

112532

**DOLAYLI VERGİLERİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ
SİSTEMİNE UYUMLAŞTIRILMASI AÇISINDAN
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE TÜRKİYE
UYGULAMASI**

Neslihan COŞKUN

**(Yüksek Lisans Tezi)
Eskişehir, 1998**

**DOLAYLI VERGİLERİN AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİNE
UYUMLAŞTIRILMASI AÇISINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE
TÜRKİYE UYGULAMASI**

Neslihan Coşkun

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Teorisi Anabilim Dalı

Danışman: Prof.Dr.Aykut Herekman

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mayıs 1998

ÖZET

Toplu yaşama bilincinin yerleştiği çağlardan itibaren, düzenli bir mali sisteme sahip her ekonomide uygulanmasına rastlanılan özel tüketim vergisinin, gelir dağılımı ve kaynak dağılımı üzerindeki etkisinin gözönüne alınarak incelenmesi gerekmektedir. Türkiye’de genel vergi sisteminin AB ülkelerinin vergi sistemleri ile uyumlaştırılması bir amaç olarak ele alındığında özel tüketim vergisi bu amacı gerçekleştirmede kullanılan önemli araçlardan biri olmaktadır. Özel tüketim vergisi özellikle rekabet eşitliğinin sağlanması açısından gümrük duvarlarının kaldırıldığı ülkelerde gelir sağlama fonksiyonu dışındaki diğer fonksiyonlarının da gözönüne alınarak uygulanması olanağı bulmuştur. Bu çalışmada bu konular incelenmiş ve gerekli bilgiler verilmiştir.

ABSTRACT

The excise tax is applied for each country which orderly fiscal system was established in since prehistoric period. The excise tax must be examined attentively because of the it's effect on the source and revenue distribution. Excise tax is a significant means of harmonization of the Turkey's general tax system with EC tax system. Excise tax is especially applied for establishing competition equality in EC countries which customs obstacles are eliminated. This application is significant for not only to obtain revenue but also other functions. In this study, these subjects have been researched and required information has been given.

DEĞERLENDİRME KURULU VE ENSTİTÜ ONAYI

İmza

Başkan : Prof.Dr.Aykut Herekman

Üye : Prof.-Dr. Fethi HEPEL

Üye : Yrd. Doç. Dr. Recep DİMER

Tezin kabul edildiği tarih: 12 / 05 / 1998

Tez'in ilgili yasa ve yönetmeliklerin öngördüğü teknik ve bilimsel koşulları karşıladığı ve adayın "Maliye Teorisi Anabilim Dalı"nda Yüksek Lisans derecesi almaya hak kazandığı anlaşılmıştır.

Prof.Dr. Enver Özkalp

Anadolu Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖZGEÇMİŞ

Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans

Eğitim

Y.Ls.	1995	Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ls.	1991	Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (İİBF) Maliye Bölümü
Lise	1987	Adana Kız Lisesi, Fen Bölümü

İş/İstihdam

1996- Araştırma Görevlisi, Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Kişisel Bilgiler

Doğum Yeri Ve Yılı: Adana 05.05.1974 Cinsiyet: Bayan Yabancı Dil: İngilizce

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
DEĞERLENDİRME KURULU VE ENSTITÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
KISALTMALAR.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TEORİK BİR YAKLAŞIM

1.1.Özel Tüketimin Vergilendirilmesi.....	3
1.1.1.Özel Tüketimin Vergilendirilmesinin Nedenleri.....	3
1.1.2.Özel Tüketimin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi.....	6
1.2.Özel Tüketim Vergisinin Vergi Türleri İçindeki Yeri.....	8
1.2.1. Subjektif-Objektif Vergiler Açısından Özel Tüketim Vergisi.....	8
1.2.2.Gelir, Servet Ve Harcama Vergileri Ayırımı Açısından Özel Tüketim Vergisi.....	9
1.2.3.Dolaylı-Dolaysız Vergiler Ayırımı Açısından Özel Tüketim Vergisi.....	10
1.3.Özel Tüketim Vergisinin Yapısı.....	12
1.3.1.Özel Tüketim Vergisinin Konusu ve Vergi Kapsamına Giren Mallar.....	12
1.3.2.Özel Tüketim Vergisinde Vergilendirme Tekniği.....	14
1.3.3.Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi.....	15
1.3.4.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı.....	16
1.3.5.Özel Tüketim Vergisinin Tahsili.....	16
1.4.Özel Tüketim Vergisinin Yansımaları.....	17
1.4.1.Tam Rekabet Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansımaları.....	19

1.4.1.1.Talebin Tamamen Sert (İnelastik) Olduğu Durum.....	19
1.4.1.2.Arzın Tamamen Sert (İnelastik) Olduğu Durum.....	20
1.4.1.3.Talebin Sonsuz Esnek Olması.....	22
1.4.1.4.Hem Arzın Hem Talebin Esnek Olduğu Durum.....	23
1.4.1.5.Talep Esnekliğinin Değiştiği Durum.....	26
1.4.2.Oligopol Piyasada Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİ UYUMLAŞTIRMASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMALARI

2.1.Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Vergi Uyumlaştırması.....	31
2.1.1.Vergi Uyumlaştırmasının Avrupa Birliği Hukukundaki Yeri.....	32
2.1.2.Vergi Uyumlaştırmasının Yasal Dayanakları.....	33
2.1.3.Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılması.....	37
2.1.3.1.Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılmasının Nedenleri.....	37
2.1.3.2.Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırmanın Hukuksal İşleyişi.....	38
2.1.3.2.1.Direktifler.....	38
2.1.3.2.2.Adalet Divanı Kararları.....	39
2.1.4.Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması.....	40
2.1.4.1.Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılmasının Nedenleri.....	40
2.2.1.Avrupa Birliğinin Yürürlükteki Uyumlaştırılmış Özel Tüketim Vergisinin Yapısı.....	43
2.2.1.Tarihi Gelişimi.....	43
2.2.2.Günümüzdeki Durum.....	44

2.2.2.1.Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Genel Düzenlemeler.....	45
2.2.2.1.1.Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Ürünler.....	45
2.2.2.1.2.Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay.....	46
2.2.2.1.3.Malların Üretimi, İşlenmesi Ve Stoklanması.....	47
2.2.2.1.4.Ürünlerin Dolaşımı.....	48
2.2.2.1.5.Verginin Ödenmesi.....	49
2.2.2.1.6.Vergi İşareti-Kimlik Tespiti Markası.....	49
2.2.2.1.7.İstisnalar.....	50
2.2.2.2.Özel Tüketim Vergisi Komitesi.....	50
2.2.2.3.Madeni Yağlar Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	52
2.2.2.3.1.Madeni Yağlarda İstisnalar.....	53
2.2.2.4.Alkol Ve Alkollü İçkiler.....	54
2.2.2.4.1.Bira.....	55
2.2.2.4.2.Şarap.....	56
2.2.2.4.3.Diğer Fermente İçkiler.....	57
2.2.2.5.Ara Ürünler.....	58
2.2.2.6.Etil Alkol.....	58
2.2.2.7.Tütün Ürünleri.....	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

3.1. Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Uygulamasına Geçişin Nedenleri.....	64
3.2. Özel Tüketim Vergisi Yasa Tasarısının İncelenmesi.....	64
3.2.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	65
3.2.2. Özel Tüketim Vergisinde Mükellef Ve Vergi Sorumlusu.....	66
3.2.2.1. Vergi Mükellefi.....	66
3.2.2.2. Vergi Sorumlusu.....	67
3.2.3. Mal Teslimi Ve Teslim Sayılan Haller.....	67
3.2.3.1. Mal Teslimi.....	67
3.2.3.1.1. Mal Kavramı.....	68
3.2.3.1.2. Tasarruf Hakkının Devri.....	68
3.2.3.1.3. Teslim Etme Ve Teslim Alma Olayı.....	69
3.2.3.2. Mal Tesliminde Belge Düzeni.....	69
3.2.3.2.1. Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi.....	69
3.2.3.2.2. Fatura Ve Benzeri Belgelerin Kullanılması.....	70
3.2.3.3. Trampa Halinde Özel Tüketim Vergisi.....	70
3.2.3.4. Teslim Sayılan Haller.....	70
3.2.4. Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	71
3.2.5. Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar.....	73
3.2.5.1. İhracat İstisnası.....	73
3.2.5.2. Diplomatik İstisna.....	75
3.2.5.3. Diğer İstisnalar.....	75

3.2.5.4.İstisnanın Sınırı.....	76
3.2.6.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı.....	76
3.2.6.1.Özel Tüketim Vergisinde Matrahın Tespiti.....	78
3.2.6.1.1.Matrahı Dahil Olan Unsurlar.....	78
3.2.6.1.2.Matrahı Dahil Olmayan Unsurlar.....	78
3.2.6.2.İthalatta Matrah.....	78
3.2.7.Özel Tüketim Vergisinde Vergi Oranı.....	79
3.2.8.Özel Tüketim Vergisinde Mütessesil Sorumluluk.....	79
3.2.9.Özel Tüketim Vergisinin Beyanı Tarhı Ve Ödenmesi.....	80
3.2.9.1.Özel Tüketim Vergisinin Vergilendirme Dönemi Ve Beyan Esası.....	80
3.2.9.2.Özel Tüketim Vergisinde Tarh İşlemleri.....	80
3.2.9.3.Özel Tüketim Vergisinin Ödenmesi.....	81
3.2.10.Özel Tüketim Vergisikânun Tasarısı İle Kaldırılan Kanunlar, Kanun Maddeleri Ve Fonlar.....	81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUN TASARISI İLE AVRUPA BİRLİĞİNDE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YAPISININ KARŞILAŞTIRILMASI

4.1.Türkiye'nin Mevcut Durumda Avrupa Birliğine Karşı Yükümlülükleri.....	86
4.2.Türkiye'nin Yükümlülükleri Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisinin Yapısından Doğabilecek Sorunlar.....	87

4.2.1.Türkiye'nin Eş Etkili Vergi Niteliğinde Özel Tüketim Vergisi Getirememesi.....	87
4.2.2.Türkiye'nin Ayırıcı Vergi Niteliğinde Özel Tüketim Vergisi Getirememesi.....	88
4.2.3.Türkiye'nin Koruyucu Vergi Niteliğinde Vergi Getirmemesi.....	89
4.2.4.Türkiye'nin İhraç Ettiği Mallara Uygulaması Gerektiğinden Daha Fazla İç Vergi İadesi Uygulamaması.....	91
4.3.Türkiye'nin Avrupa Birliğine Tam Üye Olması Durumunda Özel Tüketim Vergisinin Yapısından Doğabilecek Sorunlar.....	92
4.3.1.Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı.....	92
4.3.2.Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	93
4.3.3.Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi.....	94
4.3.4.Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	94
4.3.5.Malların Üretimi, İşlenmesi Ve Stoklanması.....	95
4.3.6.Ürünlerin Dolaşımı.....	95
4.3.7.Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar.....	96
4.3.8.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı.....	97
4.3.9.Özel Tüketim Vergisinin Oranı Ve Tutarı.....	98

4.3.10.Özel Tüketim Vergisinin Ödenmesi.....	99
SONUÇ.....	100
EKLER.....	104
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	159

KISALTMALAR

AB	:Avrupa Birliği
ABD	:Amerika Birleşik Devletleri
AET	:Avrupa Ekonomik Topluluğu
BSMV	:Banka Ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CECA	:Avrupa Kömür �elik Topluluğu
ECU	:Avrupa Para Birimi
EEC	:Avrupa Ekonomik Topluluğu
EFTA	:Avrupa Serbest Mübadele Birliği
Euratom	:Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu
f.	:Fıkra
GB	:Gümrük Birliği
GSYİH	:Gayrisafi Yurtiçi Hasıla
hl.	:Hektolitre
KDV	:Katma Değer Vergisi
kg	:Kilogram
LPG	:Likit petrol Gazı
lt.	:Litre
m3	:Metre küp
OJEC	:Official Journal of the European Communities
�İKR	:�zel İhtisas Komisyonu Raporu
�TV	:�zel Tüketim Vergisi
s.	:Sayfa
vb.	:ve benzeri
vd.	:ve diğerleri
vol.	:Volume

Şekiller Listesi

- Şekil 1:**Tam Rekabet Piyasasında Talebin Tamamen İnelastik Olduğu Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....20
- Şekil 2:**Özel Tüketim Vergisinin Emek Faktörü Üzerine Yansıması (Geriye Doğru Yansıma).....22
- Şekil 3:**Tam Rekabet Piyasasında Talebin Sonsuz Esnek Olması Durumunda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....23
- Şekil 4:** Tam Rekabet Piyasasında Arz ve Talebin Esnek Olduğu Durumunda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....24
- Şekil 5:**Tam Rekabet Piyasasında Arz Ve Talebin Elastiki Olduğu Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....25
- Şekil 6:** Tam Rekabet Piyasasında Talep Esnekliğinin Değiştiği Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....27
- Şekil 7:** Oligopol Piyasada Sabit Maliyetlerde Özel Tüketim Vergisinin Yansıması.....30

GİRİŞ

Ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir yeri olan tüketim vergilerinin değişik uygulama biçimleri ile çok eski bir tarihi geçmişi vardır. Tüketim vergileri, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisi şeklinde olabileceği gibi, belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisi şeklinde de olmaktadır.

Belirli mal ve hizmetleri vergilendiren özel tüketim vergisi, konusu itibariyle ülkeden ülkeye değişmektedir. Bunun nedeni ülkelerin değer yargılarının birbirinden farklı olmasıdır. Özel tüketim vergisinin konusunu genellikle lüks mallar, alışkanlık verici maddeler ve sürümü yüksek olan bazı ilk maddeler (hammadde) oluşturmaktadır. Bu mal gruplarına, toplumların değer yargılarının farklı olmasından dolayı bakış açıları da farklı olacağından, özel tüketim vergisinin kapsamı konusunda ortak bir noktada buluşmak zorlaşmaktadır.

Avrupa ülkelerinin bütünleşmesi sürecinde üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, Topluluğun genel amacı olan ortak pazarın kurulması ve ekonomi politikalarının birbirine yakınlaştırılmasını sağlayacak bir araç olarak kullanılmaktadır. Uyumlaştırma, birebir eşleştirme anlamında değildir, amaç vergi sistemlerindeki büyük farklılıkların ortadan kaldırılmasıdır. Özellikle rekabet şartlarını etkileyen dolaylı vergilerin uyumlaştırılması oldukça önemlidir. Çünkü dolaylı vergiler mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayacak gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra, ikinci bir gümrük duvarı oluşturacak niteliktedir.

Bugün dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda çalışmalar devam etmektedir. Bu alanda, Avrupa Birliğine üye ülkelerde katma değer vergisinin uyumlaştırılması başarı ile gerçekleştirilmiştir. Özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması ise katma değer vergisine göre daha karmaşıktır. Avrupa Konseyi özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması konusunu ele alırken, bütün üye ülkelerde uygulanan ve “beş büyükler” olarak nitelendirilen “tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlar” üzerinde durulmuştur. Konsey

bu amaçla bir dizi direktif çıkarmış ve bugüne kadar bir tek tütün üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılması konusunda başarı sağlanmıştır.

Türkiye Avrupa Birliğine aday üye olarak, Gümrük Birliğine geçilmesinden sonra, ülkenin ekonomik ve mali çıkarlarını korumak amacıyla özel tüketim vergisi uygulamasına geçmek zorundadır. Bu amaçla 1993 yılında ilk Özel tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanmış fakat yasalaşmamıştır. 1996 yılında Gümrük Birliğine geçilmesi ile ekonomik ve mali koşulların değişmesi nedeniyle ikinci Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanmış fakat henüz Mecliste kabul edilmemiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde özel tüketim vergisinin teorik yapısının açıklanmasına çalışılacaktır. Bu amaçla özel tüketimin vergilendirilmesi, özel tüketim vergisinin vergi türleri içindeki yeri, yapısı ve yansıması konusuna değinilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde dolaylı vergilerin uyumlaştırılması ve Avrupa Birliğine üye ülkelerde özel tüketim vergisi uygulamaları konusunda açıklamalar yapılacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de özel tüketim vergisine geçişin nedenleri verilerek, 1996 yılında hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı detaylarıyla incelenecektir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde ise, Türk Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı ve Avrupa Birliği özel tüketim vergisi yapısı karşılaştırmalı olarak incelenecek, ayrıca özel tüketim vergisi yapısının uyumlaştırılması sürecinde Türkiye’nin karşılaştacağı sorunlara değinilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE TEORİK BİR YAKLAŞIM

1.1.ÖZEL TÜKETİMİN VERGİLENDİRİLMESİ

Vergiler, prensip itibariyle kamu harcamalarının finansmanı için, devletin sunduğu mal ve hizmetlerden sağlanan faydalarla doğrudan doğruya ilişkili olmamakla birlikte, bireyler tarafından ödenmesi gereken zorunluluklardır. Vergi, bireylerin elde ettiği gelirlerden alınabileceği gibi, bireylerin, kullanımına sunulan mal ve hizmetlere talepleri sürecinde de alınabilir. Gerek kamu, gerekse özel sektör tarafından bireylere sunulan bu mal ve hizmetlerin bazılarının tüketimi özel olarak ele alınıp değerlendirilmektedir. Bu mal ve hizmetlerin, tüm mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinden farklı olarak, belirli amaçlar doğrultusunda özel olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Lüks mallar (kürk, mücevher vb.), alışkanlık verici maddeler (çay, kahve, sigara, alkollü içecekler vb.), devletin bireylerin faydalanmasına sunduğu bazı hizmetler ve sürümü yüksek olan bazı ilk maddeler (benzin, gaz, çimento, cam, demir, vb.) bu grup içinde yer almaktadır. Sayılan bu mal ve hizmetler ülkeden ülkeye değişmekle birlikte tüketimleri özel tüketim olarak kabul edilmekte; vergilendirme yönünden ortak bir benzerlik göstermektedir (Edizdoğan, 1981, s.8). Tüketimi özel tüketim olarak nitelendirilebilecek mal ve hizmetler, tarihi gelişim içinde en eski vergilendirme konusu olmakla birlikte, değişen ekonomik yapıya bağlı olarak genişlemektedir.

*

1.1.1.Özel Tüketimin Vergilendirilmesinin Nedenleri

Yukarıda belirtilen, özel tüketimi oluşturan mallardan çeşitli amaçlar doğrultusunda vergi alınmaktadır.

Birinci olarak, lüks malların vergilendirilmesi ile dolaylı vergilerde artan oranlılığın gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisinin uygulanmasının gücü olduğu özellikle az gelişmiş ülkelerde, yüksek gelir grubuna girenlerin tükettiği malların vergi kapsamına alınması ile yüksek gelir elde edenlerden daha fazla vergi alınması amaçlanır (Turhan, 1993, s.166). Lüks mallara olan talep, fiyatın azalıp çoğalmasının yanısıra, kişilerin yer aldığı gelir grubunun yükselmesine de bağlıdır. Bu grubun altında kalanlarda, lüks maddelerin talebinin fiyat esnekliği yüksek olabilir (Bulutoğlu, 1988, s.451). Dolayısıyla lüks mallardan vergi alınması ile verginin fiyatta meydana getirdiği artış, belirli bir gelir seviyesinin üzerinde yer alan grubun talebinde değişiklik yaratmayabilmektedir. Bu nedenle bu tür vergilerin konulmasında tüketim harcamalarının gelir elastikiyetinden hareket edilmektedir. Bu şekilde vergilemenin konusu olacak malların gelir esnekliğinin 1'den büyük olması gerektiği ortaya konulmuştur. Gelir esnekliğinin 1'den büyük olması, bireyin gelirindeki artışın talepte de artış meydana getirdiğini ifade etmektedir. Yani gelir esnekliği 1'den büyük olan malların tüketimi bireyin geliri arttıkça artacaktır ve daha fazla vergi geliri sağlanabilecektir. Böylece alınan vergi ile artan oranlılık sağlanabilecektir. Gelir elastikiyeti zaman içinde sabit kalmayıp değişebilmektedir. Gelir elastikiyeti katsayısının önce arttığı, sonra sabit kaldığı ve daha sonra düştüğü kabul edilir. Bu noktaların dikkate alınarak vergi kapsamına giren malların periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekir (Turhan, 1993, s.169).

İkinci olarak, sosyal faydası düşük, hatta sosyal zararı olan malların özellikle alışkanlık verici maddelerin genel tüketim vergilerinden farklı olarak vergilendirilmesi ile tüketiminin kısılması amaçlanmaktadır. Alışkanlık verici maddeler yüksek oranda vergilendirilerek, topluma olan zararları azaltılabilir. Alışkanlık verici maddeler, örneğin; sigara satışı yüksek oranda vergilendirilerek, vergi nedeniyle fiyatta meydana gelen artışla bireylerin talebi kısılabılır. Tüketim, sadece talep elastiki olduğu ölçüde azalır. Oysa, sigara ve alkollü içkiler ve benzeri alışkanlık verici maddelerin talebi, bütün gelir düzeylerinde fiyat değişikliklerine karşı pek esnek değildir. Alışkanlık verici maddelerin özel tüketim vergisi kapsamına girmesiyle, alışkanlık verici madde tüketiminin düşük gelir gruplarınca da gerçekleştirildiği düşünülürse, gelir dağılımının daha da bozulacağı ve bu nedenle tüketimlerini kısımayan bireylerin talebinin daha düşük fiyatla satılan mallara

doğru kayacağı ileri sürülmüştür (Turhan, 1993, s.167). Başka bir ifade ile bu durumda vergiler alışkanlık verici maddelere olan talebin yönünü düşük fiyatla tüketime sunulan alışkanlık verici maddelere doğru değiştirmektedir. Özel tüketim vergisinin alışkanlık verici madde tüketimini azaltmadaki başarısı, bu maddeleri tüketen ve bağımlı duruma gelmemiş bireyler üzerinde etkilidir.

Üçüncü olarak, bireylerin faydalanmasına sunulan bazı devlet hizmetlerinden bazı grupların daha fazla fayda elde ettikleri varsayımından hareketle, bu hizmetten yararlananlardan vergi alınabilir. Karayollarından yararlananların vergilendirilmesi için petrol ürünlerinden vergi alınması buna örnektir. Yararlanma ilkesinin esas alındığı bu durumda alınan vergi, harç görevi görmektedir (Turhan, 1993, s.166).

Dördüncü olarak, ithal edilen ürünlerin tüketimi özel tüketim olarak ele alınırsa, ithal malların vergilendirilmesi halinde alınan vergi bir tür gümrük engeli oluşturacak ve dış ticaret dengesinin sağlanması önemli bir role sahip olacaktır.

Bunlardan başka ayrıca çevre düzenlemeleri doğrultusunda, özellikle bazı firmaların neden olduğu dışsal maliyetlerin tüketim vergisine tabi tutulması ile iç maliyete dönüştürülmesi amaçlanmaktadır.

Olağanüstü durumlarda kıt olan kaynakların kullanımını kısmak için bu mallardan yüksek oranda alınan özel tüketim vergisinin talep azaltıcı etkisi olur. Bir başka ifade ile özel tüketim vergisi tayinleme aracı görevi yapar.

Özel tüketimin vergilendirilmesinin en önemli nedenlerinden birisi de devlete gelir sağlamaktır. Sonuçta vergilendirilecek mal ve hizmet türlerini belirlemek devletin elindedir ve bunun kapsamı istediği şekilde genişletebilmektedir.

1.1.2.Özel Tüketimin Vergilendirilmesinin Tarihi Gelişimi

Dolaylı bir vergi olan tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını gözönüne almaksızın sadece, üretim, tüketim ve değişim aşamalarından alınan, dolayısıyla üretilen veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Tüketim vergilerinin doğduğu ülke bilinmemekle beraber ilkel şekliyle doğuşu bir bakıma ilk çağlara kadar gitmektedir. Bir ekonominin düzenli mali sisteme sahip olduğu her yerde bu vergiye rastlamak mümkün görüldüğünden doğuşu bakımından “toplum tarihi kadar eskidir” denilebilir (Edizdoğan, 1981, s.56). Tüketim vergileri bir tasnife tabi tutulduğunda genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri şeklinde iki gruba ayrılır.

Genel tüketim vergileri, üretilen ve tüketilen tüm mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Özel tüketim vergileri ise belirli mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir.

Eski çağlarda gelir sağlamak amacıyla, kişiler için zorunlu ihtiyaç olan tuz, un, gaz, bez, vb. tüketim maddelerinden vergi alınmaktaydı. Özellikle az gelişmiş ülkelerde bir yandan yapısal nedenler, öte yandan ekonominin sanayileşmemiş, sanayi muhasebesinin gelişmemiş, vergi idaresinin örgütlenmemiş olması genel tüketim vergisinin gerektiği gibi uygulanmasını engellemekte, bunun yerine gerek uygulamada gerekse tahsilatta sağladığı kolaylıklar nedeniyle özel tüketimin vergilendirilmesine önem verilmekteydi. Genellikle bu ülkelerde vergilemede adalet amacı bir yana bırakılarak gelir elde etme amacı dikkate alınmıştır (Edizdoğan, 1981, s.9). Bu nedenle talep esnekliği düşük, tuz, kibrit, gaz, tütün, sigara gibi tüketim maddeleri vergi kapsamına alınmıştır.

Ortaçağda tüketim vergileri daha çok bir kısım tüketim maddeleri üzerine konulan vergiler olarak görülmekteydi. Baş vergileri, hasılat ve servet vergileri yanında alınan bu vergiler, satış işlemleri üzerinden alınmaktaydı. Bu vergiye en iyi örnek İspanya’da uygulanmış olan ve “alcabala” olarak adlandırılan vergidir. Vergi genellikle tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden alınmıştır. Ortaya çıkardığı olumsuzlukları gidermek amacıyla, zorunlu tüketim maddeleri üzerinden alınan bu vergilerin Fransız ihtilalinde

kaldırılmaya çalışılması, sağladığı hasılatın kolay kolay vazgeçilemeyeceği anlaşılınca bir sonuç vermemiştir.

19.YY'da tüketim vergileri yeniden gözden geçirilerek vergi kapsamına giren mallar değiştirilmiş, hatta bazı vergiler kaldırılmış, gıda maddeleri yerine tütün, çay, kahve ve alkollü içkiler vergi kapsamına alınmıştır.

Yüzyılımızda ise bu vergilerin uygulanması değişik adlar altında olmuş, literatürde çeşitli terimlerle ifade edilmiştir. Benzin, tütün ve damıtılmış içkiler üzerine konulan vergilerin ve ithalattan alınan vergilerin satış vergilerinin özel bir tipi olarak incelendiği görülmüştür. Bunların yanında özel tüketimin vergilendirilmesi masraf vergileri, harcama vergileri, tüketim vergileri, üretim vergileri, gider vergileri, tüketim tabanlı vergiler, seçilmiş satış vergileri gibi isimler altında da yapılmıştır.

Türkiye'de özel gider vergileri, özel satış vergileri ve özel tüketim vergileri aynı anlamda kullanılmıştır. Nitekim konu üzerinde çalışan maliyecilerden Mualla Öncel "özel gider vergileri", Kenan Bulutoğlu "özel satış vergileri", Salih Turhan "özel tüketim vergileri" terimini kullanmıştır.

Bununla beraber özel satış (gider) vergilerinin tüketim vergilerini de içine alan daha geniş kapsama sahip olduğu ileri sürülmektedir (Edizdoğan, 1981, s. 3). Gerekçe olarak tüketim vergilerinin daha çok kahve, tütün, alkol, gibi bir kez kullanılmakla tüketilen mallar için uygun olduğu, bunun yanında özel satış vergilerinin mücevherler, kürkler, sanayi mamulleri ve ithal malları gibi her çeşit konular üzerine konulabileceği ileri sürülmüştür.

Özel satış vergilerinin ileriye doğru yansiyarak vergi yükünün tüketiciler üzerinde kalması özel tüketim vergisi terimini ortaya koymuştur. Bu vergiler nihai tüketici üzerine konulmalarına rağmen, asıl vurgu üreticiler üzerinde olduğu halde, vergi yükünün yansımaları ile tüketiciler üzerine kalması tüketim vergisi adını almasına neden olmuştur (Edizdoğan, 1981, s.2).

Özel tüketim vergileri farklı terimlerle ifade edilmesine rağmen tüketim harcamalarını hedef alan ve tüketim maddeleri üzerine konulan bu vergilerde terimler ve kavramlar açık ve kesin olmadığı gibi ülkeden ülkeye ve yazardan yazara değişen şekillerde ifade edilmektedir. Vergi mevzuatımızda gider vergileri şeklinde ifade edilmesine karşın, bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere özel tüketim vergisi terimini kullanmak uygun olacaktır. Ayrıca, AB vergi sistemine uyumlaştırılması açısından ele alınan bu vergilerin “özel tüketim vergisi” adı altında uygulanması bu terimin kullanılmasını uygun hale getirmektedir.

1.2.ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN VERGİ TÜRLERİ İÇİNDEKİ YERİ

Vergiler günümüze kadar yükümlülük biçimine , matrah, oran ve tahsil yöntemine göre çeşitli ayırlara tabi tutulmuştur. Yükümlünün kişisel durumu göz önüne alınarak yapılan sınıflandırmada vergiler objektif ve subjektif vergiler, üzerinden alındığı ekonomik kaynaklarına göre yapılan ayırımda gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde sınıflandırılmıştır. Özel tüketim vergilerinin vergi türleri içindeki yerini belirlemek üzere ele alınan diğer bir ayırım da dolaylı-dolaysız vergiler ayırımıdır.

1.2.1. Subjektif- Objektif Vergiler Açısından Özel Tüketim Vergisi

Subjektif-objektif vergiler ayırımında, vergilemede vergi mükellefinin kişisel durumunun dikkate alınıp alınmadığı ölçüsü kullanılmaktadır.

Yükümlünün kişisel durumu yani ekonomik ve sosyal düzeyi gözönüne alınarak, subjektif esaslara göre belirlenen vergilere subjektif vergiler; yükümlünün kişisel durumu gözönüne alınmadan, herhangi bir ekonomik öge üzerinden alınan vergilere objektif vergiler denilmektedir. Özel tüketim vergisi alınırken vergi mükellefinin evli olup olmadığı, çocuklarının bulunup bulunmadığı ya da gelirinin belirli bir miktarı aşp

aşmadığı gibi kriterler dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle özel tüketim vergisi objektif bir vergidir.

1.2.2.Gelir, Servet Ve Harcama Vergileri Açısından Özel Tüketim Vergisi

Vergiler, üzerinden alındığı ekonomik kaynaklarına göre gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde ayrılmaktadır. Gelirin doğduğu anda alınan vergilere gelir vergileri, herhangi bir iktisadi varlığa sahip olma ya da sahip olunan iktisadi varlığın el değiştirmesi ile servetin değerinde meydana gelen artışlardan alınan vergiler servet vergileri, elde edilen gelirin tüketim amacıyla kullanılması aşamasında alınan vergilere harcama vergileri adı verilir (Turhan,1993, s.104).

Gelir vergileri üretim faktörü transferi aşamasında elde edilen gelirler üzerinden alındığı halde, harcama vergileri üretilen ürünlerin el değiştirmesi halinde, malın fiyatı ya da ürün üniteleri üzerinden alınır. Gelir vergilerinin kaynağı bireyin ya da ailenin toplam geliri iken harcama vergileri bunların kullanımı aşamasında ortaya çıkar (Musgrave, 1989, s.395).

Bireyler elde etmiş oldukları geliri çeşitli şekillerde değerlendirebilirler. Bir kısmını tasarruf, bir kısmını yatırım, diğer bir kısmını tüketim amacı ile kullanabilirler. Bireyler, gelirin sayılan kullanım şekillerinden, hepsini aynı anda gerçekleştirebilecekleri gibi sadece birini de gerçekleştirebilirler. Ancak, her ne şekilde olursa olsun gelirin bir kısmını tüketim amaçlı kullanmak zorundadır çünkü insan ihtiyaçları sonsuzdur ve bu ihtiyaçları karşılamak için gelirlerinin bir kısmını harcamak zorundadır. İşte bu harcamaları gerçekleştirirken, özel tüketim vergisi kapsamına giren mal ve hizmetleri talep ettikleri ve satın aldıkları anda özel tüketim vergisi ödemek zorundadırlar. Dolayısıyla, gelirin harcanması aşamasında ortaya çıkan özel tüketim vergisi bir tür harcama vergisidir.

1.2.3.Dolaylı-Dolaysız Vergiler Açısından Özel Tüketim Vergisi

Vergileri dolaylı (indirect) ve dolaysız (direct) olmak üzere ayırmak, çok uzun tarihsel bir geçmişe sahiptir. Sınırları net olarak belirlenmemekle birlikte, genellikle vergilerin ödeme gücüne uygunluğu açısından yapılan bir ayırım şeklindedir (Akdoğan, 1989, s.226).

Dolaylı-dolaysız vergiler ayırımında kullanılan yansıma kıstası, yasal kıstas, vergilendirme usulü ve tahsil şekli, süreklilik kıstası, gelir- harcama akımı kıstası gibi kıstaslar, özel tüketim vergisinin hangi vergi türüne girdiğini belirlemede yardımcı olacaktır.

Dolaylı dolaysız vergi ayırımının belirlenmesinde kullanılan birinci kıstas yansıma kıstasıdır. Yansıma, vergi yasalarına göre parasal yükümlülük altında olan kişinin bu yükümlülüğünü yerine getirmeden veya yerine getirdikten sonra vergi yükünün tamamını veya bir kısmını kendi üzerinden başkasına aktarmasıdır. Birçok yazar, dolaysız vergileri birey veya hanehalkı bütçesi içinde kalan vergiler olarak tanımlarlar. Dolaylı vergiler ise sistem içinde diğer bireyler üzerine aktarılabilen, son kullanıcı üzerine yansıtılmış vergiler olarak tanımlanmaktadır (Musgrave, 1989, s.215). Özel tüketim vergisi üretim, toptan ve perakende aşamalarından birinde tek aşamada ve malın satışı esnasında fiyata eklenerek tüketiciden alınan bir vergidir. Dolayısıyla özel tüketim vergisi mükellef tarafından, fiyat mekanizması ile bir başka kişiye yansıtılabilmekte, vergi yükü malı satın alan üzerinde yani asıl vergi yüklenicisi üzerinde kalmaktadır. Özel tüketim vergisinin yapısından kaynaklanan ve üretim ve dağıtım aşamalarından birinden alınan ve satın alan üzerinde kalan bir vergi olarak görülse de, daha sonraki el değişimlerinde de, malı alanlar ödedikleri vergiyi diğer tüketicilere yansıtılabilmektedir. Özel tüketim vergisinin alındığı aşamada vergi dolayısıyla fiyatlarda artış meydana gelecek ve vergiyi de içeren fiyat bir sonraki aşamada malın alış maliyetin içinde yer alacaktır. Bu sebepten özel tüketim vergisini ödeyen ve verginin asıl yüklenicisi malı satın alan son tüketici olacaktır. Özel tüketim vergisi bu şekilde yansıma olanağına sahip olduğundan dolaylı bir vergidir.

Yansıma kıstasına yöneltilen eleştiriler bu konuda görüş birliğine varılmadığını göstermektedir. Bunun nedeni ekonomik yansıma ile yasal yansımanın yönünün farklı olabilmesinden kaynaklanmaktadır. Yasal yansıma, yasa koyucu vergi mükellefine vergiyi bir başka kişiye aktarabilmesi için açık ve seçik hüküm taşıyan maddelere yer vermesi halinde gerçekleşir. Ekonomik yansıma ise, vergi ekonomik koşullara bağlı olarak bir başkasına devredildiği zaman meydana gelmektedir. Ancak yasal yansımanın gerçekleşmesi için ekonomik koşulların uygun olması gerekmektedir (Musgrave, 1989, s.249). Özel tüketim vergisinin yansıması için ekonomik koşullar mevcuttur. Özel tüketim vergisi mal ve hizmetlerden alınan, alındığı aşamadan sonra fiyatlara eklenerek bir başka aşamaya aktarılabilen bir vergidir. Özel tüketim vergisinin yansıması ikinci el değişimi aşamasından sonraki değişimler hariç, yasalarla desteklenmektedir. Çünkü malın değerinin, her mal için belirlenen bir oranının alınması ve vergili fiyatın tüketiciden satıcı tarafından tahsil edileceği yasalarda yer almaktadır. Bu nedenle özel tüketim vergisi dolaylı bir vergidir.

Dolaylı- dolaysız vergi ayırımında kullanılan ikinci kıstas, vergilendirme usulü ve tahsil şeklidir. Vergi kanunlarıyla önceden belirlenecek nitelikteki vergi konusu, belirli zamanlarda, belirli bir isme bağlı olarak (mükellefin şahsına) tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa vergi dolaysız, tersine önceden belirlenemeyen işlemleri vergilendiriyor ve belirli olmayan zamanlarda ve isme bağlı olmaksızın tarh, tahakkuk ve tahsil ediliyorsa vergi dolaylıdır. Özel tüketim vergisi, malların el değişimi sırasında alındığından, malın hangi ele geçeceği önceden belirlenemez. Özel tüketim vergisinin asıl yüklenicisi yapılan alış-veriş veya işleme bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Özel tüketim vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda tüketiciden tahsil edilir. Bu nedenle özel tüketim vergisi dolaylı bir vergidir.

Dolaylı dolaysız vergiler ayırımında kullanılan üçüncü kıstas süreklilik kıstasıdır. Özel tüketim vergisi üreticiden veya ithalatçıdan malı kim alıyorsa o kişi tarafından ödenir ve verginin yüklenicisi önceden belli değildir. Dolayısıyla özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yani malın el değişimi anında vergiyi ödeyecek kişi belli

olur ve mükellef adına tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Olayın sürekliliği yoktur, bir defada gerçekleşir. O halde özel tüketim vergisi dolaylı bir vergidir.

Bu ayırımı kolaylaştırmak için bir başka kıstas olarak gelir akımının iki ayrı yönünden, yani gelir ve harcama akımlarından yararlanılabilmektedir (Uluatam, 1991, s.1991). Dolaysız vergilerin ekonomi içinde gelirin elde edilmesine ilişkin işlemleri, dolaylı vergilerin ise bu gelirin harcanması işlemlerini vergilendirdiği kabul edilmektedir. Özel tüketim vergisi ise bir tüketim vergisi olduğuna göre elde edilen gelirin harcanması aşamasında alınan dolaylı bir vergidir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan sonra özel tüketim vergisinin objektif bir vergi, dolaylı bir vergi ve bir harcama vergisi olduğu sonucuna ulaşılabilir.

1.3.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bu aşamalardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışında kalan bütün mal ve hizmetlerden alınan genel tüketim vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi denilir. Özel tüketim vergisi, gümrük vergileri ile birlikte tarihin en eski çağlarından beri uygulanmaktadır (Turhan, 1993, s.166).

1.3.1.Özel Tüketim Vergisinin Konusu ve Vergi Kapsamına Giren Mallar

Genel olarak üzerinden vergi alınan şey verginin konusunu oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisinin konusunu verginin kapsamına giren malların el değişimi oluşturmaktadır.

Özel tüketim vergisinin konusu ülkeden ülkeye değişmekle beraber genel olarak alışkanlık verici maddelerden (sigara, alkol, çay, kahve), lüks maddelerden (mücevher, kürk, vs.) ve sürümü yüksek olan bazı maddelerden (benzin, çimento, vs.) alınmaktadır (Bulutoğlu, 1989, s.450).

Özel tüketim vergisi kapsamına giren mallar ülkelerin değer yargularının, gelişme düzeylerinin, ekonomik yapılarının ve teknolojik gelişmeye bağlı olarak üretilen mal ve hizmet çeşitlerinin farklı olmasından kaynaklanan bir takım nedenlerle değişiklik göstermektedir. Buna rağmen genel kategoriler itibariyle ortak noktada buluşulabilmektedir. Her ülkede lüks mallar üzerinden özel tüketim vergisi alınabilir. Ancak lüks mal kavramına giren ürünler ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Örneğin ulaşımı kolaylaştıracak bireye ait bir otomobil, bir ülkede temel ihtiyaç olarak kabul edilirken, diğer bir ülkede lüks mal olarak görülebilir. Bu durum ülkelerin gelir düzeyleri ile yakından ilgilidir. Alışkanlık verici maddelerin ise bireyde bağımlılık yarattığı bilimsel olarak kabul edildiğinden, her ülkede bu maddelerin alışkanlık verici maddeler kategorisinde ele alınmasında bir görüş birliği vardır. Sigara, alkol ve uyuşturucu alışkanlık verici maddeler olarak özel tüketim vergisinin konusunu oluşturabilmektedir. Yine aynı şekilde ülkelerin teknolojik ve ekonomik gelişme (hammadenin kullanım alanı olarak ele alınırsa) düzeyine bağlı olarak sürümü yüksek olan hammaddeler ülkeden ülkeye farklı olabilmektedir. Bir ülkede çeşitli amaçlarla hammadde olarak kullanılan kömürün sürümü yüksek iken, diğer ülkede kömür yerine fuel oil yada LPG tercih edilmektedir. Bu durumda kömürün sürümünün yüksek olduğu ülkede kömür özel tüketim vergisi kapsamına alınırken, diğer ülkede fuel oil ya da LPG özel tüketim vergisine tabi tutulmaktadır.

Özel tüketim vergisine tabi olan mallar zaman içinde teknolojik ve ekonomik gelişmelere paralel olarak buldukları kategoriden uzaklaşmaktadır. Örneğin, lüks mallar zaman içinde temel ihtiyaç maddeleri haline dönüşebilir. Bu nedenle, vergilemenin amacına ulaşabilmesi için özel tüketim vergisine giren malların zaman içinde gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Genellikle devletin gelir sağlamak amacıyla vergilendirdiği, talep esnekliği yüksek olan lüks tüketim maddeleri ile alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almakla beraber, özel tüketim vergisi kapsamı genişletildiğinde, çok sayıda muafiyet ve istisnalar ile kapsamı daraltılan genel tüketim vergisine benzediği görülür (Edizdoğan, 1981,s.5).

Hatta geniş ölçüde sanayi ürünü ve hizmetleri de kapsamına almakla genel tüketim vergisi görünümü kazanabilir (Turhan, 1993, s.166). Gelişmekte olan birçok ülkede özel tüketim vergileri genel tüketim vergileri yerine uygulanmaktadır. Bunun yanında satış vergilerinin uygulanmadığı birçok ülkede de özel tüketim vergisi uygulanmaktadır (Due, 1957, s.235). Nitekim Danimarka KDV'ye geçene kadar özel tüketim vergisine ağırlık vermiştir. Özel tüketim vergisinin kapsamı genişletilerek genel satış vergisi yerine uygulanmış, sadece gelir getirme amacı ile değil mali politika aracı olarak da kullanılmıştır (Due, 1957, s.252). Genel tüketim vergisi ile özel tüketim vergisinin ayrıldığı nokta, genel tüketim vergisinde genel bir vergi türü veya satış türü için vergileme ilkesinin konması ve istisnaların sayılması, özel tüketim vergisinde ise vergilendirdiği mal ve hizmet gruplarının sayılması, oranlarının belirtilmesi ile ortaya çıkar. Yoksa genel tüketim vergisine konu olan her mal ve hizmet özel tüketim vergisine de konu olabilir. Örneğin, İngiltere'de KDV'den önce uygulanan "Purchase Tax", Türkiye'de gider vergileri ve 1970 yılında Finansman Kanunu ile buna eklenmiş olan işletme vergisi, çok geniş kapsamlı uygulanarak genel tüketim vergisine yaklaşmış özel tüketim vergileridir.

1.3.2.Özel Tüketim Vergisinde Vergilendirme Tekniği

Özel tüketim vergileri vergileme tekniği bakımından iki esasa dayanır: Spesifik ve ad valorem teknikler. Spesifik vergiler mala ilişkin fiziki ölçünün matrah olarak alınması ve verginin mal birimi başına uygulanmasıdır (Bulutoğlu, 1989, s.450). Yani bir mal veya hizmetin bir birimi üzerine sabit miktarda konulan ve malın fiziki ölçüsü (ağırlık, uzunluk, adet, yüzölçümü, hacim, alkol derecesi, sayı, galon, yaş, vb.) üzerinden hesaplanmak suretiyle alınan vergilerdir.

Ad valorem vergiler, malın satış değerinin belirli bir yüzdesi alınarak hesaplanır. Örneğin, satılan bir malın değerinin bir yüzdesi olarak alınan KDV, ithal edilen mallardan alınan gümrük vergisi değer esasına dayanan vergilerdir.

Spesifik vergiler daha kolay uygulanmaları bakımından tercih edilebilir. Spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisinin idare ile mükellefler arasında anlaşmazlıklara neden olacak ortamı yaratmaması ve vergi kaçakçılığını azaltması gibi faydaları vardır. Spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisinde kaçınma sadece malın miktarında olabilir. Ancak ad valorem esasa göre alınan özel tüketim vergisinde malın miktarı saptandıktan sonra satış değerinin belirlenmesi ikinci bir vergiden kaçınma fırsatı yaratabilecektir (Bulutoğlu, s.450).

Spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisinin bazı sakıncaları da vardır. Her şeyden önce spesifik vergiler ekonomideki konjonktürel hareketleri takip edememektedir. Spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisinin vergi yükü, konjonktürün genişleme dönemlerinde hafifler, daralma dönemlerinde ise ağırlaşır (Hüvez,Uyar,1996, s.84). Yani spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisinin oranları değeri ve fiyat arttıkça düşer, değeri veya fiyat düştükçe artar. Bu durum spesifik vergilerin fiyatlarla ters orantılı olduğunu gösterir. Böylece ortaya çıkardığı sonuç sosyal politika uygulamalarına ters düşebilir. Öte yandan spesifik esasa göre alınan özel tüketim vergisi fiyat hareketlerini takip edemediği gibi, mallar arasındaki kalite farklarını da dikkate almadığından devlete gelir sağlamada yetersiz kalır (Türk,1992, s.173). Günümüzde ekonomilerin esas itibarıyla genişleme eğilimi içinde olduğu düşünülürse, miktar esasına dayanan vergi matrahlarının azalacağı görülür (Baş, s.17). Buna rağmen AB ülkelerinde ad valorem özel tüketim vergisi ile birlikte daha çok spesifik özel tüketim vergisi alınmaktadır. Bunun nedeni AB ülkelerinde enflasyon oranlarının dolayısıyla fiyat artışlarının çok düşük seviyede olması sebebiyle belirlenen spesifik özel tüketim vergisi tutarlarının reel değerlerini korumasıdır. Bu şekilde spesifik vergilerin sakıncaları ortadan kalkmaktadır.

1.3.3.Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi

Özel tüketim vergisi, genel tüketim vergilerinde olduğu gibi üretimden tüketime kadar geçen aşamalardan sadece birinde ya da yayılı muamele vergilerinde olduğu gibi her aşamada alınabilir.

Özel tüketim vergisi üretim ve imalat aşamasından alınıyorsa, vergi mükellefi üretici veya imalatçıdır. Eğer özel tüketim vergisi kapsamına giren mal ve hizmetlerin ithali söz konusu ise vergi mükellefi ithalatçıdır. Özel tüketim vergisi toptan satış aşamasında alınıyorsa, mükellef toptan satışı yapan kişidir. Perakende satış aşamasında özel tüketim vergisi alınıyorsa, vergi mükellefi tüketicilere satışı yapan perakendecidir. Özel tüketim vergisinin mükellefleri sorumlu yükümlü durumundadır.

Üretim dağıtım aşamalarından her birinden diğerine yansiyarak alınan özel tüketim vergisinde kanuni vergi mükellefi alındığı aşamaya göre belirlenmekle birlikte vergiyi asıl ödeyen tüketicidir.

1.3.4.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

Özel tüketim vergisinde vergi matrahı vergilendirme tekniğine göre belirlenmektedir. Özel tüketim vergisi spesifik esasa göre belirleniyorsa, verginin matrahı malın fiziki bir ölçüsüdür. Fiziki ölçü malın ağırlığı, yaşı, yapıldığı madde, adedi vb. olabilir. Ad valorem esasa göre belirlenen özel tüketim vergisinde verginin matrahı malın satış değerinin belirli bir yüzdesidir.

1.3.5.Özel Tüketim Vergisinin Tahsili

Üretimin belli bir aşamasında özel tüketim vergisinin tamamı tahsil edilebilir (toplu muamele vergilerinde olduğu gibi) ya da üretimden tüketiciye gelene kadar olan aşamalardan alınabilir (yayıllı muamele vergilerinde olduğu gibi). Ancak ikinci tahsil şekli uygulamada görülmemektedir. Çünkü özel tüketim vergisi genel olarak, üretim-dağıtım aşamalarından sadece birinde alınmaktadır ve bu şekilde yaygın olarak uygulanmaktadır.

1.4.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YANSIMASI

Vergi yasalarına göre parasal yükümlülük altında olan kişinin bu yükümlülüğünü yerine getirmeden veya yerine getirdikten sonra tamamını veya bir kısmını kendi /üzerinden bir başkasına aktarmasına verginin yansımaları denir.

Vergi yükünün fiyat mekanizması ile bir başkasının üzerine devredilmesi demek olan verginin yansımaları sözkonusu olduğunda vergi ileriye veya geriye doğru yansıtılabilir (Akdoğan, 1989,s.247). Yansıtılacak vergi mal veya hizmetin fiyatına eklenmek veya fiyatından çıkartılmak suretiyle yansıtılabilir. Fiyat satış fiyatı ise vergi fiyata eklenmek suretiyle ileriye doğru, fiyat alış fiyatı ise vergi fiyattan çıkartılmak suretiyle geriye doğru yansıtılabilir. Başka bir deyişle üretim maliyet fiyatlarından o mal veya hizmet üzerinden alınan vergi düşürülürse geriye yansımaları, sözkonusu mal ve hizmetin satış fiyatı üzerine konulursa ileriye doğru yansımaları gerçekleşir (Herekman,1988, s.168).

Bir verginin konulmasında yedi çeşit yük sistemi vardır:

- Kanuni yükümlü yükün hepsini yüklenabilir,
- Hepsini ileriye yansıtılabilir,
- Hepsini geriye yansıtılabilir,
- Bir kısmını geriye bir kısmını ileriye yansıtılabilir,
- Bir kısmını geriye bir kısmını ileriye kalanını kendi yüklenabilir,
- Bir kısmını ileriye yansıtıp kalanını geriye yansıtılabilir,
- Bir kısmını kendi yüklenip kalanını ileriye yansıtılabilir.

Kanuni yükümlünün vergiyi bu şekilde yansıtma olanaklarına sahip olması nedeniyle verginin kanuni ve fiili yerleşmesi farklı olabilmektedir (Edizdoğan,1981, s.33).

Yansımaları etkileyen bir takım faktörler vardır. Bu faktörler yansımaların yönünü belirlemektedir. Bu faktörler özel tüketim vergisinin yansımalarında da etkili olmaktadır.

Verginin konusu ve vergileme alanı yansımayı etkileyen bir faktördür. Yansıma olayı alım-satım işlemi ile yakından ilişkilidir. Verginin konusu piyasa işlemlerine ne kadar yakınsa yansıma olanağı da o kadar artmaktadır (Herekman, 1989, s.171). Özel tüketim vergisi alım-satım işlemi sonucunda ortaya çıktığından vergi yansıtılabilmektedir.

Malın arz ve talep elastikiyeti yansımayı etkileyen diğer bir faktördür. Arz elastikiyeti az olan mallarda yansıma olanağı az, arz elastikiyeti çok olan mallarda yansıma olanağı çok olmaktadır. Yani yansıma olanağı arz elastikiyeti ile doğru orantılıdır. Talep elastikiyeti ile yansıma olanağı ters orantılıdır, talep elastikiyeti yüksek olan mallarda yansıma olanağı az, talep elastikiyeti az olan mallarda ise yansıma olanağı yüksektir (McKenzie, 1991, s.35).

Vergi yansımalarını etkileyen faktörlerden birisi de verginin yüksekliğidir. Düşük oranlı vergi yüksek oranlı bir vergiye göre daha kolay yansıtılmaktadır (Turhan, 1993, s.252). Çünkü tüketiciler düşük fiyat artışlarına karşı fazla tepki göstermemektedir.

Tam rekabet piyasasında verginin yansıması sınırlı olmaktadır. Rekabet şartlarında firmanın fiyat ayarlamaları piyasa fiyatlarına bağlı olduğundan, talebin esnek olmadığı durumda fiyat yükselişlerine karşı vergi yükünün tamamı yansıtılabilecek, talebin esnek olduğu durumda verginin bir kısmı firma üzerinde kalacak bir kısmı yansıyacaktır (Hyman, 1990, s.391).

Eksiksiz tam monopol piyasasında ise, alınan vergi tekelinin karını azaltmasına karşın, tekeliyi üretimini veya fiyatını düşürmeye yönlendirecektir. Tekelinin maliyetine etki edecek bir vergi, tekeli firmayı maliyetlerde yeniden düzenlemeye yönlendireceğinden, fiyatları arttıracak ve verginin yansıtılma olanağı artacaktır (Herekman, 1988,s.177).

Ekonomideki konjonktür dalgalanmaları da verginin yansımalarını etkilemektedir. Konjonktürün genişleme döneminde artan talepten dolayı vergiyi ileri yansıma, konjonktürün daralma döneminde tüketiciden üreticiye doğru geriye yansıma olanağı

yüksek olmaktadır. Kıtık döneminde ise vergi üreticiden tüketiciye doğru tamamen yansıtılabilmektedir.

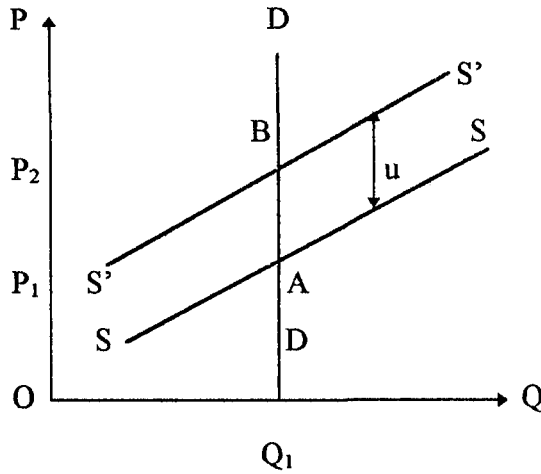
Özel tüketim vergisinin yansımaları, malın fiyatında meydana gelen değişimlere bağlı olarak, arz ve talep elastikiyetinin durumu göz önüne alınarak incelenebilir.

1.4.1. Tam Rekabet Piyasasında Özel Tüketim Vergisinin Yansımaları

Tam rekabet piyasasında, üzerinden özel tüketim vergisi alınan mal satıldığında, vergilendirildiği ve vergi faktör maliyetine eklendiğinde bu malın piyasa fiyatı vergilendirilmeyen diğer malın fiyatına oranla artacaktır. Vergilenen endüstride, üretim miktarında ve fiyatta meydana gelen değişimler arz ve talep esnekliğine bağlı olacaktır (Edizdoğan,1981, s.35). Bu durum mikro ekonomik yaklaşım ismi de verilen kısmi denge yaklaşımı içinde ve çeşitli koşullar altında arz ve talebin elastikiyet durumuna göre incelenebilir.

1.4.1.1. Talebin Tamamen İnelastik (Sert) Olduğu Durum

Zorunlu tüketim malları olan ekmek, tuz, şeker gibi tüketim maddeleri özel tüketim vergisi kapsamında yer alabilmektedir. Bu mallar bireylerin temel tüketim mallarını oluşturmaktadır. Zorunlu tüketim mallarının fiyatlarında artış meydana gelse bile, bireyler, taleplerini bir değişiklik meydana getirmeden sürdürürler. Başka bir deyişle ekmek, tuz, şeker gibi zorunlu tüketim mallarının talep esnekliği serttir. Talep eğrisi dikey eksene paraleldir, talep fiyatta meydana gelen değişimlere tamamen duyarsızdır. Bu mallar üzerinden özel tüketim vergisi alındığında, vergi nedeniyle fiyatta meydana gelen artışa rağmen bireyler tüketimini azaltmazlar ve alınan özel tüketim vergisinin tamamı tüketiciler tarafından ödenir. Vergi yükünün tamamı tüketiciler üzerinde kalır. Bu durum aşağıdaki şekil yardımı ile açıklanabilir.



Şekil 1: Tam Rekabet Piyasasında Talebin Tamamen İnelastik Olduğu Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Şekilde DD talep eğrisi, SS ise vergiden önceki arz eğrisidir. (u) kadar spesifik özel tüketim vergisi alınmasından sonraki arz eğrisi S'S' ne kayar. Özel tüketim vergisi öncesi üretim OQ_1 kadar ve fiyat OP_1 kadardır. Piyasa denge noktası DD ile SS eğrilerinin kesiştiği A noktasında oluşur. Özel tüketim vergisinin alınmasından sonra denge DD ile S'S' nün kesiştiği B noktasında oluşur. Fiyat düzeyi OP_2 ye çıkar, üretim düzeyi sabit kalır (Q_1). Bunun nedeni fiyat artışlarına karşı talebin sert olmasıdır. Özel tüketim vergisi sadece malın fiyatının artmasına neden olur. Böylece üreticiler, verginin alınması ile fiyat artışlarına duyarsız kalan tüketicilere verginin tamamını aktarırlar. P_2P_1AB alanı ile ifade edilen toplam vergi tüketiciler tarafından ödenir. Başka bir ifade ile özel tüketim vergisinin tamamı ileriye doğru yansır.

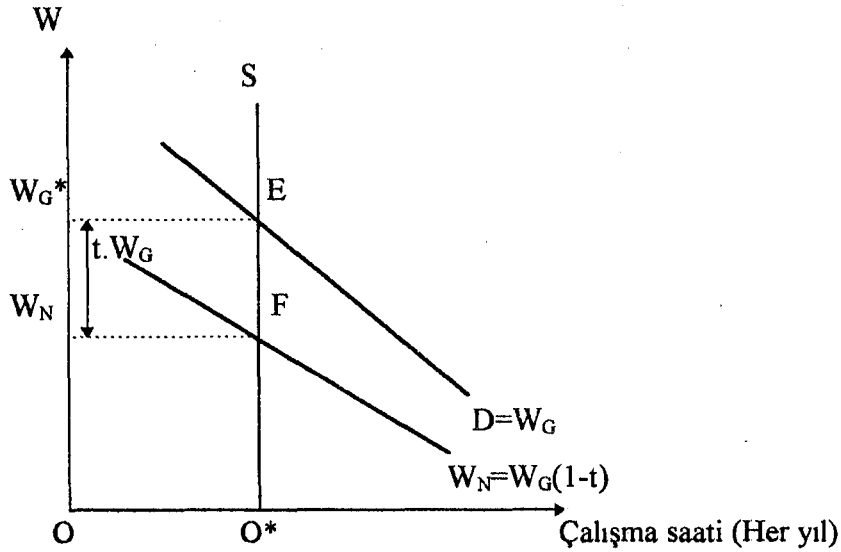
1.4.1.2. Arzın Tamamen İnelastik (Sert) Olduğu Durum

Bir malın üretiminde kullanılan etkenler (emek, sermaye, tabii kaynaklar, teşebbüs) kolayca başka faaliyet alanlarına aktarılamıyorsa, malın arz esnekliği o kadar sert olur. Çok uzmanlaşmış üretim etkenlerini ve nadir doğal kaynakları kullanan üretim dallarında arz esnekliği düşüktür; üretimi arttırmak için gittikçe daha az verimli etkenlerin üretime sokulması gereklidir. Bu etkenlerin kullanıldıkları alandan çekilip üretime sokulması için gittikçe daha yüksek ödemeler yapmak gerekir. Uzmanlaşmayı gerektiren ve başka

alanlarda aynı derecede verimli olamayacak üretim etkenlerini kullanan sanayi kollarında üretime konan özel tüketim vergisi, bu etkenlerin kullanılma derecesini yani talebini azaltır (Bulutoğlu, 1988, s.455). Bu durumda özel tüketim vergisi geriye doğru yansır ve üretim faktörü üzerinde kalır. Üreticiler zarar ya da vergi yükünü geriye yansıtılabildikleri durumda üretime devam ederler. Geriye yansıtma genellikle üretim faktörlerine daha az bedel ödeyerek meydana gelmekte yani vergi yükü faktör sahiplerine yüklenmektedir. Aksi halde firma üretimi durdurarak piyasadan çekilir.

Bu durum şarap üzerinden alınan özel tüketim vergisi ile açıklanabilir. Şarap üretimi sermaye, düz emek, uzmanlaşmış emek (ustalar)ve doğal kaynak (bağ olmaya elverişli toprak) faktörlerini gerektirir. Bunlar içinde alması kullanımı olamayan ya da çok az verimli olan üretim faktörleri, yine aynı faaliyet kolunda kalmaya devam edecektir. Bu nedenle, bu üretim faktörlerine ödenen bedeller azalacaktır. Şarapçılıkta uzmanlaşmış emeğin, sabit sermayenin ve doğal kaynakların başka üretim dallarına kayması zordur (Bulutoğlu, 1988, s.455). Ödenen bedellerdeki düşüğe rağmen bu üretim faktörleri aynı faaliyet dalında kalmaya devam ediyorsa bu faktörlerin arz esneklikleri de o kadar zayıf demektir. Özel tüketim vergisi alınmasından sonra en çok uzmanlaşmış emeğin geliri azalır. Başka alanlarda verimli olan üretim faktörleri o alana kayarlar, fakat sadece şarapçılıkta verimli olan faktörler (bağ olmaya elverişli alan, şarapçılık ustaları), şarapçılık üretiminde kalmaya devam ederler. Bu faktörlerin gelirleri özel tüketim vergisi sebebiyle azalır. Arz esnekliği sıfır olan üretim faktörlerinin kullanılması ile üretilen mallara konan özel tüketim vergisinin tamamı geriye doğru yansiyarak üretim faktörleri üzerine kalır. Aşağıda emek faktörü üzerine yansıyan vergi şekil yardımı ile açıklanmıştır.

Özel tüketim vergisi alınmadan önceki piyasa dengesi E noktasındadır. Özel tüketim vergisi öncesi çalışanların aldığı ücret düzeyi W_G iken vergi sonrası çalışanların aldığı ücret W_N düzeyine düşer. Çalışanlar ücretlerinde meydana gelen düşüş nedeniyle çalışma saati arzlarını düşürürler. Çalışanlar vergi yükünü sabit arz nedeniyle işverenlere yansıtamazlar; $W_G * W_N$ FE alanı kadar özel tüketim vergisi, ücretlerinde azalışla çalışanlar üzerinde kalır (Hyman, 1990, s.397).

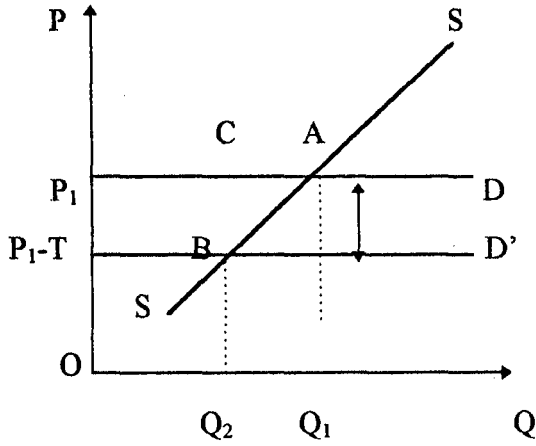


Şekil 2: Özel Tüketim Vergisinin Emek Faktörü Üzerine Yansımaları (Geriyeye Doğru Yansıma)

1.4.1.3. Talebin Sonsuz Esnek Olması

Talebin sonsuz esnek olması için vergilenmiş mal ile vergilendirilmemiş mallar arasında ikame edilebilmenin çok yüksek, faktör sahiplerinin ikame olanaklarının çok düşük olması gerekmektedir. Bir malın karşıladığı ihtiyaçlar kolayca rakip mallar tarafından karşılanabiliyorsa ya da bu ihtiyaç kolayca vazgeçilebilir türden ise talebin esnekliği yüksek olur. Örneğin, mücevherler üzerinden alınan yüksek oranlı bir özel tüketim vergisi ile oluşan aşırı fiyat artışları dolayısıyla, mücevhere oluşan talep düşecek (yatırım amaçlı kullanılması dışında), ikame mal niteliğindeki imitasyon ürünlere doğru kayacaktır.

Şekilde D özel tüketim vergisi öncesi talep, S arz eğrisi, Q_1 denge üretim miktarı, P_1 denge fiyatıdır. (u) kadar spesifik özel tüketim vergisinin alınması ile talep eğrisi D' ne, fiyat P_1-T ve üretim miktarı ise Q_2 'ye düşmektedir. Böylelikle tüketicilerin ödedikleri fiyat sabit kalmakta, vergi yükü geriye yansıtılarak üreticiler üzerinde kalmaktadır. Böylelikle satıcıların özel tüketim vergisi öncesi net fiyatı P_1 iken vergi sonrası P_1-T 'ye düşmesiyle vergi yükünün tamamı geriye doğru yansıtılır.

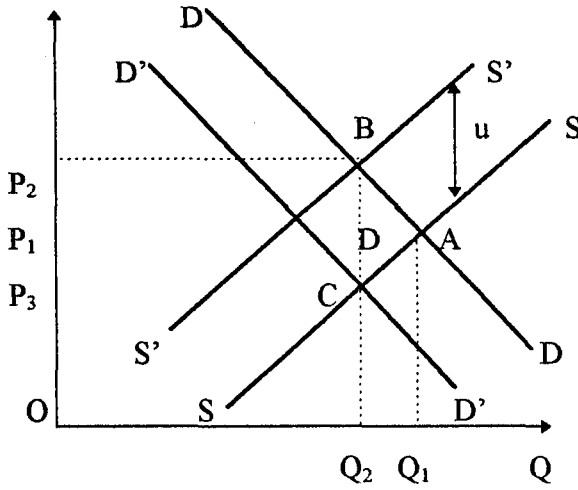


Şekil 3: Tam Rekabet Piyasasında Talebin Sonsuz Esnek Olması Durumunda Özel Tüketim Vergisinin Yansımaları

1.4.1.4. Hem Arzın Hem Talebin Esnek Olduğu Durum

Hem arzın hem talebin esnek olduğu mallar grubunda lüks mallar gösterilebilmektedir. Ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, lüks mallar kategorisine giren video cihazları bu şekilde değerlendirilebilir. Tüketicinin gelir durumunu da göz önüne alırsa, düşük ve orta gelirli gruplar için video alımı zorunlu bir ihtiyaç değildir. Video satışı üzerinden özel tüketim vergisi alınması ile yükselen fiyat artışları dolayısıyla tüketicilerin video alımına olan talepleri düşer yani video talebi esnektir. Arz esnekliği ise talebe ve fiyat artışına karşı duyarlı olup, üretici alınan özel tüketim vergisinin tamamının kendi üzerinde kalmaması için üretimini azaltacaktır. Video üretiminde kullanılan üretim faktörlerinin ise, benzer şekilde elektrikli aletlerin üretildiği başka bir faaliyet alanına kayması söz konusu olabilecektir. Bu durumda video satışı üzerine konulan bir özel tüketim vergisi aşağıda açıklanan şekilde görüldüğü gibi üretici ve tüketici arasında paylaşılacaktır. Özel tüketim vergisinin bir kısmı geriye doğru yansıyor üreticiler üzerinde, bir kısmı da ileriye doğru yansıyor tüketiciler üzerinde kalacaktır. Bu durum aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmaktadır.

P



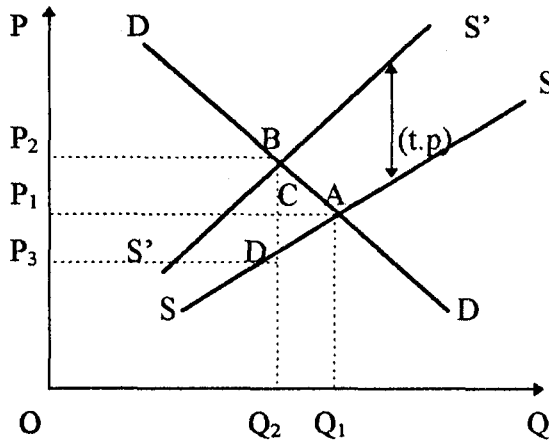
Şekil 4: Tam Rekabet Piyasasında Arz ve Talebin Esnek Olduğu Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansımaları

Özel tüketim vergisinden önce arz eğrisi SS , talep eğrisi DD 'dir. Denge noktası A , üretim miktarı Q_1 , fiyat ise P_1 'dir. (u) kadar spesifik özel tüketim vergisi alındığında arz eğrisi $S'S'$ ne kayar, yeni denge B 'de, fiyat P_2 'de, üretim miktarı ise Q_2 'de oluşur. Bu durumda tüketicilerin ödedikleri gayrisafı fiyat OP_2 , üreticilerin net fiyatı ise OP_3 olur. Bu durum üreticinin artan maliyetler altında üretim yaptığında gerçekleşir ve net fiyat miktar azalması kadar düşer (Musgrave, 1989, s.251). Bunun nedeni piyasa fiyatlarındaki artışın alınan özel tüketim vergisi miktarından daha az olmasıdır. Bu şekilde özel tüketim vergisinin tamamı ileriye doğru yansıtılarak vergi yükü tüketicilere aktarılır. Ancak alınan özel tüketim vergisi dolayısıyla fiyatların artması, fiyat artışlarına duyarlı olan talep eğrisini $D'D'$ ne kaydırır. Yeni denge noktası C 'de oluşur. Üretim miktarı değişmeyip OQ' düzeyinde kalırken, fiyat P_3 e düşer. Vergi yükünün tamamı P_2P_3CB alanına eşittir. Vergi yükü ilk denge durumuna göre satıcılar ile alıcılar arasında paylaşılır. P_1P_3CD alanı kadar vergi yükü satıcılar üzerinde kalırken, P_2P_1DB alanı kadar olan vergi yükü ise tüketiciler üzerine aktarılır (Musgrave, 1989, s.253). Böylece tüketicilerin fiyatındaki artış P_1P_2 kadar olur. Bu durumda toplam vergi yükünün bir kısmı ileri doğru yansıyacak kalan kısmı ise üreticiler üzerinde kalacaktır. Bunun nedeni arz ve talebin esnek olmasıdır. Arz ve talep esnekliğinin büyüklüğüne bağlı olarak tüketiciler ile üreticiler

arasında vergi yükü dağılımı değişecektir. (Edizdoğan,1981, s.40). Böylece gayrisafi fiyat alınan özel tüketim vergisi miktarından daha az artmış olacaktır.

Tam rekabet piyasasında spesifik özel tüketim vergisi yerine ad valorem özel tüketim vergisi alınması, daha önce gösterilen arz ve talebin durumlarına göre farklılık yaratmaz. Aralarındaki fark maliyetlere etkileri açısından oluşur. Ad valorem özel tüketim vergisinde satış miktarı arttıkça birim başına düşen değişken maliyetler ve fiyatlar azalacağından, satış miktarı arttıkça marjinal maliyetlere eklenen vergi miktarı düşer, spesifik olarak alınan özel tüketim vergisinde ise vergi miktarı sabittir (Edizdoğan, 1981, s.41).

Ad valorem özel tüketim vergisi alınması halinde, verginin yansımaları aşağıdaki şekil yardımı ile açıklanabilir.



Şekil 5: Tam Rekabet Piyasasında Arz ve Talebin Elastiki Olduğu Durumda Ad valorem Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Şekilde A özel tüketim vergisi öncesi denge noktasıdır, üretim miktarı OQ_1 , fiyat ise OP_1 'dir. Ad valorem özel tüketim vergisi konulduğunda arz eğrisi (t.p) miktarınca $S'S'$ ne kayacaktır. Özel tüketim vergisi alınmasından sonraki arz eğrisi vergi öncesine göre daha diktir. Bunun nedeni özel tüketim vergisinin miktar üzerine olduğu kadar gelir üzerine de uygulanmasıdır. Değer üzerinden alınan özel tüketim vergisinde ödenecek vergi miktarı belirli bir tutarda olmayıp fiyatın belirli bir yüzdesi kadardır, dolayısıyla fiyat

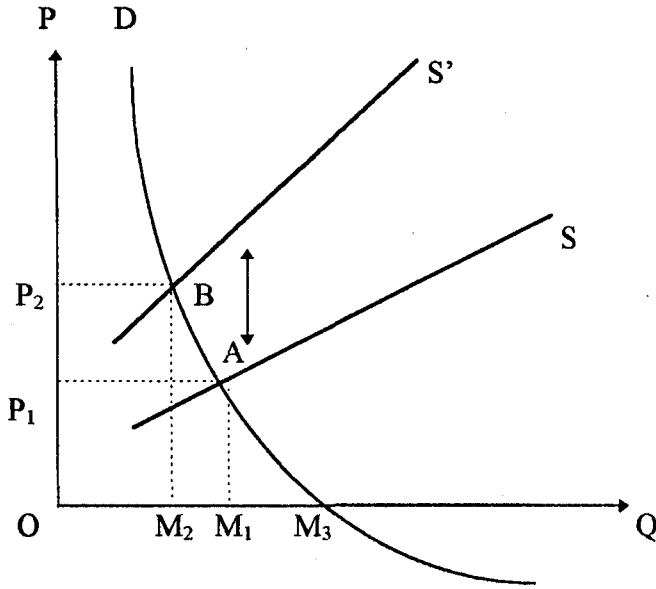
S'S' eğrisi yüksek fiyatlarda birbirinden uzaklaşır yani vergi sonrası arz eğrisi daha dik olur.

Yine spesifik özel tüketim vergisinde olduğu gibi gayrisafi fiyat artışları arz ve talebin esnekliğine bağlı olarak, alınan özel tüketim vergisi miktarından daha az artacaktır. Gayrisafi fiyat P_1P_2 fiyat artışı kadar olacaktır. Özel tüketim vergisinin (P_1P_3) tüketicilere yansıtılan kısmı (P_1P_2) talep eğrisinin eğimine bağlı olarak değişecektir. Bu eğim ne kadar fazla ise yani talep eğrisi ne kadar dikse, arz eğrisinin eğimi aynı kalmak koşuluyla, özel tüketim vergisinin tüketicilere yansıyan kısmı o kadar artacaktır. Talep eğrisinin dik olması, eğrinin her noktasında fiyat değişimleri karşısında talep esnekliğinin sert olması demektir. Bu koşullarda özel tüketim vergisinin tüketicilere yani ileri doğru yansımaları o derece büyük olacaktır.

Yine aynı şekilde toplam özel tüketim vergisinin (P_2P_3) üreticilerce ödenen kısmının (P_1P_3) miktarı, talep eğrisinin eğimi sabit alınırsa, arz eğrisinin eğimine bağlı olacaktır. Bu eğri ne kadar dikse özel tüketim vergisinin üreticilerce karşılanan kısmı o derece fazla olur (Bulutoğlu,1988, s.453).

1.4.1.5. Talep Esnekliğinin Değiştiği Durum

Daha önce belirtildiği gibi alışkanlık verici maddeler üzerinden vergi alınmasının nedeni, topluma zararından dolayı, tüketimini kısımdır. Bu grupta sigara, uyuşturucu, vb. maddeler yer almaktadır. Alışkanlık verici maddeler üzerinden alınan özel tüketim vergisinin bu işlevi yerine getirmesindeki başarısı, alışkanlık verici maddeleri kullanan bireylerin madde bağımlılık derecelerine yani talep elastikiyetine göre değişmektedir. Bu nedenle alışkanlık verici maddelerin talep eğrisi orjine göre pozitif yönde yukarı bükeydir. Bu durumu sigaralar üzerinden özel tüketim vergisi alınması halinde aşağıdaki şekil yardımı ile açıklanabilir.



Şekil 6: Tam Rekabet Piyasasında Talep Esnekliğinin Değiştiği Durumda Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Şekilde D talep eğrisi, S vergiden önceki, S' ise vergiden sonraki arz eğrisidir. Talep eğrisinin bükümlü olmasının nedeni, bireylerin sigara bağımlılığına bağlı olarak talep esnekliklerinin farklı olmasından kaynaklanmaktadır. Şekilde OM_2 aralığında mal talebi serttir. Yani, bu aralıkta yer alanların malın fiyatı ne olursa olsun sigara talebi değişmeyen, bağımlı duruma gelmiş gruptur. Bu aralıkta sigara üzerinden alınan özel tüketim vergisi tamamen ileri doğru yansıyor, tüketiciler üzerine yerleşir. OM_1 aralığında sigara talebi arza göre daha sert ve bireyler tamamen bağımlı duruma gelmemiştir. Bu grubun, sigaralar üzerinden vergi alınması halinde davranışı düşük vergi oranlarında değişmeyecek, yüksek vergi oranı ile sağlanan fiyat artışı sonucu tüketimleri etkilenebilecektir. Vergi ise üretici ile tüketici arasında paylaşılacaktır. OM_3 aralığındaki talep eğrisi arza göre daha esnektir. Tüketicilerin madde bağımlılığı yoktur, sigara tüketiminden alınan vergi özellikle bu grubun tüketimini azaltacaktır. M_3 noktasında ise sigara tüketimi olmayan fakat potansiyel tüketici durumunda bulunan bireyler yer alır. M_3M_4 aralığında yer alan bireyler sigara tüketimine tamamen karşı olan gruptur.

Görüldüğü gibi özel tüketim vergisinin alışkanlık verici madde tüketimini kısımadaki başarısı bu maddelerin arz ve talep esnekliğine göre değişmektedir. Aynı durum uyuşturucu tüketiminde de görülmektedir.

Ülkeler, sigara tüketimini kontrol etmek amacıyla çeşitli uygulama araçları kullanmakta ve politikalar izlemektedir. Kanuni düzenlemeler kamu kuruluşlarında sigara tüketimini yasaklamak ve sigara tüketimini vergilendirmek bu tedbirler içinde yer almaktadır. Bunu gerçekleştirirken eğitimsel ve bireysel motivasyon programlarına yer verilmektedir (Wasserman, 1992, s.19). Wasserman sigara satışını azaltmak amacıyla yaptığı çalışmada, sadece özel tüketim vergisini ele almış, diğer faktörleri (okuma yılı, nüfus yapısı ve kamu kuruluşlarında sigara tüketiminin yasaklanması) gözardı ederek, sigara satışından vergi alınması halinde sigara tüketiminde azalma olduğunu ortaya koymuştur. Peterson'nun yine aynı amaçla yaptığı çalışmada da benzer sonuca varmış ve Kaliforniya'da, satılan her sigara paketinden 25 cent vergi alınması ve sigara tüketimine karşı kampanyalar sayesinde, sigara tüketimini dört yıllık zaman periyodu içinde %24 oranında azalttığı sonucuna ulaşmıştır (Peterson, vd., 1993, s.910-911). Gerçekten bu vergiler gençlerin sigara tüketimini bırakmasında ya da tüketime başlanmasını önlemede daha etkilidir (Wasserman, vd., 1991, s.51). Çünkü genç yaş grubu tiryaki değil potansiyel tüketiciler durumundadır.

1.4.2.Oligopol Piyasada Özel tüketim Vergisinin Yansıması

Oligopol piyasa, az sayıda firmanın yer aldığı piyasa şekli olarak, her firmanın kendi davranışlarına göre, diğer firmaların tepkilerini dikkatle incelemesini gerektiren bir piyasa şeklidir. Oligopol piyasa şekline, iktisadi hayatta daha sık rastlanmaktadır. Oligopol piyasada, firma fiyatı belli bir noktaya kadar etkiliyorsa da, bu sırada, rakip firmaların davranışlarını da gözönüne almak durumundadır. Bir kaç büyük firmanın olduğu bir piyasada denge fiyatının belirlenebilmesi oldukça güçtür. Bu nedenle, firmalar ortak çıkar için işbirliği yapabilmektedir. Firmaların işbirliği yapması durumuna en güzel örnek kartellerdir (Gökdere ve diğerleri, 1996, s.248).

Özel tüketim vergisi kapsamında yer alabilecek, demir-çelik ve petrol ürünleri gibi sürümü yüksek olan hammaddeler, genellikle oligopol piyasada üretilmektedir ve bunun için karteller oluşturulmuştur. Bunun en belirgin örneği, petrol üreten ve ihraç eden

ülkelerin oluşturduğu OPEC (Organization of Petroleum Exporting Countries) olmaktadır. Petrol üreten ülkelerin işbirliği yaptığı bu organizasyonun amacı, petrol ürünleri fiyatlarını ortak olarak belirleyerek, üye ülkelerin petrol ihracatından elde ettikleri gelirleri arttırmaktır. Ancak, günümüzde hammadde olarak kullanılan petrol ürünlerine alternatif ürünler sunulmaya başlanınca petrol fiyatları düşme eğilimi göstermiş ve OPEC eski önemini kaybetmiştir (Gökdere ve diğerleri, 1996, s.264).

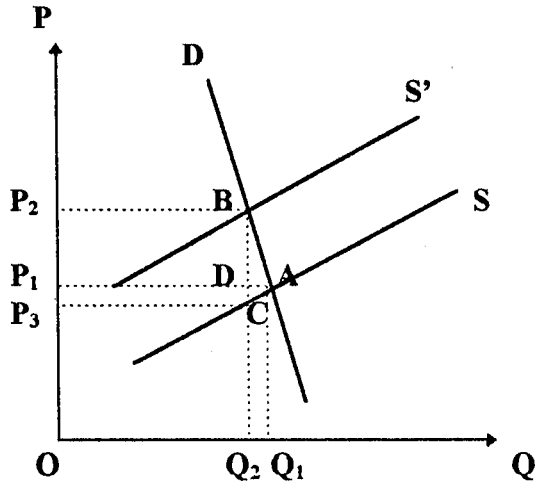
Piyasaya sunulan petrol ürünlerinin fiyatı OPEC tarafından belirlendiğinden, dünya petrol fiyatları sabit olmaktadır. Yani tam rekabet piyasasında olduğu gibi piyasa koşulları dikkate alınarak belirlenmemektedir. Ancak petrol ürünleri üzerinden alınacak vergi miktarı ülkelerin vergilendirme yetkisi içindedir ve her ülke vergi oranlarını kendisi belirler. Bu durumun istisnası, ancak devletler üstü hukuki bir statü oluşturulduğunda kendini gösterecektir.

Her ülkenin, petrol ürünleri üzerinden alınacak vergileri farklı şekilde belirlemesi, petrol ürünlerinin vergiyi de içeren fiyatlarının farklı olmasına neden olacaktır. Bu durumda üreticiler ve tüketiciler arasında paylaşılacak vergi yükü değişiklik gösterecektir.

Özel tüketim vergisi kapsamında yer alan ve AB'nin uyumlaştırma konusu yaptığı ürünler içinde yer bulunan benzin üzerinden alınan özel tüketim vergisi, aşağıda açıklandığı şekliyle üretici ve tüketici arasında paylaşılacaktır.

Şekilde D özel tüketim vergisi talep eğrisi, S ise vergi öncesi arz eğrisidir. Özel tüketim vergisi öncesi denge, arz ve talep eğrisinin kesiştiği A noktasında oluşur. Denge üretim miktarı Q_1 , denge fiyatı ise P_1 'dir. Benzinin bir galonundan u kadar spesifik özel tüketim vergisi alındığında arz eğrisi S'S'ne kayacak, yeni denge noktası B'de oluşacaktır. Üretim miktarı Q_2 'ye düşecek, fiyat ise P_2 düzeyine çıkacaktır. Ancak vergi dolayısıyla fiyatta meydana gelen artış alınan özel tüketim vergisi miktarından daha az olacaktır. Alınan toplam özel tüketim vergisi P_2P_3CB alanına eşit olacaktır. Toplam özel

tüketim vergisinin P_2P_1DB kadarı tüketiciler tarafından, P_1P_3CB alanına eşit vergi ise üreticiler tarafından ödenecektir.



Şekil 7: Oligopol Piyasada Özel Tüketim Vergisinin Yansıması

Bu şekilde, benzin üzerinden alınan özel tüketim vergisinin bir kısmı tüketicilere yansıyacak, bir kısmı ise üreticiler üzerinde kalacaktır. Ancak tüketiciler tarafından ödenecek özel tüketim vergisi, talep eğrisinin dik olması nedeniyle daha fazla olacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİLERİN

UYUMLAŞTIRILMASI VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

UYGULAMALARI

2.1.AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDE VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

Vergi politikası Avrupa Birliği'nde (AB) ekonomik birliğin gerçekleşmesi, tek bir pazarın kurulması bakımından önemlidir ve kuruluşundan bu yana topluluk gündemindeki canlılığını korumaktadır. Nitekim dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda AB'de önemli gelişmeler kaydedilmiştir.

Roma Antlaşması'nın imzalanmasından kısa bir süre sonra ilk uyumlaştırma çalışmaları başlatılmıştır. Bu amaçla Komisyon tarafından kurulan bir çalışma grubu 1959 yılı sonunda, üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin farklı yapısının Ortak Pazar'ın kuruluş amacına uygun şekilde işleyişine engel olduğunu öne süren, özellikle tüketim vergileri alanında uyumlaştırmanın gereğini vurgulayan bir rapor sunmuştur. 1960 tarihinde, bu konuda çalışmak üzere Neumark başkanlığında bütün üye ülkelerin uzmanlarından oluşturulan komite, 1962 yılında tamamladığı raporunda, Topluluk için katma değer vergisinin en uygun tüketim vergisi türü olduğu üzerinde durmuştur (Kirazcı, 1988, s.268).

Genel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusundaki çalışmaların başlatılmasından hemen sonra özel tüketim vergisi konusuna eğinilmiştir.

2.1.1.VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDAKİ YERİ

AB'nin, birliğe üye devletlere birlik çerçevesinde özel haklar veren bir yapı ile devletlerüstü bir hukuki varlık olarak kurulması, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğunu kuran Paris Antlaşması (1951), Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET), ve Euratom'u kuran Roma Antlaşmaları (1957), bunları yeniden düzenleyen Avrupa Tek Senedi (1986) ve Maastricht Avrupa Birliği Antlaşması (1992) ile gerçekleşmiştir.

AET'nin kurulmasına yol açan Roma Antlaşması'nın ikinci maddesinde Topluluğun ana ilkesi olarak, bir ortak Pazar kurmak ve üye devletlerin ekonomik politikalarını zaman içinde birbirine yakınlaştırarak, topluluk içerisinde ekonomik hayatın uyumlu bir şekilde gelişmesi, devamlı ve dengeli ekonomik gelişmenin, daha ileri bir istikrarın ve yaşam düzeyinin hızla yükseltilmesinin ve topluluğa bağlı devletler arasında daha iyi ilişkiler kurulmasının sağlanması şeklinde gösterilmektedir. Roma Antlaşması'nın üçüncü maddesi ise, ikinci maddede sayılan amaçları gerçekleştirmek için bir ortak pazarın kurulmasını ve ekonomi politikalarının birbirine yakınlaştırılmasını sağlayacak araçları açıklamaktadır. Bunlar;

- a) Üye devletler arasında gümrük vergilerinin ve malların ithal ve ihracındaki miktar kısıtlamalarının ve aynı etkideki diğer önlemlerin kaldırılması,
- b) Üçüncü devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesinin ve ortak bir ticaret politikasının oluşturulması,
- c) Üye devletler arasında kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını önleyici engellerin kaldırılması,
- d) Tarım alanında ortak bir politikanın oluşturulması,
- e) Taşımacılıkta ortak bir politikanın oluşturulması,
- f) Rekabetin kötüye kullanılmasını önleyen bir sistemin kurulması,

- g) Üye devletlerin ekonomik politikalarının eşgüdümünü (koordinasyonunu) ve ödeme bilançolarındaki denge bozukluklarını gidermeyi mümkün kılan usullerin uygulanması,
- h) Ortak pazarın usulüne uygun biçimde çalışabilmesi için gerekli olduğu ölçüde ulusal mevzuatın birbirine yakınlaştırılması,
- i) İşçilerin istihdam olanaklarını düzeltmeye ve yaşam düzeylerini yükseltmeye yardımcı olacak bir Avrupa Sosyal Fonunun kurulması,
- j) Yeni kaynaklar açarak Topluluğun ekonomik genişlemesini kolaylaştırmak için bir Avrupa Yatırım Bankası'nın kurulması,
- k) Ticareti arttırmak, ekonomik ve sosyal gelişmeyi birlikte teşvik etmek için denizaşırı ülke ve toprakların katılması.

Son iki madde dışındaki maddeler ortak vergi politikası oluşturulmasıyla ve antlaşmadaki vergi hükümleriyle yakından ilgili bulunmaktadır (Madanoğlu, 1991, s.4).

AB'ye üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yakınlaştırılması bir amaç değil, birliğin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmasını kolaylaştıracak bir araçtır (Kazıcı, 1988, s.47). Vergilerin ekonomi üzerindeki etkileri gözönüne alındığında, Topluluğun amaçlarına ulaşmada en etkin araçlardan birisi olduğu sonucuna varılabilir. Çünkü, vergiler günümüzde ekonomik ve sosyal yaşamın başlıca belirleyicilerinden birisidir ve her ülkede gayrisafi yurtiçi hasılanın büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Vergilerin düzeyi tüketim yapısını, üretimi, firmaların karlılığını, yatırım projelerinin yerini ve genel ifadeyle rekabet koşulları dahil olmak üzere birçok faktörü etkilemektedir (Ünlü, 1990, s.4). Bu nedenle, üye ülkelerde uygulanan vergilerin birbirine yakınlaştırılması rekabet eşitliğini sağlamak açısından önemli olacaktır.

2.1.2.VERGİ UYUMLAŞTIRMASININ YASAL DAYANAKLARI

AB'de vergi politikası, Roma Antlaşması'nın benimsediği, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan bir politikadır. Roma Antlaşmasının mali hükümleri, ulusal vergi yapılarındaki farklılıkların malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını engellememesi amacına yönelik bulunmaktadır. Bunu sağlamada ilk aşama gümrük

duvarlarının kaldırılması ve gümrüklerin varlığı ile aynı etkiye sahip olabilecek vergilerin uyumlaştırılması olmaktadır. Çünkü vergi sistemlerindeki farklılıkların ve ayırmacılığın devam etmesi gümrük engellerinin varlığı ile aynı etkiye sahiptir (Öncel, 1989, s.9).

Roma Antlaşması'nın ikinci bölümünün 95 ile 99 maddeleri iç vergi uygulamaları ile ilgili vergi hükümleri olup, 100 ile 102 maddeler mevzuatın birbirine yakınlaştırılması ile ilgili hükümleri içermektedir.

Roma Antlaşmasının 95.maddesine göre, ithal edilen ürünlerden, niteliği ne olursa olsun benzeri yerli ürünlere doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak uygulananlardan daha yüksek vergi alınamaz. Bu maddede yer alan hüküm ayırımı vergilemenin önlenmesine yöneliktir.

Roma Antlaşmasının 96.maddesine göre, ihraç edilen ürünlerin bünyesinde taşıdıkları gerçek vergi yükünden daha fazla vergi iadesi yapılamaz. Bu madde ile dolaylı ya da dolaysız yollarla yapılacak vergi iadeleri ile rekabetin bozulması engellenmek istenmiştir.

Roma Antlaşmasının 95 ve 96.maddeleri birbirini tamamlar nitelikte olup, üye devletlerin ithal edilen mallar ile ihraç edilen mallardan alınan vergilerin eşitlenmesini sağlamak ve yerli üretimin vergi ayırımı yoluyla korunmasını önlemeye yönelik bulunmaktadır.

Roma Antlaşmasının 97.maddesi uyarınca, yayılı muamele vergisi uygulayan üye devletler, ithal ettikleri ürünlere uyguladıkları vergiler ile ihraç ettikleri ürünlere sağladıkları vergi iadesi için 95 ve 96.maddelerdeki hükümleri göz ardı etmeksizin, ürün ya da ürün gruplarına ortalama vergi oranları saptanabilecektir.

Bu madde, Roma Antlaşmasının imzalandığı sırada Fransa dışındaki diğer beş üye devleti ilgilendiriyordu (Dikmelik, 1991, s.17). 97.madde, tüm üye devletlerde KDV uygulamasına başlanmasına kadar birçok uyumsuzluğa konu olmuştur. Üye devletler

KDV uygulamasına geçtikten sonra ithalat üzerine uyguladıkları denkleştirici vergileri ve ihracatta yapacakları vergi iadesini kesin olarak hesaplayabilmişlerdir. Dolayısıyla bu maddenin uygulama alanı kalmamıştır (Çağan,1991,s.57).

Roma Antlaşmasının 98.maddesine göre muamele vergileri, özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde diğer üye devletlere yapılan ihracatta vergi iadesi uygulaması, muaflik tanınabilmesi veya üye devletlerden yapılan ithalata denkleştirici vergiler konulması, bu tedbirlere Komisyonun önerisi üzerine Konsey tarafından ağırlıklı çoğunlukla ve sınırlı bir süre için izin verilmedikçe geçerli olmamaktadır. Bu madde kapsamına, açıkça belirtilmemekle birlikte dolaysız vergiler girmektedir ve dolaysız vergilerle ilgili olarak antlaşmadaki tek hükmü bu madde içermektedir (Kazıcı,1988, s.51). Dolaysız vergiler alanında Topluluk kurumları aksine bir karar almadıkça “çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi” geçerli olacaktır (Çağan,1991,s.58).

Roma Antlaşmasının 99.maddesi üye devletlerde uygulanan dolaylı vergilerin farklı olmasından kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılması amacıyla konulmuştur. Roma Antlaşmasını hazırlayanlar, üye devletlerde yürürlükte olan dolaylı vergilerin farklı olmasından dolayı çıkan güçlüklerin farkındaydı. Özellikle bazı ülkelerde uygulanan yayılı muamele vergileri vergi piramitleşmesine yol açmaktaydı. Farklı dolaylı vergilerin ve vergi oranlarının uygulanması ülkelerarası rekabet eşitliğini bozmaktaydı. Böyle bir durumda üye devletlerin dolaylı vergi sistemlerinde uyumlaştırılmaya gidilmesinin zorunlu olduğu görülerek 99.madde hükmü getirilmiştir.

Roma Antlaşmasının 99.maddesine göre; “Konsey, Komisyonun önerisini Avrupa parlamentosuna danıştıktan sonra , oybirliği esası ile değerlendirecek belirtilen süre içinde iç pazarın tesisi ve işleyişi için gerekli kabul edilen muamele vergilerine, özel tüketim vergisine ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılması için, bazı ortak kurallar oluşturabilir” demek suretiyle bu kısıtlama yetkisini topluluk kurumlarına tanımaktadır.

Maastricht Antlaşması ile değiştirilen 99.maddeye, Avrupa parlamentosu yanında, Ekonomik ve Sosyal Komiteye de danışılacağı eklenmiş, belirtilen süre değiştirilmiştir.

Roma antlaşmasının 100 ile 102.maddeleri mevzuatların birbirine yakınlaştırılması konusundaki hükümleri içermektedir. Üye devletlerin çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla aralarında görüşmeye gideceklerini belirten 220.madde ile 98.madde dışında antlaşmada dolaysız vergilerden ve bunların uyumlaştırmaya gidilmesinden söz edilmemektedir. Antlaşmanın üçüncü kısmında “ortak kurallar” başlığı altındaki rekabet kuralları ve vergi hükümlerinin hemen arkasından yer alan mevzuatın yakınlaştırılması bölümü gerek görüldüğünde bütün yasalar gibi vergi yasaları için de uygulanabilecektir (Öncel,1989,s.81). Roma Antlaşmasının dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili özel bir hüküm bulunmadığından, bu alanda da mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümleri geçerlidir (Çağan, 1991,s.81).

Antlaşmanın 100.maddesi bu koşul altında üye devletlerde mevzuat değişikliğini gerektiren direktiflerin Avrupa Parlamentosu ve Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşlerinin alınmasından sonra çıkarılmasını hükme bağlamaktadır.

100.maddenin genel nitelikteki hükmüne karşılık 101.madde belli bir üye devlette ortaya çıkacak belirli bozuklukların ilgili devletle anlaşarak, bu başılamadığı takdirde bir direktifle veya diğer bir önlemlerle giderilmesi için düzenlenmiştir. Bu nedenle yüksek vergi oranlarından doğacak genel rekabet bozuklukları için 101.madde uygulanamaz.

Antlaşmanın 102.maddesinde ise, üye devlet 101.maddede yazılı hükümleri yerine getirirken yanlış yorumlamalara ve yanlış uygulamalara neden olabileceğinden çekiniyorsa, üye devletin Komisyonla iletişime geçebileceği ve Komisyonun üye devlete dengesizliğin giderilmesini sağlayacak tedbirleri bildireceği hükmünü içermektedir.

Ayrıca Avrupa Topluluğunu (AT) oluşturan üye ülkelerin 1985 yılında Milano’da kabul etmiş oldukları, iç pazarın başlangıcı üzerine Komisyonca hazırlanmış olan Beyaz Kitap ile Avrupa’nın bütünleşmesi yolunda önemli bir dönemeç aşılmıştır.

Beyaz Kitabın, iç pazarın yaratılması için gerekliliği tartışmasız kabul edilen üç büyük bölümünden biri vergilemeye ayrılmıştır. Ancak bu bölüm sadece dolaylı vergileri kapsamaktadır. Çünkü üye ülkeler arasındaki sınır kontrollerinin nedeni dolaylı vergilerdir (Scrivener, 1990, s.355). Dolaylı vergiler üye ülkelerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasında geniş bir zemine ve ülkelerarası rekabet eşitliğinin sağlanmasında önemli role sahiptir. Dolaysız vergiler için sınır kontrolü söz konusu değildir. Ancak, ulusal düzenlemelerinde üye ülkeler işletmeleri arasında olabilecek işbirlikleri için görünmez sınırlar ve engeller koyabilmektedir. Dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusundaki gerekli düzenlemeler çıkarılan direktiflerle gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Ancak dolaylı vergilerin uyumlaştırılması, uyumlaştırılmasının gerekliliği ve bu konuda yapılan çalışmalar, incelenen konu itibariyle önemli olduğundan sadece bu konu üzerinde durulacaktır.

2.1.3.DOLAYLI VERGİLERİN UYUMLAŞTIRILMASI

2.1.3.1.Dolaylı Vergilerin Uyumlaştırılmasının Nedenleri

Topluluğun belirli alanlarda ortak politikalar uygulaması ve genel olarak üye devletlerin ekonomik politikalarının giderek artan ölçüde birbirine yaklaştırılması gereği, dolaylı vergilerde uyumlaştırma konusunu gündeme getirmiştir. Uyum çalışmaları başladığında üye ülkelerin birçoğunda uygulanmakta olan satış vergisinin (ciro vergisi) rekabet eşitliğini bozduğu, bu oranlarla oynandığında rekabet koşullarının ve ticaret yönünün değiştirilebileceği fark edilmiştir.

Rekabet koşullarının eşitlenmesinde (gümrük duvarlarının kaldırılmasından sonra) en önemli etken olarak dolaylı vergiler üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle “birleşmiş ekonomiler arasındaki vergi farklılıklarının nötr hale getirilmesi” uluslararası bir ekonomik birlik dahilindeki vergi uyumlaştırmasının hedefi olarak kabul edilmektedir (Kazıcı, 1988, s.49). Toplulukta, ekonomik ve mali politikaların ülkelerin ulusal yetki alanında kalması, her üye ülkede farklı vergi yapısı, matrah ve oranlar uygulanması

sonucunu doğurmaktadır. Bu durum topluluk içinde rekabet koşullarını etkileyen en önemli faktörlerdendir. Özellikle tüketim vergilerinde farklı oranlar üye ülkelerin farklı fiyat seviyelerinin oluşmasına neden olarak, ulusal pazarların birleşmesi ve malların uluslararası dolaşımı için gerekli olan fiyat mekanizmasının olumsuzluklarını gidererek işlemesi engellenmiş olmaktadır. Sonuçta farklı vergi oranları uluslararası fiyat düzeylerinin farklı olmasına neden olacaktır. Bu durum da rekabet eşitliğini bozarak çarpık rekabete yol açacaktır.

Rekabet eşitliğinin oluşturulması sürecinde çarpık rekabetten kurtulma gereksinimi ve dolaylı vergi gelirlerinin ülkeden ülkeye farklılık göstermesi üye devletleri varış ülkesinde vergilemeye yöneltmiştir. Yerli ürünlere ve ithal edilen ürünlere eşit vergisel uygulama ve varış ülkesinde vergileme, topluluğun dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmalarında temel ilkeleri oluşturmaktadır (Madanoğlu, 1991, s.2). Nitekim Komisyon çıkardığı iki direktifte, kısa dönemde uyumlaştırma çalışmalarında alınacak tedbirler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesi konusunu ele almıştır (Scrivener, 1990, s.355). Dolaylı vergiler alanında çifte vergilendirmenin önlenmesi, ihraç edilen malların tüketime konu olacak ülkede vergilendirilmesi esasına dayanan varış ülkesinde vergilendirme ilkesi ile sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır.

Dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda seçilen ilk alan katma değer vergisidir. Günümüzde üye ülkelerde uygulanan KDV'nin yapısının uyumlaştırılmasında büyük başarılar elde edilmiştir ve KDV bugün Birlik vergisi olarak bilinmektedir.

2.1.3.2.Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırmanın Hukuksal İşleyişi

2.1.3.2.1.Direktifler

Toplulukta vergi uyumlaştırması Konseyin çıkardığı direktiflerle yapılır. Roma Antlaşmasınının 99.maddesi dolaylı vergiler alanında uyumlaştırmayı hükme bağlamıştır. Buna göre "Konsey, Avrupa Parlamentosunun ve Ekonomik ve Sosyal Komiteye danıştıktan sonra muamele vergilerine, özel tüketim vergisine ve diğer dolaylı vergilerin

mevzuatların uyumlaştırılmasıyla ilgili hükümleri, 7a maddesinde öngörülen süre içinde ve uyumlaştırmanın iç pazarın kurulmasını ve işleyişini sağlamakta gerekli olduğu ölçüde oybirliği ile kararlaştırır.”

Antlaşmanın 100.maddesi hükmüne göre dolaylı vergiler alanındaki uyumlaştırma çalışmaları direktifler aracılığıyla yapılmaktadır. Direktiflerle uyumlaştırma yapılması tüzüklere göre daha uygun bir araçtır. Çünkü üye ülkelerin vergi sistemlerinin belirlenmesi ulusal egemenliklerindedir. Tüzüklerle bu egemenlik haklarını sınırlayıcı sert kuralların verilmesi yerine, direktiflerin kullanılması daha uygun düşmektedir. Roma Antlaşmasının 189.maddesi, Konsey ve Komisyonun görevlerini yerine getirmek üzere ve Antlaşmaya uygun olarak tüzük (regulation) ve direktif çıkarmalarını, kararlar almalarını, tavsiye ve görüş bildirmelerini hükme bağlamıştır (f.1). Bu maddede tüzüğün genel bir kapsama sahip olduğu, tümüyle bağlayıcı ve üye devletlerde tümüyle uygulanabilir olduğu (f.2); direktifin yöneldiği üye devleti varılacak sonuç açısından bağlamakla birlikte, şekil ve araç seçiminde ülkelere esneklik kazandırılmış olduğu (f 3); kararın ilgili bulunduğu kişiler için tüm unsurları ile bağlayıcı olduğu (f.4); tavsiye ve görüşlerin ise bağlayıcı nitelikte olmadığı (f.5) belirtilmiştir. Buradan da uyumlaştırmada en uygun aracın direktifler olduğu sonucu çıkarılabilir. Ancak en verimli uyumlaştırmanın yapıldığı KDV'ye ilişkin olarak çıkarılan ikinci ve altıncı direktiflerde ayrıntılı düzenlemelere yer verildiğinden ülkelerin serbestileri daraltılmıştır (Uludağ,1988,s.138).

2.1.3.2.2.Adalet Divanı Kararları

Adalet Divanı, topluluk kurumlarının tüzükleri ile direktifleri arasında bir fark görmemektedir. Uygulamada üye devletlerde yaşayan gerçek ve tüzel kişiler direktiflere aykırı olan uygulamaların düzeltilmesini ulusal mahkemelerden isteyebilmektedir (Madanoğlu, 1991,s.4). Adalet Divanı da direktiflerin uygulanmasında çıkan anlaşmazlıklara ilişkin aldığı kararlar yoluyla uygulamayı dolaylı olarak yönlendirmektedir.

2.1.4.ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

2.1.4.1.Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılmasının Nedenleri

Komisyunun uyumlaştırma için KDV'den sonra seçtiği ikinci alan özel tüketim vergisidir. Topluluğun kuruluşundan itibaren genel tüketim vergilerinde olduğu kadar özel tüketim vergisinde de uyumlaştırılmaya gidilmesi gündemde olmuştur. Özel tüketim vergisinde uyumlaştırılmaya gidilmesi rekabet eşitliğinin sağlanması, ortak politikaların oluşturulması ve GB'nin sağlanması bakımından önem taşımaktadır.

Özel tüketim vergisi kapsamına giren şeker, madeni yağlar, alkol gibi maddeler hem özel tüketim konu olmakta, hem de sanayi hammadde olarak kullanılmaktadır. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi tüketim vergisi olmaktan çıkıp üretim vergisine dönüşür (Öncel, 1989, s.22). Madeni yağ ve alkol sanayilerde ara madde olarak kullanılmaktadır. Bu maddeleri içeren bitmiş malların ithal edilmesi durumunda, özel tüketim vergisinin üye devletlerde farklı oranlarda vergilendirilmesi vergi uyumlaştırılmasının önemini ortaya çıkarmaktadır. Özel tüketim vergisinde uygulama alanında hafif bir değişiklik, örneğin,parfüm imalinde kullanılan alkolün vergi dışı bırakılmasına izin veren bir karar bütün endüstrinin üretim maliyetlerinde değişikliği de beraberinde getirir. Bu bakımdan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması, mali alanda pazarların kaynaşmasını sağlaması bakımından önem taşır (Guieu, 1981, s.304).

Özel tüketim vergisi oranlarının farklılığı fiyatların farklı şekilde oluşmasına neden olacağından mallar arasındaki rekabet eşitliğini bozmaktadır. KDV'nin aksine bu eşitsizliği malların ihracı sırasında vergi iadesi yoluyla gidermek mümkün değildir. Çünkü özel tüketim vergisi hemen hemen bütün ülkelerde malların son satışından önceki bir üretim aşamasından alındığından, bu maddelerin hammadde veya yarı mamul üzerindeki yükü kesin olarak belirlenemez.

Özel tüketim vergisi, genel tüketim vergilerine göre daha fazla ekonomik etkinliğe sahiptir. Özel tüketim vergisinin KDV'nin matrahına dahil olması nedeniyle bu alandaki

farklılıklar daha önemli sonuçlar ortaya çıkarabilecek niteliktedir (EEC, 1987, s.346). Bu nedenle, özel tüketim vergisi oranlarındaki büyük farklılıklar malların taşıdığı KDV miktarında, dolayısıyla fiyatlarda farklılığa neden olacaktır. Bu şekilde, yayılı muamele vergilerinin sakıncasını oluşturan ve bu vergilerin “şelale tipi vergiler” olarak da isimlendirilmesine yol açan vergi piramitleşmesine benzer bir durum ortaya çıkmaktadır. Özel tüketim vergisi KDV üzerinden ve KDV özel tüketim vergisinden alınabilmektedir. Topluluğun çıkardığı direktiflerde, minimum özel tüketim vergisi oranının malların bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının belirli bir yüzdesi olarak belirlenmesi, KDV üzerinden de özel tüketim vergisi alınması durumunu ortaya çıkarmaktadır (Rapp-Jung, 1996, s.187). Bu nedenle bazı özel tüketim vergilerinin KDV sistemi içine alınması veya tamamen kaldırılması savunulmaktadır (Öncel, 1989, s.23).

GB'nin başarılı bir şekilde işlemesi amacıyla da özel tüketim vergisinde uyumlaştırmaya gidilmesi gerekmektedir. Bu olmadığı sürece gümrük vergilerinin kaldırılması dolayısıyla oluşan gelir boşluğu özel tüketim vergisiyle doldurulmaya çalışılabilir. Böylece gümrük vergilerine eş etkili vergiler oluşturularak rekabet eşitliği bozulabilir.

Özel tüketim vergisinde uyumlaştırma sadece rekabet eşitliği açısından değil, ortak politikalar bakımından da önem taşır. Çünkü üye devletler özel tüketim vergisi konusunda tüm serbestilerini korudukları sürece ortak politikalara ters düşen vergi önlemleri alabilirler.

Özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasının gerekliliği kadar, bu işi başarmanın güçlüğü de KDV'den daha büyüktür. Özel tüketim vergisi bol gelir sağlamaya yönelik olduğundan üye ülkeler arasında vergi oranlarındaki farklılık KDV'den daha fazladır (EEC, 1987, s.346). Ayrıca özel tüketim vergisine konu olan mallar hakkındaki hükümler ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği için ortak bir noktada buluşmak zorlaşmaktadır. Bu nedenle Topluluğun özel tüketim vergisini dört kategoriye ayırarak ele aldığı görülmektedir (ÖİKR, 1995, s.32). Bunlar:

a. Uyumlaştırılması gereken özel tüketim vergisi

Üye devletlerin tamamında özel tüketim vergisinin ortak konusunu oluşturan mallar (tütün, alkol, bira, şarap ve madeni yağlar) uyumlaştırmanın ilk basamağında yer almıştır. “Beş büyükler” olarak da isimlendirilen bu grup mallardan alınan özel tüketim vergisi, üye ülkelerin özel tüketim vergisi hasılatının %90-95 kadarını oluşturmaktadır (Ünlü, 1990, s.14).

b.Uyumlaştırılmadan önce yapılarının daha derinlemesine araştırılması gereken özel tüketim vergisi

c.Uyumlaştırılması gerekmeksizin varlıklarını sürdürebilecek özel tüketim vergisi

Bu grupta yer alan özel tüketim vergisinin uygulanması sırasında, üye ülkeler tarafından gözönünde bulundurulması gereken bazı noktalar vardır. Buna göre üye ülkeler kendi hükümlerinde belli ekonomik ve sosyal amaçlarla uyumlaştırma dışı özel tüketim vergisi koyarken;

-Eş etkili vergi getirmemelidir,

-Bu vergiler bir iç vergi olarak uygulanmalıdır; bu niteliği ile hem yerli hem de ithal ürünlere uygulanabilir. Ancak uygulanan bu vergiler Roma Antlaşmasının 95.maddesine göre ayırıcı ve korumacı olmamalıdır.

d. KDV ile ikame edilebilecek özel tüketim vergisi

Bu gruba giren özel tüketim vergisi ise kaldırılarak KDV içine alınabilir.

2.2.AVRUPA BİRLİĞİNİN YÜRÜRLÜKTEKİ UYUMLAŞTIRILMIŞ ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI

2.2.1.TARİHİ GELİŞİMİ

Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusu Topluluğun kuruluşundan itibaren ele alınan bir konudur. Özel tüketim vergileri ile ilgili ilkelerin 1960'lı yıllarda belirlenmiş olmasına karşın yakın zamanlara kadar hemen hemen hiç bir ilerleme sağlanamamıştır. Gerçekten de Avrupa Komisyonunun 1967 Şubat ayında hazırlanan vergi uyumu programında üye ülkelerin uygulamakta oldukları özel tüketim vergileri üç gruba ayrılıyordu. Bunlardan alkol, bira, şeker, tütün ve petrol ürünlerinden alınan özel tüketim vergileri tüm üye devletlerde uyumlaştırılacaktı. Üye ülkeler arasındaki ticareti etkilemeyen özel tüketim vergilerinin üye ülkeler tarafından herhangi bir uyumlaştırmaya gerek olmaksızın uygulanması sürdürülebilecekti. Buna karşılık geri kalan özel tüketim vergileri ya kaldırılacak ya da mevcut muamele vergileri sistemine alınacaktı.

Özel tüketim vergilerinin yapısı (verginin konusu, matrahı vb.) ve uyum sağlanmasına yönelik 1972, 1973 ve 1987 yıllarında hazırlanan taslak direktifler Avrupa Konseyince kabul edilmemiştir. Sadece işlenmiş tütünle ilgili taslak önemli ölçüde değiştirilip, kısıtlandıktan sonra 19 Aralık 1972 tarihinde kabul edilmiştir. 1992 yılına gelinceye kadar bir ilerleme sağlanması mümkün olmamıştır. 1993 yılında Topluluğun üyeler arasında gümrükleri tümüyle kaldırmak üzere tek pazar aşamasına girmesi nedeniyle farklı vergi oranları ve farklı yöntemlerin ticarete bir sapma yapmasını engellemek üzere 1992 Şubat ve Ekim aylarında yapmak durumunda kaldığı bir dizi düzenleme bugünkü uygulamanın temelini oluşturmaktadır.

Avrupa Topluluğunun oluşturulduğu ilk yıllarda üye ülkeler kibritten, dikiş ipliğine, oyun kağıdına kadar uzanan çok farklı mallar üzerinden, çok farklı oranlarda ve farklı yöntemler kullanarak değişik özel tüketim vergileri almaktaydılar. Bu vergilerin bir kamu geliri olması yanında, ülkelerin mevcut üretim ve tüketim yapılarından hareketle özellikle de yerli üretimin korunabilmesi amacıyla bir araç olarak kullanılması, üye ülkeler arasında

bir uyumlaştırma sağlanmasını güçleştirmiştir. Örneğin oldukça düşük kaliteli tütün üreticisi olan güney ülkeleri, ithal sigaralara karşı koruma olanağı sağlamak üzere, sigara ve işlenmiş tütünde ad valorem vergileri tercih ederken, tütün üretimi yapmayan diğer ülkeler spesifik vergiler uygulamaktaydılar. Bu iki tür vergileme arasında uyum sağlanması çabası bugüne kadar istenen sonucu vermemiştir. Bir başka örnek, rakip iki ürün niteliğindeki şarap ve birada vergi oranlarının dengelenmesi sorunudur. Ülkelerin büyük bir bölümü şarapta düşük vergi oranları, birada ise yüksek oranlar uygulamaktadırlar. Şarabın tarımsal ürün sayılmasına karşın, biranın sınai bir ürün sayılması da sorunun kapsamını genişletmekteydi. Ancak yapılan son düzenlemelerde şarap ve birada vergi oranlarının dengelenmesi konusu çözülememiştir.

1992 yılında yapılan düzenlemelerde, halen uygulanmakta olan oranlarında altında minimum oranlar belirlenmesi ile yetinilmiştir ve daha çok gümrüklerin kaldırılmasının zorunlu kıldığı düzenlemelerin yapılmasıyla sınırlı kalmıştır.

Türkiye'nin ise yapılan bu düzenlemelere, Topluluğa tam üye olmadığı, aradaki ilişki Gümrük Birliği ile sınırlı olduğu sürece tam anlamı ile uyması zorunluluğu yoktur.

2.2.2.GÜNÜMÜZDEKİ DURUM

Avrupa Birliğinin uyumlaştırılmış özel tüketim vergisinin yapısı üç temel üzerine kurulmuştur:

-25.2.1992 Tarihli ve 92/12/EEC Sayılı Konsey Direktifi: "Yatay Direktif" olarak da adlandırılan bu direktif, özel tüketim vergisi konusunda genel düzenlemeler getirmiştir.

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

-Madeni yağlar, etil alkol ve alkollü içkiler, sigaralar ve sigaralar dışında kalan işlenmiş tütün ürünlerinin oranlarını uyumlaştıran ve “Oran direktifleri” olarak da bilinen dört direktif, kapsam içinde bulunan ürünlere uygulanacak olan özel tüketim vergisi oranlarını düzenlemektedir (Önol, 1997, s.30).

2.2.2.1.Özel Tüketim Vergisi İle İlgili Genel Düzenlemeler.

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

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

2.2.2.1.1Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Ürünler

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

- madeni yağlar
- alkol ve alkollü içecekler
- işlenmiş tütün ürünleri

özel tüketim vergisine tabidir.

Üye devletler, özel bir amaca yönelik olarak, yukarıda sayılan ürünlere, özel tüketim vergisi dışında dolaylı vergiler de getirebilir. Yine üye ülkeler, vergi matrahının belirlenmesi, verginin hesaplanması, vergiyi doğuran olay ve verginin tahsili konusunda Toplulukta uygulanan kurallarla uyum içinde olmak şartıyla, özel tüketim vergisinin

konusuna alınmamış ürünlere de özel tüketim vergisi ya da özel tüketim vergisi dışında kalan dolaylı vergiler getirebilme hakkına sahiptir. Ancak bu durumda getirilecek olan vergiler, üye devletler arası ticarete yeni sınır formaliteleri getirecek nitelikte olmamalıdır.

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

2.2.2.1.2. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

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

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

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

-Ürünlerin bulunduğu yer ve mümkünse hangi tür taşımacılığın kullanıldığı,

-Mevcutsa ilgili ürünlerin dökümanlarının incelenmesi,

-Ürünlerin doğal yapılarının incelenmesi,

-Ürünlerin miktarına bakılmasıdır.

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

Tütün ürünlerinde;

-Sigaralar	800 adet
-Sigarillolar (her biri 3 gr.'ı geçmeyen purolar)	400 adet
-Purolar	200 adet
-İçme tütün	1 kg.
Alkollü içkilerde;	
-Alkollü içecekler	10 lt.
-Ara ürünler	20 lt.
-Şaraplar (maksimum 60 lt. köpüklü şaraplar dahil)	90 lt.
-Biralar	10 lt.

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

2.2.2.1.3.Malların Üretimi, İşlenmesi Ve Stoklanması

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

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

Vergi antreposu aşağıdaki şartları taşımalıdır:

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

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

-Stok ve ürün hareketi defterlerinin tutulması,

-İhtiyaç halinde gerekli ürünlerin sağlanması,

-Her tür kontrolün ve özellikle stok kontrollerinin yapılması.

Yetkilendirilmiş antrepolar, malların elde bulundurulması sırasında, öngörülmeyen olaylar ve mücbir sebeplerden doğan eksilmelerin vergilendirilmesinden müstesnadır. Yine malların elde bulundurulması süresinde ürünlerin yapısından kaynaklanan üretim, işleme, taşıma ve depolama kayıpları da vergilendirilmez. Her üye devlet, bu istisnaların ne tür şartlarda oluşacağı konusunda gerekli düzenlemeleri yapmakla yükümlüdür.

Bahsedilen istisnalar dışında oluşan eksilmeler üye devlet mevzuatına uygun olarak vergilendirilir.

2.2.2.1.4. Ürünlerin Dolaşımı

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

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

gerçekleştirilecekse üye devletler, malı gönderen yetkili antreponun garantisini kaldırabilir.

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

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

2.2.2.1.5. Verginin Ödenmesi

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

2.2.2.1.6. Vergi İşareti-Kimlik Tespiti Markası

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

Üye devletler, işaret ya da markaların gerektiği gibi uygulanmasını, vergi hilelerine, vergi kaçırmaya ve vergi suçlarına yol açılmamasını ve özel tüketim vergisine konu olan malların serbest dolaşımına engel getirmemesini sağlamakla yükümlüdür.

İşaret ve markalar, kural olarak, bunları öngörmüş olan üye devlette geçerlidir. Ancak işaret ve markaların karşılıklı olarak tanınması imkanı vardır.

2.2.2.1.7.İstisnalar

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

-Diplomatik ya da konsolosluk istisnası

-Ev sahibi üye devlet kamu yetkililerince tanınmış olan uluslararası organizasyonların düzenlenmesinden doğan istisna,

-NATO'ya üye olan üye devletlerin bu üyeliklerinden doğan istisna,

-Topluluğa üye olmayan devletler ya da uluslararası kuruluşlarla akdedilen ve KDV istisnasını öngören antlaşmalardan doğan istisnadır.

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

2.2.2.2.Özel Tüketim Vergisi Komitesi

Özel tüketim vergisi komitesi üye devlet temsilcilerinden oluşmaktadır ve komitenin başkanlığını Topluluk Komisyonundan gelen bir temsilci yapmaktadır. Komitenin en önemli görevleri, yatay direktifin öngördüğü uygulama tedbirleri taslaklarını hazırlamak ve özel tüketim vergisi kurallarının uygulanmasını denetlemektir (Öno, 1997, s.37).

2.2.2.3.Madeni Yağlar Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi

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

Madeni yağlar hakkındaki 92/81 ve 92/82 sayılı direktiflerden ilki ile madeni yağlar üzerindeki özel tüketim vergisinin yapılarında uyumlaştırma sağlanırken, ikincisi ile de oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiştir. 92/81 sayılı direktif madeni yağ kavramına hangi maddelerin gireceğini saymış, madeni yağların 15 °C sıcaklıkta 1000 lt. mamul başına hesaplanacak spesifik vergiye tabi olacağı belirtilmiştir. Ağır madeni yağlar, LPG ve metan için spesifik vergi 1000 kilogram başına hesaplanacaktır. Bu direktif birlik düzeyinde bazı zorunlu muafiyetler koymakta ve üye devletlere rekabet koşullarını bozmaması kaydıyla isteğe bağlı bazı muafiyet veya indirilmiş oranlar uygulama olanağı tanımaktadır. Oran direktifi, uygulanacak olan vergilerin sadece yakınlaştırılmasını öngörmektedir. Bu nedenle sadece minimum oranlar getirilmiştir.

Oran direktife göre, 1 Ocak 1993'ten başlamak üzere belirlediği minimum özel tüketim vergisi oranı; Birinci grupta yer alan kurşunlu petrolde 1000 lt. başına 337 ECU; İkinci Grupta yer alan kurşunsuz petrolde 287 ECU'dür.

Üçüncü grupta yer alan motorinler için minimum vergi tutarı üç değişik şekilde belirlenmiştir:

-İtici güç olarak kullanılan motorinlere getirilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 lt. için 245 ECU,

-Sınai ve ticari amaçla kullanıldığında getirilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000lt. için 18 ECU,

-Isıtma amaçlı kullanıldığında getirilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000lt. için 0 ECU'dür. (ek-TABLO 3).

Dördüncü grupta yer alan ağır fuel-oilde minimum spesifik vergi tutarı her 1000 kg. başına 13 ECU'dür. (ek-TABLO 4).

Beşinci ve altıncı grupta yer alan LPG ve metanda minimum spesifik vergi tutarı üç değişik şekilde belirlenmiştir:

-İtici güç olarak kullanılan LPG ve metana getirilebilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 kg. için 100 ECU,

-Sınai ve ticari amaçla kullanılan LPG ve metana getirilebilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 kg için 36 ECU'dür.

-Isıtma amacı ile kullanıldığında LPG ve metana getirilebilecek minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 kg. için 0 ECU'dür.(ek-TABLO 5).

Son olarak yedinci grupta yer alan kerosenler de üç değişik şekilde vergilendirilir:

-İtici güç olarak kullanılan kerosende minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 lt. için 245 ECU,

-Sınayi ve ticari amaçla kullanılan kerosende minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 lt. için 18 ECU,

-Isıtma amacı ile kullanılan kerosende minimum spesifik vergi tutarı, her 1000 lt. için 0 ECU'dür.(ek-TABLO 4).

Konsey komisyonun raporu veya önerisi ve Parlamenteoya da danıştıktan sonra oybirliği ile hareket ederek, her iki yılda bir madeni yağların özel tüketim vergisi oranlarını gözden geçirir ve gerekli tedbirleri alır. ECU'nun ulusal paralar karşısındaki değeri de her iki yılda bir ayarlanmaktadır.

Oran direktifle, özel tüketim vergisi düzenlenmemiş madeni yağların kullanımı, satışı ya da ısınma veya yakıt amaçlı kullanımı özel tüketim vergisine konu olacaktır. Bu durumda özel tüketim vergisi, kullanım amacına göre motor yakıtları ya da ısınma yakıtlarına eş değer olarak tespit edilecektir.

Yine aynı şekilde, yapı direktifte yer alan ürünlere ilaveten, herhangi bir madeni yağın kullanımı, satışa sunumu, motor yakıtı olarak kullanımı ya da motor yakıtlarına katkı olarak kullanılması durumunda bu madeni yağlar, motor yakıtına eş değer olarak vergilendirilir.

Bütün bunların dışında hidrokarbonların (kömür, linyit, yer kömürü ya da benzer katı hidrokarbonlar ve doğal gaz hariç) vergilendirilmesi yatay direktife göre, üye devletlerin özel tüketim vergileri dışında dolaylı vergi koyma yetkilerine dayanarak gerçekleştirilir.

2.2.2.3.1.Madeni Yağlarda İstisnalar

92/12/EEC Sayılı direktifte yer alan istisnaların dışında, madeni yağlar için özel istisnalar getirilmiştir. Bu istisnalar aşağıda sayılmıştır:

-Motor yakıtı ya da ısınma yakıtı dışındaki amaçlarla kullanılan madeni yağlar,

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

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

-Hava püskürtmeli ocaklara enjekte edilen madeni yağlara getirilen istisnalardır.

Üye devletler belirtilen istisnaların dışında, dilerlerse (ihtiyari), aşağıdaki durumlarda da kısmi veya tam istisna uygulayabilir ya da vergide indirimde gidebilir:

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

Konseyl, Komisyonun önerisi üzerine ve oybirliği ile hareket ederek, herhangi bir üye devleti, başka istisnalar ve indirimler getirebilmesi için yetkilendirebilir.

Üye devletlerin uygulamaya devam ettikleri istisnaların en yaygın olanları, yerel kamu taşımacılığı, LPG, doğal gaz ve metan, özel gezi hava taşımacılığı ve silahlı kuvvetlerde kullanılan yakıtlardır.

2.2.2.4. Alkol Ve Alkollü İçkiler

Alkol ve alkollü içkiler hakkındaki 92/83 ve 92/84 sayılı direktiflerden ilki bu içkiler üzerindeki özel tüketim vergisinin yapılarında uyumlaştırma sağlanırken, ikincisinde oranların uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirilmiştir. 92/83 sayılı direktifte bira, şarap ve bunların dışında kalan fermentli içkiler, ara mamuller, etil alkol kavramları tanımlanmakta, verginin, mamulün hektolitresi başına hesaplanacağı belirtilmektedir. Direktifte muafiyetlere ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir. 92/84 sayılı direktif ise en geç 1 Ocak 1993'te üye devletlerin bu direktifte konulan kurallar doğrultusunda alkol ve alkollü içkiler, ara mamuller, bira ve şarapta minimum oranlarda özel tüketim vergisi uygulayacağını belirtmektedir. Bu tarihten itibaren

minimum vergi oranı alkol ve alkollü içkiler içinde bulunan alkol için (şarap, bira ve ara mamuller içinde yer alanlar hariç) saf alkolün hektolitresi başına 55 ECU'dür. Şaraplar için bu miktar 0 ECU'dür.

Alkol ve alkollü içkiler kapsamına giren ürünler için uygulanacak özel tüketim vergisi her ürün için ayrı ayrı açıklanmıştır.

2.2.2.4.1.Bira

92/83 Sayılı yapı direktifi, bira olarak uyumlaştırma kapsamına aldığı alkollü içkiler fermente edilmiş içkiler (elma, armut şarabı gibi) ve bira olarak nitelenen içkilerdir. Bu bölümde yer alan içkiler, alkol derecesi hacim itibariyle %0.5'den fazla olan ve 20°C ısıda tespit edilen içkilerdir.

Üye devletler, bira üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarını, bitmiş ürünlerin, hektolitreye başına düşen Plato (malt hılasası) derecesine ya da hektolitreye başına düşen hacim itibariyle fiili alkol derecesine göre tespit ederler.

92/84 sayılı direktife göre, üye devletlerin bira üzerine uygulayacağı minimum özel tüketim vergisi oranı, plato derecesine göre vergilendirildiğinde hektolitreye başına 0.748 ECU, hacim itibariyle fiili alkol derecesine göre vergilendirildiğinde ise hektolitreye başına 1.87 ECU'dür.(ek-TABLO 6).

Üye devletlere, bira fabrikalarının yıllık üretimleri göz önünde bulundurularak indirilmiş oran uygulama hakkı getirilmiştir. İndirilmiş oran bağımsız ve küçük ölçekli üretim yapan işletmeler için getirilmiştir. Bağımsız işletmelerden kasıt, hukuki ve ekonomik olarak diğer bira fabrikalarına bağlı olmayan ve başka bir bira fabrikasının lisansı ile çalışmayan işletmelerdir.

Bir bira fabrikasının indirilmiş oran uygulayabilmesi için yıllık üretiminin 200.000 hl. geçmemesi gerekir. Uygulanacak oran ise, uygulanmakta olan ulusal vergi oranının %50'sinden az olmamalıdır.

İki ya da daha çok bira fabrikasının üretimi yılda 200.000 hl. geçmiyorsa bu fabrikalarda da indirilmiş oran uygulanabilecektir.

Bundan başka, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %2.8 'den fazla olmayan biralarda indirilmiş oran uygulanabilir.

Ayrıca, bireylerin kendi tüketimleri için ürettiği ve satışa sunulmayan biralara üye devletler tarafından tamamen istisna edilmiştir.

2.2.2.4.2.Şarap

92/83 sayılı yapı direktifi şaraba uygulanacak özel tüketim vergisini şarap kategorisine giren alkollü içkileri köpüklü ve köpüksüz şaraplar ayırımına tabi tutarak belirlemiştir.

Köpüklü şaraplar şişelerde bulunur ve mantardan yapılmış kapakla muhafaza edilir. Kapalı kaplarda 20 °C sıcaklıkta tutulduğunda karbondioksitten kaynaklanan basıncı 3 bar veya daha fazladır. Köpüklü şaraplar, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %1.2 dereceyi geçen %15 dereceyi geçmeyen ve bitmiş ürünün içindeki alkolün tamamen fermente kaynaklı olduğu şarap türü olabileceği gibi, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %15 dereceyi geçen %18 dereceyi geçmeyen, buna karşılık herhangi bir zenginleştirici katkı içermeyen ve içindeki alkolün tamamen fermente kaynaklı olduğu şarap türü de olabilir.

Üye devletler şarabı, bitmiş ürünün hektolitre miktarına göre vergilendirir. Oran direktife göre, gerek köpüklü, gerekse köpüksüz şaraplar için uygulanacak olan minimum vergi oranı, bitmiş ürün için hektolitre başına 0 ECU'dür. (ek-TABLO 7).

Üye devletler, hacim itibariyle alkol derecesi %8.5'den fazla olmayan şaraplara (köpüklü veya köpüksüz) indirilmiş oran uygulayabilir.

Birada olduğu gibi şarabın bireyler tarafından satışa sunulmadan üretilip tüketilmesi vergiden istisna edilebilir.

2.2.2.4.3. Diğer Fermente İçkiler

Diğer fermente içkiler de aynı şarapta olduğu gibi, köpüklü ve köpüksüz diğer fermente içkiler şeklinde ikiye ayrılır.

Köpüklü diğer fermente içkiler, şarap tanımına girmeyen ürünlerdir. Şarapta olduğu gibi, köpüklü diğer fermente içkiler şişelerde bulunur ve mantardan yapılmış kapakla muhafaza edilir. Kapalı kaplarda 20°C sıcaklıkta tutulduğunda karbondioksitten kaynaklanan basıncı 3 bar veya daha fazladır. Bu içkiler, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %1.2 dereceyi geçen %13 dereceyi geçmeyen türde olabileceği gibi hacim itibariyle fiili alkol derecesi %13 dereceyi geçen %15 dereceyi geçmeyen türde ve içindeki alkolün tamamen fermente kaynaklı olduğu içki türü de olabilir.

Köpüksüz diğer fermente içkiler hacim itibariyle fiili alkol derecesi %1.2 dereceyi geçen %10 dereceyi geçmeyen türde olabileceği gibi, hacim itibariyle %10 dereceyi geçen %15 dereceyi geçmeyen ve içindeki katkıları tamamen fermente kaynaklı olan içki türü de olabilir.

Üye devletler, diğer fermente içkileri bitmiş ürünün hektolitre miktarına göre vergilendirilir. Diğer fermente içkilerde minimum vergi miktarı şarapta olduğu gibi 0 ECU'dür. (ek-TABLO 8).

Üye devletler, hacim itibariyle alkol derecesi %8.5'i aşmayan (köpüklü veya köpüksüz) diğer fermente içkilerde indirilmiş oran uygulayabilir. Yine aynı şekilde bireylerin satışa sunmaksızın üretip tükettiği ürünler vergiden istisna edilebilir.

2.2.2.5.Ara Ürünler

Ara ürünler hacim itibariyle alkol derecesi %1.2 dereceyi geçen %22 dereceyi geçmeyen, şarap, bira ve diğer fermente içkiler tanımına girmeyen ürünlerdir.

Üye devletler diğer fermente içkiler ile ilgili hükümlere zarar vermeksizin, hacim itibariyle alkol derecesi %5.5'den fazla olup kaynağının tamamı fermente olmayan köpüksüz fermente içkilerle, hacim itibariyle alkol derecesi %8.5'den fazla olup kaynağının tamamı fermente olmayan köpüklü fermente içkileri ara ürün olarak işleme tabi tutabilir.

Üye devletler, ara ürünleri bitmiş ürünün hektolitre miktarına göre vergilendirir. Minimum özel tüketim vergisi oranı hektolitre başına 45 ECU'dür. (ek-TABLO 9).

Üye devletler, hacim itibariyle alkol derecesi %15'ten fazla olmayan ara ürünlere aşağıdaki şartlar dahilinde indirilmiş oran uygulayabilir.

-Uygulanacak olan oran, uygulanmakta olan özel tüketim vergisi oranının %50'sinden fazla indirilmemeli,

-Uygulanacak olan indirilmiş oran, köpüksüz şarap ve köpüksüz diğer fermente içkilere uygulanan orandan daha düşük olmamalıdır.

2.2.2.6.Etil Alkol

Etil alkol, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %1.2 dereceyi geçen, aynı zamanda başka tir ürünlerin parçası olan ürünlerdir. Bunun dışında, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %22 dereceyi geçen ürünler de etil alkol tanımına dahildir.

Etil alkol üzerine getirilecek olan özel tüketim vergisi saf alkolün hektolitresi miktarına göre hesaplanmaktadır. Minimum vergi oranı saf alkolün hektolitresi başına 550 ECU'dür.(ek-TABLO 10).

Üye devletler, isterlerse içki imal eden küçük imalathanelere yıllık üretimlerini göz önünde bulundurarak indirilmiş oran uygulayabilir. İndirilmiş oran uygulayabilmek için;

-İçki imal eden imalathane yılda 10 hl.'den fazla saf alkol imal etmemeli,

-Uygulanacak olan oran, uygulanmakta olan ulusal özel tüketim vergisi oranının %50'sinden fazla olmamalıdır.

İçki imal eden küçük imalathaneden kasıt, hukuki ve ekonomik olarak diğer içki imalathanelerinden bağımsız olan ve başka bir içki imalathanesi lisansı ile çalışmayan imalathanelerdir.

Üye devletler, hacim itibariyle fiili alkol derecesi %10'dan fazla olmayan ürünlere de indirilmiş oran uygulayabilir. Ayrıca her türlü içkiye, konularında ayrıca belirtilmiş olan özel istisnalar dışında bunların tıbbi ya da bilimsel amaçlarla kullanılması durumlarında da istisnalar uygulayabilmektedir.

Konsey, Komisyonun raporu veya önerisi ve Parlamenteoya da danıştıktan sonra oybirliği ile hareket ederek, her iki yılda bir alkollü içkilere uygulana özel tüketim vergisi oranlarını gözden geçirir ve gerekli tedbirleri alır.

2.2.2.7.Tütün Ürünleri

1972 yılında çıkartılan 72/464 sayılı direktifle işlenmiş tütün ürünleri üzerine getirilecek olan özel tüketim vergisinin genel hükümlerini ve sigaralar üzerine getirilecek olan özel tüketim vergisinin özel hükümlerini düzenlemektedir. Çeşitli değişikliklerle bu direktif hala yürürlüğünü sürdürmektedir.

Konseyin 18.12.1978 tarihinde çıkardığı 79/32 sayılı ikinci direktifle işlenmiş tütün çeşitlerinin (puro, sigarillo, sigaralar, içme tütün, koklama ve çiğneme tütün) tanımları yapılmıştır.

72/464 sayılı direktif işlenmiş tütün ürünleri üzerine uyumlaştırılmış bir dolaylı vergi getirilmesi ve işlenmiş tütün ürünleri üzerinde bulunan KDV dışındaki dolaylı vergilerin kaldırılmasını öngörmektedir. Direktife göre, uyumlaştırma çalışmaları aşamalar halinde gerçekleştirilecek ve ilk aşamada, sigaralar üzerinden alınan vergilerin uyumu konusunda biri ad valorem diğeri spesifik olmak üzere iki tür birleştirilmiş vergi uygulanacaktır.

Bu direktife göre, üreticiler ve ithalatçılar, bu ürünlerin perakende satış fiyatlarını belirlemekte serbest olacaklardır; özel tüketim vergisinin tahsilatı ve ödenmesi ortak kurallara bağlanacaktır; sigaralardan alınan özel tüketim vergisi, bir kısmı ad valorem, bir kısmı spesifik olmak üzere karma bir yapıda düzenlenecektir; nihai ayarlama yapıncaya kadar, sigaralardan alınan spesifik vergi tutarının, tahsil edilecek toplam vergi tutarına olan oranı %5'ten az ve %75'ten çok olmayacaktır; ad valorem vergi oranı ile spesifik vergi tutarı bütün sigaralar için aynı olacaktır.

1 Ocak 1993'ten itibaren sınırların kalktığı bir iç pazarın oluşturulması kararı alınca 19.10.1992'de 92/79 ve 92/80 sayılı direktifler çıkartılmış, ilki ile sigaralar üzerindeki özel tüketim vergisi yapıları birbirine yaklaştırılırken, ikincisi ile de sigaralar dışında kalan diğer işlenmiş tütünler üzerindeki özel tüketim vergisinin yaklaştırılması konusu ele alınmıştır.

Sigaralar üzerindeki özel tüketim vergisinin yaklaştırılmasına ilişkin 92/79 sayılı direktife göre üye devletler en geç 1 Ocak 1993'te direktifin getirdiği kurallar doğrultusunda sigaralar üzerine minimum tüketim vergisi uygulayacaktır. Bu vergi, mamul madde birimi başına spesifik vergi, maksimum perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan ad valorem vergi ve perakende satış fiyatı ile orantılı katma değer vergisinden

oluşacaktır. En geç bu tarihte her üye devlet sigaralara spesifik vergi ve KDV hariç ad valorem vergiden oluşan minimum özel tüketim vergisi uygulayacak, bunun yükü en çok talep edilen sigaraların fiyat kategorisindeki bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %57'si kadar olacaktır. Üye devletler özel tüketim vergisi toplamı en az %57 olmak şartıyla spesifik ve ad valorem vergiyi diledikleri şekilde düzenlemekte serbesttirler.(ek-TABLO 11).

Sigaralar dışındaki işlenmiş tütünden alınan vergilerin yaklaştırılması ile ilgili 92/80 sayılı direktife göre ise puroolar, sigarillolar, ince kıyılmış sarmalık tütün ve diğer içmelik tütünler Avrupa Birliği'ndeki imalatçıların veya üye olmayan devletlerden ithal edenlerin her bir ürün için ya maksimum perakende satış fiyatı üzerinden serbestçe hesapladıkları ad valorem vergiye veya miktar itibariyle spesifik vergiye veya her ikisinin karışımından oluşan bir vergiye tabi olacaktır. Bu belirlenirken, yüzde olarak, kilogram başına bir miktar olarak veya belli bir sayı olarak ifade edilen toplam özel tüketim vergisi, en az saptanan oranlar veya minimum miktarlar kadar olmasına dikkat edilmelidir. Bu miktarlar;

-Puro ve sigarillolar için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %5'i veya kilogram ya da 1000 adet başına 7 ECU,(ek-TABLO 12).

-Sarmalık ince kıyılmış tütün için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %30'u veya kilogram başına 20 ECU,(ek-TABLO 13).

-Diğer içmelik tütünler için bütün vergiler dahil perakende satış fiyatının %20'si veya kilogram başına 15 ECU'dür. (ek-TABLO 14).

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

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

3.1.TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASINA GEÇİŞİN NEDENLERİ

Türkiye, ekonomik ve mali nedenler ile AB'ye üye olmak amacıyla vergilerin uyumlaştırılması doğrultusunda özel tüketim vergisi uygulamasına geçme gereği duymuştur.

Türkiye ile Avrupa Ekonomik Topluluğu (AET) arasında gümrük birliğine dayanan ve ileride tam üyeliği öngören ortaklık antlaşması, 12 Eylül 1963 yılında Ankara'da imzalanmış ve Türkiye'nin ekonomik durumu göz önünde bulundurularak, tam üyeliğe götüren geçiş döneminin gerçekleşme şartları, usulleri ve tercihleri ile ilgili hükümleri 1 Ocak 1973 tarihli Katma Protokol ile belirlenmiştir. Türkiye bu antlaşmalar çerçevesinde bugünkü şekliyle AB'ne tam üyelik yolunda öncelikle 1996 yılında Gümrük Birliği'ne (GB) geçmiştir. AB ile GB'ne geçiş aşamasındaki gerekli yasal düzenlemeler 1 Ocak 1996 tarihinde gerçekleştirilmiştir. Yeni bir ekonomik yapılanmayı gerektiren GB teşvik sisteminden vergi mevzuatına kadar birçok konuda Türkiye'nin kendini Avrupa normlarına çıkarması gerekmektedir (Ayanoğlu, 1996, s.100). Türkiye'de bu konuda ilk adım 1985 yılında KDV uygulamasına geçiş ile atılmıştır. AB komisyonunun uyumlaştırma konusu yaptığı özel tüketim vergisi uygulamasına geçiş için çalışmalar devam etmektedir.

GB'ye geçişte vergi mevzuatında yapılması gereken düzenlemeler konusunda Maliye Bakanlığı yıllardır çalışmalarını sürdürmektedir. Yapılacak düzenlemelerde belirli hususlar dikkate alınmıştır. Bu hususlar GB ile kaldırılacak olan vergi, fon ve paylar

nedeniyle devlet gelirlerinde meydana gelecek azalmanın telafisi ve dağınık şekilde uygulanmakta olan dolaylı vergi niteliğindeki birçok fon ve payların vergi kapsamında toplanmasıdır (Kırıktaş,1996, s.3). (ek-TABLO 15).

GB'ne geçişle birlikte AB ve Avrupa Serbest Mübadele Birliği (EFTA) ülkelerinden yapılan sanayi ürünü ithalatında gümrük vergileri ve ithalde alınan her türlü vergi, fon, eş etkili vergi vb. kaldırılmıştır. Bu kapsamda ithalde gümrük vergisi ve toplu konut fonu da dahil olmak üzere mali yükler kaldırılmıştır. Ayrıca üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta da birliğin ortak gümrük tarifesi uygulanmaktadır. Böylece devletin önemli gelir kaybı ortaya çıkmaktadır.

İşte bu gelir kaybını telafi etmek ve dağınıklık yaratan bazı vergi ve fon gibi yüklere ilişkin kanunları tek kanun altında toplamak amacıyla AB ülkelerinde uygulanan özel tüketim vergisi adı altında bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmuştur.

Bu gerekçelerle 1993 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanmış ve TBMM'ne sunulmuştur. Ancak 1993 yılından bu yana ekonomik yapıdaki değişiklikler ve 1996 yılında GB gibi nedenlerden dolayı kanun tasarısının yeni baştan ele alınarak hazırlanması ihtiyacı duyulunca yeni bir özel tüketim vergisi kanun tasarısı hazırlanarak TBMM'ne sunulmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı, AB ülkelerinde uygulanan özel tüketim vergisinden hareket edilerek hazırlanmıştır. Özel tüketim vergisinin uygulanmaya konulması, Türkiye'de dolaylı vergiler alanında KDV'nin kabulünden sonraki ikinci büyük reform olarak kabul edilebilir (Ayanoğlu, 1996,s.101). Özel tüketim vergisinin konuluş amaçlarının başında gelir elde etmek gelmektedir. özel tüketim vergisinden elde edilecek gelir Türkiye'nin GB'ne girmesi ile kaldırılan vergi ve fonların yarattığı gelir kaybına eşit olacak şekilde düzenlenmiştir. Yani özel tüketim vergisi uygulanmakta olan mali yükümlülüklerin tek ad altında toplanmasından ibarettir (Kırıktaş,1996, s.183).İkinci amaç ise bir istikrar politikası önlemi olarak rekabet gücü düşük yerli üretimi korumaktır.

Nitekim Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında (1996-2000) da vergi ile ilgili hukuki ve kurumsal düzenlemeler bölümünde özel tüketim vergisinin uygulamaya geçilmesi ve AB vergi politikasına uyum konusuna yer verilmiş, gerekçe olarak da özel tüketim vergisi ile kaldırılacak olan ve dağınık bir görünüm sergileyen vergilerin tek vergi adı altında birleştirilmesi görüşü ileri sürülmüştür.

3.2.TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YASA TASARISININ İNCELENMESİ

KDV kanunu ile dağınıklık sergileyen dolaylı vergiler sistemi bütünleştirilmeye çalışılmıştır. Aradan geçen sekiz yıl içinde, gerek bazı mal ve hizmetlerin yüksek oranda vergilendirilmesi gerektiği görüşünün ileri sürülmesi, gerekse çeşitli kurum ve kuruluşlara finans sağlanması hususu gözönüne alınarak, ilk özel tüketim vergisi kanun tasarısı 1993 yılında hazırlanarak, TBMM'ne sunulmuş fakat yasama organınca görüşülüp kabul edilmesi sağlanamamıştır (Kırıktaş, 1996, s.4).

Bu tarihten sonra ekonomik yapımızda meydana gelen değişiklikler ve 1.1.1996 tarihinden itibaren GB'nin fiilen uygulanmaya başlanmasıyla, Türkiye, Tarım,Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu (EUTRATOM) Antlaşması ve Avrupa Kömür Çelik Topluluğu (CECA) Antlaşmasına dahil olan eşyalar dışında kalan ithalatımızda gümrük vergisi ve toplu konut fonu uygulamasından vazgeçtiğinden, bütçemiz açısından önemli bir gelir kaybı söz konusu olmuştur.

Hem bu gelir kaybını önlemek, hem de vergi mevzuatı açısından Avrupa normlarına uyum sağlamak amacıyla Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı yeni baştan ele alınarak TBMM'ne sunulmuş, fakat henüz kabul edilmemiştir.

Reform niteliği taşıyan Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı kamu ve özel sektörün konu ile ilgili yetkilileri ile Türkiye'de faaliyet gösteren odalar ve derneklerin temsilcileriyle görüşülerek hazırlanmıştır. Bugün yasama organında kabul edilmesi

beklenen kanun tasarısının aynen kabul edileceği beklenmekte olup, kanun tasarısı ayrıntılarıyla aşağıda incelenmiştir.

3.2.1.Özel Tüketim Vergisinin Konusu

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısının birinci maddesinde, kanuna ekli listede yazılı malların imalatçıları tarafından teslimi ve ithali özel tüketim vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanuna ekli listelerde verilen bu mallar özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

I Sayılı listede, AB uygulamasında madeni yağlar olarak adlandırılan petrol ürünleri yer almaktadır. Madeni yağların yer aldığı I sayılı liste iki ayrı cetvelden oluşmaktadır. A Cetvelinde çeşitli türde madeni yağlar yer alırken, B Cetvelinde daha çok benzol, tuluol gibi çözücüler ve incelticiler şeklinde tanımlanan madeni yağlar yer almaktadır.(ek-16).

II Sayılı listede motorlu araçlar, III Sayılı listede alkollü ve alkolsüz içkiler ile tütün mamulleri ve IV Sayılı listede kozmetik ürünleri, dayanıklı tüketim mamulleri, saatler silahlar ve oyun makineleri gibi daha çok lüks tüketim sayılabilecek mallar yer almaktadır.(ek-16).

Belirtilen dört ayrı listede yer alan mallar özel tüketim vergisi kapsamında yer almaktadır. Ancak I ve III sayılı listelerde yer alan malların aksam ve parçaları vergi kapsamı içinde yer alırken, II ve IV Sayılı listelerde yer alan malların aksam ve parçaları vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

Özel tüketim vergisi konusunu sadece kanunda maddeler halinde sayılan mallar oluşturur. Yani vergi kapsamına giren mallar ekli listelerde sayılan mallarla sınırlıdır. Verginin konusu genişletilmek istendiğinde kanun değişikliğine ihtiyaç vardır.

3.2.2.Özel Tüketim Vergisinde Mükellef Ve Vergi Sorumlusu

3.2.2.1.Vergi Mükellefi

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısına göre,özel tüketim vergisinin mükellefi kanuna ekli listelerde yer alan malları imal edenler ile Türkiye'ye serbest girişini sağlayanlardır. Fakat, özel tüketim vergisinin mükellefi olmak bu verginin nihai yüklenicisi olmak anlamına gelmez. Özel tüketim vergisinin nihai yüklenicisi (dolayısıyla asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlardır. Özel tüketim vergisi mükellefleri, verginin nihai tüketiciden tahsili konusunda devlete aracılık yapmaktadır.

Mükellef, müşterilerden topladığı özel tüketim vergisini vergi dairesine öder. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmez.

Özel tüketim vergisinin konusu esas itibariyle ekli listelerde sayılan malların teslimidir. Bu işlemleri yapanlar, mükellefiyet tesis ettirmemiş bile olsalar, işlemlerin tespiti halinde, bu işlemlerin yapıldığı dönemler itibariyle özel tüketim vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Buna göre gerçek usulde vergiye tabi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri özel tüketim vergisi mükellefleridir.

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

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

-Kollektif şirketlerde vergi sujesi ortaklıktır.

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

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

Malların Türkiye'ye serbest dolaşıma girişinde,girişi gerçekleşen mala ait özel tüketim vergisinin mükellefi malın Türkiye'ye girişini sağlayanlardır. Mal girişinin şekli ve kim tarafından yapıldığı mükellefiyeti etkilemez. Mutemet eliyle yapılan mal girişlerinde tüm işlemler mutemet adına yürütülmekle beraber özel tüketim vergisini ödeyecek olan asıl ithalatçıdır.

3.2.2.2.Vergi Sorumlusu

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, daimi temsilcisinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

3.2.3.Mal Teslimi Ve Teslim Sayılan Haller

3.2.3.1.Mal Teslimi

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında, teslim ve teslim olarak kabul edilen haller teker teker sayılarak konuya açıklık getirilmiştir. Kanun tasarısında verginin konusu açıklanırken, özel tüketim vergisinin konusuna giren işlemlerden sözedilmiştir. Bu hali ile teslim vergiyi doğuran olaylardan biridir.

1.Teslim bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciy veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

2.Trampa iki ayrı teslim sayılır.

3.Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde, teslim bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bunların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

3.2.3.1.1.Mal Kavramı

Genel anlamı itibariyle mal, mülkiyete ve alım-satıma konu olabilen hammadde, yarı mamul ve mamullerdir (Tosuner vd., 1997, s.222). Giyim eşyası, büro malzemeleri, beyaz eşya, yiyecek ve içecekler mal kavramına örnektir.

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

3.2.3.1.2.Tasarruf Hakkının Devri

Tasarruf hakkının devrinde, bir mal teslim edildiğinde, mülkiyetin devri ile özel tüketim vergisi doğmuş olur. Maddedeki “alıcı” tabirinden de anlaşılacağı üzere özel

tüketim vergisini doğuran teslim esas itibariyle satıcı ve alıcı arasında meydana gelen (satış akdine dayanan) teslimdir. Satış akdine dayanmadığı halde özel tüketim vergisi doğuşuna yol açan işlemler “teslim sayılan haller” kısmında belirtilmiştir.

3.2.3.1.3. Teslim Etme ve Teslim Alma Olayı

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

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

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

3.2.3.2. Mal Tesliminde Belge Düzeni

3.2.3.2.1. Sevk İrsaliyesi Düzenlenmesi

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

Özel tüketim vergisinin doğuşuna yol açmayan irsaliye düzenlenmesi halleri de vardır. Bunlardan birincisi mükellefin bir işyerinde bulunan malın aynı mükellefe ait başka bir işyerine nakli, ikincisi ise malın fason olarak işlenmek üzere gönderilmesi, komisyoncuya veya konsinye suretiyle satışı amacıyla sevki dolayısıyla düzenlenen irsaliye özel tüketim vergisi doğuşunu belgelemez.

3.2.3.2.2.Fatura ve Benzeri Belgelerin Kullanılması

Sevk irsaliyesi malın taşınması ile ilgili bir belge türüdür. Mal satıcının işyerinde, müstehlike teslim edilmişse sevk irsaliyesi düzenlenmesi söz konusu değildir. Bu ve sevk irsaliyesinin önceden düzenlendiği durumlarda ayrıca fatura kesilmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Çünkü defterlere işlemler fatura ile yapılmaktadır. Tutarı 20.000.000 TL'ye kadar olan satışlar perakende satış vesikaları olan perakende satış fişi veya ödeme kaydedici cihaz fişi ile belgelendirilir.

3.2.3.3.Trampa Halinde Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi kanun tasarısında trampa iki ayrı teslim olarak ele alınmıştır. Yani teslim edilen malın karşılığında başka bir mal alınması halinde, her iki taraf birer teslimde bulunmuş sayılır (bkz. Borçlar Kanunu).

Taraflar teslim ettikleri malları, emsal bedel üzerinden faturaya bağlarlar. Trampa edilen malların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bulunan emsal bedelleri farklı ise taraflar, büyük olan emsal bedel üzerinden birbirine fatura keserek mal değişimini gerçekleştirebilirler.

3.2.3.4.Teslim Sayılan Haller

Teslim olarak kanunda belirtilen haller dışında tam anlamıyla teslim hükmünde olmamakla beraber teslim niteliği taşıyan haller, Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında belirtilmiştir.

- 1.Vergiye tabi malların her ne surette olursa olsun işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- 2.Vergiye tabi malların üretilip, aynı işletme bünyesinde kullanılması veya sarfi,
- 3.Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,
- 4.Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması,

teslim sayılan hallerdir.

3.2.4.Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, malın teslimi ile meydana gelmektedir. Kanunda yer alan tarife göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir. Maddenin gerekçesinde bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin de teslim hükmünde olduğu daha önce açıklanmıştı. Buna göre teslimde ana unsur mal üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Bir malın ödünç olarak verilmesi teslim sayılmamaktadır. Ayrıca teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varmış olması şart değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için bu malların nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi edilmesi yeterlidir.

Vergiyi doğuran olayı meydana getiren işlemler Kanun Tasarısında şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre;

- 1.Malın teslimi veya ilk iktisap halinde malın teslimi veya ilk iktisabı,
- 2.Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

3.Kısım kısım mal teslimi yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmının teslimi,

4.Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malın alıcıya teslimi,

5.Malların Türkiye'ye serbest dolaşıma girişinde, Gümrük Kanununa göre gümrükte ödeme mükellefiyetinin başlaması
anında vergiyi doğuran olay meydana gelir.

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

Motorlu araçlarda vergiyi doğuran olay, motorlu araçların kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabıdır. İlk iktisaptan kasıt; Türkiye'de kayıt ve tescile tabi olan binek otomobillerinin, kayıt ve tescile esas olan ilk iktisabı veya aktife alınması ya da kullanılmaya başlanmasıdır. Bu araçları satmak üzere satın alan bayiler, başbayiler, acentalar özel tüketim vergisi ödemeyecek, bu araçları kullanmak üzere ilk satın alan kişi veya kuruluş özel tüketim vergisi mükellefi olacaktır. Yine yurt dışından satmak üzere otomobil ithal edilmesinde özel tüketim vergisi uygulanmayacak, ithal edilen aracı kullanmak üzere ithalatçıdan, bayiden veya acentadan satın alanlar özel tüketim vergisi ödeyecektir. Eğer araç doğrudan kullanılmak üzere ithal edilirse, bu durumda ithalde özel tüketim vergisi doğacaktır. Özel tüketim vergisi ödenerek satın alınan veya ithal edilen otomobillerin bundan sonraki safhalarda satışı özel tüketim vergisine tabi olmayacak, taşıt alım vergisine tabi tutulacaktır.

Kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlarda vergiyi doğuran olay ilk iktisap değil, bunları imal ve inşa edenler tarafından teslimi ya da ithal edilmesidir. Bu taşıtların ithalini yapanlar, taşıtları yeniden satmak üzere olsa bile, Türkiye'de imal ve inşa

edenlerden satın aldıklarında veya Türkiye'ye ithalini sağladıklarında özel tüketim vergisi ödenecektir.

Alkol ve alkolsüz içeceklerde ve lüks tüketim malları sayılabilecek mallarda vergiyi doğuran olay, söz konusu malların imalatçılar tarafından teslimi veya ithalidir.

Bu malların el değişimi işlemleri kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgah ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye engel teşkil etmez.

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

3.2.5.Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

3.2.5.1.İhracat İstisnası

İhracat istisnası, destinasyon (varış ülkesinde vergilendirme) ilkesinin bir sonucu olarak uygulanmaktadır. Kanun tasarisına göre vergiden müstesna olan işlemler şunlardır:

1.İhracat teslimleri vergiden müstesnadır. İhracatçının yurt dışındaki müşteriye mal teslimi halinde fatura üzerinde ÖTV gösterilmez ve tahsil edilmez. Bir teslimin ihracat sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a)Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri, ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın, yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

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

Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammının %50 fazlasıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48. Maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faiziyle birlikte tahsil edilir.

İhracat istisnasının uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Madde gerekçesinde, vergilemede destinasyon prensibine uygun olarak özel tüketim vergisine tabi mallar üzerindeki dahili vergi yükünün ihracat sırasında vergiden arındırılabilmesi için, ihraç teslimleri istisna kapsamına alındığı, ayrıca ihraç kaydıyla teslim edilen mallar için hesaplanan özel tüketim vergisinin katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi tecil ve terkin edilmesine imkan sağlandığı konusunda açıklama getirilmiştir.

3.2.5.2.Diplomatik İstisna

Tasarının I Sayılı listesinde yer alan madeni yağlar ile II Sayılı listesinde yer alan motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergileri, karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik statüyü haiz mensuplarına, kendi ihtiyaçları için petrol ürünleri teslimi ve bunlar tarafından Türkiye'de serbest dolaşıma girişin sağlanması veya ilk iktisabı vergi kapsamı dışında bırakılmıştır.

3.2.5.3.Diğer İstisnalar

I Sayılı listede yer alan madeni yağların;

-Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat teşkilatının ihtiyacı için bu kuruluşlar tarafından veya bunlar adına hareket edenlerce Türkiye'de serbest dolaşıma girişinin sağlanması ile bu kuruluşlara teslimi,

-6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre, petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlerce Türkiye'de serbest dolaşıma girişinin sağlanması ve teslimi.

II sayılı listede yer alan helikopterler ve uçaklarla, IV sayılı listede yer alan silahların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün ihtiyacı için bu kuruluşlara teslimi veya bu kuruluşlar tarafından ilk iktisabı ve Türkiye'de serbest dolaşıma girişinin sağlanması ile II ve IV sayılı listelerde yer alan malların, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere ve bunların teşkil ettikleri kuruluşlarına bedelsiz teslimi ile bunlar tarafından bedelsiz olarak ilk iktisabı ve Türkiye'de serbest dolaşıma girişinin sağlanması vergiden istisna tutulmuştur.

Bu istisnaların dışında, I sayılı listenin B cetvelinde yer alan ve daha çok çözücü ve inceltici olarak bilinen solvent türü maddelere de ayrı bir düzenleme getirilmiştir. Yapılan hukuki düzenlemeler, özellikle boya ve tekstil sanayinde girdi olarak kullanılan bu maddeler üzerindeki vergi yükünü düşük tutmaktadır. Ancak, bu maddeler, vergi yükünün düşük olması sebebiyle düşük fiyattan satıldığı için akaryakıtlara haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu nedenle ve taşıtların zarar görmesinin engellenmesi amacıyla Tasarıda söz konusu malların katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi oranlarına yaklaştırılmıştır. Fakat, bu durumda, bu malları ara girdi olarak kullanan imalatçılara ek bir vergi yükü getirmemesi amacıyla Tasarıda bir de tescil- terkin sistemi getirilmiştir. Böylece söz konusu malları girdi olarak kullanan imalatçıların özel tüketim vergisi ödememeleri imkanı getirilmiştir.

3.2.5.4.İstisnanın Sınırı

Kanun Tasarısına göre, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Diğer kanunlarda istisna olarak tanınan işlemler özel tüketim vergisine tabi olabilir. Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklemek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

3.2.6.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

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

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

Bedel deyimi, malı teslim alanlar veya bunlar adına hareket edenlerden, bu mallar karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

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

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

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

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

Bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli esas alınır.

Emsal bedeli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilir.

Maliye Bakanlığı işin mahiyetini göz önünde tutarak özel matrah şekli tespit etmeye yetkilidir.

3.2.6.1.Özel Tüketim Vergisinde Matrahın Tespiti

Kanun Tasarısında matraha dahil olan ve olmayan unsurlar teker teker sayılmıştır.

3.2.6.1.1.Özel Tüketim Vergisinde Matraha Dahil Olan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

1. Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
2. Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
3. Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

3.2.6.1.2.Matraha Dahil Olmayan Unsurlar

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahil değildir:

1. Katma değer vergisi,
2. Fatura veya benzeri belgelerde gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar.

3.2.6.2.İthalatta Matrah

Türkiye’de serbest dolaşıma giren malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri ile malın Türkiye’de serbest dolaşıma

girene kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler verginin matrahını oluşturur.

3.2.7.Özel Tüketim Vergisinde Vergi Oranı

Kanun Tasarısında özel tüketim vergisinin, ekli listelerde belirtilen malların hizalarında gösterilen oranlarda alınacağı hükme bağlanmıştır. I sayılı listede belirtilen oranları sifira kadar indirmeye, %500'e kadar arttırmaya; III sayılı listede belirlenen mallara uygulanacak olan oranı yarisına kadar indirmeye, %250'ye kadar arttırmaya;II sayılı listede belirlenen mallara uygulanacak olan oranı yarisına kadar indirmeye, bir katına kadar arttırmaya ve IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları yarisına kadar indirmeye, on katına kadar arttırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Tasarıda yer alan oranlar ad valorem vergidir. Ancak, Tasarı Bakanlar Kuruluna I ve III sayılı listelerde yer alan mallar için belirlenen ad valorem vergi oranı ile spesifik vergi tutarını aynı mal için birlikte ya da ayrı ayrı uygulatma yetkisini vermiştir.

Spesifik vergi tutarlarının belirlenmesi halinde, Gümrük Birliğinin gerektirdiği şartlara uygunluk açısından, I ve III sayılı listelerde yer alan mallara uygulanacak olan spesifik vergi tutarının Avrupa Para Birimi (ECU) cinsinden tespiti veya DİE'ce ilan olunan aylık toptan eşya fiyatları endeksi dikkate alınarak uygulanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

3.2.8.Özel Tüketim Vergisinde Mütessesil Sorumluluk

Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, II sayılı listede yer alan ve özel tüketim vergisinin konusuna giren motorlu araçların vergisi ödenmeden önce kayıt ve tescilini yapanlar, serbest dolaşıma girişi ile ilgili işlemleri yapanlar (gümrük memurları) ve bu araçları satanlar, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza ve faizlerden mütessesilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca, vergilemede kolaylık ve güvenlik sağlamak amacıyla veya faaliyetin gereği olarak, gerek re'sen, gerekse mükelleflerin müracaatları üzerine tarh yerini tayin Maliye Bakanlığının yetkisindedir.

Özel tüketim vergisi esas itibariyle, bu vergiyle mükellef gerçek ve tüzel kişiler adına tarh olunur. Ancak, bu genel kuralın yanısıra adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur.

Gümrükte tarh edilen özel tüketim vergisi, tarh sırasında hazır bulunan mükellefe, kanuni temsilcisine, adına hareket eden komisyoncu ile gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlara tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine açılacak davalar için gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu şekilde malın Türkiye'de serbest dolaşıma girişinde özel tüketim vergisinin muhatabı düzenlenmekte, bu konudaki ihtilaflarda gümrük vergisinin tabi olacağı usul ve esasların uygulanacağı hükme bağlanmaktadır.

3.2.9.3.Özel Tüketim Vergisinin Ödenmesi

Özel tüketim vergisi kanun tasarisına göre beyanname vermek zorunda olan mükellefler, bir vergilendirme dönemine ait özel tüketim vergisini beyanname verme süresi içinde ödemeye mecburdur. Dolayısıyla bu verginin beyan zamanı ile ödeme zamanı aynı olmaktadır.

Malın Türkiye'de serbest dolaşıma girişinde özel tüketim vergisi malın Türkiye'ye girişinde alınır.

3.2.10.Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarisının Yürürlüğe Girmesiyle Birlikte Kaldırılacak Kanunlar, Kanun Maddeleri ve Fonlar

Kanun Tasarisında, özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi ile yürürlükten kalkacak vergi, resim, harç, fon, pay, vb. yükümlülükler, ihdas edildikleri mevzuat

hükümlerine atıf yapılarak düzenlenmeler yapılmıştır. Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi ile aşağıdaki kanun hükümleri yürürlükten kalkacaktır:

-25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun ek vergi adı altında ele alınan 60.maddesi. Bu madde içinde yer alan;

- a. Tütün mamulleri (sigara, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri) %50; 95/7139 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile bu kalem dahilindeki tütün mamullerinden ithalde %25, dahilde %100 oranında alınan ek vergi,
- b. Her türlü alkollü içkiler (tabii köpüren şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) %50; 85/9204 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile bu malların ithalinde %0 olarak uygulanan ek vergi,
- c. Sair şaraplar ve biradan alınan %15 oranındaki ek vergi,
- d. Her türlü alkolsüz içeceklere uygulanan (sade gazoz, meyvalı gazoz ve meyva suları hariç) %10 oranındaki ek vergi,
- e. Her türlü ispirotolar ve füzeli yağdan alınan %50 oranındaki ek vergi,
- f. Oyun kağıtlarına uygulanan (çocuklara mahsus oyuncak kağıtlar hariç) %60 oranındaki ek vergi,
- g. Röntgen filmlerine uygulanan %60 oranındaki ek vergi kaldırılacaktır.

-24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor Ve Sağlık Hizmetleri Vergisinin İhdası ileDeğişiklikler Yapılması Ve Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanununun Eğitim, Gençlik, Spor Ve Sağlık Hizmetleri Vergisine ilişkin 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 ve Payların Dağıtımı başlıklı değişik 39.maddeleri kaldırılacaktır. Buna göre eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için ilave kaynaklar temin edilmesi amacıyla güden bu kanunun, her türlü alkol (füzel yağı dahil) ve alkollü içkiler ile her türlü alkolsüz içkiler (su, soda, sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç); tütün ve tütün mamullerinin teslimi ve ithalatından, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisine tabi olması hükmü kaldırılacaktır.

-29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisi ile ilgili hükümlerinin sonuna 3418 sayılı kanunun 22. Maddesiyle eklenen geçici ikinci maddesine göre, 10 yıl süreyle otomobil, kaptıkaçtı, panel, arazi taşıtı (yük taşıma amacıyla imal edilenler hariç) ve minibüslerin fabrika ana bayii, bölge bayii, yetkili acente, satıcı ve motorlu araç ticareti yapanlardan fatura veya benzeri belgelerle ilk iktisabı veya yurt dışında ithalat sırasında bir defaya mahsus olmak üzere alınan ek taşıt alım vergisi kaldırılacaktır.

-7.11.1984 tarih ve 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun tamamı ile bu kanunda ek ve değişiklikler yapan hükümler kaldırılacaktır.

-2.3.1984 tarih ve 2985 sayılı Toplu Konut Fonunun 2. Maddesinin (a) ve (j) bentleri. Buna göre, imal edilen alkollü ve alkolsüz içkiler, tütün mamulleri, ispiro ve ispirotolu içkiler ve her türlü içki imalinde kullanılan alkollü ve alkolsüz özütlerden alınan azami %15'lik paylarla Tekel İdaresinin ithal ettiği maddelerden alınan payların toplu konut fonuna aktarılması kaldırılacaktır.

-7.11.1985 tarih ve 3238 sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanunun 12. Maddesinin (b) bendi. Buna göre, bu kanunla oluşturulan savunma sanayi destekleme fonuna tütün mamulleri ve her türlü içki üzerinden alınan payların aktarılması kaldırılacaktır.

-21.5.1986 tarih ve 3289 sayılı Beden Terbiyesi ve spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun 15. Maddesinin (g) bendi. Buna göre, tütün mamulleri ve bira ve şarap dahil alkollü içki üzerinden alınan payların, bu kanunla oluşturulan federasyonlar fonuna aktarılması kaldırılacaktır.

-10.9.1960 tarih ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun değişik 5. maddesinin (c) bendi. Buna göre, teşkil edilen Akaryakıt İstikrar Fonu ve bu fona aktarılacak paylar kaldırılacaktır.

-7.3.1954 tarih 6326 sayılı Petrol Kanununun değişik 112.maddesinin 5.fikrası. Buna göre, “muaf olarak ithal olunan petrolden imal edilen petrol mamulleri, doğrudan doğruya veya petrol ameliyesi sayılmayan bir faaliyet yoluyla, Türkiye dahilinde kullanılmak veya satılmak üzere devredildiği takdirde, devir tarihinde yürürlükte bulunan Gümrük Kanunu ve tarife cetvellerindeki hüküm ve şartlar dahilinde gümrük ve diğer ithal vergi ve resimlerine tabi tutulur” hükmü kaldırılacaktır.

Kaldırılacak bu hükümler dışında, Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte değiştirilecek bazı hükümler de mevcuttur. Bu hükümler:

-29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanununun 1.maddesinin 1.fikrası. Buna göre, özel tüketim vergisine tabi taşıtların ilk iktisapları ve Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması, taşıt alım vergisinin kapsamı dışına çıkarılacaktır. Bunun yerine bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisi alınacaktır. Ancak, özel tüketim vergisi ödenmemiş olan taşıtların bundan sonraki el değiştirme safhalarında özel tüketim vergisi uygulanmayacak, buna karşılık taşıt alım vergisi uygulanmaya devam edecektir.

-9.5.1969 tarih ve 1177 sayılı Tütün ve Tütün Tekeli Kanununa, 28.5.1986 tarih ve 3291 sayılı Kanununun 17.maddesinin 3.fikrasıyla eklenen ek madde hükmü. Buna göre, üretilen tütün mamullerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanılmasına ilişkin usul ve esasların Bakanlar Kurulunca tespit edilmesine ilişkin hükümler kaldırılacaktır.

-13.10.1988 tarih ve 3480 sayılı Malüller İle Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanununun 1 ve 2. Maddeleri. Buna göre, malüller ile şehit dul ve yetimlerine, özel tüketim vergisi hasılatından pay ayrılacaktır.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısının yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılacak ya da değiştirilecek olan hükümler, bazı kurum ve kuruluşların gelir kaybına

yol açacağı için, Tasarı yine bazı kurum ve kuruluşlara özel tüketim vergisinden pay ayrılmasını düzenlemiştir. Buna göre;

-Savunma sanayi destekleme fonuna %2.85,

-Eğitim ve sağlık hizmetlerinde kullanılmak üzere, Milli Eğitim Bakanlığına %1.20 ve Sağlık Bakanlığına %0.70,

-Gençlik, spor ve altyapı hizmetleri ile sosyal hizmetlerde kullanılmak üzere, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne %0.19, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğüne %0.17, Karayolları Genel Müdürlüğüne %0.20, Vakıflar Genel Müdürlüğüne %0.02 ve sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğüne de %0.17 oranında pay ayrılacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUN TASARISI İLE AVRUPA BİRLİĞİNDE UYGULANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YAPISININ KARŞILAŞTIRILMASI

4.1.TÜRKİYE’NİN MEVCUT DURUMDA AVRUPA BİRLİĞİNE KARŞI YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Türkiye’yi AET’ye ortak üye yapan, taraflar arasında bir Gümrük Birliğine dayanan ve ileride tam üyeliği öngören Ortaklık Antlaşması, 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara’da imzalanmıştır. Antlaşma, Roma Antlaşması’nın 238.maddesinde yer alan, Topluluğun bir üçüncü devlet ile ortaklık kurma amacıyla antlaşma yapabileceği hükmüne dayanarak imzalanmıştır. Türkiye, Ankara Antlaşmasının 16.maddesinde yer alan “Akit taraflar Topluluğu kuran antlaşmanın üçüncü büyük bölümünün birinci kısmında yer alan rekabet, vergileme ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerde anılan ilkelerin, ortaklık ilişkilerinde uygulanması gerektiğini kabul ederler” hükmü ile Roma Antlaşmasının ilgili maddelerini gerçekleştirmeyi üstlenmiştir.

23 Kasım 1970 tarihinde imzalanıp, 1 Ocak 1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol’ün 44.maddesinde, Roma Antlaşmasının vergileme ile ilgili hükümlerinin 95 ve 96.maddelerinin tekrarı niteliğinde hükümler yer almaktadır. Katma Protokol’ün 44.maddesi, akit tarafın, diğer tarafın mallarına benzeri milli mallara dolaylı veya dolaysız şekilde uyguladıklarından, hangi nitelikte olursa olsun, dolaylı veya dolaysız daha yüksek bir iç vergi uygulayamayacağı; akit tarafın diğer tarafın mallarına başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamayacağı ve topluluk içi mal alışverişlerinde ihraç edilen mallara uygulanan vergilerden daha yüksek iç vergi iadesi

yapılamayacağı hükümlerini içermektedir. Bu şekilde, Türkiye Katma Protokol'ün 44.maddesi ile sayılan hükümlerin gerçekleştirilmesi ile yükümlüdür.

Türkiye'yi bağlayıcı kaynaklardan birisi de Ortaklık Konseyi Kararıdır. 13.6.1996 tarihli ve 1/95 sayılı "AT-Türkiye Ortaklık Konseyi Kararı"nın 50.maddesinde yer alan hükümler, Roma Antlaşmasının 95 ve 96.maddeleri ile Katma Protokolün 44.maddesinde belirtilen hükümlerin tekrarı şeklindedir.

Türkiye'nin sayılan bu hukuki metinleri imzalamış olması, Topluluğa tam üyeliği hedeflediğini göstermektedir. Nitekim Türkiye, 14 Nisan 1987 tarihinde AT'ye tam üyelik için başvurmuş fakat çeşitli sebeplerle bu başvuru kabul edilmemiştir. Tam üyelik başvurusunun kabul edilmeyişinin önemli nedenlerinden biri olan ekonomik yapının uyumlaştırılmasının yanında hukuki alanda da uyumlaştırmanın yapılması gerekmektedir.

Türkiye, bu süreç içinde GB'ye giren bir ülke olarak, belirtilen hukuki metinlerdeki hükümleri uygulamakla yükümlüdür. Bu nedenle Türkiye'de, özel tüketim vergisi dahil olmak üzere, kabul edilecek vergi yasasının, yukarıda belirtilen hukuki metinlerdeki hükümleri ihlal etmemesi gerekmektedir. Ancak Türkiye AB'ye üye olduğu takdirde yükümlülükleri bu hukuki metinlerle sınırlı kalmayacak, AB konseyinin direktiflerle ortaya koyduğu hükümleri de uygulamak zorunda kalacaktır.

4.2.TÜRKİYE'NİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ ÇERÇEVESİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOĞABİLECEK SORUNLAR

4.2.1.Türkiye'nin Eş Etkili Vergi Niteliğinde Özel Tüketim Vergisi Getirememesi

Türkiye 1996 yılında Topluluk çıkışlı sanayi mallarına uygulanan gümrük vergilerini kaldırmıştır. Gümrük vergilerinin kaldırılması, GB'ye giren AB'ye üye ülkeler ile üye olmaya aday ülkelerde malların serbest dolaşımının sağlanması ve rekabet şartlarının vergiler aracılığıyla etkilenmesinin önlenmesini amaçlamaktadır. Gümrük vergilerinin

kaldırılmasına rağmen, gümrük vergilerinin ihracat ve ithalat üzerindeki etkilerine benzer bir etki meydana getirecek vergiler eş etkili vergi niteliğindedir.

Türkiye'nin eş etkili vergi getirmesi Roma Antlaşmasının vergileme ile ilgili hükümleri ve Ortaklık Konseyi Kararına ters düşecektir. Özel tüketim vergisi ya da fon ve benzeri yükümlülüklerle eş etkili vergi yaratılabilir. Önemli olan bu vergilerle, gümrük vergilerinin yaptığı etkiyi yaratacak bir hükmün getirilmemesidir.

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

4.2.2. Türkiye'nin Ayırıcı Vergi Niteliğinde Özel Tüketim Vergisi Getirememesi

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

Ayırıcı vergilemenin önlenmesinin nedeni, gümrük birliği içinde malların serbest dolaşımının sağlanması ve serbest rekabet koşullarının sağlanmasına yardımcı olmaktır. Aksi takdirde, ithal ürüne yerli ürüne uygulanandan daha yüksek vergi konulması, ithal ürünün fiyatını arttırarak rekabet dengesini bozabilecektir. Topluluk bu hükmü getirirken, üye ülkelerin yapması gereken düzenlemeleri saymamıştır, yani ulusal sınırlarda mevzuat

hazırlamak serbesttir. Ancak, ulusal düzenlemelerde ayırıcı vergilemeye neden olacak uygulamaların bulunması yasaklanmıştır.

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

Ayırıcı vergilemenin olması eş etkili vergi getirilmesi ile aynı sonuçları doğurmaktadır. Bu nedenle uygulamada dikkat edilmesi gereken bir husustur. Türkiye’de, Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında ayırıcı vergilemeye neden olacak bir hüküm bulunmamaktadır.

4.2.3. Türkiye’nin Koruyucu Vergi Niteliğinde Vergi Getirmemesi

Ortaklık Konseyi Kararının 50.maddesi, tarafların, diğer tarafın mallarına başka üretimleri dolaylı olarak koruyacak nitelikte bir iç vergi uygulayamayacağını hükme bağlamıştır.

Bu hüküm ile her ne şekilde olursa olsun, yerli ürünlerin ithal ürünlere karşı vergilerle korunmasını yasaklamaktadır. Koruyucu vergilemenin ayırıcı vergilemeden farkı, ayırıcı vergileme ikame mallar arasında yaratılırken; koruyucu vergileme rakip mallar arasında yapılmaktadır. Koruyucu vergilemeye en iyi örnek, alkollü içkiler kategorisinde yer alan ve rakip iki mal olan şarap ve biranın farklı şekilde vergilendirilmesidir. Şarap üretiminin yapıldığı ve biranın ithal edildiği bir ülkede, şarap üzerinden düşük vergi alınıp biradan yüksek vergi alınması, şarabın biraya karşı korunduğunu ortaya koyar. Çünkü biranın fiyatı yüksek vergi dolayısıyla şaraba göre daha fazla olacaktır ve talebin yönü şaraba doğru kayacak ya da vergiden önceki fiyatı şaraba göre düşük olan biranın fiyatı özel tüketim vergisi ile yüksek tutularak, bira

ithalatından önceki şarap talebi sabit tutulacaktır. Bu durum, yerli üretimin dolaylı olarak korunduğu anlamına gelir.

Ayrımcı vergilemede yerli ve ithal ürünlerin farklı şekilde vergilendirildiği kolaylıkla kendini gösterir ve yasal çerçevede geçerli bir açıklama yapmak zordur. Koruyucu vergilemede yasal çerçevede geçerli, mantıklı açıklama yapmak daha kolaydır. Bu nedenle, ülkeler koruyucu vergilemeyi tercih etmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında koruyucu vergilemeye yer verilmediğini söylemek doğru değildir. Tasarıya ekli II sayılı listede yer alan binek otomobillerinin silindir hacimleri itibariyle verilen vergi oranları incelendiğinde, silindir hacmi 2000 m³'ü geçmeyen binek otomobillerinin düşük oranda vergilendirildiği, silindir hacmi 2000 m³'ü geçen binek otomobillerinin ise daha yüksek oranda vergilendirildiği görülmektedir (ek-16). Türkiye'de silindir hacmi 2000 m³'ü ve üstü olan binek otomobilleri üretilmemekte ve ithal edilmektedir. Konu bu şekilde değerlendirildiğinde, Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında ithal binek otomobilleri daha yüksek oranda vergilendirilerek yerli otomobil sektörü korunmaktadır.

Tasarıda yapılan bu düzenleme vergi adaletinin sağlanması açısından doğrudur. Ayrıca silindir hacmi yüksek olan binek otomobilleri çevre kirliliğini arttırmaktadır. İşte vergi adaletinin sağlanması ve çevre düzenlemeleri doğrultusunda vergi oranlarının bu şekilde düzenlenmesi isabetlidir. Ancak, silindir hacmi 2000 m³'ü geçen binek otomobilleri Türkiye'de üretilmediği ve ithal edildiği sürece koruyucu vergileme sorunuyla karşı karşıya kalacaktır.

Bu nedenle Tasarıda yer alan ürünlerin, Türkiye'deki üretim yapıları ve ithalat durumları gözönüne alınarak vergi oranlarının belirlenmesinde fayda vardır.

4.2.4. Türkiye'nin İhraç Ettiği Mallara Uygulaması Gerektiğinden Daha Fazla İç Vergi İadesi Uygulamaması

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

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

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

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

4.3.TÜRKİYE’NİN AVRUPA BİRLİĞİNE TAM ÜYE OLMASI DURUMUNDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISINDAN DOĞABİLECEK SORUNLAR

4.3.1.Özel Tüketim Vergisinin Kapsamı

25.2.1992 tarih ve 92/12/EEC sayılı Yatay Direktifte özel tüketim vergisine konu olan ürünler belirtilmiştir. Bu direktife göre özel tüketim vergisine konu olan ürünler madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler ile işlenmiş tütün ürünleridir ve uyumlaştırma kapsamına alınan ürünleri kapsamaktadır. Bu şekli ile AB’de uygulanan özel tüketim vergisinin oldukça dar kapsamlı olduğu görülmektedir. Yapı direktifinde madeni yağ kavramı 31 ürünü içermekteyken, Tasarıda iki ayrı bölümde ele alınan madeni yağlar oldukça geniş bir kapsama sahiptir. Yapı direktifinden farklı olarak Tasarıda doğal gaz, LPG, gazyağı ve değişik kullanım amaçlı motor yağları da vergi kapsamına alınmıştır. Yapı direktifinde yer alan alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve işlenmiş tütün ürünleri, Tasarı ile paralel bir kapsama sahiptir.

Uyumlaştırma kapsamına alınan bu ürünlerin dışında Tasarıda, özel tüketim vergisinin kapsamını genişleten ürünler yer almaktadır. Bu ürünler binek otomobilleri, kozmetikler, kürkler, mücevherler, beyaz eşyalar, elektrikli ev aletleri ve ateşli silahlardır. Tasarıya ekli II ve IV sayılı listelerde yer alan ürünler AB’de özel tüketim vergisi kapsamı dışındadır (bkz. ek-16).

Bu ürünleri içeren Tasarı, Roma Antlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri dikkate alınarak uygulandığında herhangi bir sorun yaratmayacaktır. Ancak Türkiye’nin AB’ye tam üye olması çerçevesinde ele alındığında sorun yaratabilecektir. AB’ye üye olan ülkelere, belli sosyal ve ekonomik amaçlarla uyumlaştırma kapsamı dışındaki mallara özel tüketim vergisi getirilmesi imkanı sağlanmasına rağmen, üye ülkelerde çok kısıtlı sayıda ürünü kapsamına almaktadır. Özel tüketim vergisinin kapsamı genişletildiğinde, altıncı KDV direktifinin 33.maddesinde yer alan, genel gider vergisi niteliğinde vergi getirilmemesi hükmü ihlal edilebilecektir. Bu nedenle Adalet Divanı kararlarında özel

tüketim vergisinin niteliği ve kurumsal yapısı titizlikle incelenmektedir (Önol, 1997, s.85). Herhangi bir mal üzerinden özel tüketim vergisinin bu hükme ters düşüp düşmediği tartışılırken, bu verginin bir iki ürünü kapsamı üzerinde durulmaktadır.

Bu açıdan bakıldığında, Tasarı gerçekten çok geniş tutulmuştur. Bu nedenle uzun vadeli düşünüldüğünde hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı yasalasmadan kapsamı daraltılmalıdır.

4.3.2.Özel tüketim Vergisinin Konusu

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

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında, vergi kapsamına giren mallar dört ayrı listede verildiğinden, verginin konusu listelerde verilen mallar itibariyle ayrı ayrı belirlenmiştir. Ancak II sayılı listede yer alan mallar hariç, verginin konusunu malların Türkiye’de üretimi ya da Türkiye’ye serbest dolaşıma girişi oluşturmaktadır. II sayılı listede yer alan binek otomobillerinde verginin konusu, bu malların ilk iktisabı ya da Türkiye’ye serbest dolaşıma girişi olarak iki şekilde belirlenmiştir.

Özel tüketim vergisinin konusu bakımından Tasarı ve yatay direktif hükümlerinin paralellik gösterdiği söylenebilir. Uyumlaştırma sadece beş büyükler açısından ele alınmaktadır. Bu nedenle Tasarıya ekli II sayılı listede yer alan mallarda verginin konusunun farklı olması, verginin konusu bakımından uyumlaştırmayı etkilemez. Bu konu verginin kapsamı ile ilgilidir. Uyumlaştırma aşmasında yatay direktif doğrultusunda vergi kapsamı daraltılırken II sayılı listede sayılan malların vergi kapsamından çıkarılması bu sorunu ortadan kaldıracaktır.

4.3.3.Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi

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

Tasarıda, özel tüketim vergisinin mükellefi malları üreten ya da Türkiye'ye serbest dolaşıma girişini sağlayanlar olarak belirlenmiştir.

Bu bakımdan, özel tüketim vergisi her iki yapıda da üretim ya da ithalat aşamasında alındığından özel tüketim vergisi mükellefinin de üretici veya ithalatçıdır.

4.3.4.Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

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

Yatay direktif bu konuda sadece malların tüketim amacıyla alınıp alınmadığını belirleyen kriterler getirmiştir. Ürünlerin yurt dışına çıkarılma durumunda ticari amaç güdülüp güdülmediğinin belirlenmesinde kullanılan bu kriterler, tüketime sunulduktan sonra bireyler tarafından satın alınan malların, hangi amaçla alındığını belirlemede yardımcı olur.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında vergiyi doğuran olay daha önceki bölümde bahsedildiği üzere beş ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay genel olarak vergi kapsamına giren ürünlerin teslimidir yani teslim vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, vergi kapsamına giren ürünlerin hangi

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

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

4.3.5.Malların Üretimi, İşlenmesi ve Stoklanması

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

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında bu konu ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Malın üretimi, işlenmesi ve stoklanması bu işlemleri gerçekleştiren işletmeye aittir.

4.3.6.Ürünlerin Dolaşımı

Yatay direktife göre, üretimin gerçekleştirilmesinden sonra henüz tüketime sunulmayan ürünler antrepolarda muhafaza edilecektir. Vergisi ödenmemiş ve antrepolarda muhafaza edilen ürünlerin dolaşımı ancak antrepolar arasında olacaktır. Yine ürün başka bir ülkeye ihraç edilecekse, vergisi ödenmemiş ve antrepoda bulundurulmuş ürünler ancak diğer ülkedeki antrepoya sevk edilebilir. Bu şekilde ürünlerin ülkeler arası dolaşımı ancak antrepolar aracılığıyla olabilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında ürünlerin dolaşımı ile ilgili bir hüküm getirilmemiştir. Ancak özel tüketim vergisi kapsamına giren ürünlerin ihraç koşulları AB’de uygulanandan farklı şekilde ele alındığından, antrepoların rolü üzerinde durulmamıştır. Antrepolar ürünlerin Türkiye’ye serbest dolaşıma girişinde devreye girecektir. Çünkü Birlik içinde ihraç edilecek mallar vergilendirilmeyerek antrepoda tutulmakta ve bu ürünlerin Türkiye’ye ihracı söz konusu olduğunda Türkiye’deki antrepoya gönderilmektedir. Bu nedenle, Türkiye’nin gerekli yetkiyi vererek, antrepolarda bulunması gerekli şartları taşıyacak vergi antrepoları kurulmasını sağlaması gerekmektedir.

4.3.7.Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar

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

Yatay direktifte ihracat istisnasına yer verilmemiştir. Ancak varış ülkesinde vergileme ilkesini gerçekleştirecek farklı bir sistem geliştirilmiştir. Daha önce belirtildiği gibi üretimi tamamlanmış ancak henüz tüketime sunulmamış ürünler antrepolarda muhafaza edilir. Vergisi ödenmemiş ürünlerin dolaşımı antrepolar arasında gerçekleşir. Üye ülkede üretilen ürünlerin ihracı sözkonusu olduğunda, ürünler antrepodan alınır ve ihracatın yapılacağı ülkedeki antrepoya sevk edilir. Böylelikle ürünlerin vergiden arındırılarak ihraç edilmesi durumu ortadan kalkar, zaten üründen vergi alınmamıştır. Ürünler tüketime sunulduğu ülkede vergilendirilir. İhracat istisnası gibi bir düzenlemeye gerek kalmaz.

Yapı direktiflerinde, madeni yağlar, alkol ve alkollü içkiler, şarap, bira ve tütün ürünlerinde kendilerine özgü istisnalar da getirilmiştir. Madeni yağlara getirilen özel istisnalar daha önceki konularda verildiği üzere oldukça geniş tutulmuştur. Bunun yanında şarap ve biranın, özel bireyler tarafından üretilip bizzat bu bireyler tarafından aile içinde tüketilmesi vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca alkollü içkiler tanımına giren ürünlerin tıbbi veya bilimsel amaçlarla kullanılması durumunda istisnaların uygulanabileceği belirtilmiştir. Tütün ürünlerinde ise, tütünün kullanım amacı gözönüne alınarak bazı istisnalara yer verilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında, AB’de özel tüketim vergisi uygulamalarından farklı olmasına neden olan ihracat istisnasına yer verilmiştir. Varış ülkesinde vergileme ilkesinin zedelenmemesi için böyle bir düzenlemeye yer verilmiştir. Tasarıya göre, malın hangi amaçla üreticiden alındığına bakılmaksızın teslim anında özel tüketim vergisi doğacak ve ülke sınırları içinde ödenecektir. Bu ürünlerin ihracı sözkonusu olduğunda, ihracatçının ürünler dolayısıyla ödediği özel tüketim vergisini belgelemesi halinde ödenen vergi iade olunacaktır. Ayrıca, üreticiden ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim edilen mallar için hesaplanan özel tüketim vergisinin tecil ve terkin edilmesi imkanı tanınmıştır. İhracatçıya teslim edilen malların, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilir. İhraç gerçekleştirilmezse tecil edilen vergi gecikme zamlarıyla birlikte tahsil edilir.

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

4.3.8.Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

AT’de uygulanan özel tüketim vergisinin matrahı, verginin spesifik tutarlarda alınmasından dolayı malın fiziki bir ölçüsüdür. Madeni yağlarda vergi malın litresi

üzerinden, alkol ve alkollü içeceklerde malın hektolitresi üzerinden, bira ve şarapta alkol derecesi üzerinden vergi alınmaktadır. Sigaralarda ise matrah, alınan vergilere göre değişik şekilde belirlenmiştir. Sigaralar üzerinden alınacak spesifik verginin matrahi mamul madde birimi, ad valorem özel tüketim vergisinin matrahi maksimum perakende satış fiyatıdır.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında özel tüketim vergisinin matrahi kapsam içindeki malların ilk iktisabı, teslimi ve Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. Ancak, III sayılı listede yer alan tütün mamullerinin matrahi, bu malların nihai tüketiciye satışı anında uygulanan perakende satış fiyatından KDV ve hesaplanacak özel tüketim vergisinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar olacaktır. Görüldüğü gibi, Tasarıda matrah fiziki ölçü değil, malın fiyatıdır.

4.3.9.Özel Tüketim Vergisinin Oranı ve Tutarı

AT’de özel tüketim vergisi kapsamına giren mallara uygulanacak vergi miktarlarını belirleyen Oran Direktiflerinde, sigaralar üzerinden alınan vergiler hariç olmak üzere, vergiler spesifik tutarlarda belirlenmiştir. Sigaralarda ise belirlenen spesifik vergiye ek olarak perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan ad valorem vergi getirilmiştir. Bu konuda oran belirleme yetkisi üye ülkeye aittir. Oran direktiflerde çeşitleri itibariyle ürünlere uygulanacak minimum vergi tutarları verilmiş, fakat maksimum tutarlar belirtilmemiştir. Bundan dolayı üye ülkelerde, ürünler üzerinden alınan vergilerde büyük farklılıklar olmakta, vergi oranları ve tutarları konusunda istenilen uyumlaştırma sağlanamamaktadır. Örneğin, Avusturya’da kurşunlu benzinin litresinden 498 ECU vergi alınırken, İspanya’da 399 ECU vergi alınmaktadır. Konsey tarafından belirlenen minimum vergi tutarı kurşunlu benzinde 337 ECU iken, üye ülkelerin vergi tutarlarındaki büyük farklılıklar uyumlaştırmayı zorlaştırmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısında spesifik vergilere yer verilmemiştir. Ancak spesifik vergi getirebilme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Enflasyon

oranının yüksek olduğu Türkiye gibi ÷lkelerde spesifik vergi yerine ad valorem vergilerin tercih edilmesi isabetli bir karardır. Çünkü alınan verginin reel değeri ancak ad valorem vergi uygulaması ile korunabilecektir. Aksi takdirde, spesifik vergi uygulaması halinde reel değeri koruyabilmek için sık sık kanun değışikliği yapmak gerekecektir.

AB'de bile oranlar konusunda uyumlaştırma sorunu yaşanırken, Tasarıda ad valorem vergilerin bırakılıp spesifik vergilerin uygulanması çabasına girilmesi, Türkiye'nin çıkarlarını zedeleyecektir.

4.3.10.Özel Tüketim Vergisinin Ödenmesi

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

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısına göre, mükellef, malın değeri üzerinden hesaplanan vergi özel tüketim vergisini, bir sonraki ayın 25'ine kadar, KDV açısından bağlı bulunduğu vergi dairesine ilgili beyannameyi vermek ve vergiyi ödemekle yükümlüdür.

Önemle belirtilmesi gereken husus, Türkiye'nin AB'ye üye olmaması nedeniyle Konseyin çıkardığı direktifleri uygulamakla yükümlülüğü olmadığıdır. Türkiye AB'ye tam üye olmadığı sürece, sadece AT ile imzalamış olduğu hukuki metinlerdeki hükümleri yerine getirmekle yükümlüdür.

SONUÇ

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

Türkiye'de KDV ile dolaylı vergilere bir düzenleme getirilmiş fakat, KDV içine alınmayan ve ayrı ayrı uygulanan dolaylı vergiler uygulama bakımından dağınık bir görünüm sergilemektedir. KDV içinde "ek vergi" adı altında alınan vergilerin, akaryakıt tüketim vergisinin ve taşıt alım vergisinin bazı maddelerinin kaldırılması sayesinde vergilerden alınan ve fonlara aktarılan payların kaldırılarak özel tüketim vergisinin uygulanması, mevzuatımızdaki karmaşık uygulamalara son vererek, sadeleşmesini sağlayacaktır. Türkiye ekonomisinin gelişmesini engelleyen faktörlerden birisi olan ve gelir ve harcamalarının denetlenmesi konusunda zorluklar yaratan fonların kaldırılarak, fonlara aktarılan payların vergi gelirleri şeklinde uygulanması, vergi gelirlerinin ek kaynak yaratmaksızın artırılmasını sağlayacaktır. Ayrıca, 1989 yılından itibaren fon sistemini borçlanma gereğinin 1995 yılında GSMH'ye oranı %0.7 oranına çıkmıştır. Özel tüketim vergisinin uygulamaya geçirilmesi ile fonların borçlanma gereğinin ortaya çıkardığı olumsuzluklarında en azından bir kısmı kaldırılacaktır.

Ayrı ayrı uygulanan dolaylı vergilerin özel tüketim vergisinin kapsamına alınmasından sonra, bu vergi dışında kalan BSMV'nin de bu vergi kapsamına alınması faydalı olacaktır.

Türkiye'nin Gümrük Birliğine geçmesi ile AB ülkeleri ile yapılan ithalat ve ihracat işlemlerinde gümrük vergileri kaldırılmıştır. Üçüncü ülkelerle yapılan ihracat ve ithalat işlemlerinde ise Birliğin belirlediği Ortak Gümrük Tarifesi uygulanacaktır. Gümrük

vergilerinin ve ithalatta alınan toplu konut fonun kaldırılması ile Türkiye önemli gelir kaybına uğramıştır. Ortaya çıkan bu gelir boşluğu özel tüketim vergisi ile doldurulacaktır. Ayrıca, AB Ekonomik ve Sosyal Komitenin Gümrük Birliğine geçen ülkelere yapacağı yardımları gerçekleştirmemesi ile gelir boşluğu bu süre içinde telafi edilmemiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı hazırlanırken, bu tasarının hazırlanmasında görev alanlar, kanun kapsamına alınan konular ve uygulanacak oranlar açısından ek vergi yükü getirmemesine özen göstermişlerdir. Özel tüketim vergisinin getireceği vergi yükü, bu kanun tasarısı ile kaldırılacak vergi ve fonların getirdiği vergi yüküne eşit olacak şekilde ayarlanmıştır.

Özel tüketim vergisinin uygulanması Gümrük Birliğinin Türkiye ekonomisine getireceği diğer olumsuzlukları giderecek ekonomik tedbir aracı olarak da uygulanacaktır. Özel tüketim vergisi üzerinden alındığı malın fiyatını alan vergi kadar arttıracaktır. İthalatta ithal edilen mal üzerinden vergi alınması malın fiyatını arttıracaktır. Talebin fiyat esnekliğinin yüksek olduğu durumda vergi dolayısıyla artan fiyat karşısında talep azalacak, dolayısıyla ithalat bu yolla kısılarak yerli ürünlere doğru talep yönü değiştirilecektir. Bu durum gümrük vergileri ile eş etkili vergi uygulaması olarak görünse de, Roma Antlaşmasının hükümleri doğrultusunda uygulandığında, eş etkili vergi uygulaması görünümü ortadan kalkacaktır. İhracatta ise, ihraç edilen malların istisna kapsamına alınması mal fiyatlarını düşürecek, ihracatın yapılacağı ülkede ihraç edilen ürünün talep esnekliği ve ihraç yapılan ülkede uygulanan özel tüketim vergisi oranına göre ihracat miktarı değişecektir.

Toplulukta yapılacak ithalat artışı sıfırlanan gümrüklere, topluluk çıkışlı ithal mallara yönelik talebin fiyat esnekliğine, ticaret sapması, ticaret yaratılması ve her iki durumda karşılaşılabilecek ticaret genişlemesinin yol açacağı ithalat artışı ile yurt içinde yerleşik yerli ve yabancı firmaların Türk piyasasını kaptırmamak için yapabilecekleri fiyat indirimlerinin fonksiyonuna bağlı olacaktır. Saydığımız etkenlerin İlk üçü ne kadar yüksek, sonuncusu ise ne kadar düşükse ithalat artışı o kadar fazlalaşacaktır. Bunu önlemek için yerli üretimin korunması ve piyasanın ithal ürünlere kaptırılmaması için ithal edilen ürünlerden özel tüketim vergisi alınması faydalı olacaktır. Birlik ülkeleri ile

karşılıklı olarak uygulanacak özel tüketim vergisi fiyatlar açısından rekabet eşitliğini gerçekleştirebilecektir.

Öte yandan AB ülkeleri uyumlaştırma çalışmalarında KDV alanında büyük başarılar elde etmiş, KDV'den sonra uyumlaştırma konusunda ikinci alan olarak seçtiği özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında istenilen sonuca ulaşamamıştır. Özel tüketim vergisi konusuna giren işlemler ülkeden değiştiğinden, Konsey özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma konusu yapılacak işlemleri “beş büyükler” olarak nitelendirilen alkol, bira, şarap, tütün ve madeni yağlar üzerinde yoğunlaştırmıştır. Ülkemizde bu maddeler hem KDV'ye tabi olmakta, hem de bu maddeler üzerinde fonlara aktarılan ek yükümlülükler yer almaktadır. Bütün bu yükümlülüklerin özel tüketim vergisi şeklinde alınması bir bütünlük oluşturacak ve Birlik vergisine uyumlaştırılması konusunda uygulanan vergi oranlarının net olarak görülmesi açısından kolaylık sağlanacaktır.

Bütün bu faktörler dikkate alınarak özel tüketim vergisi uygulamasına bir an önce geçilmesi gerekmektedir. AB ülkelerinde bile uyumlaştırılması istenilen şekilde gerçekleştirilemeyen bu verginin Türkiye’de uygulanmasına başlanması büyük bir adımdır.

Hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı yürürlüğe girmesi, AB’de uygulana özel tüketim vergilerine uyumlaştırma konusunda Türkiye’nin yükümlülükleri çerçevesinde büyük problemler yaratmayacaktır. Çünkü, Türkiye AB’ye tam üye olmadığı sürece, özel tüketim vergisi konusunda çıkarılan direktiflere tam anlamı ile bağlı değildir. Ancak, tam üyelik için başvurmuş olan Türkiye bu konuda tamamen bağımsız değildir. Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı bu yükümlülükler göz önünde tutularak hazırlanmıştır. Nitekim, Türkiye Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı ile eş etkili vergi getirmemiştir, Malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde ve Türkiye’de imal edilen ve satışa sunulan mallarda uygulanan vergilerde farklı uygulamalara yer vermeyerek ayrımcı vergi niteliği içeren hükümlere; ihraç edilen mallara, verilmesi gerekenden fazla vergi iadesine ilişkin hükümlere yer vermemiştir. Ancak Koruyucu vergilerin alınmamasına ilişkin hükümlere aykırı uygulama konusunda Türkiye bazı problemlerle

karşılaşacaktır. Koruyucu vergilemeye yol açan vergi oranlarındaki büyük farklılığın, Türkiye’de üretimi olmayan otomobil modellerine denk getirilmesi ve dolayısıyla sadece ithal otomobillere uygulanacak olması, Türk otomotiv endüstrisini koruduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle uyum sorununun yaşanacağı tek konu koruyucu vergilendirme olacaktır.

Ancak Kanun Tasarısı Türkiye’nin tam üye olasılığı çerçevesinde ele alındığında, daha farklı uyumlaştırma sorunu yaşayacaktır. Her şeyden önce AB’de özel tüketim vergisi kapsamına giren mal çeşitleri oldukça sınırlı sayıdadır. Türk Kanun Tasarısında vergi kapsamına giren mallar çok geniş tutulmuştur. AB ülkelerinde özel tüketim vergisi spesifik yükümlülüğe göre alınmaktadır. Türk Kanun Tasarısında ise ad valorem esasa göre vergiler belirlenmiştir. İstisnalar konusunda Tasarıda bir sorun olmamasına karşın uygulamada, özellikle ihracatta vergi iadesinde çok dikkatli olunmalıdır. Çünkü özel tüketim vergisi KDV matrahının içinde de yer aldığından, her iki verginin de iade aşamasında iade edilecek miktarlarının doğru hesaplanması zorluklara yol açabilecektir. Tasarıda belirlenen uyumlaştırılması konusunda ise şu anda bir zorunluluk olmadığından uygulamada bir sorun yaratmayacaktır. Ancak, oranlardaki büyük farklılıklar gelecekte yapılacak oran uyumlaştırmasını zorlaştıracaktır.

Kanun Tasarısının kapsamının daraltılması, mali nedenlerle gerçekleştirilemeyecekse, yeni vergi getirilmesi yerine mevcut KDV oranının arttırılması veya özel tüketim vergisine konu olan diğer ürünler üzerindeki vergi oranlarında ayarlama yoluna gidilmelidir ve bu Kanun Tasarısı yasalaşmadan, AB standartları çerçevesinde tekrar düzenlenmelidir.

EKLER SAYFASI

EK TABLOLAR LİSTESİ

<u>Tablo No</u>	<u>Sayfa</u>
TABLO 1: Avrupa Topluluğundaki Özel Tüketim Vergileri.....	106
TABLO 2: KDV Dışında Kalan ve Tüketim (ÖTV ya da Benzer Vergiler) Üzerinden Alınan Vergi Gelirleri.....	107
TABLO 3: Benzin ve Motorin.....	108
TABLO 4: Fuel Oil ve Kerosen.....	109
TABLO 5: Sıvı Petrol Gazı ve Metan.....	110
TABLO 6: Bira	111
TABLO 7: Şarap.....	113
TABLO 8: Bira ve Şarap Dışında Kalın Diğer Fermente İçkiler.....	114
TABLO 9: Ara Ürünler.....	115
TABLO 10: Etil Alkol.....	116
TABLO 11: Sigaralar.....	117
TABLO 12: Purolar ve Sigarillolar.....	118
TABLO 13: Sarma Sigaralar İçin İnce Kıyılmış Tütün.....	119
TABLO 14: Diğer İçilen Tütünler.....	120
TABLO 15: ÖTV Uygulamasının Bütçe Gelirlerine Etkisi.....	121
EK-16 : 22 Mayıs 1996 Tarih ve B.02.O.KKG/ 101-1024 Sayılı Özel	159
Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı	

TABLO 1: AVRUPA TOPLULUĞUNDAKİ ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİ

Üye Ülkeler	Uyumlaştırılmış ÖTV'lerin GSYİH'ye oranı (%)		Uyumlaştırılmış ÖTV'lerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)		Uyumlaştırılmış ÖTV'lerin Toplam ÖTV'lere oranı (%)	
	1992	1994	1992	1994	1992	1994
Almanya	2.6	2.6	6.7	6.6	93.4	
Fransa	2.1	2.7	4.9	6.0	81.6	88.7
İtalya	2.7		6.4		79.8	
İngiltere	3.8	4.0	10.8	11.7	90.4	94.9
Belçika	2.2	2.2	5.0	4.9	96.5	93.7
Danimarka	2.6	2.4	5.3	4.8	54.0	51.6
Yunanistan	4.4		13.2		84.7	
İrlanda	5.0	4.9	13.8	13.6	37.9	93.3
Lüksemburg	5.6	7.2	11.1	13.3	88.1	
Hollanda	2.0	2.1	4.2	4.6	67.6	
Portekiz	3.7		11.2		78.0	
İspanya	2.4	2.5	6.6	7.1	95.7	

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.109.

**TABLO 2:KDV DIŞINDA KALAN VE TÜKETİM (ÖTV YA DA BENZER VERGİLER)
ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ GELİRLERİ (MİLYON ECU)**

Üye ülke	Yıl	Etil alkol ve içkiler	Ara ürünler	Köpüksüz şarap	Köpüklü şarap	Bira	Parfümlerdeki alkol v.b.
Belçika	1992	183.77		82.57	10.70	189.30	
	1993	187.25					
	1994		21.02	60.17	15.12	185.87	
	1995	177.18	20.13	62.18	15.19	180.21	
Danimarka	1992	252.05	5.80	153.25	1.64	346.58	0.00
	1993	217.72	4.22	110.05	1.19	224.31	0.00
Finlandiya	1995	477.65	26.31	109.89		502.41	
Fransa	1992	1793.99				45.98	47.41
	1993	1934.84				51.71	51.71
	1994	2296.94				136.68	50.02
	1995						
Almanya	1992	2553.05	16.87		531.22	783.19	149.18
	1993	2628.94	16.83		581.85	905.93	0.00
	1994	2525.66	14.89		579.34	913.37	
	1995	2498.70	21.94		559.66	912.34	
	1996	2598.07					
Yunanistan	1992	72.50	0.19			41.03	5.74
	1993						
İrlanda	1992	154.43	9.35	50.80	2.31	354.87	0.00
	1993	172.30	12.90	59.60	2.69	419.48	0.00
	1995	0.00					
İtalya	1992					299.51	
	1993						
	1994	0.38					
	1995	0.40	0.02			0.24	
Lüksemburg	1992	20.03		2.77	1.74	2.70	
	1993	24.46	0.70	0.00	0.00	2.57	
	1994	22.72	0.81			2.58	
	1995	22.72	0.77			2.61	
	1996	22.63					
Hollanda	1992	401.00	110.59			254.71	0.00
	1993	398.36	121.62			238.23	0.00
	1994	405.93	143.16			271.08	
	1995	404.08	148.70			269.23	
Portekiz	1992						
	1993						
	1994	81.20				80.71	
	1995	78.03				89.87	
	1996	74.18					
İspanya	1992	656.94				108.57	
	1993	497.62				167.72	
	1994	537.51				188.27	
	1995	535.51	16.72				
	1996	538.22	23.22			196.41	
İsveç	1994	593.14	77.66	2886.08		334.97	
	1996	0.00					
İngiltere	1992	2349.54	119.23	1259.63	96.79	3332.84	
	1993	2169.06	125.67	1213.97	100.54	2802.44	
	1994	2263.25					
	1995	2265.90	173.49	1480.58	84.76	3504.13	

Kaynak: Önel, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.138-139.

TABLO 3: BENZİN VE MOTORİN

Üye Devlet	Benzin				MOTORİN					
	Kurşunlu Benzin		Kurşunsuz Benzin		İtici Güç Olarak Kullanılan		Sınai/Ticari kullanım		Isıtma Amaçlı Kullanım	
	337 ECU/1000lt. (md.3)		287 ECU/1000lt (md.4)		245 ECU/1000lt (md.5/1)		18 ECU/1000lt (md.5/2)		18 ECU/1000lt (md.5/2)	
	ECU	KDV(%)	ECU	KDV(%)	ECU	KDV(%)	ECU	KDV(%)	ECU	KDV(%)
Avusturya	498.43	20.00	423.66	20.00	293.77	20.00	293.77	20.00	71.74	20.00
Belçika	532.42	21.00	471.68	21.00	302.40	21.00	19.38	21.00	5.43	21.00
Almanya	573.94	15.00	520.79	15.00	329.48	15.00	42.51	15.00	42.51	15.00
Danimarka	503.33	25.00	414.19	25.00	311.33	25.00	311.33	25.00	241.38	25.00
Yunanistan	415.10	18.00	362.81	18.00	251.68	18.00	251.68	18.00	137.28	18.00
İspanya	399.79	16.00	367.09	16.00	266.52	16.00	77.74	16.00	77.74	16.00
Finlandiya	636.18	22.00	556.28	22.00	316.93	22.00	31.92	22.00	31.92	22.00
	627.30	22.00	547.40	22.00	290.30	22.00	0.00	22.00	0.00	22.00
					4.08	22.00				
Fransa	591.68	20.60	551.13	20.60	329.83	20.60	74.67	20.60	74.67	20.60
İngiltere	472.22	17.50	414.04	17.50	414.04	17.50	28.13	17.50	28.13	8.00
İrlanda	378.87	21.00	347.34	21.00	300.18	21.00	45.93	12.50	45.93	12.50
İtalya	526.10	19.00	483.88	19.00	353.80	19.00	106.14	19.00	353.80	19.00
Lüksemburg	416.37	15.00	362.10	12.00	263.63	15.00	19.38	15.00	5.43	12.00
Hollanda	591.47	17.50	524.64	17.50	308.15	17.50	48.70	17.50	48.70	17.50
Portekiz	492.96	17.00	455.86	17.00	324.75	5.00	324.75	5.00	324.75	5.00
İsveç	521.78	25.00	456.01	25.00	277.33	25.00	180.21	25.00	180.21	25.00
			462.59	25.00	299.91	25.00				
					329.84	25.00				

Kaynak: Önol, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.117.

TABLO 4:FUEL OİL VE KEROSEN

Min. vergi oranı	Ağır Fuel Oil			Kerosen								
	13ECU/1000kg.(md.6)			İtici güç Olarak Kullanılan			Sınai/Ticari Kullanım			Isıtma Amaçlı Kullanım		
	245ECU/1000lt.(md.8/1)			18ECU/1000lt.(md.8/2)			0 ECU/1000lt.(md.8/3)					
Üye Devlet	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)
Avusturya		37.76	20.00		293.77	20.00		293.77	20.00		293.77	20.00
Belçika	<=1% sülfür	6.46	21.00		532.42	21.00		0.00	21.00		0.00	21.00
	>1% sülfür	19.38	21.00									
Almanya	ısıtma amaçlı	15.94	15.00		520.79	15.00						
	elektrik	29.23	15.00									
Danimarka		271.55	25.00		311.33	25.00		311.33	25.00		172.81	25.00
Yunanistan		42.49	18.00		251.68	18.00		251.68	18.00		251.68	18.00
İspanya		13.26	16.00		288.18	16.00		288.18	16.00		142.76	16.00
Finlandiya		32.94	22.00		316.93	22.00		32.94	22.00		32.94	22.00
				Diğerleri	636.18	22.00						
Fransa	>2% sülfür	21.98	20.60		329.83	20.60		21.31	20.60		74.67	20.60
İngiltere		21.85	17.50		414.04	17.50		0.00	17.50		0.00	8.00
İrlanda		13.05	12.50		290.00	12.50		45.93	12.50		45.93	12.50
İtalya		42.60	19.00		296.13	19.00		163.09	19.00		196.90	19.00
Lüksemburg	<=1% sülfür	6.46	15.00		307.56	15.00		19.38	15.00		0.00	12.00
	>1% sülfür	19.38	15.00									
Hollanda		16.25	17.50		308.15	17.50		48.70	17.50		48.70	17.50
Portekiz	<=1% sülfür	12.71	5.00		251.56	5.00		251.56	5.00		251.56	5.00
	Diğerleri	27.95	5.00									
İsveç	Sınai	189.70	25.00	sınıf 1	277.33	25.00		180.21	25.00		180.21	25.00
	olmayan			sınıf 2	299.91	25.00						
					sınıf 3	329.84	25.00					

Kaynak: Önol, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.115.

TABLO 5: SIVI PETROL GAZI VE METAN

Min. Vergi oranı	İtici güç olarak kullanılan 100 ECU/1000kg.(md.7/1)			Sınai/ticari kullanım 36 ECU/1000kg. (md.7/2)			Isıtma amaçlı kullanım 0 ECU /1000kg. (md.7/3)			
	Üye devlet	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)
Avusturya			271.87	20.00		271.87	20.00		45.31	20.00
Belçika			0.00	21.00		38.77	21.00		0.00	21.00
Almanya			325.50	15.00					26.57	15.00
Danimarka			380.58	25.00		380.58	25.00		315.44	25.00
Yunanistan			104.59	18.00		0.33	18.00		14.71	18.00
İspanya			785.38	16.00		56.76	16.00		7.28	16.00
Finlandiya			0.00	22.00		0.00	22.00		0.00	22.00
Fransa			379.02	20.60		37.84	20.60		0.00	20.60
İngiltere			340.04	17.50		0.00	17.50		0.00	8.00
İrlanda			129.31	21.00		42.61	12.50		42.61	12.50
İtalya			280.04	19.00		17.04	19.00		170.03	19.00
					Metan	0.16	19.00		0.16	19.00
Lüksemburg			105.97	6.00		38.77	6.00		0.00	6.00
Hollanda			37.36	17.50		0.00	17.50		0.00	17.50
Portekiz			152.46	17.00		152.46	17.00		0.00	17.00
İsveç	LPG		295.12	25.00	LPG	38.37	25.00	LPG	133.73	25.00
	Metan		848.07	25.00	Metan	71.98	25.00	Metan	357.72	25.00

Kaynak: Önel, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.116.

TABLO 6:BİRA

Min. Vergi oranı	SATINDART ORAN						İNDİRİLMİŞ ORAN					
	0.748 ECU hl/derece Plato			1.87 ECU hl/derece Plato			Bağımsız küçük bira fabrikaları			2.8.% geçmeyen düşük alkollü biralar		
Üye devlet	ÖTV/hl/ °plato	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl/ °Plato	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl/ °Plato	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl/ °Plato	ECU	KDV(%)
Avusturya		1.51	20.00				<12500hl <25000hl <37500hl <=50000hl	0.91 1.06 1.21 1.36	20.00 20.00 20.00 20.00			
Belçika		1.52	21.00				<=12500hl <=25000hl <=50000hl <=75000hl <=200000hl	1.29 1.34 1.40 1.45 1.50	21.00 21.00 21.00 21.00 21.00			
Almanya		0.82	15.00				<=10000hl <=20000hl <=40000hl <=200000hl	0.41 0.49 1.57 0.61	15.00 15.00 15.00 15.00			
Danimarka	<=11°Plato >11°<=14°Plato >14°<=18°Plato >18°<=22°Plato >22°Plato	34.28 44.13 58.84 65.15 3.43	25.00 25.00 25.00 25.00 25.00					2.24 3.12	25.00 25.00	0.5-2.8%	0.00	25.00
Yunanistan		1.26	18.00									
İspanya		0.77	16.00				0.5-1.2% 1.2-2.8%	0.00 2.32	16.00 16.00	0.5-1.2% 1.2-2.8%	0.00 2.24	16.00 16.00
Finlandiya					30.18	22.00	<=10000hl	27.17	22.00	0.5-2.8%	1.78	22.00
Fransa					1.93	20.60				0.5-2.8%	0.96	20.60
İngiltere					13.06	17.50				0.5-1.2%	0.00	17.50
İrlanda		8.53	21.00		19.27	21.00						
İtalya		1.28	10.00									
Lüksemburg		0.83	15.00				<=50000hl	0.41	15.00			

							<=200000hl	0.47	15.00			
Hollanda	<=7°Plato	9.49	17.50				<=7°Plato	8.78	17.50			
	>7°<=7°Plato	16.71	17.50				>7°<=11°Plato	15.26	17.50			
	>11°<=15°Plato	22.26	17.50				>11°<=15°Plato	20.59	17.50			
	>15°Plato	27.84	17.50				>15°Plato	25.75	17.50			
Portekiz	>=2.8%<8°Plato	7.01	17.00							0.5-2.8%	5.59	17.00
	>=8<11°Plato	11.18	17.00									
	>=11<13°Plato	14.03	17.00									
	>=13<15°Plato	16.82	17.00									
	>=15°Plato	19.62	17.00									
İsveç				2.8%3.5	13.26	25.00						
				>=3.5%	26.09	25.00						

Kaynak: Önal, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.118-119.

TABLO 7:ŞARAP

Min. Vergi oranı	STANDART ORAN						İNDİRİLMİŞ ORAN					
	Köpüksüz şarap 0 ECU(92/83 md.8/1)			Köpüklü şarap 0 ECU(92/83 md.8/2)			Köpüksüz ve Köpüklü şarap 0 ECU(92/83 md.9/3)(8.5%'yi geçmeyenler)			Köpüksüz şarap Ulusal ara ürünler uygulanan standart oran(92/83 md.9/4)		
	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)
Üye devlet												
Avusturya		0.00	20.00		151.04	20.00	meyveli	75.52	20.00			
Belçika		38.02	21.00		133.08	21.00						
Almanya		0.00	15.00		141.36	15.00						
Danimarka		89.83	25.00		135.09	25.00	köpüksüz köpüklü	57.60	25.00 25.00		135.09	25.00
Yunanistan		0.00	8.00		0.00	18.00		102.86				
İspanya		0.00	16.00		0.00	16.00		0.00	16.00		0.00	16.00
Finlandiya		301.84	22.00		301.84	22.00	>5.5%<8.0% >2.8%<5.5% >1.%<2.8%	230.82 142.04 4.79	22.00 22.00 22.00			
Fransa		3.39	20.60		8.45	20.60						
İngiltere		169.53	17.50		242.19	17.50						
İrlanda	5.5%-15% >15%	264.82 384.19	21.00 21.00		529.57	21.00	<5.5%	88.25	21.00		384.19	21.00
İtalya		0.00	10.00		0.00	19.00						
Lüksemburg	<=13% >13%	0.00 0.00	12.00 15.00		0.00	15.00						
Hollanda		51.03	17.50		173.96	17.50	köpüksüz köpüklü	25.51 32.99	17.50 17.50		88.76	17.50
Portekiz		0.00	17.00		0.00	17.50						
İsveç	0.2-25% 2.25-4.5% 4.5-7% 7-8.5% 8.5-15% 15-18% 15-18%	0.00 100.96 149.19 205.31 293.88 487.91 476.84	25.00 25.00 25.00 25.00 25.00 25.00	0.2-25% 2.25-4.5% 4.5-7% 7-8.5% 8.5-15% 15-18%	0.00 100.96 149.19 205.31 293.88 487.91 476.84	25.00 25.00 25.00 25.00 25.00 25.00	<=13%	0.00	25.00		0.00	25.00

Kaynak: Önal, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.120-121.

TABLO 8:BİRA VE ŞARAP DIŞINDA KALAN DİĞER FERMENTE İÇKİLER

	STANDART ORAN						İNDİRİLMİŞ ORAN		
	Diğer köpüksüz fermente içkiler			Diğer köpüklü fermente içkiler			Diğer köpüklü, köpüksüz fermente içkiler		
Min. Vergi oranı	0 ECU hl/ürün (92/83 m.12/1)			0 ECU hl.ürün (92/83 m.12/2)			0 ECU hl. Ürün (92/83 m.13/3)		
Üye devlet	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)
Avusturya		0.00	20.00		151.04	20.00		75.52	20.00
Belçika		38.02	21.00		133.08	21.00		0.0	21.00
Almanya		0.00	15.00		141.36	15.00		28.17	15.00
Danimarka		89.83	25.00		135.09	25.00	Köpüksüz Köpüklü	57.60 102.86	25.00 25.00
Yunanistan		0.00	18.00		0.00	18.00		0.00	18.00
İspanya		0.00	16.00		0.00	16.00		0.00	16.00
Finlandiya		301.84	22.00		301.84	22.00	>5.5%<8.0% >2.8%<5.5% >1.2%<2.8%	230.82 142.04 4.79	22.00 22.00 22.00
Fransa		3.39	20.60		3.39	20.60			
İngiltere		169.53	17.50		242.19	17.50	Elma şarabı	28.70	17.50
İrlanda	>=8.5%<15% >15%	264.78 384.19	21.00 21.00	>8.5%	529.57	21.00	<=6% >6%<8.5%	43.14 186.68	21.00 21.00
İtalya		0.00	19.00		0.00	19.00			
Lüksemburg		0.00	15.00		0.00	15.00		0.00	15.00
Hollanda		51.03	17.50		173.96	17.50	Köpüksüz Köpüklü	25.51 32.99	17.50 17.50
Portekiz		0.00	17.00		0.00	17.00		0.00	17.00
İsveç	0-2.25% 2.25-4.5% 4.5-7% 7-8.5% 8.5-15%	0.00 100.96 149.19 205.31 293.88	25.00 25.00 25.00 25.00 25.00	0.2.25% 2.25-4.5% 4.5-7% 7-8.5% 8.5-15%	0.00 100.96 149.19 205.31 293.88	25.00 25.00 25.00 25.00 25.00			

Kaynak: Önal, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.122-123.

TABLO 9:ARA ÜRÜNLER

Min. Vergi oranı	STANDART ORAN			İNDİRİLMİŞ ORAN					
	45 ECU hl/ürün (92/83 m.12/1)			(92/83 m.12/2)			(92/83 m.12/3)		
Üye devlet	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)	ÖTV/hl	ECU	KDV(%)
Avusturya	<3bar	52.86	20.00						
	>=3bar	151.04	20.00						
Belçika		69.78	21.00		49.11	21.00			
Almanya		53.14	15.00						
Danimarka		135.09	25.00		89.83	25.00			
Yunanistan		45.00	18.00		20.22	18.00		20.22	18.00
İspanya		45.85	16.00						
Finlandiya		887.77	22.00		532.66	22.00			
Fransa		215.99	20.60					54.00	20.60
İngiltere		226.02	17.50		169.53	17.50			
İrlanda		384.19	21.00						
İtalya		45.44	10.00						
Lüksemburg	<15%	49.11	15.00						
	>15%	69.78	15.00						
Hollanda	Köpüksüz	88.76	17.50		63.01	17.50			
	Köpüklü	173.96	17.50						
Portekiz		45.74	17.00						
İsveç	>15%	293.88	25.00						
	<15%	487.91	25.00						

Kaynak: Önol, Gürçan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.124.

TABLO 10:ETİL ALKOL

Min. Vergi oranı	STANDART ORAN			İNDİRLMİŞ ORAN								
	550 ECU hl/saf alkol			10% geçmeyenler			Yılda 10 hl.'den az etil alkol üreten imalathaneler			Yılda 10 ile 20 hl. Arası etil alkol üreten imalathaneler		
Üye devlet	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)	TÜRÜ	ECU	KDV(%)
Avusturya		755.19	20.00					407.80	20.00			
Belçika		1641.20	21.00									
Almanya		1355.13	15.00				Kernobst	1155.85	15.00			
							Steinobst	1062.85	15.00			
Danimarka		1961.21	25.00									
Yunanistan		770.00	18.00	Ouzo	385.00	18.00						
İspanya		560.07	16.00		490.02	16.00		473.45	16.00			
Finlandiya	>1.2%<2.8%	177.55	22.00									
	>2.8%<10.0%	4705.18	22.00									
	Diğerleri	5326.62	22.00									
Fransa		1397.77	20.60		804.57	20.60						
İngiltere		2387.65	17.50									
İrlanda		2688.34	21.00									
İtalya		551.91	19.00									
		591.48	19.00									
Lüksemburg		1085.52	15.00									
Hollanda		1573.48	17.50									
Portekiz		762.32	17.00		381.16	17.00						
İsveç		5316.89	25.00									

Kaynak: Önel, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.125.

TABLO 11: SİGARALAR

Min. Vergi oranı	SPESİFİK ÖTV (1000 adet)			Ad valorem ÖTV (perakende satış fiyatı %)	KDV (%)	Ad valorem ÖTV+KDV (perakende satış fiyatı %)	Toplam vergi (Spesifik ÖTV+ad valorem ÖTV+KDV perakende satış fiyatı %)	Minimum ÖTV (spesifik ÖTV+ad valorem ÖTV+KDV)(vergiler dahil perakende satış fiyatının %57'si)
	ECU	Perakende Satış fiyatı(%)	Spesifik+ad valorem+KDV (perakende satış fiyatı %)					
Üye devlet								
Avusturya	18.58	16.97	22.58	41.50	16.67	58.17	75.13	58.47
Belçika	9.23	7.44	9.94	50.00	17.36	67.36	74.79	57.44
Almanya	44.11	33.88	47.24	24.80	13.04	37.84	71.72	58.68
Danimarka	83.22	43.34	51.26	21.22	20.00	41.22	84.56	64.56
Yunanistan	2.97	4.04	5.52	53.86	15.25	69.11	73.16	57.90
İspanya	2.57	5.94	8.45	50.60	13.79	64.39	70.34	56.54
Finlandiya	15.98	8.57	11.19	50.00	18.03	68.03	76.60	58.57
Fransa	5.13	4.03	5.33	54.50	17.08	71.58	75.61	58.53
İngiltere	75.47	43.27	55.36	20.00	14.89	34.89	78.16	63.27
İrlanda	74.31	49.87	59.26	16.93	17.36	34.29	84.15	66.80
İtalya	2.85	3.65	5.00	53.35	15.97	69.32	72.96	57.00
Lüksemburg	3.28	0.00	100.00	54.50	10.71	65.21	65.21	54.50
Hollanda	39.25	35.96	50.02	21.04	14.89	35.93	71.89	57.00
Portekiz	7.38	10.56	13.02	56.00	14.53	70.53	81.09	66.56
İsveç	58.10	34.75	49.68	15.20	20.00	35.20	69.95	49.95

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.126.

TABLO 12: PUROLAR VE SİGARİLLÖLÖR

Min vergi oranı	Spesifik ÖTV(ECU)	Ad valorem ÖTV (perakende satış fiyatı %)	KDV (perakende satış fiyatı %)	Ad valorem ÖTV ve KDV (perakende satış fiyatı %)	Min. Vergi oranı (7 ECU/100 adet ya da kg.)
Üye devlet					
Avusturya	0.00	13.00	16.67	29.67	
Belçika	0.00	10.00	17.36	27.36	
Almanya	0.00	5.00	13.04	18.04	
Danimarka	27.16	10.00	20.00	30.00	
Yunanistan	0.00	26.00	15.25	41.25	
İspanya	0.00	10.00	13.79	23.79	
Finlandiya	0.00	22.00	18.03	40.03	
Fransa	0.00	28.86	17.08	45.94	
İngiltere	110.47	0.00	14.89	14.89	
İrlanda	112.73	0.00	17.36	17.36	
İtalya	0.00	23.00	15.97	38.97	
İtalya	0.00	46.00	15.97	61.97	
Lüksemburg	0.00	10.00	10.71	20.71	
Hollanda	0.00	5.00	14.89	19.89	
Portekiz	0.00	26.21	14.53	40.74	
İsveç	39.46	0.00	20.00	20.00	

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.127.

TABLO 13: SARMA SİGARA İÇİN İNCE KIYILMIŞ TÛTÛN

Min vergi oranı	Spesifik ÖTV(ECU)	Ad valorem ÖTV (perakende satış fiyatı %)	KDV (perakende satış fiyatı %)	Ad valorem ÖTV ve KDV (perakende satış fiyatı %)	Min ÖTV (vergiler dahil perakende satış fiyatının 30%)20ECU/kg
Üye devlet					
Avusturya	0.00	47.00	16.67	63.67	
Belçika	0.00	37.55	17.36	54.91	
Almanya	16.05	18.12	13.04	31.16	
Danimarka	37.72	0.00	20.00	20.00	
Danimarka	48.00	0.00	20.00	0.00	
Yunanistan	0.00	59.00	15.25	74.25	
İspanya	0.00	30.00	13.79	43.79	
Finlandiya	2.13	48.00	18.03	66.03	
Fransa	0.00	51.00	17.08	68.08	
İngiltere	103.74	0.00	14.89	14.89	
İrlanda	95.13	0.00	17.36	17.36	
İtalya	0.00	54.00	15.97	69.97	
Lüksemburg	0.00	31.50	10.71	42.21	
Hollanda	17.14	15.72	14.89	30.61	
Portekiz	0.00	30.00	14.53	44.53	
İsveç	43.19	0.00	20.00	20.00	

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.128.

TABLO 14: DİĞER İÇİLEN TÛTÛNLER

Min vergi oranı	Spesifik ÖTV(ECU)	Ad valorem ÖTV (perakende satış fiyatı %)	KDV (perakende satış fiyatı %)	Ad valorem ÖTV ve KDV (perakende satış fiyatı %)	Min ÖTV (vergiler dahil perakende satış fiyatının 20%)15ECU/kg
Üye devlet					
Avusturya	0.00	34.00	16.67	50.67	
Belçika	0.00	37.55	17.36	54.91	
Almanya	2.92	22.00	13.04	35.04	
Yunanistan	0.00	59.00	15.25	74.25	
İspanya	0.00	20.00	13.79	33.79	
Finlandiya	2.13	48.00	18.03	66.03	
Fransa	0.00	46.74	17.08	63.82	
İngiltere	48.57	0.00	14.89	14.89	
İrlanda	78.21	0.00	17.36	17.36	
İtalya	0.00	54.00	15.97	69.97	
Lüksemburg	0.00	31.50	10.71	42.21	
Hollanda	17.14	15.72	14.89	30.61	
Portekiz	0.00	30.00	14.53	44.53	
İsveç	8.22	0.00	20.00	20.00	
İsveç	43.19	0.00	20.00	20.00	

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.129.

TABLO 15:ÖTV UYGULAMASININ BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ (Milyar TL)

	Mevcut Durum	ÖTV Sonrası	Fark
BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ	4.368.000	3.673.500	-694.500
-Ek vergi	105.000	0	-105.000
-Taşıt alım vergisi	72.000	36.000	-36.000
-Akaryakıt tüketim vergisi	540.000	0	-540.000
Akaryakıt gümrük vergisi	13.500	0	-13.500
-Diğer vergi gelirleri	3.637.500	3.637.500	0
BÜTÇE FON GELİRLERİ	420.000	273.358	-146.642
-Çevre fonu	14.950	4.036	-10.914
-Ek vergi TKF payı	25.000	0	-25.000
-Tütün fonu	12.500	0	-12.500
-Federasyon fonu	150	0	-150
-ATV fon payları (%5.01)	27.078	0	-27.078
-TKF payı (%3.5)	18.924	0	-18.924
-KOF payı (%0.70)	3780	0	-3780
-KOSGEB payı (%0.70)	3780	0	-3780
-Belediyeler fonu payı (0.06)	324	0	-324
-Turizmi gel. fonu payı (0.02)	108	0	-108
-T.sporunu teşvik F. Payı (%0.02)	162	0	-162
-AFIF	71.000	0	-71.000
-Diğer fon gelirleri	269.322	269.322	0
DİĞER BÜTÇE GELİRLERİ	1.467.00	1.462.837	-4.163
-Hibe	5.000	5.00	0
-Vergi dışı normal gelirler	1.445.000	1.445.000	0
-Katma bütçe	17.000	12.837	-4.163
-ATV TCK Payı (%0.40)	2.163	0	-2.163
-ATV KHGM Payı (%0.30)	1.622	0	-1.622
-ATV GSGM Payı (%0.05)	270	0	-270
-ATV Vakıf. GM Payı (%0.02)	108	0	-108
-Diğer katma bütçe gelirleri	12.837	12.837	0
TOPLAM BÜTÇE GELİRLERİ	6.255.000	5.409.695	-845.305
BÜTÇE DIŞI GELİRLER	104.516	0	-104.516
-Ek taşıt alım vergisi	48.000	0	-48.000
-Eğitim sağlık vergisi	690	0	-690
-SSDF	27.000	0	-27.000
-Malul dul şehit payı	6.010	0	6.010
-ATV Belediye payı(%0.15)	811	0	-811
-ATV SSDF Payı(%3.50)	18.924	0	-18.924
-ATV SYDTF Payı (%0.02)	108	0	-108
-ATV Maliye mer. Say. Payı (%0.50)	2.703	0	-2.703
-ATV özel idare payı(%0.03)	162	0	-162
-ATV Tarım Bakanlığı payı (%0.02)	108	0	-108
MAHALLİ İDARE PAYLARI	33.618	6.353	-27.265
-Ek vergi (bütçe) mahalli idare payı	18.529	0	-18.529
-Taşıt alım vergisi mahalli idare payı	12.706	6.353	-6.353
-Akaryakıt gümrük vergisi mahalli id. payı	2.382	0	-2.382
TOPLAM	6.393.133	5.416.048	-977.085
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	0	977.085	977.085
GENEL TOPLAM	6.393.133	6.393.133	0

Kaynak: Önal, Gürcan, Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Özel tüketim Vergisi Sistemine Uyumu Sorunu, DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No: DPT:2482, Ekim 1997, s.146.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU TASARISI

BİRİNCİ KISIM

Konu, Vergiyi Doğuran Olay, Mükellef

Verginin Konusu

MADDE 1- Bu Kanuna ekli;

- a) I sayılı listedeki malların Türkiye’de serbest dolaşma girişi veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- b) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,
- c) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile III ve IV sayılı listelerdeki malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişi veya imal veya inşa edenler tarafından teslimi,
- d) I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisine tabidir.

İlk iktisaptan maksat; II sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların, müzayede yoluyla ya da motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak, aktife alınmak veya kayıt ve tescil edilmek üzere iktisabı ile bunların bizzat kullanılmak üzere Türkiye’de serbest dolaşıma girişi, imal veya inşa edilmeleri halinde ise kayıt ve tescil edilmesi, aktife alınması veya kullanılmaya başlanmasıdır.

Motorlu araç ticareti yapanlar; II sayılı listedeki malları imal veya inşa edenler, Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlayanlar, fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acentalar ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte olduklarına dair yetki belgesi verilenlerdir. Maliye Bakanlığı yetki belgesi verilmesi için gerekli şartları belirlemeye, şartların kaybedilmesi halinde verilen belgeyi iptal etmeye yetkilidir.

Teslim ve Teslim Sayılan Haller

MADDE 2- Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibariyle yapılmış sayılır.

Aşağıdaki haller de teslim sayılır:

- a) Vergiye tabi malların üreticileri tarafından vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,
- b) Vergiye tabi olan malların he ne suretle olursa olsun, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- c) I sayılı listedeki malların aynı işletme dahilinde üretilip, aynı listede yer alan malların imalinde yakıt olarak kullanılması veya sarfi,

Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

MADDE 3- Vergiyi doğurana olay;

- a) Mal teslimi veya iktisabı hallerinde, malın teslimi veya ilk iktisabı,
- b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,
- e) Malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde, Gümrük Kanununun 3’ncü maddesine göre vergi ödeme mükellefiyetinin başlaması,

anında meydana gelir.

Mükellef ve Sorumlu

MADDE 4- Özel Tüketim vergisinin mükellefi, bu kanuna ekli;

- a) I, II ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal edenler, Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlayanlar veya bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,
- b) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanları ilk iktisap edenlerdir.

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi veya iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları veya diğer ilgili bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

İKİNCİ KISIM

İstisnalar

İhracat İstisnası

MADDE 5- Bu kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır:

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

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

İhraç edilmek şartıyla bu verginin mükelleflerince ihracatçılara teslim edilen mallara ait ilgili dönem beyannamesinde beyan edilen özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının tahsil Usulü hakkında Kanununun 51 nci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı kanunun 48 nci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Maliye bakanlığı, ihraç edilen malların imalatçıları veya Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlayanlardan alımı ile ilgili fatura ve benzeri alış vesikaları üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisinin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Diplomatik İstisna

MADDE 6- Bu kanuna ekli I ve II sayılı listelerde yer alan malların karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsoluklarına ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması veya ilk iktisabı vergiden müstesnadır.

Diğer İstisnalar

MADDE 7- A)Bu Kanuna Ekli;

1.I sayılı listede yer alan malların;

a)Milli savunma Bakanlığı, Jandarma Genel komutanlığı, Sahil Güvenlik komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatının ihtiyacı için bu kuruluşlar veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapan kuruluşlar tarafından Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması ile bu kuruluşlara teslimi,

b)6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yürütenlerce Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması veya bunlara teslimi,

2.II. sayılı listedeki 8802.11.10.00.19, 8809.12.10.00.19, 8809.20.8802.30 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan mallar ile IV sayılı listedeki 9302.00, 93.03, 9304.00.00.00.00 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel komutanlığı, Sahil Güvenlik komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğünün ihtiyacı için bu kuruluşlara teslimi veya bu kuruluşlar tarafından ilk iktisabı ile Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması.

3.II ve IV sayılı listelerde yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel dairelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile bunlar tarafından bedelsiz olarak ilk iktisabı veya Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması,

vergiden müstesnadır.

B)Bu Kanuna ekli I sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, I sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması veya tesliminde, özel tüketim vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek teminat alınmak suretiyle tescil olunur. Tecil olunan vergi, Maliye Bakanlığınca tespit edilen esaslara göre 1 yıl içinde terkin edilir. Tespit edilen esaslara uyulmaması halinde tecil olunan vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunun 51’nci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edildi. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle tespit edilen esaslara uyulamaması halinde tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6283 sayılı kanunun 48’nci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

İstisnaların Sınır ve Yetki

MADDE 8- Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler, ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer

kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır. Maliye bakanlığı, bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

Verginin Matrahı, Oranı veya Tutarı

Matrah

MADDE 9- Verginin matrahı; bu kanuna ekli listelerdeki malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişi, ilk iktisabı ve tesliminde hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. III sayılı listedeki mallardan tütün mamüllerinde ise matrah ; bu mamüllerin nihai tüketicilere özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç satış fiyatıdır. I ve III sayılı listelerdeki mallar için topluca veya ayrı ayrı maktu vergi tutarları tespit edilmesi halinde matrah; kilogram, litre, metreküp, metre veya bunların alt ve üst birimleri ile büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak belirlenir. Maliye Bakanlığı işin mahiyetine göre gerekli hallerde özel matrah şekilleri tespit etmeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Oran ve Tutar

MADDE 10- Özel tüketim vergisi, bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen oran ve/veya maktu tutarlarda alınır. Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere;

a)I sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları % 500’e kadar arttırmaya, sıfıra indirmeye; III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları %250’ye kadar arttırmaya, yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar dahilinde maktu vergi tutarları tespit etmeye ve bu maktu vergi tutarlarının Avrupa para birimi karşılığı Türk lirası olarak veya Devlet

İstatistik Enstitüsü'nce ilan olunan aylık toptan eşya fiyatları endeksini dikkate alarak uygulamaya ve buna ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

b)I ve III sayılı listelerdeki mallar için belirlenen nisbi vergi oranları ile maktu vergi tutarlarını aynı mal için birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya,

c)II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar arttırmaya, yarısına kadar indirmeye,

d)IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları on katına kadar arttırmaya yarısına kadar indirmeye,

e)Listelerde gümrük tarife pozisyonu veya alt pozisyonu olarak yer alan malların herbiri için, açıklımlar yapmak suretiyle alt pozisyon veya istatistik pozisyonu itibariyle farklı vergi oranları veya tutarları belirlemeye,

yetkilidir.

Müteselsil Sorumluluk

MADDE 11- II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların ilk iktisabına ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu sorumluluğu yerine getirmeyen gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ziyana uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkında sahiptirler.

DÖRDÜNCÜ KISIM

Verginin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

MADDE 12-Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine taholunur. Şu kadar ki, adi ortaklıklarda verginin ödenmesinden ortakların tamamı mütesilsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden 7 gün içinde tarh edilir. Tarh edilen vergi beyanname verme süresi içinde ödenir. Bu Kanuna ekli I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yen vergi dairesine verilir.

Malın Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için gümrük vergilerinin tabu olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, gümrük vergileri ile aynı zamanda ödenir. Gümrük vergilerine tabi olmayan serbest dolaşıma girişe ait vergi ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

Maliye bakanlığı; bu Kanun gereğince verilmesi gereken beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirlemeye, faaliyetin gereğini gözönünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re’sen tarh yerini tayin etmeye, işlemin mahiyetine göre verginin işlemde önce ödenmesi şartını koymaya, müzayede yoluyla yapılan satışlarla ilgili vergilerin beyanı ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları, III sayılı listedeki mallara ait verginin bandrol usulü ile tahsiline ilişkin ve esasları tespit etmeye yetkilidir.

Mükellefler özel tüketim vergisini satış belgelerinde ayrıca göstermeye mecburdurlar. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergileri gösterenler, söz konusu vergileri beyan ve öremekle mükellefler. Bu husus, Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu işlemin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır. Bu şekilde düzeltme, mahsup ve iadelere ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye bakanlığı yetkilidir.

BEŞİNCİ KISIM

Gümrük İdarelerince Alınan Özel Tüketim

Vergisine İlişkin Hükümler

MADDE 13- Malın Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde alınan özel tüketim vergisi gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir. Gümrük vergilerinin maktuen veya düz oranlı alındığı hallerde tarife, malın Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde alınacak özel tüketim vergisi de dahil edilmek suretiyle tespit olunur. Gümrük Kanunu ile diğer Kanunlar gereğince gümrük vergileri teminata bağlanarak işlem gören mallara ait özel tüketim vergisi de aynı usule tabi tutulur.

Bu kanuna göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek Türkiye gümrük bölgesinde serbest dolaşıma giren malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır. Türkiye gümrük bölgesinde serbest dolaşıma girecek mal için yapılan beyan ile muayene ve

denetleme sonucunda bulunan matrahlar üzerinden hesaplanan vergi farklarında, Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilir. Malın gümrük vergisine tabi veya muaf olması ceza uygulanmasına engel teşkil etmez.

ALTINCI KISIM

Diğer Hükümler

Ayrılacak Paylar

MADDE 14- 1.Bu Kanuna göre tahsil edilen vergiler üzerinden;

a)7.11.1985 tarih ve 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma sanayii Destekleme Fonuna %2.85,

b)Eğitim ve sağlık hizmetlerinde kullanılmak üzere;

-Milli eğitim Bakanlığına	% 1.20
-Sağlık Bakanlığına	% 0.70

c)Gençlik, spor ve altyapı hizmetleri ile sosyal hizmetlerde kullanılmak üzere;

-Gençlik ve Spor Genel müdürlüğüne	% 0.19
-Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğüne	% 0.17
-Karayolları Genel müdürlüğüne	% 0.20
-Vakıflar Genel Müdürlüğüne	% 0.02
-Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğüne	% 0.17

oranında pay ayrılır.

Bu fıkranın (b) ve © bentlerinde belirtilen paylar. Verginin tahsil edildiği ayı izleyen ay içinde Maliye Bakanlığı Merkez Saymanlığınca ilgili kurumların saymanlık hesaplarına intikal ettirilir. Kurum saymanlıklarına intikal eden miktarlar bir yandan ilgili kurum bütçesinin (B) işaretli cetveline özel gelir, diğer yandan bütçesinde mevcut veya yeniden açılacak özel tertiplere ödenek kaydolunan özel ödenekler, yıllık yatırım programlarında yer alan projeler için kullanılır.

Bu esaslara göre, ilgili kurum bütçelerine kaydedilen özel ödeneklerden yapılacak harcamalar 1050 sayılı Muhasebesi Umumiye Kanununun 64 üncü maddesi ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerine tabi değildir. Harcamalara ilişkin usul ve esaslar ilgili Bakan'larca tespit edilir. Bu ödeneklerden önceki yıl harcanmayan miktarlar cari yıl bütçelerine devren gelir ve ödenek kaydolunur.

2. 2.2.1981 tarih ve 2380 sayılı belediyelere ve İl Özel İdarelerince Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanununun 1 nci maddesinde verilen payların oranı, bu kanuna göre tahsil edilen vergiler bakımından belediyeler için % 1.55, il özel idareleri için % 0.30 olarak uygulanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve tereddütleri gidermeye Maliye bakanlığı yetkilidir.

Değiştirilen Hükümler

MADDE 15- A)29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman kanununun 1'nci maddesine birinci fıkradan sonra gelmek üzere aşağıdaki ikinci fıkra eklenmiştir.

“Ancak. Özel Tüketim Vergisi kanununa ekli II sayılı listedeki malların aynı Kanunda tanımlanan ilk iktisabı, bu vergiye tabi değildir.

B)9.5.1969 tarih ve 1177 sayılı kanuna 28.5.1986 tarih ve 3291 sayılı Kanununun 17'nci maddesinin 3'ncü fıkrasıyla eklenen ek madde hükmü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Tütün ve tütün mamüllerinin üretimi, ithalatı ve satışı ile ekici tütünlerinin borsalarda veya yazılı sözleşme yapılarak satılabilmesine ilişkin usul ve esaslar bakanlar kurulunca tespit edilir.”

C)13.10.1988 tarih ve 3480 sayılı kanununun 1 ve 2'nci maddeleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Madde 1- Özel tüketim Vergisi Kanununa göre tahsil edilen vergi hasılatından binde beş oranında ayrılacak pay, bu kanun hükümlerine göre hak sahiplerine ödenir.”

“Madde 2- Maliye Bakanlığınca 1'nci maddeye göre ayrılacak paylar, bir kamu bankası nezdinde “Mamuller, Şehit Dul ve Yetimleri Hesabı “ adıyla Maliye bakanlığı adına açılacak hesaba, verginin tahsil edildiği ayı izleyen ay içinde merkezden aktarılır.

Bu paralar , cari faiz oranından az olmamak üzere yatırıldığı günden itibaren faize tabi tutulur. Bankalara, bu hesapla ilgili hizmetler için masraf veya komisyon namı ile herhangi bir ödeme yapılmaz.”

Kaldırılan Hükümler

MADDE 16- 1. 29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisi ile ilgili hükümlerinin sonuna 3418 sayılı kanunun 22'nci maddesi ile eklenen geçici 2'nci madde,

2.3.1984 tarih ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanununun 2'nci maddesinin (a) ve (j) bentleri,

3. 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer vergisi kanununun 60'nci maddesi,

4. 7.11.1984 tarih ve 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi kanunu ile ek ve değişiklikleri,

5. 7.11.1985 tarih ve 3238 sayılı savunma sanayii Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanununun 12'nci maddesinin (b) bendi,

6. 21.5.1986 tarih ve 3289 sayılı Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında kanununun 15'nci maddesinin (g) bendi,

7. 24.3.1988 tarih ve 3418 sayılı Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri vergisinin İhdası ile 3074 Sayılı akaryakıt tüketim Vergisi kanunu 197 Sayılı motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması ve bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesine Dair Kanununun 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 ve değişik 39'ncü maddeleri,

8. 10.9.1960 tarih ve 79 sayılı Milli korunma Suçlarının Affına, Milli Koruma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve bazı hükümler İhdasına Dair Kanununun değişik 5'nci maddesinin © bendi,

9. 7.3.1954 tarih ve 6326 sayılı Petrol Kanununun değişik 112'nci maddesinin 5'nci fıkrası,

yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 17- Bu Kanun yayımını izleyen ayın başında yürürlüğe girer

Yürütme

MADDE 18- Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

GEÇİCİ MADDE 1- Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce fatura veya benzeri belgeler ile gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler düzenlenmiş veya ödeme yapılmış olmakla beraber, bu belge, beyanname ve ödemenin konusunu oluşturan malların bu Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra teslim edilmesi, ilk iktisabı veya Türkiye’de serbest dolaşıma girmesi halinde bu kanun hükümleri uygulanır. Maliye bakanlığı, vergi mükerrerliğini önlemek amacıyla bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

GEÇİCİ MADDE 2- Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla; bu kanunla kaldırılan vergilerin tahakkuk artıklarından yapılan veya bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak tarhiyatlara ilgili tahsilatlar Devlet hesaplarında Özel tüketim Vergisi gelir hesabında izlenir.

I SAYILI LİSTE A CETVELİ

Pozisyon numarası	Malın tanımı	Vergi Oranı
2710.00.11.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar (Nafta)	1.00
2710.00.26.00.00	Uçak benzini	25.00
2710.00.27.00.00	Oktanı 95'ten az olanlar (kurşunsuz normal benzin)	240.00
2710.00.29.00.00	Oktanı 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar (kurşunsuz süper benzin)	240.00
2710.00.32.00.00	Oktanı 98 veya daha fazla olanlar (Kurşunsuz süper benzin)	240.00
2710.00.34.00.00	Oktanı 98'den az olanlar (kurşunlu normal ve süper benzin)	250.00
2710.00.36.00.00	Oktanı 98 veya daha fazla olanlar (kurşunlu süper benzin)	250.00
2710.00.37.00.00	Benzin tipi jet yakıtı	25.00
2710.00.51.00.00	Jet yakıtı	50.00
2710.00.55.00.00	Diğerleri (gazyağı)	175.00
2710.00.69.00.11	Motorin	175.00
2710.00.69.00.12	Marine diesel	175.00
2710.00.69.00.19	Diğerleri	175.00
2710.00.74.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %1'i geçmeyenler	50.00
2710.00.76.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %1'i geçen fakat %2 geçmeyenler	75.00
2710.00.77.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %1'i geçen fakat %2.8'i geçmeyenler	75.00
2710.00.78.00.00	Ağırlık itibariyle kükürt miktarı %2.8'i geçmeyenler	50.00
2710.00.81.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar	25.00
2710.00.83.00.00	Bir üstte belirtilen işlemlerden başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar	25.00
2710.00.85.00.00	Bu faslın 6 no.lu ek notunda belirtilen usulle birbirleriyle karıştırılmaya mahsus olanlar	25.00
2710.00.87.00.00	Motor yağlar, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları	25.00
2710.00.88.00.00	Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar	25.00
2710.00.89.00.00	Beyaz yağlar, sıvı parafin	25.00
2710.00.92.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları	25.00
2710.00.94.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar	25.00
2710.00.96.00.00	Elektrik ızalasyonuna mahsus yağlar	25.00
2710.00.98.00.11	Şanzuman ve diferansiyel yağları	25.00
2710.00.98.00.12	Kızak yağları	25.00
2710.98.00.19	Diğerleri	25.00
27.11	Petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar (2711.11.00.00.00;2711.19.00.00.11; 2711.21.00.00.00; 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 hariç	25.00

2711.11.00.00.00	Doğal gaz (sıvılaştırılmış)	1.00
2711.12	Propan(sıvılaştırılmış)	25.00
2711.13	Bütan (sıvılaştırılmış)	25.00
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG)	25.00
2711.21.00.00.00	Doğal gaz (gaz halinde)	1.00
2711.29.00.00.11	Propan (gaz halinde)	25.00
2711.29.00.00.12	Bütan (sıvılaştırılmış)	25.00
27.12	Vazelin; parafin; mikro-kristal bünyeli petrol mumu, yağlı mum, ozokerit, linyit mumu, diğer mineral mumlar, sentez veya diğer işlemlerle elde edilen benzeri ürünler (renklendirilmiş olsun olmasın)	25.00
2713.11.00.00.00	Kalsine edilmemiş (petrol koku)	50.00
2713.12.00.00.00	Kalsine edilmiş (petrol koku)	50.00
2713.20.00.00.11	Penetrasyon asfalt	25.00
2713.20.00.00.12	Blown	25.00
2713.20.00.00.19	Diğerleri	25.00
2713.90	Petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların diğer kalıntıları (2713.90.10.00.00 hariç)	25.00
2802.00.00.00.00	Süblime veya çöktürülmüş kükürt koloidal kükürt	1.00

Kaynak:Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

I SAYILI LİSTE B CETVELİ

Pozisyon Numarası	Malın tanımı	Vergi oranı
2707.10	Bezol	175.00
2707.20	Toluol	175.00
2707.50.91.00.00	Solvent nafta (çözücü nafta)	175.00
2707.00.21.00.00	White spirit	175.00
2707.0039.00.00	Diğer hafif yağlar (petrol eteri)	175.00
2707.00.91.00.00	Diğerleri (petrol eteri)	175.00
2901.10.90.00.11	Hekzan	175.00
2901.10.90.00.12	Heptan	175.00
2901.10.90.00.19	Diğer doymuş asikrik hidrokarbonlar (yalnız pentan)	175.00
2902.20	Benzen (benzol)	175.00
2902.30	Toluen (toluol)	175.00
2909.19.00.00.19	Diğerleri (yalnız metil tersiyer butil eter "MTBE")	175.00
3811.90.00.10.12	Hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları	175.00
3814.00.90.00.00	Diğerleri (tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler, boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar)(esaslı bütül asetat olanlar hariç)	175.00
3824.90.40.00.00	Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler	175.00

Kaynak: Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

II SAYILI LİSTE

Pozisyon Numarası	Malın Tanımı	Vergi Oranı(%)
8703.10	Özellikle kar üzerinde hareket etmek üzere imal edilmiş taşıtlar; golf sahalarında insan taşımada kullanılan özel taşıtlar ve benzeri taşıtlar	20.00
8703.21.10.10.90.10	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	20.00
8703.22.19.10.90.10	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1000 cm ³ 'ü geçen fakat 1500 cm ³ 'ü geçmeyenler ⁹)	21.00
8703.31.10.10.90.10	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1500 cm ³ 'ü geçmeyenler ⁹)	21.00
8703.23.19.11.90.11	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1500 cm ³ 'ü geçen fakat 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler)	23.00
8703.32.19.11.90.11	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1500 cm ³ 'ü geçen fakat 1600 cm ³ 'ü geçmeyenler)	23.00
8703.23.19.12.90.12	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	26.00
8703.32.19.12.90.12	Binek otomobilleri (silindir hacmi 1600 cm ³ 'ü geçen fakat 2000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	26.00
8703.23.19.13.90.13	Binek otomobilleri (silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler)	50.00
8703.32.19.13.90.13	Binek otomobilleri (silindir hacmi 2000 cm ³ 'ü geçenler)	50.00
8703.33.19.10.11	Binek otomobilleri (silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçen fakat 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	50.00
8703.33.90.10.11	Binek otomobilleri (silindir hacmi 2500 cm ³ 'ü geçen fakat 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	50.00
8703.24.10.10.90.10	Binek otomobilleri (silindir hacmi Silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçenler)	60.00
8703.33.19.10.12	Binek otomobilleri (silindir hacmi Silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçenler)	60.00
8703.33.90.10.12	Binek otomobilleri (silindir hacmi Silindir hacmi 3000 cm ³ 'ü geçenler)	60.00
87.03.90	Diğerleri	20.00
8703.22.11.00.00	Motorlu karavanlar(silindir hacmi 1000 cm ³ 'ü geçen fakat 1500 cm ³ 'ü geçmeyenler)	20.00
8703.23.11.00.00	Motorlu karavanlar(silindir hacmi 1500 cm ³ 'ü geçen fakat 3000 cm ³ 'ü geçmeyenler)	30.00
8703.32.11.00.00	Motorlu karavanlar(silindir hacmi 1500 cm ³ 'ü geçen fakat 2500 cm ³ 'ü geçmeyenler)	25.00
8711.10	Silindir hacmi 50 cm ³ 'ü geçmeyen içten yanmalı doğrusal pistonlu motorlu olanlar (motosikletler, mopetler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar)	5.00
87.11.20	Silindir hacmi 50 cm ³ 'ü geçen fakat 250 cm ³ 'ü geçmeyen içten yanmalı doğrusal pistonlu motorlu olanlar(motosikletler, mopetler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar)	10.00
8711.30	Silindir hacmi 250 cm ³ 'ü geçen fakat 500 cm ³ 'ü geçmeyen içten yanmalı doğrusal pistonlu motorlu olanlar (motosikletler, mopetler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar)	15.00
8711.40.00.00.00	Silindir hacmi 500 cm ³ 'ü geçen fakat 800 cm ³ 'ü geçmeyen içten yanmalı doğrusal pistonlu motorlu olanlar (motosikletler, mopetler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar)	20.00
8711.50.00.00.00	Silindir hacmi 800 cm ³ 'ü geçen içten yanmalı doğrusal pistonlu motorlu olanlar (motosikletler, mopetler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar)	25.00
8802.11.10.00.19	Diğerleri (boş haldeki ağırlıkları 2000kg.'ı geçmeyen sivil helikopterler) (zirai mücadele ilaçlama aracı olarak kullanılmak üzere yapıda olanlar hariç)	6.00

8802.12.10.00.19	Diğerleri (boş haldeki ağırlıkları 2000kg.'ı geçen sivil helikopterler) (zirai mücadele ilaçlama aracı olarak kullanılmak üzere yapıda olanlar hariç)	4.00
8802.20	Uçaklar ve diğer hava taşıtları (boş haldeki ağırlıkları 2000kg geçmeyenler)	6.00
8802.30	Uçaklar ve diğer hava taşıtları (boş haldeki ağırlıkları 2000 kg'ı geçen fakat 15000 kg'ı geçmeyenler)	4.00
8802.40	Uçaklar ve diğer hava taşıtları (boş haldeki ağırlıkları 15000 kg'ı geçenler)	4.00
8903	Yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri; kürekli kayıklar ve kanolar (kotralar dahil)	25.00

Kaynak: Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

III SAYILI LİSTE

Pozisyon numarası	Malın tanımı	Vergi oranı(%)
2202.10.00.00.13	Kollu gazozlar	10.00
2203.00	Biralar	25.00
2204	Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası	50.00
2204.10	Köpüklü şaraplar	120.00
2205	Vermut; bitkiler veya kokulu maddelerle lezzetlendirilmiş diğer taze üzüm şarapları	120.00
2206.00	Fermente edilmiş diğer içkiler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi); tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içkilerle alkolsüz içkilerin karışımları,	100.00
2207.20.00	Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyir edilmiş etil alkol ve diğer alkollü içkiler)	120.00
2208	Alkol derecesi hacim itibariyle %80'den az olan tağıyir edilmemiş etil alkol; alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içkiler (etil alkol hariç),	120.00
2402.10.00.00.00	Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	125.00
2402.20	Tütün içeren sigaralar	125.00
2402.90.00.00.00	Diğerleri (tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, sigarillolar ve sigaralar)	125.00
2403.10	İçilen tütün (herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeler içersin içermesin)	125.00

Kaynak: Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

IV SAYILI LİSTE

Pozisyon numarası	Malın Tanımı	Vergi oranı(%)
3303.00	Parfümler ve tuvalet suları	10.00
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (ilaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları	10.00
33.05	Saç müstahzarları	10.00
33.07	Tıraş öncesi, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri; kozmetik veya tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın),	10.00
43.03	Kürkten giyim eşyası ve aksesuarları ve kürkten diğer eşya (Astragan veya karakul, persaniye breitschwanz ve benzerleri, Hint, Çin, Moğol ve Tibet kuzuları dışındaki koyun ve kuzular, Yemen, Moğolistan, Tibet keçi ve oğlakları dışındaki keçi ve oğlaklar ile sığır ve atların post ve derilerinden mamul olanlar hariç)	50.00
71.01	Tabii inci veya kültür incileri (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tabii inci veya kültür incileri (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlanması amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	10.00
71.02	Elmaslar (işlenmiş olsun olmasın, fakat mihlanmamış veya takılmamış) (sanayide kullanılanlar hariç),	10.00
71.03	Kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın) (fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); kıymetli taşlar (elmaslar hariç) veya yarı kıymetli taşlar (tasnife tabi tutulmamış) (taşınmasında kolaylık sağlanması amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	10.00
71.04	Sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar (işlenmiş veya tasnife tabi tutulmuş olsun olmasın, fakat ipliğe dizilmemiş, mihlanmamış veya takılmamış); tasnife tabi tutulmamış sentetik veya terkip yoluyla elde edilen kıymetli veya yarı kıymetli taşlar (taşınmasında kolaylık sağlamak amacıyla geçici olarak ipliğe dizilmiş)	5.00
71.05	Tabii veya sentetik, kıymetli veya yarı kıymetli taşların toz ve pudraları	5.00
8407.21	Dıştan takma motorlar (deniz taşıtları için olanlar)	25.00
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertip tertibatı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanamadığı cihazlar dahil) (sivil hava taşıtlarında ve diğer taşıtlarda kullanılanlar hariç)	1.00
8418.21	Kompresörlü olanlar (ev tipi buzdolabı)	1.00
8418.22.00.00.00	Emme esaslı tipler (elektrikli) (ev tipi buzdolabı)	1.00
8421.12	Çamaşır kurutma makinaları	1.00
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılanlar (bulaşık yıkama makinaları),	1.00
83.50	Ev ve çamaşırhane tipi yıkama makinaları (yıkama ve kurutma tertibatı bir arada olanlar dahil) (yalnız evlerde kullanılanlar)	1.00
8472.90.90.90.14	Otomatik vezne makinaları (bireysel bankacılık makinaları),	10.00
84.76	Otomatik satış makinaları (posta pulu, sigara, yiyecek ve içecek makinaları gibi)	10.00
8509.10	Elektrik süpürgeleri	1.00

8516.50.00.00.00	Mikro dalga fırınlar	1.00
85.19	Plak döndürücüleri pikaplar, kaset çalarlar ve kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus diğer cihazlar (ses kaydedici tertibatı bulunmayan)	1.00
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)	1.00
8525.20.91.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif telsiz telefon cihazları	10.00
8525.20.91.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil-araç telsiz telefon cihazları	10.00
85.28	Televizyon alıcıları I görüntü (video) monitörleri ve projektörleri dahil I (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses ya da görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın).	1.00
9019.10.90.00.19	Diğerleri (yalnız hidro mesaj sistemleri)	10.00
91.01	Kol saatleri, cep saatleri ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlar dahil) (zarfları kıymetli metaller veya kıymetli metallerle kaplama metallere olanlar)	10.00
91.02	Kol saatleri, cep saatleri ve diğer saatler (zaman ölçen sayaçlar dahil) (yalnız cep ve kol saatleri)	10.00
92.01	Piyano (otomatik olsun olmasın); klavyeler ve klavyeli diğer telli aletler	10.00
9302.00	Revolverler ve tabancalar	50.00
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar (spor için av tüfekleri ve tüfekler, ağızdan doldurulan ateşli silahlar, sadece işaret fişegi atmak üzere imal edilmiş tabanca ve diğer cihazlar, manevra fişegi atmak için tabanca ve revolverler, hayvan öldürmeye mahsus sürgülü silahlar, ok-atar tüfekler gibi)	25.00
9304.00.00.00.00	Diğer silahlar (yaylı, havalı veya gazlı tüfek ve tabancalar, vuruş sporları gibi)	20.00
95.04	Toplu halde oynana oyunlar için eşya (motorlu veya hareketli oyun makineleri, bilardolar, gazino oyunlarına mahsus özel masalar, otomatik bowling oyun tertibatı)	25.00
9504.30	Madeni para ve jetonla çalışan diğer oyun makineleri (otomatik bowling oyunu hariç)	50.00

Kaynak: Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı

GENEL GEREKÇE

Türkiye ve Avrupa Birliği arasında imzalanan 12 Eylül 1963 tarihli Ankara Antlaşması ve 1 Ocak 1973 tarihli Katma Protokol kapsamında Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde, öncelikle gümrük birliğinin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, 5 Mart 1995 tarihli 1'95 sayılı Ortaklık Konseyi kararı Çerçevesinde, 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliğine üye ülkelerle gümrük birliği gerçekleştirilmiştir.

Gümrük Birliğine geçişle, Avrupa Birliği (AB) ve Avrupa Serbest Mübadele Birliği (EFTA) ülkelerinden yapılan sanayi ürünü ithalatında gümrük vergisi ve toplu konut fonu da dahil eş etkili mali yükler kalkmıştır. Ayrıca. Üçüncü ülkelerden yapılan ithalatta da Birliğin bu ülkelere uygulanmakta olduğu Ortak Gümrük Tarifesi (OGT) uygulanmaktadır.

Gümrük Birliğine geçiş nedeniyle kaldırılan vergi ve fonlar ile OGT uygulaması dolayısıyla Devlet gelirlerinde meydana gelen kaybın telafi edilmesi amacıyla bu kanun tasarısı hazırlanmıştır.

Diğer taraftan, gümrük birliğinin gerçekleşmesine paralel olarak ülkemiz vergi (özellikle dolaylı vergiler) mevzuatı ile Birlik vergi mevzuatı arasında uyumlaştırma ihtiyacı da ortaya çıkmıştır. Bu nedenle, bu tasarının hazırlanmasında Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanmakta olan benzer nitelikli vergilerin temel ilkelerinden yararlanılmış, özellikle verginin yerli mallar ile ithal mallar arasında ayrımcılık yaratılmasına neden olmaması temel ilkesine uyulmuştur.

Bu çerçevede, özel tüketim vergisinin kapsamına alınacak mal sayısı sınırlı tutulmuş ve ilave bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir.

Ayrıca, bu tasarı ile aynı mal üzerinden alınan ve birden fazla kanunla getirilmiş olan ve karmaşık bir mevzuata sahip vergi, fon ve payların kaldırılması öngörülmektedir. Böylece dolaylı vergiler alanında sadeleştirme sağlanmakta, verginin ilk aşamada ve tek safhada alınması suretiyle mükellef sayısının sınırlı tutulması, dolayısıyla uygulanmasının basit ve etkin olması amaçlanmaktadır.

MADDE GEREKÇELERİ

MADDE 1- Bu madde ile özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden mal ve işlemler belirlenmektedir.

Verginin kapsamına giren mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede belirtilmiştir. Bu nedenle verginin konusuna giren işlemler de her liste için aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

I sayılı listenin A cetvelinde yer alan petrol ürünleri ile B cetvelinde yer alan solvent ve benzeri ürünlerde verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişi veya imalatçıları tarafından teslimidir.

Serbest dolaşıma giriyor, Gümrük Kanunu hükümlerine göre malın Türkiye’ye getirilmesidir.

Türkiye’de üretilen petrol ürünleri ve solvent ve benzeri ürünlerde ise verginin konusunu teşkil eden işlem, malların rafineriler dahil imalatçıları tarafından teslimidir, Rafinerilerin gümrüklü saha içinde yer almış olması veya imalatçılık dışında başka faaliyetlerinin de bulunması, bunların yapacakları teslimlerinde vergi uygulamasını engellemeyecektir.

II sayılı listede yer alan taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanlarda verginin konusuna giren işlem, bunların ilk iktisabıdır. İlk iktisap kayıt ve tescile tabi olmakla birlikte Türkiye’de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların edinilmesi ile ilgili bir kavram olup, aşağıdaki şekillerde ortaya çıkmaktadır:

-İlk iktisap, kapsama giren taşıtların müzayede yoluyla veya motorlu taşıt ticareti yapanlardan kullanılmak, aktife alınmak veya kayıt ve tescil ettirmek amacıyla edinilmesidir. Bun göre taşıt, bu taşıtların ticaretini (motorlu araç ticareti) yapanlar tarafından satın alındığında bu iktisap verginin konusuna girmeyecektir. Prensip olarak taşıtı alanın, onu kayıt ve tescil ettirmesi sırasında vergi söz konusu olacaktır. Ancak taşıtı olan, kayıt ve tescil ettirmese bile girilen kullanır veya aktifine alırsa, bu edinme de ilk iktisap olarak özel tüketim vergisine tabi olacaktır.

-Taşıtların bizzat kullanılmak veya aktife alınmak üzere Türkiye'ye getirilmesi durumunda serbest dolaşıma giriş safhası ilk iktisaptır. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş veya kullanılmış olması, Türkiye'de serbest dolaşıma giriş sırasında vergi uygulanmasını engellemeyecektir. Ancak serbest dolaşıma girişin, motorlu taşıt ticareti yapanlarca gerçekleştirilmesi halinde, bu safhada vergi uygulanmayacaktır.

-Taşıtların, imal ve inşa edenlerce kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya kayıt ve tescil ettirilmesi de ilk iktisap olarak sayılmıştır.

Maddenin son fıkrasında motorlu taşıt ticareti yapanlar tanımlanmıştır. Bunlar, taşıtları satmak üzere yurt içinden iktisap ettiklerinde veya Türkiye'de serbest dolaşıma girişlerini sağladıklarında özel tüketim vergisi ile muhatap olmayacaklardır. Ancak, ne suretli olursa olsun iktisap ettikleri taşıtları kullanmaya başladıkları, aktife aldıkları veya kayıt ve tescil ettirdikleri takdirde ilk iktisap onlar içinde geçerli olacak ve vergi ödemeleri gerekecektir.

II sayılı liste kapsamına giren taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlarda ise verginin konusuna giren işlem ilk iktisap değil, bunların Türkiye'de serbest dolaşıma girişi, imal veya inşa edenler tarafından teslimidir. Bu taşıtların ticaretini yapanlar, yeniden satmak üzere olsa bile taşıtları Türkiye'de imal veya inşa edenlerden satın aldıklarında veya Türkiye'de serbest dolaşıma girişini sağladıklarında vergi ödeyeceklerdir

III sayılı listede yer alan tütün mamülleri, alkollü içecekler ve kolalı gazoz ile IV sayılı listede yer alan çeşitli mallar bakımından verginin konusuna giren işlemler, bunların Türkiye’de serbest dolaşıma girişi veya imalatçıları tarafından teslimidir.

Özel tüketim vergisi kapsamına giren her mala bir kez uygulanacaktır. Bu nedenle, verginin kapsamına giren malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisapları, verginin konusuna girmeyecektir.

Kanuna ekli listelerde yer alan malların, başta mahkeme satış memurlukları ve icra daireleri olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı özel tüketim vergisine tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir. Örneğin, motorlu taşıt ticareti yapan bir mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş binek otomobilinin icra yoluyla satılması halinde, daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmuş olan bu malın icra yoluyla satışında özel tüketim vergisi uygulanmayacaktır. Ancak, bu mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve özel tüketim vergisi uygulanmamış binek otomobillerinin icra yoluyla satılması halinde, bu satış sonucunda ortaya çıkan ilk iktisap vergiye tabi olacaktır.

MADDE 2- Özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olay, listelerdeki malların teslimi vergiyi doğuran olay olarak açıklanmıştır.

Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim sayılacaktır. Malların, doğrudan alıcıya verilmemekle birlikte; tasarruf hakkını devredecek şekilde alıcı adına hareket edenlere verilmesi, alıcının veya alıcı adına yetkili olanların gösterdiği yerlere veya kişilere tevdi veya gönderilmesi de teslim sayılacaktır.

Teslim işleminde, malın gönderildiği yere varmış olması şart değildir. Malların nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de teslimdir. Trampa,

iki ayrı teslim sayılarak; vergiye tabi bir malın karşılığının yine vergiye tabi bir mal olması halinde, her iki teslimin ayrı ayrı özel tüketim vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Öte yandan özel tüketim vergisi kapsamına giren malların depozito karşılığı göre verilmesi mutad olan kap ve ambalajlar, içinde malların tesliminde vergileme, sadece kap ve ambalajların içindeki mallar için yapılacaktır. Ancak, vergiye tabi olan malların depozito karşılığı geri verilmesi mutad olmayan kap ve ambalajlarla birlikte teslimlerinde bu mallar, kap ve ambalaj değeriyle birlikte özel tüketim vergisine tabi olacaktır.

Aşağıda yazılı haller de özel tüketim vergisi uygulaması bakımından teslim kabul edilmiştir.

- Maddenin (a) bendi ile vergiye tabi olan malların, vergiye tabi olan malların imali dışında, her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi teslim sayılmıştır. Ancak, işletmede üretilen özel tüketim vergisine tabi bir malın aynı işletme bünyesinde özel tüketim vergisine tabi olan başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması bu vergiye tabi olmayacaktır.

Öte yandan, aynı maddenin (b) bendi ile vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi de teslim olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde vergiye tabi malların üçüncü şahıslara satılması ile personele ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi mallarla verilmesi ya da özel amaçlarla işletmeden çekilmesi sırasında, vergilendirme açısından bir fark gözetilmemiştir.

Maddenin © bendi ile rafinerilerin ürettikleri petrol ürünlerinin bir kısmını petrol ürünü elde etme ameliyesinde veya işletmede enerji kaynağı olarak kullanılmaları özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur.

- Özellikle taşıtların devrinde yaygın olarak görülen mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, malın zilyedliği alıcıya geçmekle birlikte, mülkiyet satıcıda kalmaktadır. Bu durumda da teslimin, zilyedliğin devri ile doğacağı öngörülmektedir.

MADDE 3- Bu madde ile özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olay hükme bağlanmaktadır.

Maddenin (a) bendi ile mal teslimi veya ilk iktisap vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir.

Maddenin (b) bendi ile teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarih olarak öngörülmüştür. Bu gibi hallerde verginin hesabında belgede gösterilen miktar esas alınacaktır. Böylece, ödenecek verginin zamanında kavranması ve emniyet altına alınması amacı güdülmüştür.

Maddenin © bendi ile kısım kısım mal teslimlerinde, taraflarca bu hususta mutabık kalınması halinde vergiyi doğuran olayın her bir kısmın tesliminde meydana geleceği öngörülmektedir.

Maddenin (d) bendinde ise, komisyoncu vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın, malın alıcıya tesliminde meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Böylece, Malın komisyoncu veya konsinyasyon suretiyle satışını yapanlar dışında kalan kişilere tesliminin vergiye tabi tutulması sağlanmaktadır.

Maddenin (e) bendinde de Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallarda vergiyi doğuran olayın Gümrük Kanununun ilgili maddelerinde gümrükte ödeme mükellefiyetinin başlaması anında meydana geleceği belirlenmiştir.

MADDE 4- Bu madde ile özel tüketim vergisinin mükellefi hükme bağlanmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, listelerdeki malların Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlayanlar. İmal edenler ve müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler mükellef olarak belirlenmektedir. Böylece, hem verginin idaresinin kolaylığı, hem de listelerdeki malların ilk safhadan itibaren belge düzeni içerisinde el değiştirmesinin sağlanması amaçlanmıştır.

Bu fıkranın (b) bendinde ise II sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi olan taşıtların mükellefinin, bunları ilk iktisap edenler olacağı öngörülmüştür. Buna göre iktisap edenin kullanabilmek için tescil ettirme zorunluluğu bulunan taşıtların vergisinin, bu zorunluluk paralelinde tahsili amaçlanmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, mükellefin Türkiye’de ikametgahı veya işyerinin bulunmaması veya başka sebeplerle vergi alacağının emniyet altına alınmasını teminen, Maliye Bakanlığı’na vergi sorumlusu tayin etme yetkisi

MADDE 5- Uluslararası ticarete vergileme bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tabi malların ihraç teslimleri istisna kapsamına alınmış, ayrıca ihraç kaydıyla teslim edilen mallar için hesaplanan özel tüketim vergisinin katma değer vergisi uygulamasında olduğu gibi tecil ve terkin edilmesine imkan sağlanmıştır.

Öngörülen tecil koşullarına uyulması durumunda gecikme zammı uyulmamanın mücbir sebeplerden ileri gelmesi durumunda ise tecil faizi ile verginin tahsili öngörülmüştür.

Maddede, ihraç edilen malın özel tüketim vergisinin, ihracatçı adına düzenlenen faturada ayrıca gösterilmiş olması kaydıyla, bu verginin ihracatçıya iade edilmesine de imkan tanınmıştır.

MADDE 6- Bu madde hükmü ile kanuna ekli I sayılı listede yer alan petrol ürünleri ile II sayılı listede yer alan araçların, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik

misyonlarına ve konsolosluk temsilcilerine resmi kullanımları veya bunların diplomatik bağışıklıklardan yararlanan mensuplarına kişisel ihtiyaçları için teslimi, sözü edilen malların bunlar tarafından Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması veya ilk iktisabı karşılıklılık kaydıyla vergiden müstesna tutulmuştur.

Diğer taraftan, bu kanuna ekli I ve II sayılı listelerde yer alan malların, uluslararası kuruluşlara yapılacak teslimlerinde, bunlar tarafından ilk iktisabında ve serbest dolaşıma girişinin sağlanmasında istisnanın uygulanabilmesi için, uluslararası kuruluşun kuruluş anlaşmasında dolaylı vergilere ilişkin muafiyet hükmünün bulunması ve Türkiye’nin taraf olduğu bu anlaşmanın kanunlaşmış olması şarttır. Bu şartları taşıyan uluslararası kuruluşlara yapılacak mal teslimleri ile özel tüketim vergisine tabi malların bu kuruluşlarca ilk iktisabı veya serbest dolaşıma girişi vergiden istisna edilirken, aynı zamanda diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için yapılan mal teslimleri veya bunlar tarafından ilk iktisabı veya serbest dolaşıma girişinin sağlanması da vergiden müstesna olacaktır.

MADDE 7- Bu madde ile ihracat ve diplomatik istisna dışındaki diğer istisna hükümleri düzenlenmiştir. Maddenin (A) fıkrasının (1/a) bendinde yer alan hüküm ile Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik komutanlığı ve milli İstihbarat Teşkilatı’nın ihtiyacı için, bu kuruluşlara veya bunlar adına hareket edenlere petrol ürünlerinin mükelleflerince tesliminde veya söz konusu kuruluşlarca Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanmasında istisna tanınmaktadır.

Aynı fıkranın (1/b) bendi ile petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşların. Bu amaçla kullanacakları petrol ürünlerinin Türkiye’de serbest dolaşıma girişinde veya bu kuruluşlara tesliminde istisna tanınmasına ilişkin 6326 sayılı Petrol kanunu hükmüne özel tüketim vergisi yönünden de işlerlik kazandırılmıştır.

Fıkranın 2 numaralı bendi ile verginin konusuna giren uçak ve helikopterler ile silahların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ve Emniyet Genel Müdürlüğü’ne teslimi ile ilk

iktisabı veya bu kuruluşlarca Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması vergiden müstesna tutulmuştur.

Aynı fıkranın 3 numaralı bendi ile de genel ve katma bütçeli idarelerin, il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların teşkil ettiği birliklerin, II ve IV sayılı listelerdeki malları bedelsiz olarak ilk iktisabında, Türkiye’de serbest dolaşıma girişini sağlamalarında veya kendilerine tesliminde bu işlemler vergiden istisna edilmiştir.

Kanuna ekli I sayılı listenin (B) cetveli; üzerindeki vergi yükünün çok az olması nedeniyle düşük fiyattan satıldığı için, akaryakıt ürünlerine yasal olmayan bir şekilde katılabilen ve kamuoyunda “solvent” olarak adlandırılan mallardan oluşmaktadır. Bu suretle haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi oranları, katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin oranlarına eşit hale getirilmiştir. Ancak bu malları girdi olarak kullanan imalatçılara ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, maddenin (B) fıkrası ile tecil-terkin müessesesi getirilmek suretiyle söz konusu malları girdi olarak kullanan imalatçıların özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmaktadır.

MADDE 8- Bu madde ile özel tüketim vergisinde uygulama bütünlüğünü korumak için, bu kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer Kanunlarla getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların geçersiz olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak Anayasamız gereğince, uluslararası anlaşma hükümleri saklı tutulmuştur.

MADDE 9- Bu madde ile, vergiye tabi malların Türkiye’de serbest dolaşıma girmesi, ilk iktisabı ve tesliminde özel tüketim vergisi matrahının, bu vergi hariç katma değer vergisi matrahı esas alınarak hesaplanacağı hükme bağlanmaktadır. II sayılı listedeki satışı anında uygulanan perakende satış fiyatından katma değer vergisi ve hesaplanacak özel tüketim vergisinin düşülmesi suretiyle bulunan tutar olacaktır.

Kanuna ekli I ve II sayılı listelerdeki mallar için topluca veya ayrı ayrı maktu vergi tutarları tespit edilmesi halinde matrah, kilogram, litre, metreküp, metre ya da bunların alt

veya üst birimleri ile büyüklükleri de dikkate alınarak kap ve ambalajlarına göre şişe, kutu, paket veya adet olarak belirlenebilecektir.

Ayrıca, uygulama kolaylığının sağlanması amacıyla, gerekli gördüğü hallerde özel matrah şekilleri tespit etme ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

MADDE 10- Özel tüketim vergisi, bu kanuna ekli listelerde yer alan malların karşılarında gösterilen oranlarda alınacaktır. Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapılarının farklı oluşu, bu grupların vergi oranlarının farklı olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle Bakanlar Kuruluna; listelerde yer alan malların tamamı veya herbiri için topluca veya ayrı ayrı olmak üzere her bir liste için maddede belirtilen limitler dahilinde oran artırımı veya indirimi, bu limitler dahilinde maktu vergi tutarları belirleme yetkisi verilmektedir. Ayrıca listelerde tarife pozisyonu veya alt pozisyon olarak yer alan malların, açılımlar yapmak suretiyle alt pozisyonlar veya istatistik pozisyonları itibarıyla farklı vergi oranları ve tutarları belirlemeye de yetki verilmektedir.

Öte yandan, Bakanlar kuruluna I ve III sayılı listelerde yer alan mallar için uygulanacak nisbi vergi oranı ya da maktu vergi tutarını birlikte ya da ayrı ayrı uygulama yetkisi de verilmiştir. Ayrıca, maktu vergi tutarlarının belirlenmesi halinde, Gümrük Birliğinin gerektirdiği şartlara uygunluk açısından I ve III sayılı listelerde yer alan mallarda uygulanacak maktu vergi tutarlarının Avrupa para Birimi (ECU) cinsinden tespiti veya devlet İstatistik Enstitüsü'nce ilan olunan aylık toptan eşya fiyatları endeksi (TEFE) dikkate alınarak uygulanması ve buna ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda da Bakanlar kurulu yetkili kılınmıştır.

MADDE 11- Vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, özel tüketim vergisinin konusuna giren taşıtların vergisi ödenmeden önce kayıt ve tescilini yapanlar, bunların serbest dolaşıma girişi ile ilgili işlemleri yapan gümrük memurları ve bu araçları

satanların, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza ve faizlerden sorumlu tutulmaları öngörülmüştür.

MADDE 12- Kanunun bu maddesi ile beyannamenin verilme zamanı, verileceği yer vergi dairesi, tarhiyatın ve verginin ödenmesinin zamanına ilişkin belirlemeler yapılmaktadır. I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi; faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleri olup, beyannamenin vergilendirme vergilendirme ödenimini izleyen ayın 15'inci günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verileceği öngörülmektedir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesinin ise bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilmesi hüküm altına alınmaktadır.

Tarh edilen vergiler beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

Malın Türkiye'de serbest dolaşıma girişinde beyan, ödeme zamanı ve verginin tahsiline ilişkin usul ve esasların gümrük mevzuatındaki hükümler çerçevesinde gerçekleştirileceği öngörülmektedir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı, beyannamelerin şekil ve muhtevasını belirleme, faaliyetin gereğini gözönünde tutarak mükellefin müracaatı üzerine veya re'sen tarh yeri tayin etme ve müzayedeye yoluyla yapılan satışlar ile ilgili vergilerin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisine sahip kılınmaktadır. Ayrıca, III sayılı listede yer alan tütün mamülleri, alkollü içecekler ve kolalı gazozuza ait verginin tahsilinde bandrol usulü uygulaması getirme konusunda da Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları özel tüketim vergisi, bu işlemler dolayısıyla düzenleyecekleri satış belgelerinde ayrıca gösterilecektir. Vergiye tabi olmayan mallar için yanlışlıkla vergi hesaplanması veya vergiye tabi mallardan daha yüksek oranda vergi hesaplanması halinde, fazla veya yersiz olarak hesaplanan özel

tüketim vergisinin hazineye intikali açısından, bu verginin de beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Malların iade edilmesi veya işlemin gerçekleşmemesi halinde, vergiye tabi işlemin yapıldığı döneme ait beyannamede gerekli düzeltme yapılacaktır. Bu durumun işleme ait beyanname verme tarihinden sonra ortaya çıkması halinde ise değişikliğin meydana geldiği dönemde düzeltme yapılabilecektir. Yapılacak düzeltmeler ile bu şekilde fazla veya yersiz vergi ödeyenlere verginin iade edilmesi konusundaki usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Ayrıca bu hükümle, Tüketiciyi koruma Kanununa da paralellik sağlanmış olmaktadır.

MADDE 13- Bu madde ile Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallardan alınacak özel tüketim vergisine Gümrük Kanunu ile ilgili hükümlerin uygulanacağı öngörülmüş ve Gümrük Kanunu ile ilgili hükümlerle uyum sağlanmıştır.

Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallardan alınan özel tüketim vergisinin gümrük makbuzunda ayrıca gösterileceği belirtilerek yurtiçi satışlardaki belge düzeni ile paralellik sağlanmıştır.

Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallardan alınan maktu veya düz oranlı gümrük vergisine ilişkin tarifenin özel tüketim vergisi dahil edilerek belirleneceği hükme bağlanmak suretiyle, özel tüketim vergisi de bu özel vergileme şekline dahil edilmiştir.

Bir malın gümrük vergisi teminata bağlanabiliyorsa, Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallara ait özel tüketim vergisinin de teminata bağlanacağı hükmüne yar verilerek, serbest dolaşıma girişteki vergi uygulamalarında birlik sağlanmıştır.

Gümrük vergisi ile paralelliğin sağlanması amacıyla, yurda sokulan eşya için özel tüketim vergisinin noksan ödenmiş veya hiç ödenmemiş olması halleri ile Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallara ait olarak mükelleften fazla alınan özel tüketim vergisinin düzeltilmesi işleminde de Gümrük kanunundaki esasların geçerli olacağı hükme bağlanmıştır.

Türkiye’de serbest dolaşıma giren mallara ilişkin tüketim vergisinde mükellef beyanları ile tahakkuk, inceleme veya teftiş sonunda bulunan matrah farkları hakkında da Gümrük kanunu uyarınca ceza uygulanacaktır.

MADDE 14- Bu madde ile özel tüketim vergisi hasılatından pay verilecek kurum ve kuruluşlar ile bunlara ayrılacak payların oranları belirlenmektedir.

MADDE 15- Maddenin (A) fıkrasıyla 1318 sayılı Finansman Kanununa eklenen hükümlerle, özel tüketim vergisine tabi taşıtların ilk iktisapları ve Türkiye’de serbest dolaşıma girişinin sağlanması taşıt alım vergisinin kapsamı dışına çıkarılmaktadır. II sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olacak, bu safhada taşıt alım vergisi ödenmeyecektir. Bu suretle özel tüketim vergisi ödenmiş olan taşıtların bundan sonraki el değiştirme safhalarında özel tüketim vergisi uygulanmayacak, taşıt alım vergisi ise uygulanmaya devam edecektir.

Maddenin (B) fıkrası ile tütün mamülleri üzerinden alınan tütün fonu kaldırılmaktadır. Bu amaçla, tütün fonunun ihdas edildiği 1177 sayılı Kanuna 3291 Sayılı kanunla eklenen Ek Madde metninden, üretilen tütün mamüllerinde kullanılan tütün cinslerine göre fon alınması ve bu fonun kullanılmasına ilişkin usul ve esasların Bakanlar Kurulunca tespit edilmesine ilişkin hüküm çıkarılmıştır.

Maddenin (C) fıkrası ile 3480 sayılı Malüller ile Şehit Dul ve Yetimlerine Tütün ve Alkol Ürünlerinin Satış Bedellerinden Pay Verilmesi Hakkında kanunun 1 ve 2 nci maddelerinde yapılan değişikliklerle mamüller ile şehit dul ve yetimlerine özel tüketim vergisi hasılatından pay ayrılmaktadır. Bu suretle sözü edilen kişilere pay verilmesi uygulaması, kapsamı genişletilerek güvence altına alınmaktadır.

MADDE 16- Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi ile daha önce muhtelif adlarla alınan bazı vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirilmek suretiyle

vergilemede basitleştirmeye gidilmektedir. Böylece mükellef sayısı azaltılmakta, verginin hesaplanması kolaylaştırılmakta ve idarenin yükü azaltılmaktadır.

GEÇİCİ MADDE 1- Bu madde özel tüketim vergisinin konusuna giren teslim, ilk iktisap, Türkiye’de serbest dolaşıma giriş ya da müzayede yoluyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihine göre hangi Kanun hükümlerinin uygulanacağını belirler geçiş hükmüdür. Bu Kanun ile yürürlükten kaldırılan hükümlere göre hesaplanan veya ödenmiş olan vergileri dikkate alarak, vergi mükerrerliğine yol açmamak üzere gerekli düzenlemeleri yapma konusunda maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

GEÇİCİ MADDE 2- Bu kanunla yürürlükten kaldırılan vergilerin tahakkuk artıklarına ilişkin tahsilatların, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibariyle özel tüketim vergisi hesabında izlenmesi öngörülmektedir.

MADDE 17 - Yürürlük maddesidir.

MADDE 18- Yürütme maddesidir,

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, ABDURRAHMAN. **Kamu Maliyesi**. Gözden Geçirilmiş 3.Bası, Ankara:Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, 1989.
- AYANOĞLU, EJDER. "Özel Tüketim Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:91, Nisan 1996, s.100-105.
- BULUTOĞLU, KENAN. **Türk Vergi Sistemi**. Cilt II, Olgun Kardeşler, Ankara:Matbaacılık Sanayii, 6.Baskı, 1979.
- BULUTOĞLU, KENAN. **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı**. İstanbul: Filiz Kitapevi, 1988.
- ÇAĞAN, NAMİ. **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi**. Ankara:Ankara Üniversitesi Basımevi, 2.Baskı, 1991
- DİKMELİK, HÜSAMETTİN. **Avrupa Topluluğu Vergi Politikasının Genel Görünümü**. Ankara:Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara Üniversitesi ATAUM Yayınları, 1991.
- DUE, JOHN F. **Sales Taxation**. London: Routledge and Kegan Paul, 1957.
- EDİZDOĞAN, NİHAT. **Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri**. Bursa:Bursa Üniversitesi Basımevi, 1981.
- GUIEU, PIERRE. "AET'de Vergi Politikası". Vergi Reformları (Tax Reforms). Vergi Reform Kongresi Tebliğ Ve Yorumları, İstanbul:21-23 Ocak 1981, 1981.

HEREKMAN, AYKUT. **Kamu Maliyesi (Devletin Faaliyetleri Ve Finansman Teknikleri)**. Cilt I, Ankara: Sevinç Matbaası, 1996.

———. **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**. Cilt II, Ankara: Sevinç Matbaası, 1989.

HÜVEZ, İBRAHİM ve ADNAN UYAR. “Özel Tüketim Vergisi Ve Gümrük Birliği Sürecinde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:183, 1996, s.79-89.

HYMAN, DAVID. **Public Finance, A Contemporary Application of Theory to Policy**. 3.Edition, Orlando:the Dryden Press, 1990.

KARLUK, RIDVAN. **Türkiye Ekonomisi (Tarihsel Gelişim-Yapısal Değişim)**. İkinci Baskı, Eskişehir:BETA AŞ., 1995.

KAZICI, SAMİ. “Katma Değer Vergisi Teorisi ve Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma”, **Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özel Sayısı**, Ankara. 1988.

KIRIKTAŞ, İLHAN. “Özel Tüketim Vergisi Tasarısına Bakış”, **Vergi Dünyası**, Sayı:183, Kasım 1996, s.3-6.

MADANOĞLU, CİHAT. **Avrupa Topluluğunda Dolaylı Vergilerde Uyumlaştırma Çalışmaları Ve KDV**. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1991.

McKENZIE, RICHARD B. “Rational Addiction, Lagged Demands and the Efficiency of Excise Tax: Revisions of Standard Theory”, **Public Choice**, Vol:71, 1991, pp.31-41.

MUSGRAVE, RICHARD A. and PEGGY B. **Public Finance in Theory and Practice.**
5.Edition, Singapore: McGraw-Hill International Editions, . 1989.

NOMER, ERGİN ve ÖZER ESKİYURT. **Avrupa Sözleşmeleri,** İstanbul:Fakülteler
Matbaası, 1975.

ÖNCEL, MUALLA. **Avrupa Ekonomik Topluluğunda Vergi Uyumlaştırması.**
Ankara:Ankara Üniversitesi Basımevi, 1989.

ÖNOL, GÜRCAN. **Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Avrupa Topluluğu Vergi
Sistemine Uyumu Sorunu.** DPT Uzmanlık Tezleri, Yayın No:DPT:2482, Ekim
1997.

ÖZDEMİR, BİLTEKİN. **Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri.** Maliye
Bakanlığı Tetkik Kurulu, Yayın No:1979-205, 1980.

PEKCAN, ERDOĞDU. **Avrupa Topluluğu ve Gümrük Birliği'ne Türkiye'nin
Uyumu Ve Sorunları.** İTO Yayın No: 1994-30, 1994.

PETERSON, DAN E., SCOTT L. ZEGER, PATRICK L. REMINGTON and HENRY
A. ANDERSAN. "Excise Tax Increases and Cigarette Sales", **American
Journal of Public Health**, June 1993, Vol: 83, no:6, pp.910.

RAPP-JUNG, BARBARA. "The Cascade Effect of VAT and Excise on Tobacco
Products in the Light of General Principles of Community Law", **International
Tax Review**, Vol:24, May 1996, pp.187-193.

SCRIVENER, CHRISTIANE. "European Communities: Harmonization of Tax Law
within the Community", **International Bureau of Fiscal Documentation**,
December 1990, pp.355-358.

TOSUNER, MEHMET, ZEYNEP ARIKAN, ve AHMET B. YERELİ. Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş Ve Yorumlanmış 2. Bası, İzmir:Anadolu Matbaacılık, 1992.

TURHAN, SALİH. Vergi Teorisi ve Politikası. 5.Baskı, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1993.

TÜRK, İSMAİL. Kamu Maliyesi. 1.Baskı, Ankara: Adalet Matbaacılık Tic.Ltd Şirketi, 1992.

ULUATAM, ÖZHAN. Kamu Maliyesi. 4.Baskı, Ankara:Baran Ofset, 1991.

ULUDAĞ, RAMAZAN. AT ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu. Maliye Ve Gümrük Bakanlığı APK Kurulu Yayını, Yayın no:1988/302, Ankara. 1988.

ÜNLÜ, REŞAT. Bütünleşme Sürecinde Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumu Çalışmaları. Ankara Üniversitesi ATAUM Yayını, Yayın No:4415-31, Ankara.1990.

VERGES, JEAN CLAUDE. "Avrupa Topluluğuna Dahil Ülkelerde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması", Uluslararası KDV Sempozyumu, İspanya: 9-10 Ocak 1990.

WASSERMAN, JEFFREY, WILLARD G.MANNİNG, JOSEPH P. NEWHOUSE and JOHN D. WINKLER. "the Effect of Excise Tax and Regulation on Cigarette Smoking", *Journal of Health Economics*, 10/1991, Vol:64, pp.43.

WASSERMAN, JEFFREY. "How Effective are Excise Tax Increases in Reducing Cigarette Smoking?", *American Journal of Public Health*, January 1992, Vol:82, no:1, p.19

DİĞERLERİ

DPT (1994); Türk-AT Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu, Vergilendirme Alt Komisyonu Raporu, DPT Yayın Ve Temsil Daire Başkanlığı Yayın Ve Basım Şube Müdürlüğü, Temmuz 1994.

EEC (1987); "Europe Without Frontiers", International Bureau of Fiscal Documantation, November 1987, pp.344-348.

Maliye Bakanlığı AT ve Dış İlişkiler Bülteni, Ağustos 1995 Özel Sayısı.

Milliyet Gazetesi, 12 Eylül 1986.

Özel Tüketim Vergisi Kanun Tasarısı.

Resmi Gazete, 25.7.1995 Tarih; 7.Beş Yıllık Kalkınma Planı.

Vergi Kanunları.

TOPLULUK RESMİ GAZETELERİ

19.12.1972 tarih ve 72/464/EEC sayılı direktif (OJ L 303 31.12.72 p.1)

18.12.1978 tarih ve 79/32/EEC sayılı direktif (OJ L 010 16.01.79 p.8)

25.02.1992 tarih ve 92/12/EEC sayılı direktif (OJ L 076 23.03.92 p.1)

11.9.1992 tarih ve (EEC) 2719/92 sayılı Tüzük (OJ L276 19.09.1992 p.1)
(OJ L 198 07.08.93 p.5 ile değiştirilmiş)

19.10.1992 tarih ve 92/79/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.8)

19.10.1992 tarih ve 92/80/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.10)

19.10.1992 tarih ve 92/81/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.12)

19.10.1992 tarih ve 92/82/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.19)

19.10.1992 tarih ve 92/83/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.21)

19.10.1992 tarih ve 92/84/EEC sayılı direktif (OJ L 316 31.10.92 p.29)