,4	40,9	41,5	39,5	38,6	38,2	37,5	39,2	38,4	-5,6	-2,5	14	28.133
İSPANYA	32,6	32,4	33,1	34,9	35,8	35,2	34,4	34,2	34,9	35,3	35,2	34,8	32,4	-0,2	-2,8	24	126.344
FRANSA	37,6	37,7	37,5	37,4	36,5	35,9	35,1	35,7	35,6	36,0	35,9	35,3	35,4	-2,2	-0,5	16	289.719
İTALYA	31,0	29,2	29,0	36,8	36,1	36,4	35,4	35,9	34,6	35,3	35,8	36,0	34,6	3,6	-1,7	20	230.189
KIBRIS	42,7	41,8	39,4	39,9	38,1	41,5	41,9	42,7	49,6	51,0	48,1	49,0	47,9	5,3	6,5	2	3.126
LETONYA	42,4	42,2	43,3	44,4	42,7	41,8	41,3	39,7	42,4	41,8	43,9	43,3	41,2	-1,2	-0,5	9	2.653
LİTVANYA	43,5	42,4	44,1	43,4	43,1	41,8	42,6	43,8	41,7	39,8	40,0	38,9	40,3	-3,2	-1,5	10	3.425
LÜKSEMBURG	31,9	31,5	32,5	33,3	34,6	35,8	34,1	33,1	33,0	36,1	35,5	35,6	35,2	3,3	-0,6	19	4.690
MACARİSTAN	42,8	42,1	39,9	40,5	41,6	41,8	40,1	39,5	41,5	43,3	42,2	41,0	40,2	-2,6	-1,6	11	16.165
MALTA	46,1	46,1	45,1	44,8	45,3	44,6	43,6	43,2	41,1	45,5	45,6	45,4	43,7	-2,4	-0,9	3	825
HOLLANDA	29,3	29,9	30,7	31,1	31,5	31,4	33,7	33,5	33,9	34,3	34,4	33,6	33,6	4,3	2,2	22	74.230
AVUSTURYA	35,8	35,5	35,4	35,1	35,6	35,3	33,8	35,0	34,9	34,9	35,1	34,5	34,2	-1,5	-1,1	21	38.988
POLONYA	38,3	38,8	38,0	36,9	39,0	38,8	38,8	40,3	40,9	41,5	42,3	42,8	41,7	3,4	2,9	8	44.802
PORTEKİZ	43,3	42,7	41,8	43,0	42,7	41,0	41,2	42,0	43,3	42,3	43,5	43,7	41,7	-1,6	0,7	7	24.990

Tablo 11'in Devamı

														YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR (milyonEuro)
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995- 2007	2000-2007	2007	2007
ROMANYA	-	-	-	39,2	39,3	40,2	39,5	41,3	44,2	43,0	46,3	44,6	43,4	-	3,2	4	15.805
SILOVENYA	39,5	41,2	41,4	42,3	43,5	42,2	41,4	41,8	41,9	41,4	40,7	39,7	39,2	-0,2	-3,0	13	5.163
SLOVAKYA	35,9	35,0	35,0	34,9	35,0	36,6	34,2	34,8	36,7	39,4	40,7	39,5	39,4	3,5	2,8	12	6.359
FİNLANDIYA	31,0	30,4	32,1	31,4	31,6	29,5	30,0	30,6	32,3	32,2	32,0	31,8	30,9	-0,1	1,4	25	23.836
İSVEÇ	33,2	32,6	32,7	33,7	35,7	31,9	33,2	35,1	35,0	34,3	34,1	34,8	35,3	2,1	3,4	18	56.416
İNGİLTERE	38,8	39,3	38,9	37,7	38,2	37,8	37,0	38,2	38,2	37,5	35,9	35,1	35,4	-3,4	-2,5	17	263.384
NORVEÇ	38,1	37,4	37,4	37,9	36,3	32,0	31,3	31,2	30,8	29,6	28,1	27,9	28,9	-9,2	-3,1		35.777
EU-27 ORTALAMA	-	-	-	-	34,9	34,5	34,4	34,8	34,8	35,1	35,0	34,9	34,8	-	0,3		

Kaynak: ec.europa.eu (d)'den derlenmiştir.

Tablo 12: Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Tahsilatının Gayri Safi Yurtiçi Hasıladaki Yüzde Payları (2002 - 2009)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	3,89	4,90	4,70	5,05	4,89	4,67	4,42	4,62
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	3,17	3,32	2,85	3,01	2,73	2,64	2,52	2,70
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	0,13	0,32	0,46	0,61	0,55	0,51	0,40	0,36
-Kolaı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül. İlişkin ÖTV	0,57	1,21	1,33	1,33	1,49	1,40	1,39	1,47
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	0,02	0,06	0,07	0,10	0,13	0,12	0,11	0,09

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)’den derlenmiştir.

Yukarıdaki Tablo 12’den de görüleceği üzere, Türkiye’de ÖTV’nin GSYİH içerisindeki payı ÖTVK’nin yürürlüğe girdiği yıl kanunun Ağustos ayında yürürlüğe girmesi münasebetiyle %3,89 olarak gerçekleşirken, 2003 yılında %4,9’a, 2005’te de %5,05’e yükselmiştir. Daha sonraki yıllarda kademeli olarak %4,5 – 5 arasında zikzaklı bir seyir izlemiştir. ÖTVK’ye ekli listeler itibari ile bir değerlendirme yapacak olursak; 2009 yılında %2,7 ile I sayılı liste en önemli gelir kalemi olmuştur. Onu %1,47 ile III sayılı liste, %0,36 ile II sayılı liste ve %0,09 ile IV sayılı liste izlemiştir. 2002’den 2009 yılına değin de listeler itibariyle sıralama hiç değişmemiştir.

Tablo 13: Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin GSYİH İçerisindeki Yüzde Payları

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR(milyoneuro)
														1995- 2007	2000-2007	2007	2007
BELÇİKA	2,4	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4	2,3	2,3	2,4	2,5	2,4	2,2	2,2	-0,2	-0,2	25	7.348
BULGARİSTAN	-	-	-	-	3,5	3,7	4,1	3,7	4,5	5,1	4,9	5,2	5,9	-	2,2	1	1.698
ÇEK CUMHURİYETİ	3,7	3,4	3,4	3,2	3,4	3,3	3,3	3,2	3,4	3,5	3,7	3,7	3,8	0,1	0,5	3	4.819
DANİMARKA	3,7	3,9	3,8	4,1	4,2	4,1	4,1	4,1	4,0	3,8	3,5	3,4	3,2	-0,4	-0,8	12	7.339
ALMANYA	2,6	2,6	2,6	2,5	2,7	2,8	2,9	3,0	3,2	3,0	2,9	2,8	2,6	0,0	-0,2	19	63.760
ESTONYA	2,7	3,2	3,3	3,6	3,2	3,0	3,3	3,2	3,1	3,6	3,7	3,5	3,8	1,0	0,8	4	577
İRLANDA	4,2	4,1	3,8	3,7	3,5	3,2	2,9	2,9	2,8	2,7	2,6	2,4	2,4	-1,8	-0,9	23	4.526
YUNANİSTAN	4,2	4,2	3,7	3,5	3,3	3,1	3,1	2,9	2,8	2,6	2,6	2,4	2,5	-1,7	-0,6	21	5.715
İSPANYA	2,5	2,6	2,6	2,8	2,7	2,6	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4	2,3	2,2	-0,3	-0,4	24	23.367
FRANSA	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,6	2,5	2,6	2,5	2,3	2,2	2,3	2,0	-0,8	-0,6	27	37.869
İTALYA	3,2	3,0	3,0	2,9	2,9	2,6	2,5	2,3	2,4	2,3	2,2	2,2	2,1	-1,1	-0,5	26	32.098
KIBRIS	2,7	2,6	2,2	2,2	2,3	2,5	3,2	2,8	3,8	4,4	4,1	3,9	3,7	1,1	1,2	5	587
LETONYA	2,1	2,6	3,2	4,1	3,6	3,4	3,1	3,1	3,3	3,5	3,6	3,3	2,9	0,7	-0,6	17	604
LİTVANYA	2,4	2,6	2,9	3,6	3,8	3,2	3,3	3,2	3,3	3,0	2,9	2,9	2,9	0,5	-0,3	15	835
LÜKSEMBURG	4,1	4,0	4,4	4,3	4,5	4,5	4,2	4,4	4,3	4,6	4,2	3,8	3,7	-0,3	-0,8	6	1.344
MACARİSTAN	4,2	4,0	3,9	4,3	4,3	3,8	3,7	3,6	3,6	3,3	3,2	3,3	3,3	-0,9	-0,5	10	3.377
MALTA	1,9	1,8	2,4	3,0	2,8	2,5	2,8	2,7	2,7	2,8	3,1	3,1	3,4	1,5	0,9	8	184
HOLLANDA	2,8	2,7	2,7	2,8	2,8	2,6	2,5	2,5	2,4	2,6	2,5	2,5	2,4	-0,4	-0,2	22	13.817
AVUSTURYA	2,6	2,6	2,8	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,8	2,8	2,7	2,6	2,5	0,0	-0,2	20	6.847
POLONYA	4,6	4,4	3,5	3,6	3,9	3,7	3,7	4,0	4,1	4,2	4,2	4,0	4,2	-0,4	0,6	2	12.965
PORTEKİZ	3,7	3,7	3,5	3,5	3,3	2,7	2,9	3,1	3,3	3,2	3,1	3,2	2,9	-0,8	0,2	16	4.715

Tablo 13'ün Devamı

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR(milyoneuro)
														1995- 2007	2000-2007		
ROMANYA	-	-	-	2,5	3,3	3,0	2,8	2,6	3,5	3,6	3,3	3,2	3,1	-	0,1	14	3.804
SILOVENYA	0,0	0,0	0,0	0,0	1,7	3,0	3,4	3,4	3,4	3,4	3,3	3,3	3,3	3,3	0,2	11	1.134
SLOVAKYA	3,5	3,3	3,0	2,9	3,1	3,1	2,7	2,9	3,1	3,3	3,7	2,9	3,5	0,0	0,4	7	1.937
FİNLANDİYA	4,5	4,6	4,7	4,6	4,7	4,3	4,1	4,2	4,3	3,9	3,8	3,7	3,4	-1,2	-0,9	9	6.019
İSVEÇ	3,4	3,7	3,5	3,5	3,4	3,2	3,2	3,2	3,2	3,1	3,0	2,9	2,8	-0,7	-0,4	18	9.237
İNGİLTERE	4,1	4,1	4,0	4,1	4,1	4,0	3,8	3,7	3,6	3,6	3,4	3,2	3,2	-0,9	-0,8	13	65.872
NORVEÇ	3,4	3,2	3,3	3,1	3,1	2,8	2,7	2,7	2,7	2,4	2,3	2,1	2,1	-1,3	-0,7		5.988
EU-27 ORTALAMA	-	-	-	-	3,1	3,0	2,9	3,0	3,0	2,9	2,8	2,7	2,6	-	-0,4		

Kaynak: ec.europa.eu (d)'den derlenmiştir.

Tablo 13'den AB ülkelerinde ÖTV'nin GSYİH içerisindeki paylarını inceleyecek olursak; 2007 yılında en büyük payın %5,9 ile Bulgaristan olduğu, onu %4,2 ile Polonya'nın, %3,8 ile Çek Cumhuriyeti ve Estonya'nın, %3,7 ile Kıbrıs'ın izlediği görülecektir. En düşük paya sahip ülkeler ise sırasıyla; %2 ile Fransa, %2,1 ile İtalya, %2,2 ile Belçika ve İspanya, %2,4 ile İrlanda'dır. AB ortalamasına bakacak olursak, 2007 yılı itibari ile %2,6'dır. AB ülkelerinin genelinde yıllar itibari ile değişim incelendiğinde yatay bir seyir olduğu görülecektir. Türkiye'deki pay; AB ülkelerinden sadece Bulgaristan'ın altında olup, diğer AB üyesi ülkelerin yarıya yakınının iki katından fazladır. Bu durum AB ülkeleri ile kıyaslandığında ülkemizde ÖTV uygulamalarında mali güce göre vergilendirmenin değil, mali kazanç hedefinin ön plana çıktığını göstermektedir.

Tablo 14: ÖTV'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002-2009)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	22,89	26,45	26,02	27,47	24,53	23,00	22,09	22,27
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	18,66	17,90	15,76	16,40	13,69	13,00	12,61	13,03
-Motorlu Taşıtların Araçlarına İlişkin ÖTV	0,75	1,71	2,52	3,30	2,74	2,51	2,01	1,71
-Kollu Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	3,35	6,54	7,34	7,23	7,45	6,88	6,94	7,08
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	0,13	0,30	0,39	0,53	0,65	0,61	0,53	0,44

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Tablo 15: ÖTV'nin Merkezi Yönetim Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002-2009)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	18,06	22,24	21,57	21,77	19,79	18,84	18,08	18,26
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	14,72	15,05	13,07	13,00	11,04	10,64	10,32	10,69
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	0,59	1,44	2,09	2,62	2,21	2,06	1,65	1,41
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	2,64	5,50	6,09	5,73	6,01	5,63	5,68	5,81
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	0,10	0,25	0,33	0,42	0,52	0,50	0,44	0,36

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Tablo 16: ÖTV'nin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Yüzde Payları(2002 - 2009)

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ÖZEL TUKETİM VERGİSİ	18,30	22,63	21,89	22,10	20,32	19,35	18,61	18,76
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	14,91	15,31	13,26	13,19	11,34	10,93	10,62	10,98
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	0,60	1,47	2,12	2,66	2,27	2,12	1,69	1,44
-Kollalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	2,68	5,59	6,18	5,82	6,17	5,79	5,85	5,97
-Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	0,10	0,26	0,33	0,43	0,54	0,52	0,45	0,37

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Tablo 14'den de görüleceği üzere Türkiye'de ÖTV'nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki payı 2002'de %22,89 olarak gerçekleşirken, 2003 yılında %26,45'e, 2005'te de %27,47'ye yükselmiştir. Daha sonraki yıllarda kademeli olarak %22'lere kadar gerilemiştir. ÖTVK'ye ekli listeler itibari ile bir değerlendirme yapacak olursak; 2009 yılında %13,03 ile I sayılı liste en önemli gelir kalemi olmuştur. Onu %7,08 ile III sayılı liste, %1,71 ile II sayılı liste ve %0,44 ile IV sayılı liste izlemiştir. 2008 yılında genel ÖTV payı %22,09 iken motorlu taşıtlardan alınan ÖTV payı %2,01 olarak gerçekleşirken, 2009'da genel ÖTV payı %22,27 yükselmiş olmasına rağmen, motorlu taşıtlardan alınan ÖTV payı buna paralel bir seyir izlememiş ve %1,71'e düşmüştür. Aynı durum dayanıklı tüketim malları içinde söz konusudur. Bu durumu bahse konu mal gruplarına uygulanan ve 6 ay süren ÖTV indirimi ile açıklamak mümkün olabilir. Çünkü, her ne kadar bu indirimin uygulandığı süreçte piyasa da bahse konu mallar kapışıldıysa da, ÖTV indiriminin sona ermesiyle satışlar bıçak gibi kesilmiştir. Tablo 17'den AB ülkelerinde ÖTV'nin genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki paylarını

inceleyecek olursak; 2007 yılında en büyük payın %17,2 ile Bulgaristan olduğu, onu %12,1 ile Polonya'nın, %12 ile Slovakya'nın, %11,44 ile Estonya'nın, %10,4 ile Romanya'nın izlediği görülecektir. En düşük paya sahip ülkeler ise sırasıyla; %4,6 ile Fransa, %4,8 ile İtalya, %5 ile Belçika, %5,8 ile İsveç, %6 ile İspanya'dır. AB ortalamasına bakacak olursak, 2007 yılı itibari ile %6,6'dır. Türkiye'deki pay; bütün AB ülkelerinin çok üzerinde olup, Bulgaristan'ın bile 5 – 6 puan üzerinde olup, AB ortalamasının üç katından fazladır. Tablo 15 ve 16'dan da görüleceği üzere; Türkiye'de ÖTV'nin merkezi yönetim gelirleri içerisindeki payları ve ÖTV'nin genel bütçe gelirleri içerisindeki payları bile AB ülkelerinde ÖTV'nin vergi gelirleri payının ortalamasının yaklaşık üç katıdır. Bu durum, ülkemizdeki ÖTV uygulamalarının AB ülkelerine kıyasla mali güç ilkesinin gözetilmediğinin bir başka göstergesidir. Yani ülkemizde ÖTV esas itibariyle bütçenin finansmanına katkıda bulunmak amacıyla alınmaktadır.

Tablo 17: Avrupa Birliği Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payları

														YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR(milyoneuro)
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995- 2007	2000-2007	2007	2007
BELÇİKA	5,4	5,7	5,6	5,5	5,5	5,3	5,1	5,1	5,3	5,5	5,4	5,1	5,0	-0,4	-0,3	25	7.348
BULGARİSTAN	-	-	-	-	11,3	11,4	13,2	12,6	13,8	15,5	14,3	15,7	17,2	-	5,8	1	1.698
ÇEK CUMHURİYETİ	10,1	9,9	9,6	9,7	10,1	9,6	9,6	9,3	9,5	9,4	10,0	10,2	10,3	0,2	0,6	6	4.819
DANİMARKA	7,5	7,8	7,7	8,3	8,5	8,2	8,5	8,5	8,3	7,7	7,0	6,8	6,7	-0,9	-1,6	20	7.339
ALMANYA	6,6	6,5	6,4	6,2	6,6	6,7	7,3	7,6	8,0	7,7	7,5	7,2	6,7	0,1	-0,1	19	63.760
ESTONYA	7,5	9,4	9,7	10,6	9,7	9,6	10,8	10,5	10,0	11,9	12,0	11,1	11,4	3,9	1,8	4	577
İRLANDA	12,7	12,3	11,9	11,5	10,9	10,3	9,6	10,1	9,5	9,0	8,4	7,6	7,6	-5,1	-2,7	18	4.526
YUNANİSTAN	14,4	14,4	12,2	10,9	10,0	8,9	9,3	8,7	8,7	8,5	8,2	7,8	7,8	-6,6	-1,1	16	5.715
İSPANYA	7,7	7,8	7,8	8,5	8,2	7,8	7,5	7,5	7,4	7,1	6,6	6,2	6,0	-1,7	-1,8	23	23.367
FRANSA	6,5	6,3	6,2	6,2	6,0	5,9	5,7	6,0	5,8	5,4	5,0	5,2	4,6	-1,9	-1,3	27	37.869
İTALYA	7,9	7,3	6,9	6,8	6,9	6,2	5,9	5,7	5,8	5,5	5,5	5,2	4,8	-3,1	-1,4	26	32.098
KIBRIS	10,0	9,7	8,5	7,9	8,2	8,4	10,2	9,0	11,5	13,1	11,4	10,7	9,0	-1,0	0,6	11	587
LETONYA	6,4	8,5	9,9	12,3	11,3	11,6	10,8	10,9	11,6	12,2	12,4	10,9	9,4	3,0	-2,2	10	604
LİTVANYA	8,4	9,1	9,4	11,4	11,8	10,7	11,7	11,4	11,6	10,7	10,3	10,0	9,8	1,4	-0,9	8	835
LÜKSEMBURG	10,9	10,6	11,2	11,0	11,7	11,6	10,5	11,2	11,3	12,3	11,2	10,7	10,1	-0,8	-1,5	7	1.344
MACARİSTAN	10,1	9,8	9,9	11,1	10,9	10,0	9,6	9,5	9,7	8,8	8,6	9,0	8,4	-1,7	-1,6	14	3.377
MALTA	6,9	7,1	8,8	11,6	10,3	8,9	9,2	8,5	8,5	8,6	9,1	9,1	9,7	2,8	0,8	9	184
HOLLANDA	7,0	6,6	6,8	7,0	6,9	6,5	6,5	6,5	6,5	6,8	6,6	6,4	6,3	-0,7	-0,3	21	13.817
AVUSTURYA	6,2	6,1	6,4	6,3	6,3	6,2	6,0	6,3	6,5	6,6	6,5	6,1	6,0	-0,2	-0,2	22	6.847
POLONYA	12,4	11,8	9,7	10,0	11,1	11,2	11,5	12,1	12,7	13,2	12,8	11,9	12,1	-0,4	0,9	2	12.965
PORTEKİZ	11,6	11,1	10,5	10,6	9,7	7,8	8,6	9,1	9,4	9,3	8,8	8,9	7,9	-3,7	0,1	15	4.715

Tablo 17'nin Devamı

														YÜZDE DEĞİŞİM		SIRASI	GELİR(milyoneuro
	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	1995- 2007	2000-2007	2007	2007
ROMANYA	-	-	-	8,7	10,6	9,8	9,8	9,4	12,7	13,3	11,8	11,1	10,4	-	0,7	5	3.804
SILOVENYA	0,0	0,0	0,0	0,0	4,6	8,1	9,0	9,0	8,8	8,9	8,6	8,6	8,6	8,6	0,5	13	1.134
SLOVAKYA	8,7	8,4	8,1	8,0	8,6	9,1	8,2	8,9	9,4	10,5	11,6	9,8	12,0	3,3	2,9	3	1.937
FİNLANDİYA	9,9	9,7	10,2	10,0	10,2	9,0	9,1	9,3	9,7	9,0	8,6	8,4	7,8	-2,1	-1,2	17	6.019
İSVEÇ	7,2	7,4	6,8	6,8	6,5	6,1	6,3	6,7	6,6	6,3	6,1	5,9	5,8	-1,4	-0,3	24	9.237
İNGİLTERE	11,8	11,9	11,5	11,4	11,3	10,8	10,4	10,7	10,4	10,1	9,4	8,8	8,8	-3,0	-2,0	12	65.872
NORVEÇ	8,0	7,6	7,7	7,5	7,4	6,6	6,3	6,3	6,3	5,5	5,2	4,9	4,8	-3,2	-1,7		5.988
EU-27 ORTALAMA	-	-	-	-	7,6	7,4	7,4	7,6	7,6	7,4	7,1	6,8	6,6	-	-0,9		

Kaynak: ec.europa.eu (d)'den derlenmiştir.

Tablo 18: ÖTV Gelirleri Tahmin ve Gerçekleşmeleri (bin TL)

GELİRİN ÇEŞİDİ	BÜTÇE	TAHSİLAT	GERÇEKLEŞME
	TAHMİNİ		(%)
	2009		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	49.551.716	43.708.499	88,2
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	28.605.917	25.582.583	89,4
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	5.268.667	3.363.587	63,8
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	14.580.505	13.905.438	95,4
-Dayanıkl Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	1.096.627	856.891	78,1
	2008		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	44.912.515	41.962.183	93,4
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	25.786.692	23.947.376	92,9
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	4.620.593	3.821.487	82,7
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	13.239.330	13.182.727	99,6
-Dayanıkl Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	1.265.900	1.010.593	79,8
	2007		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	41.135.177	39.350.665	95,7
-Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	21.786.767	22.235.675	102,1
-Motorlu Taşıt Araçlarına İlişkin ÖTV	4.490.776	4.303.055	95,8
-Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	13.836.208	11.764.381	85,0
-Dayanıkl Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	1.021.426	1.047.554	102,6
	2006		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	37.332.000	37.102.948	99,4
	2005		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	34.730.000	32.753.339	94,3
	2004		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	26.898.000	26.288.963	97,7
	2003		
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	22.353.458	22.299.243	99,8

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Yukarıdaki Tablo 18'den de görüleceği üzere, ÖTV için Bütçe Kanunu hazırlanırken yapılan tahminler ile mali yıl sonundaki gerçekleştirmeleri kıyasladığımızda 2009 yılı için 49.551.716 bin TL'lik bütçe tahmini yapılmış ve buna karşılık yıl sonunda GİB tarafından 43.708.499 bin TL'lik tahsilat gerçekleştirilmiş, yani tahmin edilen rakamın

%88,2'si tahsil edilmiştir. Listeler halinde bir değerlendirmede bulunacak olursak; I ve III sayılı listelerde sırasıyla %89,4 ve %95,4'lük bir gerçekleşme sağlanmıştır. Buna mukabil, II ve IV sayılı listelerde 2009 krizinin etkisi ile beklenen hasılat gerçekleşmemiş %65 – 78 aralığında kalmıştır. 2006 yılındaki %99,4'lük ÖTV gerçekleşmesi ile 2007 yılındaki I ve IV sayılı listelerde bütçe tahmininde üzerinde hasılat elde edilmesi(%102) dikkat çekicidir. Özetle ÖTV'deki bütçe tahmini – hasılat gerçekleşmesi genelde %93 – 99 bandında değişmektedir. Bu durum, Maliye Bakanlığı için ÖTV'nin son derece önemli ve kesin bir gelir kaynağı olduğunu göstermektedir.

Tablo 19'dan da görüleceği üzere ÖTV'nin tahakkuk – tahsilat değişimini değerlendirecek olursak; 2009 yılı içerisinde 45.165.420 bin TL ÖTV tahakkukuna karşılık GİB 43.708.499 bin TL'lik tahsilat gerçekleştirmiştir. Yani tahakkuk eden verginin yaklaşık %97'si tahsil edilmiştir. 2009'da I sayılı liste için 26.796.758 bin TL'lik tahakkuka karşılık 25.582.583 bin TL yani %95,5'lik bir tahsilat gerçekleşmiştir. II ve III sayılı listelerde de benzer durum söz konusu olsa da IV sayılı listede 957.730 bin TL'lik tahakkuka karşılık 856.891 bin TL'lik yani %89,4'lük bir tahsilat gerçekleşmiştir. 2006 yılındaki %98'lik ÖTV tahakkuk – tahsilat gerçekleşmesi de göze çarpmaktadır. Yani, ÖTV'de tahakkuk – tahsilat gerçekleşmesi çok iyi bir durumdadır. Diğer vergi gelirlerindeki tahakkuk – tahsilat gerçekleştirmeleri ile kıyasladığımızda 2009 yılındaki IV sayılı listedeki gerçekleşme bile son derece önemli bir başarıdır. Çünkü, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi türleri ve KDV'deki bu gerçekleşme %80 – 85 aralığında kalmaktadır. ÖTV'nin devlete gelir kaynağı olma noktasındaki bu çok verimli görüntüsü, Anayasal zorunluluk olan mali gücü dikkate alarak vergilendirme ilkesini görmezden gelme davranışına izahat getirme noktasında çarpıcı bir örnektir.

Tablo 19: ÖTV Gelirleri Tahakkuk – Tahsilat Değişimi (bin TL)

	Tahakkuk								Tahsilat							
	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	14.759.314	22.672.198	27.207.487	34.371.712	37.652.425	40.168.683	43.143.916	45.165.420	14.530.531	22.619.815	26.866.570	33.621.775	37.102.948	39.350.665	41.962.183	43.708.499
- Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	11.142.276	15.109.920	15.989.210	19.663.846	20.918.891	22.681.195	24.939.640	26.796.758	11.126.825	15.090.441	15.922.533	19.552.763	20.708.290	22.235.675	23.947.376	25.582.583
- Motorlu Taşıtlı Araçlara İlişkin ÖTV	740.797	1.548.945	2.760.488	4.292.412	4.168.520	4.307.738	3.830.456	3.375.273	738.858	1.547.237	2.758.473	4.284.992	4.152.358	4.303.055	3.821.487	3.363.587
- Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül İlişkin ÖTV	2.757.006	5.710.357	7.949.234	9.608.524	11.457.634	12.010.801	13.275.515	14.035.659	2.578.287	5.703.239	7.739.274	9.063.084	11.263.042	11.764.381	13.182.727	13.905.438
- Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	119.235	302.976	508.555	806.930	1.107.380	1.168.949	1.098.305	957.730	86.561	278.898	446.290	720.936	979.258	1.047.554	1.010.593	856.891

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

Tablo 20’de de görüldüğü gibi, ÖTV’de en büyük yıllık hasılat artışı Kanunun 2002’de yürürlüğe girmesinin etkisi ile 2003 yılında %63,8 olarak gerçekleşmiştir. 2003 yılında GSYH artışı ise %29,76 olarak gerçekleşmiş ve böylece de o yıl ki esneklik 2,13 olmuştur. Yani 2003 yılında ÖTV’deki tahsilat artışı GSYH artışının iki katı olarak gerçekleşmiştir. 2003 yılında II sayılı listedeki hasılat artışı bir önceki yıla göre %223,04 olarak gerçekleşmiş ve haliyle de esneklik 7,49 gibi yüksek bir rakama ulaşmıştır. Lakin, Kanunun yeni yürürlüğe girmesi ve 16 çeşit vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin kaldırılması münasebetiyle 2002 ve 2003 verilerine dayanarak değerlendirme yapmak çok fazla rasyonel olmayacaktır. 2005 yılında da ÖTV’nin hasılat artışı GSYH artışının 1,5 katı olmuş, diğer bir ifade ile o yıl esneklik 1,53 olmuştur. 2009 yılı hariç diğer yıllarda esneklik 0,5 – 0,8 arasında yatay bir seyir izlemiştir. 2009 yılında ekonomik krizin etkisi rakamlara çok net bir biçimde yansımış, ÖTV hasılat artışı %4,2 ile diğer yıllara nazaran en düşük yükselişi gerçekleştirmesine rağmen, GSYH artışı %0,36 gibi çok düşük seviyelerde kaldığından, o yıl ki esneklik 11,56 gibi rekor bir seviyede gerçekleşmiştir. 2009 yılı için II ve IV sayılı listelerdeki esneklikler sırasıyla 33,28 ve 42,25 seviyelerine yükselmiştir. Nihayetinde ÖTV hasılatı tüm listeler itibari ile her yıl bir önceki yıla göre artış göstermiştir. Bu anlamda ÖTV, devletin en önemli gelir kaynakları arasında olduğunu apaçık gözler önüne sermektedir.

Tüm bu değerlendirmelerden de anlaşılacağı üzere, ülkemizde ÖTV, esas itibariyle bütçenin finansmanına katkıda bulunmak amacıyla alınmaktadır. Özel tüketim vergisi, bütçenin en önemli vergi geliri kalemlerinden biri haline gelmiştir. Uygulanması kolay ve masrafsız olan dolaylı vergiler kapsamındaki ÖTV, nihai olarak tüketiciye yansıtılabilir özelliği ve ülkemizde kapsamının oldukça geniş tutulması, AB uygulamalarının tersi olarak, mali gücünün göz ardı edilerek uygulanması nedenleriyle, mükelleflerin refah düzeyi ve adil vergi dağılımı açısından büyük olumsuzluklar taşımaktadır (Mercan, 2006:103).

Tablo 20. Yıllar İtibari İle ÖTV'nin Gelir Artış Yüzdeleri ve Esneklikleri(2002-2009)

	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	Motorlu Taşıtlarına İlişkin ÖTV	Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV	GSYH	ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	Petrol ve Doğalgaz Ürünlerine İlişkin ÖTV	Motorlu Taşıtlarına İlişkin ÖTV	Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül.İlişkin ÖTV	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallara İlişkin ÖTV
	YILLIK ARTIŞI (%)					YILLIK ARTIŞI (%)	ESNEKLİK				
	(1)					(2)	(1/2)				
2002	0	96,64	47,68	143,46	0	45,90	0	2,11	1,04	3,13	0
2003	63,38	35,62	223,04	175,89	227,66	29,76	2,13	1,2	7,49	5,91	7,65
2004	17,9	5,5	76,4	34,7	56,7	22,92	0,78	0,24	3,33	1,51	2,47
2005	24,6	22,8	54,5	16,3	59,9	16,08	1,53	1,42	3,39	1,01	3,72
2006	10,4	5,9	3,1	24,3	35,8	16,87	0,61	0,35	0,18	1,44	2,12
2007	6,1	7,4	3,6	4,5	7	11,18	0,54	0,66	0,32	0,4	0,62
2008	6,6	7,7	11,2	12,1	3,5	12,68	0,52	0,61	0,88	0,95	0,28
2009	4,2	6,8	12	5,5	15,2	0,36	11,56	18,97	33,28	15,23	42,25

Kaynak: www.gib.gov.tr (c)'den derlenmiştir.

SONUÇ

ÖTV, belirli bir malın ya da bütünüyle ilişkili bir mal grubunun üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergilerdir. Özel tüketim vergilerinin Osmanlı döneminde gayrimüslim azınlıklardan alınan Şıra Resmi ile uygulanmaya başlandığı, cumhuriyet döneminde ise 1926'da Hususi İstihlak Vergisi adı altında uygulandığı görülmektedir.

Özel tüketim vergileri gelir toplamının yanı sıra, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi, vergilemenin idari güçlükleri göz önünde bulundurularak belirli ürünlerin vergilendirilmesi, sosyal zararları olduğu kabul edilen, topluma zarar verdiği düşünülen veya sosyal faydası az olan malların tüketiminin kısıtlanması, bireylerin faydalanmasına sunulan bazı kamu hizmetlerinden bazı kişilerin daha fazla fayda elde ettikleri varsayımından hareketle, bu hizmetlerden yararlananların vergilendirilmesi, çevre kirliliğine neden olanların negatif dışsallıklarını içselleştirmek yani “kirleten öder” prensibini ifa etmek amacıyla uygulanmaktadır.

Bu vergiler talebin fiyat esnekliği çok düşük olan içki, sigara ve petrol gibi sınırlı sayıda mal üzerine konulmaktadır. Vergi oranları artırıldığında dahi, talebin fiyat esnekliği çok düşük olduğundan, talep çok az düşmekte ve böylece Gelir İdaresi'nin ÖTV'den elde ettiği hasılatta düşüş olmamaktadır. Özel tüketim vergileri, kişilerin gelirleri üzerinden değil yaptıkları işlemler üzerinden alındığı için, onların fiili satın alma güçlerini göz ardı etmektedir.

Çok aşamalı ve indirim esasına dayanan KDV'nin aksine, özel tüketim vergileri imalat, ithalat ve ilk iktisaptan alınmakta olup KDV sistemini tamamlamaktadır. Ülkemiz, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile kapsamlı bir yasal düzenleme gerçekleştirmiş, yükümlülük ve mükellef sayısı azaltılarak, malları bazı durumlarda kullanım yerlerine göre vergilendirerek, yönetimde etkinliği sağlayıcı bir yapı oluşturulmuştur. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi, ülkemizde çok sayıda ve karmaşık yapıda olan özel tüketim vergilerini kaldırması ve vergileri daha saydam ve öngörülebilir hale getirmesi açısından olumlu bir gelişmedir. ÖTV'nin yürürlüğe

girmesiyle, yükseltilmiş olarak uygulanan (% 26 ve % 40) KDV oranlarının kaldırılması ile dolaylı vergiler alanında AB Mevzuatına uyum, büyük ölçüde gerçekleştirilmiştir. Zaten Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde de verginin uygulanmaya konulmasının en önemli nedenlerinden birisinin, AB ile entegrasyon ve tam üyelik sürecindeki Türkiye'nin vergi mevzuatını AB vergi mevzuatıyla uyumlaştırmak olduğu dile getirilmiştir.

Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir." hükmü ve bu bağlamdaki Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinden aldığı yetki ile Bakanlar Kurulu, ÖTV ile ilgili Nisan 2010 itibari ile 87 tane Karar almış ve bu kararların 79 tanesinde 12. madde gereği kanuna ekli cetvellerde oran değişikliği yapılmıştır. Bakanlar Kurulu'nun, düzenleme/değişiklik yapma yetkisine dayanarak yaptığı düzenlemelerde sosyal devlet, sosyal adalet, fırsat eşitliği, mali güç ölçütünün yerine, fiskal amaçların ön planda tutulduğu görölmektedir. Bakanlar Kurulu'na bu denli geniş yetki verilmiş olması verginin yasallığı ilkesine aykırı bir görünüm sergilese de, özellikle 2009 yılında yaşanan ekonomik krizden kurtulma çabaları istikametinde Bakanlar Kurulu'nca yapılan ÖTV indirimleri, krizin aşılması yolunda etkili olmuştur. Yani konjonktür yakından izlenerek, Bakanlar Kurulu Anayasa'dan aldığı yetkiyle ekonomik krize anında müdahale edebilmiştir.

Mali gücün ön planda tutulduğu bir vergi sisteminde aynı harcama gücüne sahip olanların aynı tutarda vergi ödemesi gerekmektedir. Mali güç kavramı; kişilerin gelir, servet ve tüketim unsurlarından oluşan iktidarını ifade etmektedir. Mali gücün göstergeleri gelir, servet ve tüketim olup, bunların vergilendirilmesinde vergilendirilecek gelirin mali güç ölçütü dikkate alınarak, vergilendirme tekniği araçlarından muafiyet, indirim ve istisna, artan oranlılık ve ayırma ilkesine uygulanması gerekmektedir. Mali güç ilkesinin uygulanabilmesi için, bu gücün nasıl tespit edileceğinin de bilinmesi gerekmektedir. Gelir, servet ve harcama unsurlarının mali gücü temsil ettiği kabul edilse de, bu gücün nasıl tanımlanacağı, yani mali gücü olan vergi mükellefinin tespiti önemli bir tartışma konusudur.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda olmasına, yani vergilendirmenin mükelleflerin mali güçlerine göre olması gerektiği ilke olarak benimsenmiş olmasına rağmen, bu hükmün ÖTV uygulamalarında tam olarak dikkate alınmadığı gözlemlenmektedir. Şöyle ki, dolaylı vergilerden olan ÖTV’nin fiyat içine gizlenerek mükellefin farkında olmadan alınması vergi adaletine ve mali güce aykırı bir durum ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda, mali gücün gereklerinden olan artan oranlılık değil, mükellefin şahsi durumunu dikkate almayıp objektif olarak uygulandığından tersine artan oranlılık oluşmakta ve dar gelirli mükellefler üzerinde dolaylı vergilerin şiddetli bir baskısı olmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan ÖTV’nin genel yapısına baktığımızda yüksek vergi oranları olan ve bir çok dolaylı vergiyi bünyesinde barındıran ve Gelir İdaresi’nin gelir elde etme arzusunun ön planda olduğu bir vergi karşımıza çıkmaktadır.

Direktifler vasıtasıyla oluşturulan AB Özel Tüketim Vergisi sistemine baktığımızda mal grupları itibariyle asgari ÖTV oranlarının belirlendiği görülmektedir. Üye ülkeler, asgari oranların altında olmamak kaydıyla Özel Tüketim Vergisi oranlarını kendileri belirleme yetkisine sahiptir. Ayrıca üye ülkeler, belirli koşullar dahilinde belirlenen mallar dışında başka mallar üzerine ÖTV uygulayabilmektedir. Buradan hareketle, üye ülkelerin vergi sistemlerinde ÖTV’ye konu olan mallar arasında bazı farklılıklar olduğu dikkat çekmektedir.

Avrupa Birliği vergi sistemi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun hükümlerini karşılaştırdığımızda uyum konusunda bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği’nde ÖTV’ye konu olan ürünler sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, benzin, mazot gibi petrol ürünleri, bira, şarap, şarap dışında kalan alkollü içeceklerden teşekkül etmesine karşın, Türkiye’de ÖTV çok daha geniş kapsamlı tutulmuştur. Avrupa Birliği sadece alkol ve alkollü içecekleri ÖTV kapsamında vergilendirilirken, ülkemizde kolalı içecekler de kapsama dahil edilmiştir. Ayrıca, ülkemizde motorlu kara, deniz ve hava ulaşım araçlarından ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun IV sayılı listesinde yer verilen birtakım ürünlerden de ÖTV alınmakta iken, Avrupa Birliği’nde söz konusu ürünler vergilendirilmemiştir. Buna karşılık, Avrupa Birliği düzenlemelerine göre; elektrik, kömür ve kok ile ilgili olarak belirlenen minimum oranlarda vergi alınması

gerekirken, Türkiye’de elektrik, kömür ve kok ÖTV kapsamı içerisinde yer almamaktadır. AB’de vergi genel olarak sağlığa zararlı maddelerden alınırken; ülkemizde uygulanan ÖTV’nin kapsamının geniş tutulması, özellikle AB uygulamalarında kapsam dışı olan motorlu taşıtlar ve buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, fırın gibi günümüzde artık lüks tüketim malları grubunda olmayan ürünlerin ÖTV kapsamında olması, ÖTV’ye sadece gelir toplama ve kamu harcamalarının finansmanını sağlama gözüyle bakıldığını açıkça göstermektedir. Yani, AB’de sosyal amacın, Türkiye’de ise mali amacın ön planda olduğu bir yapı söz konusudur. Bu durum aynı zamanda ÖTV’nin genel bir tüketim vergisi niteliğine bürünmesine sebep olmaktadır.

AB ve Türk Özel Tüketim Vergisi uygulamalarında, vergi mükellefi, istisnalar ve vergiyi doğuran olay kapsamında önemli bir farklılık gözükme de oranlar konusunda farklılıklar mevcuttur. Türk Özel Tüketim Vergileri’nin oranları AB’den yüksektir. Örneğin; AB’nin birçok ülkesinde motorlu taşıtlardan ÖTV alınmazken, alınlarda da cüzi bir oran uygulanırken, ülkemizde motorlu taşıtlar içerisinde yer alan otomobillerden %37 – 84 arasında ÖTV alınmaktadır. Türkiye’deki akaryakıt fiyatı ve vergilerinin AB ülkelerinin tamamını geride bıraktığı görülmektedir. Bazı alkollü içkilerden hem AB’de hem de Türkiye’de yüksek vergiler alınmaktadır. AB üyesi ülkelerde sigara için KDV hariç, toplam perakende satış fiyatının asgari %57’si kadar ÖTV uygulamakta iken, Türkiye’de de paralel bir şekilde sigara için konulan ÖTV oranı %58’dir. Sigara ve alkole uygulanan ÖTV oranları yüksek olsa da AB ile uyumlu bir yapıdan söz edilebilir. Ancak, yüksek ÖTV oranları ile kaçakçılık artmakta ve bu durum vergi kayıplarına yol açmaktadır. Yani içki ve sigara kaçakçılığı ÖTV nedeni ile cazip hale gelmektedir. Bu nedenle, AB tarafından belirlenmiş olan minimum oranlara uymak kaydıyla çok yüksek verginin alındığı mal ya da mal gruplarında bir oran indirimine gidilmesi gerekmektedir.

Özel Tüketim Vergisi, ülkemizdeki uygulama biçimiyle mali güç ilkesi açısından menfi anlamda eleştiriyi hak etmektedir. Çünkü, mali gücün değil mali amacın söz konusu olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ile yapılan kıyaslamalar da, ülkemizdeki özel tüketim vergisi uygulamalarının mali gücü gözeten yapıdan oldukça uzak olduğunu göstermektedir. Şöyle ki, Türk Vergi Sistemi içerisinde son yıllarda dolaylı vergiler,

özellikle de ÖTV tutar olarak çok yükselmektedir. Ülkemizde dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi toplanmaktadır. 2009 yılı verilerine göre toplanan her 100 birim verginin, yaklaşık 65 birimini dolaylı vergiler oluşturmaktadır. AB ülkelerinde ise durum tam tersi olup, yirmiye yakın ülkede dolaylı vergi payı %40'ın altındadır. Bu durum AB ülkelerinde mali güce göre vergilendirme ilkesine belli ölçüde riayet edildiğini, ülkemizde ise mali güç ilkesinin büyük ölçüde ihlal edildiğini göstermesi bakımından önemlidir. Mali güce göre vergilemenin sağlanabilmesi için dolaysız vergilerin vergi sistemi içindeki payının artırılması gerekmektedir.

ÖTVK'nin I sayılı listede olduğu gibi sadece spesifik esaslı olması ile gelir dağılımı olumsuz yönde etkilenmekte, III sayılı listede olduğu gibi nispi vergi olarak hesaplanan ÖTV'nin maktu vergi tutarından az olmaması şartının konulması durumu ile ucuz mal ile pahalı maldan aynı miktarda vergi alınması sonucu doğmakta, böylece de mali güç ilkesi göz ardı edilmiş olmaktadır. ÖTVK'nin II sayılı listesinde motor silindir hacmine göre farklılaştırılmış vergi uygulanması ile mali güç ilkesi dikkate alınmış olmaktadır. IV sayılı listede ise lüks kabul edilebilecek mamullere %20 olarak uygulanan ÖTV'nin, mali güç ilkesine belli ölçülerde uygun olduğu; beyaz eşya türlerine uygulanan %6,7'lik ÖTV'nin ise mali güç ilkesine aykırılık teşkil ettiği söylenebilir.

ÖTVK'ye ekli I sayılı listede yer alan petrol ve türevleri ve II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar için uygulanan ÖTV'nin faydalanma ilkesi gözetildiği söylenebilir. Örneğin; karayollarından motorlu taşıt kullanarak yararlananlar, hem yolları yıpratmakta hem de araçlarının egzozlarından çevreye ve insan sağlığına zararlı gazlar salınmakta, bunun karşılığı olarak ÖTV ödemektedirler. Faydalananların ÖTV ödemesi ile kaynak dağılımında sağlanacak etkinliğe paralel olarak mali güce göre de vergilendirme belli ölçüde sağlanmış olmaktadır. Ancak I ve II sayılı listede bazı sorunlarda mevcuttur. Petrol ürünlerinin üzerindeki aşırı vergi dolayısıyla pahalı olması, petrolün ara malı olarak kullanıldığı sanayi ürünlerinin fiyatlarını da artırarak maliyet enflasyonuna yol açmaktadır. Bu durumun adil vergilendirmeye aykırı olduğu söylenebilir. Petrol ürünlerine ilişkin ÖTV uygulamasında KDV matrahına ÖTV'nin eklenmesi sonucu ortaya çıkan vergi piramitleşmesi de vergi adaleti açısından eleştirilebilir. Bundan dolayı KDV matrahına ÖTV'nin eklenmesi uygulamasının sona

ermesi yararlı olabilir. Akaryakıt üzerindeki ağır vergi yükünün ortadan kalkmasıyla kaçak akaryakıt faaliyetleri belirli ölçüde kısılacaktır. Ayrıca, ülkemizde akaryakıttan alınan ÖTV'nin kullanım alanı esas alınarak farklılaştırılması, yani imalat sürecinde kullanılan akaryakıt için daha düşük oranlı, buna mukabil kişisel kullanım için de daha yüksek oranlı ÖTV uygulanması yararlı olabilir. Tabiatıyla aynı ürün için farklı oranlarda ÖTV'nin söz konusu olması, farklı oran uygulamasının suiistimal edilmesine yol açabilir. Bunun önüne geçilebilmesi için uygun cezai müeyyidelerin de ÖTV mevzuatına entegre edilmesi sağlanmalıdır. II sayılı listedeki motorlu taşıtların üzerindeki ağır vergi yükünün de kademeli olarak hafifletilmesi gerekmektedir. Vergi oranlarındaki indirim, 2009 yılındaki krizden çıkış çabaları kapsamında yapılan ÖTV indiriminde olduğu gibi, topyekun motorlu taşıtlar piyasasını müspet anlamda etkileyeceği gibi, mali gücü düşük kesimin de piyasada yer alması sağlanacaktır.

ÖTVK'ye ekli III sayılı listede yer alan alkollü içecekler ve tütün mamulleri ile kolalı gazozların vergilendirilmesindeki esas amaç, taşıdıkları negatif dışsallıklar nedeniyle tüketimlerinin kısıtlanmasıdır. Ancak, alışkanlık yapıcı bu maddeler, kişilerin gelir düzeyinin artışıyla doğru orantılı bir artış seyri izlememekte; orta ve alt gelir grubunda yer alan vergi yüklenicileri, söz konusu maddeleri daha fazla tüketmekte ve böylece de daha şiddetli bir vergi tazyikine maruz kalmaktadırlar. Bu durum özel tüketim vergilerini tersine artan oranlı hale getirmektedir ki, bu da mali güç ilkesine aykırı durum teşkil etmektedir. Ancak, III sayılı listedeki mevcut olumsuzlukların giderilmesi için alışkanlık verici maddelerden alınan ÖTV'nin indirilmesi kesinlikle rasyonel bir tutum olmayacaktır. Kamu otoritesince, fazla vergi alarak alışkanlık verici madde kullanımını azaltılmıyorsa, söz konusu maddeleri kullanan mükelleflerin 4207 Sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun uygulamalarında olduğu gibi maddeyi kullanım alanları daraltılmalı ya da söz konusu maddelere bağımlılığın bertaraf edilmesini sağlayacak Rehabilitasyon Hizmetleri'ne ağırlık verilmelidir. Ayrıca, sırf içerisinde kafein ihtiva etmesi münasebetiyle III sayılı listede yer alan kolalı içeceklerden alınan ÖTV'nin de kaldırılması gerekmektedir. III sayılı listede yer alan tütün mamullerine uygulanan asgari maktu vergi tutarları zaman zaman düşük fiyatlı sigaralar aleyhinde sonuçlar doğurabilmekte, yani dar gelirli kesimin kullandığı ucuz sigara ile pahalı sigaradan aynı miktarda ÖTV alınmasına neden olabilmektedir. Bu sakıncayı tamamen gidermek için asgari vergi tutarlarını

kaldırmak rasyonel bir tavır gibi görünse de, asgari vergi tutarları sayesinde elde edilen ekstra ÖTV gelirinin yine Rehabilitasyon Hizmetleri'ne kanalize edilmesi daha uygun olacaktır.

ÖTVK'ye ekli IV sayılı listede yer alan; buzdolapları, çamaşır makineleri, bulaşık makineleri, radyolar gibi dayanıklı tüketim eşyalarına ÖTV uygulanması ile; toplumun orta ve alt gelir kesiminde yer alan vergi yüklenicileri aleyhine bir durum söz konusu olmakta, böylece mali güce göre vergileme ilkesinden uzaklaşmakta ve gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır. Çünkü, IV sayılı listede yer alan dayanıklı tüketim eşyalarının günümüzde lüks statüde ele alınarak üzerine ÖTV konması rasyonellikten uzak bir yaklaşımdır. IV sayılı listede yer alan havyar, perma müstahzarları, saç spreyleri, postlar, kürkler, kristal bardaklar, inciler, elmaslar, kıymetli taşlar, manikür ve pedikür takım ve aletleri, telsiz telefon cihazları, klimalar, silahlar, kameralar ve deodorantlar gibi lüks malların vergilendirilmesinin ise mali güç ilkesine uygun olduğu söylenebilir. IV sayılı listeyi mali güç ilkesine daha da yaklaştırmak için, günümüzde artık lüks tüketim mallarından zorunlu tüketim malı haline gelen beyaz eşya türlerinin IV sayılı liste muhteviyatından çıkarılması gerekmektedir.

Nihayetinde, ÖTV uygulamalarında mali güç ilkesine daha da yaklaşmak bakımından yukarıda belirtilen çözüm önerilerine ilave olarak; etkinliğini daha iyi okuyabilme gereğine binaen öncelikle ücret kazancı elde eden, daha sonraki süreçte mali gücü düşük olan bütün vergi mükelleflerini sisteme dahil eden "asgari özel tüketim indirimi" şeklinde bir düzenleme yapılması ile vergi adaletini gözeten bir ÖTV yapısının inşa edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- AGUN, Güldeniz (2000), *Günümüzde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri ve Kuramsal Bir Yaklaşım*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- AKDOĞAN Abdurrahman (2001), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1980), *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 7. Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (2004), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (2006), *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 11.Baskı, Ankara.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, 3.Baskı, İstanbul.
- AKSOY, Şerafettin (1998), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitapevi, 3.Baskı, İstanbul.
- AKTAN C. C., Ö. Saraç, D. Dinleyici (2005), “Osmanlı Vergi Sistemi ve Anayasal İktisat Perspektifinden Bir Değerlendirme”,
http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/anayasal-perspek-osmanli.pdf, E.T. 15.10.2009.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (1991), “Vergi ve Hukuk”, *Bilanço Dergisi*, Sayı 3, Ankara, Kasım, s.13-15.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz (2003), *Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları: Vergilemenin Yasallığı ve Vergilemede Adalet İlkesi*, Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt:III, İstanbul.
- ALTIOK, Seçkin (2007), *Avrupa Birliği İle İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi*

Uygulamasý Ve Türkiye Örneđi, Basılmamý Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ARSLAN, Mehmet (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Nobel Yayın Dağıtım, 3. Baskı, Ankara.

ASLAN, Mehmet (2005), *Dolaylı Vergiler Ve Türkiye'nin AB'ye Giriş Sürecinde Dolaylı Vergileri Uyumlaştırma Çalışmaları*, Basılmamý Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ATAÇ, Beyhan (1999), *Maliye Politikası*, Anadolu Üniversitesi Vakfı Yayınları, 5. Baskı, Eskişehir.

ATEŞ, Leyla (2006), *Vergilendirmede Eşitlik*, Basılmamý Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

AYDIN, F. (2002), "ÖTV'nin Etkileri ve AB Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, s.31.

AYDIN, Selda (1999), "Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 128, Mayıs, s.12-31.

AYDIN, Selda (2000), "Katma Değer Vergisi Açısından Türkiye ve Avrupa Birliği Mevzuatının Karşılaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 136, Ocak, s.16.

AYGÜL, Emrah (2003), "IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin Ötv Kanunu Uygulamaları" http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_iv_sayili.htm, E.T. 12.03.2010.

AYHAN, Emin Haluk (1983), *Katma Değer Vergisi ve Uygulanması Halinde Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Döneminde Finansman Etkisi*, DPT Uzmanlık Tezi, Yıllık Programlar ve Finansman Dairesi, Ankara.

BAŞ, Ali (1996), "Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları", *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 24, s.19-20.

BAŞARAN, Funda (2000), "Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu Mudur?", *Marmara Üniversitesi*

Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, Yayın No 13, İstanbul.

BAŞARAN, Murat (2002), “Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergilendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, s.68.

BATI, M.Murat (2007), *KPSS A Grubu Maliye*, Tekağaç Eylül Yayınları, Ankara.

BATIREL, Ömer Faruk (1979), *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, 2.Baskı, İstanbul.

BATIREL, Ömer Faruk (2002), “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 253, Eylül, s.4-7.

BATIREL, Ömer Faruk (2007), *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, T.C İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, Yayın No 24, İstanbul.

BATIREL, Ömer Faruk ve Adnan Tezel (1976), *Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar*, M.Ü.Yayınları, İstanbul.

BEKTAŞ, Erol (2002), “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 252, Ağustos, s.28.

BİLİCİ Nurettin (2004), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri, Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme*, Seçkin Yayıncılık, 1.baskı, Ankara.

BİLİCİ, Nurettin (2005), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Kitapevi, 2.Baskı, Ankara.

BOZKIR, Müjdat (2000), “AB Adaylığı ve Özel Tüketim Vergisi,” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 137, Yıl 19, Şubat, s.84-85.

BOZKURT, Hasan (2007), “Gelir Dağılımındaki Bozulma Ve Çözüm Önerileri”, <http://www.vergiofisi.com/makaleler/gelirdagilimi.htm>, E.T. 26.03.2010.

BOZKURT, Hüseyin (2006), “Vergi Adaleti Neden Sağlanamıyor?”,

http://www.muhasabenet.net/makale_huseyin_bozkurt_vergide%20adalet.html,
E.T. 28.03.2010.

BUDAK, Tamer (2006) , *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*,
Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

BULUTOĞLU, Kenan (2004), *Kamu Ekonomisine Giriş*, Batı Türkeli Yayıncılık, 8.
Baskı, İstanbul.

BULUTOĞLU, Kenan (2008), *Kamu Ekonomisine Giriş*, Maliye ve Hukuk Yayınları,
Ankara.

BÜYÜKBALKAN, Uğur (2002), “Özel Tüketim Vergisi Kanunu 4760”, *Mali
Müşavirler Odası Yayını*, Ankara, s.3-4.

CAN, Engin (2003), *Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri(Avrupa Birliği
Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)*, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

CEYHAN, Murat (2006), “Özel Tüketim Vergisi Hakkında Özellikli Konular ve
Muhasebe Kayıtları”,
http://www.alomaliye.com/mayis_06/murat_ceyhan_otv.htm, E.T. 23.02.2010.

COŞKUN, Neslihan (1998), *Dolaylı Vergilerin Avrupa Birliği'ne Uyumlaştırılması
Açısından Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması*, Basılmamış Yüksek
Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇAKIROĞLU, Tülay (2005), *Özel Tüketim Vergisi Ve Ekonomik Etkileri*, Basılmamış
Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÇAPAR, Mustafa (2004), “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması”, *Sayıştay
Dergisi*, Sayı 52, Ocak- Mart, s.121-134.
<http://sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52m6.pdf>, E.T. 22.02.2010.

DİKBAŞ, Kadir (2009), “ÖTV indirimi”, *Zaman*,

<http://www.zaman.com.tr/yazar.do?yazino=897313>, E.T. 18.11.2009.

DİNLER, Zeynel (2006), *Mikro Ekonomi*, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.

DOĞAN, Uğur (2002), “100 Soruda ÖTV”, *Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek*, Ağustos, Sayı 167, s.11.

DOĞAN, Uğur (2003), “Özel Tüketim Vergisi”, *Vergi Sorunları, Gelirler Kontrolörleri Yayını*, Sayı 174, Mart, s.21-23.

DOĞRUSÖZ, A.Bumin (2002), “Serbest Bölgelerin Vergisel Sonuçları”, *Dünya*, <http://www.webtirix.org/abone/detay.php?id=519&refer=3>, E.T. 31.03.2010.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin (2008), “Türk Vergi Sistemi’ne Anayasal İrdeleme”, http://www.kobifinans.com.tr/tr/bilgi_merkezi/0215/14653/3, E.T. 15.10.2009.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (1995), *Türkiye – AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları*, Özel İhtisas Komisyonları Vergilendirme Alt Komisyonu, Cilt 2, Ankara.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2007), Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007–2013), Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik685.pdf>, E.T. 18.04.2010.

DURMUŞ, Mustafa (2002), “ÖTV Çıkarken”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 114, Yıl 10, Haziran, s.232.

EDİZDOĞAN, Nihat (1981). *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa Üniversitesi Basımevi, B.İ.T.İ.A İşletme Fakültesi Yayın No:6, Bursa.

EDİZDOĞAN, Nihat (1991), *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, 2.Baskı, Bursa.

EDİZDOĞAN, Nihat (1998), *Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Ekin Kitabevi, 4.Baskı, Bursa.

EDİZDOĞAN, Nihat (2004), *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, 8. Baskı, Bursa.

- EKER, Aytaç (1998), *Kamu Maliyesi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- EKER, Aytaç (2007), *Kamu Maliyesi*, Birleşik Yayınları, İzmir.
- ER S., V.Y. Akın, İ.Özcan (2007), “Vergide Müteselsil Sorumluluk Ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar”, <http://www.muhasabenet.net/07vergide%20muteselsil%20sorumluluk.doc>, E.T. 14.03.2010.
- ERDEM M. , D. Şenyüz, İ. Tatlıoğlu (2003), *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ERDOĞAN, Öner (2001), *Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Maliye Bakanlığı A.A.P.K. Yayını, Ankara.
- ERGİNAY, Akif (1976), *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- ERGİNAY, Akif (1994), *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara.
- ERKAN, Mehmet (2002), “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: Özel Tüketim Vergisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 251, Temmuz, s.69.
- GENÇYÜREK, Levent (2008), “Engellilere Ait Taşıtların Satışında ÖTV Sorunu ve Çözümü”, http://www.alomaliye.com/2008/levent_gencyurek_engellilere.htm, E.T. 17.04.2010.
- GENÇYÜREK, Levent(2004), “Serbest Bölgeler Gerçeği Ve Vergilendirme”, http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_serbest_bolgeler.htm, E.T. 01.04.2010.
- GERÇEK, Adnan (2005), “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı:Ötv Açısından Bir İnceleme”, <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/001/>, E.T. 01.04.2010.
- GEZGİN, Burhan (2003), “Özel Tüketim Vergisinde İhracat İstisnasının Yolcu Beraberi Eşya ve Bavul Ticareti Kapsamında Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 261, Ocak, s.66-67.

GÖKBUNAR, Ali Rıza (1998), “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi*, Sayı 4, s.10.

GÖKBUNAR, Ali Rıza (2006), “Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme”, s. 12,
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar- vergileme-ilkeleri.pdf, E.T. 12.03.2010.

HOROZ, Yeşim (2006), *İhracata Yönelik Vergi Teşvikleri Ve Türkiye Uygulaması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf (a), E.T. 15.04.2010.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf (b), E.T. 15.04.2010.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf (c),
E.T. 18.04.2010.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.htm (d), E.T. 23.04.2010.

<http://ekonomi.haber.pro/haber-OTV-indirimi-ithal-araclar-20738.html>, E.T.01.10.2009.

<http://tr.wikipedia.org/wiki/Antrepo>, E.T. 30.03.2010.

http://www.abgs.gov.tr/files/UlusalProgram/UlusalProgram_2003/Tr/pdf/IV-10.pdf,
E.T. 22.03.2010.

http://www.alomaliye.com/3065_sayili_kanun_kdv.htm, E.T. 11.02.2010.

<http://www.bugun.com.tr/haber-detay/82598-ikinci-el-otoda-hareket-basladi-haberi.aspx>, 04.11.2009.

<http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>, E.T. 25.09.2009.

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_orani_vergi_tarifesi.html,

E.T. 15.04.2010.

[http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/toplumuaamele-
vergileri](http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/toplumuaamele-
vergileri), E.T. 25.09.2009.

<http://www.gazeteler.cn/vergi-indirimi-bitti-otomotiv-sektoru-daraldi.html>,

E.T. 02.10.2009.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm (c), E.T. 15.04.2010.

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> (b), E.T. 20.03.2010.

[http://www.haber7.com/haber/20090610/KDV-ve-OTV-indirimi-analizleri-
aciklandi.php](http://www.haber7.com/haber/20090610/KDV-ve-OTV-indirimi-analizleri-
aciklandi.php), E.T. 02.10.2009.

<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/11877551.asp>, E.T. 01.10.2009.

<http://www.itusozluk.com/goster.php/antrepo+rejimi>, E.T. 30.03.2010.

[http://www.kamudan.com/Haber/otv-zamm%C4%B1na-kars%C4%B1-
dan%C4%B1stayda-dava-act%C4%B1k/156453/](http://www.kamudan.com/Haber/otv-zamm%C4%B1na-kars%C4%B1-
dan%C4%B1stayda-dava-act%C4%B1k/156453/), E.T. 23.03.2010.

http://www.maliye-abdid.gov.tr/html/ab_turkiye/dokuman/inceleme.pdf,

E.T. 10.04.2010

http://www.nedirnedemek.org/akaryak%C4%B1t_fiyat_istikrar_fonu_nedir,

E.T. 30.02.2010

<http://www.stgm.org.tr/stkhaberdetay.php?detid=2426>, E.T. 15.04.2010.

<http://www.tarafsizhaber.com/haber-Indirim-bitti-satislar-dustu-330305/>, 04.11.2009.

<http://www.tutuneksper.org.tr/yayin/bulten/bulten77/otv.htm>, E.T. 11.04.2010.

<http://www.yeniasya.com.tr/2005/05/07/ekonomi/butun.htm>, E.T. 10.01.2010.

HUD (Hesap Uzmanları Derneği), (2002), *Tüm Yönleri ile Özel Tüketim Vergisi, Örnekler ve Açıklamalar*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

- ILIAZ, Ntilek (2006), *Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması Ve Türkiye*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- JAMALİ, Tarık (2005), “Kırleten Öder Prensibi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 290, Ekim, s. 155.
- KANETİ, Selim (1986), *Vergi Hukuku*, İ.Ü. Yayını, İstanbul.
- KARABACAK, Hakan (2005), “AB ile Türkiye ÖTV Sistemlerinin Karşılaştırılması ve AB’de Otomobil, Beyaz Eşya ve Koladan ÖTV Alınmadığı”, *Yaklaşım Dergisi*, Yaklaşım Yayınları, Sayı 154, s.197.
- KARABACAK, Hakan (2006), “Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatımızın Karşılaştırılması – II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, T.C Maliye Hesap Uzmanları Yayını, Sayı 297, Mayıs, s.124.
- KARAKOÇ, Güven (2003), “Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 64, Yıl 11, s. 109.
- KIRBAŞ, Sadık (1984), *Vergi Hukuku*,. Gazi Üniversitesi Yayınları No:37, İ.İ.B.F Yayın No:25, Ankara.
- KIRBAŞ, Sadık (2006), *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KIZILOT Ş., C. Kılıç, O. Müderrisoğlu (2006), “AB Yolunda Mali Dünyamız ”, http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=81, E.T. 12.03.2010.
- KIZILOT, Şükrü (2004), “Ne Olacak Bu Otomobil Vergileri”’, <http://hurarsiv.hurriyet.com.tr/goster/haber.aspx?id=235423>, E.T. 12.04.2010.
- KIZILOT, Şükrü (2007), “Alkollü İçki, Otomotiv ve İletişim Sektöründe Vergileme Sorunları”, *TİSK Yayınları*, Eylül, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=1860&id=91, E.T. 17.04.2010.
- KULU, Bahattin (2002), “Özel Tüketim Vergisine Geçilirken, AB ÖTV Uygulamasından Nasıl Yararlanılmalıdır?”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 10, Sayı 112, Nisan s.25.

- KUMRULU, Ahmet (1981), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”,
AÜHF Dergisi, C.XXXIV, Ankara, Sayı 1-4, s.147-162.
- KÜKRER, A. Sami (1990), “*Vergilemede ‘Mali Güç’ ve ‘Ödeme Gücü’ Kavramı*”,
Prof. Dr. İlhan Cemalcılar Hatırasına Armağan, Eskişehir.
- LANG, Joachim (1998), “*Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri*”, Çev., Funda Başaran
XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, “Anayasal Mali Düzen”, M.Ü. Maliye
Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No 12, 14–16 Mayıs, Bodrum/Muğla.
- LYONS, Susan M. (1992), *International Tax Glossary*, IBFD Publications, Second Ed.,
Amsterdam.
- MERCAN, Saygın (2006), *Vergi Adaleti Ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti
Açısından Değerlendirilmesi*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- MUTLU, Ayşegül (2002), “Özel Tüketim Vergisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 115,
Temmuz, s. 46-52.
- NADAROĞLU, Halil (1996), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- NADAROĞLU, Halil (1999), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayın, İstanbul.
- NEMLİ, Arif (1990), *Kamu Maliyesine Giriş*, Filiz Kitabevi, 3.Baskı, İstanbul.
- NOHUT Mürüfet (2002), “Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde
Uygulanma Biçimi ve Bu Anlamda Meydana Gelen Son Gelişmeler-II”,
Yaklaşım Dergisi, Sayı 114, Haziran, s.197-201.
- OKTAR, Kemal (2002), *Özel Tüketim Vergisi Rehberi*,. TÜRMOB Yayınları 186,
Sirküler Rapor Serisi, Seri no:2002–9, Ankara.
- OKTAR, Kemal ve Abdullah Tolu (2003), “Binek Otomobillerine Dönüştürülen
Taşıtlarda ÖTV ve KDV Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 126, Haziran,

s.271-273.

ÖNCEL M., A. Kumrulu, N. Çağan (2006), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNCEL M., A. Kumrulu, N. Çağan (2004), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.

ÖNCEL, Mualla (1967), *Gider Vergileri*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara.

ÖNDER, İzzettin (2002), “Özel Tüketim Vergisi”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı 111, Mart, s.8-10.

ÖNER, Erdoğan (1986), *Kamu Maliyesi I*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Kurulu, Yayın No: 1986/282, Ankara.

ÖNOL, Gürcan (1997), *Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Vergi Sistemine Uyumu Sorunu*, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: 2482, Ankara.

ÖTVK Bakanlar Kurulu Kararları, Genel Tebliği, Genel Yazıları, Sirküleri, Özelgeleri, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (a), E.T. 19.04.2010.

ÖTVK Gerekçesi (2002), TBMM Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı Ve Plan Ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988). <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> (a), E.T. 18.03.2010.

ÖZBUDUN, Ergun (2005), *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara.

ÖZFİDAN, Hasan Yaşar (2004), “Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?”, <http://www.ekonomikcozum.com/koseyaz/kosehas/ulkemizde-vergi-adaleti-nasil-saglanir.htm>, E.T. 17.10.2009.

ÖZKARA, Mehmet (2004), *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 1595/844, Eskişehir.

ÖZTÜRK, Kazım (1966), *Türkiye Cumhuriyeti Anayasası*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Cilt II, Ankara.

PEHLİVAN, Osman (2002), *Kamu Maliyesi*, Derya Kitabevi, Trabzon.

PEHLİVAN, Osman (2007), *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon.

RAKICI Cemil (2005), “Gelir Dağılımı ve Vergi Gelirleri İlişkisi Üzerine Bir Değerlendirme”, *Finans-Politik ve Ekonomik Yorumlar*, Yıl 42, Sayı 494, Mayıs, s.74.

RG (Resmi Gazete), 21.11.2003, Sayı 25296.

SABAN, Nihal (2003), *Vergi Hukuku Genel Kısım*, Der Yayınları, İstanbul.

SABAN, Nihal (2004), *Vergi Hukuku Özel Kısım*, Der Yayınları, İstanbul.

SABAN, Nihal (2005), *Vergi Hukuku*, Der Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.

SARAÇOĞLU, Fatih ve Haydar Ejder (2003), “Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları” *Maliye Seçme Yazıları*, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.’ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi Ankara.

SEVİĞ, Veysi (2006), “Özel Tüketim Vergisinde İmalata Yönelik Tecil ve Terkin”, http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=10&id=1206, E.T. 03.04.2010.

SUÇİÇEK Mahmut (2009), “Ekonomik Paket Devrede”, http://www.muhasabenet.net/makale_mahmut%20sucicekekonomik%20paket%20devrede.html, E.T. 01.10.2009.

SUÇİÇEK, Mahmut (2010), “2010 Yılı Vergi Artışları”, http://muhasabenet.net/makale_mahmut%20sucicek%202010%20yili%20vergi%20artislari.html, 10.04.2010.

SUSAM, Mustafa (2004), *Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk Özel Tüketim Vergilerinin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ŞENYÜZ, Doğan (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa.

ŞENYÜZ, Doğan (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

T.C. Anayasası

TEKİN, Fazıl (1978), “Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması”,
Anadolu Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Eskişehir, s.31.

TEKİR, Sabri (1993), *Vergi Teorisi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

TEZİÇ, Erdoğan (2005), *Anayasa Hukuku*, Beta Yayınları, İstanbul.

TOBB (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği), (2002a), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Avrupa
Birliği Genel Müdürlüğü, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, 5. Baskı, Ankara.

TOBB (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği), (2002b), *Türk Vergi Sistemi Sorunlar
Çözüm Önerileri*, Sayı 50, Ankara, s.460.

TOKATLIOĞLU, Nircan Yıldız (2004), *Avrupa Birliği'nde Maliye Politikası ve
Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Alfa Yayınları, İstanbul.

TOSUNER, Mehmet ve Zeynep Arıkan (2001), *Vergi Usul Hukuku*, İlkem Ofset, İzmir.

TUNCER, Selahattin (2003), *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları,
Ankara.

TURHAN Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

TURHAN, Salih (1998), *Vergi teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 6. baskı, İstanbul.

TÜRK, İsmail (1999), *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.

TÜRK, İsmail (2001), *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi Yayınları, 14.Baskı, Ankara.

TÜRK, İsmail (2005), *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, 5.Baskı, Ankara.

ULUATAM, Özhan (1988), *Kamu Maliyesi*, Teori Yayınları, Ankara.

ULUATAM, Özhan (2001), *Kamu Maliyesi*, İmaj Yayınevi, 7.Baskı, Ankara.

ULUSOY, Ahmet (2007), *Maliye Politikası*, Üçyol Kitabevi, Trabzon.

ULUTÜRK, Süleyman (2003), “Avrupa Birliği Vergi Politikası, Avrupa Birliği ve Türkiye”, Editörler: ERDEM M.S. ve S.M. Aykın , Akdeniz Üniversitesi Akdeniz Ülkeleri Ekonomik Araştırmalar Merkezi, Ezgi Kitabevi, 1. baskı, s.131.

UYVAL, Mustafa (2009), “Vergi indirimleri ve Etki Analizi (2)”,
http://www.dunyagazetesi.com.tr/vergi-indirimleri-ve-etki-analizi-2-mustafa-uyval_51_63247_yazar.html, E.T. 07.10.2009.

ÜLGEN Soner (2001), “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:237, Mayıs, s.104-114.

ÜLGEN, Soner (2002), “Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 116, Ağustos, s.114.

ÜZELTÜRK, Hakan (2002), “Özel Tüketim Vergileri Bitmeyen Tepki”, “Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumı”, *17.Maliye Sempozyumu*, TÜRMÖB Yayınları, Sayı 185, 22-25 Mayıs, Fethiye/Muğla.

VARCAN, Nezih (1997), “Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)”, *Anadolu Üniversitesi Yayınları, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yay.*, No 238/43, s. 33-34.

YALÇIN, Ayhan (1986), *Türkiye Cumhuriyeti 1924-1961-1982 Anayasaları*, 2.Baskı, Geçit Kitabevi, İstanbul.

YILMAZ, Güneş, (2004), “Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir”, *Vergi Sorunları*, Sayı 185, Şubat, s.144-151.

1318 Sayılı Finansman Kanunu

2002/10/EEC,<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32002L0010:en:HTML>, E.T. 22.03.2010.

2003/96/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN: PDF>, E.T. 18.04.2010.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

2872 Sayılı Çevre Kanunu

2985 Sayılı Toplu Konut Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu (Mülga)

3238 Sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığının Kurulması ve 11 Temmuz 1939 Tarih ve 3670 Sayılı Milli Piyango Teşkiline Dair Kanunun İki Maddesi İle 23 Ekim 1984 Tarih Ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Bir Maddesinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

3289 Sayılı Gençlik Ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun

3418 Sayılı Eğitim, Gençlik, Spor Ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası İle 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanun

3480 Sayılı Maluller İle Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün Ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun

4306 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu, Millî Eğitim Temel Kanunu, Çıracılık Ve Meslek Eğitimi Kanunu, Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilât Ve Görevleri Hakkında Kanun İle 24/03/1988 Tarihli Ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Ve Bazı Kâğıt Ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hk. Kanun

4306 Sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu, Millî Eğitim Temel Kanunu, Çıracılık Ve

Meslek Eğitimi Kanunu, Millî Eğitim Bakanlığının Teşkilât Ve Görevleri
Hakkında Kanun İle 24/03/1988 Tarihli Ve 3418 Sayılı Kanunda Değişiklik
Yapılması Ve Bazı Kâğıt Ve İşlemlerden Eğitime Katkı Payı Alınması Hk. Kanun

4342 Sayılı Mera Kanunu

4458 Sayılı Gümrük Kanunu

4481 Sayılı 17.8.1999 ve 12.11.1999 Tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında
Meydana Gelen Depremin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla
Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması
Hakkında Kanun

4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun

4733 Sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri
Hakkında Kanun

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

92/12/EEC, 77/388/EEC, 92/79/EEC, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>,
E.T. 10.04.2010.

95/59/EEC, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31995L0059:EN:HTML>, E.T. 13.03.2010.

EKLER

EK1: I SAYILI LİSTE

(A) CETVELİ

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	31.12.2009 Vergi Tutarı (TL)	Birimi
2710.11.11.00.00	(Hafif yağlar ve müstahzarları) Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar (Yalnız nafta)	0	Kilogram
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	0	Litre
2710.11.41.00.00	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) Oktanı (RON) 95'ten az olanlar (Kurşunsuz normal benzin)	1,8500	Litre
2710.11.45.00.11	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Kurşunsuz benzin 95 oktan	1,8915	Litre
2710.11.45.00.12	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Katkılı Kurşunsuz benzin 95 oktan	1,8915	Litre
2710.11.45.00.19	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Diğerleri	1,8915	Litre
2710.11.49.00.11	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar) Kurşunsuz benzin 98 oktan	2,0135	Litre
2710.11.49.00.19	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar) Diğerleri	2,0135	Litre
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		

2710.11.51.00.00	Oktan (RON) 98'den az olanlar (Kurşunlu normal benzin) (Kurşunlu süper benzin)	1,8800	Litre
2710.11.59.00.00	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler) Oktan (RON) 98 veya daha fazla olanlar (Kurşunlu süper benzin)	1,8800	Litre
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	0	Litre
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	0	Litre
2710.19.41.00.11	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler) Motorin	1,3045	Litre
2710.19.41.00.18	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler) Diğerleri	1,3045	Litre
2710.19.45.00.11	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler) Motorin	1,2345	Litre
2710.19.45.00.12	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler) Kırsal Motorin	1,2345	Litre
2710.19.45.00.18	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler) Diğerleri	1,2345	Litre
2710.19.49.00.11	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) Motorin	1,2345	Litre
2710.19.49.00.13	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) Deniz motorini (DMX)	1,2345	Litre
2710.19.49.00.14	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) Deniz motorini (DMA)	1,2345	Litre
2710.19.49.00.15	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) Deniz motorini (DMB)	1,2345	Litre
2710.19.49.00.16	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler) Deniz motorini (DMC)	1,2345	Litre
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		

2710.19.49.00.19	Diğerleri (Fuel oiller)	1,2345	Litre
2710.19.61.00.11	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler) Fuel oil 3	0,2370	Kilogram
2710.19.61.00.19	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler) Diğerleri	0,2370	Kilogram
2710.19.63.00.11	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler) Fuel oil 4 (Kalorifer yakıtı)	0,4760	Kilogram
2710.19.63.00.19	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler) Diğerleri	0,4760	Kilogram
2710.19.65.00.11	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler) Fuel oil 5	0,2240	Kilogram
2710.19.65.00.19	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler) Diğerleri	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.11	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Fuel oil 6	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.12	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMA-30)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.13	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMB-30)	0,2240	Kilogram
	(Fuel oiller)		

2710.19.69.00.14	(Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMD-80)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.15	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RME-180)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.16	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMF-180)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.17	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMG-380)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.18	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMH-380)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.21	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMK-380)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.22	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMH-700)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.23	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Denizcilik yakıtı (RMK-700)	0,2240	Kilogram
2710.19.69.00.99	(Fuel oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler) Diğerleri	0,2240	Kilogram
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar (2711.11.00.00.00; 2711.12; 2711.13; 2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç)	0	Kilogram
	(Sıvılaştırılmış)		

2711.11.00.00.00	Doğal gaz Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar Diğerleri	0,6964 0,0230	Standart M ³ Standart M ³
2711.12	(Sıvılaştırılmış) Propan	1,2100	Kilogram
2711.13	(Sıvılaştırılmış) Bütan	1,2100	Kilogram
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz) Diğerleri	1,2780 1,2100	Kilogram Kilogram
2711.21.00.00.00	(Gaz halinde) Doğal gaz Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar Diğerleri	0,6964 0,0230	Standart M ³ Standart M ³
2711.29.00.00.11	(Gaz halinde) Propan	1,2100	Kilogram
2711.29.00.00.12	(Gaz halinde) Bütan	1,2100	Kilogram
2713.11.00.00.00	(Petrol koku) Kalsine edilmemiş	0	Kilogram
2713.12.00.00.00	(Petrol koku) Kalsine edilmiş	0	Kilogram
2713.20.00.00.19	(Petrol bitümeni) Diğerleri	0	Kilogram
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları (28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)	0	Kilogram
3824.90.97.90.54	Oto Biodizel	0,9100	Litre
3824.90.97.90.55	Yakıt Biodizel	0,9100	Litre

(B) CETVELİ

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Tutarı (TL)	Birimi
2707.10	Benzol (Benzen)	2,0135	Kilogram
2707.20	Toluol (Toluen)	2,0135	Kilogram
2707.50.90.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	2,0135	Kilogram
2710.11.21.00.00	White spirit	2,0135	Kilogram
2710.11.25.00.00	Diğerleri	2,0135	Kilogram
2710.11.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler) (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2710.11.90.00.19	Diğerleri (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2710.19.29.00.00	Diğerleri (Petrol eteri)	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.11	Hekzan	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.12	Heptan	2,0135	Kilogram
2901.10.00.90.13	Pentan	2,0135	Kilogram
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	2,0135	Kilogram
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	2,0135	Kilogram
2909.19.90.00.13	Metil tersiyer bütil eter (MTBE)	2,0135	Kilogram
3811.21.00.10.00	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler) Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram
3811.29.00.10.00	(Petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içermeyenler) Mineral yağlar veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	2,0135	Kilogram
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		

3814.00.90	Diğerleri (Esası bütül asetat olanlar hariç)	0,0650	Kilogram
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	0,0650	Kilogram
2710.19.71.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	1,0560	Kilogram
2710.19.75.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) 2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	1,0560	Kilogram
2710.19.81.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları	1,0560	Kilogram
2710.19.83.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	1,0560	Kilogram
2710.19.85.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Beyaz yağlar, sıvı parafin	1,0560	Kilogram
2710.19.87.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Dişli yağları ve redüktör yağları	1,0560	Kilogram
2710.19.91.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	1,0560	Kilogram
2710.19.93.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	1,0560	Kilogram
2710.19.99.00.25	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Diğer madeni yağlar	1,0560	Kilogram
2710.19.99.00.21	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Spindle oil	1,0560	Kilogram
2710.19.99.00.22	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Light neutral	1,0560	Kilogram
2710.19.99.00.23	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Heavy neutral	1,0560	Kilogram

2710.19.99.00.24	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Bright stock	1,0560	Kilogram
2710.19.99.00.98	(Yağlama yağları; diğer yağlar) Diğerleri (Yalnız baz yağlar)	1,0560	Kilogram
2710.19.25.00.11	Gazyağı	0,7605	Litre
2710.19.25.00.19	Diğerleri	0,7605	Litre
3403.11.00.00.00	(Yağlama müstahzarları) Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	0,3000	Kilogram
3403.19.10.00.00	(Yağlama müstahzarları) Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibarıyla %70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içerenler	0,3000	Kilogram
3403.19.91.00.00.	(Yağlama müstahzarları) Makine, cihaz ve taşıtların yağlanmasında kullanılan müstahzarlar	0,3000	Kilogram
3403.19.99.00.00	(Yağlama müstahzarları) Diğerleri	0,3000	Kilogram
3403.91.00.00.00	(Yağlama müstahzarları) Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar	0,3000	Kilogram
3403.99.10.00.00	(Yağlama müstahzarları) Makine, cihaz ve taşıtların yağlanmasında kullanılan müstahzarlar	0,3000	Kilogram
3403.99.90.00.00	(Yağlama müstahzarları) Diğerleri	0,3000	Kilogram

EK 2: II SAYILI LİSTE		
G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	1.10.2009
8701.20	Yarı römorkler için çekiciler	4
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dahil) motorlu taşıtlar	
	Otobüs	1
	Midibüs	4
	Minibüs	9
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımaya üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil)	
	[Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., (Para arabaları dahil), motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar.] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar, diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar) hariç]	
	-Yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi (Yolcu taşıma kapasitesi sürücü dâhil toplam yolcu sayısının 70 kilogramla çarpılması suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada koltuk olmasa dahi, koltuk montajı için bulunan sabit tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınır) istiap haddinin (bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dâhil toplam yük ağırlığı) % 50'sinin altında olan motorlu araçlardan (bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç)	
	İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm ³ 'ün altında olanlar	10
	İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2800 cm ³ 'ün altında olanlar	10
	-Motor silindir hacmi 3200 cm ³ 'ü geçmeyen sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanlar	10
	-Diğerleri	
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler	37
	Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler	60
	Motor Silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler,	84
8703.10.11.00.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar	6,7
8703.10.18.00.00	Diğerleri (Golf arabaları vb. taşıtlar)	6,7
87.04	Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar) -Azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olanlar (kapalı kasalı olmayanlardan motor silindir hacmi 3200 cm³'ü geçmeyenler hariç);	
	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler	10
	Motor silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçip 4000 cm ³ 'ü geçmeyenler	52
	Motor silindir hacmi 4000 cm ³ 'ü geçenler	75
	- Kapalı kasalı olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar	10
	-Diğerleri	4

87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (tamir araçları, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, tohum, gübre, zift, su ve benzerlerini saçan arabalar, atölye arabaları, radyoloji cihazları ile donatılmış arabalar gibi) [(Yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar)(İtfaiye taşıtları hariç)]	4
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları	4
87.11	Motosikletler (mopetler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç)	
	Motor silindir hacmi 250 cm ³ ü geçmeyenler	22
	Motor silindir hacmi 250 cm ³ ü geçenler	37
88.02	Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları[(Yalnız helikopterler ve uçaklar) (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)]	0,5
8901.10.10.00.11	18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olanlar)	6,7
8901.10.90.00.11	Yolcu ve gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)	6,7
89.03	Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (Şişirilebilir olanlar ile birim ağırlığı 100 kg.ı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar hariç)	8

EK 3: III SAYILI LİSTE

(A) CETVELİ

<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>	<u>Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL/Lt)</u>
2202.10.00.00.13.	Kolalı Gazozlar	25	
2203.00	Malttan üretilen biralar	63	0,35
22.04	Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (2204.10 köpüklü şaraplar ve 2204.30 diğer üzüm şıraları hariç)	0	1,95
2204.10	Köpüklü şaraplar	0	12,4
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	0	17
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 18 veya daha az olanlar	0	13,5
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	0	1,95
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	0	66
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol hariç)	0	66
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler [(2208.90.91; 2208.90.99) Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç, (2208.20, 2208.50, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)]	0	66
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	0	55
2208.50	Cin ve Geneva	0	44
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	0	44
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	66
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	66

2208.70	Likörler	0	60,5
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	0	66
2208.90.48.00.11	Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar)	0	39,6
2208.90.71.00.11	Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar)	0	39,6

(B) CETVELİ

<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>	<u>Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)</u>
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	30	0,1325
2402.20	Tütün içeren sigaralar	63	0,1325
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar)		
	-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	30	0,1325
	-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	63	0,1325
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin) (2403.10.10.00.19 ve 2403.10.90.00.19 hariç)	63	0,1325
2403.10.10.00.19	Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçmeyen ambalajlarda)	63	0,0342
2403.10.90.00.19	Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçen ambalajlarda)	63	0,0342
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	63	0,1325

EK 4: IV SAYILI LİSTE

<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler	20
3303.00	Parfümler ve tuvalet suları (3303.00.90.00.11 Kolonyalar hariç)	20
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (İlaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	20
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları	20
3305.30.00.00.00	Saç Spreyleri	20
3305.90	(Saç Losyonları, boyaları, vb.) Diğerleri	20
33.07	Tıraş öncesi, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri, kozmetik veya tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın)	20
	Tıraş sabunu, tıraş köpüğü ve tıraş kremi	6.7
4103.90.90.00.11	Diğer hayvanların yaş derileri (Koyun ve kuzuların yaş derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.12	Diğer hayvanların kuru derileri (Koyun ve kuzuların kuru derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.13	Diğer hayvanların pikle derileri (Koyun ve kuzuların pikle derileri hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
4103.90.90.00.19	Diğerleri (Koyun ve kuzu ile keçi ve oğlakların ham postları hariç) [Yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri]	20
43	Postlar, kürkler ve taklit kürkler; bunların mamulleri (Bu fasılda yer alan koyun, kuzu, keçi, oğlak ve sığırların (bufalo dahil) postları, kürkleri ve taklit kürkleri ile bunlardan mamul giyim eşyası, aksesuarları ve diğer eşya hariç)	20
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın)	20

(Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)

49.02	Gazeteler ve periyodik yayınlar (resimli olsun olmasın veya reklam içersin içermesin) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	20
7013.10.00.10.00	(Cam seramiğinden sofrta ve mutfak eşyası) Sofra ve mutfak işleri için olanlar	20
7013.22.10.00.00	(Kurşun kristalden ayaklı bardak) El imali olanlar	20
7013.22.90.00.00	(Kurşun kristalden ayaklı bardak) Makine imali olanlar	20
7013.33.11.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
7013.33.19.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Diğerleri	20
7013.33.91.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	20
7013.33.99.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Diğerleri	20
7013.41.10.00.00	(Kurşun kristalden sofrta ve mutfak eşyası) El imali olanlar (Bardak hariç)	20
7013.41.90.00.00	(Kurşun kristalden sofrta ve mutfak eşyası) Makine imali olanlar (Bardak hariç)	20
7013.91.10.00.00	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane ve ev tezyinatı ve benzeri işler için diğer cam eşya) El imali olanlar	20
7013.91.90.00.00	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane ve ev tezyinatı ve benzeri işler için diğer cam eşya) Makine imali olanlar	20
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (Sanayide kullanılanlar hariç)	20

71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın)(fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	20
	(Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar)	
7104.90.00.00.19	Diğerleri	20
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları (Sanayide kullanılanlar hariç)	20
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	20
8214.20.00.00.00	Manikür ve pedikür takım ve aletleri (tırnak törpüleri dahil)	20
	(Kaşık, çatal vb. takım halinde)	
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
	(Tek kaşık, çatal vb.)	
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	20
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertibatı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar dahil)	6,7
	[(Yalnız 8415.10.10.00.00 Tek bir gövde halinde (Self-contained); 8415.10.90.00.00 Ayrı elemanlı sistemler (split sistem); 8415.81.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite ve soğutma-ısıtma çevrimini tersine değiştiren bir valf içerenler) (ters çevrimli ısı pompaları); (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayanlar); 8415.82.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite içeren, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayan, pencere ve duvar tipi olmayan, motorlu taşıtlarda şahıslar için kullanılmayan klima cihazı); 8415.83.00.90.00 Diğerleri (Bir soğutucu ünite içermeyen, sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayan, pencere ve duvar tipi olmayan motorlu taşıtlarda şahıslar için kullanılmayan klima cihazı)]	
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (84.15 pozisyonundaki klima cihazları hariç)	6,7
	(Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç)	
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar	6,7
	(Katı yakıtlı)	
8419.19.00.00.11	Termosifonlar (depolu su ısıtıcıları)	6,7
	(Termosifonlar ve güneş enerjili su ısıtıcıları dışındaki elektrikli olmayan anında veya depolu su ısıtıcıları)	
8419.19.00.00.19	Diğerleri	6,7
	(Çamaşır kurutma makinaları)	
8421.12.00.00.11	Bir defada kurutacağı çamaşırın kuru ağırlığı 6 kg.ı geçmeyecek	

	kapasitede olanlar	6,7
	(Bulaşık yıkama makinaları)	
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılanlar	6,7
	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	
8450.11.11.00.00	Çamaşırı önden yüklemeli olanlar	6,7
	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	
8450.11.19.00.00	Çamaşırı üstten yüklemeli olanlar	6,7
	(Tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	
8450.11.90.00.00	Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçen fakat 10 kg.1 geçmeyenler	6,7
	(Çamaşır yıkama makinası)	
8450.12.00.00.00	Diğer çamaşır makinaları (Santrifüjlü kurutma tertibatlı olanlar)	6,7
	(Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg.1 geçmeyen, santrifüjlü kurutma tertibatı olmayan çamaşır yıkama makinası)	
8450.19.00.00.11	Elektrikli olanlar	6,7
	(Elektrikli olmayan çamaşır makinası)	
8450.19.00.00.19	Diğerleri	6,7
	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçmeyen kurutma makinaları)	
8451.21.10.00.11	Evlerde kullanılanlar	6,7
	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.1 geçen fakat 10 kg.1 geçmeyen kurutma makinaları)	
8451.21.90.00.11	Evlerde kullanılanlar	6,7
85.08	Vakumlu elektrik süpürgeleri	6,7
	(Gıda maddelerini öğütücüler ve karıştırıcılar; <i>meyva ve sebze presleri</i> , vb.; et kıyma makinaları vb.)	
85.09	Ev işlerinde kullanılmaya mahsus kendinden elektrik motorlu elektromekanik cihazlar (85.08 pozisyonunda yer alan vakumlu elektrik süpürgeleri hariç)	6,7
	(Elektrikli)	
8510.10.00.00.00	Tıraş makinaları	6,7
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar (örneğin; saç kurutucular, saç kıvrırma cihazları, saç kıvrırma maşalarını ısıtma cihazları) ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; ev işlerinde kullanılan diğer elektrotermik cihazlar; elektrikli ısıtıcı rezistanslar	

	(85.45 pozisyonundakiler hariç) (8516.40 Elektrikli ütüler hariç)	6,7
8517.11	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları	20
8517.12.00.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (Cellular) telsiz telefon cihazları	20
8517.12.00.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç (Cellular) telsiz telefon cihazları	20
8517.12.00.00.13	Alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) mobil telsiz telefon cihazları	20
8517.69.31.00.00	Arama, uyarma veya çağırma sistemlerinde kullanılan taşınabilir alıcılar	20
8517.69.39.00.00	Diğerleri (Yalnız amatör telsiz alıcı cihazları)	20
8517.69.90.90.14	Alıcısı bulunan verici halk bandı (CB) ve 49 MHz alçak güçlü (100 miliwatt dan küçük) telsiz cihazları	20
8517.69.90.90.15	Alıcısı bulunan verici kablosuz mikrofon cihazları	20
8517.69.90.90.18	Alıcısı bulunan verici amatör telsiz telefon cihazları	20
8517.69.90.90.21	Alıcısı bulunan verici alçak güçlü ve oyuncak telsiz cihazları (gücü 100 miliwatt dan az olanlar)	20
8517.69.90.90.29	Diğerleri (Yalnız amatör telsiz telefon verici cihazları ve telsiz alarm cihazları)	20
85.18	Mikrofonlar ve bunların mesnetleri; hoparlörler (kabinlerine monte edilmiş olsun olmasın); başa takılan kulaklıklar, kulağa takılan kulaklıklar(bir mikrofonla kombine halde olsun olmasın), bir mikrofon ve bir veya daha fazla hoparlör içeren setler; elektrikli ses frekansı yükselteçleri, takım halindeki ses amplikatörleri	20
85.19	Ses kaydetme veya kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihazlar (8519.81.81.00.00; 8519.81.85.00.00; 8519.81.95.00.00; 8519.89.90.10.00; 8519.89.90.90.00 hariç)	6,7
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)	6,7
	(Manyetik bantlar)	
8523.29.15.00.13	Kasetli video bantları	6,7
	(Manyetik bantlar)	
8523.29.15.00.14	Diğer video bantları	6,7
	(Diğer manyetik bantlar)	
8523.29.39.00.13	Kasetli video bantları	6,7
	(Diğer manyetik bantlar)	

8523.29.39.00.14	Diğer video bantları	6,7
	(Manyetik olmayan)	
8523.40.11.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Manyetik olmayan)	
8523.40.13.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Manyetik olmayan)	
8523.40.19.00.11	Lazer diskler	6,7
	(Otomatik bilgi işlem makinası dışında kullanılanlar)	
8523.40.51.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)	6,7
	(Dijital çok yönlü olmayan diskler)	
8523.40.59.00.00	Diğerleri	6,7
8525.80	Televizyon kameraları, dijital kameralar ve görüntü kaydedici kaydedici kameralar [<i>Yalnız 8525.80.11 Üç veya daha fazla kamera tipü olan televizyon kameralar; 8525.80.19 Televizyon kameraları (8525.80.11 pozisyonunda olmayan televizyon kameraları); 8525.80.30.00.00 Dijital kameralar</i>]	20
8526.92	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları	20
	(Cep tipi radyo kaset çalar)	
8527.12.10.00.00	Analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Analog ve dijital okuma sistemli olmayan cep tipi radyo kaset çalar)	
8527.12.90.00.00	Diğerleri	20
	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.10.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.91.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Kaset tipi olmayan ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.99.00.00	Diğerleri	20
	(Harici bir güç kaynağı olmaksızın çalışan radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.19.00.00.00	Diğerleri	6,7
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.20.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	

8527.21.52.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Kaset tipi olmayan, sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.59.00.00	Diğerleri	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.70.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.92.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	20
	(Kaset tipi olmayan, sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.98.00.00	Diğerleri	20
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde ses kayıt cihazı ile birlikte olmayan radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.29.00.00.00	Diğerleri	20
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.91.11.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.91.19.00.00	Diğerleri	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.91.35.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.91.91.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.91.99.00.00	Diğerleri	6,7
8527.92.10.00.00	Çalar saatli radyolar	6,7
	(Saatli radyolar)	
8527.92.90.00.00	Diğerleri	6,7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.99.00.00.00	Diğerleri	6,7
85.28	Monitörler ve projektörler (televizyon alıcı cihazı ile mücehhez olmayanlar); televizyon alıcı cihazları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses veya görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın)	6,7
	(8528.41.00.00.00, 8528.51.00.00.00, 8528.61.00.00.00 hariç)	
8543.70.90.00.15	Infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazları (remote control)	20

9113.90.80.20.00	(Saat kayışları) İnci, kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamul olanlar	20
9302.00	Revolverler ve tabancalar (93.03 veya 93.04 pozisyonundakiler hariç) (93.03 tarife pozisyonundaki silahlar ve diğer cihazlar ile 93.04 tarife pozisyonundaki yaylı, havalı veya gazlı tüfek ve tabancalar, vuruş sopaları hariç)	20
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar (spor için av tüfekleri ve tüfekler, ağızdan doldurulan ateşli silahlar, sadece işaret fişeği atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra fişeği atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	20
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler	20
95.04	Eğlence merkezleri için oyun eşyası, tilt makinası, bilardo, kumarhane oyunları için özel masalar dahil salon veya masa oyunları ve otomatik bowling oyun ekipmanları	20
96.01	İşlenmiş fil dişi, kemik, bağa, boynuz, çatalı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden eşya (kalıplama suretiyle elde edilen eşya dahil)	20

NOT: Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

ÖZGEÇMİŞ

1983 yılında dünyaya gelen Mahmut CEYLAN, ilk ve ortaöğretimini Eskişehir’de tamamladı. 2001 yılında Kocaeli Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Elektrik Öğretmenliği Bölümü’nde üniversite eğitimine başladı. 2005 yılında üniversiteden bölüm ikincisi olarak mezun olup, Mardin’e Sözleşmeli Elektrik Öğretmeni olarak atandı. 2007 yılında Kocaeli’ne Gümrük Muhafaza Memuru olarak ataması yapıldı. Aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü’nde yüksek lisans eğitimine başladı. 2008 yılında Anadolu Üniversitesi AÖF Muhasebe Bölümü’ne kayıt yaptırdı ve 2009 yılında bu bölümü birincilikle tamamlayarak Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi (AÖF) İktisat Bölümü’nün 3. sınıfına geçiş yaptı. Mahmut CEYLAN evlidir.