

AVRUPA BİRLİĞİ'NDE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI VE TÜRKİYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet Cahit GÜRAN*

Öz

Bu çalışmanın amacı, Avrupa Birliği'nde vergilerin uyumlaştırılması çalışmalarındaki temel ilkeleri, özel tüketim vergileri konusundaki düzenlemeleri ve uyum çalışmalarını genel olarak incelemektir. Ayrıca, Türkiye'nin özel tüketim vergisi konusundaki uygulamaları, Avrupa Birliği'nin vergi uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde değerlendirilecektir. Bu çalışmada Türkiye'nin özel tüketim vergisi uygulamasının Avrupa Birliği uygulamaları ile matrah, konu ve oran açısından bazı farklılıklara sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca Türkiye'nin uygulamasında, vergileme stratejisinde rekabet gücü açısından zaafı olduğu ve vergi düzenlemelerinin iktisadi ve sosyal yönünün dikkate alınmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Vergi uyumlaştırması, özel tüketim vergisi, Türkiye, Avrupa Birliği.

Abstract

The Harmonization of Excise Tax in European Union and The Evaluation of Turkish Perspective

The aim of this paper is to examine the main principles of harmonization, regulations and the harmonization experiences about excise taxes. Moreover, the Turkish excise tax (ÖTV) practices with respect to tax harmonization experiences of European Union are evaluated. In this paper, when the Turkish practices of excise tax are compared with the European Union practices, some differences are observed with respect to the subject, assessment and rates. Also, it is concluded that there are some weaknesses in the taxation strategy in the Turkish excise tax practice in terms of competition power and economic and social aspects.

Keywords: Tax harmonization, excise tax, Turkey, European Union.

* Öğr. Gör. Dr., Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 06800, Beytepe-ANKARA
guran@hacettepe.edu.tr.

GİRİŞ

Bölgesel güçlerin ve ülkeler arası entegrasyonun öneminin gittikçe arttığı dünya arenasında, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne (AB) tam üye olma hedefini izleyerek sürece dahil olmaya çalıştığı artık çok daha açık şekilde ortadadır. AB içinde bütünleşmenin sorunsuz ve sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi, bütünleşmeye giden tarafların her alanda farklılıkları önemsiz hale getirmesi sayesinde mümkün olacaktır. Hiç şüphesiz bu farklar, özellikle ekonomik, siyasi ve mali konularla ilgili olarak çok daha önemli hale gelmektedir. Ülkeler arasında önemli mali farklılaşmalara yol açan konulardan bir tanesi, vergileme yetkisinin kullanılmasındaki farklılıklara ilişkindir. Bu nedenle vergileme alanındaki uyum çalışmaları, ülkelerin birbirleri ve dünyanın geri kalanı ile ilişkilerinde haksız rekabet yaratılmaması ve kaynakların tahsisi üzerinde olumsuz etkilerin olmaması açısından büyük öneme sahiptir.

Dolaylı (indirect) ve dolaysız vergiler (direct taxes) düşünüldüğünde, özellikle dolaylı vergilerin malların nispi fiyatlarını etkileyerek rekabet ve kaynakların etkin tahsisi açısından etkiler yaratması ihtimali daha yüksektir. AB içinde oluşturulmaya çalışılan vergi yapısı, iki tip dolaylı vergiye dayanmaktadır. Bunlar mal ve hizmetlerin nihai tüketiciye ulaşana kadar her aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesini amaçlayan, genel nitelikteki Katma Değer Vergisi/KDV (Value Added Tax/VAT) ve spesifik bazı malları vergilendirmeyi amaçlayan, özel nitelikli Özel Tüketim Vergisi/ÖTV (Excise Tax/ET) dir.

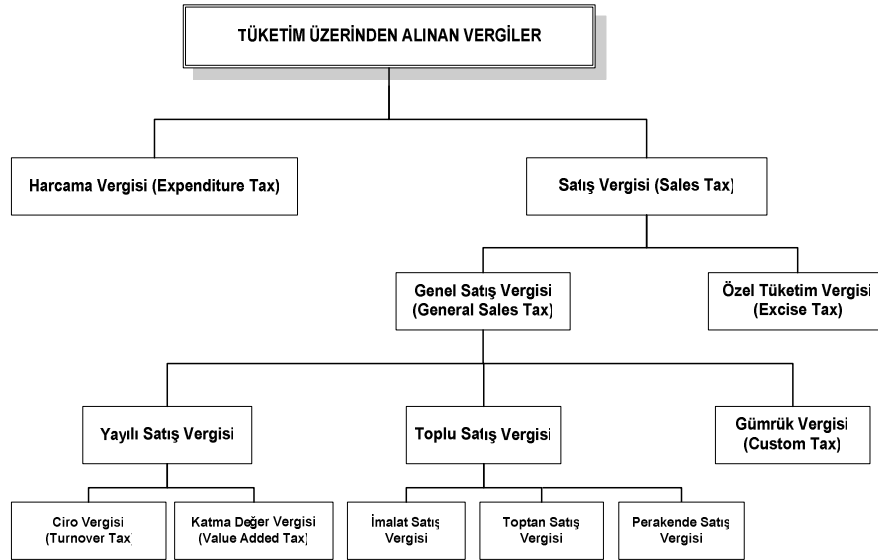
Bu çalışmanın konusunu; AB'nde vergilerin uyumlaştırılması çerçevesinde ÖTV alanında yapılan çalışmalar ve Türkiye'nin ÖTV uygulamaları alanındaki düzenlemeler oluşturulmaktadır. Bu çerçevede ilk olarak teorik açıdan tüketim vergileri ve özel tüketim vergilerinin yeri kısaca ele alınacak, AB ve Türkiye'nin vergi gelirleri içinde özel tüketim vergisi gelirlerinin yeri ve önemi ortaya konulacaktır. Ardından AB içinde genel olarak vergilemeye yön veren ilkeler ve ÖTV açısından uyumlaştırma çalışmaları çerçevesinde gelinen nokta ele alınacaktır. Son olarak, Türkiye'nin ÖTV alanındaki düzenlemeleri AB ile karşılaştırılmalı olarak ele alınacak ve uyum açısından değerlendirilecektir.

I. TÜKETİM ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmeye çalışıldığı bir vergi sisteminde bireylerin ödeme gücünün göstergesi olarak gelir, servet ve tüketim vergi konusu oluşturabilmektedir. Bu üç vergi kaynağı her ne kadar ödeme

gücünün göstergesi olarak alınabilse de, vergilendirilmeleri sonucunda ortaya çıkacak iktisadi etkiler farklılaşacaktır. Gelir ve servet vergileri gelir dağılımı bozukluklarını düzeltmek için etkili şekilde kullanılabildiği için tercih edilirken, topluma gelir yaratarak katkı sağlayan ya da tasarruf ederek sermaye birikimine yardım edenlerin cezalandırılması anlamına geldiği için etkinlik sonuçları ve ahlaki açıdan eleştirilmektedir. Diğer taraftan tüketim vergileri, toplumun üretmiş olduğu ekonomik değerleri tüketerek, yok edenlerin vergilendirilmesi anlamına geldiği için; hem etkin hem de ahlaki bulunurken, gelir dağılımı sonuçları açısından eleştiriyeye tâbi tutulmaktadır (Stiglitz, 2000: 470). Çünkü, tüketim vergileri, bireylerin subjektif niteliklerini dikkate almayan ve bu nedenle vergilemede azalan oranlı bir yapının doğmasına yol açan vergilerdir (Marlow, 1995: 561)

Gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması, yani harcanması dolayısıyla alınan vergilere, tüketim üzerinden alınan vergiler denir. Harcama vergisi ve satış vergisi olarak iki ana kategoriye ayrabileceğimiz tüketim üzerinden alınan vergileri, aşağdaki gibi tasnif edebiliriz.



Şekil-1: Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler

Not: Stiglitz 2000; Marlow 1995; Turhan 1987; Bulutoğlu 1981'den yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Farklı özelliklere sahip yukardaki tüketim vergilerinin birbirlerinden ayrılan yanlarını da aşağıdaki Tablo 1 yardımıyla ortaya koymak mümkündür. Böylece söz konusu bu vergilerin farklılıkları daha iyi anlaşılabilir olacaktır (Stiglitz, 2000; Marlow, 1995; Turhan, 1987; Bulutoğlu, 1981).

ÖTV, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların yerine getirilebilmesi açısından oldukça uygun bir vergi tipidir. Piyasaların çalışması sonucunda ortaya çıkan dışsallıklar ya da kaynakların etkin kullanılmaması sonucunu yaratan diğer piyasa başarısızlıklarıyla ilgili olarak ÖTV, bir düzeltici vergi (corrective tax) olarak işlev görmektedir (Marlow, 1995: 92-93; Stiglitz, 2000: 463, 562). Ayrıca özellikle devletin mali amaçlarını gerçekleştirmesi söz konusu olduğunda ÖTV; akaryakıt, elektrik, temel gıda maddeleri, alkollü içecekler ve tütün mamulleri gibi talep esnekliği düşük olan mallar üzerine konulmaktadır. Böylece ÖTV bir Ramsey vergisi (Ramsey tax) olarak görülebilir ve bu nedenle de daha düşük etkinlik kaybına yol açtığı savunulabilir (Stiglitz, 2000: 565).

Tablo-1: Çeşitli Özellikleri Açısından Tüketim Üzerinden Alınan Vergiler

Tüketim Vergisi Türü	Verginin Konusu	Verginin Matrahı	Vergileme Aşaması	İktisadi Mükellefi
Harcama Vergisi	Tüketim harcamaları	Gelirden tasarruflar düşüldükten sonra kalan kısım (C=Y-S)	Dönem sonu	Tüketici
ÖTV	Spesifik mal ve hizmetlerin tüketimi	Spesifik mal ve hizmetlerin tüketim-satış bedeli	Tüketim aşaması	Tüketici
KDV	Mal ve hizmetlerin tüketim ve satışı	Genel olarak malların üretim aşamalarındaki katma değer	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
Ciro Vergisi	Mal ve hizmetlerin tüketim ve satışı	Genel olarak malların üretim aşamalarındaki katma değer	Tüketime kadar her aşama	Tüketici
İmalat Satış V.	Mal ve hizmetlerin imalat aşamasında satışı	Genel olarak malların imalat aşamasındaki satış değeri	İmalat aşaması	Tüketici
Toptan Satış V.	Mal ve hizmetlerin toptan aşamasında satışı	Genel olarak malların toptan aşamasındaki satış değeri	Toptan aşaması	Tüketici
Perakende Satış V.	Mal ve hizmetlerin perakende aşamasında satışı	Genel olarak malların perakende aşamasındaki satış değeri	Perakende aşaması	Tüketici
Gümrük Vergisi	Mal ve hizmet ithalatı	İthal malın değeri ya da miktarı	İthal malın yurt içine girişi	Tüketici

Not: Stiglitz (2000); Marlow (1995); Turhan (1987); Bulutoğlu (1981)'den yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Bunun dışında ÖTV gelir dağılımı çarpıklıkları, bölgesel gelişme farklılıkları ve çevresel sorunlar gibi toplumsal ve kalkınma temelli sorunların aşılması açısından da önemli fonksiyonlar yüklenebilir (Stiglitz, 2000: 562-563). Bu çerçevede özellikle azgelişmiş bölgelerin üretim ve/veya tüketim özellikleri açısından önemli özellik taşıyan ürünlere sağlanan vergisel avantajlar sayesinde ya da gelişmiş bölgelerin üretim ve/veya tüketim özellikleri açısından özelliği olan ürünlere yüksek ÖTV uygulayarak, hem gelişme farkları hem de gelir dağılımı sonuçlarını düzeltmek mümkün olabilmektedir. Ayrıca yüksek gelirli ve düşük gelirli grupların tüketim kalıbı içinde yer alan özel mallara uygulanacak ÖTV ile gelir dağılımının düzeltilebilmesi söz konusu olabilmektedir.

II. ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ AÇISINDAN ÖNEMİ

ÖTV'nin gelir dağılımı, etkinlik, bölgesel gelişme farkları ve çevresel hedeflerin elde edilmesi açısından çok uygun bir vergisel araç olması yanında, devletlerin önemli bir kamu finansman kaynağı olması açısından da önemi büyüktür. Aşağıdaki tablolarda çeşitli ülkelerdeki vergilerin GSMH içindeki büyüklükleri ve ÖTV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki yeri ortaya konulmaktadır.

Tablo 2'den görüleceği gibi Türkiye'deki toplam vergi yükünün AB ortalamasına kıyasla düşük olduğu söylenebilir. Hatta bu oran ülkenin ekonomik olarak çöküntü yaşadığı bir yılı temsil ettiği için, önceki yıllara oranla daha yüksek olduğu da söylenebilir. Örneğin 1997 yılı için sosyal güvenlik prim ödemeleri dahil bu oran %27.9 dur. Ayrıca Türkiye'de dolaylı vergilere doğru bir yoğunlaşmanın olduğu söylenebilir. Türkiye 16 ülke içinde dolaylı vergilerin GSYİH içindeki payı açısından en yüksek orana sahip ikinci ülkeyken, dolaysız vergiler açısından sonucudur. Hiç şüphesiz vergilemeye ilişkin bu sonuçlar, vergi sisteminin ve uygulamasının taşımış olduğu yetersizlikler ile ilgilidir.

Tablo-2: Bazı AB Üyesi Ülkelerde Vergilerin ve Sosyal Güvenlik Pirimlerinin GSYİH'ya Oranları (1999)¹

Ülkeler	Dolaylı Ver./GSYİH(%)	Dolaysız Ver./GSYİH (%)	Sosyal Güvenlik Pri./GSYİH (%)	Vergiler/GSYİH (%)
İsveç	11,2 (15)	27,5 (2)	13,2 (7)	51,9
Danimarka	16,3 (1)	31,7 (1)	2,1 (17)	50,1
Finlandiya	14,3 (4)	20,1 (3)	11,8 (10)	46,2
Fransa	14,1 (5)	15,1 (9)	16,6 (2)	45,8
Belçika	11,6 (14)	19,1 (4)	14,5 (6)	45,2
Avusturya	12,8 (9)	16,1 (7)	15,1 (3)	43,8
İtalya	14,1 (6)	16,7 (6)	12,3 (8)	43,1
Avrupa Birliği	13,8 (7)	13,7 (10)	15,1 (4)	42,6
Lüksemburg	11,7 (12)	9,2 (17)	10,9 (12)	41,8
Hollanda	12 (11)	12,8 (11)	16,8 (1)	41,6
Almanya	10,6 (17)	12,1 (13)	14,8 (5)	37,5
Yunanistan	13,6 (8)	11,9 (14)	11,5 (11)	37
İngiltere	11,7 (13)	18,1 (5)	6,2 (14)	36
İspanya	10,7 (16)	12,1 (12)	12,2 (9)	35
Portekiz	14,4 (3)	11 (15)	8,7 (13)	34,1
İrlanda	12,4 (10)	15,5 (8)	4,2 (16)	32,1
Türkiye	14,8 (2)	10,7 (16)	5,8 (15)	31,3

Not: Tablonun iki, üç ve dördüncü sütununda parantez içinde yazılan rakamlar o veri ile ilgili sıralamayı göstermektedir.

Kaynak: OECD (2001).

Tablo 3, 1997 yılı için dolaylı vergiler içinde ÖTV ve KDV'nin ülkeler itibarıyla nasıl dağıldığını göstermektedir. Hemen hemen Türkiye'de ÖTV ile KDV arasında yaklaşık iki katlık bir fark vardır. Türkiye'de dolaylı vergilerin sağlamış olduğu gelir yapısı benzer bir özellik göstermektedir.

1997 yılı verilerine göre; Türkiye'de toplanan vergilerin %59,2'si dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Dolaylı vergilerin de yaklaşık üçte biri ÖTV'den oluşmaktadır. Tablo 4'den Türkiye'nin vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin taşımış olduğu büyüklükle AB ülkeleri ve ortalamasına göre büyük bir farklılığa sahip olduğu söylenebilir. AB ortalaması %32,4'iken, Türkiyede bu oran; %59,2 dir. Bu sonuç özellikle son yıllarda daha da bozulmuş ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2002 yılı için 65,9 ve 2003 yılı için 66,3 olarak gerçekleşmiştir²

Tablo-3: Bazı AB Üyesi Ülkelerde Dolaylı Vergilerin GSMH İçindeki Büyüklükleri(1997)

Ülkeler	KDV/GSMH (%)	ÖTV/GSMH (%)	Diğer/GSMH (%)	Toplam Dolaylı V../GSMH (%)
Danimarka	10,5	6,0	2,7	19,2
Lüksenburg	5,9	5,7	5,6	17,2
İsveç	7,4	4,0	4,8	16,2
Avusturya	8,6	2,9	4,5	16,0
Fransa	7,9	3,0	4,9	15,8
Portekiz	8,3	3,8	3,2	15,3
Yunanistan	8,4	4,5	2,2	15,1
İrlanda	7,4	5,1	2,3	14,8
Finlandiya	8,3	5,0	1,4	14,7
İngiltere	6,8	3,9	3,5	14,2
Hollanda	7,1	3,5	3,0	13,6
İtalya	5,7	4,0	3,1	12,8
Belçika	6,9	3,0	2,9	12,8
Almanya	6,6	2,9	3,1	12,6
İspanya	5,8	3,1	2,2	11,1
Avrupa Birliği	6,9	3,5	3,4	13,8
Türkiye	5,4	2,7	1,6	9,7

Kaynak: European Commission (2000); Muhasebat Genel Müdürlüğü (2004).

Tablo-4: Bazı AB Üyesi Ülkelerde Dolaylı Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1997)

Ülkeler	KDV/Vergi Gelirleri(%)	ÖTV/Vergi Gelirleri(%)	Diğer/Vergi Gelirleri(%)	Dolaylı Ver./ Vergi Gel. (%)	ÖTV/Dolaylı Verg.(%)
Almanya	15,9	7,0	7,5	30,3	23,0
İsveç	13,7	7,4	8,9	29,9	24,7
Avusturya	19,2	6,5	10,0	35,6	18,1
Belçika	14,8	6,4	6,2	27,5	23,4
Danimarka	19,8	11,3	5,1	36,2	31,3
Yunanistan	24,8	13,3	6,5	44,5	29,8
Finlandiya	17,5	10,5	2,9	30,9	34,0
Fransa	17,1	6,5	10,6	34,1	19,0
Hollanda	15,5	7,6	6,5	29,6	25,7
İngiltere	18,9	10,9	9,7	39,6	27,5
İrlanda	21,7	15,0	6,7	43,4	34,5
İspanya	16,0	8,6	6,1	30,7	27,9
İtalya	12,8	9,0	7,0	28,8	31,3
Lüksenburg	12,9	12,5	12,3	37,7	33,1
Portekiz	21,9	10,0	8,4	40,4	24,8
Avrupa	16,2	8,2	8,0	32,4	25,4
Türkiye	32,9	16,3	10	59,2	27,5

Kaynak: European Commission (2000); Muhasebat Genel Müdürlüğü (2004).

III. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

III.1. Vergilemeye İlişkin Temel Bakış Açısı

AB'nin vergilemeye ilişkin temel ilkelerini Roma Antlaşması'nda bulmak mümkündür. AT'nun kuruluş anlaşması olan Roma Antlaşması (daha sonra Kurucu Antlaşma olarak isimlendirilmiştir), kurulacak olan birliğin temel hedeflerini ve ilkelerini belirlemektedir. Bu antlaşma ile birliğin temel ilkeleri, kurumları ve bu kurumların görevleri, malların serbest dolaşımı, gümrük birliği ilkeleri ve sosyal politika alanları gibi konulara ek olarak, bu konularla da çok yakın ilişkisi olan vergilemeye ilişkin temel ilkeler de belirlenmiştir. Vergilemeye ilişkin temel düzenlemeler Kurucu Antlaşma'nın ikinci kısmında, 90-93. maddeleri ile düzenlenmektedir. Bunun dışında gümrük birliği ve ortak gümrük tarifeleri 23, 25. maddelerde, çifte vergilendirmeye ilişkin ilkelerin de 293. maddede bulunduğu görülmektedir. Bu maddeler ile vergileme alanında getirilen genel ilkeleri şu şekilde sıralamak mümkündür:

III.1.1. Malların Serbest Dolaşımı ve Gümrük Birliği

Gümrük birliği; ülkelerin kendi aralarındaki ticarete serbest ticareti engelleyecek ticaret politikalarının kaldırılmasını, üçüncü ülkelere karşı da ortak bir ticaret politikasının uygulanmasını ifade eder (Seyidoğlu 1996:205). Avrupa Birliği'nin temel hedefi olan ortak bir pazarın oluşabilmesi açısından en önemli konulardan birisi, gümrük birliğinin sağlanmasıdır. Bu çerçevede Kurucu Antlaşma'nın 23 ve 25. maddelerinde temel yapının oluşturulduğunu görmekteyiz. "Topluluk, mal ticaretinin tümünü kapsayan ve Üye Devletler arasında ithalat ve ihracattaki gümrük vergileri ile eş etkili bütün yükümlülüklerin yasaklanmasına ve üçüncü ülkelerle ilişkilerde ortak bir gümrük tarifesinin kabulüne dayanan bir gümrük birliği temeli üzerine kurulmuştur."(md.23) "Üye Devletlerin, aralarındaki ithalat ve ihracata gümrük vergileri veya eş etkili yükümlülükler koymaları yasaklanmıştır. Bu yasaklama, mali nitelikteki gümrük vergileri için de uygulanacaktır." (md.25) Antlaşma'nın söz konusu bu maddeleri ile, Birlik içerisinde malların serbest ticaretine getirilen engellemelerin kaldırılması ve üçüncü ülkelere karşı da ortak bir gümrük tarifesinin belirlenmesi esas alınmaktadır.

III.1.2. Ayrımcı ya da Koruyucu Vergi Yasağı

"Hiçbir üye devlet öteki üye devletlere niteliği ne olursa olsun benzeri yerli ürünlere doğrudan ya da dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiler uygulayamaz. Ayrıca hiçbir üye devlet öteki üye devletlerin ürünlerine, başka üretimlerini dolaylı olarak koruyacak nitelikte iç

vergiler uygulayamaz.” (md. 90) 90. maddede, üye devletlerin ayrımcı ve koruyucu vergilemeye gidemeyeceği düzenlenmektedir. Buna göre bir ülke, ülke içinde bir mala uyguladığından daha yüksek bir oranı diğer üye ülke mallarına uygulayamaz ya da üye ülkelerden ithal edilen malların ikamesi olarak içeride üretilen malları koruyacak şekilde iç vergilere tabi tutamaz.

III.1.3. Teşvik Edici ve Telif Edici Vergi Yasası

“Ürünler, herhangi bir Üye Devlet ülkesine ihraç edildiğinde doğrudan ya da dolaylı olarak içeride tabi tutuldukları vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamazlar.” (md. 91)

Rekabet eşitliğini bozucu nitelikteki devlet teşvikleri, etkin bir piyasa yapısının kurulmasını ve toplam refahın artmasını engellemektedir. 91. maddede üye ülkelerin ihraç mallarına yapmış olduğu vergi iadesine bir standart çerçevesinde sınırlama getirilmektedir. Buna göre; ihraç edilen bir mala, ancak o mala ilişkin olarak uygulanan vergi kadar vergi iadesi sağlanabilir. Aksi takdirde verilen iade teşvik edici vergi iadesi olarak nitelendirilecektir. Bu tür teşvik edici vergi iadesinde bulunan ülkelerin mallarına karşı kural olarak telif edici vergiler uygulamak mümkün değildir. Ancak üye ülkelerin Konsey'in izni dahilinde telif edici vergi uygulamaları mümkün olabilmektedir (Balci, 1995: 30). Nitekim Antlaşma'nın 92. maddesinde bu husus “Muamela vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler konusu dışındaki yükümlülükler konusunda tasarlanan tedbirler, Komisyon'un önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için uygulanmak üzere daha önceden nitelikli çoğunlukla onaylanmadıkça, Üye Devletler'e yapılan ihracat ile ilgili olarak indirim veya vergi iadesi sağlanamaz ve Üye Devletler'den yapılacak ithalata ilişkin olarak telif edici vergiler konulamaz” şeklinde ifade edilmektedir. Dikkat edilirse 92. madde teşvik edici ve telif edici vergiler ile ilgili yasası dolaysız vergilerle ilgili olarak da genişletmektedir. Dolayısıyla ihracatta teşvik edici vergi iadesinin ve ithalatta da telif edici vergi uygulamasının yasak olduğu söylenebilir.

Bu hususlar haricinde, Antlaşma'nın başka bazı maddelerinde de vergilemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. Ancak bunlar vergilemeye ilişkin doğrudan etki yaratmayan devlet yardımları (md. 81-89) ve çifte vergilendirme (md. 293) konularına ilişkin alanları kapsamaktadır. Avrupa Konseyi, parlamenter demokrasilerde var olan parlamentonun yetkisine eşdeğer yetkiye sahiptir. Dolayısıyla Avrupa Birliği'nin karar alma ve yasama organıdır. Konsey direktifleri, Birlik içinde yürütülen vergi uyumlaştırma faaliyetlerinin ana uygulama araçlarıdır. Konsey tarafından kurulduğu günden bu yana vergileme alanıyla ilgili çeşitli direktifler çıkartılmıştır (Çağan, 1990: 90).

III.2. Özel Tüketim Vergileri Alanında Uyum Çalışmaları

III.2.1. Özel Tüketim Vergileri Alanında Uyumun Gerekliliği

Genel olarak vergileme ve özel olarakda ÖTV alanında uyumun gerekliliğini; AB'nin temel hedeflerinden çıkarmak mümkündür. Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun temel hedefleri arasında; bir ortak pazarın kurulması, üyelerin ekonomi politikalarını yakınlaştırmak, üyeler arasındaki ilişkilerin ve yaşam düzeylerinin dengeli ve devamlı gelişmesini sağlamak olarak ifade edilmektedir (DTM, 2002: 17). Bu hedefler çerçevesinde Birlik üyesi ülkelerde yaşayan bireylerin refahlarının yükseltilmesi mümkün olabilecektir. Ancak söz konusu refah artışının gerçekleştirilmesi için Birlik içinde faktörlerin serbest dolaşımını sağlayan, serbest rekabet şartlarına bağlı bir ortak pazarın kurulması, belirli alanlarda ortak politikaların belirlenmesi, ekonomik ve parasal birliğe ulaşma hedefine bağlı olarak üye ülke politikalarının birbirine yakınlaştırılması gerekmektedir. Dolayısıyla tek pazarın gerçekleştirilerek arzulan hedeflere ulaşılabilmesi açısından, fiziki engellerin (sınır kontrolleri vb.), teknik engellerin (sağlık, üretim, çalışma, güvenlik vb.) ve mali engellerin (gümrük vergileri ve dolaylı vergiler gibi) kaldırılması gerekmektedir (DTM, 2002: 199-201). Dolayısıyla Birliğin belirlemiş olduğu hedefler açısından, vergileme alanında özellikle de dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Çünkü malların üzerindeki dolaylı vergiler rekabet koşullarını etkilemekte ve rekabeti bozucu etkiler yaratmaktadır. Bir başka önemli konu, AB içinde vergi gelirlerinin sürekli olarak, gelirin vergilendirilmesinden tüketimin vergilendirilmesine yönelik sürekli bir değişim vardır (Kischel, 2003). Buradan hareketle Avrupa Birliği açısından dolaylı vergiler alanındaki uyum sorununun, dolaysız vergilerdekenden daha önemli olduğu söylenebilir. Dolaylı vergiler arasında KDV ve ÖTV ile ilgili uyum çalışmaları önemlidir. Ancak bu iki vergiden özellikle de ÖTV ile ilgili düzenlemeler ayrı bir öneme sahiptir. Çünkü ÖTV konusu mallar arasında enerji ürünleri ve elektriğin de olması ve bu malların üretim içindeki önemli konumuna bağlı olarak ülkelerin rekabet gücünü belirlemesi söz konusudur (Çakan, 1992: 32; DPT, 1995: 19). Ülkeler arasındaki ÖTV farklılıkları, düşük vergi oranı uygulayan ülkeler açısından maliyet avantajı yaratmaktadır. Ayrıca ÖTV'nin malların hareket seyri içinde tüketimden daha önceki aşamalarda alınması, vergi iadesi yoluyla dezavantajın giderilmesine imkan vermemektedir. Oysa KDV'de verginin tesbit edilerek iade edilmesi oldukça kolaydır. Buna ilaveten KDV'nin ÖTV'li matrah üzerinden alınması da ülkeler arasındaki fiyat farklılaşmasını kuvvetlendirmekte ve sonuçta rekabet eşitsizliğinin daha da büyümesine neden olmaktadır. Ayrıca AB içinde ortak politikalar belirlenmesi açısından üye ülkelerin ÖTV uygulamasına ilişkin hareket alanının da makul ölçülerde sınırlandırılması gerekmektedir (DPT, 1995: 19-20). Aksi takdirde, üye ülkeler arasında vergi uygulamaları aracılığıyla rekabet avantajı elde etme çabalarının

artması ve bunun sonucunda da zararlı vergi rekabeti sonucunda, genel olarak ülkelerin bir ekonomik birliğin içinde bulunmanın avantajlarından çok dezavantajları ile karşı karşıya kalması söz konusu olacaktır.

ÖTV alanındaki uyumun gerekliliğine ilişkin bu argümanlara rağmen, gerek üye ülkelerin ÖTV ile ulaşmayı hedefledikleri kamu geliri açısından, gerekse de verginin konusunu teşkil eden mallara ilişkin ülkelerin sahip olduğu farklı bakış açısı nedeni ile ortak politikaların belirlenmesi güçleşmektedir. Örneğin İtalya, İspanya, Fransa ve Yunanistan için şarabın vergilendirilmesinin hem üretim, hem tüketim, hem de gelir dağılımı sonuçları açısından etkileri kuzey ülkelerine göre farklı olacaktır. Bu ülkeler az gelişmiş şarap üretim bölgelerinin ekonomik ve sosyal olarak geliştirilmesi için, şarap üzerindeki ÖTV'yi düşük tutmak istemektedirler. Dolayısıyla bu farklılıklar Konsey'de mutabakat sağlanmasını güçleştirmekte ve bütün ülkelerin kabul edebileceği bir direktifin Konsey'den çıkarılmasına engel olabilmektedir.³

III.2.2. Özel Tüketim Vergisi Alanındaki Uyumlaştırma Çalışmaları

ÖTV alanındaki uyum çalışmalarının başlangıcı çok eski dönemlere dayanmaktadır. Başlangıçta çok çeşitli özel tüketim vergisinin konusunu oluşturan mallardan sadece beş tanesinde (sigara, sigara dışındaki tütün mamülleri, madeni yağlar, bira-şarap ve alkol) uyumlaştırmaya gidilmesi kararlaştırılmıştır. Çünkü bu beş grup mal zaten üye ülkelerin ÖTV'den elde ettikleri toplam hasılatın %90-95'ini oluşturmaktaydı (DPT, 1995: 18). Ancak daha önce söz ettiğimiz gibi üye ülkelerin bu mallara ilişkin sahip olduğu farklı bakış açısı uzunca bir süre Komisyon'dan gelen tasarıların Konsey'den çıkarılamaması sonucunu yaratmıştır (Kirazcı, 1989:25). Bu olumsuzluğun sonucu olarak, 31/12/1972 tarihinde çıkarılan 72/464 sayılı direktif ile, sadece sigaralarla ilgili uyumun gerçekleştirilebilmesi mümkün olmuştur. Daha sonra 01/01/1993 tarihinden itibaren sınırların kalkmasına ve iç pazarın oluşturulmasına yönelik alınan kararların ardından, söz konusu tıkanıklığın aşıldığını ve Konsey'in 19/10/1992 tarihli kararıyla; sigara dışındaki işlenmiş tütünler, madeni yağlar, bira-şarap ve alkollü içeceklerde de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasına yönelik kararlar alınmıştır. Bu mallarla ilgili olarak 92/79-80-81-82-83-84 sayılı direktifler, vergi konusu malları ve minimum vergi oranlarını ya da miktarlarını belirlemektedir. Üye ülkeler 01/01/1993 tarihinden geçerli olmak üzere, belirlenen minimum düzeyin altında olmamak kaydıyla, istedikleri miktarda özel tüketim vergisi uygulayabilmektedirler (DPT, 1995: 21-25; Çağan, 1995: 150). Ancak daha sonraki dönemlerde çıkarılan ve eski direktiflerde çeşitli düzeltmeler yapan 95/59, 99/81, 2002/10 ve 2003/96 sayılı direktiflerle ÖTV alanındaki uyumlaştırma çalışmaları bugün ki görünümünü kazanmıştır.⁴ Uyumlaştırma çalışmaları dışında kalan mal grupları ile ilgili olarak ise, üye ülkelerin

vergilemeye ilişkin genel ilkeler içerisinde kalmak kaydıyla istedikleri gibi hareket etme serbestisi vardır (DPT 1995: 24). Bu çerçevede bir üye ülke ÖTV'yi, eş etkili vergi olarak ve/veya ayrımcı ve koruyucu vergi olarak kullanmamalıdır. Ayrıca üye ülkeler ihraç mallarına uyguladıkları ÖTV'den daha yüksek bir vergi (teşvik edici vergi) iadesinde bulunmamalıdır.

Üye ülkelerde uyumlaştırma konusu mallar dışında; motorlu taşıtlar, çay-kahve, tuz, şeker, kumar ve talih oyunları, eğlence harcamaları, sigorta hizmetleri gibi çeşitli mal ve hizmetler üzerinden de özel tüketim vergileri alındığı görülmektedir (Önol, 1997: 28).

Bugün itibariyle AB içinde ÖTV alanında yapılan uyumlaştırma çalışmalarına konu olan mal gruplarını şu şekilde sınıflandırabiliriz (EC, 2000: 18);

- Enerji ürünleri ve elektrik
- Alkol ve alkollü içecekler
- Sigaralar ve işlenmiş tütünler

Uyumlaştırma sürecinde bu malların seçiminde; bu malların temel gıda maddesi olmaması, hali hazırda üye devletlerde vergilendirilmekte olması, yüksek bir vergi geliri kaynağı olması, tek pazarın oluşturulması açısından önemli olması etkili olmuştur (Kischel, 2003). Avrupa Birliği ülkelerinde 1997 yılı itibariyle (bu tarih itibariyle AB 15 ülkeden oluşmaktaydı) tahsil edilen özel tüketim vergisi toplamının 248 milyar EURO olduğu hesaplanmaktadır. Bu tutarın yaklaşık %60'ı petrol, %20'si tütün, %8'i alkol ve geriye kalan %12'nin diğer tüketim konusu mallar üzerinden alındığı tahmin edilmektedir (EC, 2000: 19). Şimdi bu üç grup mala yönelik uyumlaştırma çalışmalarının geldiği noktayı ve bu mal gruplarına ilişkin konu, matrah ve oran açısından uyumlaştırma çalışmalarını ele alalım.

III.2.2.1. Enerji Ürünleri ve Elektrik

Birliğin geçmişte sadece madeni yağlarda uyumlaştırmayı gerçekleştirmeye yönelik bakış açısı genişletilerek, 01/01/2004 tarihinden itibaren motor ve ısıtma yakıtları yanında kömür, kok ve elektriği de uyumlaştırma çalışmaları kapsamına aldığı görülmektedir. Bu alandaki uyumlaştırmanın amacı; madeni yağlar ve diğer enerji ürünleri arasındaki rekabetin yaratmış olduğu dengesizlikleri azaltarak, iç piyasaların çalışmasının iyileştirilmesidir. Ayrıca Komisyon'un belirlediği amaçlar ve Kyoto Protokolü'nün sağladığı destekle birlikte, ithal enerji ürünlerine bağımlılığın azaltılması, enerji kullanımında etkinliğin artırılması ve çevreyi koruyucu yöntemlerin teşvik edilmesi de amaçlanmaktadır.

Enerji ürünleri ve elektriğe ilişkin düzenlemelerin temelini 92/81, 92/82 ve 2003/96 sayılı Konsey direktifleri oluşturmaktadır. Buna göre enerji ürünleri ve elektriğin, sadece motor ya da ısıtma yakıtı, metalurjik ve elektrolitik prosedürler ya da kimyasal reaksiyon amacıyla ya da hammadde olarak kullanılması durumunda vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Dolayısıyla bu prensip çerçevesinde; motor yakıtları, sınai ya da ticari kullanıma yönelik motor yakıtları, ısınma amaçlı yakıt ve elektrik tüketimi minimum oranlardan düşük olamamak kaydıyla ÖTV'ye tabi olacaktır. Direktifler ile belirlenen minimum ÖTV oranları, çeşitli kullanım alanlarına göre aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Tablo-5: Motor Yakıtlarında Minimum ÖTV Miktarları

Yakıt Türü *	Önceki Minimum ÖTV (EURO)	01/01/2004'den İtibaren Minimum ÖTV (EURO)	01/01/2010'den İtibaren Minimum ÖTV (EURO)
Benzin (/1000 lt)	337	421	421
Kurşunsuz Benzin (/1000 lt)	287	359	359
Motorin (/1000 lt)	245	302	330
Kerosen (/1000 lt)	245	302	330
LPG (/1000 lt)	100	125	125
Doğal Gaz (/1000 lt)	100 (/1000kg)	2,6 (/gigajoule)	2,6 (/gigajoule)

*Yakıt türlerine ilişkin litre değerlendirmeleri, 15 C derecede yapılmaktadır

Kaynak: European Commission (2004a).

Tablo-6: Sınai ve Ticari Araçlarda Kullanılan Yakıtlarda Minimum ÖTV Miktarı

Yakıt Türü *	Önceki Minimum ÖTV (EURO)	01/01/2004'den İtibaren Minimum ÖTV (EURO)
Motorin (/1000 lt)	18	21
Kerosen (/1000 lt)	18	21
LPG (/1000 lt)	36	41
Doğal Gaz (/1000 lt)	36 (/1000kg)	0,3 (/gigajoule)

* Yakıt türlerine ilişkin litre değerlendirmeler, 15 C derecede yapılmaktadır

Kaynak: European Commission (2004a).

Yakıtların sınai ve ticari amaçlarla kullanımı da şu şekilde tanımlanmaktadır:

- Tarımsal işler, bahçivanlık ve balıkçılık işleri ve ormancılık faaliyetleri,
- Sabit motorlar,
- Bayındırlık, mühendislik ve müteahhitlik alanında kullanılan makina ve teçhizat
- Otoyollar dışında kullanılan araçlar.

Tablo-7: Isınma Amaçlı Yakıtlar ve Elektrikte Minumum ÖTV Miktarları

Yakıt Türü *	Önceki Minumum ÖTV (EURO)	01/01/2004'den İtibaren Minumum ÖTV (EURO)	01/01/2010'den İtibaren Minumum ÖTV (EURO)
Motorin (/1000 lt)	18	21	21
Ağır Fueloil (/1000 kg)	13	15	15
Kerosen (/1000 lt)	0	0	0
LPG (/1000 lt)	0	0	0
Doğal Gaz (/gigajoule)	-	0,15	0,3
Kömür ve kok (/gigajoule)	-	0,15	0,3
Elektrik (/MWh)	-	0,5	1,0

* Yakıt türlerine ilişkin litre değerlendirmeleri, 15 C derecede yapılmaktadır

Kaynak: European Commission (2004a).

Son olarak 07/09/2001 tarihinde verilen bir taslak ile 92/81 sayılı direktifte bir değişiklik yapılması öngörülmektedir. Buna göre; biofosiller ve biofosillerin içerildiği madeni yağların kullanımında ÖTV'nin düşürülmesi istenmektedir. AB'nin sürdürülebilir kalkınma hedefleri ve Yeşil Rapor ile Beyaz Rapor'da öngörülen biofosil kullanım hedefleri⁵ ile uyumlu bu tasarı, ayrıca Kyoto Protokolü'nde benimsenen hedeflerle de uyumludur⁶.

III.2.2.2. Alkol ve Alkollü İçecekler

Alkol ve alkollü içeceklere ilişkin uygulamayı belirleyen, 92/83 ve 92/84 sayılı Konsey direktifleridir. Alkollü içeceklerle ilgili vergi matrahı spesifik olarak tesbit edilmiştir. Buna göre 1993 yılından itibaren alkol ve alkollü içecekler üzerine uygulanabilecek minumum vergi miktarları belirlenmiştir. Bu çerçevede alkol ve alkollü içecekler (alcoholic beverages), ara ürünler⁷

(intermediate products), şarap ve bira üzerine uygulanabilecek minimum standart ÖTV miktarları şu şekildedir (EC, 2004b: 8-20)⁸

- Bira için plato derecesi/hektolitreye başına 0,748 EURO ya da alkol derecesi/hektolitreye başına 1,87 EURO, (bu vergi miktarları 92/83 sayılı direktifle, yıllık üretimi 200 000 hektolitrenin altında olan bağımsız küçük bira fabrikaları için, ülkede bira için belirlenen oranın %50'sinden ve direktiflerde belirlenmiş asgari oranın altında kalmamak üzere indirimli olarak uygulanabilir.)

- Şarap için her hektolitreye başına 0 EURO (bira ve şarap dışında kalan fermante içecekler için de vergi miktarı sıfır olarak belirlenmiştir.)

- Ara ürünler için her hektolitreye başına 45 EURO (bu vergi miktarları 92/83 sayılı direktifle, alkol oranı %15'i geçmeyen ara ürünler ile ilgili olarak ülkelerin söz konusu içeceklerle ilgili olarak belirlediği ulusal ÖTV oranının minimum %40'ı kadar olabilir. Ancak bu indirimli oran, o ülkelerin şaraplar ile ilgili belirlemiş olduğu orandan düşük olamaz.)

- Alkol ve alkol içeren diğer içeceklerde saf alkolün hektolitreye başına 550 EURO (Bu grupta hektolitreye başına saf alkolün üzerinden 1000 EURO'dan daha yüksek ÖTV alan ülkeler, bu oranı düşürebilir. Ancak 1000 EURO'nun altına indiremez. Ayrıca yıllık saf alkol üretimi 10 hektoliterinin altında olan üreticiler için ÖTV miktarlarının minimum %50'si şeklinde indirimli oran tesbit edilebilir.)

ÖTV uygulamasında şarap ile ilgili vergi oranı sıfır olarak belirlenerek, özellikle güney ülkeleri için bu ürünün taşınmış olduğu ekonomik ve sosyal boyut dikkate alınmıştır. Ayrıca nisbeten alkol oranı düşük olan birada da vergi miktarı diğer alkollü içkiler dikkate alındığında çok düşük tutulmuştur. Diğer alkollü içeceklerde ise vergiye esas olan unsur, içecekler içerisindeki alkol miktarı olarak belirlenerek, daha yüksek oranda alkol içeren içeceklerin daha yüksek miktarda vergilendirilmesi hedeflenmiştir.

Alkol ve alkollü içeceklerle ilgili olarak ispirto, insan kullanımına yönelik olmayan ürünler, tıbbi ürünler, bilimsel ya da eczacılıkla ilgili ürünler vergiden istisnadır (Kischel, 2003).

III.2.2.3. Sigara ve İşlenmiş Tütün

Bu alandaki düzenlemeleri şekillendiren Konsey direktifleri 72/464, 92/79, 92/80, 95/59, 99/81 ve 2002/10 sayılı direktiflerdir. Bu direktifler

çerçevesinde üye ülkelerin, aşağıdaki gruplarda belirlenen ürünlere minimum ÖTV oranlarını uygulamaları gerekmektedir (EC, 2004c: 7-17)¹⁰

- Sigaralar,
- Puro ve sigarillolar
- Sarmalık ince tütünler,
- Diğer içmelik tütünler.

Sigara üzerindeki vergi miktarı; spesifik vergi ve advalorem verginin bir bileşimi olarak ele alınmaktadır. Bu vergilerin uygulanması sonucunda oluşacak ÖTV yükü, en çok talep edilecek sigaraların fiyat kategorisinde¹¹ bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının en az %57'si kadar olacaktır. Üye ülkeler bu %57'lik büyüklüğün içeriğini spesifik ya da advalorem şekilde istedikleri gibi oluşturmakta serbesttirler. Ancak hesaplanan bu verginin 1000 adet sigara için 60 EURO'nun altında kalmaması gerekmektedir. (EC, 2004c: 7)¹². 60 EURO'luk bu tutar, 01/07/2006 tarihinden itibaren 64 EURO olarak uygulanacaktır. Ayrıca eğer bir ülkenin sigaraya uyguladığı ÖTV her 1000 sigara için 95 EURO'yu geçiyorsa, söz konusu %57'lik minimum vergi yükünün sağlanması gerekmemektedir. Bu 95 EURO'luk tutar, 01/07/2006 tarihinden itibaren 101 EURO olarak uygulanacaktır.¹³

Sigaralar dışındaki diğer işlenmiş tütün mamullerinin de ise, üye ülkeler advalorem ve spesifik olmak üzere iki ayrı seçim imkanına sahiptir. Bu çerçevede puro ve sigarillolar ile ilgili olarak bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %5'i oranında ya da kilogram başına 11 EURO ya da 1000 adet başına 11 EURO minimum ÖTV uygulanması gerekmektedir. Bu oranlar sarmalık ince tütünler ile ilgili olarak bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %33'ü oranında ya da kilogram başına 29 EURO, diğer içmelik tütünlerde ise bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %20'si oranında ya da kilogram başına 20 EURO olarak belirlenmiştir (EC, 2004c: 7).

III.2.2.4. Verginin Tahsili ve Vergi Bağışlıkları

ÖTV'de genellikle vergiyi doğuran olay, malların üretim ya da Birlik içine ithalatıdır. Bununla birlikte genellikle verginin ödenmesi, ilgili malların tüketim amacıyla piyasaya sürülmesine kadar ertelenmektedir. Bu kural, ÖTV konusu mal hangi ülkede tüketilecekse o üye ülkede vergilendirilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla ÖTV, mallar üreticilerden ya da depolardan ayrılana kadar ödenmemektedir (EC, 2000: 20). Bu nedenle söz konusu malların üretimi, elde bulundurulması ya da işlenmesi vergi konusu değildir. Vergi malların üreticilerden ya da depolardan tüketilmek üzere toptancılara ya da tüketicilere geçişi esnasında alınmaktadır. Bu malların ihracı sırasında da, mallar ithalatçı ülkeye gittiği için vergi ihracatçı ülke tarafından tecil edilmekte ve ithalatçı

ülkede belirlenmiş vergi oranlarına göre malların piyasaya sürülüşü esnasında ÖTV alınmaktadır. Daha sonra ihracatçı ülke tecil ettiği vergiyi kaldırmaktadır. Verginin uygulama mantığı açısından, sağlıklı bir uygulamanın gerkeleşmesi adına, bu malların üretim ve depolanmasıyla ilgili kuruluşların sıkı şekilde kontrol edildiğini ve verginin garanti altına alınmasını sağlayacak bir çok tedbirin alındığını görmekteyiz (Bilici, 2004: 196).

Vergi uygulamasına ilişkin özel bir durum, ÖTV konusu malları ara sıra kendi kullanımlarına mahsus olarak diğer AB üyesi ülkelere alanların durumuyla ilgilidir. Buna göre, diğer üye ülkelere giden bireyler kendi ihtiyaçlarına yönelik olarak sınırlı miktarda mal almışlarsa bunlarla ilgili olarak ödedikleri ÖTV nihaidir ve kendi ülkelerinde bunlar ile ilgili ayrıca vergi kousu yapılamazlar. Dolayısıyla burada çıkış ülkesi ilkesi benimsenmiştir. Ancak ticari amaçlarla bir alım gerçekleştiriliyorsa ÖTV varış ülkesinde ödenecektir (EC, 2000: 20; Bilici, 2004: 196). Dolayısıyla bu durum özellikle sınır kontrollerinin kalktığı ve bir ülkeden diğerine geçmenin çok kolay ve maliyetsiz hale geldiği Birlik içinde, düşük ÖTV oranlarına sahip ülkeler açısından komşu ülke vatandaşlarının tüketimini kendi ülkesine çekerek önemli vergisel ve ekonomik avantajlar elde edilmesini mümkün hale getirmekte ve bu nedenle dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırmayı çok gerekli hale getirmektedir.

ÖTV uygulamasına ilişkin bazı vergi bağışıklarının da olduğunu görmekteyiz. Bu çerçevede diplomatlar, uluslararası örgütler, AB dışındaki Nato üyesi ülkelerin askeri görevlileri (Bilici, 2004: 197) gümrüksüz satışlar ve tüketim maksatıyla diğer üye ülkelere alınan sınırlı miktardaki mallar vergiden istisnadır.

IV. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI VE AVRUPA BİRLİĞİ UYGULAMALARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

IV.1. Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisi Uygulamasının Genel Özellikleri

Türkiye'de 12/6/2002 tarihinde çıkarılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ile daha önce yürürlükte olan özel tüketim vergisi niteliğindeki dağımık bir çok vergi uygulamasının biraraya getirildiği görülmektedir. Bu kanunla birlikte, alkollü ve alkolsüz içecekler, taşıtlar, tütün mamulleri, petrol ürünleri gibi bazı mallar üzerinden alınan; akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, eğitim, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 60.md. ile getirilen ek vergi, Akaryakıt İstikrar Fonu, Tütün Üretimini Geliştirme Fonu, Savunma Sanayini

Destekleme Fonu, Federasyon Fonu'nun kaldırılarak, bu malların ÖTVK kapsamında vergi konusu yapılması söz konusudur. ÖTVK'nun gerekçesinden amacını çıkarmak mümkündür. Buna göre ÖTVK ile; AB mevzuatına uyumun gerçekleştirilmesi, IMF'e verilen taahhütler çerçevesinde vergi gelirlerinde sağlıklı bir artışın sağlanması ve vergi sisteminin basitleştirilmesi hedeflenmektedir.

ÖTVK'na göre, verginin konusu dört liste altında sayılan; petrol ürünleri, motorlu taşıt araçları, alkollü ve alkolsüz içecekler, tütün ve işlenmiş tütünler, lüks tüketim konusu olan gıda ürünleri, makyaj ve güzellik malzemeleri, mutfak malzemeleri, kıymetli taşlar ve mücevherler gibi mallar, beyaz eşyalar, elektrikli veya elektronik ev aletleri, kayıt cihazları ve ekipmanı, telefonlar, radyolar, tabancalar vs. dir. Özellikle AB'nin ÖTV uygulaması açısından önem arz eden listeler I (petrol ürünleri) ve III (alkollü içecekler ve tütün mamulleri) nolu listelerdir.

ÖTV'nin uygulanma şekline ilişkin olarak esneklik sağlamak üzere, ÖTVK'nda Bakanlar Kurulu'na geniş yetkiler verilmektedir. Bakanlar Kurulu kanunla beliren vergi oranlarını; I sayılı listedeki mallar için sıfıra kadar indirmeye ve yarısına kadar arttırmaya, III nolu listedeki mallar için yarısı ile beş katına kadar arttırmaya yetkili kılınmıştır. Ayrıca verginin tarife yapısı ile ilgili olarak ad valorem olarak belirlenen vergi oranını spesifik olarak değiştirmeye yetkili kılınmıştır. Getirilen bu düzenlemeler ile özellikle AB'nin vergileme alanında yürüttüğü uyum çalışmalarına katılımın kolaylaştırılması amaçlanmaktadır.

I nolu listede yer alan petrol ürünleri ve madeni yağlara ilişkin vergi, spesifik olarak belirlenmiştir. Bu spesifik tarifeler her ay Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmektedir. En son tarife 04/12/2004 tarihinde 8128 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yürürlüğe girmiştir. III nolu listede yer alan alkollü içeceklerde kanunun ilk yayınlandığı şekliyle tarife yapısı advalorem olarak belirlenmiştir. Ancak 09/08/2004 tarih, 2004/7674 sayılı ve 27/08/2004 tarih, 2004/7792 sayılı BKK'ları ile alkollü içeceklere ilişkin tarife yapıları spesifik hale getirilmiştir. Böylece AB uygulaması ile ilgili olarak, tarife yapısından kaynaklanan uyumsuzluk ortadan kalkmış olmaktadır. İşlenmiş tütün ürünlerine ilişkin tarife yapısı, AB uygulamasına uygun olarak spesifik ve advalorem tarifenin bir bileşimi olarak tesbit edilmiştir. Uygulamaya ilişkin son rakamlar, 09/08/2004 tarih ve 2004/7674 sayılı BKK ile belirlenmiştir.

ÖTVK'nun 4.md. de vergi mükellefi olarak; söz konusu malların imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını yapanlar olarak ifade edilmiştir. Ayrıca II nolu listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi

olanlar açısından motorlu taşıt ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler de verginin mükellefi olarak belirtilmektedir.

IV.2. Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği Uygulaması ile Karşılaştırılması

AB'nin ÖTV'ne yönelik uyumlaştırma çabaları ile Türkiye'deki ÖTV uygulamasının karşılaştırılması açısından en büyük öneme sahip konu, hiç şüphesiz, ÖTV ile uyumlaştırmaya gidilen mal ya da mal gruplarının, matrahların ve oranların uyumlaştırılması konusudur. Bu noktadan sonra bu bakış açısı ile AB'nin ve Türkiye'nin, uyumlaştırmaya gidilen mal grupları itibarıyla bir karşılaştırması yapılacaktır. Bu çerçevede ilk ele alınması gereken konu, uyumlaştırmaya gidilen mal gruplarının içeriğinin ve matrah yapısının karşılaştırılmasıdır. Aşağıdaki tablodan iki uygulama arasındaki farklılıkları tesbit edebilmek mümkündür.

**Tablo-8: ÖTV Konusu Mal Gruplarının İçeriği ve Matrah Yapısı
Açısından AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması**

Mal Grubu	AB Uygulaması	Türkiye Uygulaması**
Enerji Ürünleri ve Elektrik	Benzin (/1000 lt) Kurşunsuz Benzin (/1000 lt) Motorin (/1000 lt) Kerosen (/1000 lt) LPG (/1000 lt) Doğal Gaz (/gigajoule*) Ağır Fueloil (/1000 kg) Kömür ve Kok (/gigajoule) Elektrik (/MWh)	Benzin (/1000 lt) Kurşunsuz Benzin (/1000 lt) Motorin (/1000 lt) Kerosen (/1000 lt) LPG (/1000 lt) Doğal Gaz (/m3) Ağır Fueloil (/1000 kg)
Alkol ve Alkollü İçecekler	Bira (plato/hektolitre ya da alkol/hektolitre) Şarap (hektolitre) Diğer Fermente İçecek. (hektolitre) Ara Ürünler (hektolitre) Alkollü içece. (saf alkol/hektolitre)	Bira (alkol/litre) Şarap (litre) Diğer Fermente İçecekler (litre) Alkollü içecekler (alkol/litre)
Sigara ve İşlenmiş Tütün	Sigara (PSF** ve 1000 adet) Puro ve Sigarillolar (PSF veya kg veya 1000ad.) Sarmalık İnce Tütün (PSF veya kg) Diğer İçmelik Tütün (PSF veya kg)	Sigara (PSF ve adet) Puro ve Sigarillolar (PSF ve adet) Sarmalık İnce Tütün (gr) Diğer İçmelik Tütün (gr)

* Gigajoul enerji birimi olup, doğalgazla ilgili olarak 1 gigajoul, 25,6 m3 doğalgaza eşittir. Ya da 1 m3 doğalgazın enerji değeri yaklaşık 0,039 gigajoul dür.

** PSF; Perakende satış fiyatı.

*** 08/01/2003 tarih ve 2003/5141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişen matrahlar.

Tablo 8’de koyu şekilde yazılanlar, iki uygulama arasında konu ve/veya matrah ile ilgili uyumsuzluklar olduğunu göstermektedir. Örneğin enerji ürünleri açısından AB mevcut uygulaması ile elektriği, kömürü ve koku ÖTV konusu yapmaktayken, Türkiye açısından bunlar ÖTV’nin konusuna girmemektedir.¹⁴ Ek olarak oldukça küçük bir fark olmasına rağmen, Türkiye’de doğal gaz üzerindeki vergi m³ hesabına göre alınırken, AB uygulaması gigajoule ölçüsüne göre temellendirilmiştir. Bu yaklaşım özellikle kömür ve kok ile paralel bir vergilemenin gerçekleştirilmesi için daha uygun bir temel oluşturmaktadır. 4760 sayılı ÖTVK’nun 11.maddesine göre; I ve III sayılı listelerdeki mallara ilişkin vergi, alkol derecesi, kilogram, litre, metre, metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’deki uygulama açısından gigajoule esasına dayalı bir verginin uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle hem elektrik, kömür ve kokun I nolu listeye eklenmesi için hem de verginin gigajoule hesabına dayalı olarak alınmasını sağlamak üzere bir kanun değişikliğine ihtiyaç sözkonusudur.

Tablo 9’da ise ÖTV konusu mallarla ilgili vergi yükleri açısından bir değerlendirme yapılmaktadır. Daha önceki tablodakine benzer şekilde, koyu renkle yazılmış vergi oranlarıyla ilgili uyumsuzluklar söz konusudur. İlk olarak doğalgazın motorlu taşıtlar tarafından yakıt olarak kullanılması durumunda alınmakta olan ÖTV’nin; AB uygulaması çerçevesinde sınai ve ticari amaçlarla kullanım söz konusu olduğunda belirlenen minimum vergi oranlarından düşük olduğu görülmektedir. İkinci olarak, genellikle jet yakıtı olarak kullanılan kerosen ile ilgili Türkiye’de vergi oranı, sıfır olarak belirlenmiştir. Oysa AB’nin kerosen ile ilgili olarak belirlemiş olduğu minimum vergi miktarı; 302 EURO/1000 lt dir. Değerlendirilmesi gereken bir başka husus da, tütün mamülleri ile ilgili uygulamadır. Sigara dışındaki ürünlerle ilgili uygulamada sorun gözükmemektedir. Ancak sigaralar ile ilgili uygulamada sorun olma ihtimali yüksektir. Bu sorun iki nedenle çıkabilir. Birincisi sigara üzerindeki ÖTV yükünün 1000 adet başına 60 EURO altında kalma ihtimali söz konusu olabilir. 24/12/2004 tarihinde 3.400.000.-TL’lik fiyat kategorisindeki sigaralarda 518.644.- TL KDV, (%28’lik kısım ve adet başına 50.000 TL spesifik kısmın toplamı olarak) 1.743.750.-TL ÖTV bulunmaktadır. Sigara ile ilgili bu ÖTV yükü sigaranın perakende satış fiyatının %66’sına tekabül etmektedir. Ancak alınan ÖTV 1000 adet başına hesaplandığında, piyasadaki cari döviz kuruna göre vergi miktarının 60 EURO’nun altında kalma ihtimali oldukça yüksektir. Özellikle EURO kurunun 1.900.000.- TL’nin üzerine çıktığı ve sürekli dalgalandığı bir durumda, aynı hafta içerisinde AB tarafından belirlenen minimum vergi düzeyinin altında kalmak ya da üstüne çıkabilmek söz konusu olabilecektir. Bu nedenle sigaralar ile ilgili vergilerin bir miktar arttırılması uygun gözükmemektedir. İkinci nedende; sigaralara ilişkin spesifik vergilerin, sigara içerisindeki şark tipi tütün miktarına bağlanmış olmasıdır.

**Tablo-9: ÖTV Konusu Mal Gruplarının Oranları Açısından
AB ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması**

ÖTV Konusu Mallar	AB Uygulaması	Türkiye Uygulaması
Benzin (/1000 lt)	421 EURO	668.28 EURO
Kurşunsuz Benzin (/1000 lt)	359 EURO	658.8, 722.52 EURO ⁱ
Motorin (/1000 lt)	302, 21 EURO ⁱⁱ	443.94, 400.5 EURO ⁱⁱⁱ
Kerosen (/1000 lt)	302, 21 EURO ⁱⁱ	0 EURO
LPG (/1000 lt)	125, 41, 0 EURO ^{iv}	368.9, 233.6 EURO
Doğal Gaz (/gigajoule*)	2.6, 0.3, 0.15 EURO ^v	7.36, 0.28 , 0.28 EURO
Ağır Fueloil (/1000 kg)	15 EURO	115.85, 121.12, 230.4 EURO ^{vi}
Kömür ve Kok (/gigajoule)	0.15, 0.3 EURO ^{vii}	yok
Elektrik (/MWh)	0.5, 1 EURO ^{viii}	yok
Bira (plato/hektolitire ya da alkol/hektolitire)	0.748, 1.87 EURO ^{ix}	- , 8.37 EURO
Şarap (hektolitire)	0 EURO	79, 316, 674.1, 521.4 EURO ^x
Diğer Fermente İçecek. (hektolitire)	45 EURO	79 EURO
Ara Ürünler (hektolitire)	550, 275 EURO ^{xi}	3061.7 EURO
Alkollü içece. (saf alkol/hektolitire)		3061.7 EURO
Sigara (PSF** ve 1000 adet)	%57 ve 60 EURO/1000 ad.	%28 ve 26.3, 14.1, 9.2
Puro ve Sigarillolar (PSF veya kg veya 1000 ad.)	%5, 11 EURO/1000ad., kg	EURO/1000ad. ^{xii}
Sarmalık İnce Tütün (PSF veya kg)	%33, 29 EURO/kg	%50 ve 94.8 EURO /kg
Diğer İçmelik Tütün (PSF veya kg)	%20, 20 EURO/kg	%50 ve 2.6 EURO /kg
		%50 ve 5.2 EURO /kg

Not: Tablonun hazırlanmasında, Türkiye'deki ÖTVK ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde 04/12/2004 tarihinde 8128 sayılı BKK ile tesbit edilen ÖTV tutarları, 13/12/2004 tarihli Merkez Bankası EURO satış kuru (1 EURO= 1.898.900.-TL) esas alınarak hesaplanmıştır. Hesaplama esnasında matrah farklılıkları büyük ölçüde giderilmeye çalışılmıştır.

ⁱ Sırasıyla 95 ve 98 oktan yakıtlar için.

ⁱⁱ Sırasıyla motor yakıtı ve ticari-sınai-ısıtma amaçlı kullanım için.

ⁱⁱⁱ Sırasıyla kükürt oranı %0.05'i geçen ve geçmeyen motorin için.

^{iv} Sırasıyla motor yakıtı ve ticari-sınai-ısıtma amaçlı kullanım için.

^v Sırasıyla motor yakıtı, ticari-sınai, ısıtma amaçlı kullanım için

^{vi} Kükürt değerleri açısından farklı fueloiller için.

^{vii} Sırasıyla işyerlerinde ve evlerde kullanımı için.

^{viii} Sırasıyla işyerlerinde ve evlerde kullanımı için.

^{ix} Sırasıyla plato derecesi/hektolitire ve alkol derecesi/hektolitire değerleri için.

^x Farklı şarap türleri için.

^{xi} Sırasıyla standart ve indilmiş vergi miktarları.

^{xii} Advalorem vergi oranı aynen uygulanmak üzere, içerisindeki şark tipi tütün miktarı, sırasıyla; %0 ile %33, %34 ile %66 ve %66 ile %100 arasında olanlar için uygulanacak spesifik vergi miktarı

Türkiye'ye şark tipi tütün ithalatı yasak olduğu için, bunun anlamı yerli tütünler kullanılarak üretilmiş sigaralar anlamına gelmektedir. Şark tipi tütün oranı yükseldikçe spesifik vergi miktarı düşmektedir. Örneğin %66-100 arasında şark tipi tütün kullanılan sigaralarda (Maltepe, Samsun, Bahar, Türkü markaları gibi) spesifik vergi adet başına 17.500.-TL iken, bu tutar şark tipi tütün oranı %0-33 olan ürünlerde 50.000.- TL olarak tesbit edilmiştir. Bu açıkça, AB'nin vergilemeye ilişkin düzenlemelerine aykırıdır ve ayrımcı vergileme olarak görülmesi muhtemeldir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

AB ülkelerinde vergi yapıları dolaysız vergilere dayalıyken, gelir dağılımı daha bozuk olmasına rağmen Türkiye'de vergi sistemi dolaylı vergilere dayalıdır. Bu nedenle, herşeyden önce Türk vergi sisteminin dolaylı vergilere dayalı yapısının değiştirilerek, dolaysız vergi gelirlerini arttıracak ve dolaylı vergileri azaltacak düzenlemelerin yapılmasının gerekliliği çok açıktır. Bu noktada vergi yönetim ve denetimi alanında yapılması gerekenler çok açıktır. Kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması için, vergilemenin şekli ve maddi yükünü düşürecek, vergi sistemini basitleştirecek düzenlemelere gidilmesi ve özellikle vergi yönetim ve denetiminin etkinliğinin artırılması gerekmektedir. Ayrıca dolaylı vergiler ile ilgili olarak, vergi oranlarının düşürülmesi, hem dolaylı vergilerin gelir dağılımı üzerindeki bozucu etkilerinin azalmasını sağlarken hem de özellikle farklı oran ve selektif mal ve hizmetlere yönelik uygulamaların yol açtığı, nispi fiyatlardaki çarpımalara bağlı olarak ortaya çıkan etkinlik kayıplarının azalmasını sağlayacaktır. Son dönemde 2005 yılından itibaren özellikle KDV alanında getirilen oran indirimlerinin bu amaçlara hizmet edeceği açıktır.

Türkiye'deki ÖTV uygulamasının AB'de ÖTV alanında yapılan uyumlaştırma düzenlemelerinden bazı farklılıkların olduğu görülmektedir. İlk olarak, AB düzenlemelerine göre, elektrik, kömür ve kok ile ilgili olarak belirlenen minimum oranlarda vergi alınması gerekirken, Türkiye'de elektrik, kömür ve kok ÖTV kapsamı içinde yer almamaktadır. İkinci olarak, Kerosen ile ilgili Türkiye'de ÖTV oranı sıfır olarak belirlenmişken AB'deki minimum vergi miktarı 1000lt başına 302 EURO dur. Ayrıca doğalgaz ile ilgili olarak, Türkiye'de motorlu taşıt araçları dışındaki kullanımlar için belirlenen vergi miktarı yaklaşık 0,28 EURO olarak çıkmaktadır. Bu düzey AB'nin ticari-sınai amaçlı kullanımlar için belirlemiş olduğu 0,30 EURO'luk minimum vergi düzeyinden düşük kalmaktadır. Üçüncü olarak, Türkiye'de sigaralar üzerinden alınan ÖTV miktarının (döviz kurunun yükselmesi durumunda) AB tarafından belirlenen 60 EURO/1000 adet düzeyinin altında kalma ihtimali çok yüksektir. Dördüncü olarak, sigaraların vergilendirilmesinde, spesifik ÖTV miktarının

sigara içindeki şark tipi tütünün oranına bağlanmış olmasının, ayrımcı vergileme olarak görülmesi muhtemeldir.

Bu hususlar dışında Türkiye'deki ÖTV uygulamasının hemen hemen tümüyle AB'nin uyumlaştırmaya gittiği konularla uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak bununla birlikte, Türkiye'deki uygulamanın iktisadi ve sosyal etkiler açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir.

Herşeyden önce ÖTV, mali açıdan devlete gelir sağlayan önemli bir vergi kaynağıdır. Türkiye'de ÖTV aracılığıyla sağlanan gelirin vergi gelirleri içindeki önemi ve bir vergi kaynağı olarak son noktalara kadar zorlandığı açıktır. Hatta bu kadar yüksek vergi oranları ile kaçakçılık olgusunu ateşleyerek, vergi kayıplarına yol açılması ihtimali de çok yüksektir. Örneğin, Türkiye'nin özellikle güney doğusunda sınır ticareti yoluyla ülkeye giren mazot ve benzinin ne kadar büyük boyutlara ulaştığı ve bunun ÖTV gelirlerinde bir aşınmaya yol açtığı bilinmektedir. Benzer şekilde içki ve sigara kaçakçılığının ÖTV nedeni ile çok cazip olduğu da görülmektedir. Bu nedenle, AB tarafından belirlenmiş olan minimum oranlara uymak kaydıyla çok yüksek verginin alındığı mal ya da mal gruplarında bir oran indirimine gidilmesi gerekmektedir.

ÖTV selektif nitelikli bir mal ve hizmet vergisi olduğu için, negatif dışsallıklar yaratan içki, sigara ve enerji kullanımı gibi ürünler üzerinden alınarak bir düzeltici vergi işlevi sağlaması istenmektedir. Ayrıca daha çok yüksek gelir düzeyindeki bireylerin tüketimi içinde yer alan ürünleri vergi konusu yaptığı için, gelir dağılımını düzeltici bir fonksiyon da üstlenmektedir. Türkiye'de genellikle vergi oranları AB tarafından belirlenmiş oranlardan yüksek olduğu için, verginin hem düzeltici hem de gelirin yeniden dağıtım etkileri açısından daha etkili olduğu söylenebilir. Ancak diğer taraftan bu kadar yüksek oranlarla uygulanan verginin bazı olumsuzluklar yaratacağı da düşünölmelidir. Yüksek vergi oranlarının nispi fiyatlarda yarattığı çarpımalara bağli olarak iktisadi refah kayıplarına yol açması mümkündür. Ayrıca özellikle serbest dolaşımın söz konusu olması halinde, Türkiye'nin vergi rekabeti açısından dezavantajlı hale gelmesine yol açabilecektir. Bunun sonucu olarak hem ülke içerisindeki mal ve hizmet satışının, üretim ve yatırımın hem de vergi gelirlerinin düşmesi söz konusu olabilecektir. Bir diğer olumsuzlukta enerji kaynaklarının yüksek oranda vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Sanayinin rekabet gücü açısından önemli unsurlardan biri olan enerji fiyatlarının yüksek ÖTV uygulaması nedeniyle artması, sanayinin rekabet gücünü azaltarak, yerli sanayinin ülke dışına kaçmasını hızlandıran ve yabancı sermayenin de ülke içine girişini engelleyen bir etki yaratabilecektir.

Türkiye'deki ÖTV uygulamasında AB düzenlemelerinde içerilmiş olan; ticari-sınai ve sosyal amaçlara getirilmiş indirim, istisna ve muafiyetlere yer

verilmediği görülmektedir. Örneğin AB uygulamalarında, yıllık üretimi 200.000 hektolitrenin altında olan bira üreticileri ile ilgili indirimli vergi uygulaması varken, Türkiye’de böyle bir ayırım yoktur. Bu tür indirim istisna ve muafiyetlere yer verilmemesi, hiç şüphesiz konunun iktisadi ve sosyal boyutu ile ilgili olarak çok hassas olunmadığını göstermesi açısından önemlidir.

Sonuç olarak, Türkiye’deki ÖTV uygulamasının AB uygulaması ile karşılaştırıldığında bazı farklılıklarına rağmen, büyük ölçüde uyumlu olduğu söylenebilir. Ancak ÖTV’nin genel uygulama özelliklerinden çıkarılabilecek vergileme politikasına ilişkin hususlar açısından, önemli sorunların olduğu görülmektedir.

NOTLAR

¹ 2004 yılında gerçekleşen son genişlemeden sonra AB üyesi ülke sayısı; Almanya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İtalya, İrlanda, İspanya, İsveç, Lüksemburg, Portekiz, Yunanistan, Güney Kıbrıs Rum Cumhuriyeti, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Latviya, Litvanya, Malta, Polonya, Slovakya, Slovenya olmak üzere 25’e ulaşmıştır. Aday ülkeler; Türkiye, Romanya, Hırvatistan, ve Bulgaristan ile birlikte bu sayının 29’a ulaşacağı öngörülmektedir. Dolayısıyla burada yeralan ülkeler Birliğin bir kısmını temsil etmektedir.

² (<http://www.muhasabat.gov.tr/graphs/Tg3-2-3c.htm> - 24/12/2004).

³ Avrupa Konseyinde vergiler konusunda çıkarılacak direktiflerle ilgili oy birliği şartı aranmaktadır.

⁴ ÖTV’nin uyumlaştırılmasına yönelik özellikle yeni üye olan ya da olacak ülkelere yönelik ve/veya istisna uygulamalarına ilişkin başka Konsey direktifleri de vardır. Ancak burada yer verilen direktifler, uygulamanın ana çatısını oluşturan direktifleri ifade etmektedir. Uygulamanın diğer özelliklerini belirleyen direktiflerin ayrıntılı bir açıklaması için bakınız (Uzeltürk, 2002: 382-440).

⁵ Bu çerçevede 2020 yılına kadar, karayolu taşımacılığında motorinin %20’sinin biofosil, doğal gaz ve hidrojen gibi alternatif yakıtlarla değiştirilmesi planlanmaktadır.

⁶ (<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/121046.htm> - 02/12/2004)

⁷ Ara ürünler, 92/83 sayılı direktifin 17. maddesinde; alkol yoğunluğu %1.2’den az ve %22’den daha fazla olmayan ürünler olarak tanımlanmaktadır.

⁸ (<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131023.htm>-02/12/2004; <http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131024.htm> - 02/12/2004)

⁹ Hektolitre; yüz litrelik bir ölçü birimini ifade etmektedir.

¹⁰ (<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131019.htm>-02/12/2004;

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131021.htm> - 02/12/2004)

¹¹ 92/72 sayılı direktifin 2.maddesinde değişiklik yapan 2002/10 sayılı direktifi gereğince, ençok talep edilecek sigaraların fiyat kategorisi; her yıl 1 Ocak tarihindeki veriler üzerinden belirlenmektedir.

¹² (<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131021.htm> - 02/12/2004)

¹³ 92/72 sayılı direktifin 2.maddesinde değişiklik yapan 2002/10 sayılı direktifle yapılan düzenleme nedeniyle.

¹⁴ Türkiye'de elektrik üzerinden bir tüketim vergisi olarak Belediye Gelirleri Kanunu'nun 34.maddesine dayalı olarak işyerlerinde %1 ve konutlarda ise %5'lik bir vergi uygulaması söz konusudur.

KAYNAKLAR

- Balcı, B. (1995) "AT ile Türkiye Arasında 6 Mart 1995 Tarihinde İmzalanan 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararında Yer Alan Başlıca Hükümler", **Maliye Dergisi**, 119: 12-19.
- Bilici, N. (2004) **Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri**, Ankara: Seçkin.
- Bulutluğlu, K. (1981) **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul: Filiz.
- Çağan, N. (1990) "Avrupa Topluluğunda Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemi", **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları Analizi**, VI.Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Ankara, 87-95.
- Çağan, N. (1995) "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri", **Avrupa Birliği El Kitabı**, Ankara: TCMB, 147-162.
- Çakan, E. (1992) "Avrupa Topluluğu'nda Vergilerin Uyumlaştırılması", **Maliye Dergisi**, 107: 13-73.
- DPT, (1995) **Türkiye AT Mevzuat Uyumlu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Vergilendirme Alt Komisyonu Raporu**, Ankara: DPT.
- DTM, (2002) **Avrupa Birliği ve Türkiye**, Ankara: DTM.
- European Commision, (2000) **Tax Policy in the European Union**, Brussels.
- European Commision, (2004a) **Excise Duty Tables, Part-II: Energy Products and Electricity**, Brussels: European Commision Directorate General Taxation and Custom Union Tax Policy.
- European Commision, (2004b) **Excise Duty Tables, Part-I: Alcoholic Beverages**, Brussels: European Commision Directorate General Taxation and Custom Union Tax Policy.
- European Commision, (2004c) **Excise Duty Tables, Part-III: Manufactured Tobacco**, Brussels: European Commision Directorate General Taxation and Custom Union Tax Policy.

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/127019.htm> - 02/12/2004

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131021.htm> - 02/12/2004

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131023.htm> - 02/12/2004

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/131024.htm> - 02/12/2004

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/121046.htm> - 02/12/2004

<http://www.muhasabat.gov.tr/graphs/Tg3-2-3c.htm> - 24/12/2004

Kirazcı, D. (1989) “AT’de Dolaylı Vergilerin Uyumu Alanındaki Son Gelişmeler Üzerine”, **İktisadi Kalkınma Vakfı Dergisi**, 63: 24-33.

Kischel, D. (2003) “Experience of the European Union in the Area of Excise Tax Harmonisation”, 6/6/2003, Brussels. [http://www.iticnet.org/030707-Presentation_%20Dr%20Kischel%20\(2\).pdf](http://www.iticnet.org/030707-Presentation_%20Dr%20Kischel%20(2).pdf) - 24/12/2004.

Marlow, M. (1995) **Public Finance**, New York: The Dryden Press.

OECD, (2001) **Revenue Statistic of OECD Member Countries**, Paris: OECD.

Öno, G. (1997) **Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel Tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu**, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara: DPT.

Seyidoğlu, H. (1996) **Uluslararası İktisat**, İstanbul: Güzem Yayıncılık.

Stiglitz, J. (2000) **Economics of the Public Sector**, New York: W.W. Norton&Company.

Turhan, S. (1987) **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Der Yayınları.

T.C. Maliye Bakanlığı, (2004) **Kamu Hesapları Bülteni**, <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/menu3.asp>– 24/12/2004.

Uzeltürk, (2002) “Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergileri”, **Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Maliyesinin Uyumu**, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Fethiye, 382-440.