

**T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİMDALI**

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

TÜLAY ÇAKIROĞLU

DANIŞMAN: Yrd. Doç. İsmail GÜNEŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA /2005

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

.....
Başkan: Yrd. Doç. İsmail GÜNEŞ
(Danışman)

.....
Üye: Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU

.....
Üye: Yrd. Doç. Yelda TEKGÜL

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduğunu onaylarım.

02/05/2005

Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ÖZET

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE EKONOMİK ETKİLERİ

Tülay ÇAKIROĞLU

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. İsmail GÜNEŞ

Mayıs, 2005, 153 Sayfa

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. ÖTV belirli gruplara uygulanmakta ve böylece bir ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle, ithal edilen bazı mal ve hizmetler Özel Tüketim Vergisi'nin konusunu oluşturmaktadır.

Dünya uygulamalarına bakıldığında genel tüketim vergileri yanı sıra sözü edilen Özel Tüketim Vergileri'nin 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 tutmağa başladığı görülmektedir.

Belirli mal ve hizmetlerden alınan Özel Tüketim Vergileri, konusu itibari ile ülkeden ülkeye değişmektedir. Verginin konusunu genellikle lüks tüketim malları, alışkanlık verici maddeler ve sürümü yüksek olan bazı hammaddeler oluşturmaktadır.

Ülkemizde 1980 yılından sonra vergi sistemimizi basitleştirmek için köklü değişikliklere gidilmiştir. 1985 yılında tüketim vergileri alanında yapılan reform ile KDV uygulanmaya konulmuştur. Avrupa Birliği'ne üye ülkelere uyumlu hale getirmek içinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

Bu çalışmada, Özel Tüketim Vergisi teorisi, ülkemizde ve AB'ne üye ülkelerde vergi uyumlaştırması konularına değinilmiştir. Ayrıca, ÖTV'nin ülke ekonomilerinde yarattığı sosyal, ekonomik, mali konularda ki etkileri analiz edilmiştir

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Vergi Uyumlaştırılması, Avrupa Birliği, Katma Değer Vergisi, Vergi Yansıması

ABSTACT

EXCISE TAX AND ECONOMIC EFFECT

Tülay ÇAKIROĞLU

Master's Thesis Depertman of Public Finance

Advisor: Yrd. Doç. İsmail GÜNEŞ

May 2005, 153 Page

Instead of taken nor taken from the production and/or not taken from the various stages of production and/not taken from the various stages of production in general, but taken the tax from the goods and services indicating one by one that is mentioning excise tax.

The excise tax taken during the economic periods production and delivery stages and/or indicating only one of them's goods and service taken. Execise tax, applying to specific groups and within the economy of the contry's produced value, and some of the imported goods and services concerning the excise tax's subject.

When visualizing the world in general, In beside of consumption tax relating excise tax in one relation is collecting income and another relation due to indicating the angel of the consumer's expenditure shape becoming very importend and this kind of taxes indicatingthat whithin the aggregate tax revenue has an important place visualizes.Excise tax tax that receiving from the specific goods and services, regarding to its subject differentiating from country by country.The subject of the tax is regarding to luxury and the habitual goods and covering the goods that has high consumption.

At our country afterthe 1980 year has been some radical correction to bring some easiness to sample on the tax system. During 1985 year having some reform of consuming taxes imposing the VAT application, to join the harmony of the EC member countries, applied the excise tax legislation.By this application theory of excise tax in our country and the EC countries become in relation, in beside to that analysed the excise tax's economical, social and financial subject.

Keywords: Excise tax, Tax Harmonization, European Union, VAT, Tax Incidence

ÖNSÖZ

Zamanımızda ülkelerin kamu giderlerinin finansmanında kullandıkları genel yöntemlerden en önemlisi vergilerdir. Vergiler içerisinde ise, tüketim vergilerinin önemli bir ağırlığı bulunmaktadır. Ülkelerin toplam vergi gelirleri içinde tüketim üzerinden alınan vergi payı oldukça yüksektir.

Dünyada, genel olarak kabul görmüş olan genel gider vergisi KDV'dir. KDV'den elde edilen gelirin yanı sıra devletler, belirli mal ve hizmetlerden özel bir gider vergisi alma yoluna da gitmişlerdir. Özel Tüketim Vergisi'nin (ÖTV) sosyal ve ekonomik gerekçelerle açıklanmaya çalışılsa bile esas amaç gelir elde etmektir.

Tez çalışmamı yöneten ve yapıcı önerileriyle çalışmaya yön veren değerli hocam Sn. Yrd. Doç. Dr. İsmail GÜNEŞ'e teşekkür ederim. Ayrıca desteklerinden ötürü Prof. Dr. Ahmet Fazıl ÖZSOYLU ve Yrd. Doç. Dr. Yelda TEKGÜL 'e teşekkürlerimi sunarım.

Her zaman yanımda, bana destek olan, yaptığım işlere sonuna kadar güvenen sevgili babam Mehmet ÇAKIROĞLU, annem Savet ÇAKIROĞLU, abim Yücel ÇAKIROĞLU ve eşi Demet ÇAKIROĞLU'na teşekkür ederim. Ayrıca, çalışmam süresince evlerini açan, yakın ilgi ve desteklerini benden esirgemeyen Azimet SANLI, Fatma SANLI, Naciye SANLI'ya minnettarım.

İBFF2004YL3 proje Numaralı bu çalışma Çukurova Üniversitesi Araştırma Fonunun Desteği ile yapılmıştır.

Tülay ÇAKIROĞLU

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	vii
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xi
EKLER LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TEORİK İNCELEMESİ

1.1. Özel Tüketim Vergisi'nin Gelişim Süreci.....	3
1.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Genel Esasları.....	12
1.2.1. Özel Tüketim Vergisi'nin Tanımı ve Konusu.....	12
1.2.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Mükellefi ve Sorumlusu.....	15
1.2.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Matrahı ve Ödenmesi.....	16
1.2.4. Özel Tüketim Vergisi'nin Özellikleri.....	18
1.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Alınmasının Gerekçeleri.....	21
1.4. Özel Tüketim Vergisi'nin Amaçları.....	24
1.4.1. Ekonomik Amacı.....	24
1.4.2. Mali Amacı.....	24
1.4.3. Sosyal Amacı.....	25
1.5. Özel Tüketim Vergisi İle Katma Değer Vergisinin Karşılaştırılması.....	25
1.5.1. Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisi Arasında Benzerliler.....	26
1.5.2. Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisi Arasındaki Farklar.....	27

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VE TÜRKİYE'DE UYGULANMA BİÇİMLERİ VE UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI

2.1. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi ve Vergi Uyumlaştırılması.....	30
2.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği'ndeki Hukuksal Yapısı.....	40
2.3. Birlik Düzeyinde Uyum Zorunlu Kılan Nedenler.....	42
2.3.1. Ekonomik Nedenler.....	42
2.3.2. Hukuki Nedenler.....	44
2.3.3. Mali Nedenler.....	46
2.4. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Entegrasyon Süreci ve Özel Tüketim Vergileri'nin Uyumlaştırılması.....	47
2.4.1. Türkiye'nin Entegrasyon Süreci.....	47
2.4.2. Türkiye'de Uyumlaştırma Çabaları.....	51
2.5. Türkiye'nin Tam Üyeliğe Geçiş Durumunda Özel Tüketim Vergisi'nin Yapısından Kaynaklanabilecek Problemler.....	54

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN EKONOMİK ETKİLERİ

3.1. İktisadi Etkileri.....	58
3.2. Gelir Dağılımının Tanımı ve Çeşitleri.....	58
3.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri.....	60
3.4. Yansımayı Belirleyen Unsurlar.....	62
3.4.1. Özel Tüketim Vergisi'nin İleriye Yansıtılması.....	64
3.4.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Geriye Yansıtılması.....	66
3.4.3. Özel Tüketim Vergisinin Kısmen Yansıtılması.....	67
3.5. Özel Tüketim Vergisi'nin Kaynak Dağılımına Etkisi.....	67
3.6. Özel Tüketim Vergisi'nin Yansıması ve Vergiden Kaçınma.....	70

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE TÜTÜN SEKTÖRÜ

4.1. Tütünün Tanımı ve Çeşitleri.....	78
4.2. Tütünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri.....	79
4.2.1. Türkiye'de Tütün Üretimi.....	78
4.2.2. Türkiye Tütün İhracatı.....	83
4.2.3. Türkiye'de Tütün İthalatı.....	86
4.2.4. Türkiye'de Tütünün Vergilendirilmesi.....	87
4.6. Tütünün Avrupa Birliği Ekonomisindeki Yeri.....	91
4.7. Avrupa Birliği Ve Türkiye Tütün Sektörü Politikaları.....	97

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. SONUÇ.....	100
KAYNAKÇA.....	103
EKLER.....	117
ÖZGEÇMİŞ.....	142

KISALTMALARIN LİSTESİ

AAET	: Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
AKÇT	: Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
ETİB	:Ege Tütün İhracatçıları Birliği
GB	: Gümrük Birliği
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
İKV	: İktisadi Kalkınma Vakfı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
OGT	: Ortak Gümrük Tarifesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TKİB	: Tarım ve Köy İşleri Bakanlığı
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TZYMB	: Türk Ziraat Yüksek Mühendisleri Birliği
ZMO	: Ziraat Mühendisleri Odası

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo-1: 1927-1956 Döneminde Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler.....	11
Tablo-2: Avrupa Birliği Ülkeleri'nde KDV Oanlarının Listesi.....	34
Tablo-3: AB'de Toplam Vergilerin %'si Olarak Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler	
Toplamı.....	37
Tablo-4: AB'de Vergi Yüğü Ve Verginin Yapısı.....	72
Tablo-5: Yıllara Göre Mükellef Sayıları.....	76
Tablo-6: Vergi İnceleme Sonuçları.....	76
Tablo-7: Bölgelere Göre Tütün Üretim Miktarı.....	80
Tablo-8: Son 5 Yıla Ait Üretici Sayısı ve Üretim Miktarı.....	82
Tablo-9: Türkiye'de Yaprak Tütün Üretim Durumu.....	83
Tablo-10: Türkiye'de Sigara Üretim- Satış Durumu.....	83
Tablo-11: Türkiye'nin Tütün İhracatı.....	84
Tablo-12: Türkiye'nin Yaprak Tütün İhracat Durumu.....	85
Tablo-13: Türkiye'nin Tütün İthalatı.....	86
Tablo-14: Türkiye Yaprak Tütün İthalat Durumu.....	87
Tablo-15: Şark Tütünlü Sigaralar.....	89
Tablo-16: Yabancı Harmanlı Sigaralar.....	89
Tablo-17: Ham Tütün Çeşitleri ve Üye Ülkeler Tarafından Üretimi.....	94
Tablo-18: Avrupa Birliği'nde Tütün Üretimi.....	95
Tablo-19: Tütün İhracatı.....	95
Tablo-20: Tütün İthalatı.....	95

Tablo-21: AB Ülkelerinde Tütün Üzerinden Alınan Vergi Miktarları.....	96
Tablo-22: Türkiye'nin AB Ülkelerine İhraç Ettiği Tütünlerin Miktar ve Değerleri.....	99

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No

<i>Şekil-1: Tüketim Vergisinin İleriye Yansıtılması</i>	65
Şekil-2: Tüketim Vergisinin Geriye Yansıtılması.....	66
Şekil-3: Tüketim Vergisinin Kısmen Yansıtılması.....	67
Şekil-4: Özel Tüketim Vergisinde Aşırı Vergi Yüğü.....	69

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa No

Grafik-1: 1980-2005 Yılları İçin Türkiye'de Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Payı.....	61
Grafik-2: AB'de Vergi Yüğü ve Vergi Yapısı.....	72
Grafik-3: Bölgelere Göre Türkiye'de Tütün Üretimi.....	80
Grafik-4: Türkiye Tütün İthalatı.....	87
Grafik-5: Sigara İçen Başına Düşen Tütün Vergisi Tutarı.....	90
Grafik-6: Sigara Tüketimi ve Toplam Tütün Vergisi Gelirleri.....	90
Grafik-7: AB'de Yetiştirilen Tütün Çeşitleri.....	92

EKLER LİSTESİ

No	Sayfa
Ek-1a: I Sayılı Liste.....	115
Ek-1b: II Sayılı Liste.....	119
Ek-1c: III Sayılı Liste.....	121
Ek-1d: IV Sayılı Liste.....	123
Ek-2a: I Sayılı Liste.....	129
Ek-2b: II Sayılı Liste.....	132
Ek-3a: 17 Aralık Avrupa Konseyi Sonuç Bildirgesi.....	135

GİRİŞ

Globalleşen bir dünya içerisinde, ülkeler ekonomik, sosyal, idari, mali yönlerden değişime ayak uydurmak zorundadırlar. Bu uyum sürecinde de değişen dünyaya uyum sağlamak, kolektif nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak ve sürekliliklerini sağlamak için farklı yöntemlere başvurmaktadırlar. Bu yöntemlere ulaşmak için, mali sistemlerine süreklilik sağlayan bir gelir akışı yaratma ihtiyacı duymaktadırlar. Devletlerin en önemli gelir kaynakları ise, yaptırım gücüne dayanarak topladıkları, vergilerdir.

Toplumsal süreç içerisinde devlet çeşitli vergilendirme yöntemlerine başvurmuştur. Zamanla gelişen ve değişen vergi sistemlerine paralel olarak çeşitli vergi politikaları geliştirilmiştir. Bunlardan en önemlisi, toplumsal kesim üzerinde mali anestezi etkisine neden olan dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. Dolaylı vergiler içerisinde ise önemli bir yere sahip olan tüketim vergileri ise özellikle gelişmekte olan ülkeler için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir.

Dolaylı vergiler, Katma Değer Vergisi gibi bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli hizmetlerden alınan Özel Tüketim Vergisi şeklinde de olabilmektedir.

Bu çalışmamızın amacı; uygulaması yeni sayılabilecek ve ülkemiz için ikinci bir mali reform olarak tanımlanan Özel Tüketim Vergisi'nin yapısını, uygulanışını teorik ve uygulamalı olarak anlatarak ekonomide yaratacağı ya da yarattığı etkileri analiz etmeğe çalışmaktır. Bu çerçevede, Özel Tüketim Vergisi'nin tanımı, finansman yöntemleri, ekonomiye ve vergi yükümlülerine getireceği olumlu olumsuz yönlerini inceleyeceğiz.

Dört bölümden oluşan tez çalışmamızın ilk bölümünde, araştırma konumuz olan Özel Tüketim Vergisi'nin tanımlamasından hareketle, gelişimi, amaçları incelenmektedir.

İkinci Bölümde, Avrupa Birliği ile olan ilişkilerimiz ve bu ilişkiler sonucunda tam üyeliğe doğru ilerleyebilmemizi sağlayacak olan unsurlardan birisi olan Vergi Uyumlaştırılması konularına değinilecek ve AB ile Türkiye arasındaki vergi yapıları incelenecektir.

Üçüncü Bölümde, Özel Tüketim Vergisi'nin ekonomik etkilerine değinilecektir. Burada verginin yansıması, gelir dağılımındaki etkisi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konularına değinilecektir.

Dördüncü bölümde Özel Tüketim Vergisine tabi olan tütün sektörünün piyasa analizi yapılacaktır. Burada ilk olarak Türkiye tütün sektörü üzerinde durulacak. Ayrıca, AB ülkelerindeki uygulanma biçimleri ve ekonomideki yerine bakılacaktır. Daha sonra karşılaştırma yapılacaktır.

Sonuç bölümünde ise, yaptığımız çalışmaya ilişkin yorumlar ve önerilere yer verilecektir.

Ülkemiz Vergi sisteminin tam olarak yerleşemediği unsurunu göz önünde alarak elde edilen verilerin güncelliğini koruyamayacağını belirtmek gerekir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TEORİK İNCELEMESİ

1.1. Özel Tüketim Vergisinin Gelişim Süreci

Devlet, belirli ekonomik ve sosyal amaçları yerine getirebilmek için gelire ihtiyacı vardır. Bilindiği üzere, devletin bu amaçları gerçekleştirmede kullandığı araçlardan en önemlisi vergilerdir.

Vergi, tarihi ve sosyal bir kurum olup, kökeni itibarıyla insan hayatı kadar eskidir (Turhan, 1982: 1). Bireyler, siyasi topluluklar halini almağa başladıkları andan beri, toplum üyelerini vergiler aracılığı ile yükümlü kılma yöntemleri aramışlardır (Schmölders, 1976: 3). Kamu giderlerinin finansman yöntemleri, toplumun, ekonomik, sosyal, kültürel ve devlet yapısına bağlı olarak yüzyıllarca tarihsel bir süreç içerisinde sürekli değişmelere uğramıştır.

Vergiler, başlangıçta gönüllü bir ödeme biçimi olmakla birlikte, kapsam olarak da geniş değildir. İlk olarak vergi, kabile reislerine, derebeyine ya da krallara verilen hediye veya yardım niteliğindeydi. Zamanla, hükümdarlar sosyal sınıflardan mali yardım talep

etmişler ve inisiyatif, hediye verenden alana geçmiştir. Sonradan da, merkezi idarelerin ortaya çıkmasıyla bunların biçimleri değişmiş ve yerini zora dayanan bir ödeme şekli almıştır (Aksoy, 1994; Tuğcu, 1972; Turhan, 1993). Vergiler, zaman içerisinde normal finansman aracı olarak tüm kamu giderlerinin karşılanmasından başka, fiskal olmayan amaçların gerçekleştirilmesinde de kullanılan ve para şeklinde ödenen bir mali yükümlülük haline dönüşmüştür (Turhan, 1982: 2).

Vergi sistemi içerisinde, değişik şekillerde ve sayıda uygulanan tüketim vergileri iki gruba ayrılır. Bunlar; genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileridir. Bugünkü anlamda Özel Tüketim Vergileri'nin uygulaması, genel tüketim vergilerinden çok daha eskilere dayanmaktadır. Verginin tarihsel olarak geçirmiş olduğu evreleri genel ve ana hatlarıyla açıklarsak (Edizdoğan, 1981; Batırel, 2002; Turhan, 1982);

İlkçağlarda, bugünkü anlamda özel tüketim vergileri yoktu. Ancak, vergilemenin ilk büyük başarısını, mutlakiyet rejimine dayalı bir devlet ekonomisi süren, Babil ve Mısır'da görebiliriz. Mısır'da, tuz üzerinden alınan vergilerin uygulandığı görülmüştür (Korkmaz, 1982: 60). Bu ülkelerde zorunlu devlet ekonomisinin sürmesine karşın, Eski Yunanistan'da (M.Ö. 4. ve 5. yüzyılda) kendine özgü mükemmel bir vergi sistemi bulunmaktaydı. Yunanlılarda, ilk olarak vergi ödeme ihtiyari bir biçimdeydi. Söz konusu gönüllülük yalnız tam vatandaşlara tanınmakta, buna karşılık esirler maden ocaklarında çalışmakta ya da ticaret erbabı olarak özel mali sorumluluklara (baş ve kazanç vergisi) tâbi tutulmaktaydılar (Turhan, 1993: 4). Vergi sistemlerinin ikinci bir özelliği ise, dolaylı vergilerin ağırlıkta olmasıydı. Bunun nedeni ise, dolaysız vergiler vatandaşların özgürlük hislerini yaraladığından, devlet kamusal ihtiyaçlarını dolaylı yollardan finanse ediyordu. Vergi sisteminin önemli kalemlerini oluşturan vasıtalı vergiler, dahilde alınan tüketim vergileri ile ithalat ve ihracatta alınan gümrük resimlerinden oluşmaktaydı. Bir diğer özelliği ise vergi sistemlerinin, vergilerin tahsili emanet usulü yani devlet organları aracılığı ile değil iltizam usulü ile gerçekleştirilmekteydi (Laufenger, 1964: 18) .

İlkçağ devletleri arasında vergi sistemi en iyi bilinen bir diğer devlet de Roma'dır. Roma'nın vergi sistemini, Cumhuriyet ve İmparatorluk vergi sistemi olarak ikiye ayırırsak; Cumhuriyet Döneminde ki mali sistemi, iç vergilemeden elde edilen gelirlerden ziyade, mülk gelirleri, tekeller, savaş ganimetleri ve kendisine bağladığı ülkelerden aldığı harçlardan meydana gelmekteydi. Dolaylı vergiler arasında ise, devlet arazisinin, ormanların, göl, nehir ve madenlerin kullanılması dolayısı ile alınan ve Roma Hukuku'nda nakliyat ve satışlar üzerinden alınmış olan ve "*Vechtigalia*" adı verilen bir çeşit "tedavül

vergisi” bugünkü dolaylı vergilerin özünü oluşturmaktadır. Daha sonraları Sezar zamanında uygulanan “Centieme” satılmak üzere getirilen maddeler üzerinden alınan bir vergi olmaktadır ve verilen harç türündeki resimler yer almaktaydı (Schölders, 1976; Edizdoğan, 1981). M.Ö. 27 yılında Augustus ile başlayan Roma İmparatorluk dönemi, bu hükümdar zamanında kabul edilen genel satış vergisi imparatorluğun gelişmiş paralı ekonomiye sahip olduğunun kanıtı olarak gösterilmektedir.

Ortaçağda ise, vergiler genellikle tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerine konulan özel tüketim vergileri şeklinde görülmüştür (Edizdoğan, 1981: 57). Avrupa’da durum, devlet güçlerinin çoğunun mülk gelirleri şeklinde sağlandığını gösterir. Ancak, 15.yüzyılın ortalarında bir özel tüketim vergisi türü olan; kilise ve krallığın isteği üzerine kağıt, kitap ve gazete üzerinden damga vergisi olarak alınan “bilgi vergileri” adı altında bir vergi alınmağa başlanmıştır. Bu vergilerin alınmasındaki temel amaç gelir elde etmek değil, özellikle Katolik Kilisesi’nde güç ve bilgi tekeli oluşturmaktır. Bu telekelin yarattığı rantları korumak için, fikir üretmeyi ve eleştirileri önlemek, bilgi üretimi karşısında bir engel oluşturmak ve hatta cezalandırmaktır (Grifford, 1977: 59-60). 16. ve 17. yy’lara gelindiğinde söz konusu gelirler kamu ihtiyaçlarına yetmemeye başlamıştır. Geleneksel dolaysız vergiler yanında özellikle Hollanda ve Fransa’da satış ve tüketim vergileri, İspanya’da “Alcabala” denilen bir muamele vergisi geniş bir uygulama alanı bulmuştur (Korkmaz, 1982: 63).

Fransız İhtilâli’nde, dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olduğu görüşü yaygınlaşınca bu vergilerin kaldırılmasına gidilmiştir. Fakat, bu vergilerin sağladığı hasılatın oldukça önemli olduğu ve bu gelirden vazgeçilemeyeceği anlaşıncı tekrardan uygulamaya konulmuştur. Tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden alınan vergilere 17. ve 18. yüzyılda Hollanda’da uygulanmıştır. “Accise” adı verilen bu vergiler İngiltere’de tuz, şarap ve ipek gibi maddelerin vergilendirilmesinde etkili olmuştur (Edizdoğan, 1981: 57). A.B.D’ de ise federal hükümet tarihi içerisinde zaman zaman alkollü içki ve tütün üzerinde çok önemli özel tüketim vergileri uygulanmıştır. İçki, sigara, çeşitli çay, kahve gibi alışkanlık yaratan veya topluma zararlı maddeler üzerinden alınan vergiler, ilk olarak ABD’ de 1792 yılında alkollü içki vergileri ve sigara, 1794 yılında da viski üzerinden toplanmıştır. Ancak, Pennsylvania’da “Viski Ayaklanması” denilen hareket sonrasında vergi oranı azaltılmış, Jefferson idaresinde (1801-1809) ise özel tüketim vergileri tamamen kaldırılmıştır. İç savaşların başlamasıyla birlikte, ortaya çıkan finansman ihtiyacından dolayı özel tüketim

vergileri, vergi sistemine tekrardan alınmıştır.Kongre tarafından, diğer konularda vergi kapsamına alınmıştır (Edizdoğan, 1981; Mutlu, 2002).

19. yüzyıla kadar, tüketicilere yönelik satış aşamalarında ve bazı mallar için uygulanan tüketim vergileri bu yüzyıldan sonra tekrar gözden geçirilmiş bazı vergiler kaldırılmıştır. Gıda maddeleri, zorunlu tüketim maddeleri yerine tütün, çay, kahve ve alkollü içkiler vergilerin kapsamına alınmış ve vergiler daha da genelleştirilmiştir.

1929 İktisadi buhranı, yarattığı mali etkiler nedeniyle tüketim vergilerinin geçici de olsa kabul edilmesine yol açmıştır. Tüketim vergisi uygulamasına savaşın yarattığı finansal ihtiyaçlar nedeniyle ilk olarak 1916 yılında Almanya’da görülmektedir. Önceleri damga resmi şeklinde konulan vergi sonradan genel bir tüketim vergisi şekline dönüştürülmüştür. Almanya’dan sonra, 1917 yılında Fransa, 1919 yılında İtalya, 1921’de Belçika, 1933’de Hollanda özel tüketim vergisini uygulamaya başlamışlardır. İngiltere, Danimarka, Finlandiya, İsviçre ve İsveç özel tüketim vergilerine karşı çıkmışlardır. Ancak, 1940-1941 yıllarında İkinci Dünya Savaşı’nın yarattığı ihtiyaçlar nedeniyle bu vergiyi uygulamak zorunda kalmışlardır (Schölders, 1976: 291).

Ülkemizde, tüketim vergilerin tarihsel bir perspektif içerisinde incelediğimiz zaman, Cumhuriyet öncesi vergilendirme yetkisinin tarihsel gelişimi ve bu dönem sonrasında da vergi sistemimizde meydana gelen değişimleri incelemekte yarar vardır.

Osmanlı Devleti, kurulduğu yıllarda mali kurumları şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlenmiş ve bunları hem arazi rejimi, hem de idari kurumları ile sıkı bir biçimde ilişkilendirmiştir. Örfi Vergiler ise, İmparatorluğun kurulduğu ve yayıldığı ülkelerde eskiden beri mevcut olup, Osmanlılarca devam ettirilen ve daha sonra konulan vergilerden oluşturuluyordu (Taş, 1992: 13). Osmanlılar, kuruluşlarından beri teşkilatlı bir vergi sistemine sahiptir ve sürekli olarak ıslah edildikten sonra ihmal olunmuş ve bozulmaya başlamıştır (Morawitz, 1978: 1).

Osmanlı vergi sisteminde Tanzimat ile başlayan mali ıslahat hareketinde vergi sisteminin aynilikten nakdiliğe dönüştürülmesine ve merkeziyetçi bir niteliğe kavuşturulmasına büyük önem vermiştir. Bu dönemin en önemli özelliği şer-î ve örf-î vergilerin kaldırılmasıdır (Taş, 1992: 14). Bu dönemin diğer bir önemli olayı ise, 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu’nun vergilendirmeye ilişkin öngördüğü amaçlardır. Bu hükümlere göre; mükellefin ödeme gücüne göre vergi konulması ve bu konulan vergi dışında keyfî bir vergi alınmamasını öngörüyordu (Varcan, 1987: 5-6). Ancak bunun pek

başarılı olduğu söylenemez. En önemli neden, Kapitülasyonlar ve 1884'ten sonra devletin dış borçlanmaya girmesidir. Osmanlı devleti aldığı borçları geri ödeyemeyince, 1881 yılında “Muharrem Kararnamesi” imzalanarak, Osmanlı Devleti'nin mali egemenliğinden ödünler vermesi sonucu ortaya çıkmıştır ve Düyun-u Umumiye İdaresinin kurulması öngörülmüştür. Zamanla bu idarenin yetkileri daha genişlemiş ve mali işlemler bu örgütün eline geçmiştir. Türkiye'nin mali egemenliğine uluslararası alanda yeniden kavuşması ve tam bağımsızlığını elde etmesi Lozan'da gerçekleşmiştir (Taş, 1992; Varcan, 1987).

Özel Tüketim Vergileri, Osmanlı döneminde gayri müslim azınlıklardan alınmaya başlayan Şıra Resmi ile başladığı söylenebilir. 16. asır sonrası *zecriye* olarak alınmaya başlayan bu vergi daha sonraları değişik isimler alınmıştır. Bu vergiye alkollü içki satanların ödemek zorunda oldukları bir çeşit ruhsat harcı olan *Resm-i Beyiye*'de eklenebilir. *Tönbeği Beyiyesi* ise 1863'te sisteme giren tütün mamulleri satışından alınan bir başka tüketim vergisi türü olarak kabul edilebilir (Öner, 2001: 55).

Osmanlı dönemindeki tüketim vergilerinin gelişimi Cumhuriyet Dönemi'nde de devam etmiştir. Bu gelişim evresini dört döneme ayırırsak; (1927-1956) Muamele Vergileri Dönemi, (1957-1984) Gider Vergileri Dönemi, 1985 ve sonrası KDV Dönemi (TOBB, 1992: 116), Özel Tüketim Vergisi Dönemi.

a) Muamele Vergileri Dönemi:

Muamele vergileri başlıca üç aşamadan geçmiştir. Bunlardan ilki sadece bir yıl uygulamada kalan “Umumi İstihlak Vergisi”, ikincisi, bunun yerine ikâme olunan ve 1927-1957 yılları arasında uygulanmış olan “Muamele Vergisi” ve en son olarak da Muamele Vergisi yerine konulan, İstihsal Vergisidir (Korkmaz, 1982: 140).

i. Umumi İstihlak Vergisi¹

Türkiye'de ilk tüketim vergisi 1926'da konan “Umumi İstihlak Vergisi”dir. 1925 yılında aşarın kaldırılmasının yarattığı gelir azalmasını gidermek üzere 1926 yılında Fransa ve Almanya'da uygulanmış bir genel satış vergisidir. Umumi İstihlak Vergisi, kapsamı oldukça geniş tutulmak istenen yayılı muamele vergisi niteliğindedir. Bu vergi, malların ve taşıma hizmetleri, banka ve sigorta işlemleri gibi bazı malların satışlarından, ithalat ve ihracatta dahil olmak üzere %2,5 olarak belirlenmiştir. Vergi, her işlemde pul yapıştırılmak suretiyle tahsil olunuyordu. Fakat, her işlemde pul yapıştırılması, muamelede bulunana pul

¹ Bu vergi daha çok sanayileşmiş ve ticaretin gelişmiş olduğu bir iktisadi yapı için elverişlidir.

verilmesi ve her işlemin defterlere geçirilmesi uzun zaman almaktaydı. Ayrıca, verginin kontrolünün zorluğu, vergi idaresinin gelişmemişliği verginin uygulanmasında kaçakçılığı arttırması nedeniyle 1927 kaldırılmış yerine Muamele Vergisi getirilmiştir (Edizdoğan, 1981; Korkmaz, 1982; VRKR, 1969; Varcan, 1987).

Umumi istihlak vergisinin konulduğu yıl bu vergiyi tamamlama amacı taşıyan ve eğlence yerlerinde tüketimi vergilememek için “Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi” konulmuştur. 1934 yılında kaldırılan bu verginin sağladığı hasılat çok azdır.

ii. Muamele Vergisi

Bu vergi ile genel olarak satış işlemleri yerine imalat vergilendirilmiştir. Yani, muamele vergisi, istihlak vergisinin toplu muamele vergisi niteliğindedir. Verginin konusunu ise, motor gücünden yararlanan sınaî işletmelerin ürünleri ile banka ve sigortacılık faaliyetleridir. Ancak, istisna ve muaflıkların çok dar tutulması, ihracatın %2,5 ve ithalatın %6 oranında vergilendirilmiştir. 1928-1929 yılları vergi hasılatları içerisindeki payı %10,5’dir. İktisadi hayat üzerinde baskı yaratması, sanayi işletmelerini vergiden kaçınmak için ilkel üretim metotlarına ve küçük işletme tipine yönelttiği için 1931’de kaldırılmıştır (Bulutluoğlu, 1976; Edizdoğan, 1981; Korkmaz, 1982; Varcan, 1987).

Muamele vergisi kaldırıldığında, 1956 yılına kadar dört defa yeniden düzenlenmiştir. 1927 yılından sonra, 1931 yılında tekrar düzenlenmiştir. Buna göre; eski muamele vergisinde, motor gücü kullanan kuruluşlar muamele vergisi kapsamına girmektedir. Bu konuda anlaşmazlıkların çıkması ve kuruluşların motor gücü kullanmaktan kaçınmaya başlamaları üzerine verginin konusu değiştirilerek; motor gücünden yararlansın ya da yararlanmasın tüm sanayî kuruluşları vergi kapsamına alınmıştır. Ayrıca ihracat üzerindeki muamele vergisi de tamamen kaldırılmıştır (Varcan, 1987: 57). 1934 yılında muamele vergisi kanunu yeniden hazırlanmıştır. Bu kanuna göre, motor gücü kullanılsın ya da kullanılsın bütün sanayî kuruluşlarının ürünleri vergiye tabî tutulmuştur. Ancak, 10 işçiye kadar işçi çalıştıran motor gücü kullanmayan kuruluşlarla, beş beygire kadar motor gücü kullanan kuruluşlar vergiden muaf tutulmuşlardır. Yine bu kanunla, ilk madde indiriminin tamamının satış değerinden indirilmesi ilkesi, verginin daha çok bir KDV niteliği kazanmasına yol açmıştır (Dikmen, 1971: 133). 1940 yılında Muamele vergisinde geniş değişiklikler yapılmıştır (Korkmaz, 1982: 141). İkinci Dünya Savaşı’nın hüküm sürdüğü yıllarda yağ üretimi ve bunun vergilendirilmesiyle ilgili olarak Muamele Vergisi değişikliğe uğramıştır. Bu verginin konusu, kilo itibarı ile yağlardır. Verginin oranı, üretilen yağ miktarının %12,5’idir. Aynı Muamele Vergisi Mükellefleri, borçlu oldukları yağları, gösterilecek depolara kendi kap ve araçlarıyla taşımaya mecburdurlar. Sadece, 25 km’den uzak yerler için nakliye ücreti devlet tarafından verilir. Bu vergi 1947’den itibaren kaldırılmıştır (Varcan, 1987: 65-66).

Muamele vergisi üzerinde birçok kez değişiklik yapılmış olması, bu verginin Türkiye’de zoraki bir şekilde uygulandığını ortaya koymaktadır. Verginin sadece imalat aşamasında alınması idari yapıdan her ne kadar kolaylık sağlasa da, geleneksel toplum yapısından kurtulamamış olan Türkiye’nin iktisadi yapısına uygun değildir. Ayrıca sanayileşmeyi önlemekle birlikte ilkel üretim biçimlerine firmaları yöneltmesi bu verginin olumsuz yönleri olarak gösterilebilir.

1956'da kaldırılan Muamele vergisinin yerini “Gider Vergileri” çerçevesinde yürürlüğe giren İstihsal Vergisi almıştır.

iii. İstihsal Vergisi

1957'de yürürlüğe giren gider vergilerinin en önemlisi İstihsal vergisidir. İstihsal vergisi, ilk madde üretiminden alınan bir vergi olarak düzenlenmiştir. Bu verginin ithal edilen mallara göre yerli üretimde meydana getirdiği nispi maliyet artışını telafi etmek için sınaî mamul ithali de vergiye tabi tutulmuştur (Korkmaz, 1982: 142).

Sistemde görülen diğer tüketim vergileri üç yönde gelişmiştir. Bunların ilki; şeker, akaryakıt, elektrik ve havagazı ile bira, viski ve kibritten alınan “Dahili İstihlak Vergisi”dir. Diğeri; kahve, çam, kağıt, iplik gibi maddelerden alınan “Bazı Maddelerden Alınan İstihlak Vergisi”dir. En sonuncusu ise; savunma vergisi şeklinde tek el maddelerinden alınan vergilerdir. Ayrıca, 1941 sonrasında tek el safi hasılatı ve nakliyat vergisine PTT ‘den alınan *müdafaa vergisi*, 1944 sonrası banka ve sigorta muameleleri, şeker ek istihlak vergisi, tek el maddelerinden ve 1947’ de kibritten alınan *müdafaa vergileri*ni de belirtebiliriz. 1949 yılında benzinden alınmaya başlayan yol vergisi ile birlikte, belirttiğimiz özel tüketim vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %20 civarındadır (Batırel, 2002: 6).

b) Gider Vergileri Dönemi

1957 yılında yürürlüğe giren Gider Vergileri Kanunu, Muamele ve Tüketim Vergileri’ni yeni baştan ele alıp, birbiriyle uyumsuz ve bağlantısız yığın olmaktan çıkararak sistemleştirmek ve muamele vergisi sorununu ülke gerçeklerine uygun bir şekilde çözmek amacına yönelik bir hareketti. 15 yıl uygulanmasına rağmen gelir ve kurumlar vergisindeki gelişmeleri gösterememiştir (Turhan, 1993: 149-150).

c) Katma Değer Vergisi Dönemi

Katma Değer Vergisi, satış vergileri ile şelale tipi vergilerin kusurlarını önlemek üzere 20. yüzyılın başlarında Thomas S. Adams ve Whilhem Von Siemens tarafından ortaya atılmıştır. A.B.D’de Kurumlar Vergisi yerine düşünülmüş ancak uygulanmamıştır. 1920 ve 1930 yıllarında çeşitli ülkelerde ele alınmış Japonya’da Shoup tarafından önerilmiş ancak uygulanamamıştır. İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra KDV giderek yaygınlaşmaya başlamıştır (Boşgelmez, 1973; Due, ; 1979).

Fransa 1954 yılında ilk perakende aşamayı kapsamayan bir KDV modelini uygulamaya başlamıştır². 1967 yılında, ulusal düzeyde KDV'yi ilk uygulayan ülke ise Danimarka'dır.

Fransa'da KDV'nin başarı ile uygulanması nedeniyle, 1962 yılında eski adı ile Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesince bütün üye ülkelere bu verginin uygulanması için tavsiyelerde bulunulmuştur. 1968 yılında Almanya, 1969 yılında Hollanda, 1970 yılında Belçika, 1973 yılında İngiltere ve İtalya'da, 1986 yılında İspanya ve Portekiz'de, 1987 yılında Yunanistan'da uygulanmaya başlamıştır (Boşgelmez, 1979; Due, 1979; Kirazcı, 1988; Madanoğlu, 1991; Suer, 1999; Uludağ, 1988).

Ülkemizde KDV ile ilk defa ilgilenilmesi 1957 yılında olmuştur. 1954 yılında Fransa'da uygulanmakta olan KDV, "Gider Vergileri Kanunun"u çalışmaları yapılırken titiz bir şekilde incelenmiştir. Türkiye'de KDV ile ilgili çalışmalar 1972 yılında Maliye Bakanlığı'na başlatılmıştır. İlk Katma Değer Vergisi Kanun Tasarısı 1974 yılında hazırlanmıştır. 1980 yılına kadar Maliye Bakanlığı'na beş tasarı hazırlanmıştır ve hizmet içi eğitim programları düzenlenmiştir. 15 kişilik bir heyet 4 ay Federal Almanya'da temel KDV eğitimi almışlardır. Yine F. Almanya'ya 6 grup gönderilerek bunlardan da yararlanılmıştır. Amaç, Türkiye'deki eğitim ve araştırmalarla tasarının daha iyi bir hale getirilmesidir. Üç defa parlamentodan dönen KDV tasarısı 1983 yılında Danışma Meclisi Genel Kuruluna getirilmiştir. Fakat, o zamanın hükümetinin görevi sadece Anayasayı düzenlemek olduğu düşüncesiyle tasarı gündeme alınmamıştır. 1984 dönemindeki meclis hazır bulunan kanun tasarısını meclise sevk ederek 01.01.1985 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur (Suer, 1999; Uludağ, 1988). Tasarının kanunlaşmasıyla birlikte sekiz adet dolaylı vergi³ yürürlükten kaldırılarak KDV'nin içerisine alınmıştır.

d) Özel Tüketim Vergisi Dönemi

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 vergi⁴, fon, harç ve pay adı altında ki tüketim vergileri tek vergi haline getirilerek KDV'den sonra ikinci reform olarak nitelendirilir.

Tablo-1: 1927-1956 Döneminde Tüketim Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe İçindeki Payı

	Umumi İstihlak Vergisi	Muamele Vergisi	Gümrük Vergisi	Özel Tüketim Vergisi
--	------------------------	-----------------	----------------	----------------------

² Geniş şekilli olarak, perakende aşamayı da kapsayan ilk ülke ise, Brezilya'dır.

³ Dahile Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, İşletme Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Spor-Toto Vergileri, Şeker ve Tuz Tüketim Perakende Satış Vergisi ve Nakliyat Vergisi.

⁴ Akaryakıt fiyat istikrar payı, Trafik tescil harcı, taşıma alım vergisi, Ek taşıma alım vergisi, Ek vergi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışından alınan sanayi destekleme fonu, Eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, Motorlu Taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi, Tütün mamulleri eğitime katkı payı, Motorlu Taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi, Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerden alınan mera payı, Taşıma alım vergisinin ¼'ü oranında alınan çevre kirliliğini önleme fonu, Toplu konut fonu, Tütün mamulleri ve alkollü içeceklerin ithal veya satışından alınan tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler düzenleme kurumu payı, Şehit, malul, dul ve yetimleri payı, Federasyonlar fonu.

İlk Uygulandığı Yıl	1926	1927	1925	---
Bütçedeki Payı	7,60%	9,00%	25,10%	---
1950	---	8,90%	8,50%	24,00%

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı (1997) Vergi İstatistikleri Yıllığı, ss:4

1.2. Özel Tüketim Vergisinin Genel Esasları

1.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı ve Konusu

Tüketim vergileri belli bir malın üretimi, tüketimi, satışı veya bir hizmetin ifası üzerinden alınan vergilerdir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2002: 16). Bir başka tanım ise, “kanunla belirtilen bazı mal veya hizmetlerin genellikle yurt içi üretimi ya da satışı üzerinden alınan vergiler” olarak da tanımlanabilmektedir (Edizdoğan, 1981: 5). Tüketim vergileri, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli mal ve hizmetleri vergilendiren ÖTV şeklinde de olmaktadır (Due, 1967; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2002).

ABD’de ise, özel tüketim vergileri olarak ifade edilen, federal satış vergileri, belli ürünler üzerine konulan selektif (birim esasına dayalı) vergilerdir⁵. ABD’de satış vergileri eyaletler ve yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bir vergidir (Alkol tüketim vergisi, yararlanma vergileri ve tütün mamulleri vergisi). ABD’de uygulanan satış vergilerinin bir diğer örneğini teşkil eden özel satış vergileri belirli mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu vergiler üreticiler, satıcılar ve tüketicilerin birinden yada tamamından alınmaktadır. Vergi oranları %2 ile %100 arasında değişmekte ve oranlar ağırlıklı olarak %10 ile %12 arasında yoğunlaşmaktadır (Batırel, 1997; Bruce, 1998; Caldwell).

Özel tüketim vergi tanımlarını incelediğimiz zaman, bu tanımlamalarda görülen ortak özellik bu vergilerin belirli mal veya bu malla ilgili mal grubunu hedef aldığıdır. Bu verginin konusuna giren mal ya da işlemler ise ÖTV’nin konusunu oluşturmaktadır.

⁵ Federal satış vergileri, telefon hizmetleri ve hava taşımacılığı gibi, perakende aşamada vergilendirilen konular dışında, geniş ölçüde imalatçı aşamada alınmaktadır. Selektif vergi gelirlerinin büyük bir bölümü, akaryakıt, alkollü içki ve tütün mamulleri, benzin ve araç lastiğini kapsamına alan federal satış vergisi bir çok ürün grubundan elde edilmektedir. Genel satış vergisi eyalet yönetimlerinin finansmanında önemli bir kalemi oluştururken, selektif dolaylı vergiler, federal, eyalet ve yerel yönetimlerin hepsinde uygulanmaktadır.

Özel Tüketim Vergi gelirlerinin de aynı potada bulunduğu satış vergilerinin federal düzeyde toplam vergi gelirlerinin %4’ünü oluştururken, bu oran bölgesel düzeyde %14 civarında, eyalet düzeyinde ise, toplam vergi gelirlerinin %50 düzeyindedir. A.B.D’ de perakende satış vergisinin, federal düzeyde değil bölgesel ve eyalet düzeyinde uygulanmasının bir sonucudur.

Özel Tüketim Vergileri'nin konusu ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber, bu vergi kolay tahsilat sağlaması içinde daha ziyade iki grup tüketim maddesinden: alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkol gibi), lüks maddeler (kürk ve mücevher v.b) ve sürümü yüksek olan (benzin, çimento v.b) bazı maddeler üzerinden alınmaktadır (Saraçoğlu-Ejder, 2003; Turhan, 1982).

ÖTV, esas itibari ile lüks mallar ile alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almaktadır (Bulutluoğlu, 1988: 344). Çünkü devlet açısından hem ideal bir gelir kaynağı hem de iktisadi etkinlik açısından en az etkinsizliğe neden olmaktadır.

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. Bunun sonucunda ise bir yandan devlet istediği vergi gelirini elde ederken, tüketici tercihlerinde önemli değişiklikler olmadığı için ortaya çıkan ek kayıp çok sınırlı kalmakta ve buda kaynakların yanlış dağılımı sorununa yol açmamaktadır (Gemmell, 1987: 295). 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.

Lüks malların vergilendirilmesi ile artan oranlılığın geliştirilmesi amaçlanmıştır. Lüks mallara getirilen vergilerin talebinin fiyat esnekliği, çok yüksek gelir gruplarında zayıftır. Buna karşılık gelir esnekliği güçlüdür. Orta gelir gruplarında ise lüks maddelerin fiyat esnekliği yüksek olabilir. Bu genellemeye göre lüks maddelere konan vergi üst gelir grubunun talebini azaltmayacak sadece bu malları kullananların vergi yükünü artıracaktır. Bu durumda vergi, daha çok üst gelir grubundan ziyade orta gelir gruplarının talebini etkileyecektir (Mutlu, 2002: 49). Talep esnekliği çok az olan bazı lüks mallar varsa da yüksek gelir gruplarının kullandığı bu malların vergilendirilmesinin harcamalar üzerinde, toplam mal ve hizmetler içerisinde önemli bir yeri olmayacağı için etkisi olmaz. (Bulutluoğlu, 1988; Mutlu, 2002; Öncel, 1989). Buna bağlı olarak, lüks mallara özel tüketim vergilerinin uygulanması, bu tür malların kullanılması durumunda daha yüksek vergi ödeme gücünü göstermektedir. Amaç, lüks mallar üzerine salınan vergilerle gelir

dağılımını düzeltmek ve negatif dışsallık yaratan lüks mallar⁶ üzerinde vergileme yaparak aşırı üretimini ya da tüketimini önlemeyi amaçlamaktadır.

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 tüketim vergilerine konu olan ürün ve hizmet sayısının yaygınlaşması durumunda, verginin genel tüketim vergilerinden farkının kalmayacağı da söylenebilir.

ÖTV, konusu incelendiğinde;

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

vergi kapsamına alındığı görülmektedir.

Özel tüketim vergisi kapsamına giren mallar bazı genel nitelikli özellikleriyle de dikkat çekmektedir. Bu açıdan vergi konusu olan malların üretimi ya da satılması izne tabi olabilmekte, bazı malları tüketenlerin kamu hizmetlerinden daha fazla yararlandıkları görülebilmektedir (Özyer, 2002: 24). ÖTV'nin birincil amacı, devlete gelir sağlamak olmakla beraber; "yarar ilkesi"nin uygulamaya geçirilmesine hizmet etmesi bakımından da tercih edilmektedir (Uluatam, 1999; 394). Yani, devlet ilave kamu harcamaları yaratabilecek bazı mal ya da hizmetleri, ÖTV kapsamına alarak yararlanma ilkesini uygulamaya sokabilir. Bu durumda verginin hizmet bedelleri yerine ikame edilmesi söz konusudur. Örneğin, tütün mamullerinden alınacak ÖTV' nin sağlık harcamalarının finansmanında ve akaryakıt üzerinden alınan ÖTV' nin de otoyolların finansmanında kullanılması gibi. Yararlanma ilkesinin esas alındığı bu durumlarda ÖTV "harç" fonksiyonu gören bir mali yükümlülük özelliğine bürünür. Çünkü verginin bir kamu hizmeti olarak alınması söz konusu olmaktadır (Edizdoğan, 1981; Ejder, Saraçoğlu, 2003; Turhan, 1993).

Özel tüketim vergisine giren mal gruplarının kategorileri zaman içerisinde değişmektedir. Bu yüzden özel tüketim vergisine tabi olan mallar vergilemenin amacına ulaşabilmesi için belirli periyotlarla gözden geçirilmesi gerekmektedir.

1.2.2. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Mükellef, vergi kanunlarında belirtilen vergiyi ödemekle yükümlü gerçek veya tüzel kişidir (Kazıcı, 1988: 5) yani vergi uygulamasının taraflarından birisidir (Akdoğan, 1993: 129).

Vergi mükellefi; yasal mükellef ve aracı mükellef olmak üzere iki çeşittir. Yasal mükellef, vergi kanunlarında yasa koyucunun mükellef olarak tanımladığı kimselerdir.

⁶ Negatif dışsallık yaratan lüks mallar; aşırı tüketimleri sonucunda, ozon tabakası üzerinde olumsuz etkilere neden olan, spreyler, parfümler, losyonlar gibi ürünlerle, aşırı üretimleri sonucu, doğanın dengesini bozucu etkilere yol açacak olan hayvan kürk ve derileri gibi ürünlerin kullanımlarını örnek olarak gösterebiliriz.

Aracı mükellef ise yasal mükellef durumunda olan kişinin ödediği vergiyi başkasına aktarandır.

ÖTV’ de, devlet ve mükellef olmak üzere iki taraf vardır (Nadaroğlu, 1985: 28). Bir tarafta, yüklenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmek için egemenlik gücüne dayanarak vergi koymak ve uygulamak zorunda olan devlet diğer tarafta, vergi borçlusu yani vergi mükellefi vardır (Ülgen, 2003:89).

ÖTV kanununun 4’üncü maddesine göre; ÖTV’ nin mükellefi, kanuna ekli listelerde yer alan malları imal, inşa ve ya ithal edenler ile bu malları müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

ÖTV, üretim ve imalat aşamasında alınıyorsa, vergi mükellefi üretici veya imalatçıdır. Eğer ÖTV toptan satış aşamasında alınıyorsa, mükellef toptan satışı yapandır. Perakende satış aşamasında bu vergi alınıyorsa, vergi mükellefi bu kez de tüketicilere satış yapan perakendecidir

ÖTV, ithalat ve imalat aşamasında alınan tek aşamalı bir vergi niteliğinde olmasından dolayı mükellef sayısının da azalmasına neden olmuştur. Mükellef sayısının az olması vergi kayıp ve kaçakçılığını engellemede önemli bir faktörü teşkil etmektedir (Karakoç, 2003: 115).

Vergi sorumlusu, gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkilerinden dolayı vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve yasal süreler içerisinde vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlemlerin yapılması mecburiyeti olan üçüncü kişiye denir .

Vergi sorumlusu asıl vergi borçlusu olan mükellef adına ve onun ekonomik değerinden vergi keserek vergi dairesine ödemede bulunur. Bu durumda vergi sorumlusunun mal varlığında hiçbir eksilme meydana gelmemektedir (Kırbaş, 1998: 80).

ÖTV’nde vergi sorumlusu, özel tüketim vergisinin kanuni mükellefine ait verginin ilgili vergi dairesine yatırılması bakımından sorumlu tutulan ve kanuni mükellefin mal varlığında azalmaya neden olan aracı ödeyicidir (H.U.D, 2002: 77).

1.2.3. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ve Ödenmesi

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.

Verginin hesaplanmasında vergi oranının uygulanacağı matrahın sayı, adet, metre, metreküp, kilo, litre vs gibi fiziki ölçüler üzerinden hesaplanacağı vergi türüne spesifik vergi denilir. Spesifik vergilerin en ilginç örneklerinden biri 1926 yılına kadar Fransa'da yürürlükte olan kapı ve pencere vergisi olmuştur. Bu verginin matrahı binanın kapı ve pencere sayısıdır. Matrahı fiyat, değer, gelir, irat, bedel vb. genellikle para ile ifade edilen vergilere de *ad-valorem vergiler* denilir. Spesifik vergilerin, malların kalitesi arasında ayırım yapmaması nedeniyle ortaya çıkan adaletsizlikleri önler (www.ekonomist.com.tr).

Değer esasına göre alınan her verginin bir matrahı vardır ve bu matraha da vergi tarifesi uygulanır. ÖTV nin matrahı verginin hesaplanması bakımından dikkate alınan miktar ya da değerdir. Dolayısıyla matrah verginin ad-valorem veya spesifik olmasına bağlı olarak karşımıza çıkmaktadır (Ülgen, 2003: 145).

Miktar esasına dayalı vergilerde matrah daha kolay belirlendiğinden mükelleflerle idare arasında anlaşmazlık göreceli olarak az olmaktadır. Ayrıca, verginin bu şekilde uygulanması da vergi kaçakçılığını sınırlandırmaktadır. Fakat, konjonktürel hareketlerin yakından izlenemeyecek olması durumunda vergilendirmenin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarına ters düşülmesi söz konusu olabilir. Çünkü, miktar esasına dayalı özel tüketim vergilerinde vergi yükü, konjonktürün genişleme dönemlerinde hafiflerken, daralma dönemlerinde ağırlaşmaktadır (HUD, 2002; Saraçoğlu-Ejder, 2003; Turhan, 1993; Turhan, 1982; Ülgen, 2003).

Üretimin belli aşamasında özel tüketim vergisinin tamamı tahsil edilebilir ya da üreticiden tüketiciye gelene kadar olan aşamalardan alınabilir. Ancak ikisi tahsil şekli uygulamada görülmektedir. Çünkü özel tüketim vergisi olarak, üretim- dağıtım aşamalarından sadece birinde alınmaktadır ve bu şekilde yaygın olarak uygulanmaktadır.

ÖTVK'nun da, verginin tarhı ve ödenmesi şu şekilde açıklanmıştır:

1. ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Şu kadarki, adı ortaklıklar da verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilir. Vergi beyanname verme süresi içerisinde ödenir. Vergilendirme dönemi; kanuna ekli [I] sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, [III] ve [IV] sayılı listelerdeki mallar ile [II]

sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, [I] sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen 10'uncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

2. [II] sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait ÖTV beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.
3. İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.
4. Bakanlar Kurulu, [I] sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini gün veya ay olarak belirlemeye, beyanname verme ve vergi ödeme süresini kısaltmaya, vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırmaya yetkilidir.
5. Maliye Bakanlığı; kanun gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini göz önünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yerini tayin etmeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemiden önce ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye, [III] sayılı listedeki mallara ait verginin bandrol usulü ile tahsiline ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri tespit etmeye yetkilidir.

1.2.4. Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri

Vergiye, toplumsal-iktisadi temeller üzerine oturarak, optimal vergilendirmeyi sağlama gayreti içerisinde olan devlet, bir yandan da kamusal harcamalarını finanse etme çabasıdadır. Ülkelerin önemli finansman kaynaklarından birisi olan özel tüketim vergisinin

ekonomik, mali ve sosyal amaçları çerçevesinde ortaya çıkan genel özelliklerinin incelenmesinde fayda vardır.

Ekonomide özel kesimin kullanmakta olduğu kaynakların kamuya aktarılması olarak ifade edilen vergilemenin, hem mükelleflere⁷ hem de devlete⁸ yüklediği maliyetleri vardır. Vergilemenin bu maliyetlerinin tümü, refah kaybına yol açmakta ve milli gelir azalışı şeklinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısı ile vergilemede etkinlikten bahsedilirken, bu tür maliyetlerin azaltılması gerekmektedir (Cullis, Jones 1992; Hall, Rabushka, 1995). ÖTV ile mali politikaların uygulanmasında daha etkin bir sisteme geçilmiştir. ÖTV’den önce ÖTVK’na listelerde yer alan mallar konusunda Bakanlar kurulunun gerekli düzenlemeleri tek bir kararname ile yapması zor olmaktaydı. Mesela, tütün mamulleri ve alkollü içeceklerde sekiz ayrı vergi, fon ve pay alınmakta⁹ ve bunların bazılarının oranı BKKK ile belirlenirken bazıları ancak kanun değişikliği ile değiştirilebiliyordu. Ayrıca her birinin matrahı da farklıydı. Bu açıdan hem mükelleflerin hem de mali idarenin yüklendiği maliyetler oldukça fazla olmaktaydı. ÖTV’den sonra bu mallardan artık tek bir matrah üzerinden bir kez vergi alınmaktadır (Doğan, 2003; ÖTVK Tasarısı Mad 15/a,b,c).

Optimal gelir vergisi literatürü, tüm gelirlerin aynı orandan vergilendirilmesini etkinlik gereği olarak önerirken; optimal tüketim vergilemesi literatürü ise, tüm malların aynı oranda vergilendirilmesinin veya tarafsızlığın, genellikle etkin olmadığını iddia eder (Mckure-Zodrow 1994:186). Optimal vergileme taraftarlarına göre etkinlik, tüketim vergisi oranlarının tüm malların taleplerinde eş oranlı azalmaya yol açacak şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir. Etkinlik problemine yoğunlaşan Ramsey’e (1927) göre, belli bir vergi hasılatının mallar üzerindeki vergiler yolu ile elde edilmesi gerektiğinde, tüketim vergisi oranları tüm malların tazmin edilmiş taleplerinde eşit oransal azalma sağlayacak şekilde seçilmeli ve talebi daha elastik olan malların daha düşük oranlardan vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu “Ramsey Kuralı” ya da “Ters Esneklik Kuralı” olarak bilinir (Alm 1996: 119) . Optimal vergilemenin etkinlik ile ilgili olarak getirdiği bir diğer kural da “Corlett-Hague Kuralı”dır. Bu kural çerçevesinde, bireylerin boş zamanlarının tamamlayıcısı olan (oyun, eğlence gibi) mal ve hizmetlerinde bu kapsam içerisinde yüksek oranda vergilendirilmesi öngörülmektedir. Ne var ki, malların talep ve ikâme esnekliklerinin kesin

⁷ Uyum maliyetleri olarak bilinir ve kayıt tutma, beyanname verme ve muhasebe, danışmanlık, kırtasiye gibi vergi kanunlarından doğan mükellefiyetlerini yerine getirmeye ilişkin maliyetleri kapsar.

⁸ Yönetim maliyetleri olarak bilinir ve mükelleflere ilişkin bilgi toplamak, kayıt tutmak, denetim yapmak, mükellefiyetlerini yerine getirmeyenlere dava açmak ve ceza uygulamak, idari personeli koordine etmek gibi vergi ödeme sürecine ilişkin maliyetleri kapsar.

⁹ Ek vergi, Eğitim, Genç., Spor, Sağlık., Hiz. Vergisi, Malül, Şehit, Dul, Yetim Payı, Tütün Fonu, Toplu Konut Fonu, Mera Payı, Federasyonlar Fonu.

olarak ölçülmesinin mümkün olmadığı bu tür farklılaştırılmış mal ve hizmet vergileri yerine yeksenak oranlı vergilemenin olumlu bir yaklaşım olduğu iddiası mevcuttur (Ramsey, 1927; Corlett, Hague 1953; Haveman 1994).

Tam esneklik kuralı, talebi daha esnek olan mallara daha düşük, talebi esnek olmayan mallara ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Fakat, vergi sistemini sadece etkinlik bakımından değerlendirip, vergi yükünü ise kimlerin taşıyacağını bilinmemesi vergi ahlakına ters bir durumdur. Çünkü bu tür bir uygulama ile toplumda mevcut gelir dağılımı dengesizliklerini daha da artıracaktır (Rosen, 2002: 311). Eğer toplum, gelir dağılımı dengesizliklerin düzeltilmesi ve zenginlerin daha fazla tükettikleri malların daha fazla vergilendirilmesi yönünde bir fikre sahipse, Ramsey kuralından belli ölçüde vazgeçmek gerekecektir Diamond-Feldstein’a göre, refah dağılımını eşitlenmesinin arzulandığı bir toplumda, zenginlerin tüketimine tahsis olan mallar üzerindeki vergilerin, fakirlerin harcamalarının yoğunlaştığı mallar üzerine uygulanan vergilerden daha yüksek olması gerekmektedir (Haveman, 1994: 249). Böylece vergi sisteminde adalet ve etkinlik sağlanabilecektir.

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi ilkeleri arasındaki uyumu ve yönetim maliyetlerini artıran bir özelliğe sahiptir. Bundan dolayı da etkin bir vergi sisteminin oluşturulmasında basitlik ilkesi önemli bir yere sahiptir. Basitlik ilkesi, karmaşıklığa yol açan ve eşitliği sağlamaya yönelik olarak getirilen tedbirlerin mükelleflerce kolay anlaşılır olmasını hedefler. Böylece, mümkün olan en az aşırı yük, en fazla vergi hasılatının elde edilebilmesi için basit bir vergi sisteminin düzenlenmesi sağlanmış olur (Mirrless, 1994: 226). Özel tüketim vergisi kanunundan önce ülkemizde, ÖTV niteliğinde birçok miktarda vergi, fon ve buna benzer yükümlülük vardı. Bu durum vergi sistemimizde anlaşılmazlıklara yol açtığından bunlar tek bir vergi çatısı altında toplanarak, karmaşık hale gelen dolaylı vergi sistemi basitleştirilmiştir. Ayrıca, mallar üzerindeki vergilerin şeffaflaşmasını sağladığı için vergi denetimleri de kolaylaşmıştır (HUD, 2002; Karakoç, 2003; Kızılot, 2002; Pricewaterhousecoopers, 2002; Ülgen, 2003).

Toplum tarafından lüks olduğu kabul edilen malların verginin kapsamına alınması ya da artan oranlı olarak vergilendirilmesinin, gelir dağılımını düzeltici etki yapacağından söz edilebilir (HUD, 2002: 18).

ÖTV, kapsamına giren her mala bir kez uygulanacaktır. Bu nedenle kapsama giren malların vergi uygulandıktan sonra el değiştirmesi veya iktisabı verginin konusuna girmeyecektir (Önal, 1997: 62). İstisnaen ÖTV ödenek satın alınan malların ÖTV’ye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, imal edilen mal ÖTV’ye tabi olacaktır.

Ancak, imal edilen malın teslimi üzerinden hesaplanacak ÖTV'nden girdi dolayısıyla ödenen özel tüketim vergisi indirilecektir. Böylece mal üzerindeki vergi yükü tek olacaktır (Ülgen, 2003: 3).

Özel tüketimin kapsamına yaklaşık 207 mal çeşidi girmektedir. Kapsama giren bu mallar, tasarıya ekli dört ayrı listede de Türk Gümrük Tarife cetvelindeki mevcut gümrük tarife istatistik pozisyonlarına göre sıralanarak ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Listelerde yer almayan malların ÖTV'ye tabi tutulmayacağı tabiidir. Dolayısı ile farklı KDV oranı uygulamasındaki mal tanımlarıyla ilgili olarak yaşanan sorunlar özel tüketim vergisinde yaşanmaz.

Vergi kapsamına giren malların sınırlı olması ve ÖTV nin mükelleflerinin sayısının da az olması nedeni ile bu vergi sisteminde kayıp ve kaçığa karşı önlem almada etkinlik sağlanacaktır.

ÖTV nin tahsilatı ve kontrolü kolay bir vergi olduğundan vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir (Pricewaterhousecoopers, 2002: 7). Bu haliyle, KDV'den sonra en büyük dolaylı vergi olarak Türk Vergi Sistemin de önemli bir yere sahip olduğu söylenebilir (Kızılot, 2002: 5).

Uygulamaya baktığımız zaman bu vergi uygulamasından otomotiv, tütün, alkollü içkiler, kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları, petrol ürünleri ve madeni yağ sektöründe faaliyet gösteren firmalardan imalatçı ve ithalatçı olanların doğrudan etkilendiği görülmektedir.

1.3. Özel Tüketim Vergisinin Alınmasının Gerekçeleri

Piyasada üretilen tüm malları kapsayan bir vergi genel tüketim vergisi iken; bunlardan bir kısmının seçilerek vergiye tabi tutulması ise ÖTV olarak bilinmektedir (Turhan, 1998; 32). ÖTV'nin amacı, bir yandan gelir toplama diğer yandan ise gelir dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılmasıdır.

Eğer bir ülkede, gelir vergisi belli varsayımlar altında optimal biçimde tasarlanıp uygulanıyorsa, “farklılaştırılmış mal vergilemesi” olarak da adlandırılan, özel tüketim vergilemesinin sosyal refahı arttıracığı ve optimum olacağı beklenmemelidir. Buna karşılık, gelir vergisinin yapısı etkinlik ve adalet bakımından optimal değilse, o zaman özel tüketim vergilemesi sosyal refahı olumlu etkileyebilir (Batırel, 2002: 4). Ülkemizde olduğu gibi gelir vergilemesi adalet amacına hizmet edemiyorsa, lüks malların vergilendirilmesi ile dolaylı vergilerde artan oranlılığın gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (Büyükbalkan, 2002: 3). Artan oranlı gelir vergisinin uygulanmasının güç olduğu özellikle az gelişmiş ülkelerde, yüksek gelir grubuna girenlerin tükettiği malların vergi kapsamına alınması ile yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması aranmaktadır.

Ayrıca 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 değerlerin korunması amacına hizmet edecek olması bakımından erdemsiz malların (alkollü içecekler, tütün ve tütün mamülleri) tüketiminin kısılmasını amaçlayabilir (Uluatam, 1999;394). Bu bakımdan belirtilen amaçlara ulaşmada ÖTV uygulaması tercih edilmektedir.

Özel tüketim vergileri ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açar (Turhan, 1993:167). Farklı bir ifadeyle, çok zengin kesimlerin kullandığı varsayılan mallar üzerine konulacak özel tüketim vergisi, servet ya da gelir vergisi takviyesi olarak kullanılabilir (Saraçoğlu, Ejder, 2003: 312). ÖTVK'nun, I, II,III ve IV sayılı listelerinde¹⁰ yer alan malların çoğu, üst gelir grubundakiler tarafından daha fazla tüketilmektedir. Artan oranlı vergi yükü dağılımını gerçekleştirmek amacıyla alınan ÖTV'nin üzerinden alındığı malların niteliğine bağlı olarak farklı etkilere yol açması ve istenilmeyen sonuçlar yaratması da söz konusu olabilir (HUD, 2002:18). Yüksek gelirliilerin bütçelerinde fazla yer tutmayan mallardan büyük oranda vergi alınması onların toplam gelirlerini önemli ölçüde azaltmayacağından ÖTV'nin gelir dağılımını düzeltici etkisi zayıf kalacak ve vergi daha çok bu grubun altındaki orta gelir gruplarını etkileyecektir. Örneğin, dayanıklı tüketim mallarına ya da zorunlu tüketim mallarına uygulanacak ÖTV ile düşük gelir tabakasındaki fertlerin kullandığı malların da vergi kapsamına almaktadır. Bu durum, ÖTV'ye gerileyici bir nitelik kazandırır (Nemli, 1979: 229). Keyif verici maddelerde ise hem zenginlerin hem de yoksulların tüketimlerine dahil olmasından dolayı, vergi yükünün yüksek gelirliiler grubuna yüklenmeye çalışılması amacına ters düştüğü söylenebilir. Ancak, bu malların yüksek oranda vergilendirilmesinin amacı, bunların erdemsiz mal grubunda yer almalarındandır.

Burada dikkat edilecek bir 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 kısıma konusundaki etkinliği yetersizdir. Çünkü, tüketim sadece talebin elâstiki olduğu ölçüde azaltılır. Ancak 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 ispirto içilmesi gibi. Tüketimi kısımak amacını güden bu verginin yüksek oranlarda olması, vergi kaçakçılığının da artmasına neden olacaktır. Bu tür mallar aleyhine çalışmalar yapılması daha olumlu sonuçlar verebilir (Batirel, 2002; Coşkun,

¹⁰ Ekler kısmına bakınız.

2002; Doğan, 2003; Edizdoğan,1981; Karakoç, 2003; Saraçoğlu-Ejder, 2003; Turhan 1998, Turhan, 1993; Uluatam, 1999).

ÖTV, negatif dışsallıkların iç maliyet haline dönüştürülmesi yolu ile dışsal zarar ikamesini, kaynakların irrasyonel kullanımının önüne geçerek, topluma fayda sağlama amacını gerçekleştirilmesine çalışmaktadır. Böyle bir vergileme, sosyal zararı hangi birimin ne ölçüde ve düzeyde ürettiğinin kesin olarak bilinmesini gerektirmektedir. Özellikle, fabrikaların neden olabileceği çevre kirliliğinin önlenmesine yönelik vergilerle yani “kirletici-ödeyici” prensibi çerçevesinde etkinsizlikleri azaltmaya ya da toplumun genel sağlığı ve ahlaki değerlerinin korunması amacına hizmet ederek, toplum için arzu edilen marjinal sosyal fayda ile marjinal özel faydanın eşitlenerek ekonomik faaliyetlerin seviyesi kontrol alınmaya çalışılmaktadır (Doğan, 2003; Edizdoğan, 1981; Karakoç, 2003; Saraçoğlu, Ejder, 2003; Turhan, 1998; Turhan, 1993).

Bir diğer neden olarak da, özel tüketim vergilemesi özellikle belirli kişi gruplarının bazı kamu hizmetlerinden diğer kişilere göre daha fazla yarar sağladıkları varsayımından hareketle uygulanabilir (Turhan, 1982: 260). Bu durumda verginin hizmet bedelleri yerine ikame edilmesi söz konusu olmaktadır. Akaryakıt ve motorlu araç vergilemesi ile ödettirilemeyen kamu hizmetlerinin bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak belirtilmektedir. Akaryakıt tüketim vergilemesi, bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığı ve tıkanmasının karşılığı olarak düşünülmektedir.

Vergilemenin idari güçlüklerle karşılaştığı durumlarda, belli ürünler vergilemenin konusu olarak da seçilebilirler. Bu durum, özellikle vergi idaresinin örgütlenmediği ve ürünlerin az sayıdaki, işletmeler tarafından üretildiği az gelişmiş ülkeler için söz konusudur (Baş, 1996: 19). Sadece bu mallar üzerinden ÖTV alınması yoluna gidilebilir.

Özel tüketim vergileri, savaş vb. enflasyonist ortamlarda direkt kontrol araçlarına gereksinim duyulmaksızın, özellikle kıt olan malların kullanımını kıstak için yüksek oranda alınan özel tüketim vergisi talebi azaltacaktır (Büyükbalkan, 2002: 3). Bir başka ifade ile özel tüketim vergisi tayınlama aracı görevi yapar.

İthal edilen bazı ürünlerin özel tüketim kapsamına alınması, bir tür gümrük engeli oluşturacak ve dış ticaret dengesinin sağlanmasında önemli bir işleve sahip olacaktır.

1.4. Özel Tüketim Vergisinin Amaçları

1.4.1. Ekonomik Amacı

Tam ve mükemmel rekabet piyasası şartları altında piyasa ekonomisine müdahaleye olumsuz bakılabilir. Ancak nispi fiyatlar ve kararlar dizisinin kendisinden beklenen ölçüde görevini yerine getirememektedir. Tüketim vergileri ile nispi vergileme yapılacağından bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili politikalar, piyasaya müdahaleyi ve ekonomiyi yönlendirmeyi sosyal refah için zorunlu kılmaktadır. Tüketim vergilerinin uygulanması ekonomi politikası açısından, gelir dağılımında adaletin ve kaynak dağılımında da etkinliğin sağlanmasını amaçlamaktadır.

1.4.2 Mali Amaç

ÖTV zorunlu tüketim maddelerinden alınmayan ya da yüksek gelir gruplarının kullandığı mallara konulan özel tüketim vergileri, artan oranlı gelir vergisi tasarruf eğilimi fazla olan yüksek gelir gruplarının gönüllü tasarruflarını kısıtlayıcı etkiler yaratırlar.

Vergilemenin temel amaçlarından biriside, özel kesimin kullandığı iktisadi kaynakların bir kısmını kamu kesimine nakletmektedir. Bu kaynak nakli vergilemede kullanılan vergilerin tümü ne olursa olsun geçerlidir (Edizdoğan, 1981: 34). Vergileme yapısı gereği özel kesim tarafından kısıtlayıcı olmaktadır. Buda özel kesim tarafından yapılacak olan yatırımları etkilemektedir. ÖTV, gelir kaynağı oluşturma ve mali amaç olarak da kullanılabilirler.

1.4.3 Sosyal Amaç

Özel tüketimin sosyal etkilerinden anlaşılması gereken husus, gelir dağılımını düzenleme ve vesayet altındaki malların tüketiminin yönlendirilmesidir.

ÖTV, AB’nde sigara, benzin ve alkollü içkiler başta olmak üzere KDV’ye ek olarak alınmakta ve tüketim vergilendirilmektedir. Bunun sadece mali amaçlı olduğunu söylemek yanlıştır. Verginin konusunu teşkil eden söz konusu malların tüketiminde kamu harcamalarının artışı arasında bir paralellik vardır. Örneğin, sigara ve alkol tüketimine ilişkin olarak çevre temizlik, ulaşım ve alt yapı harcamaları gösterilebilir (Gümrük Birliği Rehberi, 1996: 94). Amaç kamu harcamalarında tasarrufu sağlamak olarak görülmekte ise de, sosyal amaçlı olarak bazı malların tüketimi azalmak da görülen araçlardır (Eason, 1980: 220).

Sahip olunan malların tüketiminde çıkan bazı negatif dışsallıklar bulunmaktadır. Bunların tüketiminin kısıtlanması ve dışsallıkların yarattığı olumsuzlukların giderilmesinde özel tüketim vergisi kaynak olarak kullanılmaktadır.

1.5. Özel Tüketim Vergisi İle Katma Değer Vergisi’nin

Karşılaştırılması

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergileri, genel ve özel tüketim vergileri olarak iki kategoride ayırmak mümkündür. 1985 yılında genel nitelikli bir tüketim vergisi olan KDV’nin yürürlüğe girmesinden sonra, Ağustos ayı başından itibaren, Bakanlar Kurulu tarafından 01.08.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi

Kanunu adıyla yeni bir vergi yürürlükte yer almıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu' nu ile belirlenen bazı vergi pay ve yükümlülükler, kanuna ekli dört ayrı listede gösterilen çeşitli mal grupları özel tüketim vergisi kapsamına alınmış bulunmaktadır. ÖTV ile kapsama giren malların vergilendirilmesine ilişkin yapının basitleştirilmesi, basitleştirilen yapı yardımıyla, yükümlülerin vergiye gönüllü katılımlarının sağlanması ve dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği'ne uyum sağlanması konusundaki orta vadeli taahhütlerimizin yerine getirilmesi gibi birkaç amacın gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Buna bağlı olarak da “ Mal ve Hizmetlere Uygulanacak” KDV oranları yeniden belirlenmiştir.

Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, Maliye Bakanlığı'nın 17.07.2002 tarihli ve 031637 sayılı yazısı üzerine, 3065 sayılı KDVK'nun 28. Maddesine göre, Bakanlar Kurulu tarafından kararlaştırılmıştır. Bu karar da 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. I sayılı liste için; %1, II sayılı liste için %8 ve bu listelerin dışında kalanlar için uygulanan oran %18'dir¹¹ (Resmi Gazete, 2002).

ÖTV, yine bir tüketim vergisi olan KDV ile belirli konularda benzerlikler gösterirken, temel bazı hususlarda ise KDV'den farklı özellikler taşımaktadır;

1.5.1. Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisi Arasında Benzerlikler

KDVK'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte sekiz adet vergi kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu' nun yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergilerde sadeleştirmede KDV'den sonra ikinci reform olarak nitelendirilmektedir. ÖTV nin yürürlüğe girmesi ile birlikte 16 adet vergi, fon harç ve pay adı altında tüketim vergileri kaldırılarak tek vergi haline getirilmiştir. Böylece benzer nitelikteki mali yükün tek çatı altında toplanması ile birlikte vergi sistemi dağınıklıktan kurtararak basitleştirmiş, saydamlaştırmış ve vergi idaresinin yükünü de azaltmıştır (Değer, 2002: 57).

ÖTV nin düzenleniş şekli KDVK'ndaki esasları ve ifade tarzını aynen içerdiği görülmekte ve işleyiş açısından da benzerlikler taşıdığı ve 4760 sayılı ÖVK'nun bazı maddelerinde KDV'ye gönderme yaptığı açıkça görülmektedir (Gezgin, 2002: 50).

ÖTV, KDV gibi AB'ne üye ülkeler tarafından Birlik tarafından oluşturulan ortak hukuka göre uygulanması zorunlu tutulmuştur. ÖTV nin yürürlüğe girmesi ile birlikte dolaylı vergiler alanında vergi mevzuatının uyumlaştırılması konusunda önemli mesafeler kat edilmiştir (Değer, 2002: 58).

¹¹ Bu sayılı listeler için Ekler kısmına bakınız.

Özel tüketim vergisi de KDV gibi bir harcama vergisidir ve her iki verginin mükellefi de en son tüketimi yapan kişilerdir.

KDV ve özel tüketim vergisinde yabancı mallar arasında bir farklılaşma bulunmamaktadır.

1.5.2.Özel Tüketim Vergisi İle KDV Arasındaki Farklar

Özel Tüketim Vergisi ile Katma Değer Vergisi'nin en temel farkı, verginin kapsamı konusunda ortaya çıkmaktadır.

KDV, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve hizmetlerin konu edildiği, genel nitelikli bir tüketim vergisidir. Yani, KDVK'nda tanımlanan istisnalar dışında Türkiye'de yapılan ve yukarıda belirtilen nitelikleri taşıyan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV'nin konusuna girmektedir.

ÖTV ise sadece malların üretim ve ilk iktisap safhasından alınmaktadır. ÖTV'ye konu olan malın oluşturulan her katma değer aşamasında vergilendirilmesi söz konusu değildir (Doğan; 2002: 144). Kabul edilen kanuna ekli dört ayrı listede yer alan 207 çeşit mal, ÖTV'nin kapsamına alınmıştır. Teoride ve AB direktiflerine göre, özel tüketim vergisine tabi tutulması gereken mallar dört ayrı grupta toplanmıştır. Listelerde bulunan mal grupları ana başlıklar itibarıyla şöyledir;

I Sayılı Liste A Cetveli; Petrol ürünleri

I Sayılı Liste B Cetveli; Solvent ve benzeri ürünler

II Sayılı Liste; Motorlu nakil vasıtaları (aksam ve parçalar hariç)

III Sayılı Liste; Alkollü içecekler, kolalı gazozlar, tütün mamülleri

IV Sayılı Liste; Lüks tüketim malları

Diğer yandan, ÖTV'nin konusuna giren bir hizmet türü yoktur.

Tüm mal ve hizmetleri kapsayan genel nitelikli tüketim vergisi olan KDV'nde amaç; gelir toplamanın yanı sıra, bir vergi ödeme gücü olan harcamaların da vergilendirilmesidir. Bu yolla, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılması hedeflenmiştir. ÖTV'de bundan farklı olarak, tüm vergilerde olduğu gibi, yine var olan, gelir toplama amacının yanı sıra, tüketicilerin harcama kalıplarının etkilenmesi de hedeflenmiştir.

KDV, istisnaları hariç, bütün hizmet ifaları üzerinden alınırken. ÖTV’de hiçbir hizmet ifasından alınmamaktadır.

ÖTV’nin kapsamında bulunan malların ilk defa tesliminden veya ithalinden sonraki teslimleri verginin konusuna girmemektedir. Örneğin (IV) sayılı listede yer alan ürünlerden parfümler, imalatçılar tarafından zincir marketlere ya da dağıtım kanalında yer alan distribütörlere satıldığı aşamada Özel Tüketim Vergisi’ne tabi olacaktır ancak bunların zincir marketler ya da distribütörler tarafından nihai tüketicilere satışı esnasında ayrıca ÖTV hesaplanmayacaktır.

Ancak, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan, kayıt ve tescile tabi olan motorlu nakil vasıtalarında ÖTV, bu araçların kullanılmak üzere motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınması sırasında, yani aracın trafiğe kayıt ve tescilinin gerektiği aşamada doğmaktadır. Bu araçların motorlu araç ticareti yapanlarca, (satılmak amacıyla) kayıt ve tescil yapılmaksızın satın alınması aşamasında Özel Tüketim Vergisi doğmamaktadır.

ÖTV Kanunu’nun 11 inci maddesinde, (II), (III) (tütün mamulleri hariç) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için, verginin matrahının, bunların tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği hükme bağlanmıştır (ÖTV Kanunu, 2002: 7). Buna göre, özel tüketim vergisi, katma değer vergisi matrahına dahil edilirken, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda indirim mekanizmasının öngörüldüğü tek istisna, vergiye tabi bir malın, aynı listedeki başka bir malın girdisi olması durumunda sözkonusu olmaktadır. Bu durumda, girdi mal üzerinden ödenen özel tüketim vergisi, bu girdi kullanılarak üretilen ve vergiye tabi olan diğer malın teslimi aşamasında tahsil edilen vergiden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimin yapılabilmesi için girdi mal ile üretilen malın aynı listede olması şarttır. Örneğin, (I) sayılı listedeki bir malın (IV) sayılı listedeki bir malın üretiminde kullanılması halinde bu indirim sözkonusu olamayacaktır. Bu durumda, girdi mal üzerinden ödenen özel tüketim vergisi, imalatçının maliyetinin bir unsuru olacaktır.

ÖTV nin uygulanmasındaki amaç, yukarıdaki mal grupları üzerinden ilave bir tüketim vergisi alınması değildir. (I), (II) ve (III) sayılı listelerde belirtilen mallar, halihazırda KDV nin yanısıra değişik adlar altında pek çok tüketim vergisine tabidir. Bu malların pek çoğu için vergi yapısı oldukça karmaşık bir haldedir.

ÖTV, bu mallar üzerinden alınan (16) değişik vergi, harç, fon ve payı yürürlükten kaldırmaktadır. Kaldırılan bu vergiler yerine bu mallar üzerinden KDV’ye ilaveten sadece

ÖTV alınmak suretiyle, oldukça karmaşık hale gelmiş olan vergi yapısı basitleştirilmektedir. Bu mallar üzerindeki vergi oranları, yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükü muhafaza edecek ve ilave bir vergi yükü doğurmayacak şekilde belirlenmeye çalışılmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VE TÜRKİYE'DE UYGULANMA BİÇİMLERİ VE UYUMLAŞTIRMA ÇABALARI

2.1. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Ve Vergi Uyumlaştırılması

Uluslararası ekonomik bir birliğin kurulmasındaki amaç; ortak bir pazarda kitle halinde üretim olanakları hazırlamak ve de uluslararası uzmanlaşma sayesinde verimliliği artırarak üye ülkelerin refah seviyelerini yükseltmektir (Turhan, 1993; 391).

Avrupa Birliği'nin Kurucu antlaşması olan ve 1 Ocak 1958 yılında yürürlüğe giren Roma Antlaşması'nın amaçlarından biri, “Avrupa'yı bölen engelleri kaldırarak üye ülkelerin iktisadi ve sosyal ilerlemelerini ortak bir eylemle sağlamaktır.” Bu amaçlara

ulaşabilmek için ise; hem iktisadi birliğe sahip ülkeler arasındaki gümrüklerin kaldırılması ve oluşturulan bu birliğe dahil olmayan ülkelere karşı ortak bir gümrük rejiminin sağlanması hem de ortak pazar alanında rekabet koşullarının uyumlu hale getirilmeye çalışılmasıdır. İlke olarak, üretim faktörlerinin hareket serbestliği mali tedbirlerle engellenmemiş veya saptırılmış olmamalıdır. Bu nedenle, uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikasının oluşmuş olması gereklidir (Çağan, 1981; Edizdoğan, 1981; Öncel 1989; Saraçoğlu, 2003; Suer, 1999).

Vergi politikası, bir ülkedeki tüm ekonomi politikalarının genel bir parçasıdır; o ülkenin tüketimini, tasarrufunu ve daha da önemlisi üreticilerin yönlendirilmesini sağlamada çok etkin bir yere sahiptir. Bu nedenle GSYİH büyük bir kısmını oluşturan vergiler ekonomik ve sosyal faaliyetin başlıca belirleyicilerinden biri haline gelmiştir (Çağan, 1995; Kirazcı, 1988; Uludağ, 1988).

AB’nde vergi politikası, Roma Antlaşması ile amaçlanan ekonomik bütünleşmeye göre şekil alan ikincil bir politikadır. Roma Antlaşması’nın vergi ile ilgili hükümleri, Birliğin Temel İlkeleri arasında değil, “Topluluğun Politikası” başlıklı üçüncü kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almıştır. Bununla beraber, birliğin izlediği ya da izlemesi gereken temel politikaların hemen tümünün vergilendirmeye ilişkin belli yönleri veya sonuçları vardır. AB üyesi ülkelerin herhangi birinde yapılacak olan vergi politikasındaki değişiklik sadece o ülkeyi değil aynı zamanda topluluğa üye diğer ülkeleri de etkileyecektir. Bu yüzden, AB üyesi ülkelerin aynı yönde olmayan çıkarlarının uzlaştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla vergi politikası, AB’nin temel amaçlarına ulaşmasında önemli bir rol oynamaktadır. Buna karşılıklı, üye devletlerin izledikleri ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından, vergilendirmenin birlik kurumları tarafından bu politikaların aracı olarak kullanılması söz konusu değildir (Çağan, 1995; European Commission, 2004; Kirazcı, 1988; Uludağ, 1998; Saraçoğlu, 2003; Suer, 1999).

AB, vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırması kavramına, Roma Antlaşması’nın 99 uncu maddesinde dolaylı vergilerin «uyumlaştırılması»ndan, 100’üncü maddesinde de mevzuatın birbirine «yakınlaştırılması»ndan söz edilmektedir. Bazı maddelerde ise eş güdüm (koordinasyon) deyiimi kullanılmaktadır. Antlaşmada bu kavramların tanımlaması yapılmamıştır; aralarında kesin bir ayırım yapmak da zordur. Uyumlaştırma eşitleme değildir. Eşitleme veya tekdüzeleştirme vergi sistemlerinin ve vergi oranlarının gittikçe aynı düzeye getirilmesini ifade eder (Öncel, 1989: 12-13). Uyumlaştırma kavramı genel anlamda, “Hukuki sistemlerden kaynaklanan, serbest rekabeti bozucu nedenleri kaldırmak veya işgücünün, sermayenin ve malların üye devletler arasında serbestçe dolaşımını kolaylaştırmak için ulusal hukuk sistemlerinde yapılan değişikliktir. Vergi uyumlaştırması ise, ekonomik işbirliğini hedefleyen devletlerin bu ilişkilerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere, yapılan çalışmaların bütünüdür (Bozdoğan, 2003: 450).

AB’nin ilk vergi uyumlaştırmaları, Roma Antlaşmasından hemen sonra 1959 yılında başlamıştır. AB Komisyonu, üye devletlerin uzmanları ile birlikte bir “çalışma grubu”

kurmuştur. 1959 yılı sonunda, üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin farklı yapısının Ortak Pazar'ın kuruluş amacına uygun şekilde işleyişine engel olduğunu öne süren özellikle tüketim vergileri alanında uyumlaştırmanın acil gereğini vurgulayan bir rapor hazırlanarak komisyona sunulmuştur. Bunun üzerine, uzmanlardan oluşan bu komiteyi desteklemek amacıyla, bilim adamlarından oluşan "Vergi ve Maliye Komitesi" kurulmuştur. 5 Nisan 1960 yılında çalışmalarına başlayan komite başkanlığına Prof. Fritz Neumark getirilmiştir. Ayrıca, komiteye bağlı olarak çalışan üç alt grup; Alt grup A, sınırlardaki mal kontrollerinin kaldırılması; Alt grup B, perakende ticaretten önceki aşamada toplu vergi alınması ve bunun perakende ticaret vergisi ile birleştirilmesi; Alt grup C, Üretim safhasında ortak vergi alınması ve bunun ticaret safhasında alınacak bağımsız bir vergi ile birleştirilmesi yine ortak KDV ve bunun ticaret safhasında alınan bir vergi ile birleştirilmesiyle ilgili çalışmalar yapmak üzere görevlendirilmişlerdir. Ancak vergi sınırlarının hemen kaldırılması mümkün olmadığından, diğer iki alt grup, her bir sistemin faydalarını hem vergi sınırlarının devamı, hem de kaldırılması açısından araştırmışlardır. Politik, teknik ve psikolojik sorunlar yaratacağı endişesiyle özellikle küçük teşebbüsleri çok olan üye devletlerin olumsuz tutumları ortak bir perakende satış vergisinin uygulanamayacağını göstermiştir. Bu yüzden, C alt grubu, tarafsızlık ve vergi kaçakçılığını önlemek açısından KDV'nin diğer iki vergiye oranla en uygulanabilir gider vergisi türü olduğu sonucuna ulaşmıştır. Komite çalışmalarını 8 Temmuz 1962'de sunulan raporla tamamlamıştır (Çağan, 1995; Edizdoğan, 1981; Kazıcı, 1988; Kirazcı, 1988; Madanoğlu, 1991; Suer, 1999; Turhan, 1993; Uludağ, 1988).

Maliye ve Vergi Komitesinin, satış vergileri konusunda vardığı sonuçlar şöyle özetlenebilir (ECC Reports on Tax Harmonisation, 1963):

- a) Ortak bir KDV'ye aşamalı bir biçimde geçilmesi, ilk üç yılda devletlerin yayılı gider vergilerini istedikleri bir toplu gider vergisi ile değiştirmeleri daha sonra ise ortak bir KDV uygulamasına geçilmesi şeklinde bir direktif önerisinde bulunulmuştur. Ancak, öneri Avrupa Parlamentosu'nun görüşüne sunulduğunda aşamalı olmaktansa doğrudan KDV'ye geçilmesi yolu benimsenmiştir.
- b) Diğer direktif, ortak KDV sisteminin ayrıntıları ve genel çerçevesi üzerinde durmuştur. Yani, KDV'nin matrahı, oranı ve istisnaları her üye devlette aynı olması gerekmekteydi.

Topluluk Komisyonu, KDV'ye geçiş ve KDV uyumlaştırılması konusunda direktif taslakları hazırlayarak Avrupa Birliği Konseyine sunmuşlardır. Komisyonun sunduğu direktif taslakları kabul edildikten sonra direktifler halinde yayınlanmakta ve üye ülkeleri bağlayıcı nitelik kazanmaktadır. Ancak üye ülkelerin hükümetleri Roma Antlaşmasının 189 uncu maddesi gereğince bu direktifleri kendi yasalarına monte etmenin yolunu seçmekte serbesttirler (Uludağ, 1988; Yıldız, 2002).

KDV'nin uyumlaştırılması konusunda yayınlanmış önemli direktiflere kısaca değinirsek (Directive 77/388/ECC; Directive 67/227/ECC; <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31001.htm>)

Birinci direktifte, AB'ye üye ülkelerde satış vergilerinin uyumlaştırılması ve ortak KDV'nin yürürlüğe konulması öngörülmüştür. Buna göre, üye ülkeler satış vergisi uygulamasını terk ederek KDV'ni yürürlüğe koyacaklardır. KDV perakende satış aşamasına

kadar olan tüm aşamaları kapsayacak bu aşamayı kapsamı üye ülkenin tercihinin bırakılacaktır.

İkinci direktifte, ortak KDV uygulamasının şekil ve sürecine ilişkin olarak hazırlanmıştır. Buna göre, kısa dönemde ülkeler ya da birlik düzeyinde rekâbet koşullarını bozan vergileme unsurlarının kaldırılması, uzun dönemde ise, üye ülkeler arasındaki ticarete, ihracat üzerindeki vergi indirimlerinin kaldırılması hedeflenmiştir.

Bundan sonrada vergi oranları ve muafıkların uyumlaştırılması aşaması gelecektir. Direktifte sıfır oran uygulamasının uyumlaştırma açısından güçlükler çıkarabileceği için sınırlı tutulması önerilmiştir.

Ortak KDV sistemini daha ayrıntılı ve ikinci direktifin yeniden şekillendirilmiş hali olan altıncı direktif (77/388, ECC) kabul edilmiştir. KDV'nin uyumlaştırılmasında en önemli adım olan matrahın tek düze hale getirilmesi altıncı direktifin en önemli düzenlemesidir. 1978 yılında uygulamaya konulması hedeflenmişse de bu süre 1980 yılında gerçekleştirilmiştir.

Altıncı direktifteki düzenlemelerden sonra, 1992 ve 1993 yıllarında, sınır vergilerini kaldırmak için KDV sisteminde yeni düzenlemelere gidilmiştir. Amaç üye ülkeler arasında ortak tek bir pazarın kurulmasıdır. 1 Ocak 1993'ten 31 Aralık 1996 yılına kadar, üye ülkeler arasında; malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaştığı, tüm iç sınırların kaldırıldığı bir mübadele alanı oluşturulması hedeflenmiştir (Council Directive 92/77/EEC).

KDV oranlarının uyumlaştırılmasında henüz tam bir başarı sağlanamamıştır. Aynı ülkede birden fazla KDV oranı bulunmaktadır. 1993 yılında tüm Birlik ülkeleri için normal oran %15, indirilmiş oran %5 olması kararlaştırılmıştır (Yıldız, 2002: 51). Ancak üye ülkeler arasında oran farklılıkları hâla devam etmektedir. Normal oranın %15 olması gerekirken bu oranın üye ülkelerde %21 civarındadır.

Üye ülkeler arasında oran farklılıklarını aşağıdaki tabloda görmemiz mümkündür:

Tablo-2: Avrupa Birliği Ülkelerinde KDV oranlarının Listesi

Üye Ülkeler	İndirilmiş Oran	Standart Oran
Belçika	6	21
Çek Cumhuriyeti	5	19
Danimarka	-	25
Almanya	7	16
Estonya	5	18
Yunanistan	8	18
İspanya	7	16
Fransa	5,5	19,6
İrlanda	13,5	21
İtalya	10	20
Kıbrıs	5	15
Letonya	5	18
Litvanya	5 /9	18
Lüksembourg	6	15
Macaristan	5 /15	25
Malta	5	18

Hollanda	6	19
Avusturya	10	20
Polonya	7	22
Portekiz	5 /12	19
Slovenya	8,5	20
Slovakya	-	19
Finlandiya	8 /17	22
İsveç	6 /12	25
İngiltere	5	17,5

Kaynak: ECC (2004), “VAT Rates Applied In The Members States of the European Community”, ss.: 3

Komisyonun uyumlaştırma için KDV’den sonra seçtiği diğer alan özel tüketim vergisidir. ÖTV’nin uyumlaştırılmasının gerekliliği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de KDV’den daha büyüktür. ÖTV gelir sağlamaya yönelik olduğundan üye ülkeler arasında vergi oranlarındaki farklılık KDV’den daha fazladır. ÖTV kapsamına giren mallara ilişkin kanunlar her üye ülkede değişiktir. Bu yüzden de devletin kabul edeceği ortak bir nokta bulunmakta zor olmaktadır.

ÖTV’nin uyumlaştırılması konusu Birliğin kuruluşundan beri incelenen bir konudur. ÖTV ile ilgili ilkeler 1960’lı yıllarda belirlenmeğe başlanmıştır. Komisyon, 1967 Şubat ayında hazırlanan vergi uyumu programında üye ülkelerin uygulamakta oldukları özel tüketim vergilerini üç gruba ayırmaktaydı. Üye devletlerde uygulanmakta olan çok çeşitli özel tüketim vergilerinden yalnız beşinin, tütün, petrol, şeker, bira ve alkol ürünlerinden alınan özel tüketim vergisi üye ülkelerde uyumlaştırılacaktı.

Özel tüketim vergileri konusunda ilk hareket işlenmiş tütünden ve sigaradan alınan vergilerin uyumlaştırılması alanında olmuştur. 31.12.1972 tarihinde çıkarılan 72/464 sayılı direktif işlenmiş tütün üzerindeki özel tüketim vergileri ile ilgili genel ilkeleri sigaralara uygulanacak özel hükümleri koymuştur (Suer, 1999: 203). ÖTV konusunda, üye devletlerin isteksiz tavırları nedeniyle -işlenmiş tütün dışında- 1992 yılına kadar tüketim vergilerinin uyumu konusunda tam bir başarı sağlanamamıştır.

Tek pazarın oluşumuyla bağlantılı olarak, özel tüketim vergilerinin yapısal uyumlaştırılması 1992 yılında kabul edilen bir dizi yönerge ile tamamlanmıştır. ÖTV’nin yapısı, uygulama metotları ve uygulama alanı konularında uyum sağlanmış olmakla birlikte, oranlar üzerinde henüz bir uyumlaştırma gerçekleştirilmemiştir. Burada kabul gören yaklaşım, AB sınırları içerisinde gümrük seviyeleri arasındaki farklılıkların göz önüne alınarak, çeşitli ürünler için asgari vergilendirme düzeylerini belirtmek suretiyle, uygulanan

oranların tamimiyle uyumlaştırılması yerine yakınlaştırılması politikasının izlenmesidir (İKV, 2001: 39).

25.02.1992 tarihinde 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi (Yatay Direktif) ile oluşturulmuş bulunan sistem, özel tüketim vergileri hususunda genel düzenlemeler getirmiş ve beş gruptan (alkol ve alkollü içecekler (bira, şarap ve ispirto), işlenmiş tütün ürünleri (sigara, puro, sarma tütünü ve pipo tütünü) ve madeni yağlar oluşmuştur. Her ürün kategorisi için ürünün yapısına göre, sigarada hem maktu, hem nispi, diğer ürünlerde maktu tutarlarda alınmaktadır (İKV, 2005; Mutlu, 2002).

AB'nin 92/80 sayılı direktifiyle, 1 Ocak 1993' de iç pazarı kurmak amacıyla, sigara dışındaki işlenmiş tütünler için de minimum özel tüketim vergisi uygulaması gerekli olduğu ortaya konulmuştur. Minimum miktarlar ise (İKV, 2001: 46).

- Puro ve sigarillolar için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %5'i veya kilogram ya da 1000 adet başına 7 ECU,

- Sarmalık ince kıyılmış tütün için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının % 30'u veya kilogram başına 20 ECU,

- Diğer içmelik tütünler için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %20' si veya kilogram başına 15 ECU' dur.

Alkol ve Alkollü içkiler hakkındaki 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı direktiflerden ilki bu içkiler üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarında uyumlaştırma sağlarken ikincisi de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. 92/83/AET sayılı direktiflerde alkol ürünlerini , bira, şarap, diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkol olmak üzere dört kategoriye ayırmıştır. Ayrıca, verginin mamulün hektolitresi başına hesaplanacağını belirtmektedir. Üye devletlerce şaraba uygulanacak özel tüketim vergisi nihai ürünün hektolitresine göre belirlenecektir. Ancak üye devletler köpüklü ve köpüksüz şarap için farklı asgari tutarlar belirleme imkanına sahiptirler. 92/84/AET sayılı direktif ise en geç 1 Ocak 1993'de üye devletlerin kendi oranlarını belirleyebilecekleri hüküm altına alınmıştır (Önol, 1997; ECC, 2005).

Madeni yağlar üzerinden alınan özel tüketim vergisinin yaratacağı sonuçlar, işlenmiş tütün ürünlerinin ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesine göre farklılık göstermektedir. Alkol ve tütün ürünlerinden alınan vergiler direkt olarak tüketimi etkilerken, madeni yağlar sanayi ve ticaret alanında da etkilerini göstermektedirler.

Madeni yağlar hakkındaki 92/81 veya 92/82 sayılı direktiflerden ilki madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarında uyumlaştırma sağlarken, ikincisi de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. 92/81 sayılı direktif madeni yağ kavramına hangi maddelerin gireceğini saymış; motor yakıtları ve kalorifer yakıtları için 15°C sıcaklıkta 1000 litre mamul başına hesaplanacak spesifik vergiye tabi olacağını belirtmiştir. Ağır madeni yağlar, LPG ve metan için spesifik vergi 1000 kilogram başına hesaplanacaktır. Bu direktifle, üye devletlerin rekabet eşitliğini bozmadan isteğe bağlı bazı muafiyet veya indirilmiş oranlar uygulama olanağı tanımaktadır (DPT, 1995; 17).

Tablo-3: AB’de Toplam Vergilerin %’si Olarak Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler
Toplamı

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	ORT.1995-2002	DEĞİŞİM ¹ 1995-2002	FARK ² 1995-2002
Belçika	24	25	25	24	25	25	24	24	24,7	-0,2	-0,1
Danimarka	32	32	32	33	32	32	32	33	32,1	0,1	1
Almanya	25	24	24	24	24	24	25	25	24,3	0,6	0,3
Yunanistan	41	41	38	36	35	34	37	36	37,3	-2,1	-4,8
İspanya	27	27	27	28	29	29	28	28	27,8	0,7	0,9
Fransa	29	29	29	28	28	27	26	27	27,8	-1,4	-1,6
İrlanda	39	39	39	39	38	39	37	39	38,5	-0,5	-0,5
İtalya	26	24	23	25	25	26	25	25	24,7	0,4	-0,7
Lüksembourg	27	27	27	27	28	28	27	28	27,3	0,5	0,8
Hollanda	27	27	28	28	27	28	30	30	27,9	1,4	3
Avusturya	27	29	29	28	29	29	27	28	28,2	-0,1	1
Portekiz	37	37	36	36	35	34	34	34	35,5	-1,3	-3
Finlandiya	30	30	31	31	31	29	29	30	30	-0,5	-0,4
İsveç	27	25	25	25	24	24	25	26	25,1	-0,9	-1,5
İngiltere	38	38	38	37	37	36	36	37	37,2	-0,7	-0,7
Eski 15	28	28	28	28	28	28	28	29	28,1	0,2	0,3
Euro 12	26	25	25	25	26	25	25	26	25,4	0,1	0

(¹) %’ de olarak tahmini ort. yıllık büyüme oranı

(²) GSYİH’nın % puanlı olarak

Kaynak: TÜRMOB (2004), Vergi Raporu-2004, Ankara, ss.: 134.

AB’de uygulanan ÖTV ile ilgili önemli bir diğer konuda, vergiye uygulanan oranlardır. Madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran bu direktiflere, *Oran Direktifleri* denilir. Bunlar da, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak özel tüketim vergilerinin vergi oranlarını düzenlerler (Önol, 1997: 245). Bu vergilerle ilgili olarak Ekim 1992’de yedi tane uyumlaştırma direktifi çıkartılmıştır. Bu direktiflerde orta vadede korunması düşünülen beş büyüklerin konuları ve matrahları uyumlaştırılmıştır. Uyumlaştırma için seçilen özel tüketim vergileri için alt oranlar saptanmış üye devletler, daha yüksek oranlar uygulamakta serbest bırakılmışlardır. Çünkü bu vergi konuları, kamu maliyesinin “Ramsey Kuralları” çerçevesinde ağır vergilendirilebilecek olan vergi konularıdır (Suer, 1999: 153).

AB kurallarına göre ÖTV, vergi konusu malların tanımları, ölçü birimleri ve istisnaları yönünden uyumlu bir yapıda olmalıdır. Bir diğeri de, devletler uluslararası çevre ile ilgili sınırlamaları dikkate alarak belli istisnalarla tespit edilen ortak minimum vergi hadlerinin üzerinde vergi oranı tespit etme ihtiyarına sahip bulunmaktadırlar. Son olarak da, vergiye tabi mallar üye ülkelerde serbestçe dolaşabilmelidir (Batirel, 2002: 5).

AB’de, ÖTV’nin konusu, kapsam içersisinde bulunan malların üretimi ya da ithalidir. Vergi konusu içerisinde yer alan ürünlerin tüketime sunulması ise vergiyi doğuran olaydır. ÖTV’nin üye ülkelerde tüketim aşamasına geldiğinde ödenmesi şarttır. Tüketiciler bir başka üye ülkede kişisel ihtiyaçlarını karşılarlarken, ürünler satın alınan ülkede vergilendirilirken, ticari amaçlarla ya da posta yoluyla siparişlerde, ÖTV varış ülkesinde ödenmektedir.

Avrupa Birliği’nin üye ülkeler arasında iktisadi ve mali ilişkileri sıklaştırmayı ve üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde tek bir hareket etmeyi amaçlaması; birliğe üye ülkelerin ve üye olmak isteyen ülkelerin vergi mevzuatlarını birlik mevzuatına uygun hale getirmeleri gerekmektedir. Üye ülkeler arasındaki mal ve hizmet hareketlerinde tek bir ülke gibi hareket etme amacı daha çok dolaylı vergilerde uyumlaştırmayı zorunlu hale getirmektedir. KDV’nin uyumlaştırılması amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılırken; ÖTV ile ilgili çalışmalarda sürmektedir. Alkol ve özellikle akaryakıt gibi ÖTV kapsamındaki malların büyük bir bölümü aynı zamanda sanayi hammaddesi olduğundan; bu malların üzerine konulan vergilerin oranlarının farklılığı, fiyatların farklı oluşmasına neden olacak, bu da rekabet eşitliğini bozacaktır.

Ancak, AB’nin her yönü ile uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz yoktur. 1960’larda başlayan vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkelerarası iş birliği çalışmaları, devam etmektedir. AB çalışmalarında nispî başarı “sigara” alanında gerçekleştirilmiştir. Bunun nedenleri arasında sigaranın zararları konusunda yaygın bir inancın olması; tütünün çoğunun ithal ediliyor ve ortak tarım politikasında önemli bir yeri olması; üretim maliyet farklılıklarının önemsiz olmasıdır.

Diğer alanlarda ise uyumlaştırma çalışmaları yavaş bir şekilde ilerlemektedir. Buna neden olarak, AB üyesi ülkelerin ekonomilerindeki karışık yapı ve Roma Antlaşması'nda yer alan vergi yükümlülükleri ile ilgili düzenlemelerin değişime pek açık olmamasıdır. Üye devletler mali egemenliklerini yitirdikleri taktirde, ulusal egemenliklerini de yitireceklerinin farkında olmalarıdır. Bütünleşme sonucunda üye ülkeler; gümrük vergileri, kotalar, serbest döviz kurları gibi önemli iktisat politikası araçlarını terk etmiş olacaklarından, bağımsız maliye politikalarının aşındırılmasından tedirgin olmaktadır. Son olarak, her üye devlet bir vergi direktifini veto edebileceğinden vergileme konusundaki karar alma süreçleri yavaştır (Çağan, 1995; European Commission, 2000; Saraçoğlu, 2003). Birlik, genel satış vergilerinin uyumlaştırıldığı ancak özel tüketim vergilerinde uyum sağlanamadığı bir ortamda tek Pazar hedefine ulaşmanın imkansızlığının da farkındadır.

2.2. Özel Tüketim Vergisi'nin Avrupa Birliği'ndeki Hukuksal Yapısı

Avrupa Birliği'nin hukuksal bir yapı kazanması, aslında birbirinden farklı, ancak birbirini tamamlayan üç topluluğun oluşturduğu birliklerin kurulmasıyla oluşmuştur. Bunlar; Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kuran Paris Antlaşması (1951), Avrupa Ekonomik Topluluğu, Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu'nu (Euratom) kuran Roma Antlaşması (1957)'dir.

AB vergi hukukunun temel kaynakları; birincil kaynaklar olarak adlandırılan anayasal antlaşmalar (AKÇT, AAET, AET ve bunları tamamlayan eklerle protokoller, Avrupa Toplulukları için Belirli Ortak Organlar Hakkında Sözleşme, Birleşme antlaşması, Bütçeyle ilgili Lüksembourg Antlaşması, AET ve AAET'na katılma antlaşmaları, İkinci Bütçe Antlaşması, Avrupa Parlamentosuna doğrudan seçimle ilgili Konsey Kararı, Tek Avrupa Senedi, Maastricht Antlaşması, Amsterdam Antlaşması, Nice Antlaşması), ikincil kaynaklar olarak adlandırılan Birlik organlarının tasarrufları (Tüzükler, Direktifler, Kararlar Tavsiye ve Görüşler), Adalet Divanı tarafından hukukun genel ilkeleri (Eşitlik, Ölçülülük, Hukuki Güvenlik, Temel İnsani Hakları, Yasal Kesinlik ve Hükümlerin geriye etkili olmaması), Adalet Divanı'nın Kararları, üye olmayan devletlerle yapılan uluslararası antlaşmalarıdır (Ay, 2004; Bozdoğan, 2003; Bozkurt-Özcan-Köktaş, 2001).

AB Antlaşmalarının vergi ile ilgili hükümlerini incelemeden önce AB'nin kendine özgü bir vergi hukukunun olup olmadığının incelenmesi gerekir. AB'nin kendine ait vergileri olmadığı için AB'de geçerli olabilecek ayrı bir vergi hukuku bulunmamaktadır. Vergi, devletin egemenlik kavramı ile ilişkilidir. Dolayısı ile, AB bir devlet değil uluslarüstü bir kuruluştur.

AB vergi hukukunun mali amacı olan üye ülkelerin vergilendirilmesi, AB antlaşmalarının oluşturduğu hukuki sistem çerçevesinde ele almamız gerekir. Üye ülkeler AB'yi kurarken veya AB'ye katılırken sınırlı alanlarda egemenlik yetkilerinden feragat etmeyi kabul etmişlerdir. AB hukuk düzeninin oluşturulması; ulusal vergi sistemlerinin, AB Antlaşmasının istediği ölçüde, aynı anda AB hukukunun konusuna girmesini gerektirmektedir. AB hukuku genellikle bir "Ekonomi Hukuku" niteliği taşımaktadır.

AB'nin vergi alanındaki hukuki temeli ve çerçevesi Roma Antlaşması'nın 95, 96, 97, 98, 99 ve 100 üncü maddeleri ile belirlenmiştir. Ancak, bugün bu hükümleri uygulamak için alınan önlemleri açıklamak dahi, topluluk vergi sisteminin zamanımızda ulaştığı yeri belirmemize yeterli olmaz. Zira topluluk vergi politikası antlaşmasının 95 ve takip eden

maddelerinde belirtilen hükümleri çok aşmış, vergi politikalarının uyumlaştırılmasının da ötesinde topluluğun mali kaynağını karşılamak üzere gerçek bir topluluk vergi sistemi yaratılmak istenmektedir (Kazıcı, 1988: 50).

Roma Antlaşması'nın 95 inci maddesinde; "Hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz" hükmü yer almaktadır (Kazıcı, 1988: 51). Ayrıca hiçbir üye devlet diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte herhangi bir iç vergi uygulayamaz (İKV, 1994: 52). Üye devletler, en geç ikinci aşamanın başında, iş bu antlaşma yürürlüğe girdiği sırada mevcut ve yukarıdaki kuralla aykırı olan hükümleri kaldırır veya düzeltir (DPT, 1995: 2).

Bu madde; üye devletlerde ayrımcı vergilendirmeyi önlemek ve vergilerin uyumlaştırılmasını sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Yine bu maddeyle, koruyucu amaçla konulan vergiler önlenmek istenmiştir.

Antlaşmanın 96 ıncı maddesinde; Ürünler herhangi bir üye devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar (Ay, 2004; 150). Böylece dolaylı ya da dolaysız yollarla yapılacak vergi iadeleri yoluyla rekabetin bozulması engellenmek istenmiştir.

Antlaşmanın 97 inci maddesine; Yaygın muamele vergisi tipinde muamele vergisi uygulanan üye devletler, ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihraç edilen ürünler için izin verilen iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96 ıncı maddelerde belirtilen ilkelerin ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Bir üye devletin saptadığı ortalama vergi, bu ilkelere uymadığı durumda, Komisyon, ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir (TOBB, 1992: 45).

Ancak, bu maddenin uygulama alanı artık kalmamıştır. Çünkü, tüm üye devletler KDV sistemine geçmişlerdir, böylece, ithalatı uyguladıkları denkleştirici vergiler ile ihraç edilen ürünler için sağladıkları vergi iadelerini kesin olarak hesaplayabilmektedirler.

Roma Antlaşmasının 98 inci maddesi; Muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergi türleri dışındaki yükümler konusunda, tasarlanan tedbirler, Komisyon' un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye devletlere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve üye devletlerden yapılacak ithalata ilişkin telafi edici vergiler konamaz (DPT, 1995: 3).

Buna göre, dolaysız vergilerde Birlik Kurumları aksine karar vermedikçe "menşe ülkesinde vergilendirme" ilkesi geçerli olacaktır.

Antlaşmanın 99 uncu maddesi; Konsey, Komisyon' un önerisi üzerine Avrupa Parlamentosu'nun görüşü alındıktan sonra oy birliğiyle, üye devletlerin gider vergilerine, özel tüketim vergilerine ve üye devletler arasındaki ticarete uygulanabilecek fark giderici önlemlerde dahil, diğer tür dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların Ortak Pazar'ın yararına olarak hangi şekilde uyumlu kılınabileceğini inceler ve kabul eder (Kazıcı, 1988: 52).

Yukarıda incelediğimiz maddelerin sonucunda da görüldüğü gibi 98 inci madde dışındaki diğer maddeler dolaylı vergilerle ilgilidir.

Roma Antlaşması'nın 95-99, 100 ve 220 inci maddeleri vergi uyumlaştırmasıyla ilgili hükümleri taşımaktadır (TOBB, 1992: 43-44).

Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler yani dolaylı vergiler KDV ve ÖTV' dir. Bu vergiler topluluk içi ticarete rekabet koşullarının belirlenmesinde büyük etkiye sahip olduklarından uyumlaştırma gereği ortaya çıkmıştır (Madanoğlu, 1991: 1).

Özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma sadece rekabet eşitliği ve serbest dolaşım açısından değil, Ortak Pazar politikaları bakımından da önem taşır. Çünkü, üye devletler özel tüketim vergileri konusunda tüm serbestilerini korudukları sürece ortak politikalara ters düşen vergi önlemleri alabilirler.

GB açısından da ÖTV' de uyum sağlama zorunluluğu bulunmaktadır. Çünkü, GB vergilerinin kaldırılması ile ortaya çıkan boşluklar bu vergilerle doldurulabilir. Böylece, GB vergisine eş etkili vergiler yaratılarak mallar arasındaki rekabet eşitliği ve serbest dolaşım önenebilir.

2.3. Birlik Düzeyinde Uyumu Zorunlu Kılan Nedenler

Avrupa Birliği'nin esas amacı, Roma Antlaşması'nın ikinci maddesinde de belirtildiği gibi ortak bir pazarın kurulmasıdır. Birliğe üye devletler tek bir ekonomik bütün olarak en yüksek üretim ve refah seviyesine ulaşmayı amaçlarlar. Ancak, bu hükmün geçerli olabilmesi için gümrük vergilerinin kaldırılmasının yanı sıra ortak pazar içerisinde serbest bir şekilde dolaşım için mal ve hizmetlerin eşit vergi yükleri altında bulunması gerekmektedir. Yani vergilerin ahenkleştirilmesi önemli bir yer tutmaktadır.

Bu genel açıklamadan sonra, vergi uyumlaştırmasının nedenlerini ekonomik, hukuki ve mali nedenler olarak üç başlık altında inceleyeceğiz.

2.3.1. Ekonomik Nedenler

AB'ni kuran Roma Antlaşması, GB' nden, ekonomik ve parasal birliğe kadar hükümleri içeren uluslararası bir antlaşmadır. AB'nin kuruluşundan beri amaçları ve hedefleri incelendiği zaman üye ülkeler arasında siyasi ve ekonomik bir entegrasyon sağlanmaya çalışılmıştır. Bu nedenle vergilerin uyumlaştırılması ile bir ekonomik birlik olan AB içinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergilerin seviyesi tüketim yapısını üretimi, firmaların kârlılığını, yatırım projelerinin yerini ve rekabet şartlarını önemli ölçüde etkiler (Öncel, 1989; 74). Ortak bir pazarın kurulabilmesi ve rekabetin bozulmaması için bu faktörlerin vergi yüklerindeki farklılıklardan etkilenmemesi vergi uyumlaştırılması ile sağlanabilmektedir.

Topluluğun belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek artan ölçüde birbirlerine yakınlaştırılması gerekleri, hedeflenen amaçlara ulaşmak için vergi politikalarının özellikle de dolaylı vergiler alanında yapılacak değişiklikleri gündeme getirmektedir.

- Üye devletler arasında kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına dayanan ve serbest rekabet şartlarının korunduğu bir ortak pazarın kurulması önemlidir (Kirazcı, 1988: 1). Temel yapı olarak, serbest piyasa ekonomisi, çok sayıda satıcının ve alıcının serbest rekabet koşullarında fiyat ve üretimi belirlemesidir. Rekabet sayesinde kaynakların etkin kullanımı sağlanır, bunun sonucunda da verimlilik ve refah artar.

Bu bağlamda gümrük, kota ve korumacı nitelik taşıyan ticaret engellerini en aza indirmek gereklidir. Bir rekabet ortamının kurulabilmesi için üye ülkelerdeki rekabete etkisi olan vergilerin birbirlerine yakınlaştırılması gereklidir.

Dolaylı vergilerin konusunu oluşturan unsurlar tüketim malları, ara girdiler, hammaddeler veya sermaye mallarıdır. Dolaylı vergilerin yansıma özelliği oldukça fazladır. Fiyatlar içerisine gizlenen dolaylı vergiler ki ve bu arada ÖTV nispi fiyat ve karalar dizisini etkiler. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür. ÖTV oranlarının farklılığı fiyatların farklı şekilde oluşmasına neden olacağından mallar arasındaki rekabet eşitliği bozulur.

Rekabet koşullarının uyumlaştırılmasında (gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra) en önemli etken olarak vergi üzerinde durulduğu ve bu nedenle “birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının nötr hale getirilmesi” uluslararası bir ekonomik birlik dahilindeki vergi uyumlaştırmasının hedefi olarak kabul edilir (Kazıcı, 1988: 49).

Ortak pazarın kurulması sürecinde çarpık rekabetten kurtulma gereksinimini ve dolaylı vergi gelirlerinin dağılımı üye devletleri varış ilkesine göre vergilemeye yöneltmiştir. Yerli ürünlere ve ithal edilen ürünlere eşit vergisel uygulama ve varış ülkesine göre vergileme, topluluğun dolaylı vergiler alanındaki temel ilkelerini oluşturmuştur (Madanoğlu, 1991: 2).

- Belirli alanlarda (tarım, ulaşım, dış ticaret vb.) ortak politikaların uygulanması,
- Ekonomik ve parasal birlikteki politikalarının gittikçe artan ölçüde birbirine yaklaştırılması,
- Dengeli ve sürekli büyüme,
- Ekonomik istikrarın sağlanması,
- Yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesi,

Üye ülkeler arasında ekonomik ilişkilerin geliştiği, serbest rekabet kuralları içinde rekabet eşitliğine dayanan, ekonomik ve sosyal açıdan devamlı gelişen ve güçlenen bir topluluk yaratmak isteyen AB, bu amaçlarına ulaşmak için (Saraçoğlu, Ejder, 2003: 322); ekonomik bütünleşmenin sağlanması ve tek pazar oluşturulmasında; çifte vergilendirmeyi önleme, üye ülkelerdeki vergi mükelleflerinin statülerinin farklılığını ve karmaşıklığını giderme, üye devletler tarafından maliye politikası ve hukukunun ekonomik amaçlar için kullanılmayı önleme ve mevzuatların uyumlaştırılması ile birlikte vergi uyumlaştırması da gerekmektedir (Karayılmazlar, 2000).

2.3.2. Hukuki Nedenler

Birliğin kurulmasında rol oynayan ekonomik nedenler Roma Antlaşması ile hukuki kimliklerine, dolayısı ile yaptırım gücüne kavuşmuşlardır (Kirazcı, 1988: 2). Roma Antlaşması'nın iç vergilere ilişkin hükümleri özellikle antlaşmanın 95-99 maddelerinde yer almıştır. Antlaşmanın 95, 96, 97 ve 99' uncu maddeleri dolaylı vergilerle ilişkilidir. 99'uncu madde hükmüyle üye devletlerin dolaylı vergiler mevzuatlarının uyumlaştırılması çalışmalarını yürütme görevi komisyona verilmiştir. Diğer madde hükümleri genellikle üye devlet arasında ayrımcı vergilendirmeyi önlemeye yöneliktir.

Diğer yandan 1.07.1987 tarihinde yürürlüğe giren Tek Avrupa Senedi ile Roma Antlaşması'nın 99'uncu maddesi değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle komisyona, 31.12.1992 tarihine kadar kurulması öngörülen tek pazarın gerçekleştirilmesi ve sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için dolaylı vergilerin uyumlaştırılması alanında gerekli olan direktifin hazırlanma görevi verilmiştir. Tek Pazarın gerçekleştirilmesi doğrultusunda Haziran 1985 yılında Avrupa Birliği Komisyonunca hazırlanıp konseye sunulan White Paper'ın öngördüğü esaslar 1985 Milano Toplantısı'nda benimsenmiş böylece Tek Pazar çerçevesinden ilk başta mali teknik ve fiziksel engellerin ortadan kaldırılması hükme bağlanmıştır. 1992 yılında ilgili Komisyonca oluşturulan ve Konsey tarafından kabul edilen direktiflerle 1.01.1993 tarihinden itibaren kapsam içi beş mal grubu çerçevesinde Birlik içerisinde uyumlaştırılmış ÖTV uygulamasına başlanmıştır (İKV, 2001; İKV, 1994; Uludağ, 1988; Suer, 1999).

Ayrıca, 2001 yılında Avrupa Konseyi Zirvesi'nde belirlenen Lizbon Stratejisi, AB için son derece önemli bir hedef belirlemiştir. Buna göre, AB 2010 yılına kadar dünyada rekâbet gücü en yüksek, dinamik bilgi ekonomisi niteliği kazanarak, daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir bir büyüme sağlamasıdır. Ekonomik ve parasal birlik hedeflerinin yanı sıra, Birliği kuruluşundan bu yana gerçekleştirilmeye çalışılan hedefler, ancak üye ülkeler arasında vergilendirme alanında uyumlaştırma olduğu taktirde tamamlanacaktır (ECC, 2001)

Roma Antlaşması'nın 220'inci maddesi ile üye devletlerin Topluluk içinde çifte vergilendirmeyi önlemek doğrultusunda anlaşma yapmak üzere gerekli görüşmelerin yapılması hükme bağlanmıştır (İKV, 1994: 55).

Görüldüğü gibi Avrupa Birliği Hukuku, üye devletlerin ekonomik faaliyetlerin önemli bir kısmını kapsamaktadır. Avrupa Birliği, üye ülkeler arasında tek pazarın oluşturulması ve işleyişini amaçladığından, vergileme alanında da çeşitli düzenlemeler yapması gerekmektedir. Bu amaçla yapılacak düzenlemelerin ise Anayasaya uygun olması zorunluluk taşımaktadır.

2.3.3. Mali Nedenler

Ülkelerin diğer ülkelerle gönüllü olarak bir ekonomik bütünleşme içinde ilişkilerini yoğunlaştırmaya çalışmaları ve bazı yetkilerini uluslararası kurumlara devretmek durumunda olmaları ulusal devletin ekonomik faaliyeti düzenleyici işlevlerini ve bu amaçla kullandığı araçları (parasal ve maliye politikaları) etkileyecektir. Çünkü bu bütünleşme içinde yer alan bir ülkede ulusal ekonomik politikaların topluluk düzeyinde belirlenen çerçeveye uygun olarak saptanması gerekecektir. Aksi taktirde bütünleşmeyi derinleştirmek mümkün olamaz.

Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalardan söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü, vergi politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup; bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Ancak birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü birlik içerisinde malların serbest dolaşımı söz konusudur ve vergi düzenlemeleri de bu açıdan engel olmamalıdır (Benlikol ve Müftüoğlu, 1995: 9).

AB, Gümrük Birliği'ni hedeflediğinden, üye devletler arasında ithalat ve ihracat konusunda mallarla ilgili gümrük vergileri ve benzeri mali yükümlülükler yasaklanmıştır. Ayrıca Roma Antlaşması ile üye devletlerin, birliğe üye diğer devletlerle arasındaki ticaret ve rekabet koşullarını olumsuz etkileyebilecek şekilde kendi işletmelerine, sanayilerine ve belli bölgelere yardımda bulunmaları ve teşvik tedbirleri uygulamaları yasaklanmış olup; belli sanayi kollarına tanınabilecek vergi muafı ve istisnaları, indirim ve iadeleri bu kapsamda yer almaktadır (Saraçoğlu, 2003: 181).

Özel tüketim vergilerine tabi olan malların bir kısmı hem doğrudan doğruya tüketime konu olur hem de sanayi hammaddesi olarak kullanılırlar; şeker, alkol, madeni yağlar bunun örnekleridir. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür. Üye devletlerin vergi oranlarında farklılık olduğu ölçüde üretim maliyetindeki ve dolayısıyla fiyatlardaki farklılıklardan

dolayı rekabet eşitliği bozulur (Öncel, 1989: 22). Madeni yağ ve alkol sanayilerde ara mal olarak kullanılmaktadır. Bu maddeleri içeren bitmiş malların ithal edilmesi durumunda, ÖTV nin üye devletlerde farklı oranda vergilendirilmesi vergi uyumlaştırmasının önemini ortaya çıkarır.

Özel tüketim vergisinde uygulama alanındaki küçük bir değişiklik, örneğin, parfüm imalinde kullanılan alkolün vergi dışı bırakılmasına izin veren bir karar bütün endüstrinin üretim maliyetlerinde değişikliği de beraberinde getirir. Bu bakımdan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması, mali alanda pazarların kaynaşmasını sağlaması bakımından önemlidir.

Ekonomik bütünleşmenin amaçları sadece mal ve faktör piyasalarının kaynaşması değil, aynı zamanda para ve finans piyasalarının bütünleşmeyi engellemeyecek hatta teşvik edecek şekilde uyumlaştırılmasını gerekli kılmaktadır.

Avrupa'da 1 Ocak 1999'dan itibaren parasal birliğin gerçekleştirilmesini öngören Maastrich Antlaşması ile, ekonomik bütünleşmede ilerlemeyi tercih etmiştir. 2002 yılında AB genelinde Tek Para Sistemine geçilmiştir.

Para birliği, yoğun ekonomik ilişki içinde bulunan ülkelerin, ulusal paralarını sabit kurla birbirine bağlamasından sonra, koşulların oluşumuna paralel olarak tek para ve tek merkez bankasına geçmelerini ifade eder. Para birliğinde ülkeler bağımsız bir para politikası izleme yetkilerini kaybetmektedirler (Yıldız, 2002: 33).

2.5. Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Entegrasyon Süreci Ve Özel Tüketim Vergileri'nin Uyumlaştırılması

2.5.1. Türkiye'nin Entegrasyon Süreci

1923 yılında kurulan Türkiye Cumhuriyeti, kurulduğu yıldan itibaren batılı devletlere benzer bir model oluşturmayı hedeflemiş ve bu amaç çerçevesinde İkinci Dünya Savaşı sonrasında, Avrupa kıtasında hızla gelişmekte olan uluslararası örgütlenme çabaları içerisinde yer almıştır. Türkiye batılılaşma hedefine yönelik olarak 1949 yılında Avrupa Konseyine, 1952 yılında ise Kuzey Atlantik İttifakı Örgütü'ne katılmıştır.

Türkiye, AB'nin kurulmasının ardından, 31 Temmuz 1959 yılında Yunanistan'dan hemen sonra tam üyelik başvurusunda bulunmuştur (Saraçoğlu, 2003: 179). Türkiye'nin 15 Temmuz 1959 yılında AB'ne başvuran Yunanistan'ın ardından başvurmasının nedenleri; Yunanistan'ın çeşitli tarım ve sanayi ürünleri itibari ile Birlik pazarında kazanacağı sürüm kolaylıkları karşısında Türk ürünlerinin, bu pazarlardaki rekabet edilebilirliğinin ve Pazar payının korunması endişesi yatmaktadır. Ayrıca, Türkiye'nin uzun dönemde Batı Avrupa'da kurulabilecek siyasal bir birliğin dışında kalmak istememesidir (DPT, 2000: 3).

Türkiye ile AB arasındaki görüşmeler dört yıl sürmüş ve taraflar arasında bir "ortaklık" kurmuş olan Ankara Anlaşması, 12 Eylül 1963'te imzalanmıştır. Ankara Antlaşması onay belgeleri tamamlandıktan sonra 1 Aralık 1964 yılında yürürlüğe girmiştir (Suer, 1999: 90). Yoğun iç siyasi sorunlar ve sürekli değişen gündem nedeniyle AB'ye

yapılan başvurunun ne şekilde olması gerektiği konularında kapsamlı bir çalışma gerçekleştirilememiştir. Bundan dolayı da, sadece Yunanistan modeli örnek alınmıştır.

Ankara Anlaşması'na göre, Türkiye'nin Birliğe tam üyeliğinin, üç dönemden geçerek gerçekleşmesi öngörülmüştür. Bunlar; 1963-1973 yıllarında Hazırlık Dönemi, 1973-1995 Geçiş Dönemi veya Gümrük Birliğine geçiş dönemi ve 1995 Tam Üyelik Öncesi Son Dönemdir.

İlk dönemde, Türkiye'nin yükümlülüğü AET tarafından sağlanan mali yardımlarla ekonomisini güçlendirmek ve gümrük indirimlerinin yürürlüğe konulmasını amaçlayan geçiş döneminin getireceği yükümlülükleri üstlenecek yapıya ulaşmaktır. Gümrük Birliği aşamasına geçiş döneminde ise; Türkiye, kendi ekonomisini Avrupa Birliği ekonomilerine uyumlaştırmak için çok önemli sorumluluklar almıştır (DPT, 2000; DPT, 1995).

Türkiye, 23 Kasım 1970 tarihinde imzalanan ve 1 Ocak 1973 yılında yürürlüğe giren Katma Protokolde, 1985 ve 1995 olarak belirlenen takvimlere göre tespit edilen 12 ve 22 yıllık listelerde AB çıkışlı sınai ürünlere gümrük sıfırlamasını, üçüncü ülkelere karşı ortak gümrük tarifesine uyumu gerçekleştirme taahhüdü altına girmiştir. Bu süreçte önemli bir gelişme olmamıştır.

1970'li yıllar, ekonomik ve ticari entegrasyon sürecinin kayıp yılları olmuştur. Bu yıllarda Türkiye'de mevcut olan siyasi istikrarsızlıklar yanında ekonomik sıkıntıların da oluşması nedeniyle, Katma Protokol'de taahhüt ettiği gümrük indirimlerini ve ulusal ekonomiyi AB' ne uyumlaştırmaya dönük hukuki düzenlemeleri yapamamıştır

1986'dan itibaren tekrar başlayan siyasal yakınlaşmaya paralel olarak ekonomik alandaki gelişmeler de tekrar başlamıştır. 14 Nisan 1987 yılında Türkiye tam üyelik başvurusunda bulunmuş fakat bu başvuru olumsuz karşılanmıştır. Neden olarak da, Türkiye'nin Gümrük Birliğini tamamlaması gerektiği belirtilmiştir (Saraçoğlu, 2003: 180). Türk ekonomi hukukunu Avrupa topluluğu hukuk düzenine yaklaştırma çalışmaları 1988 yılında AB kurulu kararı ile başlatılmıştır. Çalışmalar Türkiye ile AB arasında 1995 yılında kurulan sanayi ürünlerine ilişkin gümrük birliği ile ilgili konular üzerinde yoğunlaştırılmıştır. 6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi toplantısında alınan karar ile 1 Ocak 1996 yılında GB' ne geçilmiştir.

6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı (OKK)'na göre 12 Yıllık Listede %95, 22 yıllık listede %90 oranında gümrük indirimi gerçekleştirmiş, ortak gümrük tarifesine ise, söz konusu listeler itibariyle, sırasıyla %90 ve %85 oranında uyum

sağlamıştır. 1993 yılı İthalat Rejimiyle ilk kez Topluluk çıkışlı bazı tarım ürünlerine taviz tanınmış, 1994 yılında ise taviz listesi genişletilmiştir.

Türkiye ile AB arasında oluşturulan GB konusunda alınan yol, AB'nin genişleme sürecinde meydana gelen gelişmeleriyle birlikte, "mevzuat uyum" çalışmalarının kapsamında değişiklik yapılması gerekmiştir. Bu nedenle de, "Avrupa Birliği Mevzuatına Uyum" çalışmaları için hazırlıklara başlanmıştır. Dolaylı vergilerin dağınık ve karmaşık bir yapı içerisinde bulunduğu ve Gümrük Birliği'nde sermaye, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımının öngörüldüğü hususları dikkate alındığında, özellikle mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması gerekmektedir (Şimşek, 2002: 53).

1997 yılında siyasi olumsuzluklar, ekonomik istikrarsızlık gibi nedenlerden dolayı Türkiye genişleme stratejisinde yer almamıştır. 1997'deki AB Lüksembourg Zirvesinde Türkiye'nin tam üyelik ehliyeti teyit edilmiş ve ilişkilerin güçlendirilmesi için siyasi ve ekonomik reformların sürdürülmesi ve Kıbrıs konusunun çözülmesi istenmiştir. Haziran 1998'deki Cardiff Zirvesi'nde aday ülke statüsüne ilişkin ip uçları verilmesi ve Kasım 1998'de düzenlenmesine rağmen; Aralık 1998 Viyana Zirvesi'nde ve 1999 Köln Zirvesi'nde olumlu bir gelişme olmamıştır. 10 Aralık 1999 yılında gerçekleştirilen Helsinki Avrupa Konseyinin sonucunda Türkiye'nin AB adaylığı resmen onaylanmıştır. Bu zirvenin ardından, Türkiye'nin gereken mali yardımları ve üyelik için gerekli kısa ve orta vadeli öncelikleri içeren ilk Katılım Ortaklığı Belgesi, 24 Mart 2001 tarihinde Avrupa Toplulukları Resmi Gazetesinde yayımlanmıştır (EKO, 2001: 13).

14-15 Aralık 2001 tarihlerinde yapılan Laeken Zirvesinde, Türkiye tarafından Ekim 2001'de gerçekleştirilen Anayasa değişiklikleri, Türkiye ile müzakerelerin başlatılması yönünde önemli bir gelişme olarak değerlendirilmiş ve Türkiye'nin siyasi ve ekonomik kriterlere uyum yönünde reformlara devam etmesinin önemi vurgulanmıştır (<http://www.dpt.gov.tr/abigm/>).

Haziran 2002'de gerçekleştirilen Sevilla Zirvesinde, Türkiye'nin, Katılım Ortaklığı Belgesinde belirtilen önceliklerin tamamlanması konusundaki gayretlerinin desteklendiği belirtilmiş, siyasi ve ekonomik reformların hayata geçirilmesiyle Türkiye'nin AB'ye katılım ihtimalinin ortaya çıkacağı ifade edilmiştir. Türkiye'nin adaylığının bir sonraki aşamasına ilişkin kararın da Kopenhag Zirvesinde alınabileceği belirtilmiştir (<http://www.dpt.gov.tr/abigm/>).

Avrupa Konseyi 12- 13 Aralık 2002 tarihlerinde, Kopenhag'da toplanmıştır. Kopenhag Kriterleri olarak bilinen, Türkiye'nin yapması gereken bazı görevler verilmiştir (DPT, 2000; İKV, 2001; Saraçoğlu). Kopenhag Kriterleri üç noktada toplanmaktadır. *Siyasi Kriterler*: Demokrasi, hukukun üstünlüğü, insan hakları, özgürlükler, azınlık haklarının sağlanması ve bu kavramları sağlıklı bir şekilde uygulayabilecek kurumların var olması gerektiğini yani siyasal içerikli hukuksal düzenlemeler olarak belirtilebilir. *Ekonomik Kriterler*: Gerçek bir serbest piyasa ekonomisinin yaratılması, özgür rekabet ile Avrupa Para Birliğine uyum için gerekli düzenlemelerin yapılması. Üçüncüsü, AB'ye entegrasyonu gerçekleştirecek siyasi, ekonomik ve hukuksal mevzuat düzenlemelerinin yapılması olarak belirtilebilir.

Bu gelişmeler ışığında Avrupa Komisyonu Türkiye ile ilgili olarak gözden geçirilmiş Katılım Ortaklığı Belgesi'ni 25 Mart 2003'te yayımladı. Türk hükümeti de Ulusal Programı yeniden güncellenerek 24 Temmuz 2003'te Resmi Gazete'de yayımladı. 2004 yılının Aralık ayında Brüksel'deki AB Konseyi Zirvesi'nde, Avrupa Komisyonu'nun 6

Ekim 2004'te hazırladığı rapor ve tavsiye kararı doğrultusunda Türkiye ile müzakerelerin 3 Ekim 2005 tarihinde başlamasına oybirliğiyle karar verildi. AB ve Türkiye, yapılan yoğun görüşmelerin ardından 17 Aralık 2004'te üyelik müzakerelerinin koşulları hakkında bir anlaşmaya vardı. Brüksel'de 16-17 Aralık 2004 günlerinde yapılan Avrupa Konseyi Zirvesi sonrasında

17	Aralık	Sonuç	Bildirgesi
----	--------	-------	------------

yayımlandı¹²(<http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=3&ord=1>).

Türkiye'nin, geleceğin Avrupa'sında yer almasının ön koşulları; demokrasi, insan haklarına saygı, siyasi kriterleri yerine getirmesi ve ekonomik bütünleşmeyi sağlayacak alanlarda hızlı adımlar atmasıdır.

2.5.2 Türkiye'de Uyumlaştırma Çabaları

Vergilerin uyumlaştırılması, vergi oranları kadar vergi matrahında da uyum sağlanmasıdır. Uyumlaştırılmadaki amaç; uluslararası vergi farklılıklarına son verilmesi, coğrafi açıdan nispi fiyat yapısının vergi nedeni ile bozulmasını yasaklamak, mal ve faktör piyasaları açısından ülkeler arasında uluslararası optimum dağılım gerçekleştirmesi toplum refahının yükseltilmesidir (Mehtibay, 1996; Önder, 1987).

Türkiye'nin AB ile bütünleşmesi söz konusu olduğunda, bütünleşmenin temel amaçlarından birisi olan vergisel birlik önemli bir konu olmaktadır. Amaç, milli sistemlerin ortak bir noktada birleştirilmesi ise, hukuk sisteminin bir parçası olan vergi hukukunun da AB vergi hukukuna uyumlaştırılması gerekmektedir (Uludağ, 1988: 153).

Türk Vergi Politikası, Türkiye'nin AB'ne üyelik başvurusundan sonra oldukça ciddi ve köklü değişiklikler yaşamıştır. Nitekim, Türkiye ile Birlik arasında bir ortaklık kuran Ankara Antlaşması vergilendirme konusunda Roma Antlaşmasına benzer hükümler yer almaktadır (Çağan, 1981: 707).

Ankara Antlaşması, 1965 yılında başlayan ve 5 yıllık hazırlık dönemini kapsayan geçiş döneminde; Türk Vergi Sisteminin AB vergi sistemine uyumlaştırılması konusu ele alınmıştır (Suer, 1999: 427-428). Avrupa Topluluğun ortak vergi sistemi olan KDV ile ilgili çalışmalar, 1969 yılında başlatılmış ve 2 kasım 1984 tarihinde KDV kanunu yayınlanarak 1.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya konulmuştur. KDVK' nun yürürlüğe girmesi ile birlikte dolaylı vergiler alanındaki dağınık yapı biraz ortadan kalkmıştır. Sekiz adet vergi, resim ve harçlar yürürlükten kaldırılmıştır. KDVK, temelde AB'nin KDV rejimi çerçevesinde düzenlendiği için verginin konusu, vergi sorumlusu, indirimleri istisnalar gibi birçok konuda olduğu gibi matrah konusunda da AB sisteminden çok farklı özellikler taşımamaktadır (Uludağ, 1988: 7). 1985 yılında yürürlüğe giren KDVK'nu ile bir bütünlük sağlanmaya çalışılmışsa da daha sonra bazı mal ve hizmetlerin yüksek oranlarda vergilendirilmesi ve mali amaçla çok çeşitli vergi ve fonların yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergilerimiz dağınık ve karmaşık bir yapıya bürünmüştür.

Türkiye'de uygulanmakta olan oranlar, AB mevzuatında yer alan KDV oranları ile karşılaştırıldığında, Türkiye'de uygulanmakta olan yükseltilmiş oran uygulamasına son verilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Çünkü, bir taraftan yüksek KDV uygulaması bir

¹² Sonuç Bildirgesi'nde yer alan Türkiye'yi ilgilendiren kısımlar ektedir.

tarafından verginin mali olmayan fonksiyonlarını olumsuz yönde etkilerken, diğer taraftan faturasız satışlar, fiş-fatura pazarlığı, belgesiz alış ve satışlar çerçevesinde vergi kaybına neden olmakta ve gerek kurumlar gerekse gelir vergisi oranlarının düşmesine neden olmaktadır (Aydın, 1997: 89). Bu açıdan Türkiye’de 1993 yılında, dolaylı vergiler alanında bir düzenleme yapılarak hem bir sadeleştirilmeye gidilmesine hem de Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile uyumlaştırma gerekçeleri ile Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanmıştır.

1993 yılından itibaren gümrük vergisine eş etkili olan Toplu Konu, İthalat Damga Resmi, Ulaştırma Alt Yapıları Resmi ve Rıhtım Resmi “tek vergi” adı altında toplanmıştır. Ancak, bu gelişmeler bütçe gelirlerinde önemli bir vergi kaybına neden olmuştur (Ay, 2004: 151). 1996 yılında GB’ ne giren Türkiye, AB ülkelerine karşı uyguladığı gümrük vergileri ve eş etkili vergileri de kaldırmıştır. Üçüncü ülkelere yapılacak ithalatta da Ortak Gümrük Tarifesi uygulanmaya başlanmıştır (Şimşek, 2002: 53).

Hazırlanan ÖTVK tasarısı, 01.08.2002 tarihinden itibaren, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu olarak TBMM’ne sunulmuştur. Özel tüketim vergisinin getiriliş amaçları Gümrük Birliği’nden doğan vergi kayıplarını telafi etmek ya da vergi sadeleştirilmesine gitmek gibi görünse de asıl amaç AB’ne uyumdur.

Türkiye’de uyumlaştırma çalışmaları doğrultusunda hazırlanan ÖTV yasa tasarısında pek çok ürünün kapsam altına alındığını ve ÖTV’nin uygulama alanının genişletildiğini görmemiz mümkündür. Bu ürünler, binek otomobilleri, kozmetikler, kürkler, mücevherle, beyaz eşyalar, elektrikli ev aletleri ve ateşli silahlardır. Kanuna ekli II ve IV sayılı listelerde yer alan ürünler AB’de tüketim vergisi kapsamı dışındadır. (Önol, 1997: 84). AB ile ilişkilerin zorunlu kıldığı vergi uyumu sebebi ile gündeme gelen ÖTV ile vazgeçilmek zorunda kalınan kamu gelirleri ikame edilmeye çalışılmaktadır.

AB’de ÖTV’nin mükellefi tanımlanmamıştır ancak, her iki yapıda da üretim ya da ithalat aşamasında alındığından ÖTV mükellefi üretici ya da tüketicidir. ÖTV’ de vergiyi doğuran olay, genel olarak vergi kapsamına giren ürünlerin teslimidir.

AB’de uygulanan ÖTV’nin matrahı, verginin spesifik tutarlarda alınmasından dolayı malın fiziki tutarıdır. Türkiye’de ÖTV Kanununda, kanuna ekli I sayılı listenin A ve B cetvelinde yer alan petrol ürünleri ile solvent türevleri için miktar esasına dayalı vergileme sistemi benimsenmiştir.

ÖTV Kanununda, Kanuna ekli II, III ve IV sayılı listede yer alan mallar değer esasına dayalı olarak ÖTV’ne tabî tutulmuşlardır.

AB’de ÖTV kapsamına giren mallara uygulanacak vergi miktarlarını belirleyen Oran Direktiflerinde, sigara üzerinden alınan vergiler hariç olmak üzere, vergiler spesifik tutarlarda belirlenmiştir.

Türkiye’de, ÖTV’de ödentilerin tamamı ad-volorem yükümlülüklerden oluşur. Bakanlar Kurulu’nun spesifik getirme yetkisi de vardır. Ancak, enflasyonist ülkelerde spesifik vergi uygulaması zordur. Fiyat artışlarından dolayı sık sık vergi ayarlamaları yapılmaktadır. Üye olması halinde ise bu durumun değiştirilmesi gerekecektir.

Türkiye’nin dolaylı vergiler alanında yapmış olduğu çalışmaları incelediğimiz zaman AB mevzuatı ile uyumlu hale getirmede kaydettiği ilerlemelerin sınırlı düzeyde kaldığını görürüz. Gelişmeler daha çok tüketim vergileri ile ilgili alanlarda olmuştur.

Tüketim vergileri alanında, gerek vergilerin yapısı gerek muafiyetler konularında kısmi uyum sağlanmıştır. Ancak bu alanda daha fazla çaba sarf edilmesi gerekmektedir. Türkiye’nin sigaraya özel bir vergi uygulaması ve alkollü içeceklerle uyguladığı vergiyi de

ürün miktarına göre hesaplanan yeni bir vergiyle değiştirmesi gerekmektedir. Puro ve diğer tütün ürünlerine uygulanan vergi, AB'nin belirlediği asgari oranlarla uyumludur. Ancak sigara ve alkollü içecekler vergi uygulanan seviye, halen AB'nin en düşük seviyesinin altında kalmaktadır. Başta alkollü ürünler ve mineral yağlar olmak üzere vergi muafiyeti uygulanan alanlar kısmen AB müktesebatı ile uyumludur.

2.6. Türkiye'nin Tam Üyeliğe Geçiş Durumunda Özel Tüketim Vergisi'nin Yapısından Kaynaklanabilecek Problemler

Tek Pazarın oluşumuyla bağlantılı olarak, özel tüketim vergisinin yapısal uyumlaştırılması 1992 yılında kabul edilen bir dizi yönergeyle tamamlanmıştır (İKV, 2001: 39). ÖTV'ye konu olan ürünler madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ile işlenmiş tütündür. Bu ürünler uyumlaştırma kapsamına alınmış, diğer ürünler ise, üye devletlerin serbest düzenlemelerine bırakılmıştır.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne uyum düzenlemelerinin içinde yer alan, uzun süre sürüncemede kalan ÖTV tasarısı 2002 yılında mecliste kabul edilmiştir. Ancak, bu yasa tasarısında kapsam çok geniş tutulmuştur. Petrol ve petrol ürünlerinden başlanarak motorlu taşıtlar, tütün mamulleri, alkollü içecekler, kolalı gazozlar, lüks sayılan beyaz eşya, mücevherler, kozmetik ürünleri, bazı deri mamulleri, lüks kapsamına giren gazete, dergi, bazı elektronik aletler gibi yaklaşık 207 çeşit ürün ÖTV'nin kapsamına alınmıştır. Ülkemizde yürürlüğe giren yasaya baktığımızda uyumlaştırmadan ziyade mali amacın ön planda olduğu görülmektedir. Bunların alınmasının bir diğer sebebi de yerli sanayii korumaktır. Avrupa Birliği bünyesinde ise, ÖTV belirli birkaç ürün üzerinden alınmaktadır.

Türkiye'nin tam üye olması durumunda, ÖTV Kanunu sorunlara neden olacaktır. Avrupa Birliği'nde bulunan devletlerde, ekonomik ve sosyal amaçlarla uyumlaştırma kapsamı dışındaki mallara özel tüketim vergisi imkanı sağlanmasına rağmen, üye devletlerde kısıtlı miktarda ürünleri kapsamına almaktadır. ÖTV vergisinin kapsamının geniş olması, Altıncı KDV Direktifi'nin 33. maddesinde yer alan, genel gider vergisi niteliğinde vergi getirilmemesi, hükmü ihlal edilmiştir (Önol, 1997: 85).

Ülkemizde özel tüketim vergisi kanun tasarısı kapsamına giren mallar, kanun tasarısına ekli 4 ayrı listede sunulmuştur.

I sayılı listede, Avrupa Birliği uygulamasında madeni yağlar olarak adlandırılan petrol ürünleri yer almaktadır. Madeni yağların yer aldığı I sayılı liste iki ayrı cetvelden oluşmaktadır.

A cetvelinde uçak benzini, kurşunsuz normal benzin, kurşunlu süper benzin, yağlama yağları gibi çeşitli türde petrol ürünleri ve madeni yağlar yer alırken, B cetvelinde

daha çok benzol, toluol, solvent, gibi çözücüler ve incelticiler ve benzeri ürünler yer almaktadır.

II sayılı listede motorlu araçlar, III sayılı listede alkollü içkiler ile tütün mamulleri ve IV sayılı listede güzellik ürünleri, dayanıklı tüketim mamulleri, saatler, silahlar ve oyun makinaları yer almaktadır.

Özel tüketim vergisi kanunun yatay direktif hükümleri ile paralellik gösterdiği söylenebilir. Ancak, II sayılı listede yer alan mallarda verginin konusunun farklı olması, verginin konusu bakımından uyumlaştırmayı etkilemez. Bu konu verginin kapsamı ile ilgilidir (Suer, 1999: 369).

Verginin mükellefi bakımından bir karşılaştırma yaptığımızda, her iki yapıda da üretim ya da ithalat aşamasında alındığından özel tüketim vergisi mükellefinin üretimi ya da ithalatı yapan kişiliktir.

Özel tüketim vergisi kanununda vergiyi doğuran olay genel olarak vergi kapsamına giren ürünlerin teslimidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, vergi kapsamına giren ürünlerin hangi amaçla alındığına bakılmaksızın, teslim edilmesi yeterlidir. Avrupa Birliği'nin direktiflerinde ise, vergiyi doğuran olay verginin tüketime sunulmasıdır. Tüketime sunma malların teslimini de içeren geniş bir kavramdır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren “teslimin” tüketime sunulan malların satıcısı ile alıcısını karşılaştıran ilk aşamadır.

Avrupa Birliğine Üye olan Devletler, malların üretilmesi, işlenmesi ve stoklanması gibi yasaları kendileri yürürlüğe koyarlar. Direktifte, üretilmiş ama tüketime daha sunulmamış ürünlerin antrepolarda saklanacağı kuralını hükme bağlamıştır.

ÖTV’ de ürünlerin dolaşımı ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Avrupa Birliği Direktiflerinde, üretimin yapılmasından sonra tüketime henüz sunulmayan ürünler antrepolarda muhafaza edileceği belirtilmiştir. Antrepolardaki mallarla, vergisi ödenmemiş malların dolaşımı sadece antrepolar arasında olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak özel tüketim vergisi kanunumuzda antrepolara ilişkin bir uygulama bulunmamaktadır. Sadece AB ülkelerinden ülkemize gelen ihraç mallar, gerekli mercilerden yetki alınarak antrepolarda bulundurulma şartı yerine getirilmiş olacaktır.

Özel tüketim vergi kanununda istisnalar, İhracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar olmak üzere üç madde halinde incelenmiştir. Avrupa Birliğinde ise, genel ve özel istisnalar olarak ele alınmıştır. Türkiye’nin, AB’ ne entegre olabilmek için uzun vadeli olarak olaya bakmalı ve vergi sistemini, AB’nin vergi sistemine uygun hale getirebilmesi için istisnalar konusunu tekrar gözden geçirmesi gerekmektedir.

Avrupa Birliğine üye ülkeler arasında rekabet eşitliğini bozucu farklılıkların giderilmesi amacıyla Roma Antlaşmasının 95-97’nci maddeleri, Birliğin dolaylı vergiler alanında kabul ettiği “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” yönünde hükümler getirilmektedir. Buna göre dolaylı vergilerde mal ve hizmetlerin tüketime konu olduğu ülke yetkilidir (Uludağ, 1988: 99). Üretimi tamamlanmış ancak tüketime sunulmayan ürünler antrepolarda saklanır. Vergisi ödenmemiş ürünlerin dolaşımı antrepolar arasında gerçekleşir. Üye devletlerde arasında üretilen ürünlerin ihracatı olacağı zaman, ürünler antrepodan alınır ve ihracatın yapılacağı ülkedeki antrepoya sevk edilir. Buna bağlı olarak, ürünlerin vergiden arındırılarak ihraç edilmesi durumu ortadan kalkar. İhracat istisnası gibi bir düzenlemeye de gereksinim duyulmaz.

Özel tüketim Vergisi Kanununa baktığımız zaman vergi miktarlarının, ad valorem esasına göre belirlendiğini görmekteyiz. Bununla birlikte Bakanlar Kuruluna spesifik yükümlülük getirme yetkisi de verilmiştir. Ancak, Avrupa Birliği uygulamasında sigaralar dışında ad valorem yükümlülük uygulaması bulunmamakta, spesifik vergi uygulanmaktadır.

Enflasyon oranlarının yüksek olduğu ülkelerde spesifik vergi uygulaması zordur. Çünkü, fiyat artışlarından dolayı belirli periyotlarda vergi oranlarında düzenlemeler yapmak gerekecektir.

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 büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar da ileri ki zamanlarda AB'ne üye olmamız olasılığında yeni düzenlemelere gitmemiz gerekeceğini göstermektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

3.1. İktisadi Etkileri

Özel tüketim vergileri, kamu ekonomisinin bazı spesifik amaçlarını gerçekleştirmek için uygulanır. Tüketim vergileri ile nispi vergileme yapılacağından bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili politikalar, piyasaya müdahaleyi ve ekonomiyi yönlendirmeyi sosyal refah için zorunlu kılmaktadır. Tüketim vergilerinin uygulanması ekonomi politikası açısından, gelir dağılımında adaletin ve kaynak dağılımında da etkinliğin sağlanmasını amaçlamaktadır. Ayrıca kayıt dışı ekonomide sadece tüketim bakımından kayıt altına alınıp vergilendirilmiş olacaktır.

3.2. Gelir Dağılımının Tanımı ve Çeşitleri

Gelir dağılımı; bir ülkede belirli dönemler içinde yaratılan milli hasıla veya gelirin fertler, fertlerden oluşan gruplar veya üretim faktörleri arasında bölünmesidir. Gelir dağılımı üzerindeki bilgiler, çeşitli sosyal sistemlerin ve siyasi kadroların sosyal adalet ve eşitlik kıstaslarına göre değerlendirilmesi imkanını sağlayarak toplumlara yön vermede rol oynar (Karaman, 1995: 2-3).

Gelir dağılımı, gelir eşitsizlikleri ile sosyal ve ekonomik kurumlar arasında nasıl bir ilişki olduğunu, zengin ve yoksul arasındaki gelir farklılığının zaman içindeki değişimini, gelir değişikliğindeki değişikliklerin servet, sermaye birikimi ve büyüme üzerindeki etkilerini ve kaynak dağılımını ortaya koymaktadır (DPT, 2001: 3). Ayrıca gelir elastikiyetleri dolayısı ile mal ve hizmetlerin talebinin kompozisyonunu tayin ettiği için bir ekonomide nelerin, ne kadar üretileceğini de belirler (Akalin, 1981: 237).

Gelir dağılımı politikalarıyla gerçekleştirilmek istenen amaç, toplumdaki düşük gelirli grupların belirlenmesi ile ülke genelindeki düşük gelirli grupların gelirlerinin daha iyi hale getirilmesi için sürdürülecek ekonomik yöntemlerin belirlenmesine yön vermektir.

Gelir dağılımı araştırmalarında genel olarak aşağıdaki gibi bir gruplama söz konusudur (Dumanlı, 1992: 3).

- a) Kişisel gelir dağılımı,
- b) Fonksiyonel gelir dağılımı,
- c) Sektörel gelir dağılımı,
- d) Bölgesel (ya da coğrafi) gelir dağılımı,

Kişisel gelir dağılımı, milli gelirin toplumu meydana getiren bireyler, aileler ve gruplar arasında nasıl dağıtıldığını, bireylerin ne kadarının ne miktarda gelir elde ettiğini ve gelir seviyeleri arasındaki farkın ne olduğunu incelemektedir (Eker, 1994: 231).

Fonksiyonel gelir dağılımı, milli gelirin yaratılmasına katılan üretim faktörleri arasındaki dağılımdır (Şahin, 2000: 454). İşçiler milli gelirden ücret, sermayedarlar faiz, doğal kaynak sahipleri rant ve girişimciler kâr şeklinde paylar alırlar. Milli gelirin bu gelir grupları arasında nispî dağılışı fonksiyonel gelir dağılımı diye adlandırılır (Seyidoğlu, 1992: 276).

Sektörel gelir dağılımı, bir ekonomide yaratılan toplam hasılanın iktisadi faaliyet kollarına göre dağılımını ifade eder. Üretim sektörleri olarak ele alınan tarım, sanayi ve hizmet sektörlerinin hangi oranda sosyal hasılaya katıldığını araştırmak, bu sektörlerin gösterdiği gelişmeyi ve hangi faktörlerin bu oranı etkilediğini ancak sektörler göre gelir dağılımını kullanarak inceleyebiliriz.

Bir ülkenin ekonomik yapısındaki değişimleri incelerken, genellikle ilk olarak o ülkedeki milli gelirin sektörel dağılımındaki gelişmelere bakılmalıdır.

Sektörler arası gelişme uzun dönemde tarım sektörü aleyhine, hizmetler lehine gelişerek tarım sektöründe atıl iş gücü yaratır (Özdemir, 1985: 65).

Coğrafi gelir dağılımı, bir ülkenin farklı bölgelerinde yaşayan kişilerin ulusal gelirden ne oranda pay aldıklarını gösterir. Bu gelir dağılımı bir ülkenin gelişmiş ve az gelişmiş bölgeleri arasındaki farklılıkları tespit etmeye yarar (Aktan ve Vural, 2002: 2).

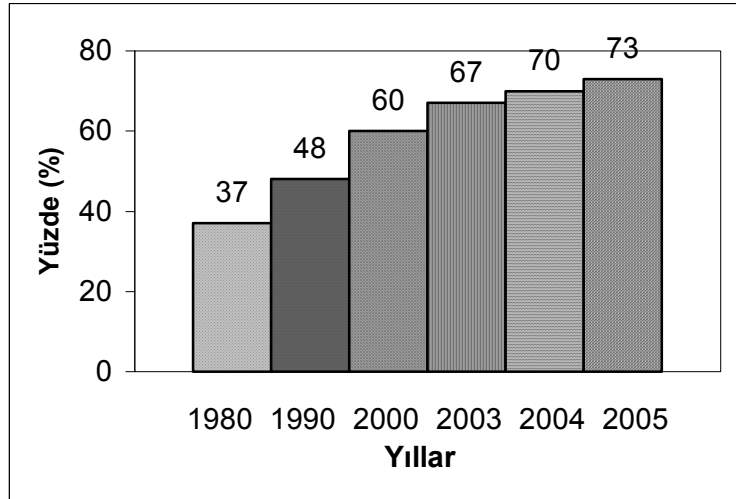
3.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri

Devletin ekonomik fonksiyonlarından birisi gelir dağılımındaki dengesizliğin azaltılmasıdır. Vergilerin başarılı bir şekilde toplanması ve gelir dağılımında dengesizliği azaltmaya pozitif katkıda bulunabilmesi için vergi eşitliğini sağlaması gerekmektedir (Saruç-Sağbaş, 2004: 64). Verginin kişisel gelirlerin miktarında ve bu gelirler arasında ki nispî farklarda yaptığı değişikliklere, bir taraftan bireylerin refah düzeylerinde, diğer taraftan gelirin toplum içinde dağılışında etkili olduğu genellikle kabul edilir (Tuncer, 1970: 43).

Gelir dağılımı açısından vergi sisteminin yapısı önemli bir etkidir. Vergi sistemi içerisinde anlaşılması gereken şey vergi hasılatı içerisinde vasıtalı ve vasıtasız vergilerin nispî önemidir (Tuncer, 1970: 46). Dolaysız vergiler gelir üzerinden alınır ve vergi adaletini sağlama yönünden daha etkiliyken -artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna, muafiyet gibi uygulamalarla doğrudan vergi ödeme gücü ile ilişki kurulabilir- dolaylı vergilerde ise tersine artan oranlı bir yapı vardır. Ödenen vergi alt gelir grupları için daha önemlidir ve vergi yükü asıl olarak düşük ve sabit gelirliler üzerinde kalmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde gider ve tüketim vergilerinin vergi hasılatındaki oranı %50-80 arasında değişirken, gelişmiş devletlerde bu oran %25-50 arasında değişmektedir ve vasıtasız vergiler vergi sisteminin temelini oluşturmaktadır.

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplanan vergiler içerisindeki payının karşılaştırılması, sık kullanılan bir yöntemdir. Çünkü, dolaysız vergilerde; en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla, vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabiliyor. Dolaylı vergilerde ise, KDV, ÖTV gibi bu vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli bütçesindeki payı yüksek gelirli bütçelere göre daha fazladır (Şükrü, 2004: 11). Grafik 3.1'i incelediğimiz zaman Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payının oransal olarak sürekli artmakta olduğunu görebiliriz.



Grafik-1: 1980-2005 Yılları İçin Türkiye’de Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Dolaylı Vergilerin Payı

AB ülkelerinde, bu oranın yıllardır %35 civarında olduğuna baktığımızda, Türkiye’deki çarpıklık, çok belirgin olarak ortaya çıkıyor. Bunun anlamı da vergi gelirlerimizin yaklaşık %67’sinin adil olmayan dolaylı vergilerden sağlanıyor olmasıdır. Bu durum vergi sistemimizde dikey adaleti, dolayısıyla da gelir dağılımını bozmaktadır.

Vergi gelirlerine baktığımızda 2005 yılında, akaryakıtta %16.5, alkol ve sigarada %50, motorlu taşıtlarda %47 ve beyaz eşyada %190’lık gelir artışı olarak hedefleniyor. ÖTV’nin yanı sıra, telefon vergisinde yüzde 130, KDV’de de yüzde 19,6’lık gelir artışı ile

dolaylı vergilerin devlet için daimi bir gelir kaynağı olduğu görülmektedir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Bir ülkede var olan vergileri, maliye politikasının etkili bir aracı olarak kullanmak için, vergi yükü, vergi adaleti ve verginin yansıması hakkında doğru ve yeterli bilgilere sahip olunması gerekmektedir. Ancak bu şekilde gelir dağılımı için olumlu önlemler almak mümkün olabilir (İl, 1988: 73).

ÖTV, diğer vergilerde olduğu gibi, yatırım ve tüketim seviyesini, yatırım ve tüketim mallarının fiyatlarını etkileyerek gelir dağılımını değiştirir. ÖTV, yatırım ve tüketim harcamalarının seviyelerini daraltarak etkileyecektir ki buna *özel tüketim vergisinin gelir etkisi* diyebiliriz. Tasarruf, yatırım ve tüketim kararlarının nispi payının etkilenmesi halinde ise özel tüketim vergisinin ikame etkisinde söz edebiliriz (Boratav, 1965: 155).

Belirli maddelere yapılan tüketim harcamaları, toplam harcama gücünden daha çok iyi bir vergi ödeme gücü ilkesi olarak kabul edilebilir. Dolayısı ile adalet bakımından genel tüketim vergilerine tercih edilebilir. (Edizdoğan, 1981: 16). ÖTV'nin, talebin gelir esnekliği yüksek olan maddeler üzerine konulması gerekir. Aksi takdirde mevcut gelir dağılımı daha adaletsiz olacaktır (Boratav, 1965: 155). Mali amaç ile zorunlu tüketim malları üzerinden alınacak özel tüketim vergisi ile düşük gelir grupları üzerindeki vergi yükü artırılacak yani tersine artan oranlı yapı desteklenmiş olacaktır.

ÖTV'nin spesifik olması halinde gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri daha da artar. Spesifik vergilerin yönetimi kolay olmasına karşın azalan oranlı olması ve ekonomik dalgalanmaları izleyememesi dezavantaj oluşturur. Spesifik vergi esasına dayalı özel tüketim vergilerinin vergi yükü ekonominin genişleme dönemlerinde hafiflerken, daralma dönemlerinde ağırlaşır. Ad-valorem oran uygulamasında ise, daha az azalan oran ve gelire nazaran artan oranlı olmasına imkan verilebilir.

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 kalitelerine göre de oranlar farklılaştırılabilir.

Vergilendirilen mallar kalite ve dolayısıyla fiyat bakımından yeter derecede farklar gösteren en son tüketim maddeleri niteliğinde olduğu taktirde dolaylı vergilerde ödeme gücü ilkesine yaklaşabilmekte ve oran derecelendirilmesi yapılabilmektedir. 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).

Gelişmekte olan ülkelerde mali amaçlar ağırlık kazanmakta ve zorunlu ihtiyaç maddeleri vergilendirilmektedir ve gelir dağılımını eşitsiz hale getirirken, gelişmiş ülkelerde gelir eşitsizliklerini artırmayıp düzelttikleri iddia edilebilmektedir.

3.4. Yansımayı Belirleyen Unsurlar

Yansımayı belirleyen bazı unsurlar vardır. Bu faktörler yansımanın yönünü belirlemektedir. Bu faktörler özel tüketim vergisinin yansımasında da etkili olmaktadır.

Gelir dağılımını değiştirmeyi amaçlayan modern yansıma teorisi çerçevesinde birbirine zıt ama aynı derecede geçerliğe sahip iki yaklaşım mevcuttur. Bunlar Mikro ve Makro Ekonomik Yaklaşımlardır (Turhan, 1993: 249).

Mikro ekonomik analize, geleneksel kısmi denge analizi de denilmektedir. Yansımayı belirleyen mikro ekonomik faktörler şunlardır (Edizdoğan, 1981: 33).

- Arz ve talebin fiyat esnekliği ve yapısı
- Piyasa yapısı
- Yansımanın derecesini etkileyen verginin türü ve maliyeti
- Yansıma şansını belirleyen verginin yüksekliği
- Vergilendirilen malın türü

Mikro ekonomik analizlerle sonuçta sadece yansımanın belirli koşullar altında yönü ve iktisadi kararlar üzerindeki etkileri hakkında genel bir bilgi sahibi olabiliriz. Fakat vergi politikasının uygulanabilmesi için yansımanın yönü ve şiddeti hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir.

Malın arz ve talep elastikiyeti yansımayı etkileyen bir diğer faktördür. Arz elastikiyeti az olan mallarda yansıma olanağı az, çok olan mallarda yansıma olanağı çok olmaktadır. Yansıma olanağı ters orantılıdır (McKenzie, 1991: 35). Kısaca, talep ne kadar sert olursa, yansımanın gerçekleşmesi o kadar kolay olacaktır. Zorunlu tüketim maddeleri üzerinden alınan bir vergi lüks maddeler üzerinden alınan bir vergiye kıyasla daha kolay yansıtılabilir.

Verginin kapsamı ile yansıması arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergileme konusu olan malın dayanıklı mal ya da tüketim malı olması vergilemenin etkileri bakımından büyük

önem taşır. Verginin konusu piyasa işlemlerine ne kadar yakınsa yansıma olanağı da o kadar artar. ÖTV alım-satım işlemi sonucunda ortaya çıktığından vergi yansıtılabilmektedir.

Vergi oranı yükseldikçe ileriye yansıtılması ihtimali artar. Tüketiciler düşük fiyat artışlarına fazla tepki göstermezler. Bu nedenle düşük oranlı vergi yüksek oranlı bir vergiye nazaran daha kolay yansıtılmaktadır (Aksoy,1994: 325).

Verginin yansımada önemli olan bir diğer husus ise, piyasanın yapısıdır. Piyasada varolan rekabet koşulları, monopol ve oligopol durumları vergi yansımada etkili olmaktadır (Herekman, 1989: 175).

Özel tüketim vergilerinin, tam rekabet piyasasında kanuni yerleşmesi üreticiler veya satıcılar üzerinedir. Ancak ÖTV'nin fiili yerleşmesi, geniş ölçüde vergili malların müşterilerine yansıtılmaktadır. Kısa dönemde, malın arzı sıfır esnek ise vergi yükü üreticiler üzerinde kalabilmektedir. Ancak firmalar vergiyi geriye yansıtabilmeleri halinde üretimlerini sürdürürler; uzun dönemde ise marjinal firmaların piyasadan çekilmesi sonucunda arzda azalma olacağından fiyatlar yükselecek ve vergilerin tamamına yakını yansıtılabilecektir. Yani, talebin esnek olmadığı durumda fiyat yükselişlerine karşı vergi yükünün tamamı yansıtılabilecek, talebin esnek olduğu durumda verginin bir kısmı firma üzerinde kalacak bir kısmı yansıyacaktır.

Tekel piyasalarında özel tüketim vergisinin yansımada ise, vergi sonrasında tek elci firma üretimi kısacak ve fiyatları artıracaktır. Verginin ne kadarının ileriye ya da geriye yansıyacağı arz ve talep eğrilerinin eğimine bağlı olacaktır (Edizdoğan, 1981: 99).

Oligopol piyasalarında özel tüketim vergisinin yansımada, söz konusu olabilecek bir özel tüketim vergisi kolay bir şekilde tüketicilere yansıyacaktır. Talebin yeter derecede esnek olmadığı ve firmaların rakiplerinin stratejilerini takip ettiği bir ortamda özel tüketim vergileri kolaylıkla tüketiciye yansıtılabilecektir .

Makro ekonomik yansımada, tek tek kişilerin ya da grupların gelirlerindeki nihai değişiklikler yerine; fonksiyonel, kişisel, sektörel, bölgesel, ve sosyolojik açıdan incelemekte bu arada yeniden dağılımı araştırmaktadır. Makro ekonomik yansımada belirleyen unsurlar ise, ekonominin içinde bulunduğu konjonktürel durum, yükümlülerin vergileri, finansman şekli,devletin vergi gelirlerini hemen devreye sokmasıdır.

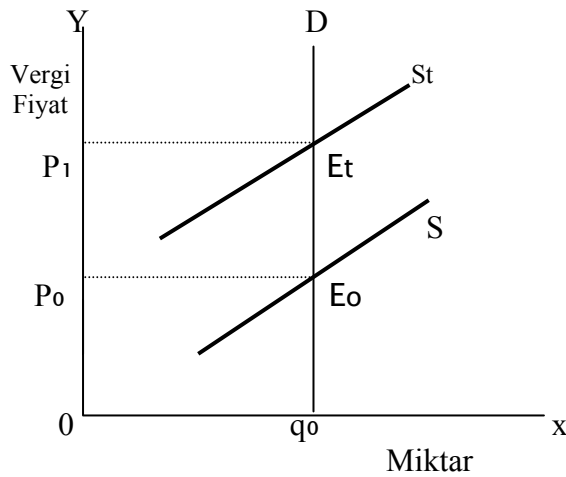
3.4.1 Özel Tüketim Vergisi'nin İleriye Yansıtılması

Vergi yükünün fiyat mekanizması aracılığı ile başkasının üzerine aktarılması olarak tanımladığımız verginin yansımada varolursa vergi ileriye veya geriye doğru yansıyabilir.

Bir endüstri üzerine vergi konulur ve buna bağlı olarak da fiyatlar artarsa, verginin yansıyan kısmı, tüketici üzerinde kalmış olur. Buna ileriye doğru yansıma denir (Kazıcı, 1988: 7). Malı satan kişi ödediği verginin tamamını ileriye yansıtırsa, yansıma tam anlamıyla gerçekleşir (İl, 1988: 100).

İleriye yansıma özellikle talep elastikiyeti açısından piyasadaki koşulların uygun olması halinde gerçekleşir. Verginin ileriye yansımalarının gerçekleşmesi için vergili malın fiyatını arttırmaktan başka, diğer bir malın fiyatının artırılmasıyla da yansımayı gerçekleştirebiliriz.

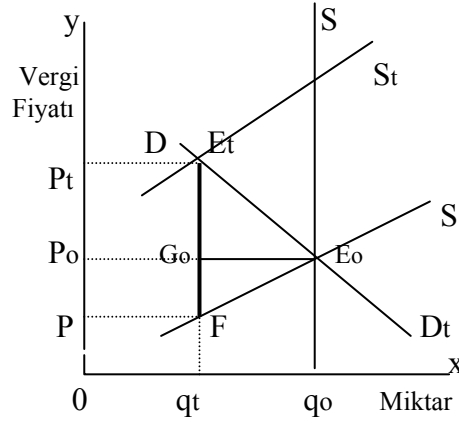
Özellikle zorunlu tüketim mallar (ekmek, tuz, şeker gibi) üzerine konulan tüketim vergilerinin tamamı tüketicilere yansımaktadır (Şener, 1998: 277). Zorunlu tüketim mallarının fiyatlarında bir değişiklik olsa bile bireyler, taleplerinde değişiklik yapmazlar. Talep eğrisi dikey eksene paraleldir ve fiyatta meydana gelen değişikliklere karşı duyarsızdır. bu mallar üzerinden ÖTV alındığı zaman, vergi nedeniyle fiyatta meydana gelen artışa rağmen bireyler tüketimlerini azaltmazlar ve alınan ÖTV'nin tamamı tüketiciler tarafından ödenir.



Şekil-1: Tüketim Vergisinin İleriye Yansıtılması

Şekil-3.1' de, D talep eğrisi, S vergiden önceki arz eğrisidir. ÖTV öncesi üretim $0q_0$ kadar ve $0P_1$ kadardır. Piyasa dengesi ise E_0 noktasında oluşmaktadır. Zorunlu bir tüketim malı ya da hizmete birim başına belli bir oranda tüketim vergisi konulduğunu varsayalım. Bu durumda, vergi konulduktan sonraki arz eğrisi S'den S_t 'ye kayacaktır. Bu durumda denge düzeyi E_t noktasında oluşurken, fiyat düzeyi $0P_1$ 'e çıkarken üretim düzeyi sabit kalacaktır. $P_0P_1E_0E_1$ alanı ile ifade edilen toplam vergi tüketiciler tarafından ödenir. Yani, ÖTV'nin tamamı ileriye yansır.

Verginin kısmen yansıtılması, arz ve talep eğrilerinin ikisinin de esnek olduğu durumlarda söz konusu olur (Şener, 1998: 279). Kısmen vergi yansımada, fiyatların artışı birim başına konulan vergiden daha azdır. Hem arzın hem talebin esnek olduğu mallar grubunda lüks tüketim mallarını gösterebiliriz.



Şekil-3: Tüketim Vergisinin Kısmen Yansıtılması

Şekil-3.3'te görüldüğü gibi, vergi öncesi arz ve talep eğrilerinin kesiştikleri denge noktasında (E_0), üretilen mal (q_0) fiyat ise, (P_0)'dır. Vergi sonrasında arz eğrisi yukarı kayarak S_t ve yeni denge noktası da E_t olacaktır. tüketim vergisinden sonra üretim miktarı (q_0q_t) kadar düşerken, fiyat (P_0Pt) kadar artacaktır. Tüketici, $PP_tE_tG_0$ kadarını devlete öderken, üreticide PP_0G_0F kadarını ödeyecektir.

3.4. Özel Tüketim Vergisinin Kaynak Dağılımına Etkisi

Vergilemenin kaynak dağılımındaki etkisi, üretici ve tüketici dengesi üzerinde yaratacağı etkidir (Edizdoğan, 1981: 20). Tüketim vergileri, gelir elde edenler yerine bu geliri harcayanlara yöneliktir. Böylece, hem tasarrufu ve yatırımı teşvik ederek kaynakların birikimini hızlandırması hem de biriken kaynakları daha etkin dağıtması beklenmektedir. Buna bağlı olarak da enflasyonun kontrolü, büyümenin sürekliliği sağlanmaya çalışılır.

Bazı mallar üzerine konulan tüketim vergileri kaynak dağılımı açısından tarafsız değildirler (Şener, 1998: 274). Birtakım mallar üzerine konulan vergi miktarı arttırıldığı zaman nispi fiyat ilişkileri vergi nedeniyle değişecektir. Ekonomide nispi fiyatlardaki değişim, tüketimin kısılmasına, tasarrufun teşvik edilmesine sebep olacaktır. Tüketim

Tüketicinin satın aldığı iki mal grubunun vergiden önceki denge durumu E_0 noktasında oluşacaktır. Bu durumda Pareto Optimalitesi koşulu sağlandığından kaynak dağılımında etkinlik sağlanacaktır.

Dergi üzerine vergi konulmasıyla birlikte, tüketim miktarı T_1 'den T_2 'ye düşecektir. Vergi nedeniyle tüketici daha az dergi satın alacak ve bütçe doğrusu T^1U^1 olarak aşağı kayar ve yeni denge E_1 düzeyi olur. Bu durumda tüketicinin gazoz tüketim miktarı artarken, dergi tüketimi azalacaktır. Dergi alımı tüketicinin refahını olumsuz etkileyecektir.

Tüketim vergisinin oranına ek olarak, mal ve hizmetlerin arz ve talep esnekliklerinin büyüklüğü aşırı vergi yükünü etkileyecektir.

ÖTV'nin gereğine uygun bir uygulaması ile kaynak dağılımındaki etkinsizliğin giderilebileceği gerçektir. Fakat, aksak rekabet piyasalarında bu denge bozulur ve ortalama hasılat marjinal maliyetin üstünde yer alır. Etkin bir kaynak dağılımının sağlanması için ayrıca, toplam sosyal maliyet ve toplam özel maliyetin birbirine eşit olması gerekmektedir. Çevre kirliliği yaratan üretim ve tüketim maddelerinin negatif dışsallıkları olmasından dolayı fiyat sistemi kaynak dağılımı konusunda gerekli olan işlevleri yerine getiremez. Bu mallar özel tüketim vergisi ile vergilendirilerek belli bir bedel alınabilir. Bu uygulamanın en yaygın örneği ise, otoyolların fiyatlandırılması çerçevesinde alınan akaryakıt tüketim vergisidir (Musgrave, 1989: 48).

3.5.Özel Tüketim Vergisi'nin Yansıması ve Vergiden Kaçınma

Bir vergi, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen kişi üzerine konulmaktadır. Ancak, vergiyi ödeyen kişi onu ikinci bir şahsa devredebilmektedir. Diğer bir deyişle, kanunen ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde değişme olmaksızın bir ya da birden fazla kişiye devretmesi sürecidir (Turhan, 1993: 244). Bu aşamadan sonra, vergi ya bu ikinci fert tarafından en son yüklenici olarak yüklenir ya da artık başkalarına devredemeyecek olanlara geçirilir.

Vergiler yükümlüler tarafından ödenmekle birlikte, fiyat mekanizması yoluyla başkalarına devredilebilir. Dolayısıyla vergi yoluyla gelir dağılımı üzerindeki etkiyi saptayabilmek için, verginin, kimin reel kullanabilir gelirini azalttığını belirlemek gerekir (APK, 1986: 12). Yansıma etkisi, verginin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini kısmi olarak gösterir.

Yansıma olayının gerçekleşebilmesi için Vurgu, Aktarma ve Yerleşme süreçlerinin tamamlanması gerekmektedir. Verginin vurgusu isabet olayını belirtir. Vergi yasalarınca maddi yükümlülük altında olan kişinin bu yükümlülük karşısında gösterdiği ilk olumsuz tepkidir (Herekman, 1989: 166). Yükümlü, vergi yükünü ya ikinci bir şahsa geçirebilir, böylece vergi ya bu şahıs tarafından ya da başkalarına devredemeyecek olanlara geçirilir (Edizdoğan, 1981: 31) ve verginin aktarma süreci başlatılır. Verginin devredilmesi verginin

yansıması olarak tanımlanır. Aktarma sürecinin sona ermesi ile de verginin yerleşme süreci başlar, verginin yükümlü üzerine oturmasına ise yerleşme denir. Böylece yansıma olayı sona erer. Verginin yansıması yükümlünün bir anlamda vergi yükünü taşımak istememesinin bir sonucudur.

Vergi yükü, ekonomideki kaynakların ne kadarlık bölümünün devlet tarafından, vergi veya benzeri isimler altında kamuya aktarıldığını gösteren bir kavramdır. Bir ülkede bir yıl içinde toplanan kamu gelirlerinin ülkenin GSYİH' sına oranını ifade eder (TÜRMOB, 2004: 20). Vergi yükünün genel tanımı vergileme dolayısıyla kişilerin mal varlığında meydana gelen azalmadır. Yani, vergilerin kişiler üzerindeki parasal yönden olumsuz etkisidir. Vergi yükü ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılıdır. Ödenen vergi arttıkça vergi yükü artmakta, ödeme gücü arttıkça vergi yükü de azalmaktadır (APK, 1986: 11).

Ülkemizdeki vergi yükünün gelişim seyrini incelediğimiz zaman, 1990'lı yılların başında vergi yükü oranı %16'iken bu oran 2002'de %18 puanlık artış göstermiş, 2003 yılında ise bu oran %27 olmuştur. AB ülkelerinde bu oran ortalama olarak, %41,6'dır (TÜRMOB, 2004: 20). AB ve ülkemizdeki oranlar arasında karşılaştırma yaparken, ülkelerin satın alma gücü paritesine ve kişi başına düşen milli gelir düzeylerini dikkate almamız gerekir. Oransal olarak ülkemizdeki vergi yükü az görünse de, ülkemizde ki mükelleflerin gelirleri üzerindeki yük çok yüksektir bu da kişilerin yaşam standartlarını düşürmektedir.

Tablo-4: AB'de Vergi Yükü Ve Verginin Yapısı

	Toplam Vergi	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Sosyal Güvenlik	Gelir Vergisi
--	---------------------	--------------------------	-------------------------	------------------------	----------------------

								Yardımları		Oranları %
	GSYİH %			Toplam Vergi Yüğü %						
	1995	2001	2002	1995	2002	1995	2002	1995	2002	2004
EU25	40.5	41.1	40.4	33.6	34.8	31.5	33.1	34.9	32.1	41.7
EU15	40.6	41.2	40.5	33.5	34.6	31.5	33.5	34.9	31.9	46.2
BE	45.1	46.2	46.6	29.5	29.7	37.9	38.8	32.7	31.4	50.0
CZ	39.9	34.3	35.4	34.7	31.3	25.1	26.2	40.2	42.4	32.0
DK	49.3	49.9	48.9	34.8	36.1	62.1	60.5	3.1	3.4	47.6
DE	40.8	40.8	40.2	30.1	30.5	27.5	27.1	42.4	42.3	45.0
EE	:	:	35.2	:	40.1	:	24.4	:	35.5	26.0
EL	32.6	37.0	36.2	44.1	40.5	23.8	26.9	32.1	32.5	40.0
ES	33.4	35.5	36.2	32.6	33.6	31.3	31.3	36.0	35.2	45.0
FR	44.0	45.0	44.2	36.8	35.2	20.6	27.6	42.6	37.2	49.6
IE	33.4	30.5	28.6	43.9	43.7	41.1	40.8	15.0	15.5	42.0
IT	41.2	42.5	41.7	30.9	35.9	37.4	34.5	31.6	29.5	45.0
CY	:	32.7	32.5	:	42.7	:	35.8	:	21.5	30.0
LV	37.2	31.8	31.3	40.7	37.7	23.2	29.9	36.1	32.4	25.0
LT	28.6	29.1	28.8	43.0	43.5	30.7	26.2	26.4	30.2	33.0
LU	42.3	40.7	41.9	31.9	33.4	41.6	39.3	26.5	27.3	38.0
HU	:	39.4	38.8	:	39.2	:	26.9	:	33.9	40.0
MT	27.7	30.4	31.3	46.0	42.5	31.4	36.1	22.6	21.4	35.0
NL	40.6	40.0	39.5	29.3	33.5	31.2	31.3	39.5	35.2	52.0
AT	42.3	45.3	44.4	35.9	35.2	28.4	31.6	35.6	33.2	50.0
PL	34.3	41.2	39.1	37.5	40.4	33.2	18.7	29.4	40.9	40.0
PT	33.6	35.6	36.3	43.5	42.1	26.6	26.9	29.9	30.9	40.0
SI	41.3	39.4	39.8	39.5	41.9	17.5	20.2	43.0	37.9	50.0
SK	41.5	32.9	33.0	37.7	36.4	27.9	22.6	34.5	41.0	38.0
FI	46.0	46.0	45.9	31.0	30.6	38.2	42.9	30.8	26.5	53.0
SE	49.5	52.2	50.6	32.8	34.3	40.8	36.8	26.4	28.9	56.0
UK	35.4	37.3	35.8	39.9	38.9	42.6	44.2	17.5	16.9	40.0
NO	42.6	43.7	44.2	38.8	31.2	37.9	46.4	23.2	22.4	:
US	27.6	28.9	:	:	:	:	:	:	:	:
JP	27.7	27.3	:	:	:	:	:	:	:	:

Kaynak: Commission Services. US ve Japonya için OECD.

Türkiye’de son 25 yıldır, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, sürekli artış halindedir. 1980’de %37 olan bu oran, 2003’te %67’ye ulaşmıştır ve 2004 yılında %71’e ulaşmıştır (Kızılot, 2004: 1).

2004 yılında, mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerde 2003 yılına göre %20,6 oranında artış meydana gelmiştir. Bu dönemde dahilde alınan KDV tahsilatı ekonomik aktivitelerde görülen canlanmadan dolayı %21,3 oranında artış göstermiş, fakat bütçe hedefinin altında kalmıştır. Bu sapmanın ekonomik göstergelerde yıl içinde meydana gelen olumlu gelişmelerden kaynaklandığı düşünülmektedir. 2004 yılında ÖTV tahsilatı ise %17,9 oranında artmıştır. Petrol ve doğal gaz ürünlerinden alınan ÖTV tahsilatı uluslararası petrol fiyatlarının yüksek seyretmesi ve ÖTV tutarlarının makroekonomik hedefler nedeniyle petrol fiyatları ile paralel artırılmaması nedeni ile %5,5, motorlu taşıtlardan

alınan ÖTV tahsilatı motorlu araç satışlarında görülen yüksek artıştan dolayı %76,4, kolalı gazoz, alkollü içecekler ve tütün ürünleri üzerinden alınan ÖTV tahsilatı yeni vergilendirme sisteminin de etkisi ile %34,7, dayanıklı tüketim malları ve diğer mallardan alınan ÖTV tahsilatı ise satışlarda görülen yüksek artıştan dolayı %56,7 oranında artmıştır (DPT, 2005: 15). 01.02 2005 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile sigaralara uygulanan maktu ÖTV tutarları %7,4 ile %49,8, alkollü içkilere uygulanan maktu ÖTV tutarları ise %22,0 ile %118,6 arasında değişen oranlarda artırılmıştır.

2005 yılının Ocak-Şubat döneminde genel bütçe gelirleri bir önceki yılın aynı dönemine göre %35,9 oranında artmıştır. Bu dönemde, dahilde alınan KDV tahsilatı Şubat ayındaki önemli bir miktar tahsilatın Mart ayına sarkmasından dolayı %0,7 oranında azalmıştır. Petrol ürünleri ve doğalgazdan alınan ÖTV tahsilatı %31,8, motorlu araçlardan alınan ÖTV tahsilatı, araç satışlarındaki düşmeye rağmen yeni araç alımında ÖTV indiriminin kalkmasından dolayı, % 69,6, Kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamullerinden alınan ÖTV tahsilatı %21,9, dayanıklı tüketim malları ile diğer mallardan alınan ÖTV tahsilatı % 46,6 oranında artmıştır. Aynı dönemde özel iletişim vergisi tahsilatı, Türk Telekom AŞ'den alınan hasılat payının kapsama alınması etkisiyle, %115,9 oranında artış göstermiştir. Motorlu taşıtlar vergisi ise 2003 yılında alınan ek motorlu taşıt vergilerinin geçen yılın Ocak ayına tahakkuk eden 2004 yılına ait motorlu taşıt vergilerinden mahsup edilmesi nedeniyle %115,4 gibi yüksek bir oranda artış göstermiştir (DPT, 2005: 14)

Son dönemlerde vergi gelirleri bakımından, ÖTV'nin tahsilatında problemler yaşanmaktadır. 2004 bütçesinde toplam vergi gelirlerinin %30'unu ÖTV oluşturmaktadır¹³. Bu vergi gelirlerinin ağırlıklı kısmını oluşturan kalemler ise; petrol ve doğal gaz ürünleri, motorlu taşıt araçları, kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri, dayanıklı tüketim mallarına ilişkin ÖTV'den meydana gelmektedir. ÖTV gelirleri, yıllık hedeflerin gerisinde kalmakta ve Danıştay tarafından verilen kararlar sebebiyle ÖTV' de devletin artırma gitmesine neden olmaktadır.

Vergi yükünün hissedilme derecesi ve kuvveti arttıkça vergiden kaçınma oranı da artar. Vergiden kaçınma uygulamada bir çok şekilde gerçekleşebilmektedir. Ancak genel olarak bunları iki grup altında toplamak mümkündür. Buna göre, mükellefin vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından vergi konusu ile ilişki kurmaması birinci gruptaki vergiden kaçınma faaliyetleri olarak değerlendirilmektedir. İkinci gruptaki

¹³ 2004 bütçesinde tahsil edilen ÖTV miktarı 26 katrilyon 288 milyar 962 milyon TL'dir.

vergiden kaçınma ise, mükelleflerin vergi kanunlarının boşluklarından yararlanması ve bu şekilde vergi yüklerini hafifletmesi olarak değerlendirilmektedir. Burada vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması bakımından vergi konusu ile ilişki kurulmakta, ancak bu ilişki vergi kanunlarındaki boşluklar sayesinde yasaya uygun olarak gizlenebilmektedir (Şenyüz, 1995: 92).

Vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüğünden tamamen veya kısmen kurtulmak amacıyla vergi yasalarına karşı hareket etmek olarak tanımlanır (Herekman, 1989: 156). Vergiden kaçınma, vergi yasalarına aykırı hareket etmeksizin kişinin vergi yükümlülüğünden kurtulması ve hazineyi vergi kaybına uğratmasıdır (Herekman, 1989: 158).

Vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın en önemli nedenlerinden birisi de vergi mükelleflerinin vergi ödeme konusunda isteksiz davranmalarıdır. Aslında, verginin ilk alınmaya başladığı anlardan itibaren çeşitli sebeplerle mükellefler vergiye karşı tepki göstermiş ve vergi ödemekten kaçınmışlardır.

Vergi kaçakçılığını etkileyen faktörleri genel olarak açıklarsak ;

Gelir düzeyi ve vergi oranlarının mükelleflerin gönüllü uyumuna etkisi konusunda birçok ampirik araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaların çoğu, gelir arttıkça vergi kaçakçılığının da arttığını ortaya koymaktadır (Çelikkaya, 2002: 1). Vergileme oranı ne kadar yüksekse, vergi yükünden kaçınma çabaları da o derecede yüksek olacaktır. Vergileme seviyesi arttığında mükellefler, geçmiş gelirlerini sürdürebilmek için vergi kaçırma eğilimlerine gireceklerdir (Derdiyok, 1993:5).

Ayrıca, yaş, cinsiyet, medeni hal, mesleki çevre, eğitim gibi sosyal ve demografik faktörler, cezalar, denetim olasılığı, davranışlar, inançlar, kanun ve kurumlara olan güven, vergi sisteminin yapısı, bölgesel farklılıkla, ahlaki ve sosyal dinamikler ve af gibi belli başlı faktörler mükelleflerin beyanları üzerinde etkili olmaktadır. Ancak her ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı birbirinden farklı olduğundan mükelleflerin yukarıda sayılan bu faktörlerden etkilenme derecesi de ülkeden ülkeye farklılıklar gösterebilmektedir.

Vergi, bir ülkenin en önemli gelir unsurlarındandır. Devletin toplam vergi gelirlerinin %85'inin vergi gelirlerinden oluşması ve vergi maliyetlerinin de %1 olması vergi gelirlerinin sağlıklı yapısından ileri gelmektedir.

Türkiye yukarıda bahsedilen tablodan çok uzaktadır. Türkiye’de temel sorun vergi kaçırma oranlarının oldukça yüksek olmasıdır. Bunun temel nedenleri ise;

Vergi Oranlarının ve Sigorta prim oranlarının oldukça yüksek olmasıdır. Ülkemizde bir işçinin ücretinin %38’lik kısmı eline geçmeden vergiye tabi olmaktadır. Buna SSK kesintilerini de dahil edersek yasal kesintilerin yıllık tutarları yaklaşık olarak 1 milyar 600 milyon liraya ulaşmaktadır. En az geçim indirim oranı “sıfır” liradır.

Vergi sistemimiz oldukça değişken ve karmaşık bir yapıya sahiptir. 1980 sonrasında beri yaklaşık olarak her yıl 8 adet kanun ya da yeni düzenlemeler yapılmıştır. Dolayısıyla vergi sistemimizin yapısal bütünlüğü bozulmuştur. Yapılan değişiklikler incelendiği zaman ortaya çıkan tablo, eğilimin genelde vergi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerin artırılması ya da vergi oranlarının yükseltilmesi şeklinde ortaya çıktığı görülmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı azalırken dolaylı vergi oranları sürekli artış seyrinde olmuştur.

- Vergi cezaları caydırıcı değildir. Vergi cezalarının caydırıcılığı konusunda önemli olan bunların yasalardaki büyüklüğü değil, mükellefler tarafından gerçek ceza oranının ne olduğunun algılanmasıdır. Ülkemizdeki vergi idaresinin etkinsizliği ve vergi yargısına ilişkin sorunlardan dolayı, yasalarda belirtilen bu cezalar uygulanmamakta ve gerçek ceza oranı çok düşük kalmaktadır (Tunçer; 2002:103).

- Vergi inceleme oranları %2-1 düzeyinde olmasından dolayı mükelleflerin kolay bir şekilde vergi kaçırmalarına neden olmaktadır. Oranın düşüklüğüne bağlı olarak yapılan incelemelerin tam değil kısmi olarak yapıldığını ortaya koymaktadır.

Vergi denetimlerinin sonuçlarına göre, Ülkemizde beyan edilen gelirin %60'ına yakını kayıtlarda yer almamaktadır. Çeşitli tahminlere göre, ülkemizdeki bugünkü vergi gelirlerine yakın bir düzeyde vergi kaybı bulunmaktadır (Tunçer, 2002: 103). Yıllar itibari ile mükellef sayıları yıllar itibari ile şu şekildedir:

Tablo-5: Yıllara Göre Mükellef Sayıları

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Basit Usul
1998	1,882,489	533,282	837,85
1999	1,988,007	560,411	739,639
2000	2,080,877	581,574	758,751
2001	1,768,653	565,556	808,787
2002	1,729,260	585,981	810,167
2003	1,735,722	605,02	820,621

Kaynak: TÜRMOB, (2004): Vergi Raporu, ss.:74.

Tablo-6: Vergi İnceleme Sonuçları

Yılı	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah (Milyon TL)	Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL)
1998	68,748	1,763,429,888	684,220,838
1999	51,353	1,271,896,873	1,036,119,609
2000	60,335	3,621,021,663	1,987,102,014
2001	68,286	7,289,622,510	13,478,317,678
2002	113,244	13,863,392,055	7,971,330,648
2003	68,251	25,563,195,271	18,834,977,142

Kaynak: TÜRMOB, (2004): Vergi Raporu, ss.:77, T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu (2003), ss.:155.

Yukarıdaki tabloları incelediğimiz zaman, mevcut mükelleflerle incelenen mükellef sayıları arasında büyük farkların bulunmaktadır. İncelenme konusu yapılan mükelleflerin ise, gösterdikleri matrahla inceleme sonucu çıkarılan matrah farkının fazlalığı dikkat çekicidir. Tüm mükelleflerin incelemeye tabi olduğunu varsaydığımızda ortaya çıkan tablonun büyüklüğü oldukça ürkütücü olacaktır.

- Türkiye'deki yüksek enflasyon oranları ve ekonomik istikrarsızlık vergileme sürecinde önemli sorunlara neden olmaktadır. Alınan önlemler ise olumsuzlukların giderilmesinde yetersiz kalmaktadır.

- Ülkemizdeki vergi ahlakının yetersiz düzeyde olması, vergilendirme miktarını olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi ahlakının düşük olmasını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; vergi oranlarının yüksekliği, veri cezaları ve denetimlerle ilgili problemler, enflasyonun yüksekliği, sosyal, ekonomik ve siyasi gelişmeler, sık sık uygulanan vergi afları, savurganlıklar, yolsuzluklar gibi.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE TÜTÜN SEKTÖRÜ

4.1. Tütünün Tanımı Ve Çeşitleri

Tütün patlıcangiller familyasından, kurutulmuş yapraklarından yararlanılan tek yıllık bir tarım ürünüdür. Gıda maddesi olmamasına rağmen tüketimi, dünyada ekonomik değeri yüksek olan en önemli bitkilerden birisidir. Dünyanın 95 ülkesinde Nicotiana Tabacum

türüne dahil tütün üretimi yapılmakta, üretimin %60'ını flue-cured (Virginia), %13,6'sını light air-cured (Burley), %10'unu Türk tipi sun- cured (Oriental) ve %11,3'ünü koyu renkli ve puroluk diğer ürünler oluşturmaktadır. Bunlar kurutulmaları sırasında uygulanan yöntemlere göre tasnif edilerek isimlendirilmişlerdir (DPT, 2004; <http://www.tutuneksper.org.tr> ; TKİB, 2001; TZYMB, 1995);

- *Flue-cured*: Bir ısı kaynağından yararlanılarak elde edilen sıcak havanın kullanılmasıyla kurutulan tütünlerdir.
- *Light air-cured*: Kısmen ya da tamamen kapalı mekanlarda, hava ile kurutulan tütünlerdir. Air-cured, dark -air cured olarak adlandırılmaktadır.
- *Sun-cured*: Güneşte kurutulan tütünlerdir. Oriental, semi-oriental, light sun cured, dark sun-cured olarak alt gruplara ayrılmaktadır
- *Fire- cured*: Ateşte kurutulan tütünlerdir. Enfiye, çiğneme tütünü ve bir kısım pipo tütünleri bu grupta yer almaktadır.

Taşıdığı ekonomik değer nedeniyle tütün yapraklarının kalite özellikleri ürünün kalitesini yansıtır. Yaprakta kaliteyi belirleyen özellikler ise yaprak dokusu, su tutma kabiliyeti, yanma özelliği, koku, tat, renk, ve yaprağın kimyasal bileşimidir.

Tütünü diğer bitkilerden ayıran en önemli özelliği yapraklarında bulunan nikotindir. Bitkinin yapraklarından yararlanılarak puro, pipo, tömbeki gibi değişik şekillerde kullanılmakla birlikte sigara şeklinde içimi en yaygın alanıdır. Nikotin organik azotlu maddelerden oluşan bir alkaloiddir. Bu nedenle tütün keyif verici olarak kullanılmakta ve alışkanlık yapmaktadır (DPT, 2004: 4).

4.2. Tütün Türkiye Ekonomisindeki Yeri

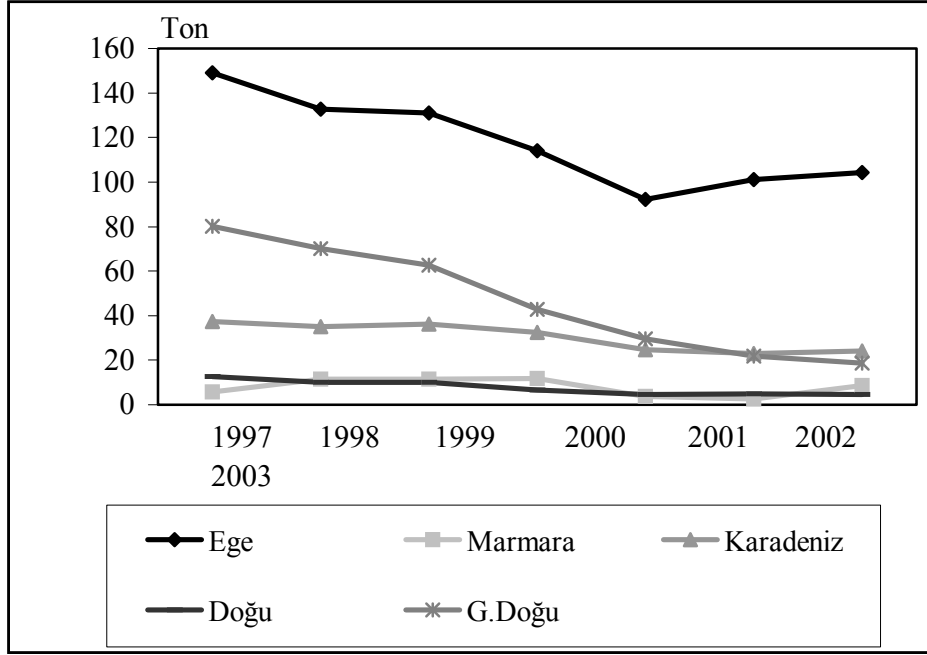
4.2.1. Türkiye'de Tütün Üretimi

Tütün üretimi Anadolu'da 17. yy'da başlamıştır. Bu tarihten itibaren de bölge için önemli bir tarım ürünü olmuştur. Dünyada tütün kullanımının artması sonucunda ekonomik olarak da her zaman önemini korumuş, stratejik bir tarımsal ürün olarak nitelendirilmiştir (Güler, 1999: 2). Tütün Türkiye'nin en önemli tarımsal ürünlerinden biridir üretimden değerlendirme aşamasına kadar halkımıza geniş istihdam imkanı sağlayan tütün, yüzyıllardır çeşitli bölgelerimizde yaygın şekilde aile tarımı olarak üretilmekte, başta ihracat olmak üzere devlet gelirleri ve ulusal gelir açısından Türk ekonomisinde oldukça önemli bir yere sahip olmaktadır. Ülkemizde farklı tütün çeşitleri üretilmekte aynı zamanda bu çeşitler bölgelere göre değişmektedir. Türkiye'de üretilen tütünlerin % 98'i sun-cured şark tipi tütünlerdir. Geri kalan kısmı ise dark air- cured (Sigar), flue- cured (Virginia), light air-cured (Burley) üretimi şeklindedir.(TAPDK, 2004; <http://www.tutuneksper.org.tr>).

Ülkemizde üretilen tütünler yetiştirildikleri bölgeler, toprak yapısı, bulundukları ekolojik faktörler, irsi özellikleri nedeni ile farklı karakter gösteren tipler olmuşlardır. Bu nedenle Türk tütünleri üretim bölgesine göre 4 gruba ayrılmaktadır. Ege, Marmara-Trakya, Karadeniz, Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgesi tütünleri diye gruplandırılırlar (DPT, 2000, DPT, 2004).

2003 yılı itibariyle ülkemizde üretilen tütünün % 65'i Ege, %13'ü Güney Doğu, %15'ü Karadeniz, %4'ü Marmara, %3 Doğu Anadolu Bölgemizde üretilmektedir. Tütün ihracatımızın %90-95'ini Ege tütünleri teşkil etmektedir.

Şekil-3 incelendiğinde, en fazla üretimin yapıldığı bölge Ege Bölgesi olarak görülmektedir. Güney Doğu Anadolu Bölgesi'nde Tekel'in Destekleme Alımları'nın kalkmasından sonra, üretim giderek azalmaya başlamış ve Karadeniz Bölgesi Tütünleri ile aynı miktara geldiği görülmektedir.



Grafik-4: Bölgelere Göre Türkiye'de Tütün Üretimi

Kaynak: Tekel Kayıtları

Tablo-7: Bölgelere Göre Tütün Üretim Miktarı (Ton)

ÜRÜN YILI	EGE	MARMARA	KARADENİZ	DOĞU ANADOLU	GÜNEYDOĞU ANADOLU	TOPLAM
1985	112839	4767	24932	15381	11263	169182
1986	106706	5030	21755	12371	11611	157473
1987	119577	6249	28606	13894	14988	183314
1988	139835	6977	30155	5311	34863	217141
1989	166205	8305	36775	6659	49619	267563
1990	165690	7954	47115	9621	65628	296008
1991	129650	2747	30034	10636	67814	240881
1992	186063	6446	33097	14302	94413	334321
1993	170536	8323	41505	19206	99230	338800
1994	112507	6302	21373	7059	40492	187733
1995	111491	8151	26950	7679	50169	204440
1996	127557	9832	31306	9476	52778	230949

1997	159083	11871	38449	12578	80027	302008
1998	132610	11394	34902	9916	69989	258811
1999	130827	11355	36222	10159	62505	251068
2000	114170	11634	32523	6730	42943	208000
2001	92801	10256	23034	3881	22596	152700
2002	101555	8316	23020	4770	24153	161814
2003	95987	6334	21737	4433	19725	148216
2004	66289	6041	15422	4817	19582	112151

Kaynak: Tekel Kayıtları

Yıllar itibariyle ülkemizdeki tütün üretim durumuna bakıldığında 2000 yılına oranla 2003 yılında %29 oranında azalma ile 148,216 tona düşmüştür.

2004 yılı itibariyle ülkemizde üretilen tütünün % 65'i Ege, %13'ü Güney Doğu, %15'ü Karadeniz, %4'ü Marmara, %3'ü Doğu Anadolu Bölgemizde üretilmektedir.

Tabloda görülen toplam üretim sözleşmeli üretimdir. Sözleşmeli üretim Üreticilerin 2002 yılında sözleşme fazlası ürünleri pazarlamada yaşadığı sorunlardan dolayı 2003 yılında sözleşme dışında üretim yapılmamıştır.

1960 yılından beri Türkiye'de tütün üretimi, alan artışı ve üretici sayısında sürekli bir yükseliş vardır. Tütünün desteklenmesi ile birlikte bu artış 1970'li yıllarda daha da artmıştır. 1980'li yıllarda tütün ekim alanları ve üretici sayısındaki artış ihtiyaç fazlasına neden olmuştur. Buna bağlı olarak da stok miktarlarında da artış olmuştur. Bu yıllarda tütün fiyatlarının üreticiyi memnun etmesi, yanlış destekleme politikaları, üretimin artışını devam ettirmiştir. 1992 ve 1993 yıllarına gelindiğinde de üretim 300.000 tonu aşarak en yüksek seviyeye gelmiştir (TZYMB, 1995; Koçtürk- Cebeci, 2003; Akbay-Özel, 2002). Ülke ihtiyacını oldukça üstünde seyreden üretim miktarını indirmek için 1994 yılında kota uygulaması başlatılmıştır. Bir taraftan kota getirilip, ektirilmeyen miktar için tazminat ödenirken diğer taraftan kota dışı ve fazlası üretilen tütünler Tekel tarafından yine satın alınmıştır. Uygulanan politikada başarısız olunmuştur (DPT, 2000; DPT, 2004).

9 Ocak 2002 tarihli Resmi Gazete' de, Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün yeniden yapılandırılmasına ile Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu'nun kurulmasına, bu Kurumun kurulmasına, bu kurumun görev ve yetkilerinin düzenlenmesine ve tütün ve tütün mamullerinin Türkiye'de üretimine, iç ve dış alım ve satımına ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla 4733 sayılı Yasa çıkarılmıştır.

Bu yasa iki önemli değişiklik getirmektedir; “2002 ve müteakip yıllar tütün ürünü için destekleme alımı yapılamaz” ve “Yazılı sözleşme esasına göre üretim ve alım satım-Açık artırma yöntemiyle alım satım” esasları getirilmiştir.

4733 Sayılı Yasa’nın yürürlüğe girmesiyle tütün arz ve talep dengesi kısmen sağlanmıştır. Söz konusu yasanın, tütün üretiminin sözleşmeli üretim sistemine göre yapılmasını emretmesi ve anılan yasanın destekleme alımlarını da kaldırmasından dolayı ihtiyaç fazlası tütün üretiminin yapılabilmesi olanaksız hale gelmiştir (DPT, 2004).

Tütün Yasası’nın yürürlüğe girmesinin ardından 2002-2003 yılları arasında, ülkemizde ürettiği tütünün hemen tamamı ihraç edilen Ege Bölgesi’nde tütün ziraatıyla uğraşan ekici sayısı %33 azalmış, üretimde ise %8.8’lik bir azalma meydana gelmiştir. Karadeniz bölgesinde ekici sayısındaki azalma %25, ürün miktarındaki azalma ise %11 düzeyinde olmuştur. Üretimin arttığı tek bölge Güneydoğu Anadolu Bölgesidir. TEKEL’in kotayı kaldırarak alımlardan çekilmesiyle ihraç imkanı olmayan bu bölgede tütün üretimi tarihe karışacaktır (Tekel Kayıtları, 2004).

Tablo-8: Son 5 Yıla Ait Üretici Sayısı ve Üretim Miktarı

Ürün Yılı	Üretici Adedi	Artış %	Üretim (Ton)	Artış %
2000	566,121	-9	251,07	-3
2001	583,474	3	208,002	-17
2002	402,889	-16	159,521	6
2003	314	-22	110	-31
2004	285,411		156,682	

Kaynak: DPT

Yazılı sözleşme esasına göre tütün üretiminde, üreticilerde tedirginlik ve endişe vardır. Bu sıkıntılardan kurtulmanın çaresini de sektörden ayrılmakta bulmaktadırlar. Üreticinin üretiminden vazgeçmek zorunda olması, sosyal yansımalar bakımından önemlidir. Çünkü, ülkemizde yaşanmakta olan göç olgusunu hızlandıracak ve şehirlerde yaşanan kırsal göçün yaşattığı çeşitli sorunlar ortaya çıkacaktır. Olayın diğer bir önemli boyutu da tütün üreticisi bulmak zorlaşacaktır.

Tablo-9: Türkiye'de Yaprak Tütün Üretim Durumu

Ürün Yılı	Ekici (Adet)	Üretim Miktarı (Ton)
2000	583,474	208,002
2001	477,829	152,571
2002	402,889	159,521
2003	318,496	112,155
2004	285,437	156,68

Kaynak: Tekel Kayıtları, DİE, TAPDK, 2004

Tablo-10: Türkiye'de Sigara Üretim- Satış Durumu

Yıllar	Üretim (Ton)	Satış (Ton)
2000	122,9	111
2001	126	111
2002	131,3	110
2003	111,8	108
2004	119,9	109

Kaynak: Tekel Kayıtları, DİE, TAPDK

4.2.2. Türkiye Tütün İhracatı

Gelişen ekonomilerde tarım, tarımsal sanayi ile bütünleşerek ekonomik gelişmeye hızlandırmaktadır. Tarım Sektöründe, tütün çeşitli katkıları ile ulusal ekonomide önemli rol oynayan bir endüstri bitkisidir (Gürler ve Karkacıer, 1989:2-4).

Tüm dünyada tütün keyif verici olarak kullanılır olması tüketimini artırmış ve yasaklara rağmen kullanımına devam edilmiştir. Bu durum, devletlerin tütünden elde edebilecekleri gelirin önemli miktarda olabileceği gerçeğini gündeme getirmiştir. Böylece bazı devletlerce tütün kullanımı ve tarımı teşvik edilmiştir. Devletler tütünden çeşitli vergiler toplamışlar, imtiyazlar vermişler ve tekeller kurmaya başlamışlardır (Özel ve Gül, 2001: 29).

Büyük oranda tarıma bağlı olan Türkiye'de tütün önemli bir sanayi bitkisidir (DPT, 2000: 6). Türkiye'de üretilen tütün %96'sı şark tipi (Oriental) olup, geri kalanı ise Virginia, Burley ve diğer tütün (Puro, Tömbeki, Hasankeyf gibi) çeşitlerden oluşmaktadır. Yetiştirildiği mikroklimalara uyum sağlayarak, dünyanın Türk tipi veya oriental tütün olarak tanıdığı küçük yapraklı ve karakteristik niteliklere sahip tütünlerimizin, hem iç tüketim hem dış satım açısından önemi vardır. Türkiye tütün İhracatı, genel ihracatımız içerisinde %2-%2,5; tarımsal ürün ihracatımız içerisinde ise, %14-20 oranında paya sahiptir (TKİB, 2004: 2).

Dünya tütün üretimi içerisinde %2,5'lik payla altıncı sırada yer alan Türkiye, hem ülkemiz ekonomisine getirileri, hem de iş olanakları yönünden önemli bir bitki olarak karşımıza çıkmaktadır (Tekel, 2004).

Ülkemizden ihraç olunan yaprak tütünün miktarı yıllar itibariyle farklılık göstermektedir. Ülkemizde üretilen tütünün oriental tip tütün olması sebebiyle alıcı ülkeler tarafından diğer çeşitlerle harmanlanarak kullanılmaktadır. Türkiye'nin ihracat yaptığı ülkelerin başında yaklaşık %30'luk payı ile ABD gelmekte bu ülkeyi %38'lik payı ile Avrupa Birliği ülkeleri, %32'lik payı ise diğer ülkeler oluşturmaktadır (http://www.tzob.org.tr/tzob/tzob_urun_rapor/rapor_2003_t%C3%BCt%C3%BCn.htm).

Tablo-11: Türkiye'nin Tütün İhracatı

YILI	TEKEL			ÖZEL SEKTÖR			TOPLAM		
	Miktarı (Ton)	Değeri (BİN\$)	Ort. Fiy. \$/Kg	Miktarı (Ton)	Değeri (BİN\$)	Ort. Fiy. \$/Kg	Miktarı (Ton)	Değeri (BİN\$)	Ort. Fiy. \$/Kg
1990	14897	52138	3,5	81782	377601	4,62	96679	429739	4,45
1991	53797	131971	2,45	83568	433791	5,19	137365	565762	4,12
1992	34115	98986	2,9	44853	214007	4,77	78968	312993	3,96
1993	22265	48937	2,2	73294	361508	4,93	95559	410445	4,3
1994	26129	42029	1,61	85808	362335	4,22	111937	404364	3,61
1995	79032	147426	1,87	573360	207038	0,36	136392	354464	2,6
1996	91216	246632	2,7	77922	317407	4,07	169138	564039	3,33
1997	81846	198111	2,9	77515	377805	4,87	160361	575916	3,59
1998	50404	130484	2,64	78393	376186	4,8	128797	506671	3,96
1999	34715	94274	2,72	80625	375347	4,66	115340	469621	4,07
2000	33432	98120	2,93	66761	274787	4,12	100193	372908	3,72
2001	41891	113086	2,7	53808	227308	4,22	95699	340394	3,56
2002	38055	73845	1,94	50794	206025	4,06	88849	279870	3,15
2003	42076	71667	1,7	70353	258614	3,68	112429	330281	2,94
2004	33017	48610	1,5	71088	322999	4,5	106988	388466	3,63

Kaynak: Tekel , TAPDK

Türkiye tütün ihracatı ile ilgili veriler Tekel ve Özel Sektör olarak 1990-2004 yıllı itibari ile dalgalanmalar göstermekle beraber toplam ihracatta 15 yıllık dönem içerisinde en düşük değer 78968 ton ile 1992 yılında, en yüksek değer ise 169138 ton ile 1996 yılında gerçekleşmiştir. Özellikle 1995 ile 1998 yılları arasında tütün ihracatı en yüksek değerlere ulaşmıştır. Ancak bu dönemde ortalama fiyat çok düşük olmuştur.

Tekel tarafından yapılan tütün ihracatında incelenen dönem içerisinde en düşük değer yaklaşık 15000 ton ile 1990 yılında gerçekleşmiştir. En yüksek değere ise 1996 yılında ulaşılmıştır. İncelenen dönem içerisinde Tekel tütün ihracatı önemli dalgalanmalar göstermektedir. İhracatın miktar olarak arttığı dönemlerde ortalama fiyatların ise oldukça düşük olduğu görülmektedir. Genel olarak ortalama fiyatlar 1990 haricinde 3 \$'ın

altındadır. Diğer yıllarda ise 2 \$'ın altındadır. İhracat miktar olarak 1996 yılına kadar artmış daha sonraki yıllarda önemli oranda azalmıştır.

Özel sektörde ise 1992 ve 1995 yılı haricinde 2000 yılına kadar ihracat miktarı ortalama olarak 80.000 ton civarında olmuştur. Daha sonra 2000 yılından itibaren azalmış, 2003 yılı ihracatı bir önceki yıla göre önemli bir artış göstermekle birlikte ortalama fiyat bir önceki yıla göre daha küçük gerçekleşmiştir. Özel sektörde ortalama fiyatlar 4 \$'ın üstündedir.

Tekel ve özel sektör arasında ortaya çıkan bu büyük fiyat farkında tütünlerin işlenmesinde standartlara uygunluk, yabancı alıcıların taleplerinin yerine getirilmesi, ihraç edilen ürünlerin menşei, nevi ve ürün yıllarındaki farklılıklar gibi çeşitli hususların yer aldığı, depolarda tütün stoklarının çok yüksek düzeylere ulaşmasının Tekel'in pazarlama olanakları üzerinde büyük etken olduğu ve stokların eritilmesi amacıyla daha düşük fiyatlardan tütün satışı yoluna gidildiği 1994 ve 1995 yıllarında Tekel tütün ihraç fiyatlarının diğer yıllara göre daha düşük olma nedeninde stokların eritilmesi çabası kaynaklandığı Tekel Yetkilileri tarafından ifade edilmektedir.

Tablo-12: Türkiye'nin Yaprak Tütün İhracat Durumu

Yıllar	Miktar (Ton)	Bedel (Milyon \$)
2000	91,06	447,74
2001	95,67	348,48
2002	85,95	279,89
2003	113,71	328,98
2004	106,988	388,46

Kaynak: Tekel Kayıtları, DİE, TAPDK

4.2.3. Türkiye'de Tütün İthalatı

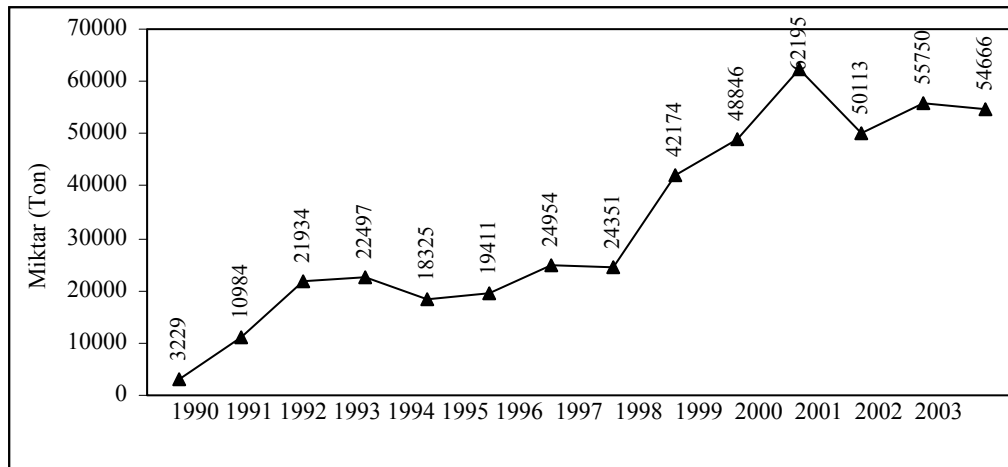
Dünya ithalatında %2,3 oranında yer alan ülkemizin oriental tip tütün ithalatına ihtiyacı yoktur. Ancak Türkiye'de sigara tüketiminin giderek artmaya başlamasıyla tercihlerde Amerikan harmanlı sigaralar yönünde değişmiştir. Tüketici zevkinin amerikan blend sigaralara kayması nedeniyle 1990'lı yıllardan sonra tütün ithalatı yıldan yıla artış göstermiştir. Her ne kadar amerikan blended sigaraların harmanlarında ihtiyaç duyulan Virginia ve Burley tütünlerin üretimleri ülkemizde artarak devam etmekte ise bu üretim henüz ihtiyacı karşılamaktan çok uzaktır. Ayrıca, yabancı sigara şirketlerin Türkiye'de sigara üretimine başlamasıyla yabancı menşeli tütünlerden harmanlanarak yapılan sigaraların talebi artmış ve buna paralel olarak tütün ithalatı önemli miktarlara ulaşmıştır. Sonuç olarak oriental tipi olan tütünler olan ihtiyaç azalmıştır (Doğan, 2004; DPTT, 2000; <http://www.dtm.gov.tr/ead/ticaret/trk97/ith.htm>).

Tablo-13: Türkiye'nin Tütün İthalatı

<i>Yıllar</i>	Miktar (Ton)	Değer(Bin \$)
1990	3279	21429
1991	10984	68635
1992	21934	133133
1993	22497	129185
1994	18325	91563
1995	19411	91779
1996	24954	106098
1997	24351	147127
1998	42174	255498
1999	48846	247591
2000	62195	308183
2001	50113	243369
2002	55750	278750
2003	54666	200765
2004	57299	221173

Kaynak: Tekel , DİE , *TAPDK

1988 yılında 610 ton olan tütün ithalatı 2001 yılında 50113 tona ulaşmıştır. Sigara üretiminde kullanılan tütün çeşitlerindeki değişime bağlı olarak tütün ithalatı artmıştır. 1992 yılında 21934 ton olan tütün ithalatı 1997 yılında 24351 tona ulaşmıştır bu tarihler arasında artış 3000 ton civarında gerçekleşmiştir. 1998 yılında ise bir önceki yıla göre %73'lük bir artış ile 42174 tona ulaşmıştır. Daha sonra yıllar itibari ile artmış, 2000 yılında 62195 tona ulaşmıştır. Tablo-9' da 1994 ve 2001 yıllarında bir önceki yıla göre tütün ithalatında bir azalma görülmektedir. 1993 yılında 22497 olan tütün ithalatı yaklaşık %19'luk bir azalma ile 2001 yılında 50113 tona ulaşmıştır. Bu durumu 1994 ve 2001 yıllarında ülkemizde yaşanan ekonomik krizle ilişkilendirebiliriz. Grafik-4' de Türkiye Tütün İthalatı grafiksel olarak gösterilmiştir.



Grafik-4: Türkiye Tütün İthalatı

Kaynak: Tekel Kayıtları

Tablo-14: Türkiye Yaprak Tütün İthalat Durumu

Yıllar	Miktar (Ton)	Bedel (Milyon \$)
2000	71,46	327,4
2001	56,32	256,26
2002	47,7	176,49
2003	64,13	200,81
2004	53	200

Kaynak: Tekel Kayıtları, DİE, TAPDK

4.2.4. Türkiye’de Tütünün Vergilendirilmesi

“Tütün mamulleri”, dolaylı vergi sisteminin sadeleştirilmesi ve Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlaması amacıyla çıkarılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunun 1 inci maddesiyle, Kanuna ekli (III) sayılı listede yer almak suretiyle ÖTV’ ne konu yapılmış ve söz konusu malların perakende satış fiyatı üzerinden nispi oranlara göre vergilendirilmesi esası getirilmiştir (DPT, 2004: 47).

Tütün ürünleri dört kategori içinde alt bölümlere ayrılmıştır (sigara, puro, sarma tütün ve pipo tütün). Tütün ürünlerine uygulanacak objektif kriter, ‘ağırlık’ olabilir (kg. başına vergi oranı uygulaması gibi). Görünüşte sağlık nedeni ile pek çok ülke, sigara ve diğer tütün ürünleri arasında sigarayı görece olarak daha pahalı hale getiren bir vergi farklılaştırması yapmıştır. Bu yöntem, kurşunlu/kurşunsuz benzin konusunda başarıya ulaşmasına rağmen, tütün ürünlerinde fiyat esnekliğinin daha düşük olması nedeniyle başarıya ulaşamamış ve sigara tiryakileri sigaranın yerine puro ve diğer tütün ürünlerine yönelmemişlerdir (OECD, 2002).

Ülkemizde 4760 sayılı kanuna ekli III sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların vergi oranları (Resmi Gazete- 25714: 2005).

Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigaroiller de, %50, Tütün içeren sigaralar da, %28, Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar, %28, İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin) %50, Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün, %50

4760 sayılı Kanuna ekli III sayılı listenin B cetvelinde yer alan malların maktu vergi tutarları ise; Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar 0,1800 YTL/Gram, Tütün içeren sigaralar, içerdiği tütün içindeki şark tipi tütün (Güneşte kurutulmuş şark tipi tütün, döküntüleri ve damarları ile bunların elde edilen homojenize, yeniden tertip edilmiş, pişirilmiş [Patlatılmış] tütünler veya şişirilmiş [Patlatılmış] damar) oranı,

0 ila % 33 arasında olanlar (%33) dahil 0,0675 YTL /Adet, %34 ile %66 arasında olanlar (%66 dahil), 0,0400 YTL/Adet, %67 ila %100 arasında olanlar (100 dahil), diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış); Sigaralar 0,0188 YTL/ Adet, Purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar, 0, 0188 YTL/Gram, İçilen tütün herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin), 0, 0050 YTL/Gram, Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün 0,0100 YTL/Gramdır.

Belirtilen maktu vergi tutarları, perakende satışa sunulan; sigaraların birim ambalajı içinde mamulün her bir gramı için uygulanır.

Tütün ve tütün mamulleri sanayii ülkemiz ekonomisinde önemli yer tutmaktadır. 2004 yılında, sigara satışından (108 milyar adet) yaklaşık 6,3 milyar ABD \$ ciro edilmiştir. Bu rakamın 4,6 milyar ABD \$'ise ÖTV ve KDV olarak devlete ödenmiştir.

Tablo-15: Şark Tütünlu Sigaralar

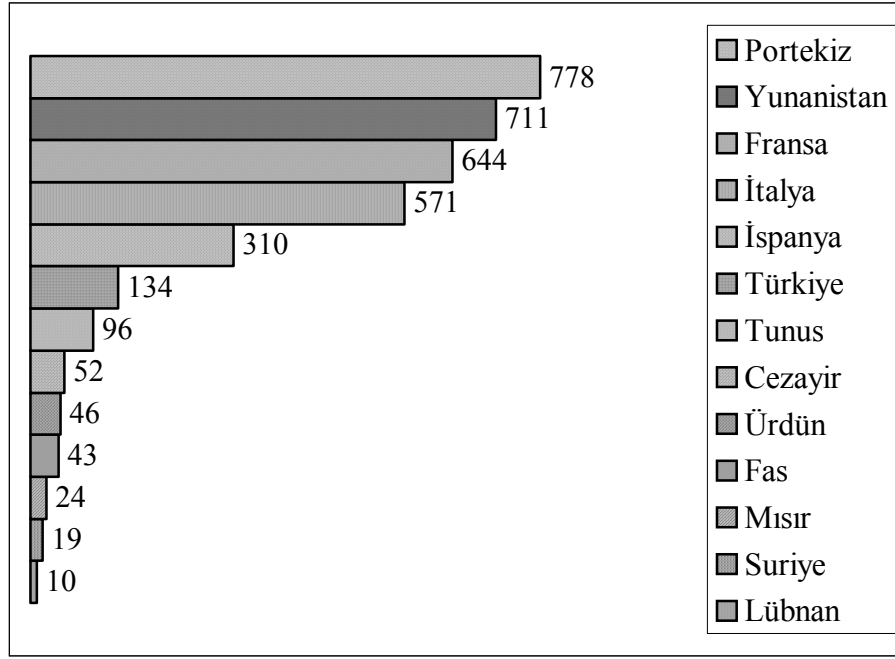
	TL
Maktu Vergi	376.000
Nispî Vergi	376.000
KDV	187.000
Toplam Vergi Oranı	71%

Kaynak: Tekel Kayıtları

Tablo-16: Yabancı Harmanlı Sigaralar.

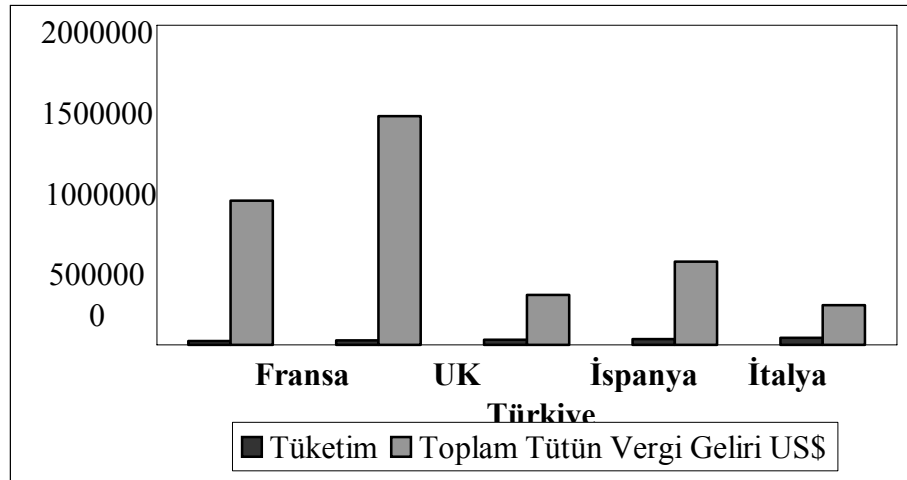
	TL
Maktu Vergi	1.350.000
Nispî Vergi	445.500
KDV	244.000
Toplam Vergi Oranı	106%

Kaynak: Tekel Kayıtları



Grafik-5: Sigara İçen Başına Düşen Tütün Vergisi Tutarı

Kaynak: USDA



Grafik-6: Sigara Tüketimi ve Toplam Tütün Vergisi Gelirleri

Kaynak: USDA

Özellikle bütçemizin lokomotifi haline gelen ÖTV' de, 2005 yılı için öngörülen %8'lik enflasyonun oldukça üzerinde bir artış öngörülmüştür. Özellikle, petrol, doğalgaz, tütün ürünleri ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV' de 2004 yılına oranla yüzde 30'a varan artışlar tasarlanmıştır. Alkollü içki ve tütün mamullerinde 10.5 katrilyon alınması hedeflenmiştir.

4.6. Tütünün Avrupa Birliği Ekonomisindeki Yeri

Bir iktisadi birleşme şekli olarak ortaya çıkan Avrupa Birliği, Gümrük Birliği esasına dayanmaktadır. Malların serbest dolaşımını, sanayii ürünlerinde Gümrük Birliği (GB) yoluyla, tarım ürünlerinde Ortak Tarım Politikası (OTP)'na uyum yoluyla gerçekleştirmektedir

Ortak Tarım Politikası 1970 yılında tesis edilmiş olup, son olarak 1998 yılında reforma tabi tutulmuştur. Bu politikanın temel amacı tarımda üretimi ve verimliliği arttırmak, üreticilere daha iyi bir yaşam seviyesi yaratmak, piyasaları istikrara kavuşturarak arzın devamını sağlamak, tarımsal ürünlerin pazarlanmasını güvence altına alarak, bunların tüketicilere makul fiyatlarla satışını gerçekleştirmektir (Aslan, 2005: 19).

Avrupa Birliği'nin kendi tütün üretimi, miktar ve kalite bakımından tütün işleme sanayiinin gereksinimlerini karşılamaktan uzak olduğu için tütün sektöründeki Ortak Piyasa Düzeni; tütün üreticisini korumak ve yeterli miktar ve kalitede üretim sağlamak için önlemler alırken, üçüncü ülke kaynaklı tütün ithalatına yalnızca gümrük vergisi uygulanmakta ve miktar kısıtlaması bakımından da liberasyonu geçerli kılmaktadır. Birliğin amacı, yaprak tütün üreticisi ile tütün işleme sanayiinin çıkarlarını bağdaştırmaktır (İKV, 2001; 59-60).

Ortak Tarım Politikası uyarınca kurulan “Ortak Piyasa Düzeni” içinde 23 ürün veya ürün grubu yer almıştır. Yaprak tütün de bu tarımsal ürünlerden biridir.

95/59/AT sayılı yönerge ile değiştirilen 92/79/AET ve 92/80/AET sayılı yönergelere göre belirtilen ürünlere ÖTV'ni uygulayabilmek amacıyla işlenmiş tütünü şöyle tanımlamaktadır;

- Sigara,
- Puro ve Sigarillolar,
- İçimlik tütün, sigaraların sarılmasında kullanılan ince kesilmiş tütün ve diğer içimlik tütünler,

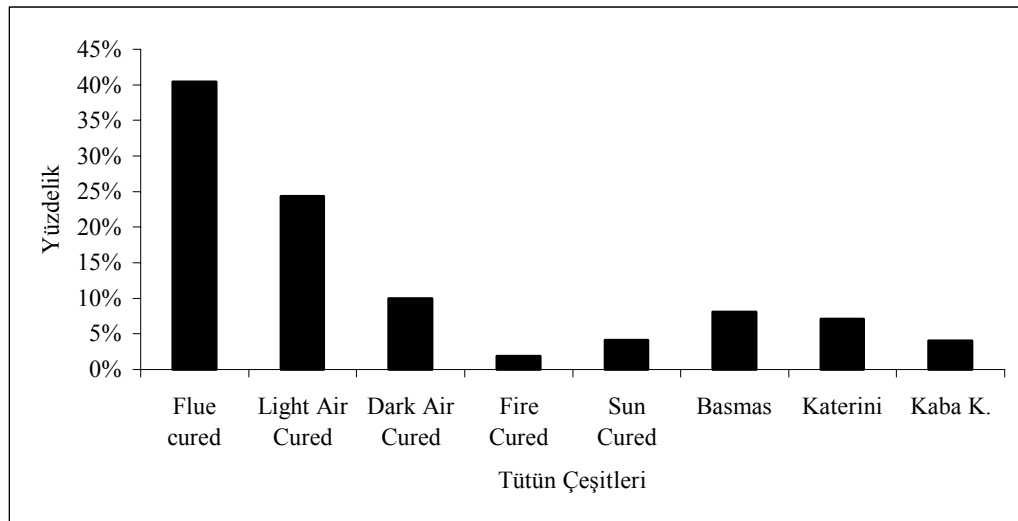
95/59/AT sayılı yönergenin üçüncü maddesi öncelikle puro ve Sigarilloların çeşitlerini, doğal tütünden veya içeriğine bağlı olarak bazı özellikleri dolayısıyla yeniden oluşturulmuş sarılmış tütün olarak belirlemiştir¹⁴ (OJCEL 291, 6.12.95).

¹⁴ Tütün rulosu ile puronun normal renkteki dış kaplaması ve sarılmış tütünün dışı, ki tütün parçalarının ağırlığının en az %60'ı, birlikte olmak üzere, geniş ve 1,75 mm'den uzun ve puronun uzunluk açısına en az 30°'deki dar açı ile oturmuş yuvarlak kaplama olması; tütün rulosu ile puronun normal renkteki dış kaplaması ve sarılmış tütünün, birim ağırlığı, filtre veya ağızlık haricine, 2-3 gramdan az olmaması ve eğer tütün parçalarının ağırlığının en az %60'ı, birlikte olmak üzere, geniş ve 1,75 mm'den uzunsa ve çevresinin en az 1/3 uzunluğunun 34 mm'den aşağı olmaması koşulu ile üzerinde olması.

Sigaralar ise 95/59/AT yönergesinin dördüncü maddesine göre; oldukları gibi içilebilen, sigara kağıdı tüplerine yerleştirilen veya sigara kağıdına sarılan, puro ve sigarillo olmayan tütün rulolarıdır şeklinde tanımlanmıştır.

Son olarak, beşinci maddede içimlik tütün; “kesilmiş, bölünmüş, burulmuş veya tabakalar halinde sıkıştırılmış herhangi bir işlem gerektirmeksizin içilebilen, standart dışı olarak satışa sunulan tütün” şeklinde tanımlanmıştır.

Birlik kapsamında yetiştirilen 34 adet tütün çeşidi bulunmaktadır ve bunlar sekiz grupta toplanmıştır. Flue-Cured, Sun Cured, Light Air-Cured, Fire-Cured, Basma (Güneşte kurutulmuş), Dark Air-Cured (Havada kurutulmuş koyu renkli), Katerini (Güneşte Kurutulmuş), Kaba- Kulak (Güneşte Kurutulmuş) (Clarke, 2004: 4).



Grafik-7: AB’de Yetiştirilen Tütün Çeşitleri

Kaynak: EC, 2003

Tablo-17: Ham Tütün Çeşitleri ve Üye Ülkeler Tarafından Üretimi

		1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
I. Flue- Cured		122.024	123.015	121.761	126.358	121.056	129.405	132.472
	Almanya	2.066	2.528	2.905	3.371	4.396	4.594	4.713
	Yunanistan	30.624	30.791	30.578	30.621	30.61	32.475	35.849
	İspanya	28.969	27.509	28.177	28.815	27.205	28.775	27.873
	Fransa	8.412	8.976	7.554	9.278	9.458	9.863	10.397
	İtalya	48.000	47.841	47.558	48.244	44.401	48.461	48.707
	Avusturya	2	0	0	0	0	0	0
	Portekiz	3.951	5.370	4.989	6.029	4.986	5.237	4.933
II. Light Air-Cured		70.804	72.290	71.988	73.087	74.687	78.012	79.722
	Belçika	76	81	47	50	79	59	88
	Almanya	2.176	2.718	2.540	2.608	2.747	2.702	2.534
	Yunanistan	11.732	12.346	12.255	12.364	11.987	12.290	12.310
	İspanya	2.454	2.422	2.422	2.467	5.436	5.988	5.600
	Fransa	6.719	6.744	6.616	7.819	7.605	8.500	8.827
	İtalya	46.486	46.797	46.900	46.571	45.672	47.300	49.338
	Avusturya	262	187	205	212	222	297	264
	Portekiz	899	995	1.003	996	939	876	761
III. Dark Air-Cured		44.003	45.446	43.277	43.656	38.541	35.888	32.693
	Belçika	1.032	1.218	1.040	1.258	1.254	1.085	1.301
	Almanya	2.762	3.295	3.304	3.848	4.191	3.860	3.618
	İspanya	10.640	10.586	10.413	10.743	7.177	6.825	6.512
	Fransa	12.170	11.988	10.328	9.597	8.237	6.564	4.827
	İtalya	17.399	18.170	18.170	18.188	17.660	17.529	16.415
	Avusturya		21	22	22	22	25	20
IV. Fire- Cured		6.733	6.384	6.846	6.921	6.783	6.019	5.152
	İspanya	28	30	26	30	30	30	29
	İtalya	6.705	6.354	6.820	6.891	6.753	5.989	6.123
V. Sun-Cured		27.265	26.543	26.309	27.331	26.434	19.920	13.298

	Yunanistan	15.411	15.272	15.238	15.194	14.589	10.567	6.561
	İtalya	11.854	11.271	11.071	12.137	11.845	8.723	6.737
VI. Basmaz	Yunanistan	23.877	24.700	25.314	24.589	25.243	26.632	26.635
VII. Katerini		21.920	21.878	22.192	22.093	22.045	23.340	23.400
	Yunanistan	21.920	21.878	22.192	22.093	22.045	23.340	23.400
	İtalya	0	0	0	0	25	50	98
VIII.Kaba- Kulak	Yunanistan	16.561	16.764	17.389	17.984	19.402	16.905	13.215

Kaynak: Member States Communications

Tablo-18: Avrupa Birliği'nde Tütün Üretimi

Yıllar	Alan (Ha)	Üretim	VerimHG/Ha
1995	148.167	355.658	24.004
1996	146.395	352.495	24.078
1997	146.241	354.344	24.230
1998	145.368	358.056	24.631
1999	147.066	359.751	24.462
2000	146.925	349.299	23.774
2001	129.225	350.383	27.114
2002	124.939	328.450	26.289
2003	124.126	314.244	25.317

Kaynak: FAO, 2004

Tablo-19: Tütün İhracatı

	Gerçekleşen				Planlanan	
	1970-72	1980-82	1990-92	1997-99	2005	2010
EU (15)	109.1	175.5	338.5	350.3	350.0	333.6
Diğer Avrupa	164.8	119.6	62.0	61.9	70.9	70.1
Malawi	23.9	48.5	97.1	113.1	140.9	154.2
Zimbabve	57.2	102.6	155	174.3	206.2	215.4
Brezilya	93.7	152.7	225.6	320.8	319.7	317.9

Kaynak: FAO, 2004

Tablo-20: Tütün İthalatı

Gerçekleşen

					Planlanan	
	1970-72	1980-82	1990-92	1997-99	2005	2010
EU (15.)	397.3	483.6	808.8	732	743.8	754.2
Diğer Avrupa	83.9	106.2	129.3	163.8	162.1	162.7

Kaynak: FAO, 2004

Tablo-21: AB Ülkelerinde Tütün Üzerinden Alınan Vergi Miktarları

Ülkeler Yıllar	Ulusal Para	Sigaralar		Purolar		Sigaraolliler		Diğer İçimlik Tütünler	
		Ulusal Para	EUR	Ulusal Para	EUR	Ulusal Para	EUR	Ulusal Para	EUR
<u>AT</u>									
1999	OS	15926,30	1157,41	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2000	OS	16465,30	1196,58	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2001	OS	16981,20	1234,07	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2002	EUR	.....	1296,90	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
<u>BE</u>									
1999	BFR	43343,56	1074,46	146,05	3,62	365,95	9,07	6974,52	172,89
2000	BFR	45717,53	1133,31	87,46	2,17	245,69	6,09	7774,68	192,73
2001	BFR	44629,25	1106,33	78,35	1,94	167,82	4,16	6565,77	162,76
2002	EUR	.....	1255,00	.....	6,79	.....	0,55	.....	207,50
<u>DK</u>									
1999	DKK	7523,61	1009,20	79,11	10,62	*Cigars		805,70	108,08
2000	DKK	6416,82	860,22	74,61	10,00	*Cigars		838,60	112,42
2001	DKK	6793,28	910,69	68,84	9,23	*Cigars		741,25	99,37
2002	DKK	6859,23	923,53	65,65	8,84	*Cigars		754,64	101,60
<u>FI</u>									
1999	FMK	3030,53	509,70	41,9	6,98	*Cigars		317,45	53,39
2000	FMK	3057,00	514,15	48,00	8,07	*Cigars		265,00	44,57
2001	FMK	3168,00	532,82	48,00	8,07	*Cigars		278,00	46,76
2002	EUR	.....	535,10	.....	8,90	*Cigars		.....	48,60
<u>FR</u>									
1999	FF	46115,50	7030,26	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2000	FF	53317,79	8128,24	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2001	FF	53724,50	8190,00	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
2002	EUR	.....	8628,64	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	
<u>DE</u>									
1999	DM	2204,65	11270,74	71,16	36,38	*Cigars		704,42	360,16
2000	DM	21471,45	10978,18	79,73	40,77	*Cigars		703,58	359,73
2001	DM	22657,35	11584,52	79,00	40,39	*Cigars		782,41	400,04
2002	EUR	.....	13346,42	.....	48,25	*Cigars		.....	529,63
<u>EL</u>									
1999	DRA	559423,92	1709,99	*Cigarettes		*Cigarettes		*Cigarettes	

2000	DRA	599405,80	1823,84	*Cigarettes	*Cigarettes	*Cigarettes
2001	DRA	665179,00	1952,10	3366,50	9,88	*Cigars 151,53 44,47
2002	EUR	.....	2126,81	*Cigarettes	*Cigarettes	*Cigarettes
IE						
1999	IRL	665,01	844,39	8,61	10,94	*Cigars 4,87 6,19
2000	IRL	740,27	939,95	9,70	12,32	*Cigars 5,02 6,37
2001	IRL	883,93	1122,36	10,20	12,95	*Cigars 5,20 6,60
2002	EUR	.....	1121,03	.....	13,01	*Cigars 6,02

Kaynak: European Comission, 2003

Her çeşit tütün grubu için tek bir pirim belirlenmiştir. Pirim aralığı, kilogram başına 2,15 Euro ile 4,13 Euro arasında değişmektedir. Ortalama pirim, hektar başına 7.800 Euro'ya karşılık gelen, ton başına 2.900 Euro'dur (Eurostad).

AB'de tütün üreticileri pirim sistemi ile desteklenmekte ve pirimler farklı grupların her birindeki bütün tütün cinsleri için belirlenmektedir. Koruma önlemlerinin yetersiz kaldığı durumlarda, üretimi artırmak ve üreticinin gelir kaybını önlemek üzere üreticilere doğrudan ödenen yardımların yanı sıra, özel yardım ya da ek yardım da verildiği görülmektedir (DPT, 2005: 20).

4.7. Avrupa Birliği Ve Türkiye Tütün Sektörü Politikaları

Tarım alanında Türkiye-AB ilişkilerinde en önemli konu, Türk tarımının Ortak Tarım Politikası'na uyumudur. Ülkemiz tarım sektörünün idari yapısı, üretim, tüketim, fiyat ve pazar politikaları, verimlilik ve rekabet, kırsal ve bölgesel kalkınma politikalarında öncelikle alt yapı çalışmalarının tamamlanması gerekmektedir. Aksi halde Ortak Tarım Politikasının ülkemizde uygulanması mümkün olmayacaktır (Tekel, 2005).

Bir iktisadi birleşme şekli olarak ortaya çıkan Avrupa Birliği, Gümrük Birliği esasına dayanmaktadır. Malların serbest dolaşımını, sanayii ürünlerinde Gümrük Birliği (GB) yoluyla, tarım ürünlerinde Ortak Tarım Politikası (OTP)'na uyum yoluyla gerçekleştirmektedir.

Ortak Tarım Politikası 1960 yılında tesis edilmiş olup, bu politikanın temel amacı tarımda üretimi ve verimliliği arttırmak, üreticilere daha iyi bir yaşam seviyesi yaratmak, piyasaları istikrara kavuşturarak arzın devamını sağlamak, tarımsal ürünlerin pazarlanmasını güvence altına alarak, bunların tüketicilere makul fiyatlarla satışını gerçekleştirmektir (European Commission, 2002).

6 Mart 1995 tarihinde Brüksel'de toplanan Ortaklık Konseyi'nde yapılan görüşmeler sonunda Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 1.1.1996'dan itibaren Gümrük Birliği tesis edilmesi kararı alınmış ve bu karar daha sonra Avrupa Parlamentosu'na da onaylanmıştır. Gümrük Birliği'nin tamamlanması için Türkiye, Avrupa Birliği'ne karşı ithalatta ve ihracatta gümrük vergilerini, eş etkili mali yükümlülükleri, miktar kısıtlamalarını ve eş

etkili tedbirleri kaldırmak, üçüncü ülkelere karşı Avrupa Birliği'nin Ortak Gümrük Tarifesi'ni (OGT) uygulamak ve dış ticaret mevzuatını birliğin mevzuatı ile uyumlaştırmak için gerekli düzenlemeleri yapmakla yükümlü kılınmıştır. Ortaklık Konseyi toplantısının ardından Gümrük Birliği'nin ortak ticaret politikasına ilişkin çalışmaları hızlanmıştır. Gümrük Rejiminin Basitleştirilmesi, İthalatta Gözetim ve Koruma Önlemleri ile Kota İdaresi ve Tarife Kontenjanları Hakkında Karar ve Yönetmelik, Dış Ticarete Standardizasyon Rejimi Kararı, Türkiye'nin Ticari Haklarının Korunması Hakkında Karar ve Yönetmelik gibi bir seri kararlar ve yönetmelikler yürürlüğe girmiştir.

Gümrük Birliği Antlaşması ile, AB'den ülkemize bütün mamulü ithali serbest ve gümrük oranı sıfır olarak kabul edilmiştir (TÜSİAD, 2003;:31).

Gümrük birliği karşısında bütün ve bütün sanayimizin durumu (TEKEL, 2004);

24.01 GTİP (gümrük tarife istatistik pozisyonu)'nda yer alan yaprak bütün, AB anlaşmasına göre; bütün ithalatından alınan gümrük vergisi ve benzeri gibi uygulamalara devam edilmekte olup, yaprak tütünde bütün ülkeler için % 25 gümrük vergisi,

24.02 GTİP'nda yer alan sigaralar sanayii ürünü olarak değerlendirildiği için karanfil içerenler; AB ve EFTA ülkeleri için muaf, diğer ülkeler için % 10, şark tipi tütünden mamul sigaralar AB ve EFTA ülkeleri için muaf, diğer ülkeler için % 57.6 gümrük vergisi,

24.03 GTİP'nda yer alan işlenmiş bütün de yine sanayii ürünü olarak değerlendirildiği için pipo bütünleri, sigaralık bütünler ve diğerleri; AB ve EFTA ülkeleri için muaf, diğer ülkeler için % 74.9, "homojenize" veya yeniden tertip edilmiş bütün AB ve EFTA ülkeleri için muaf, diğer ülkeler için % 16.6 gümrük vergisi,

Ülkemiz, şark-oriental tipi bütün kullanan sigarlarda ÖTV oranını daha az alma yoluna gitmiştir. Amaç, Türk bütünün üretimine destek sağlamak ve vergi gelirini artırmaktır. Ancak bu durum ÖTV tahsilinde çok fayda sağlamamıştır. Bunun nedeni ise, firmaların diğer ülkelerdeki oriental-şark bütününü (Yunanistan-AB ülkeleri) getirerek daha az vergi ödemek istemeleridir.

Türkiye genelde ihracatçı konumdadır. Ancak rasyonel bir üretim planlaması yapılmadığından oluşan stoklar, alıcıları isteksiz yapmakta ve düşük fiyatla bütün alma imkanı vermektedir. Bu nedenle, ihracatta düzensizlikler meydana gelmektedir. Amerikan blend sigara alışkanlığının artması nedeniyle de Flue-cured ve Burley Tütünlerinin İthalatı da ciddi rakamlara ulaşmıştır.

Türk tütüncülüğü, geçmiş dönemlerde uygulanan yanlış politikalar sonucunda, sektörün genel yapısında değişim öngörülmüştür. Sektörün özelleştirilmesi ve ekonomik hayatı canlandırılması amaçlansa dahi olayın bir diğer yönü de, Türk bütün ile üretilen sigaraların geleceğini tehlikeye sokacak ve Türk bütün ürettikleri arazileri alternatif ürün üretim imkanları son derece zayıf olan bütün üreticilerimizi olumsuz olarak etkileyecektir.

Tablo-22: Türkiye'nin AB Ülkelerine İhraç Ettiği Tütünlerin Miktar ve Değerleri

Ü L K E L E R	2000		2001		2002		2003		2004	
	Miktar (Ton)	Değer (Bin \$)	Miktar (Ton)	Değer (Bin \$)	Miktar (Ton)	Değer (Bin \$)	Miktar (Ton)	Değer (Bin \$)	Miktar (Ton)	Değer (Bin \$)
Almanya	16.203	70.304	8.361	31.442	16.483	68.024	16.625	66.490	23.232	99.805
Avusturya	1.049	5.002	1.152	4.635	1.356	5.162	1.160	3.719	1.479	6.278
Belçika-Lüksembourg	564	1.254	418	616	497	1.544	1.773	6.703	7.381	22.098
Danimarka	646	3.892	474	2.641	788	4.214	770	3.988	468	2.435
Finlandiya	358	1.915	61	233	98	246	124	509	39	79
Fransa	2.974	5.815	2.802	8.087	3.209	8.999	3.213	9.295	4.875	16.171
Hollanda	7.647	31.859	4.535	15.673	2.451	7.533	4.419	15.274	7.522	30.734
İngiltere	495	2.271	200	1.038	59	339	119	593	166	826
İrlanda	28	88	9	34	0	0	21	83	0	0
İspanya	2.427	10.975	1.543	7.184	1.616	7.495	1.340	6.191	4.758	22.108
İsveç	118	635	161	782	20	104	0	0	0	0
İtalya	2.460	9.506	2.694	11.294	1.203	4.139	1.848	5.900	422	1.498
Portekiz	908	3.681	1.291	4.343	240	670	610	1.920	2.068	8.856
Yunanistan	1.628	7.815	258	1.556	49	118	64	166	1.650	8.808
T O P L A M	37.505	155.012	23.959	89.558	28.069	108.587	32.086	120.831	54.060	219.696
Türkiye'nin Toplam Tütün İhracatında AB'nin Payı (%)	37	42	25	26	32	39	30	37	30	33

Kaynak: Tekel Kayıtları

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

Bireyler, siyasi topluluklar haline gelmeğe başladıkları andan itibaren devamlılıklarını sağlama çabasına girmişlerdir. Bir devletin sürekliliğini sağlayan temel unsur mali yapısının kuvvetli olmasıdır. Bu yüzden ülkeler mali yapılarını sağlamlaştırmak, ekonomik gelişmelere ayak uydurabilmek, kamusal ihtiyaçlara yanıt verebilmek için genel kabul görmüş olan erk gücüne dayanarak bireylerden zorunlu fedakarlık adı altında parasal gelir elde etme yoluna gitmiştir ki buna vergilendirme denir. Devlet vergi yapısını

oluştururken günün değişebilen yapısına uygun, amaçlara hizmet edebilen sağlıklı bir vergi sistemi oluşturması gereklidir.

Tarihsel süreç boyunca çeşitli vergileme teknikleri uygulamada yer almıştır. Genel olarak vergi ödeme gönülsüz bir şekilde yapılan eylemdir. Devlet, vergiyi tahsil ederken yaptırım gücü yüksek, kolay uygulanabilir, karmaşıklığa yol açmayan, topladığı vergi gelirleriyle vergiyi elde etme çabası arasında maliyeti yüksek olmayan yöntemler izlemesi gerektiğinin bilinciyle hareket etmesi gerekmektedir.

Devlet dolaylı ve dolaysız yollardan vergi toplamaktadır. Genel kabul görmüş olan dolaylı vergilerin toplumsal ilerleyiş süresince tercih edilmesidir. Özellikle ekonomik gelişimini henüz tamamlayamamış ya da uygulanan yanlış politikaları belirli bir sisteme dahil etmek isteyen ülkelerin temel tercihidir. Dolaylı vergiler, toplumsal yapıyı oluşturan bireyler ya da kurumlar tarafından net bir şekilde algılanamayacağı ve itiraz haklarının sınırlı olabilme olasılığının kuvvetli olduğu durumlarda uygulama olanakları daha kolaydır.

Dolaylı vergilerin alt kalemlerinden birisi olan tüketim vergileri devletin önemli gelir kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Daha önceki bölümlerde de bahsettiğimiz gibi genel olarak yükümlülerin genel durumlarını dikkate almaksızın sadece üretim, tüketim ve değişim gibi olaylara dayanan, dolayısıyla üretilen, tüketilen veya satılan mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Tüketim vergileri iki gruba ayrılmaktadır. Bunun temel nedeni de; genel tüketim vergileri kaynak dağılımında etkinliği sağlarken özel tüketim vergileri de gelir dağılımının iyileştirilmesine ve kaynak ayırımında önemli düzeltmelerin yapılmasına olanak sağlar.

ÖTV, ülkemizde yeni bir vergi yapısı olarak görülse de, geçmişe bakıldığında dağınık bir mevzuat halinde uygulandığı görülmektedir. Esasen, Türkiye'nin AB'ye üye olma yolunda attığı ilk adımla birlikte ekonomik yönden eksikliklerini tamamlamaya ihtiyacı olduğunu, gelişen ekonomik sürece kendisini de dahil ederek hedeflenen ekonomik istikrara daha kolay ulaşabileceğini düşünmüştür. Ancak dönemler arasında ortaya çıkan yanlış politikalar, müdahaleler, planlanmamış ekonomik alt yapı istenilen hedeflere ulaşmayı güçleştirmiştir. Buna rağmen vergi konusunda verilen uyumlaştırma programlarını uygulamaya geçirmiştir. İlk önce KDV daha sonra ÖTV konularında uyumlaştırmaya gitmiş ancak zaman içerisinde tekrarlanan yanlış uygulamalar, yapılan vergi uyumlaştırmalarında istenilen sonuca ulaşılmayı engellemiştir.

Sadeleştirmeyi hedef alan vergi uyumlaştırmasına baktığımız zaman eski dağılık yapısına kavuştuğunu görebiliriz. Günümüzde uygulanmakta olan ÖTV'nin genel yapısına baktığımızda yüksek vergi oranları olan ve bir çok dolaylı vergiyi bünyesinde barındıran bir yapı kazandığını görmemiz mümkündür. İstenilen amaç vergi düzenlemesi ve sadeleştirmeyken, bu maksat daha fazla nasıl gelir elde edebiliriz sorusuna yanıt aramaya başlamıştır.

Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne geçmesi ile AB ülkelerine yapılan ithalat ve ihracat işlemlerinde gümrük vergileri kaldırılmış. Üçüncü ülkelerle yapılan ithalat işlemlerinde ise Birliğin belirttiği OGT uygulanmaya başlanmıştır. Gümrük vergilerinin ve ithalatta alınan toplu konut fonunun kaldırılması ile ortaya çıkan gelir boşluğu ÖTV ile kaldırılmıştır.

Toplulukta yapılacak ithalat artışı sıfırlanan gümrüklere, topluluk çıkışlı ithal mallara yönelik talebin fiyat esnekliğine, ticaret sapması, ticaret yaratılması ve her iki durumda karşılaşılabilecek ticaret genişlemesinin yol açacağı ithalat artışı ile yurt içinde yerleşik yerli ve yabancı firmaların Türk piyasasını kaptırmamak için yapabileceği fiyat indirimlerinin fonksiyonuna bağlı olacaktır. Saydığımız etkenlerin ilk üçü ne kadar yüksek, sonuncusu ise ne kadar düşükse ithalat artışı o kadar fazla olacaktır. Bunu önlemek için yerli üretimin korunması ve piyasanın ithal ürünlere kapatılması için ithal edilen ürünlerden ÖTV alınması faydalı bir unsurdur. Üye ülkeler ile karşılıklı olarak uygulanacak ÖTV fiyatlar açısından rekabet eşitliğini sağlayacaktır.

Türkiye'de uygulanan ÖTV ile AB'de uygulanan ÖTV'ye uyumlaştırma konusunda Türkiye'nin yükümlülükleri çerçevesinde büyük problemler yaratmamaktadır. Çünkü, Türkiye, AB'ye tam üye olmadığı sürece, ÖTV konusunda çıkarılan direktiflere tam anlamı ile bağlı değildir. Ancak, tam üyelik için başvurmuş olan Türkiye bu konuda tamamen bağımsız değildir.

ÖTV, Türkiye'nin tam üye olma olasılığı üzerinde ele alındığında, daha farklı uyumlaştırma sorunu yaşanacaktır. Her şeyden önce AB'de ÖTV kapsamına giren mal çeşitleri çok sınırlı sayıda tutulmuştur. Türk ÖTVK'nuna giren mal çeşitleri geniştir. AB ülkelerinde ÖTV spesifik yükümlülüğe göre alınmaktadır. Bizim kanunlarımızda ise, Ad-valorem esasa göre vergi alınmaktadır. Oranlar arasındaki farklılıklar da gelecekte yapılacak olan uyumlaştırmayı zorlaştırıcı unsurlar olarak karşımıza çıkacaktır.

Özel Tüketim Vergisi'nin kapsamının daraltılması, mali nedenlerle gerçekleştirilemeyecekse, yeni vergi getirilmesi yerine mevcut KDV oranlarının artırılması

veya ÖTV' ye konu olan diğer ürünler üzerindeki vergi oranlarında ayarlama yoluna gidilmelidir. AB standartları çerçevesinde düzenlemelere başlaması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

AKALIN, Güneri (1981), *Kamu Ekonomisi*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

AKDOĞAN, Abdurrahman (1993), *Kamu Maliyesi* (4. Baskı), Gazi Büro Kitapevi, , Ankara.

AKSOY, Şerafettin (1994), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

AKTAN, Coşkun Can (2002), “Türkiye’de Gelir Dağılımında Adaletsizlik Sorunu”, *Hak-İş Konfederasyon Yayınları*, Ankara, ss.:2-16.

AKTAN, Coşkun Can- VURAL İstiklal Yaşar (2002), “Gelir Dağılımında Adalet(siz)lik ve Gelir Eşit(siz)liği: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri”, *Hak-İş Konfederasyon Yayınları*, Ankara. ss.:2.

ALM, James (1996), “What is an Optimal Tax System?”, *NatonalTax Journal*, XLIX, 1 March.

APK, (1986), *Türkiye’de Vergi Yüğü (1975-1984) Araştırmalar Cilt-XII*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı APK Yayın No: 1986/ 275, Ankara.

AY, M. Hakkı (2004), “Avrupa Birliği’nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler” *Vergi Dünyası*, Hesap Uzmanları Derneği, Yıl:23, Sayı: 273, ss.:151.

AYDIN, Hasan (1997), “Türk KDV Mevzuatının AB KDV Mevzuatından Farklılıklar” *Vergi Sorunları*, Sayı:100, ss.:89.

BAŞ, Ali (1996), “Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Vergi Raporu*, sayı: 24, ss.:19-20.

BATIREL, Ömer Faruk (2002), “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yazısı Üzerine Bazı Düşünceler”, *Vergi Dünyası*, sayı: 253, ss.: 4.

BATIREL, Ömer Faruk (1997), “Amerikan Federal Gelir Vergisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:103

BRUCE, Neil (1998), *Public Finance and The American Economy*, Addison-Wesley Educational Publishers.

CALDWELL, Joseph George, “A New Tax System for the United States”

CLARKE, J. Latimer (2004), “European Comity- Tobacco Country Study-“ Research Fellow WTI.

BENLİKOL, Sabahattin- MÜFTÜOĞLU, Hilal (1995), *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği’ne Uyum*, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1995-36, İstanbul.

BORATAV, Korkut (1965), *Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı*, Sevinç Matbaası, Ankara.

BOŞGELMEZ, Güven (1973), “Katma Değer Vergisi Teorisi”, *Maliye Dergisi*, No: 4, ss.:10-14.

BOZDOĞAN, Mine Nur (2003), “ Avrupa Birliği’nde KDV’nin Uyumlaştırılması ve Türkiye Açısından Karşılaştırılarak Değerlendirilmesi”, *Maliye Seçme Yazıları*, Gazi

Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, Birinci Baskı, Ankara, ss.:459

BOZKURT, Enver, ÖZCAN Mehmet ve KÖKTAŞ Arif (2001), *Avrupa Birliği Hukuku*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

BULUTLUOĞLU, Kenan (1988), *Kamu Ekonomisine Giriş, Devletin Ekonomik Bir Kuramı*, Filiz Kitapevi, İstanbul.

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

CORLETT, W.J., D.C Hague (1953), “Complementarity and The Excess Burden of Taxation” *Review of Economic Studies*, No:21, ss.:21-30.

CULLIS, J, JONES, P, (1992), *Public Finance and Public Choice*, McGraw Hill International Editions, London.

ÇAĞAN, Nâmi (1995), *Avrupa Birliği El Kitabı*, T.C.M.B, Ankara.

ÇAĞAN, Nâmi (1981), *AET Hukukunda Vergilendirme*, Prof. Dr. Arif Erginay'a 65. Yaş Armağanı, Olgaç Matbaası, Ankara.

ÇELİKKAYA, Ali (2002), “Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler” *E-Akademi, Hukuk,Ekonomi ve Siyasi Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Sayı:5, ss.:1.

DEĞER, Nuri (2002), “Katma Değer Vergisi İle Özel İletişim Vergisinin Karşılaştırılması”, *Yaklaşım Dergisi*, sayı: 115, ss.:57-59.

DERDİYOK, Türkmen (1993), “Vergi Kaçakçılığını Etkileyen Faktörler” *Maliye Yazıları*, Sayı:38, ss:5.

DİKMEN, Orhan (1971), “Türkiye’de Gelir Vergileri” *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, E.S.E.K.H., Çetül Matbaası, İstanbul.

DOĞAN, Uğur (2003), “Özel Tüketim Vergisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı:174, ss.:21-22.

DOĞAN, Uğur (2002), “Özel Tüketim Vergisinin Katma Değer Vergisine Etkisi” *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:116, ss.:144.

DPT (2005), *Ekonomik Gelişmeler, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü*, Ocak Ayı, Ankara.

DPT (2005), *Ekonomik Gelişmeler, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü*, Mart Ayı, Ankara.

DPT (2004), *Tütün ve Tütün Mamulleri Sanayi Özel İhtisas Komisyonu II. Raporu*, İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü, VIII. Kalkınma Planı, Ankara.

DPT (2001), *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT:2597-ÖİK 608, Ankara.

DPT (2001), *Gelir Dağılımını İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT:2599-ÖİK 610, Ankara.

DPT (2000), *Türkiye- Avrupa Birliği İlişkileri Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, DPT:2545-ÖİK 561, Ankara.

DPT (1995), *Türkiye-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları*, Devlet Planlama Özel İhtisas Komisyonları, Ankara.

DPT (1995), *Türkiye ve Avrupa Entegrasyonu Alt Komisyonu Raporu*, DPT:2377-ÖİK: 441, Ankara.

DUE, John. F. (1979), “ Gelişmekte Olan Ülkelerde Katma Değer Vergisi (Çev: Kadri Özen), *Maliye Dergisi*, Mart-Nisan, ss.: 129-130.

DUE, John. F. (1959), *Sales Taxation* (2th Edition), University of Illinois, , Urbana.

DUE, John. F. (1967), *Maliye* (Çev. Sevim Görgün, İzzet Önder), İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 1241, İstanbul.

DUMANLI, Recep (1992), “Türkiye’de Gelir Dağılımı; Bölgesel- Sektörel- Fonksiyonel- Kişisel” Sosyal Planlama Genel Müdürlüğü Planlama Dairesi, Ankara, ss.: 3.

EASSON, A.J (1980), *Tax Law And Policy In ECC*, Sweet&Maxwell, London.

European Comission (2004), “ The seeds, tobacco and hops sectors”, CAP Reform, Information Sheets.

European Comission (2002), “The Agricultural Situtation In the EuropeanUnion 2000 Report” Brussels, Luksembourg.

EDİZDOĞAN, Nihat (1981), *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa Üniversitesi Basım Evi, Bursa.

Ege Tütün İhracatçıları Birliği (2002), “Sektörün Mevcut Durumu”, İzmir.

EKER, Aytaç ve Diğerleri (1994), *Maliye Politikası: Teori, İlkeler, ve Yöntemler*, Takav Yayıncılık, Ankara.

EKO (2001), *Türkiye- AB ilişkileri; Ortaklıktan Tam Üyeliğe*, Eko Avrupa Ekonomik Danışma Merkezi, Ankara.

Emlak Bankası Eğitim Müdürlüğü (1996), *Gümrük Birliği Rehberi*, Emlak Bankası Eğitim Müdürlüğü Yayınları, İstanbul.

European Commission (2005), “Excise Duty Tables- Alcholic Beverages”, Belgium

European Commission (2004), “VAT Rates Applied in the Members States of the European Community” Doc/2008/2004-EN, Belgium.

European Commission (2004), “Structures of the Taxation Systems in the European Union” Luxembourg: Official Publications of the European Communities.

European Commission (2001), “Company Taxation in the Internal Market”, Staff Working Paper.

European Commission (2001), “Tax Policy in the European Union- properties for the years ahead” Communication from the Commission, 260 Final.

European Commission (1992), “Council Directive 92/77/EEC”, *Official Journal of the European Economic Community*

ECC (1967), “Council Directive 67/227/ECC” *Official Journal of the European Economic Community*.

GEZGİN, Burhan (2002), “ÖTV’ de İndirim Müessesesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 256, ss.:50-56

GRIFFORD, Jr. Adam (1977), “ A Tale of Three Taxes”, *The Predatory Politics of Fiscal Discrimination*, Transaction Publishers, Darkland, ss.: 59-60.

GÜLER, Selahattin (1999), *Türkiye Tütünçülüğüne Genel Bir Bakış*, Ege Bölgesinde Tütün Arzının Planlama Olanakları, Tütün Eksperleri Derneği Yayınları, İzmir.

GÜRLER, A. Zehra, KARKACIER Osman (1989), “ Türkiye’de Tütün Üretimi ve Fiyat İlişkisi Üzerine Ekonometrik Bir Çalışma” Cumhuriyet Üniversitesi, Ziraat Fakültesi Dergisi, Cilt: 5, Sayı:1, Tokat.

HALL, R. H, RABUSHKA, A. (1995), *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, California.

HAVEMAN, R.H., (1994), *Optimal Taxation and Public Policy*, Ed. J.M.Quigley-E.Smolensky, Modern Public Finance, Harvard University Press, Cambridge.

HEREKMAN, Aykut (1989), *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, Ankara.

<http://www.deltur.cec.eu.int/default.asp?lang=0&ndx=12&mnID=3&ord=1>

<http://www.dtm.gov.tr/ead/ticaret/trk97/ith.htm>).

<http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/spesifik vergi>

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l31001.htm>

<http://www.ekonomist.com.tr/apps/dictionary.app/dictionary.php/es.dict/spesifik vergi>

<http://www.tutuneksper.org.tr>

http://www.tzob.org.tr/tzob/tzob_urun_rapor/rapor_2003_t%C3%BCt%C3%BCn.htm

HYMAN, David (1990), *Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy* (3th Edition), The Dryden Pressi, , Orlando.

International Bureau of Fiscal Documantation (1963), “The ECC Reports on Tax Harmonisation” Amsterdam, (Repinted 1969).

İKV (2001), *Avrupa Birliği’nin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin Uyumu*, Ankara Üniversitesi Basımevi, ATAUM Dokümantasyon Merkezi, İstanbul.

İKV (2001), *Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Süreci*, İKV Yayınları, İstanbul.

İKV (2001), *Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Katılım Süreci, AB'nin Ortak Tarım Politikası ve Türkiye'nin Uyumunu*, İKV Yayınları, İstanbul.

İL, İlhan (1988), “Gelir Vergisi Konusunda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı:77, s.:73.

KARAKOÇ, Güven (2003), “Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi”, *Vergi Raporu*, sayı:64, , ss.:115.

KARAMAN, İsmail (1995), “Dünya’da ve Türkiye’de Gelir Dağılımı”, *DPT*, ss.:2-3.

KARAYILMAZLAR, Ekrem (2000), “Avrupa Birliği’nde KDV Rejimi Ve Türkiye’nin Durumu” *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı:225, ss.:182.

KARLUK, Rıdvan (1995), *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Beta Yayıncılık, Eskişehir.

KAZICI, Sami (1988), “Katma Değer Vergisi Teorisi ve Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma”, *Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özel Sayısı*, Ankara ss.:1-50

KIRBAŞ, Sadık (1998), *Vergi Hukuku*, 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.

KIZILOT, Şükrü (2004),“Vergi Yüğü Artışında Rekor Türkiye’de”, *Hürriyet Gazetesi*, 28 Eylül, ss.:11.

KIZILOT, Şükrü (2004),“Vergiler Dolaylı Geliyor”, *Hürriyet Gazetesi* 7 Ekim, ss.:11.

KIZILOT, Şükrü (2002), “ Özel Tüketim Vergisi”, *Para Aktüel Dergisi Eki*, ss.: 4-30.

KİRAZCI, M Deniz (1988), “AT’ da Dolaylı Vergilerin Uyumunu, Gelişmesi Ve Beklentiler” *Avrupa Ekonomik Topluluğu ile İlişkiler Başkanlığı*, DPT, Ankara, ss.:1-8.

KOÇTÜRK, Murat, Cebeci A. Nuray (2003),” Türkiye’de Tütün Üretiminde Sözleşmeli Tarım –Manisa Örneği-“, *Ekin Dergisi*, Tarım Kredi Kooperatifleri Merkez Birliği Yayın Organı, Yıl: 7, Sayı: 26, ss:33-38.

KOPITS, George (1992), *Tax Harmonization In The European Cominity*, Washington/U.S.A.: Policy Issues and Analysis, International Monetary Fund.

KORKMAZ, Esfender (1982), *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, Gür-Ay Matbaası, İstanbul.

LAUFENDER, Henry (1964), *Vergiler ve Tarihi- Vergi ve Evrimi* (Çev: Ragıp Hanyol), Kardeş Matbaası, Ankara.

MADANOĞLU, Cihat (1991), *Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çabaları*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2002), *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*, Ankara.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2002), *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Örnekler ve Açıklamalar*, ISBN 975/8082/24/8, İstanbul.

McKENZIE, Richard B. (1991), “Rational Addiction, Lagged Demand and the Efficiency of Exicise Tax: Revisions of Standart Theory”, *Public Choise*, Vol: 71, ss.: 31-41.

McLURE, C.E, ZODROW, G.R., *The Study and Practice of Income Tax Policy*, Ed. J.M.Quigly-E.Smolensky, Modern Public Finance, Harvard University Press, Cambridge, 1994.

METHİBAY, Yaşar (1996), *Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitapevi, Ankara.

MIRRLESS, J.A., *Optimal Taxation and Government Finance*, Ed. J.M. Quigley- E. Smolensky, Modern Public Finance, Harvard University Press, Cambridge, 1994.

MORAWITZ, Charles (1978), *Türkiye Maliyesi* (Derleyen: Maliye Tetkik Kurulu), Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara.

MUSGRAVE, Richard (1989), *Public Finance In Theory And Practice* (3th Edition), McGraw-Hill, Tokyo/Japan.

MUTLU, Ayşegül (2002), “Özel Tüketim Vergisi“ *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, sayı: 115, ss.:47-51.

NADAROĞLU, Halil (1985), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, İstanbul.

NOHUT, Mürüfet (2002), “Özel Tüketim Vergilerinin Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Uygulanma Biçimi ve Bu Alanda Meydana Gelen Son Gelişmeler-I” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, sayı:113, ss.:213.

ÖNCEL Mualla, ÇAĞAN Nâmi ve KUMRULU Ahmet, (2003), *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Eda Matbaası, Ankara.

ÖNCEL, Mualla (1989), *Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.

ÖNDER, İzzettin (1987), “Vergi Ahenkleştirilmesi Sorunu Üzerine Düşünceler” *Maliye Yazıları*, sayı:7 ss.: 63-66.

ÖNER, Erdoğan (2001), “Mali Olaylar ve Düzenlemeler Işığında Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare”, *Maliye Bakanlığı APK yayını*, Ankara, ss.: 55.

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

ÖZDEMİR, Hıdır (1985), *İktisadi Azgelişmişlik Sorunu*, Bilgehan Kitabevi, İzmir.

ÖZEL, Remziye, Akbay, A. Özdeş (2002), “Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Tütün Arzının Ekonometrik Analizi”, Ç.Ü Ziraat Fakültesi Tarım Ekonomisi Bölümü, Adana.

ÖZYER, Mehmet Ali (2002), “Özel Tüketim Vergisi Hazırlıkları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı:246, ss.: 24.

Pricewaterhousecoopers (2002), *ÖTV Rehberi*, Vergi Danışmanlık Hizmetleri, İstanbul.

RAMSEY, Frank, P. (1927), “Contribution to The Theory of Taxation”, *Economic Journal*, No:37, ss.: 47-61.

Resmi Gazete (2002), “KDVK değişikliği 28. Maddesine İlişkin Karar” 30.07.2002, Resmi Gazete No: 2481.

ROSEN, H.S., (2002), *Public Finance*, Mcgraw Hill Companies, New York.

SARAÇOĞLU, Fatih (2003), “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye- Avrupa Birliği ilişkileri” *G.Ü.İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt:5 Sayı:3, ss.: 181.

SARAÇOĞLU, Fatih ve EJDER Haydar (2003), “Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları” *Maliye Seçme Yazıları*, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, ss.:305-322.

SARUÇ, Tolga ve SAĞBAŞ, İsa (2004), “Mükelleflerin Vergi Eşitliğini Algılaması Vergi Kaçırma Eğilimi “, *Ekonomik Yorumlar Dergisi*, yıl:41, sayı: 482, ss.:64.

SCHMÖLDERS, Günter (1976), *Genel Vergi Teorisi* (Çev: Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 2149\ 374-55, Fakülteler Matbaası, İstanbul.

ASLAN, Dilek (2005), “Dünyada ve Türkiye’de Tütün Kontrolünde Yeni Bir Dönem Başladı: Tütün Kontrolü Çevre Sözleşmesi”, *Sted Dergisi*, Cilt: 14, Sayı:1, ss.:19.

SEYİDOĞLU, Halil (1991), *Uluslararası İktisat*, Güzem Yayınları, İstanbul.

SEYİDOĞLU, Halil (1992), *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Yayınları, Ankara.

SUER, M. Ziya (1999), *Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri*, İstanbul Sanayi Odası ile Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, Cilt:1-2, Ankara.

ŞAHİN, Hüseyin (2000), *Türkiye Ekonomisi*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.

ŞENER, Orhan (1998), *Kamu Ekonomisi* (6.Baskı), Alkım Yayınları, , İstanbul.

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

ŞİMŞEK, V. Arif (2002), “Özel Tüketim Vergisi” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, sayı: 110, Ankara, ss.:53.

TAPDK, (2004), “Tütün Sektörünün Dünyü, Bugünü, Yarını ve Beklentileri Sempozyumu”, İzmir.

T.C Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı (1993), “Avrupa Topluluğu ve Türkiye”, Ankara.

T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2004), *Özel Tüketim Vergisi Kanunu*, Ankara.

T.C Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (2003), *Gelirler Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu*, Ankara.

TKİB (2001), *Türkiye Tütün Çeşitleri*, Ege Tarımsal Araştırma Enstitüsü Yayın No: 101, İzmir.

TMMOB-ZMO (2003), “ Tarımsal ve Kırsal Politikalar”,AB Genişleme Sürecinde Türkiye Sempozyumu, Ankara.

TZYMB (1995), *Dünya ve Türkiye’de Tütün Üretimi ve Ticaretindeki Gelişmeler*, Türk Ziraat Mühendisleri Birliği ve Vakfı Yayınları No: 7, Ankara.

TOBB, (1992), *Vergi Özel İhtisas Raporu*, Ankara, ss.:116.

TUĞCU, Murat (1972), *Vergi ve Evrimi*, Fon Matbaası, Ankara.

TUNCER, Selâhattin (1970), *Gelirin Yeniden Dağılımı*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul.

TUNÇER, Mehmet (2002), “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye” *Vergi Dünyası*, yıl:21, sayı:249, ss.:104.

TURHAN, Salih (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitapevi, İstanbul

TURHAN, Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası* (5.baskı), Filiz Kitapevi, İstanbul.

TURHAN, Salih (1982), *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:291/480, İstanbul.

TÜRK, İsmail (2003), *Maliye Politikası*(15. Bası), Turhan Kitabevi, Ankara.

TÜRMOB (2004), *Vergi Raporu- 2004*, TÜRMOB Yayınları-244, Ankara.

TÜSİAD (2003), *Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Gümrük Birliği’nin Dış Ticaretimize Etkileri*, Yayın No: TÜSİAD-T/2003-10-364, İstanbul.

ULUATAM, Özhan (1999), *Kamu Maliyesi*,İmaj Yayıncılık, Ankara.

ULUDAĞ, Ramazan (1988), *Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sistemi'nin Topluluk Modeline Uyumu*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No:1988-302, Ankara.

ÜLGEN, Soner (2003), *Özel Tüketim Vergisi Rehberi*, ISBN: 975-92134-0-0, Maliye Postası, Ankara.

ÜLGEN, Soner (2002), “Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı” *Yaklaşım Yayınları Dergisi*, sayı: 116, Ankara, ss.:113.

VARCAN, Nezih (1987), *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, T.C Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:208, Eskişehir.

Vergi Reform Komisyonu Raporları (1969), Cilt II, Damga Matbaası, İstanbul, ss.: 260-269.

YILDIZ, Mircan (2002), “Avrupa’nın Ekonomik Parasal Bütünleşmesinde Maliye Politikasının Rolü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme”, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, Türkiye 17. Maliye Sempozyumu*, TÜRMOB Yayınları, ss.:50.

EKLER

k-1a: I Sayılı Liste

I SAYILI LİSTE

	A CETVELİ		
			Vergi
(*)G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
	(Hafif yağlar ve müstahzarları)		
2710.11.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0
	(Yalnız nafta)		
2710.11.31.00.00	Uçak benzini	Litre	0
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.45.00.00	Oktan (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar	Litre	1,3625
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler)		
2710.11.49.00.00	Oktan (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,4845
	(Kurşunsuz süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.51.00.00	Oktan (RON) 98'den az olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçenler)		
2710.11.59.00.00	Oktan (RON) 98 veya daha fazla olanlar	Litre	1,3765
	(Kurşunlu süper benzin)		
2710.11.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	Litre	0
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı (Kerosen)	Litre	0
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.11	Motorin	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.12	Marine Diesel	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçmeyenler)		
2710.19.41.00.19	Diğerleri	Litre	0,9270
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0, 05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,05'i geçen fakat % 0,2'yi geçmeyenler)		
2710.19.45.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		

2710.19.49.00.11	Motorin	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.12	Marine Diesel	Litre	0,8345
	(Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,2'yi geçenler)		
2710.19.49.00.19	Diğerleri	Litre	0,8345
	(Fuel oiller)		
2710.19.61.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçmeyenler	Kilogram	0,2370
	(Fuel oiller)		
2710.19.63.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 1'i geçen fakat % 2'yi geçmeyenler	Kilogram	0,4760
	(Fuel oiller)		
2710.19.65.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %2'yi geçen fakat % 2,8'i geçmeyenler	Kilogram	0,2040
	(Fuel oiller)		
2710.19.69.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı % 2,8'i geçenler	Kilogram	0,2040
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)	Kilogram	0
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.11.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463
	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.12	Propan	Kilogram	0,6150
	(Sıvılaştırılmış)		
2711.13	Bütan	Kilogram	0,6150
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G)		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	Kilogram	0,8620
	Diğerleri	Kilogram	0,6150
	(Gaz halinde)		
2711.21.00.00.00	Doğal gaz		
	Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar	Standart M3	0,5463
	Diğerleri	Standart M3	0,0210
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.11	Propan	Kilogram	0,6150
	(Gaz halinde)		
2711.29.00.00.12	Bütan	Kilogram	0,6150
	(Petrol koku)		
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş	Kilogram	0
	(Petrol koku)		
2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş	Kilogram	0
	(Petrol bitümeni)		
2713.20.00.00.19	Diğerleri	Kilogram	0

2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları	Kilogram	0
	(28.03 pozisyonundaki her nevi karbon imaline mahsus olanlar hariç)		

	B CETVELİ		
			Vergi
G.T.İ.P.	Mal İsmi	Birimi	Tutarı (YTL)
2707.10	Benzol (Benzen)	Kilogram	1,4845
2707.20	Toluol (toluen)	Kilogram	1,4845
2707.50.90.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)	Kilogram	1,4845
2710.11.21.00.00	White spirit	Kilogram	1,4845
2710.11.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler) (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2710.11.90.00.19	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2710.19.29.00.00	Diğerleri (Petrol eteri)	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.11	Hekzan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.12	Heptan	Kilogram	1,4845
2901.10.90.00.13	Pentan	Kilogram	1,4845
2902.20.00.00.00	Benzen (Benzol)	Kilogram	1,4845
2902.30.00.00.00	Toluen (Toluol)	Kilogram	1,4845
2909.19.00.00.13	Metil tersiyer bütıl eter (MTBE)	Kilogram	1,4845
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	Kilogram	1,4845
	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar		
3814.00.90.00.00	Diğerleri	Kilogram	0,0653
	(Esası bütıl asetat olanlar hariç)		
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	Kilogram	0,0653
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.75.00.00	2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.11	Benzinli motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.12	Deniz diesel motor yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.13	Kompresör yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.81.00.14	Türbin yağlama yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		

2710.19.81.00.19	Diğer yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.83.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.11	Beyaz yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.85.00.12	Sıvı parafin (Pirinç yağı)	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.11	Kızak yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.12	Soğutma yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.13	Otomatik şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.14	Diğer şanzuman yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.15	Diferansiyel yağları	Kilogram	0,3500
	(Yağlama yağları; diğer yağlar)		
2710.19.99.00.19	Diğerleri	Kilogram	0,3500
	(Yalnız baz yağlar)		
2710.19.25.00.00	Diğerleri	Litre	0,7605

(*) G.T.İ.P NO: Türk gümrük tarife cetvelindeki gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarıdır.

NOT : (B) cetvelindeki malların 4760 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde vergi tutarı 0,0500 YTL olarak uygulanır.

NOT: (B) cetvelinde 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. numarası ile yer alan baz yağı; 4760 sayılı Kanunun 8 inci maddesinin (1), (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek veya 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan ve yine aynı cetvelde yer alan Yağlama Yağları'nın imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi halinde, özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 YTL/Kg olarak uygulanır.

Ek-1b: II Sayılı Liste

	II SAYILI LİSTE	
<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Yürürlükteki Vergi Oranı %</u>
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 taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) '[Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, 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]	
	Silindir hacmi 1600 cm3'ü geçmeyenler,	30
	Silindir hacmi 1600cm3'ü geçen fakat 2000 cm3'ü geçmeyenler	52
	Silindir hacmi 2000 cm3'ü geçenler	75
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)	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 (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın) ; sepetler(sepetler hariç)	8
88.02	Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı	0,5

	araçları) [(Yalnız helikopterler ve uçaklar) (Askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç)]	
8901.10.10.00.11	18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri (Denizde seyretmeye mahsus olmayanlar)	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

NOT : Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.

Ek:1c: III Sayılı Liste

III SAYILI LİSTE			
<u>G.T.İ.P. No</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u>	
2202.10.00.00.13	Kolalı gazozlar	25	
<u>G.T.İ.P. No</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u> (*)	<u>1 Litredeki Her Bir Alkol Derecesi İçin Asgari Vergi Tutarı (TL)</u>
2203.00	Biralar	63.3	159.000
<u>G.T.İ.P. No</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u> (*)	<u>Asgari Vergi Tutarı (TL/Lt)</u>
22.04	Taze üzüm şarabı (Kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (Köpüklü şaraplar ve diğer üzüm şıraları hariç)	63.3	1.500.000
2204.10	Köpüklü şaraplar	275.6	6.000.000
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (Bitkiler veya kokulu maddelerle lezzetlendirilmiş) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	275.6	12.800.000
2205.10.10.00.00	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	275.6	9.900.000
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (Elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerin karışımları ve fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları	275.6	1.500.000
<u>G.T.İ.P. No</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u> (*)	<u>İçerdiği Alkolün 1 Litresi İçin Asgari Vergi Tutarı (TL)</u>
2205.10.90.00.12	Alkol derecesi hacim itibariyle % 22'den fazla olanlar	275.6	58.139.540
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağıir edilmiş etil alkol ve diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağıir edilmiş etil alkol hariç)	275.6	58.139.540
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıir edilmemiş etil alkol; alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler (2208.90.91; 2208.90.99 Alkol	275.6	58.139.540

	derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıir edilmemiş alkol hariç) (2208.20, 2208.60, 2208.70 ve 2208.90 hariç)		
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cıbresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkolü içkiler	275.6	45.268.300
2208.50	Cin ve ardıç rakısı (Geneva)	275.6	33.250.000
2208.60	Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	275.6	33.250.000
2208.60.91.00.00	Muhtevası 2 litreıi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	58.139.540
2208.60.99.00.00	Muhtevası 2 litreıi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	275.6	58.139.540
2208.70	Likörler	275.6	46.400.000
2208.90	Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	275.6	58.139.540
2208.90.48.00.11	Rakı	275.6	28.380.952
2208.90.71.00.11	Rakı	275.6	28.380.952
<u>G.T.İ.P. No</u>	<u>Mal İsmi</u>	<u>Vergi Oranı (%)</u> (*)	<u>Maktu Vergi Tutarı</u>
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	55.3	
2402.20	Tütün içeren sigaralar 1 Paketinin perakende satış fiyatı: - 1.600.000 liraya kadar olanlar (1.600.000 lira dahil) - 1.600.000 lirayı geçen fakat 3.050.000 lirayı geçmeyenler (3.050.000 lira dahil) - 3.050.000 lirayı geçenler	55.3	1.250 TL/Adet 2500 TL/Adet 4.000 TL/Adet
2402.90.00.00.00	Diğerleri (Tütün veya tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar)	55.3	2.500 TL/Adet
2403.10	İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin)	55.3	
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	55.3	

(*) 08.01.2003 tarih ve 2003/5141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değışen oranlar.

IV SAYILI LİSTE

G.T.İ.P.NO	Mal İsmi	Vergi Oranı (%)
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler	6.7
3303.00.10.00.00	Parfümler	6.7
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (ilaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	6.7
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları	6.7
3305.30.00.00.00	Saç Spreyi (Saç Losyonları, boyaları, v.b)	6.7
3305.90	Diğerleri	6.7
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)	6.7
43	Postlar, kürkler ve taklit kürkler; bunların mamülleri (Bu fasılda yer alan koyun, kuzu, keçi ve oğlakların postları, kürkleri ve taklit kürkleri ile bunlardan mamul giyim eşyası, aksesuarları ve diğer eşya hariç)	6.7
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın) (Yalnız 3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanlar)	6.7
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)	6.7
7013.10.00.10.00	(Cam seramiğinden sofa ve mutfak eşyası) Sofra ve mutfak işleri için olanlar	6.7
7013.21.11.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	6.7
7013.21.19.00.00	(Kurşun kristalden el imali bardak) Diğerleri	6.7
7013.21.91.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış	6.7
7013.21.99.00.00	(Kurşun kristalden makine imali bardak) Diğerleri	6.7
7013.31.10.00.00	(Kurşun kristalden sofa ve mutfak eşyası) El imali olanlar	6.7
7013.31.90.00.00	(Bardak hariç) (Kurşun kristalden sofa ve mutfak eşyası) Makine imali olanlar	6.7
7013.91.10.00.00	(Bardak hariç) (Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası) El imali olanlar	6.7
7013.91.90.00.00	(Kurşun kristalden tuvalet, yazıhane eşyası) Makine imali olanlar	6.7
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)	6.7
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (Sanayide kullanılanlar hariç)	6.7
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş,	6.7

	mıhlanamamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş) (Sanayide kullanılmayan sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar)	
7104.90.00.00.19	Diğerleri	6.7
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları (Sanayide kullanılanlar hariç)	6.7
71.16	Tabii inci veya kültür incilerinden, kıymetli ya da yarı kıymetli taşlardan eşya (tabii, sentetik veya terkip yoluyla elde edilmiş)	6.7
8214.20.00.00.00	Manikür ve pedikür takım ve aletleri (tırnak törpüleri dahil) (Kaşık, çatal vb. takım halinde)	6.7
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar (Tek kaşık, çatal vb.)	6.7
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olanlar	6.7
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertibatlı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar dahil) (Yalnız 8415.10.10.00.00; 8415.81.90.00.19; 8415.82.80.00.19; 8415.83.90.00.19) [(Tek bir gövde halinde (Self-contained) ; bir soğutucu ünite ve soğutma - ısıtma çevirimini tersine değiştiren bir valf içerenler (ters çevirimli ısı pompaları) (sivil hava taşıtlarında kullanılmaya, binek otolarına, diğer karayolu taşıtlarına mahsus olmayanlar); (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)]	6.7
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları (84.15 pozisyonundaki klima cihazları hariç) (Diğer soğutucu veya dondurucu cihazlar; ısı pompaları hariç)	6.7
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar (Katı yakıtlı)	6.7
8419.19.00.00.11	Termosifonlar (depolu su ısıtıcıları) (Termosifonlar ve güneş enerjili su ısıtıcıları dışındaki elektrikli olmayan anında veya depolu su ısıtıcıları)	6.7
8419.19.00.00.19	Diğerleri (Çamaşır kurutma makinaları)	6.7
8421.12.00.00.11	Bir defada kurutacağı çamaşırın kuru ağırlığı 6 kg'ı geçmeyecek kapasitede olanlar (Bulaşık yıkama makinaları)	6.7
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılanlar (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen tam otomatik Çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.11.11.00.00	Çamaşırı önden yüklemeli olanlar (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.11.19.00.00	Çamaşırı üstten yüklemeli olanlar (Tam otomatik çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.11.90.00.00	Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg'ı geçen fakat 10 kg'ı geçmeyenler (Çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.12.00.00.00	Diğer çamaşır makinaları (Santrifüjlü kurutma tertibatlı olanlar) (Kuru çamaşır kapasitesi 10 kg.ı geçmeyen, santrifüjlü kurutma tertibatı olmayan çamaşır yıkama makinası)	6.7
8450.19.00.00.11	Elektrikli olanlar (Elektrikli olmayan çamaşır makinası)	6.7
8450.19.00.00.19	Diğerleri (Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçmeyen kurutma makinaları)	6.7
8451.21.10.00.11	Evde kullanılanlar	6.7

	(Kuru çamaşır kapasitesi 6 kg.ı geçen fakat 10 kg.ı geçmeyen kurutma makinaları)	
8451.21.90.00.11	Evlerde kullanılanlar	6.7
	(Elektrik süpürgesi, yer cilalama makinaları, öğütme makinaları, mikser, blender vb.)	
85.09	Ev işlerinde kullanılmaya mahsus elektrik motorlu elektromekanik cihazlar	6.7
	(Elektrikli)	
8510.10.00.00.00	Traş makinaları	6.7
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar (saç kurutucular, saç kıvrırma cihazları, saç kıvrırma maşalarını ısıtma cihazları gibi) ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; ev işlerinde kullanılan diğer elektrotermik cihazlar; elektrikli ısıtıcı rezistanslar (85.45 pozisyonundakiler hariç) (Elektrikli ütüler hariç)	6.7
8517.11	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları	6.7
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 amolifikatörleri	6.7
85.19	Plak döndürücüler, pikaplar, kaset çalarlar ve kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus diğer cihazlar (ses kaydedici tertibatı bulunmayan)	6.7
85.20	Manyetik ses kaydetme cihazları ve diğer ses kaydeden cihazlar (kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus tertibatı olsun olmasın) (8520.32.91.00.00, 8520.32.99.00.00, 8520.39, 8520.90 hariç)	6.7
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)	6.7
	(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)	
8523.11.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçmeyenler)	
8523.11.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8523.12.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik. Genişliği 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8523.12.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.13	Genişliği 6.5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.14	Genişliği 6.5 mm.yi geçen 13 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.23	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.24	Genişliği 13 mm.yi geçen 20 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.33	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen kasetli video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.34	Genişliği 20 mm.yi geçen 26 mm.yi geçmeyen diğer video bantları	6.7
	(Manyetik)	
8523.13.00.00.42	Genişliği 26 mm.yi geçen video bantları	6.7
	(Manyetik olmayan)	
8523.90.00.00.11	Lazer video diskler	6.7
	(Otomatik bilgi işlem makinası dışında kullanılanlar)	
8524.39.20.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)	6.7
	(Dijital çok yönlü olmayan diskler)	
8524.39.80.00.00	Diğerleri	6.7
	(Diğer manyetik bantlar)	
8524.51.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7

	(Diğer manyetik bantlar)	
8524.51.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8524.52.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Eni 4 mm.yi geçen fakat 6.5 mm.yi geçmeyenler)	
8524.52.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
	(Eni 6.5 mm.yi geçenler)	
8524.53.00.00.13	Kasetli video bantları	6.7
	(Eni 6.5 mm.yi geçenler)	
8524.53.00.00.14	Diğer video bantları	6.7
8525.10.50.00.18	Amatör telsiz telefon verici cihazlar	6.7
8525.20.91.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazları	6.7
8525.20.91.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç (cellular) telsiz telefon cihazları	6.7
8525.20.91.00.13	Alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) mobil telsiz telefon cihazları	6.7
8525.20.99.00.18	Alıcısı bulunan verici halk bandı (CB) ve 49 MHz alçak güçlü (100 miliwatt'dan küçük) telsiz cihazları	6.7
8525.20.99.00.21	Alıcısı bulunan verici kablosuz mikrofon cihazları	6.7
8525.20.99.00.24	Alıcısı bulunan verici amatör telsiz telefon cihazları	6.7
8525.20.99.00.25	Alıcısı bulunan verici alçak güçlü ve oyuncak telsiz cihazları (gücü 100 miliwatt'dan az olanlar)	6.7
8525.20.99.00.26	Telsiz alarm cihazları	6.7
8525.30	Televizyon kameraları	6.7
8526.92	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları	6.7
	(Cep tipi radyo kaset çalarlar)	
8527.12.10.00.00	Analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	(Analog ve dijital okuma sistemli olmayan cep tipi radyo kaset çalarlar)	
8527.12.90.00.00	Diğerleri	6.7
	(Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.10.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	6.7
	(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	6.7
	(Kaset tipi olmayan ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar)	
8527.13.99.00.00	Diğerleri	6.7
	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	6.7
	(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	6.7
	(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	6.7
	(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	6.7
	(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	6.7
	(Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı cihazlar)	
8527.21.98.00.00	Diğerleri	6.7
	(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	6.7

	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.11.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.19.00.00	Diğerleri	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.91.00.00	Lazer okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.93.00.00	Kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli olanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.31.98.00.00	Diğerleri	6.7
8527.32.10.00.00	Çalar saatli radyolar	6.7
	(Saatli radyolar)	
8527.32.90.00.00	Diğerleri	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.39.20.00.00	İçinde amplifikatör bulunmayanlar	6.7
	(Radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar)	
8527.39.80.00.00	İçinde amplifikatör bulunanlar	6.7
8527.90.92.00.00	Şahıs aramada ,uyarma veya çağırma sistemlerinde kullanılan cep alıcıları	6.7
8527.90.98.00.21	Amatör telsiz alıcı cihazları	
8543.89.95.00.15	Infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazları (remote control)	6.7
85.28	Televizyon alıcıları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses ya da görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın); video (görüntü) monitörler ve projektörler	6.7
9113.90.90.20.00	İnci,kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamül olanlar	6.7
9302.00	Revolverler ve tabancalar (93.03 veya 93.04 pozisyonundakiler hariç)	6.7
	(93.03 tarife pozisyonundaki silahlar ve diğer cihazlar ile 93.04 tarife pozisyonundaki yaylı,havali veya gazlı tüfek ve tabancalar,vuruş sopaları hariç)	
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 fişegi atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra fişegi atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	6.7
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler	6.7
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	6.7
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)	6.7
NOT:	Bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir.	

Ek-2a: I Sayılı Liste

I SAYILI LİSTE

1. Kuru üzüm, kuru incir, kuru kayısı, ceviz, fındık, antep fıstığı, çam fıstığı, yer fıstığı, ayçiçeği çekirdeği, kabak çekirdeği, leblebi, kestane,
2. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, defne yaprağı, sumak yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mazi, palamut, mahlep, çöven, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, kendir tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,
3. Kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağı,
4. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Meyan kökü, meyan balı, meyan hılasası, defne yaprağı, sumak yaprağı, ihlamur, kekik, adaçayı, mazi, palamut, mahlep, çöven, kimyon, susam, anason, haşhaş tohumu, kendir tohumu, rezene tohumu, süpürge teli ve tohumu, kapari (kebere), kanola (kolza), kitre, harnup (keçiboynuzu), harnup çekirdeği, zerdali çekirdeği, kayısı çekirdeği, kişniş, acıbadem, kuzu göbeği mantar, şeker pancarı,
5. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Buğday unu, buğday unundan imal edilen ekmekler (kepekli olanlar dahil, diğer katkı maddeliler hariç), yufka
6. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 41.01 pozisyonundaki sığır ve atların, 41.02 pozisyonundaki koyun ve kuzuların (astragan veya karakul, persaniye, breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğolistan ve Tibet kuzuları hariç), 41.03 pozisyonundaki keçi ve oğlakların (Yemen, Moğolistan ve Tibet keçi ve oğlakları hariç) ham post ve derileri.
7. Gazeteler ve dergiler (3266 sayılı Kanunla değişik 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18) uygulanır),
8. Aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar, “Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “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”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç].

9. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre, sadece finansal kiralamaya konu olan malların (bu listenin 8 inci sırasında sayılan taşıtlar dahil) finansal kiralama şirketlerine veya finansal kiralama şirketlerince teslimi veya kiralanması işlemleri (Ancak, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli IV sayılı listede yer alan mallar ile aynı Kanunun eki II sayılı listenin 87.03, 8703.10.11.00.00, 8703.10.18.00.00, 87.11, 89.03, 8901.10.10.00.11, 8901.10.90.00.11 pozisyonlarında yer alan taşıtların bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), yukarıda sayılanlar dışındaki kara nakil vasıtalarının bu kapsamda teslim ve kiralanması işlemleri için aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır).
10. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.12.00 pozisyonundaki motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtların (sepetli olsun olmasın) münhasıran sakatlar için imal edilmiş olanları ile 87.13 pozisyonundaki engelliler için tekerlekli koltuklar ve diğer taşıtlar (motoru veya hareket ettirici başka bir tertibatı olsun olmasın)
11. Net alanı 150 m².ye kadar konut teslimleri,
12. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
13. Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m².ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
14. 24.6.1995 tarih ve 552 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre toptancı hallerinde faaliyette bulunanlara ve bunlar tarafından gerçek usule tabi katma değer vergisi mükelleflerine yapılan taze sebze ve meyve (mamülleri hariç) teslimleri.
15. 4.12.1984 tarihli ve 3096 sayılı Kanun kapsamında işletme hakkı devir sözleşmesine konu olan işletme haklarının devir anlaşmaları uyarınca devirleri.
16. (2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra) İnsan ve hayvan sağlığı için kullanılan, kan ve kan komponentleri,
17. (2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra) Cenaze hizmetleri,
18. (2004/7666 sayılı BKK ile eklenen sıra) Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2713.20.00.00.11 pozisyonunda yer alan penetrasyon asfalt (cut-back asfaltlar hariç) teslimi,
19. (2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra) Suni döllenme için dondurulmuş hayvan spermaları,
20. (2004/7802 sayılı BKK ile eklenen sıra) Buğday, arpa, mısır, çeltik, fasulye, yer fıstığı, ayçiçeği, soya, şeker pancarı, patates, pamuk, nohut, yonca, korunga, adi ve diğer

fiğler, sorgum, sudan otu ve sorgum-sudan melezinin sertifikalı tohumlukları ile sertifikalı meyve fidanları

(2003/6666 sayılı BKK ile değişen paragraf) Bu listenin (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare) 2,3 ve 6 ncı sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı (%18), (2004/8301 sayılı BKK ile değişen ibare) 1 ve 4 üncü sıralarında yer alan ürünlerin perakende safhadaki teslimlerinde ise aynı maddenin (c) bendinde öngörülen vergi oranı (%8) uygulanır. Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.

Bu listenin 8 inci sırasında yer alan “kullanılmış” deyimi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre özel tüketim vergisine tabi olmayan taşıtları ifade eder.

II SAYILI LİSTE

A) TEMEL GIDA MADDELERİ

1. Kümes hayvanları ve balıklar ile bunların etleri (herhangi bir katkı maddesi kullanılarak imal edilen ürünleri hariç),
2. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Süt, süt tozu, yoğurt, ayran, peynir, peynir altı suyu ve tozu, yumurta (likit ve pastörize olanlar dahil), hamur mayası, paketlenmiş kuru çay, şeker pancarının işlenmesi ile elde edilen kristal ve kesme şeker, arı balı, re el, pekmez, pestil, tahin, helva, su, maden suyu,
3. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Pirinç, bulgur, makarna, mantı, erişte, her nevi ekmek (I sayılı listenin 5 inci sırasında belirtilen ekmekler hariç), simit, poğaça, galeta, kadayıf ile hububat, bakliyat, pirinç ve bulgurdan elde edilen un ve irmikler,
4. Yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağlar ile yemeklik katı veya sıvı bitkisel yağların üretiminde kullanılan ham yağlar, tereyağ, pamuk  iğiti ve pamuk tohumu, prina,
5. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Taze sebze ve meyveler ile bunların konserve, turşu, salamura ve kurutulmuşları (dondurulmuş olanlar hariç), taze sebze ve meyvelerin yetiştirilmesi amacıyla kullanılan tohum, çekirdek, fide, fidan,  elik, daldırma, misel, spor ve benzerleri,

B) DİğER MAL VE HİZMETLER

1. 3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin  deme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına giren ödeme kaydedici cihaz teslimleri,
2. 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ile Karayolları Trafik Yönetmeliğinin 114. maddesine göre otobüs, kamyon ve çekici türü taşıtlarda bulundurulması ve kullanılması zorunlu olan takograf cihazı teslimleri,
3. Sinema, tiyatro, opera, operet ve bale giriş ücretleri,

4. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında verilen eğitim ve öğretim hizmetleri, “Okul Servis Araçları Hizmet Yönetmeliği” kapsamında verilen öğrenci taşıma servis hizmetleri ile “Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği” hükümlerine tabi yurtlarda verilen hizmetler,
5. Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 4801.00 pozisyonunda yer alan gazete kağıdı (rulo veya tabaka halinde) ile 48.02 pozisyonunda yer alan baskı ve yazı kağıtlarının teslimi,
6. Kitap ve benzeri yayınlar (3266 sayılı Kanunla değişik 21.6.1927 tarihli ve 1117 sayılı Kanun hükümlerine göre poşetlenerek satılanların tesliminde bu Kararın 1/a bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır), (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen ibare) kurşun kalem, boya kalemleri, sulu boya ve pastel boyalar, okul defterleri, silgi, kalemtıraş, cetvel, pergel, gönye, iletke,
7. (2004/7802 sayılı BKK ile değiştirilen sıra) Küşpe, tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapiyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler, (kedi-köpek mamaları hariç) saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, (2004/8301 sayılı BKK ile I sayılı listeden aktarılan ibare) fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanlar dahil)."
8. (2003/5557 sayılı BKK ile eklenen sıra) İnsan gıdası olarak kullanılan mamalar, insan ve hayvan sağlığı için kullanılan antiserumlar, immunglobulinler, (2003/5710 sayılı BKK ile eklenen ibare) kan ürünleri ve aşılar,
9. (2004/8301 sayılı BKK ile değişik) Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veya ithaline izin verilen beşeri tıbbi ürünler,

10. (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından zirai mücadelede kullanılmak üzere ruhsatlandırılan bitki koruma ürünleri,
11. (2004/6887 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tarım ve Köyişleri Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılan veteriner ispençiyari ve tıbbi müstahzarlar (veteriner kozmetikleri hariç)
12. (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) İlgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri,
13. (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Tıbbi cihazlar (Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan “Tıbbi Cihaz Yönetmeliği”, “Vücutta Yerleştirilebilir Aktif Tıbbi Cihazlar Yönetmeliği” ile “Vücut Dışında Kullanılan Tıbbi Tanı Cihazları Yönetmeliği” kapsamında tanımları verilen ve doğrudan sağlık hizmetleri ile veterinerlikte kullanılan cihazlar, bunların aksam ve parçaları) ile bunların kiralanması hizmetleri,
14. (2004/8301 sayılı BKK ile eklenen sıra) Belediyeler veya bunların iktisadi işletmeleri tarafından verilen atık su hizmetleri

Ek-3a: 17 Aralık Avrupa Konseyi Sonuç Bildirgesi

1. Avrupa Konseyi, Helsinki'de, Türkiye'nin diğer aday ülkelere uygulanan aynı kriterler temelinde, Birliğe katılması mukadder bir aday ülke olduğu üzerinde mutabık kaldığını ve bilahare Aralık 2004'teki toplantısında, Türkiye'nin Kopenhag siyasi kriterlerini yerine getirdiğinin Komisyon'un hazırladığı bir rapor ve tavsiyeye dayanarak kararlaştırması halinde, Avrupa Birliği'nin Türkiye'yle katılım müzakerelerini gecikmeksizin başlatacağına ilişkin olarak Türkiye hakkında kabul ettiği geçmiş sonuç bildirilerini göz önünde bulundurdu.
2. Avrupa Konseyi, Türkiye'nin geniş kapsamlı reform sürecinde kaydettiği kararlı ilerlemeyi memnuniyetle karşıladı ve Türkiye'nin reform sürecini sürdüreceğine olan güvenini ifade etti. Konsey ayrıca, Türkiye'nin Komisyon tarafından belirlenen altı yasal düzenlemeyi yürürlüğe koyma yolundaki çabalarını etkin bir şekilde sürdürmesini bekler. Siyasi reform sürecini geriye dönülmez kılmayı ve özellikle temel özgürlükler ve insan haklarına tam saygı açısından reformların tam, etkin ve kapsamlı olarak uygulanmasını teminat almak amacıyla, bu süreç, işkence ve kötü muameleye karşı sıfır tolerans politikasının uygulanması da dahil, Komisyon'un 2004 rapor ve tavsiyesinde endişe kaynağı olarak belirlenen tüm noktaları ele alarak Konsey'e düzenli olarak rapor sunmayı sürdürmeye çağrılan Komisyon tarafından yakından izlenmeye devam edilecek. Avrupa Birliği, reform sürecindeki öncelikleri ortaya koyan Katılım Ortaklığı temelinde siyasi reformlardaki ilerlemeyi yakından izlemeyi sürdürecektir.
3. Avrupa Konseyi, Birliğe on yeni üye devletin katılmış olduğunu göz önünde bulundurarak, Türkiye'nin, Ankara Antlaşması'nın uyarlanmasına yönelik Protokolü imzalama kararını memnuniyetle karşıladı. AB Konseyi bu bağlamda, "Türk Hükümeti, müzakerelerin fiilen başlamasından önce ve Avrupa Birliği'nin mevcut üyeliğine dair uyarlamalar üzerinde anlaşmaya varılarak sonuçlandırıldıktan sonra, Ankara Anlaşması'nın uyarlanmasına ilişkin Protokolü imzalamaya

hazırdır” şeklinde Türkiye tarafından yapılan beyandan da memnuniyet duyar.

4. Avrupa Konseyi, iyi komşuluk ilişkilerine koşulsuz bağlılık ihtiyacını vurgulayarak, Türkiye’nin komşularıyla ilişkilerinde kaydedilen iyileşmeyi ve Birleşmiş Milletler Sözleşmesinde yer alan anlaşmazlıkların barışçı yollarla çözümlenmesi ilkesine uygun olarak, sınır anlaşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik olarak ilgili üye ülkelerle çalışmaya devam etmeye hazır olmasını memnuniyetle karşıladı. AB Konseyi, önceki sonuçlara, özellikle bu konudaki Helsinki Sonuçlarına uygun olarak, henüz çözümlenmemiş sorunlara ilişkin durumu gözden geçirdi ve bu amaca yönelik araştırmacı görüşmeleri memnuniyetle karşıladı. Konsey, bununla bağlantılı olarak, katılım süreci üzerinde yansımaları olan çözümlenmemiş anlaşmazlıkların, gerektiği takdirde çözüm bulunması amacıyla Uluslararası Adalet Divanı’na götürülmesi gerektiğine dair görüşünü teyit etti. AB Konseyi, uygun gördüğü şekilde gözden geçirmek üzere, kaydedilen gelişmelerden haberdar edilecek.
5. AB Konseyi, Avrupa Parlamentosu’nun 15 Aralık 2004 tarihinde kabul edilen kararını not eder.
6. AB Konseyi, Komisyon tarafından belirlenen altı başlık altındaki hukuksal düzenlemenin kabul edilmesinden memnuniyet duyar. Yukarıda yazılanlar ile, Komisyon raporu ve tavsiyesi ışığında, Komisyon tarafından belirlenen altı başlık altındaki hukuksal düzenlemeyi yürürlüğe koyması şartıyla Türkiye’nin, Kopenhag siyasi kriterlerini katılım müzakerelerine başlamak açısından yeterli ölçüde karşıladığına karar verdi. AB Konseyi, Komisyon’u, 23. paragraf temelinde Türkiye’yle müzakerelerin çerçevesi hakkında bir öneri sunmaya davet etti. 3 Ekim 2005 tarihinde müzakereleri açmak üzere, Konsey’i bu müzakere çerçevesi üzerinde anlaşma sağlamaya çağırdı.

Müzakerelerin Çerçevesi

7. AB Konseyi, aday ülkelerin her biriyle yürütülecek katılım müzakerelerinin, bir müzakere çerçevesine dayalı olacağını kararlaştırdı. Beşinci genişleme sürecinin deneyimleri ve gelişmekte olan müktesebatı

göz önünde bulundurularak, Komisyon'un önerisi üzerine, Konsey tarafından oluşturulacak olan her bir çerçeve, aday ülkenin kendine özgü durumları ve nitelikleri ile meziyetlerine göre, aşağıda belirtilen unsurlara hitap edecek:

- i. Geçmişte yapıldığı üzere, bütün üye ülkeler ile ilgili aday ülkenin katılımıyla kararların oybirliğiyle alındığı Hükümetlerarası Konferans tarafından yürütülecek olan müzakerelerin içeriği, her biri ayrı özgün bir alanı kapsayacak şekilde bir dizi konu başlığına bölünecek. Komisyon'un önerisi üzerine oybirliğiyle hareket edecek olan Konsey, her konu başlığının geçici olarak kapatılması ve uygun olacak durumlarda her bir konu başlığının açılması için gerekli performans kriterlerini belirleyecek. Bu performans kriterleri, ilgili konu başlığına bağlı olarak, yasal uyum ve müktesebatın uygulanmasında tatmin edici bir sicil ile Avrupa Birliği'yle yapılan sözleşmelerden doğan ilişkilerden kaynaklanan yükümlülöklere göndermede bulunacak.
- ii. Uzun geçiş süreleri, derogasyonlar ve özgün düzenlemeler ile daimi koruma tedbirleri, yani korunma tedbirlerine temel teşkil etmek üzere daimi olarak elde tutulan hükümler, düşünülebilir. Komisyon bu tedbirleri uygun bir şekilde kişilerin serbest dolaşımı, yapısal politikalar veya tarım gibi alanlarda her bir çerçeve için yapacağı önerilere dahil edecek. Ayrıca, kişilerin serbest dolaşımının zaman içinde tesisiyle ilgili karar alma süreci, her bir üye devletin azami bir rol oynamasını hesaba katmalı. Geçici düzenlemeler veya koruma tedbirleri, rekabete ve iç pazarın işleyişine olan etkileri açısından gözden geçirilmeli.
- iii. Bir aday ülkenin katılımının mali yönlerine, uygulanabilir Mali Çerçeve de yer verilmeli. Bu nedenle, katılımları kapsamlı mali sonuçlar doğurabilecek adaylarla henüz başlatılmamış olan katılım müzakereleri, ancak 2014'ten sonraki dönemi kapsayacak Mali Çerçevenin oluşturulmasından sonra ve bundan doğacak olası mali reformlarla sonuçlandırılabilir.
- iv. Müzakerelerin ortak hedefi katılımıdır. Bu müzakereler, sonucu önceden garanti edilemeyen açık uçlu bir süreçtir. Bütün Kopenhag kriterlerini

göz önünde bulundurarak, şayet bir aday ülke üyelik yükümlülüklerinin tümünü yüklenebilecek konumda değilse, ilgili aday ülkenin Avrupa yapılarına bütünüyle ve mümkün olan en güçlü biçimde bağlanması sağlanmalıdır.

- v. Birliğin temelini oluşturan, özgürlük, demokrasi, insan haklarına ve temel özgürlüklere saygı ve hukukun üstünlüğü ilkelerinin bir aday ülkede ciddi ve devamlı bir biçimde ihlâl edilmesi halinde, Komisyon, kendi inisiyatifi veya üye devletlerin üçte birinin talebi üzerine, müzakerelerin askıya alınmasını tavsiye eder ve ileriki bir dönemde tekrar başlatılması için şartlar önerir. Konsey, böyle bir tavsiye üzerine, aday ülkeyi dinledikten sonra, müzakerelerin askıya alınıp alınmayacağını ve tekrar başlatılması şartlarını nitelikli çoğunlukla kararlaştırır. Üye devletler, Hükümetlerarası Konferans'ta, oybirliği genel kuralına hâlel getirmeksizin, Konsey kararına uygun hareket edeceklerdir. Avrupa Parlamentosu bilgilendirilecektir.
- vi. Müzakere sürecine paralel olarak Birlik, her bir aday ülkeyle, yoğun bir siyasi ve kültürel diyalog içine girecektir. İnsanları bir araya getirerek karşılıklı anlayışı geliştirme amacıyla bu kapsayıcı diyalog, aynı zamanda sivil toplumu da kapsayacaktır.

TÜLAY ÇAKIROĞLU**Adres**

*19 Mayıs Cad.
Yoncabayır Apartmanı No: 80/5 Keçiören/ANKARA
Telefon: 0.312. 378 41 22
GSM: 0.535. 278 78 17
E-mail: tulacak@yahoo.com*

EĞİTİM**YÜKSEK LİSANS**

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı
Şubat 2002- Mayıs 2005

LİSANS

Ç.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü, 1996-2001

İncirli Lisesi, Ankara, 1991-1994

YABANCI**DİL**

İngilizce, okuma ve anlama iyi düzey; 1 yıl süreyle
Ç.Ü. YADEM' de hazırlık sınıfı öğrenciliği

BİLGİSAYAR

Windows İşletim Sistemi, OFFICE uygulama programları
ve İnternet Explorer kullanıcısı

HOBİLER

Deneme türü çalışmalar, kitap okuma ve çeşitli sosyal aktiviteler

