

^HVERGİ TEORİSİ AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ VE TÜRK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

*Arş. Gör. Yıldırım TAYLAR**

GİRİŞ

Devletlerin varlıklarını sürdürebilmeleri, büyük ölçüde malî kaynaklarına ve bu kaynaklar arasında en önemlisi olan vergiye bağlıdır. Kamu geliri elde etmeye yönelik arayışlar ciddi bir boyuta ulaşmakla birlikte, bugün itibarıyla vergi gelirinin yerini tutabilecek herhangi bir finansman kaynağı bulunmamaktadır. Kamu harcamalarına vatandaşların (gönüllü) katılımını amaçlayan modern vergi sistemlerinde vergiler, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında yer alan tüketim vergilerinin vergiler arasında önemli bir ağırlığı bulunmakla birlikte, bu ağırlık ülkeden ülkeye de değişebilmektedir. Ayırım yapılmaksızın tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler genel tüketim vergileri iken, sadece belirli bir takım mal ve hizmetler üzerinden üretim veya dağıtım aşamasında alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktadır. Özel tüketim vergileri, hazineye gelir sağlama gibi klâsik mali amacı dışında, tüketicilerin harcama kalıplarını etkileme, vergilendirmeye yönelik tepkileri azaltma gibi çeşitli nedenlerle önem kazanmakta ve giderek artan bir şekilde vergi sistemleri içinde varlığını hissettirmektedir.

Özel tüketim vergilerine ülke mevzuatlarında yer verilmesinin diğer bir nedeni de günümüzde baş döndürücü bir hızla yaşanan ekonomik ve siyasal bütünleşmelerdir. Gerçekten de devletler, bazen ikili anlaşmalar yapmak bazen de bölge devletlerinin oluşturdukları birlikler kurmak suretiyle çeşitli alanlarda işbirliği yapma yoluna gitmektedir. Bu bütünleşmeler, bir yandan

^H Hakem incelemesinden geçmiştir.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı

devletlerin güçlü ekonomilere sahip olmalarını diğer yandan da ulusal ekonomilerin bütünleşmenin amaçları doğrultusunda uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Şu anda 27 üyesi ve birçok aday ülkesi olan Avrupa Birliği, bu bütünleşmelerin vardığı noktayı anlama konusunda en güzel örnektir.

Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım süreci, 1963 yılında imzalanıp 01.12.1964 tarihinde yürürlüğe giren Ankara Anlaşması ile başlamıştır. Bu katılım süreci, 01.01.1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ve 06.03.1995 tarihinde alınan 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı gereğince Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne geçişi ile ayrı bir boyut kazanmıştır. Gümrük Birliği'ne katılım tarihine kadar çok yavaş ilerleyen Türkiye-Avrupa Birliği ilişkileri, bu tarihten sonra hızla gelişme kaydetmiştir. 1999 Helsinki zirvesinde Avrupa Birliği adaylığı kabul edilen Türkiye ile üyelik müzakereleri başlamış olup şu an çeşitli başlıklarda müzakereler yürütülmektedir. Gümrük Birliği'ne geçişte dolaylı vergiler alanında ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, adaylığımızın kabulünden sonra ulusal mevzuatımızın ve bu arada vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu çerçevede, 24.03.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 19.03.2001 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile "*Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı*" kabul edilmiştir. Bu programda Avrupa Birliği mevzuatına uyum ile ilgili taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma, 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır.

Aslında 1984 yılında kabul edilip 1985 yılından beri uygulanan ve 8 adet dolaylı vergiyi yürürlükten kaldıran Katma Değer Vergisi Kanunu ile Avrupa Birliği mevzuatına uyum konusunda önemli bir atılmıştı. Özel tüketim vergisine yönelik çalışmalar ise 1993 yılında başlamış, hazırlanan kanun tasarısı 1996 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne sevk edilmiş, fakat gerekli takip yapılmadığı ve ilgi gösterilmediği için kanunlaşamamıştı. Avrupa Birliği'ne giriş hazırlıklarının yoğunlaştığı bir dönemde yeniden gözden geçirilen Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı, 2002 yılının Mayıs ayında Meclis'e tekrar sunulmuş ve 06.06.2002 tarihinde kanunlaşmıştır. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle mevzuatta yer alan ve sistemi karmaşık hale getiren 16 adet vergi, fon ve harç gibi malî yükümlülükler kaldırılmış ve tek çatı altında

toplanmıştır. Dolaylı vergiler alanında ikinci büyük düzenleme olan Özel Tüketim Vergisi Kanunu, bu yönüyle bir reform sayılabilir.

Çalışmanın konusunu, bu uzun süreçten geçerek Türk Vergi Sistemi'ne dâhil olan özel tüketim vergisinin teorik yapısı oluşturmaktadır. Bu kapsamda çalışmada özel tüketim vergisinin tanımı ve vergilerin sınıflandırılmasındaki yeri, alınma nedenleri, Avrupa Birliği ve Türkiye'de özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallar ile özel tüketim vergisinin Dünya'daki ve Türkiye'deki tarihçesi incelenmektedir.

I. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN¹ VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASINDAKİ YERİ ve TANIMI

Devletin en temel kamu geliri olan vergi, Türk Hukuku'nda herhangi bir pozitif hukuk metninde tanımlanmamıştır². Doktrindeki görüşler çerçevesinde yapılan tanıma göre vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetleri için zorunlu olan harcamaları karşılamak veya kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri verilmemek üzere, gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır³. Bu tanımdan hareketle, verginin başlıca özelliklerin şöyle sıralanabilir: Vergi, kamusal harcamaları karşılamak üzere alınır, hukuksal zora dayanır, parasal bir edimdir, karşılıksızdır ve geri alınması söz konusu değildir.

¹ Türk Vergi Hukuku doktrinde özel tüketim vergilerini karşılamak üzere, özel muamele vergileri (Aksoy, s. 371, Pehlivan, s. 127), özel satış vergileri (Uluatam, s. 386; Bulutoğlu, s. 358) ve özel tüketim vergileri (Nadaroğlu, s. 363, Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 425; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 1 vd.) kavramları kullanılmaktadır. Alman Vergi Hukuku'nda ise, özel tüketim vergileri (spezielle-besondere Verbrauchsteuern) kavramının tercih edildiği görülmektedir. (Lang, in: Tipke/Lang, § 8, Rz. 29, 106; Birk, s. 25). Çalışmada 4760 Sayılı Kanun'a da adını vermiş olan "özel tüketim vergisi" kavramı kullanılmaktadır.

² Verginin tanımına Alman Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmektedir. Buna göre, "Vergiler, gelir elde etmek amacıyla, belirli bir edim (hizmet) karşılığı olarak tanımlanmayan ve bir kamu hukuku kurumu tarafından, kanunun ödeme yükümlülüğü bağladığı olayı gerçekleştiren herkese yüklenen parasal edimlerdir." (AO § 3/1).

³ Nadaroğlu, s. 217; Karakoç, Sosyal Maliye, s. 34. Benzer tanımlar için bkz. Kaneti, s. 4; Uluatam, s. 265; Aksoy, s. 140; Turhan, s. 21; Edizdoğan, Kamu Maliyesi, s. 122; Türk, s. 98; Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s. 65; Orhaner, s. 129; Saban, s. 4; Pehlivan, s. 85; S. Ateş Oktar, s. 4.

Vergilendirmenin öncelikli amacı, kamu harcamaları için gelir elde etmektir. Hükümet, borçlanma yoluyla, para basarak veya birtakım mallar satarak gelir elde edebilir. Fakat uygulamada kamunun mali ihtiyaçlarının çoğunun vergilendirme yoluyla karşılanması kaçınılmazdır⁴.

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli olan gelirlerin en önemlisi olan vergiler, hemen her ülkede çeşitlilik arz etmektedir. Sayısı oldukça fazla olan vergilerin, belirli kriterler dikkate alınarak sınıflandırılması, akılcı vergi politikalarının belirlenmesi, vergi sisteminin değerlendirilmesi, belli amaçlara yönelik vergi sistemlerinin kurulabilmesi için gerekli ve zorunludur. Vergilerin sınıflandırılması, maliye teorisinde önemli bir tartışma konusu olup, değişik ölçüler veya bakış açıları itibarıyla sınıflandırmalar yapılmaktadır⁵.

Modern vergi sistemlerinde vergiler gelir, servet veya harcamalar üzerinden alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir vergi, ya geliri kapsamına almakta, ya serveti yükümlendirmekte veya harcamaları verginin konusu yapmaktadır. Kullanılan bu kriter, vergi sistemlerini üçlü bir ayırım çerçevesinde inceleme olanağı sağlamaktadır⁶.

Tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın sadece üretim, tüketim ve değişim gibi ekonomik olaylara dayanan, dolaşısıyla üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir⁷. Yukarıdaki üçlü ayırım çerçevesinde tüketim vergileri ve bu arada özel tüketim vergileri, harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer almaktadır.

Vergiler sınıflandırılırken çeşitli ayırımlar kullanılmakla birlikte bunlardan yaygın olarak kullanılanlardan birisi de dolaylı-dolaysız vergi ayırımıdır. Bu ayırımda daha çok yansı(t)ma kriterinden hareket edilmektedir. Buna göre, vergiyi ödeyen bir yükümlü, ödemiş olduğu vergiyi ekonomik yollarla yararlanarak piyasa süreci içinde başka kişilere kısmen veya tamamen

⁴ **Davies/Morse/Williams/Salter**, s. 4. Kamu gelirlerini arttırma yolları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Karakoç**, Sosyal Maliye, s. 71 vd.

⁵ Sınıflandırmanın ayrıntıları için bkz. **Musgrave/Musgrave**, s. 224 vd.; **Nadaroğlu**, s. 327 vd.; **Akdoğan**, s. 253 vd.; **Aksoy**, s. 304 vd; **Edizdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 250 vd.; **Türk**, s. 131 vd.; **Erdem/Şenyüz/Tathoğlu**, s. 98 vd; **Orhaner**, s. 178 vd.

⁶ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 226; **Turhan**, s. 103-104.

⁷ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 1.

devredebiliyorsa yani yansıtabiliyorsa, sözkonusu vergi dolaylı vergidir. Yansıtılmayan, yani vergiyi ödeyen kanunî yükümlü ile vergi yükünü nihaî olarak taşıyan kişinin aynı olduğu vergiler ise dolaysız vergilerdir⁸. Özel tüketim vergisi de dâhil olmak üzere tüketim vergileri, ekonomik süreç içinde başkalarına yansıtılabildiğinden dolaylı vergiler sınıfında yer almaktadır⁹.

Kapsam itibarıyla bir sınıflandırma yapıldığında ise, tüketim vergileri genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri olarak iki ana grupta toplanmaktadır. Kişinin tüketiminin tümünün hesaplanarak bunun vergilendirilmesini amaçlayan¹⁰, diğer bir ifadeyle malların üretiminden tüketimine kadar geçirdikleri aşamalarda ve el değiştirmesi sırasında alınan vergiler genel tüketim vergileri iken¹¹; kanunla belirtilen bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak nitelendirilmektedir¹². Bu ayırımı çerçevesinde özel tüketim vergisi, genel tüketim vergisinden farklı olarak belirli amaçları gerçekleştirmek üzere özel olarak seçilmiş mal veya hizmetler üzerinden alınmaktadır¹³.

Özel tüketim vergisi için, yukarıdaki açıklamalardan da hareketle şöyle bir tanım yapılabilir: Özel tüketim vergileri, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, konulan istisna ve muafiyetler dışında, genel tüketim vergisinden farklı olarak tek tek belirtilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir¹⁴. Özel tüketim vergisine

⁸ **Musgrave/Musgrave**, s. 227-228; **Nadaroğlu**, s. 330-331; **Erginay**, s. 78; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 226; **Akdoğan**, s. 290-291; **Turhan**, s. 95-96; **Aksoy**, s. 313; **Edizdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 261-262; **Uluatam**, s. 273-274; **Türk**, s. 137; **Erdem/Şenyüz/Tathoğlu**, s. 100; **Orhaner**, s. 178; **Pehlivan**, s. 117.

⁹ **Lang**, in: **Tipke/Lang**, § 8, Rz. 29, 106; **Birk**, s. 312; **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 1; **Erdem/Şenyüz/Tathoğlu**, s. 101. Özel tüketim vergisi terimi, dolaylı vergilerin bir alt bölümüne ait olup, imalâtçı seviyede uygulanan bazı satış vergilerine başvurulmak suretiyle oluşan bir vergiyi ifade eder. Özel tüketim vergisinin hukukî niteliği hakkındaki tartışmalar için (**Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 5-6).

¹⁰ **Uluatam**, s. 382.

¹¹ **Edizdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 303.

¹² **Edizdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 327; **Uluatam**, s. 382; **Erdem/Şenyüz/Tathoğlu**, s. 183.

¹³ Ülkemizde genel tüketim vergisi katma değer vergisidir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin farkları ve benzerlikleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Değer**, s. 57 vd.

¹⁴ **Musgrave/Musgrave**, s. 328; **Nadaroğlu**, s. 364; **Bulutoğlu**, s. 358; **Turhan**, s. 165-166; **Aksoy**, s. 371; **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 4; **Edizdoğan**, Kamu

“özel” sıfatının verilmesini sağlayan konu, kapsamına almış olduğu mal veya hizmetlerin genel tüketim vergisine nazaran daha sınırlı oluşudur¹⁵. Bu özelliğiyle kapsamına aldığı mal ve hizmetlerin genişliği bakımından genel bir tüketim vergisi olan katma değer vergisinden ayrılmaktadır¹⁶. Genel tüketim vergileriyle, üretimi ve üretimdeki firmaların örgütlenişini sarsmadan ve gelir dağılımını bozmadan yüksek miktarda gelir toplama amacı güdülürken, özel tüketim vergilerinde gelir amacının yanı sıra, sosyal faydası olmayan, hatta zararlı olduğu düşünülen bazı mal veya mal grupları vergilendirilmektedir¹⁷.

06.06.2002 tarihinde kabul edilen sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹⁸ hükümlerinden ve doktrinde yer alan tanımlardan hareket ederek şöyle bir tanım denemesi yapmak mümkündür: *Özel tüketim vergisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I, II, III ve IV sayılı listelerdeki malların teslimi, ilk iktisabı, ithalâtı veya müzayede yoluyla satışından bir defaya mahsus olarak alınan, harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer alan ve kapsamına almış olduğu malların fazlalığı nedeniyle adeta bir genel tüketim vergisi görünümü veren dolaylı bir vergidir.*

II. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN KONUSUNU OLUŞTURAN MALLAR

A. GENEL AÇIKLAMA

Özel tüketim vergisinin konusu ülkeden ülkeye farklı olmakla birlikte daha çok alışkanlık verici maddeler (içki, çay, sigara, kahve vb.), sürümü çok yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, gaz, çimento, cam, demir vb.), lüks maddeler (kürk, mücevher, tuvalet malzemesi, motorlu araçlar,

Maliyesi, s. 327; Mutlu, s. 47; Kıldış, s. 83; Aydın, s. 29, Öztüfekçi, s. 8, Kılıç/Ölçek, s. 269; Ülgen, s. 104; Doğan, s. 20; Kaya/Bozkır, s. 7; Altunay, s. 101. Özel tüketim vergisinin değişik tanımları için bkz. Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 4 vd.

¹⁵ Özel tüketim vergisinin kapsamı genel tüketim vergisinden daha az olmakla birlikte, çok sayıda istisna ve muafiyetlere yer veren genel tüketim vergisiyle kapsamı oldukça geniş tutulan bir özel tüketim vergisinin birbirinden pek farkının olmayacağı rahatlıkla söylenebilir. (Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s. 183).

¹⁶ Şenyüz, s. 517.

¹⁷ Bulutoğlu, s. 358; Mutlu, s. 47.

¹⁸ RG. 12.06.2002 - 24783.

elektrikli cihazlar vb.)¹⁹ ve sağlanan özel faydanın hizmetten yararlanana ödetirilmesi için bu hizmetle ilgili bir işlemde alınan bedeller (ruhsat harcı vb.) üzerinde toplanmaktadır²⁰. Lüks maddeler, alışkanlık veren maddeler ile sanayi ürün ve hizmetlerinden alınan özel tüketim vergileri, bazen o kadar çok sayıda mal ve hizmetten alınır ki, bu verginin genel tüketim vergisinden farkı iyice azalmaktadır²¹.

Eski çağlarda gelir elde etmek amacıyla kişiler için zorunlu olan tuz, un, gaz vb. tüketim maddelerinden de vergi alınmaktaydı. Hatta günümüzde de zorunlu olan bazı tüketim malları, birçok ülkede genel tüketim vergisi dışında ayrıca özel tüketim vergisine de konu olmaktadır. Bu malların özel tüketim vergisine de tâbi tutulması hiç şüphesiz ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilgilidir. Özellikle kalkınmamış veya kalkınmakta olan ülkelerde, yapısal ve beşerî nedenler ile ekonominin sanayileşememesi, sanayi muhasebesinin yaygın hale gelmemesi, vergi idaresinin örgütlenmemiş olması, genel tüketim vergilerinin istenilen şekilde uygulanmasını engellemektedir. Buna karşılık gerek malî nedenlerle gerekse tahsilâtta sağladığı kolaylıklar dolayısıyla özel tüketim vergilerine önem verilmektedir²². Genellikle bu ülkelerde özel tüketim vergileri, gelir dağılımında adalet amacı güdülmeyen sadece gelir sağlamak amacıyla²³ talep esnekliği düşük şeker, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara, kahve, çay gibi zorunlu tüketim maddeleri üzerinden alınmaktadır. Üzerindeki talep esnekliğinin çok zayıf olması, bu malları her zaman ve her yerde hazineler için verimli bir gelir kaynağı haline getirmektedir²⁴. Oysa gelişmiş ülkelerde bu vergiler, otomobil, radyo, kürk, mücevher, elektrikli cihazlar, motor yakıtı, viski, tütün mamulleri, kakao,

¹⁹ Verilen bu örnekler lüks mallar olmakla birlikte, lüks mal kavramı kişiden kişiye, ülkeden ülkeye değişmektedir. *Bulutoğlu*'nun yaptığı ayrımına göre bir ülkedeki insanların % 5'inden daha azının kullandığı bir mal o ülke için lüks mal sayılır. **Bulutoğlu**, Kamu Ekonomisine Giriş, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, 1981, s. 449, dn. 2.

²⁰ Bkz. ve karşı. **Bulutoğlu**, s. 358-359; **Turhan**, s. 166; **Batrel**, s. 4; **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 8; **Aksoy**, s. 371; **Uluatam**, s. 387; **Mutlu**, s. 47, **Kıldış**, s. 84; **Aydın**, s. 31; **Öztüfekçi**, s. 8; **Kaya/Bozkır**, s. 7.

²¹ **Bulutoğlu**, s. 359.

²² **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 9.

²³ Türkiye'de şeker istihlâk vergisinin, uygulandığı 1950'li yıllarda Gümrük Vergisi kadar hatta daha fazla hâsılat sağlamış olması adaletsizliği açıkça göstermektedir. (**Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 9, dn. 40).

²⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s. 425.

kahve, uyuşturucu maddeler vb. lüks sayılabilecek mallar üzerinden alınmaktadır²⁵.

B. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE

25.02.1992 tarihinde çıkarılan 92/12 sayılı Avrupa Ekonomik Topluluğu Direktifiyle üç temel ürün üzerinden özel tüketim vergisi alınması kararlaştırılmıştır. Bu üç çeşit ürün; madeni yağlar (petrol ürünleri), alkollü içkiler ve tütünden elde edilen ürünlerdir²⁶. Sınıflamada kolaylık açısından alkollü içkiler ve tütünden elde edilen ürünler ikişer grup olarak değerlendirilmiş ve dolayısıyla özel tüketim vergisine konu olan ürünlerin sayısı beş grup olarak belirlenmiştir. Bunlar; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira ve şarap, bira ve şarap dışında kalan alkollü içkilerdir²⁷.

Kömür, doğalgaz ve elektrik dâhil tüm enerji ürünleri, 27.10.2003 tarih ve 2003/96 sayılı Direktifle petrol ürünlerinin yanında mevcut listeye eklenmiştir²⁸. 92/12 sayılı Direktifle özel tüketim vergisine konu olan petrol ve petrol ürünlerinin kapsamı 2003/96 sayılı Direktifle enerji ürünlerini de kapsayacak şekilde genişletildiği için yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuş, 2008/118 sayılı Direktifle verginin konusunu oluşturan mallar yeniden düzenlenmiştir²⁹. 2008/118 sayılı direktifle yeniden düzenlenen listeye göre özel tüketim vergisinin konusunu enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün oluşturmaktadır³⁰. Bu ürünlerin dışındaki

²⁵ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 9.

²⁶ Englisch, in: Tipke/Lang, § 16, Rz. 2; Mutlu, s. 49; Üzeltürk, s. 386; Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 231; Altunay, s. 101; Erkan, http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/15.pdf (Erişim. 07.08.2011).

²⁷ Tuncer, s. 201; Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 231; Kıldış, s. 86; Kılıç/Ölçek, s. 278; Aydın, s. 31-32; Kaya/Bozkır, s. 15-16; Güçlü, s. 107.

²⁸ Englisch, in: Tipke/Lang, § 16, Rz. 2; Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 231; Erkan, http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/15.pdf (Erişim. 07.08.2011).

²⁹ 2008/118 sayılı Direktif, 01.04.2010 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 15.01.2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

³⁰ Güçlü, s. 107. Almanya'da da bu direktifler doğrultusunda gerekli düzenlemeler yapılmış ve federal düzeyde tütün ürünleri, bira, şampanya, konyak, alkol içeren içecekler (Alkopops), petrol, doğalgaz ve elektrik özel tüketim vergisinin kapsamına alınmıştır. (Birk, s. 413-414).

ürünlerden alınan özel tüketim vergileri, uyumlaştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Bazı üye ülkelerde, bu beş grup dışında kalan bazı ürünler de özel tüketim vergisine konu edilmektedir. Bunlara örnek olarak; Almanya'da kahve³¹, İtalya'da kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları; Fransa ve Hollanda'da şeker; Belçika'da kahve ve şeker; Lüksemburg'da kahve; Danimarka'da kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri; Yunanistan'da malt üzerinden alınan özel tüketim vergileri gösterilebilir³².

C. TÜRKİYE'DE

Türkiye'de özel tüketim vergisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört listede yer alan mallar üzerinden alınmaktadır³³. Bu listelerde yer alan mallar şu şekilde sıralanabilir³⁴:

I sayılı liste, petrol ürünleri, akaryakıt ve petrol yan ürünlerine ayrılmıştır. I sayılı listenin A cetvelinde akaryakıt ürünleri sayılmıştır. Bunlar; her türlü benzin, jet yakıtı, gaz yağı, motorin, marin dizel, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG), petrol koku, propan, sıvı pafarin-doğal gaz, bütan, madeni yağlar olarak gruplandırılabilir. I sayılı listenin B cetvelinde ise petrol yan ürünleri olan benzol, tulol, solvent, white spirit, tülen, çözücüler ve incelticiler sayılmaktadır. Listede toplam 130 mal ve ürün bulunmaktadır³⁵.

II sayılı liste, her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçlarına ayrılmıştır. Buna göre, sayılan taşıt araçları özel tüketim vergisine tâbi iken, bunların aksam ve parçaları verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. II sayılı listede 14 mal ve ürün bulunmaktadır.

³¹ **Birk**, s. 414. Almanya'da ülke düzeyinde uygulanan bu özel tüketim vergilerinin yanında, Alman Federal Anayasası'nın (Grundgesetz) 106'ncı paragrafındaki düzenleme yetkisine dayalı olarak eyaletlerin kendi sınırları içinde uygulanmak üzere özel tüketim vergisi uygulama yetkisi de bulunmaktadır. (**Englisch**, in: **Tipke/Lang**, § 16, Rz. 1).

³² **Bilici**, Türkiye-AB İlişkileri, s. 231.

³³ Hizmetler, özel tüketim vergisinin konusuna girmemektedir. (**Şenyüz**, s. 518).

³⁴ Tablo için bkz. **Tuncer**, s. 203. Ayrıntılı bilgi için bkz. **Şenyüz**, s. 518 vd.; **Mercan/Dündar**, s. 22 vd.

³⁵ Vergiye tâbi mal ve ürünlerin verilen sayıları, (10.08.2011 tarihi itibarıyla) G.T.İ.P. numaraları dikkate alınmak suretiyle hesaplanmış olup, kategorik olarak değerlendirildiğinde bu sayıların daha az çıkması mümkündür.

III sayılı liste, alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamullerine ayrılmıştır. Buna göre her türlü alkollü içki, her türlü şarap, bira, kolalı gazozlar, tütün, puro, sigaralar, enfiye ve içilen tütün özel tüketim vergisine tâbidir. Bu listede 28 adet mal ve ürün sayılmıştır.

IV sayılı liste ise lüks mal olarak nitelendirilebilecek bir takım mallara, dayanıklı tüketim mallarına ve diğer mallara ayrılmıştır. Örneğin, havyar, parfüm, kürkler, kristal elmas, kıymetli taşlar, ziynet eşyası, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, elektrik süpürgesi, buzdolabı, müzik aletleri, telsiz cihazları, televizyon, radyolar, traş makinesi, avizeler ve silahlar bu listede sayılan ve özel tüketim vergisine tâbi mallara örnek olarak gösterilebilir. IV sayılı listede ise 102 çeşit mal ve ürün bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan toplam 274 çeşit mal ve ürün vergiye tâbi olup, ülkemizde özel tüketim vergisinin kapsamı oldukça geniştir. Kapsamına aldığı mal ve ürünlerin fazlalığı nedeniyle özel tüketim vergisi, adeta katma değer vergisi gibi bir genel tüketim vergisi görünümü kazanmıştır³⁶.

Özel tüketim vergisine tâbi motorlu taşıtlar ve çeşitli tüketim malları ile alkollü içecekler kapsamına alınan kolalı içecekler, Avrupa Birliği ortak özel tüketim vergisi kapsamında yer almamaktadır. Bina ve taşıtların yanında sanayide kullanılan doğalgaz Türkiye'de özel tüketim vergisine tâbi iken, Avrupa Birliği'nde doğalgazın sanayide kullanılması vergi dışında bırakılmıştır. Ayrıca Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisinin konusuna giren elektrik ve kömür tüketimi, Türkiye'de özel tüketim vergisine tâbi tutulmaktadır³⁷. Bu tespitler, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında özel tüketim vergisine bakış anlamında bazı farklılıkların bulunduğunu ve özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması konusunda daha çok mesafe alınması gerektiğini açıkça göstermektedir.

III. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ALINMA NEDENLERİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Genel tüketim vergilemesinden farklı olan özel tüketim vergilemesi, belirli maddeler için uygulanmaktadır. Gelirin kullanılmasını toplu şekilde

³⁶ Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 240; Kaya/Bozkır, s. 76.

³⁷ Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 239-240.

kavramayı amaçlayan genel tüketim vergisinin yanında³⁸, belirli nitelikteki mal ve hizmetler üzerinden özel tüketim vergileri alınmasının çeşitli amaçları bulunmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için gelir sağlamak gibi klâsik malî amaç dışında özel tüketim vergileri, devletin uygulamak istediği çeşitli politikaların, diğer bir ifadeyle yönlendirici vergisel amaçların hayata geçirilmesi noktasında bir araç olarak da kullanılabilir³⁹. Dolayısıyla özel tüketim vergileri devletlerin hem maliye politikası hem de sosyal politikalarının bir sonucu olarak çeşitli nedenlerle alınabilmektedir. Bu çerçevede, vergilendirmenin ekonomik istikrarın sağlanması ve maliye politikasının aracı olarak kullanılması ile “toplum mühendisliği”nin bir aracı olarak kullanılması gibi malî olmayan amaçlarının⁴⁰ gerçekleştirilmesinde özel tüketim vergilerinin de etkin rolü bulunmaktadır. Doktrinde yer alan görüşler çerçevesinde özel tüketim vergilerinin gerekçesini oluşturan nedenler şu şekilde sınıflandırılabilir:

B. HİZMET BEDELİ YERİNE İKAME EDİLEBİLMESİ

Özel tüketim vergileri, hizmet bedelleri yerine ikame edilerek en az masrafla çok verim sağlayacak hale getirilebilir⁴¹. Buna göre özel tüketim vergileri, belirli kişi veya kişi gruplarının bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere oranla daha fazla fayda elde ettikleri varsayımından hareketle konulabilir. Bir devlet faaliyetinden sağlanan faydalarla belirli bir malın tüketimi arasında yakın bir ilişki mevcutsa, o malın üzerine özel tüketim vergisi konulması, yükün sağlanan faydalarla orantılı olarak dağıtılması konusunda bir araç olabilir⁴². Harç, resim, fiyat vb. gibi yararlanma ilkesinin uygulanmasını oluşturan ödentilerin kullanılması belli mal veya hizmetler için masraflı, güç veya sakıncalı görülüyorsa, o hizmetin kullanımı için gerekli bir başka mal veya hizmet üzerine özel tüketim vergisi konulmak suretiyle diğer mal dolaylı bir biçimde vergilendirilmiş olmaktadır. Örneğin,

³⁸ **Edizdoğan**, *Özel Tüketim Vergileri*, s. 9.

³⁹ **Englisch**, in: **Tipke/Lang**, § 16, Rz. 22.

⁴⁰ Bu hususta bkz. **Göker**, s. 11 vd. Ayrıca bkz. S. Ateş **Oktar**, s. 14 vd.

⁴¹ **Musgrave/Musgrave**, s. 328; **Edizdoğan**, *Özel Tüketim Vergileri*, s. 9-10; **Turhan**, s. 167.

⁴² **Edizdoğan**, *Özel Tüketim Vergileri*, s. 10; **Turhan**, s. 167; **Mutlu**, s. 49; **Kıldış**, s. 84; **Aydın**, s. 30; **Kılıç/Ölçek**, s. 271; **Kaya/Bozkır**, s. 11; **Ülgen**, s. 104.

karayollarından yararlanmanın ücrete bağlanması, uluslararası anlaşmalar veya uygulanan devlet politikaları nedeniyle mümkün olmayabilir. Bu durumda benzin veya mazot üzerine konulacak bir özel tüketim vergisi, karayolundan en çok faydalandığı varsayılan kişileri vergilendirmiş, onları hizmetin maliyetinin karşılanmasına bir şekilde katmış olacaktır⁴³. Akaryakıtta uygulanan özel tüketim vergileri, ödetilmeyen kamu hizmetlerinin bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak savunulmaktadır. Bu vergileme, bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığı ve tıkanmasının bir karşılığı olarak düşünülmektedir⁴⁴. Böylelikle özel tüketim vergileriyle fayda ilkesinin gerçekleştirildiği sonucuna varılmaktadır⁴⁵.

C. DOLAYLI VERGİLERİ ARTAN ORANLI HALE GETİRME

Özel tüketim vergileri, dolaylı vergileri artan oranlı bir duruma getirmek ve bu şekilde vergi dağılımında eşitsizlikleri azaltmak için kullanılabilir. Artan oranlı gelir vergisini uygulamanın zor olduğu durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks mallar üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olabilir⁴⁶. Bu bakımdan özel tüketim vergileri popülist politikalara uygun bir vergi türüdür⁴⁷. Ancak yüksek gelirlilerin bütçelerinde fazla yer tutmayan mallardan yüksek oranda vergi alınması, onların toplam gelirlerini önemli ölçüde azaltmaya çağından, özel tüketim vergilerinin gelir dağılımını düzeltici etkisi zayıf kalacaktır. Böylelikle, vergi daha çok bu grubun altındaki orta gelir grupla-

⁴³ Musgrave/Musgrave, s. 328; Uluatam, s. 386-387; Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s. 184.

⁴⁴ Batirel, s. 4-5.

⁴⁵ Bu durum, kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan fayda (yararlanma) ilkesinin uygulanmakta olduğunu gösterdiğinden, bu şekilde uygulanan özel tüketim vergileri, bir tür "harç" işlevi gören bir mali yükümlülük özelliği taşımaktadır. (Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 10; Turhan, s. 167).

⁴⁶ Musgrave/Musgrave, s. 328; Bulutoğlu, s. 359; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 10; Edizdoğan, Kamu Maliyesi, s. 330; Turhan, s. 167; Aksoy, s. 371-372; Tuncer, s. 201; Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s. 184; Kıldış, s. 84-85; Kılıç/Ölçek, s. 271; Ülgen, s. 105; Kaya/Bozkır, s. 11. Zorunlu mallardan lüks tüketim mallarına doğru verginin ağırlaştırılması suretiyle, hem lüks mallar vergi kapsamına alınmakta hem de tüketicilerin ödeme gücüne göre daha yüksek oranda vergilendirilmeleri sağlanmış olmaktadır. (Aksoy, s. 372). Bu görüş, özel tüketim vergilerini haklı göstermek için belki de en çok dayanan görüştür. (Uluatam, s. 386).

⁴⁷ Doğan, s. 20.

rının lüks mallara olan talebini azaltacaktır. Çünkü lüks mallara getirilen vergilerin fiyat esnekliği çok yüksek gelir gruplarında zayıftır. Buna karşılık gelir esnekliği güçlüdür. Yüksek gelir grubundaki kişiler, lüks ve gösteriş maddelerini, zenginliklerini başkalarına gösterme aracı ve bir sınıf simgesi olarak görmektedirler. Dolayısıyla lüks maddelere konan özel tüketim vergileri, bunların talebini pek azaltmaz, sadece bunları kullanan gelir grubunun vergi yükünü arttırır⁴⁸. Özel tüketim vergilerinin gelir dağılımını düzeltici etkisi alışkanlık verici maddeler için de zayıftır. Çünkü belirli keyif maddelerinin örneğin; sigara, bira, şarap vb. tüketiminin özel bir ödeme gücünün göstergesi olduğu görüşü, geçmiş dönemler için bir dereceye kadar geçerli olsa da günümüz sanayi toplumları için kitle maddesi niteliğinde olan bu malların çoğu, düşük gelirli taraflardan diğer gelir gruplarına oranla daha fazla tüketilmektedir. Bu maddelerde talebin fiyat esnekliği bütün gelir gruplarında zayıftır; yüksek gelirli de dar gelirli de alıştığı maddeleri, vergi artışına rağmen tüketmeye devam etmektedir. Dolayısıyla, alışkanlık kazandıran maddelerden alınan yüksek vergiler, düşük gelirli tüketicilerin gelirlerini daha çok azaltmakta, gelir dağılımını daha da bozmaktadır⁴⁹. Bu nedenle özel tüketim vergisinin konulmasında bu nedene dayanmak her zaman için doğru sonuç vermeyebilir.

D. BAZI ÜRÜNLERİN TÜKETİMİNİ KISITLAMAK

Özel tüketim vergilerinin alınmasının nedenlerinden birisi de bu vergiler yoluyla sosyal faydası olmayan hatta zararlı sayılan malların tüketimini kısıtlamaktır⁵⁰. Sigara ve alkollü içeceklerin hemen her ülkede bu tür vergilerin konusu olarak seçilmesinin bir nedeni de bu ürünlerin kullanılmasının

⁴⁸ Bulutoğlu, s. 360; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 10; Mutlu, s. 49.

⁴⁹ Bulutoğlu, s. 360; Turhan, s. 167.

⁵⁰ Musgrave/Musgrave, s. 328-329; Englisch, in: Tipke/Lang, § 16, Rz. 22; Bulutoğlu, s. 358; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 11; Edizdoğan, Kamu Maliyesi, s. 330; Turhan, s. 168; Mutlu, s. 47; Erdem/Şenyüz/Tatlıoğlu, s. 184; Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 229; Kıldış, s. 85; Aydın, s. 30-31; Kaya/Bozkır, s. 11-12; Kılıç/Ölçek, s. 272; Doğan, s. 20; Ülgen, s. 105. Özel tüketim vergileri, zararlı ve kötü malların vergisi, tüketicilerin nihai fiyat içinde hissetmedikleri bir kolayıcı vergi türü olarak destek bulabilmektedir. (Batrel, s. 5). Özel tüketim vergilerinin aksine genel tüketim vergileri, gümrük vergisi dâhil belirli malların tüketimini kısmak için kullanılamaz (Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 11).

kısıtlanmasıdır⁵¹. Bu yönüyle bu mallar üzerindeki vergilendirme, sosyal kontrol aracı olarak kullanılabilir⁵². Alkollü içkiler ve sigara gibi alışkanlık veren maddelerin kişiler tarafından aşırı miktarda kullanılması, bu malların sosyal maliyetini arttırmaktadır. Bu maddeleri aşırı miktarda tüketenler, kazalara, aile içi geçimsizliklere neden olmakta veya bu maddelerin sebep olduğu hastalıklar nedeniyle verimliliklerini kaybetmekte ve bu şekilde, topluma bazı sosyal maliyetler yüklemektedirler. Siyasal karar alma süreci, toplumun tercihlerine müdahale ederek bu tür maddeleri, sosyal zararı olan mallar, gayri ahlâki veya gayri sihhî mallar olarak kabul edebilmektedir. Bu nedenle sosyal maliyet ile özel maliyet arasında toplum aleyhine oluşan farkı önlemek için bu mallar üzerine özel tüketim vergileri konulmaktadır⁵³. Kullanımı düzenleyici⁵⁴ bu vergilerle yapılan müdahalelerin sosyal zararları olabilen maddelerin tüketimini kısma konusunda ne derece etkili olduğu ise tartışılabilir. Bunun en önemli nedeni, toplumun bu tür maddelere olan talebinin esnek olmayışıdır. Tüketim, sadece talep esnek olduğu sürece azaltılabilir. Oysa sigara ve alkollü içkiler ile benzer nitelikteki alışkanlık verici maddelere olan talep, bütün gelir düzeylerinde fiyat değişmelerine karşı pek esnek değildir. Bu nedenle, bu mallara konulan vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuz olduğu gibi tüketimi kısma konusunda da çok fazla bir etkisi olduğu söylenemez. Bu maddelerin fiyatlarındaki vergi artışına rağmen düşük gelirliler de yüksek gelirliler de alıştığı bu maddeleri almaya devam eder⁵⁵. Bu malların pahalılarından ucuzuna geçiş olsa bile⁵⁶

⁵¹ Özel tüketim vergisi, tüketim alışkanlıklarının değiştirilmesi çerçevesinde, caydırma yöntemiyle alkol ve tütün ürünlerinin kullanımının azaltılmasını sağlayabildiğinden yönlendirici vergi özelliği taşımaktadır. (Göker, s. 75 vd.)

⁵² Davies/Morse/Williams/Salter, s. 5. Özel tüketim vergileri, sosyal maliyeti yüksek olan ve vergiye rağmen tüketime devam eden tüketicileri caydırmak ve cezalandırmak amacıyla oranlar artırılarak uygulanabilir. (Aksoy, s. 372).

⁵³ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 11; Turhan, s. 168.

⁵⁴ “Alışkanlık veren maddeler üzerinden alınan yüksek vergiler, büyük ölçüde gerileyici etkiye sahip olmalarına rağmen düzenleyici amaç açısından tercih edilirler.” (Turhan, s. 168).

⁵⁵ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 11-12; Turhan, s. 168; Mutlu, s. 49.

⁵⁶ Bağımlılar, mal üzerindeki vergi yükünün artması dolayısıyla oluşan fiyat artışından dolayı, taleplerini bu malların lüks olanlarından daha ucuz olanlarına kaydırabilirler. Buna örnek olarak, rakı içen bir kimsenin ispiroto içmeye başlaması verilebilir. (Bulutoğlu, s. 360; Mutlu, s. 49).

bunlar için harcanan para miktarı azalmayıp aksine artabilir. Böylece bu vergi tarifesi, içki ve sigara tüketimleri fazla olan düşük gelirli kişiler için artan oranlı bir tarife özelliği taşıyacağından bu kişilerin vergi yükü artmış olacaktır⁵⁷.

E. VERGİ İDARESİNE KOLAYLIK SAĞLAMAK

Özel tüketim vergileri, vergilemenin karşılaştığı idarî güçlükleri aşmak amacıyla da kullanılabilir. Vergilemenin idarî güçlüklerle karşılaştığı durumlarda, diğer bir ifadeyle, vergi idaresinin güç olduğu durumlarda vergilemenin konusu olarak belli mallar seçilebilir⁵⁸. Çünkü verginin toplanmasındaki güçlükler nedeniyle genel bir tüketim vergisinin uygulanması zor olmakta, özel tüketim vergileri bu zorlukları aşmak için belirli mallar üzerinde uygulanmaktadır⁵⁹. Özel tüketim vergilerinin konusuna giren malların sayıca azlığı, yükümlü sayısının az olması⁶⁰, vergi tahsilâtını kolaylaştırmakta ve buna karşılık hazineye yüksek miktarda gelir sağlamaktadır⁶¹. Bir bakıma özel tüketim vergileri, devletin vergi tahsilâtında karşılaştığı problemleri aşabilmek için bir araç olmaktadır⁶². Özel tüketim vergilerinin

⁵⁷ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 12.

⁵⁸ **Musgrave/Musgrave**, s. 328; **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 10.

⁵⁹ Ancak bu ifadeden özel tüketim vergisine konu malların ayrıca bir genel tüketim vergisine (katma değer vergisi) tâbi tutulmadığı sonucu çıkarılmamalıdır. Özel tüketim vergisine tâbi olan mallar, ayrıca katma değer vergisinin de konusunu oluşturabilmektedir. Hatta Türkiye’de katma değer vergisinin matrahına katma değer vergisi öncesi ödenen malî yükümlülükler de girdiğinden (KDVK.m.24) özel tüketim vergisi dâhil miktar üzerinden katma değer vergisi alınmaktadır.

⁶⁰ Özel tüketim vergisinin sadece 1500 civarında yükümlüsü bulunmaktadır. (**Maliye Hesap Uzmanları Derneği**, s. 20; **Kaya/Bozkır**, s. 72). Bu açıdan özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ile kıyaslandığında denetimi daha kolay olan bir vergidir. (**Bilici**, Vergi Hukuku, s. 256, dn. 486).

⁶¹ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 10-11; **Edizdoğan**, Kamu Maliyesi, s. 330; **Turhan**, s. 167-168; **Tuncer**, s. 201; **Kıldış**, s. 85; **Aydın**, s. 30; **Kaya/Bozkır**, s. 11; **Kılıç/ Ölçek**, s. 271. Mallar üzerindeki vergilerin şeffaflaşması, vergilerin izlenmesi ve denetimi açısından idareyi rahatlatacaktır. Ayrıca bu sistemden yararlanılması eksik beyanda bulunmayı da önleyeceğinden firmalar arası haksız rekabet de ortadan kalkacaktır. (**Kemal Oktar**, s. 116).

⁶² Nitekim Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun genel gerekçesinde, bu verginin belirli ve az sayıda bir mal grubu üzerinden alındığı için yükümlüsü az, yönetimi kolay olan bir vergi olduğu belirtilerek, Kanun’un kabul edilmesinin nedenlerinden birinin de idarî kolaylıklar olduğu açıkça gösterilmektedir.

bu özelliği, özellikle vergi idaresinin örgütlenemediği, az sayıdaki teşebbüsleri ile mal üreten gelişmekte olan ülkeler için daha da önem kazanmaktadır⁶³.

F. ÇEVRE KİRLİLİĞİNİ ÖNLEMEN

Düzenleyici bir amaç taşıyan özel tüketim vergilerinin alınmasının yeni ve daha yaygın bir nedeni de çevre kirliliğini önlemek ve çevre kirliliğine karşı savaştır⁶⁴. Belli üretim ve tüketim faaliyetlerinin sebep olduğu dış zararları⁶⁵ iç maliyet haline sokmak için kullanılan özel tüketim vergileri (örneğin; fabrikaların sebep oldukları çevre kirliliği ve gürültünün önlenmesinde kirlilik vergisi), kaynakların akılcı bir şekilde kullanılmasını sağlayarak topluma daha yüksek bir fayda sağlama amacının gerçekleşmesine yardımcı olabilmektedir⁶⁶. Aynı şekilde petrol ürünleri üzerindeki özel tüketim vergileri de çevrenin korunmasına yönelik bazı sebeplerle alınmakta⁶⁷; bu şekilde örneğin motorlu araçların daha az kullanılmasıyla benzin ve mazot kullanımının yol açacağı hava kirliliği azaltılabilmektedir.

G. GELİR ELDE ETMEK

Ekonomik ve sosyal çeşitli gerekçelere dayanmasına rağmen, özel tüketim vergisi alınmasındaki öncelikli neden, gelir elde etmektir. Bir ülkede

⁶³ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 11.

⁶⁴ Musgrave/Musgrave, s. 329; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 12; Turhan, s. 168; Kıldış, s. 85; Aydın, s. 31; Ülgen, s. 105; Kılıç/Ölçek, s. 272; Kaya/Bozkır, s. 12; Altunay, s. 101. Yönlendirici vergilendirmenin birey ve toplum davranışlarında değişiklikler oluşturma alanlarından birisi de çevre koruma alanıdır. (Göker, s. 64). Bu açıdan çevrenin korunması amacıyla konulan özel tüketim vergilerinin yönlendirici amaç taşıdığı rahatlıkla söylenebilir.

⁶⁵ “Üretim maliyetlerinde firmalar, ürünlerinin faydalarına kıyasla tam tersi yönde bir davranış içindedirler; üretimde kullandıkları kaynaklara ellerinden geldiği kadar az ödeme yapmak isterler (maliyeti aza indirirler). Sebep oldukları zararları, telef ettikleri kaynakları tazmin etmekten kaçınırlar. Bir fabrikanın havayı, suları kirletmesi, koku ve gürültü yapması genellikle tazmin etmediği zararlardır. Firmaların sebep oldukları fakat tazmin etmemeyi başardıkları zararlara dış (dışarıdan) maliyetler denilmektedir.” (Bulutoglu, s. 9.)

⁶⁶ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 12-13 ve dn. 60; Edizdoğan, Kamu Maliyesi, s. 331; Turhan, s. 168.

⁶⁷ Englisch, in: Tipke/Lang, § 16, Rz. 22.

bazı mal ve hizmetlerin genel tüketim vergisi dışında ayrıca özel tüketim vergisine konu edilmesi, öncelikle devletin gelir elde etme isteğine dayanmaktadır⁶⁸. Dünya genelinde özel tüketim vergilerine konu olan mallar her zaman ve her yerde hazineler için verimli bir gelir kaynağıdır⁶⁹. Devlet fonksiyonlarındaki artış ile vatandaşların günümüzde devlete yüklediği misyon, daha fazla kamu harcaması yapılmasını sonuçlamaktadır. Kamu harcamalarının artışıyla paralel olarak devletin gelir ihtiyacı da artmakta ve verimli gelir kaynaklarına yönelim hız kazanmaktadır. Bu çerçevede özel tüketim vergileri, kapsamına almış olduğu mallar nedeniyle devlet hazinesine önemli oranda katkı sağlayabilmektedir.

H. TÜRK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN DURUMU

Özel tüketim vergileri, ayrıntılı olarak açıklandığı üzere çeşitli ekonomik, sosyal ve hatta siyasal gerekçelerle alınabilmektedir. Bu gerekçelerin uluslararası hukuk (örneğin, vergi uyumlaştırması) ve ulusal hukuka (başta Anayasa) ve ayrıca çağın gereklerine uygun olması, hem devletin sorumluluğu açısından hem de özel tüketim vergisinden beklenen faydaların sağlanması açısından bir zorunluluktur.

Türkiye açısından duruma bakıldığında, özel tüketim vergisinin daha çok hazineye kaynak sağlama amacına yönelik olduğu net bir biçimde görülmektedir. Nitekim bütçe tahminlerinde en yüksek hâsılat beklenen verginin, daha 10 yıllık bir vergi olmasına rağmen özel tüketim vergisi olması bu durumun göstergesi olarak kabul edilebilir⁷⁰. Dolayısıyla özel tüketim vergisinde gelir sağlama amacının diğer amaçları gölgede bıraktığı rahatlıkla söylenebilir.

Amaç daha yüksek vergi geliri sağlamak olunca, özel tüketim vergisi uygulamalarının da kişi hak ve özgürlüklerine yoğun bir şekilde müdahale niteliği taşıması kaçınılmaz hale gelmektedir. Zaten niteliği gereği, yönlendir-

⁶⁸ Aksoy, s. 371; Erdem/Şenyüz/Tathoğlu, s. 184; Mutlu, s. 49; Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 229; Aydın, s. 30; Ülgen, s. 105.

⁶⁹ Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 423.

⁷⁰ 2012 yılı Bütçe Kanunu'na göre, toplam vergi gelirleri **300.995.224.000 TL.** olarak gösterilmiş olup, bunun **70.646.570.000 TL'sinin** özel tüketim vergisinden sağlanması hedeflenmektedir. (www.bumko.org.tr. Erişim. 02.05.2012). Bu durumda toplam vergi gelirlerinin neredeyse dörtte birini özel tüketim vergisi oluşturmaktadır.

dirici vergilendirme ile bireylerin özgür iradeleriyle karar alabilmeleri arasında bir çatışma mevcut olup, hak ve özgürlüklerin korunmasıyla görevlendirilmiş olan devletin bu açıdan bir sınırının bulunması gerekmektedir⁷¹. Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasını düzenleyen Anayasa'nın 13'üncü maddesi⁷², bu bakımdan bir sınır olarak kabul edilebilir. Bu noktada özellikle ölçülülük ilkesi uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre ölçülülük, yönlendirici vergilendirmenin sınırını teşkil etmekte; devletin ülkesi içinde çerçevesini kendisinin belirlediği özgürlük alanına yaptığı müdahalelerin sınırının yükümlülerin vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesindeki seçim hakkının ortadan kaldırılmayacak ölçüde olmasına karşılık gelmektedir⁷³. Yönlendirici vergilendirmenin bir türü olarak kabul edilebilecek olan özel tüketim vergisi açısından da devletin gelir elde etme veya yönlendirme isteği ile kişilerin özel tüketim vergisine tâbi malları alıp almama (vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme) konusundaki özgür iradeleri arasında bir denge bulunmalıdır. Eğer özel tüketim vergisinin herhangi bir uygulaması, kişilerin bu yöndeki seçim yapabilme özgürlüğünün özünü zedeleyorsa, bu uygulama Anayasa'ya aykırı olacaktır. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na bakıldığında özellikle vergi oranlarındaki yüksekliğin vergilendirmede olması gereken ölçüyü zedelediği rahatlıkla söylenebilir. Devlete "...kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak" (Any.m.5) yönünde görev yüklendiği de unutulmadan, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli bütün listelerde (özellikle I, II ve III sayılı listeler) yer alan mallara yönelik yeni bir inceleme yapılması ve ölçülülük ilkesi çerçevesinde yeni ve makul vergi oranlarının belirlenmesi uygun olacaktır. Amaç hazineye gelir sağlamak suretiyle kamu harcamalarının finansmanını sağlamak gibi hoş görülebilecek bir amaç olsa da gelirin Anayasa'ya uygun yollarla ve şekillerle sağlanması, hukuk devleti ilkesinin gerçekleş(tiril)mesi açısından bir zorunluluktur.

⁷¹ Göker, s. 97.

⁷² "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz." (Any.m.13).

⁷³ Göker, s. 99, dn. 294.

IV. TARİHİ PERSPEKTİFTE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

A. GENEL AÇIKLAMA

Vergilendirmeye yönelik tepkilerin en aza indirilmesi bakımından diğer vergilere kıyasla daha uygun olan özel tüketim vergileri, gümrük vergileriyle birlikte tarihin en eski vergilerini oluşturmaktadır⁷⁴. Eski dönemlerden beri çeşitli isim ve şekillerde uygulanagelen özel tüketim vergilerinin bugünkü halini alması ise çok kolay olmamıştır. Önemli oranda hâsılat sağlayan bir vergi olmasının yanında, benimsenen çeşitli politikaların hayata geçirilmesi konusunda önemli bir araç olan özel tüketim vergileri, günümüzde hemen her devletin vergi sistemi içinde kendine yer bulmuştur. Özel tüketim vergilerinin günümüzde ulaştığı boyutları görmek ve doğru bir şekilde değerlendirmek bakımından geçmişe doğru bir yolculuk yapmak ve tarihî süreçte özel tüketim vergilerinin Dünya’da ve Türkiye’de kaydettiği gelişimi incelemek çalışmanın amacı bakımından uygun olacaktır.

B. DÜNYA’DA ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

Dünya’da çeşitli ülkeler ve bu ülkelerde yaşayan milletler, en eski vergilerden birisi olarak nitelendirilebilecek özel tüketim vergileri konusunda yıllarca süren sıkıntılar çekmiş ve bu vergilerin neden olduğu çatışmalara ve acılara maruz kalmışlardır. Buna rağmen hiçbir devlet, özel tüketim vergilerden vazgeçmemiş, sadece tepkilere⁷⁵ engel olabilmek amacı ile bazı zamanlarda verginin alınmasına ara vermişlerdir. Eskiden olduğu gibi günümüzde de farklı isimlerle ve farklı ürünler üzerinden özel tüketim vergileri alınmasına devam edilmektedir⁷⁶.

⁷⁴ Turhan, s. 166; Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 9, dn. 39; Aksoy, s. 371; Üzeltürk, s. 382.

⁷⁵ Anayasal gelişmeler, vergilendirme yetkisinin iktidarlar tarafından keyfi ve ölçsüz olarak kullanılmasına karşı çıkan halk hareketleri sonucunda başlamıştır. (Karakoç, Genel Vergi, s. 67). Mutlak iktidarın halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi, vergilendirme yetkisi olmuştur. Batı Avrupa’da mutlakiyetçi dönemde kralın vergilendirme gücüne karşı ilk tepkiye 1215 yılında İngiltere’de rastlanmıştır. İmzalanan Büyük Özgürlük Fermanı (Magna Carta Libertatum) ile kralın vergilendirme yetkisi soylular ve din adamları lehine sınırlandırılmıştır. (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 15-16; Öncel/Kumrulu/Çağan, s. 7).

⁷⁶ Üzeltürk, s. 382.

Tüketim vergilerinin kaynağı bilinmemekle birlikte ilkel şekliyle bu vergilerin doğumu ilkçağlara kadar uzanmaktadır. Roma Hukuku'nda nakliyat ve satışlar üzerinden alınan ve "vectiliga" adı verilen bir çeşit tadavül vergisi bugünkü dolaylı vergilerin kaynağını teşkil etmektedir. Daha sonraları Sezar tarafından uygulanan "centieme" satılmak üzere getirilen mallar üzerinden alınan bir vergiydi⁷⁷.

Ortaçağda tüketim vergileri daha çok bir kısım tüketim maddeleri üzerine konulan özel tüketim vergileri şeklinde görülmüştür. Baş vergileri, hâsılât ve servet vergileri yanında alınan bu vergiler, malları satış işlemleri üzerinden vergilendirmekteydi. Ortaçağ boyunca vergiler genellikle tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden alınmıştı. Fransız ihtilâlinde dolaylı vergilerin adaletsiz vergiler olduğu görüşü ağırlık kazanınca bu vergiler kaldırılmış ancak sağladıkları hâsılattan kolay kolay vazgeçilemeyeceği anlaşılınca vergiler tekrar uygulamaya konulmuştur⁷⁸.

15'inci yüzyılın ortalarında Kilise ve Krallığın talebi üzerine kâğıt, kitap ve gazete üzerinden damga vergisi olarak alınan bilgi vergileri, özel tüketim vergilerinin bir türüdür. Bu vergilerin temel amacı, gelir elde etmek değildi. Kilisenin bu vergilerle gerçekleştirmek istediği temel amaç, güç ve bilgi tekeli oluşturmak ve bu tekelin yarattığı rantları koruyabilmek amacıyla, fikir üretmeyi ve eleştirileri önlemek, bilgi üretimi karşısında bir engel oluşturmak ve hatta bunları cezalandırmaktı⁷⁹.

İspanya'nın hâkimiyetini kırmak ve yerini almak isteyen Hollanda, 1566 yılında getirdiği düzenleme ile her şey üzerinden alınan % 10'luk bir özel tüketim vergisini uygulamaya koymuştur. 1630'da amacına ulaşan Hollanda'nın yarattığı bu durum, Hollanda ticaret hayatının adeta nefes alamaz hale gelmesine yol açmış, vergiler kurumsallaşmıştır⁸⁰.

Bu dönemde Avrupa'da özel tüketim vergilerine karşı en büyük tepki ise İngiltere'de görülmektedir. Dönemin başbakanı oranlar değişmediği halde şarap ve tütün üzerinden alınan gümrük vergisinin yerine yeni adı ile özel tüketim vergisini getirdiğinde halk ayaklanmıştı⁸¹. Bu nefret, göçmen-

⁷⁷ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 56.

⁷⁸ Edizdoğan, Özel Tüketim Vergileri, s. 56-57.

⁷⁹ Mutlu, s. 47-48.

⁸⁰ Üzeltürk, s. 382.

⁸¹ Üzeltürk, s. 382.

lerle beraber çok kısa sürede Amerika kıtasına da taşınmış, oradaki benzer uygulamalar da tepki çekmiştir. İngiltere’de 1763 yılında elma şarabı üzerine konulan özel tüketim vergisi, büyük tepkiler üzerine kaldırılınca yerine kolonilerde uygulanmak üzere damga vergisi getirilmişti. 1765 yılında uygulamaya konulan bu vergi ile birlikte 1767’de uygulamaya konulan ve Amerika’ya giren çaylar üzerinden alınan çay vergisi de ayaklanmaya yol açmış, bu konuda geri adım atılmaması nedeniyle ünlü Boston çay partisi gerçekleştirilmiş, bu tepkiler Amerikan Savaşı’nın başlamasına yol açmış ve Bağımsızlık Bildirisi hazırlanmıştır⁸².

İçki, sigara, çay, kahve gibi alışkanlık yaratan veya topluma zararlı maddeler üzerinden alınan ve “sin taxes (günah vergileri)”olarak adlandırılacak vergiler, bu adla ilk kez Amerika’da 1791 yılında sigara ve 1794 yılında viski üzerinde uygulanmıştır⁸³.

1812 İngiltere-Amerika savaşı, sonraki dönemlerde 1’inci ve 2’inci Dünya Savaşları ve Kore Savaşı dönemlerinde özel tüketim vergileri, savaş vergileri olarak anılmıştır. 1812 savaşında, savaşın finansmanını sağlamak amacıyla Amerika’da önce gümrük vergileri arttırılmış, fakat savaşın uluslararası ticaret üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle ülke içindeki taşımacılık, şeker rafinesi, içki dağıtımı gibi sektörlerde özel tüketim vergisi uygulamasına gidilmiştir. Yine 1’inci Dünya Savaşında çeşitli ülkelerde savaş giderlerini karşılamak amacıyla, tütün ve içki ile beraber telefon konuşmaları, mücevher satışı, sakız gibi konulardan vergiler alınmıştır. 2’nci Dünya savaşında ise özel tüketim vergilerinin kapsamı daha da genişletilmiş, taşıtlar, buzdolabı, mobilya gibi bazı dayanıklı tüketim malları, elektrik enerjisi gibi konular da vergi kapsamına alınmıştır. Savaş döneminde savaş vergileri olarak adlandırılan bu vergilerden bazılarının kapsamı savaşların sona ermesiyle daraltılmış, bazı vergiler ise yürürlükten kaldırılmıştır⁸⁴.

Günümüzde büyük bir ekonomik ve siyasi bütünleşme olma yolunda oldukça mesafe kaydeden Avrupa Birliği’nde⁸⁵ özel tüketim vergileri ile

⁸² Üzeltürk, s. 382-383.

⁸³ Mutlu, s. 47.

⁸⁴ Mutlu, s. 48.

⁸⁵ Uluslararası alanda vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının bir yolu, devletlerin uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılmalarıdır. Devletler ekonomik bütünleşmelere katıldıklarında bütünleşmenin amacı doğrultusunda vergilendirme yetkileri sınırlandırılır. Bu anlamda Avrupa Birliği, üye devletlerin vergilendirme yetkilerini çeşitli

ilgili ilk düzenlemeler, 1970’li yıllarda Avrupa Topluluğu’na üye olan ülkelerde yapılmıştır. Avrupa Birliği temel antlaşması olan ve 25.03.1957’de Roma’da yapılan Roma Antlaşması’nın 3’üncü maddesinde vergiler konusundaki genel amaç, ortak pazarın yaratılması ve rekabetin sağlanması amacıyla gümrük vergileri ve eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması olarak benimsenmiştir⁸⁶. Antlaşma’nın 93’üncü maddesi, iç pazarın gerçekleştirilebilmesi için katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerini içine alan dolaylı vergilerle ilgili düzenlemeler içermektedir. Bu kapsamda diğer ülkelerden gelen ürünler üzerine yerli ürünlere uygulanan oranlardan daha yüksek oranlar uygulanmayacağı ve bu uygulamanın ayırımcılık olduğu düzenlenmektedir.

Özel tüketim vergileri, uluslararası alanda ilk kez 1970’li yıllarda Avrupa Topluluğu’na üye olan ülkelerde belli kurallara bağlanmış, bu kurallar genelde direktifler şeklinde ortaya çıkarılmış ve malların serbest dolaşımını olumsuz etkilediği gerekçesiyle uyumlaştırma⁸⁷ kapsamına alınmıştır⁸⁸. Topluluk amaçları çerçevesinde özel tüketim vergilerinde vergi yapıları ve oranlarının uyumlaştırılması çalışmaları devam etmektedir. 1992 yılında gümrük kontrollerinin kaldırılmasıyla ülkelerde geçerli özel tüketim vergisi oranları ve verginin kapsamı, malların serbest dolaşımında olduğu kadar vergi gelirleri ve kaçakçılık konularında önemli problemlere yol açmıştır. Uyumlaştırma çalışmaları ile bu problemlerin bir bölümü aşılmıştır. Buna rağmen özel tüketim vergilerinde uyumlaştırma, vergiye konu olan malların fazla ve değişken olması, bu mallar hakkındaki görüşlerin farklı olması ve

yönlerden sınırlandırmaktadır. (Çağan, Vergilendirme Yetkisi, s. 10). Roma Antlaşması’nda özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması amacıyla getirilen hükümler ise bunun sonuçlarından bir tanesidir.

⁸⁶ Çağan, Hukuki Çerçeve, s. 2; Üzeltürk, s. 383.

⁸⁷ Vergi uyumlaştırması, genel olarak farklı ülkelerde uygulanan vergilerin hem konu hem de içerik bakımından birbirine yaklaştırılması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle uyumlaştırma, temel bir amaç doğrultusunda vergi sistemlerinin birbirlerine yaklaştırılmasıdır. Bu yaklaştırma, vergi konusunu, vergi matrahını, istisna ve muafiyetlerle birlikte vergi oranlarını da kapsamaktadır. Uyumlaştırma, eşitleme anlamına gelmemektedir. (Öncel, s. 714 vd., Uludağ, s. 94-95; Ülgen, s. 105.

⁸⁸ Katma değer vergisi gibi rekabet şartlarını doğrudan etkilemesi, katma değer vergisinin uyumlaştırılmasının tamamlanması açısından gerekli olması gibi nedenlerle özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. (Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 229-230).

yüksek gelir sağlamaları nedeniyle vergi oranlarının ülkeden ülkeye değişmesi gibi nedenlerle zordur ve henüz istenilen seviyeye ulaşamamıştır⁸⁹.

Özel tüketim vergileri alanındaki ilk önerilerden biri, tütün hakkında alınacak önlemler programının bir parçası olarak işlenmiş tütün üzerindeki verginin uyumlaştırılması konusunda 04.07.1967 tarihinde Konsey'e sunulmuştur. 19.12.1972 tarihinde öneri direktif olarak kabul edilmiş, işlenmiş tütün tüketimi üzerinden katma değer vergisi dışında alınan vergilerle ilgili genel ilkeler belirlenmiştir. 18.12.1978 tarihinde çıkarılan 2'nci direktif ile işlenmiş tütün kavramından ne anlaşılacağı açıklanmıştır⁹⁰.

25.02.1992 tarihinde 92/12 sayılı Konsey Direktifi (yatay direktif) ile oluşturulan sistem, özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda genel düzenlemeler getirmiş ve üç ana kategoriden oluşmuştur. Birinci kategoride, alkol ve alkollü içecekler (bira, şarap ve ispirto); ikinci kategoride, işlenmiş tütün ürünleri (sigara, puro, sarma tütünü ve pipo tütünü); üçüncü kategoride ise madeni yağlar bulunmaktadır. Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin, bu üç kategorinin dışında kalan ürünler ve konular üzerinden de özel tüketim vergisi alabilmesi mümkün olmakla birlikte; vergi martaının saptanması, vergiyi doğuran olay, istisnalar, vergi tarh ve tahsili gibi konularda yapılacak düzenlemelerin, Birliğin özel tüketim vergisi ile ilgili olarak benimsediği vergi yapısına uyumlu olması ve bu vergilerin üye ülkeler arasındaki ticarete yeni sınır formaliteleri getirmemesi gerekmektedir⁹¹.

Avrupa Birliği bünyesinde, özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda genel düzenlemeler içeren 92/12 sayılı Avrupa Konseyi Direktifi yanında bu direktifte değişiklik yapan üç, ürünlerin yapılarıyla ilgili üç, oranlarla ilgili dört temel direktif ile bu direktiflerde değişiklik yapan çok sayıda direktif ve düzenlemeler bulunmaktadır⁹². 92/12 sayılı Direktifle özel tüketim vergisine konu olan petrol ve petrol ürünlerinin kapsamı 2003/96 sayılı Direktifle enerji ürünlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiş, 2008/118 sayılı Direktifle verginin konusunu oluşturan mallar yeniden düzenlenmiştir. 2008/118 sayılı Direktifte en son düzenlenen şekline göre, Avrupa

⁸⁹ Üzeltürk, s. 384.

⁹⁰ Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 230; Kılıç/Ölçek, s. 277.

⁹¹ Mutlu, s. 49-50.

⁹² Bu direktiflerle ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Üzeltürk, s. 385-386, dn. 554.

Birliği'nde özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallar, enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içkiler ile işlenmiş tütündür.

Avrupa Birliği'nde uygulanan özel tüketim vergisi oranlarını belirleyen direktiflere üye ülkeler uymak zorundadırlar. Bu direktiflerle asgari özel tüketim vergisi tutar ve oranları belirlenmiş olup, üst sınırların belirlenmesi üye ülkelere bırakılmıştır. Özel tüketim vergileri, vergiye konu olan malların tanımları, ölçü birimleri ve istisnaları yönünden uyumlu olmalıdır. Ayrıca vergiye tâbi olan mallar, üye ülkede serbestçe dolaşıma konu olmalıdır⁹³.

Özel tüketim vergisinde uyum sağlanması büyük önem taşımakta olup, özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasının katma değer vergisinin uyumlaştırılmasından daha önemli olduğu bile söylenebilir. Çünkü alkol ve özellikle akaryakıt gibi özel tüketim vergisi kapsamındaki malların çoğu aynı zamanda sanayide hammadde olarak kullanılmaktadır. Sanayide kullanılan bu malların üzerine konulan vergi oranlarının farklılığı, fiyatların farklı oluşmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan özel tüketim vergisi, katma değer vergisi matrahına dâhil edildiği için özel tüketim vergisi oranındaki farklılık fiyatlara yansımakta ve bu durum da rekabet eşitliğini bozmaktadır⁹⁴.

C. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

Türkiye'de özel tüketim vergileri, Osmanlı Devleti döneminde azınlıklardan alınmaya başlanan "sıra resmi" ile devlet bütçesinde yer almaya başlamıştır. 16'ncı yüzyılın sonlarında "zecriye" ismini alan sıra resmi, sonraki dönemlerde "reftiye" ve "idhaliye" olarak da anılmıştır. 1859 tarihli kararname ile birleştirilen bu vergiler, "rüsüm-u müçtemia" ve "müskirat resmi" adını almıştır. Alkollü içki satanların ödedikleri bir ruhsat harcı olan "resm-i beyiye" de bu vergilere eklenebilir. Alkollü içkilerden alınan vergiler, o yıllarda Batı'dan alınan vergilerin en düşüğü olmaları ve bu nedenle ithal içkilerin yurt içi pazarı işgal etmesi gerekçeleriyle eleştirilmiştir. 1863'te tütün mamulleri satışından alınmaya başlanan "tönbeği beyiyesi" diğer bir tüketim vergisi olarak sayılabilir⁹⁵. Osmanlı Devleti dönemindeki bu vergiler, cumhuriyetin kuruluşundan sonra "tekel safi hâsılatı" şeklinde

⁹³ Batirel, s. 6; Mutlu, s. 50.

⁹⁴ Mutlu, s. 50. Ayrıca bkz. Bilici, Türkiye-AB İlişkileri, s. 230.

⁹⁵ Batirel, s. 6.

bir tekele dönüşmüştür. Bu tekelden elde edilen hâsılat, 1940 yılına kadar vergi gelirlerinin yaklaşık % 20'sini oluşturmuştur⁹⁶.

Cumhuriyet döneminden önce 1'inci Dünya Savaşına gelinceye kadar ve savaş döneminde Türkiye'de alkollü içkiler, kibrit, sigara kâğıdı vb. maddeler üzerinden hususi istihlâk vergileri alınmaktaydı. 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile devlet bütçesinde meydana gelen boşluğun doldurulması için 1926 yılında umumi istihlâk vergisi uygulamaya konulmuştur⁹⁷. Bu vergi, istisnaları olmakla birlikte bütün satışların ve işlemlerin çeşitli kademelerine yayılmış bir tüketim vergisi niteliğindedir. Elektrik ve havagazı üretimi üzerine konulan "istihsal resmi" özel tüketim vergisi niteliğindedir⁹⁸. Aynı yıl yürürlüğe konulan ve umumi istihlâk vergisini tamamlama amacı taşıyan "eğlence ve hususi istihlâk vergisi" mal ve hizmetlerin lokanta, bar, büfe, birahane, sinema, tiyatro gibi eğlence yerlerinde tüketilmesini vergilendirmektedir. Bilet, fatura ve makbuzlarda yazılı bedeller üzerinden % 10-30 arasında farklı oranlarda ve pul yapıştirılarak alınan bu vergi de özel tüketim vergisi niteliğindedir⁹⁹.

Yukarıdaki vergilerle aynı dönemde alınan "nakliyat vergisi" de bir özel tüketim vergisidir. 1941 yılından sonra bu vergilere PTT'den alınan "müdafaa vergisi", 1944 sonrası "banka ve sigorta muameleleri", "şeker ek istihlâk vergisi", tek el ürünlerinden ve 1947 yılında kaldırılan kibritten alınan "müdafaa vergileri" de eklenmiştir. 1949 yılında benzinden alınmaya başlanan "yol vergisi" de özel tüketim vergisi özelliği taşımaktaydı. Benzinden alınan yol vergisi 1952 yılında yerini akaryakıttan alınan "yol vergisi" ne bırakmıştır. Bu vergi, 1956'dan sonra kaldırılmış, PTT'den alınan müdafaa vergisi yerine "PTT hizmetleri vergisi" getirilmiştir¹⁰⁰.

1957 Gider Vergileri Reformu öncesi uygulanan özel tüketim vergileri, başlıca iki grup altında toplanmaktaydı. Bunlar; şeker, glikoz, akaryakıt, elektrik, havagazı, kibrit, kahve, bira, şarap gibi mallar üzerinden alınan vergilerle taşıma hizmetleri üzerinden alınan vergilerdi. Bu vergiler ile ilgili kanunlar, şeker hariç, 01.03.1957 tarihinde kabul edilen Gider Vergileri

⁹⁶ **Batirel**, s. 6.

⁹⁷ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 95; **Kıldış**, s. 83-84; **Kaya/Bozkır**, s. 9.

⁹⁸ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 95.

⁹⁹ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 95; **Kıldış**, s. 84; **Kaya/Bozkır**, s. 9.

¹⁰⁰ **Batirel**, s. 6-7.

Kanunu ile tamamen kaldırılmış, tekel konusu olan patlayıcı maddeler ile beraber gider vergileri kapsamına alınmıştır¹⁰¹.

1960-1980 yılları arasındaki dönem incelendiğinde¹⁰² bu vergilere 1963'te "dış seyahat harcamaları vergisi", 1971'de "taşıt alım", "işletme vergisi" ve 1972'de "Spor Toto vergisi" eklenmiştir. Ancak 1970'den itibaren tekel safi hâsılatının, "tekel maddelerinden alınan istihlal vergisi" ne dönüştürülüp, özel tüketim vergi paketinden çıkarak gider vergileri sistemine girmesi sonucu özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı düşmüştür. Konulan yeni vergilere rağmen bu oran, 1980'de % 6.3'e inmiştir¹⁰³.

1980-2002 döneminde¹⁰⁴, katma değer vergisinin yürürlüğe girmesiyle dış seyahat harcamaları vergisi, işletme vergisi, şeker istihlak, nakliyat, PTT hizmetleri ve Spor Toto vergileri yürürlükten kaldırılırken, Taşıt Alım ve Banka ve Sigorta Muameleleri vergisi kaldırılmamıştır. Ayrıca bu dönemde "akaryakıt tüketim vergisi"¹⁰⁵, "ek vergi", çeşitli fonlar ve adı fon olmasa da 3418 Sayılı Kanun ile alınan "eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi" uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergilere ek olarak 1999 depremi sonrası "özel iletişim vergisi"¹⁰⁶ ve "özel işlem vergisi" yürürlüğe girmiştir. Fonlar değerlendirme dışı tutulursa bu özel tüketim vergilerinin 2002 yılında vergi gelirleri içindeki payı % 26.5'e ulaşmıştır. Bunun sebebi ise, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren toplam vergi gelirleri içindeki payı hızla yükselen akaryakıt tüketim vergisiydi¹⁰⁷.

Nihayet, 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile 16 adet vergi, fon, harç gibi malî yükümlülükler yürürlükten kaldırılmış ve özel tüketim vergisine tâbi mallar Kanun'a ekli dört adet listede toplanmıştır.

¹⁰¹ **Edizdoğan**, Özel Tüketim Vergileri, s. 96.

¹⁰² **Öner**, s. 563 vd.

¹⁰³ **Batirel**, s. 7.

¹⁰⁴ **Öner**, s. 596 vd.

¹⁰⁵ **Kaneti**, s. 397 vd.

¹⁰⁶ 1999 Marmara Depreminin yarattığı ekonomik sıkıntıların aşılması amacıyla geçici olarak getirilen özel iletişim vergisinin uygulanma süresi birkaç kez uzatılmış ve en son olarak 25.12.2003 tarihinde kabul edilen 5035 Sayılı Kanun ile Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesinde düzenlenerek kalıcı hale getirilmiştir.

¹⁰⁷ **Batirel**, s. 7.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Devletlerin üstlendiği kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak bakımından kaçınılmaz bir kamu geliri olan vergi, ekonomik ve sosyal yaşamın gösterdiği hızlı değişim karşısında her geçen gün daha farklı bir boyut kazanmaktadır. Önceleri devlete kaynak sağlamak gibi klâsik malî işlevi üstlenen vergi, günümüzde malî amaç dışında çok farklı amaçlarla kullanılan bir kamu geliri haline gelmiştir. Vergiyle amaçlanan hedeflerin gerçekleştirilmesi ise, vergi konularının genişlemesine ve çeşitlenmesine yol açmıştır. Gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler içinde tüketim vergileri de devlete gelir sağlama, ekonomik ve sosyal yaşamı yönlendirme gibi amaçlarla vergi sistemleri içinde ağırlığını hissettirmeye başlamıştır.

Genel tüketim vergilerinden farklı olarak özel tüketim vergileri, ekonomik süreç içinde özel olarak belirlenen mal ve hizmetler üzerinden alınan ve dolayısıyla harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer alan dolaylı bir vergidir. Kapsamına aldığı mal ve hizmetlerin sınırlı oluşu, özel tüketim vergilerini genel tüketim vergisi olan katma değer vergisinden ayıran en önemli farklılık olarak gösterilebilir.

Özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallar ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, daha çok sigara, kahve, alkollü içkiler gibi alışkanlık verici mallar, sürümü yüksek olan benzin, çimento gibi bazı ilk mallar ile lüks mallar verginin konusu olarak seçilmektedir. Bir ülkede hangi malların özel tüketim vergisine tâbi tutulacağı, o ülkenin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilgili olup, gelişmemiş veya gelişmekte olan ülkelerde daha çok talep esnekliği düşük olan zorunlu tüketim malları üzerinden alınan özel tüketim vergileri, gelişmiş ülkelerde ise talep esnekliği fazla olan lüks mallar üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Avrupa Birliği direktiflerinde, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallar, tütün mamulleri, petrol ve enerji ürünleri ve alkollü içkilerdir. Üye ülkeler, bunların dışında kalan mallar üzerinden de özel tüketim vergisi alma hakkına sahip olmakla birlikte, yapılacak düzenlemelerin Avrupa Birliği'nin özel tüketim vergisi ile ilgili olarak benimsediği ortak ilkelere uygun olması zorunludur. Aday ülkelerin ise, özel tüketim vergilerini Avrupa Birliği özel tüketim vergisine ilişkin kurullarla uyumlu hale getirmesi gerekmektedir. Bu açıdan Avrupa Birliği'ne aday olan ve üyelik müzakerelerini sürdüren Türkiye'de özel tüketim vergisine tâbi tutulan mal

ve ürün yelpazesi Avrupa Birliği'nden oldukça geniştir. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu incelendiğinde, ekli dört adet listede sayılan 274 çeşit mal üzerinden özel tüketim vergisi alındığı, Avrupa'da özel tüketim vergisine konu olmayan taşıt araçları ile dayanıklı tüketim mallarının vergiye tâbi tutulduğu, buna karşılık Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergisine konu olan kömür, elektrik ve doğalgazın ise özel tüketim vergisinin kapsamına alınmadığı görülmektedir. Kapsamına almış olduğu malların bu kadar fazla olması nedeniyle özel tüketim vergisi Türkiye'de katma değer vergisinden sonra ikinci bir genel tüketim vergisi haline gelmiştir. Üye veya aday ülkelerin verginin konusu olarak seçilen mallar dışındaki diğer mal ve hizmetlerden özel tüketim vergisi alması hukuken mümkün olmakla birlikte, özel tüketim vergisine bir genel tüketim vergisi görünümü veren uygulamaların Avrupa Birliği mevzuatı ile uyuşmadığı açıktır. Bu nedenle özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması bakımından Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uyumlaştırma kriterleri açısından yeniden ele alınması gerekmektedir.

Özel tüketim vergilerine gelir sağlama amacı dışında birçok nedenle başvurulabilmektedir. Gelir seviyesi yüksek kesimin satın alacağı varsayılan lüks mallar üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesine hizmet edebilmektedir. Bunların yanında toplum için zararlı olduğu varsayılan malların tüketiminin kısıtlanması, vergi idaresine denetleme kolaylığı sağlanması, çevre kirliliğinin önlenmesi gibi nedenlerle de özel tüketim vergilerine başvurulmaktadır. Gerçekleştirilmek istenen amaçlar bakımından yönlendirici vergilendirmenin bir aracı olan özel tüketim vergileri, devletlerin/hükümetlerin benimsedikleri ekonomik, sosyal, siyasal politikalara bağlı olarak farklı şekillerde vergi sistemlerinde yer bulabilmektedir.

Türk özel tüketim vergisi açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, bu verginin daha çok hazineye gelir sağlama amacının ön plâna çıktığı, diğer amaçların gerçekleştirilmesine yönelik uygulamalar sistem içinde mevcut olsa da bunların gelir sağlama amacının çok gerisinde kaldığı söylenebilir. Nitekim bütçe tahminleri ile gerçekleşen bütçelerin sonuçlarına göre, bugün için en yüksek hâsılat sağlayan vergi, özel tüketim vergisidir. Özel tüketim vergisine gelir sağlamak bakımından bu derecede önemli bir rol biçilmiş olması, verginin konusu olarak seçilen malların kapsamının çok genişlemesi ve vergi oranlarının çok yüksek tutulması gibi olumsuzlukları da

beraberinde getirmiştir. Verginin kapsamının bu derece geniş tutulması ve vergi oranlarının bu denli yüksek olması, kamuya gelir sağlama amacı ile kişilerin özgür karar alabilme hakları arasında bulunması gereken “ölçü” nün aşıldığını göstermektedir. Dolayısıyla temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında Anayasa’nın aradığı “ölçülülüğün” aşıldığı ve hatta gelinen son durumun “ölçüsüzlük” oluşturduğu ortadadır. Bu nedenlerle Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli bütün listelerde (özellikle I, II ve III sayılı listeler) yer alan mallara yönelik yeni bir inceleme yapılması ve vergi konuları ile vergi oranlarının ölçülülük ilkesi çerçevesinde yeniden belirlenmesi uygun olacaktır.

Kaynakça

- Akdoğan**, Abdurrahman; Kamu Maliyesi, 13.Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2009.
- Aksoy**, Şerafettin; Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.
- Altunay**, Ezel; “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye’nin Uyum Sürecinin Değerlendirilmesi”, (Bütçe Dünyası Dergisi, S. 34, 2010/2), s. 93-110.
- Aydın**, Fazıl; “Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması”, (Vergi Sorunları, S. 163, Nisan 2002), s. 29-44.
- Batirel**, Ömer Faruk; “Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası üzerine Bazı Düşünceler”, (Vergi Dünyası, S. 253, Eylül 2002), s. 4-8.
- Birk**, Dieter; Steuerrecht, 10. Auflage, (C.F. Müller Verlag), Heidelberg 2007.
- Bilici**, Nurettin; Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme), 3. Baskı, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2007, (Türkiye-AB İlişkileri).
- Bilici**, Nurettin; Vergi Hukuku, 25. Bası, (Seçkin Yayınevi), Ankara 2010, (Vergi Hukuku).
- Bulutoğlu**, Kenan; Kamu Ekonomisine Giriş, 3. Basım, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1981.
- Bulutoğlu**, Kenan; Kamu Ekonomisine Giriş, (Yapı Kredi Yayınları), İstanbul 2003.
- Çağan**, Nami; Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi, (Avrupa Topluluğu Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını), Ankara 1988, (Hukuki Çerçeve).
- Çağan**, Nami; Vergilendirme Yetkisi, (Kazancı Yayınları), İstanbul 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

- Davies, F.R./Williams, David W./Morse, Geoffrey K./Salter, David;** Principles of Tax Law, (Sweet&Maxwell), 3rd Edition, London 1996.
- Değer, Nuri;** “Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisinin Karşılaştırılması”, (Yaklaşım, S.115, Temmuz 2002), s. 56-59.
- Doğan, Uğur;** “Özel Tüketim Vergisi” (Vergi Sorunları S. 174, Mart 2003), s. 19-32.
- Edizdoğan, Nihat;** Kamu Maliyesi, 9.Baskı, (Ekin Kitabevi), Bursa 2007, (Kamu Maliyesi).
- Edizdoğan, Nihat;** Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri, Bursa 1981, (Özel Tüketim Vergileri).
- Erdem, Metin/Şenyüz, Doğan/Tathoğlu, İsmail;** Kamu Maliyesi, 4.Basım, (Ekin Kitabevi), Bursa 2006.
- Erginay, Akif,** Kamu Maliyesi, 13. Baskı, (Savaş Yayınları), Ankara 1990.
- Erkan, Mehmet;** “Özel Tüketim Vergisi ile İlgili Düzenlemelerin Avrupa Birliği Muktesebatı Açısından Değerlendirilmesi”, http://www.erkymm.com/yararli_makaleler/15.pdf (Erişim. 07.08.2011).
- Göker, Cenker;** Yönlendirici Vergilendirme, (Turhan Kitabevi), Ankara 2011.
- Güçlü, Emre Betül;** “Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uygulamasındaki Son Değişiklikler”, (Vergi Sorunları, S.254, Kasım 2009), s. 106-116.
- Kaneti, Selim,** Vergi Hukuku, 2. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Karakoç, Yusuf;** Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, (Yetkin Yayınları), Ankara 2011, (Genel Vergi).
- Karakoç, Yusuf;** Sosyal Maliye, (DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları), İzmir 1995, (Sosyal Maliye).
- Kaya, N. Yalçın/Bozkır, Müjdat;** Özel Tüketim Vergisi ve Gelişim Süreci, Vergi Sorunları Dergisi, S.166 Temmuz 2002 Özel Eki.
- Kıldış, Yusuf;** “Türkiye’de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi”, (Mükellefin Dergisi, S. 120, Aralık 2002), s. 83-94.

- Kılıç, Y. Handan/Ölçek, Metin;** “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye’nin Birlik Mevzuatına Uyumu”, (Vergi Sorunları, S. 150, Mart 2001), s. 265-295.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği;** Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi, İstanbul 2002.
- Mercan, Eray/Dündar, Mustafa;** Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi Açıklamalı-Yorumlu-Örnekli, (Yaklaşım Yayınları), Ankara 2003.
- Musgrave, Richard A./Musgrave, Peggy B.;** Public Finance in Theory and Practice, International Student Edition, 2nd Edition, (Mc Graw-Hill Kogakusha Ltd), Tokyo 1976.
- Mutlu, Ayşegül;** “Özel Tüketim Vergisi”, (Yaklaşım, S.115, Temmuz 2002), s. 46-52.
- Nadaroğlu, Halil;** Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, (Beta Yayınları), İstanbul 2000.
- Oktar, Kemal;** “Neden ÖTV”, (Vergi Dünyası, S.249, Mayıs 2002), s. 114-119.
- Oktar, S. Ateş;** Vergi Hukuku, 6. Baskı, (Türkmen Kitabevi), İstanbul 2011.
- Orhaner, Emine;** Kamu Maliyesi, 3.Baskı, (Gazi Kitabevi), Ankara 2000.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami;** Vergi Hukuku, 16. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 2008.
- Öncel, Mualla;** “Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması”, (Akif ERGİNAY’a Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını 460), Ankara 1981, s. 713-741.
- Öner, Erdoğan;** Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, 2. Baskı, (Maliye Bakanlığı APK Yayını, No: 2005/369), Ankara 2005.
- Öztüfekçi, M. Ali;** “Özel Tüketim Vergisi Niteliğindeki Vergi, Harç, Fon ve Payların Tek Yasal Düzenlemede Konumlandırılması”, (Vergi Sorunları, S. 166, Temmuz 2002), s. 7-18.
- Pehlivan, Osman;** Kamu Maliyesi, Trabzon 2008.

- Saban**, Nihal; Vergi Hukuku, 5. Baskı, (Beta Basım Yayım Dağıtım), İstanbul 2009.
- Şenyüz**, Doğan; Türk Vergi Sistemi, 11. Baskı, (Yaklaşım Yayıncılık), Ankara 2005.
- Tipke**, Klaus/**Lang**, Joachim; Steuerrecht, 19. Auflage, (Dr. Otto Schmidt Verlag), Köln 2008.
- Tuncer**, Selahattin; “ÖTV: Özel Tüketim Vergisi”, (Mükellefin Dergisi, S. 117, Eylül 2002), s. 199-213.
- Turhan**, Salih; Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1998.
- Türk**, İsmail; Kamu Maliyesi, 3.Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara 1999.
- Uluatam**, Özhan; Kamu Maliyesi, 9. Baskı, (İmaj Yayınevi), Ankara 2005.
- Uludağ**, Ramazan; Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, (Maliye Bakanlığı APK Yayını No:1988/302), Ankara 1988.
- Ülgen**, Soner; “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, (Vergi Dünyası, S. 237, Mayıs 2001), s. 104-107.
- Üzeltürk**, Hakan; “Özel Tüketim Vergileri, Bitmeyen Tepki”, 17. Maliye Sempozyumu-Avrupa Birliği’ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu, (TÜRMOB Yayınları), s. 383-440.