



© Uluslararası **İnsan Bilimleri** Dergisi

ISSN: 1303-5134

[www.insanbilimleri.com](http://www.insanbilimleri.com)

Cilt: 4 Sayı: 2 Yıl: 2007

## Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu

Gökalp İLHAN\*

### Özet

*Altı ülke ile başlayan ve günümüzde yirmi yedi ülkeyi içine alan Avrupa Birliği'nin amacı, ortak siyasi ve ekonomik bir bütünleşme sağlamaktır. AB'ye üye ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması konusu da bu bütünleşmenin bir gereğini oluşturmaktadır. Öyle ki üye ülkeler arasında ortaya çıkabilecek bir haksız rekabetin önlenmesi açısından oldukça önemlidir. Üye ülkelerin ÖTV uygulamalarında genel olarak pek fark yoktur ancak detaya inildiğinde bazı farklılıklar ortaya çıkmaktadır. AB'ye tam üyelik başvurusu yapmış olan Türkiye açısından da vergi uygulamaları, üye ülkelerin Türkiye karşısında maruz kalabilecekleri haksız rekabet açısından önem arz etmektedir. Bu nedenle Türkiye'de özellikle dolaylı vergiler konusunda yapılan çalışmalar sonucunda Türk vergi sistemi, AB vergi müktesebatıyla kısmen uyumlu hale gelmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Avrupa Birliği Vergi Sistemi, Özel Tüketim Vergisi, Vergi Uyumlaştırması, Türk Vergi Sistemi.

\* Sakarya Üniversitesi, S.B.E. Maliye Bölümü, [gokalp\\_ilhan@hotmail.com](mailto:gokalp_ilhan@hotmail.com)

## **European Union Private Consumption Tax harmonization and Turkish Taxation System harmony**

**Gokalp ILHAN**

### **Abstract**

*European Union which started with six countries and now includes twenty seven countries is to make the political and economic integration possible. The issue of the harmonization of taxation system applied in the member countries of EU constitutes a must for this integration. Therefore it is very important to prevent unfair competition which can occur among member countries. There is no difference between the PCT practices of member countries, but when we get further details, several differences come into existence. To Turkey, which applied to EU for full membership, tax practices bear importance for unfair competition that member countries can face toward Turkey. Therefore, as a result of the studies done especially on indirect taxes, Turkish Tax System has been harmonized with the European legislation in part.*

**Keywords:** *European Union Tax System, Private Consumption Tax, Tax Harmonization, Turkish Tax System*

## **GİRİŞ**

Avrupa Birliği'nin 1957 Roma Antlaşması ile belirlenen ve 1993 Maastricht Antlaşmasıyla değiştirilip geliştirilen ortak politikalarının uygulanması ve tek pazarın kurulmasıyla oluşabilecek haksız vergi rekabetinin ortadan kaldırılması, üye ülkeler arasında ortak bir vergi alt yapısının kurulmasına bağlıdır. Bunun içinde Birlik ülkelerinin vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılarak bilhassa dolaylı vergilerin süratle uyumlaştırılması sağlanmaya çalışılmıştır. Öyle ki emeğin, sermayenin, malların serbest dolaşımı ile tarım, ulaştırma, ekonomi, para, sanayi rekabeti ve çevreyle ilgili tüm ortak politikaların vergilendirmeyle mutlak bir ilişkisi vardır. Bu nedenle Avrupa Birliği Konseyi, vergi uyumlaştırılmasını öngören bir çok direktif çıkartmış ve bu konuda önemli adımlar atılmasını sağlamıştır.

Bu çalışma, Avrupa Birliği açısından ortak amaçların tespiti, üst seviyede oluşturulacak Birlik politikalarının şekillenmesi ve Rekabet İlkesine dayanan serbest piyasa ekonomisinin tamamlanması açısından önem arz etmektedir. Çalışmada vergi uyumlaştırmasının tanımı, amacı ve hukuki boyutu incelenerek, Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisinin temel özellikleri ile uyumlaştırılması konusunda ne gibi çalışmalar yapıldığı ve uyum konusunda ne kadar mesafe kaydedildiği ele alınmış ve Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin, Birliğin vergi mevzuatı ile ne ölçüde uyumlaştırılmış olduğu, uygulamadaki benzerliklerin ve farklılıkların neler olduğu incelenmiştir

### **1. Vergi Uyumlaştırmasının Tanımı**

Vergi uyumlaştırması, genel olarak; birliğe üye ülkeler aralarında iktisadi birlik kurarak sürekli ve dengeli bir gelişmenin sağlanması, ticarete haksız rekabetin önlenmesi için vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılmasıdır (Saraçoğlu ve Ejder, 2002:123).

Vergi uyumlaştırmasının diğer bir tanımında, ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için vergi konusunda işbirliği yapmalarıdır. Vergi uyumlaştırması, vergi sistem ve oranlarının tam olarak birbirine benzer hale gelmelerini amaçlar. Fakat üye ülkelerin sosyal, ekonomik, psikolojik yapılarının farklı olması nedeniyle daha çok, vergileme farklılıklarını rekabet eşitliğini bozduğu oranda gidermeyi amaçlar (Tunçer ve Sarıkaya, 2003:176-177).

### **1.1. Vergi Uyumlaştırmasının Amacı**

1959 yılında Avrupa Finans Komitesi tarafından, Prof. Neumark'ın başkanlığında “Vergi Ahenkleştirme Projesi” geliştirilmiştir. Bu projeye göre üye ülkeler vergi yapılarını birbiri ile uyumlaştırarak; tüm üye ülkeler haksız vergi rekabetini ortadan kaldırmak suretiyle aynı ya da benzer vergileri, aynı ya da yakın oranlarda uygulayacaklardır. Bu projeye tam uyulmama beraber mal hareketlerinde ticaretin engellenmemesi amacıyla katma değer vergisinde, spekülasyon sermaye hareketlerinde, alışkanlığı engellemek için de menkul sermaye iradi vergilemesinde önemli adımlar atılmış, bazı resim ve harçlar ile kurumlar vergisinde çeşitli gelişmeler sağlanmıştır (Önder, 2005:7-8; Karluk, 1996:320).

Vergi rekabeti, sonuçları açısından değerlendirildiğinde bir ülkenin bir ekonomik faaliyet üzerindeki vergilendirme yetkisinden o faaliyetin üzerindeki vergi yükünün diğer ülkelere göre düşük olacak ölçüde kısmen ya da tamamen vazgeçerek rakiplerinin vergi matrahlarında aşınmaya neden olmalarıdır (Ferhatoğlu, 2006). Bu anlamda uluslararası vergi rekabeti, bir ekonomik faaliyeti ülkeye çekme ya da elde tutma çabası olarak da tanımlanabilir (Barker, 2002; 172).

Görüldüğü üzere Birliğe üye ülkeler vergi uyumlaştırması ile üretim faktörlerinin aralarında serbestçe hareket ederek üye devletler arasındaki rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılmasını, sıkı ve verimli bir ekonomik ilişkinin kurulmasını, ticaretin etkin yapıldığı ortak bir pazarın oluşturulması ile Birlik üyesi ülkelerin refahının artırılarak, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılmasını amaç edinmiştir (TOBB, 2001:117; Saraçoğlu ve Ejder, 2002: 124). Ayrıca yerli ve yabancı yatırımcılara farklı davranılmamasını sağlayarak sermaye dolaşımının engellenmemesini amaçlar. Vergi uyumlaştırılmasının diğer amaçları ise şirketlerin, üye ülkelerin farklı mali sistemlerine uyum için yaptığı idari harcamaların düşürülmesini ve farklı vergi sistemlerini yakınlaştırarak vergi kaçırılması veya vergiden kaçınma olanaklarını kısarak vergi gelir kayıplarını önlemektir (Güngör, 2003:2).

### **1.2. Vergi Uyumlaştırmasının Hukuki Temelleri**

Avrupa Birliği'ni kuran Roma Antlaşmasının 95, 96, 97, 98, 99, 100,101 ve 102. maddeleri vergi uyumlaştırması ile ilgilidir. Üye ülkelerin yerli mallar ile ithal edilen mallar arasındaki rekabet bozucu faktörleri ortadan kaldırmayı amaçlayan Kuran Antlaşmanın 95. maddesinde,

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin mallarına, kendi benzer mallarına uyguladığı vergiden daha yüksek dolaylı veya doğrudan herhangi bir vergi ve ya herhangi bir iç vergi uygulayamayacaktır (Tunçer, 2003:285; Ay, 2004a:150).

Roma Antlaşmasının 96. maddesi, üye ülkeler arasındaki ihrac edilen ürünlere, doğrudan veya dolaylı olarak içerde tabi tutulan vergi miktarından daha yüksek bir iç vergi iadesi yapılmayacağı ile ilgilidir. 97. madde ise, yaygın muamele vergisi tipinde vergi uygulayan üye devletler ithal edilen ürünlere uyguladıkları iç vergilendirme veya ihrac edilen ürünler için iadeler söz konusu olduğunda, 95 ve 96. maddelerdeki ihlal edilmemesi koşuluyla, her bir ürün veya ürün grubu için ortalama vergi oranları saptayabilirler. Ortalama vergi, eğer bu ilkelere uymazsa Komisyon ilgili devlete konuya ilişkin gerekli direktif veya kararları gönderir (DPT, 1995:2; Ay, 2004a:150).

Dolaysız vergiler ile ilgili olan 98. madde, muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışında kalan tüm yükümlülüklerin, kamuoyunun önerisi üzerine Konsey tarafından sınırlı bir süre için nitelikli çoğunluk ile daha önceden onaylanmış olmadıkça, diğer üye ülkelere yapılan ihracat ile ilgili indirim veya vergi iadesinin yapılamayacağı ayrıca üye devletler arasında yapılan ithalata ilişkin telafi edici vergilerin uygulanamayacağı belirtilmiştir (DPT, 1995:2; Tunçer, 2003:285). Dolaylı vergiler açısından üye ülke mevzuatlarının birbiriyle uyumlaştırılması ile ilgili olan 99. maddeye göre, Konsey, Komisyondan gelen öneri üzerine Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile değerlendirerek muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer tüm dolaylı vergilere ilişkin mevzuatların uyumlaştırılmasını kabul eder (Oksay ve Acar, 2005:82).

100. madde ise, Konseyin yine Komisyondan gelen öneri üzerine Avrupa Parlamentosu ile Ekonomik ve Sosyal Komitenin görüşü alındıktan sonra oybirliği ile üye ülkelerin ortak pazarın kurulmasını ve işlemlerini etkileyen kanun, tüzük ve idari düzenlemelerini birbiriyle uyumlaştırmak için direktifler çıkartmasına yöneliktir. Roma Antlaşmasının 101 ve 102. maddeleri, üye ülkelerde ortaya çıkabilecek rekabet koşullarının bozulması durumunda ilgili ülkeler ile görüşülüp bu dengesizliği ortadan kaldırmak için çalışmalar yapılmasına ilişkindir (Tavşancı, 2005:113; Tunçer, 2003:286). Antlaşmanın 293. maddesi ise, aynı kişi veya aynı vergi konusu üzerinden aynı vergilendirme dönemi içinde birden fazla devlet tarafından vergi alınmasını engellemek için, üye ülkeler aralarında gelir ve servet vergileri alanındaki çifte vergilerin önlenmesine ilişkin antlaşmalar yapılmasını öngörmektedir (Saraçoğlu, 2006:8-9;

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

Vanistendael, 2003:130). Roma Antlaşmasının vergi uyumlaştırmasıyla ilgili tüm bu maddelerine rağmen 1960'lı yıllardan beri AB'nin, her yönüyle uyumlaştırılmış veya yakınlaştırılmış bir vergi politikası oluşmamış ve üye ülkeler arasındaki vergi uyumlaştırması ile ilgili işbirliği çalışmaları ağır kalmıştır (European Commission, 2001a: 6).

### **1.3. Avrupa Birliği Vergilendirme Yetkisi**

Ülkelerdeki vergi politikaları, her ülkenin sosyal ve ekonomik şartlarına göre belirlenir ve değişiklikleri yine ülkelerin kendi iradesiyle yapılır. Fakat ülkeler arasında kurulan ekonomik ve parasal birliklerde etkinliği artırmak amacıyla, rekabet koşullarının, malların serbest dolaşımını olumsuz yönde etkilememesi için ortak vergi politikaları oluşturularak, bu politikaların düzenlenmesi gerekmektedir (Vanistendael, 2003:127). Bu nedenle Roma Antlaşma ile vergilendirme yetkisi, Birliğe üye ülkelerde olup bu yetki Birliğe bağlı kurumlar tarafından çıkartılan tüzük, direktif ve kararlarla sınırlı olarak kullanılabilir. Vergilendirme Yetkisi, üye ülkelerin ulusal egemenliği açısından oldukça önemlidir. Öyleki ülkelerin bağımsız politikalar geliştirip uygulayabilmeleri için ülkenin gelir kaynakları üzerinde hakimiyetlerinin olması gerekmektedir. Ayrıca vergiler, genel tüketim düzeyini, firmaların organizasyon biçiminin şekillenmesini ve tasarrufların teşvikini etkilemekte bu nedenle Birliğe üye ülkeler açısından vergilendirme yetkisinin önemi artmaktadır (European Commission, 2000). 1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senesinde Ortak pazarın kurulmasıyla ilgili olarak birlik kurumlarının yetkisi artırılmış, ekonomik politikaların ve mevzuatın birbiriyle uyumlaştırılması ise üye devletlerin takdirine bırakılmıştır.

Vergilendirme Yetkisi, üye ülkelerin ulusal egemenliği açısından oldukça önemlidir. Öyleki ülkelerin bağımsız politikalar geliştirip uygulayabilmeleri için ülkenin gelir kaynakları üzerinde hakimiyetlerinin olması gerekmektedir. Ayrıca vergiler, genel tüketim düzeyini, firmaların organizasyon biçiminin şekillenmesini ve tasarrufların teşvikini etkilemekte bu nedenle Birliğe üye ülkeler açısından vergilendirme yetkisinin önemi artmaktadır (European Commission, 2000). 1987 yılında yürürlüğe giren Avrupa Tek Senesinde Ortak pazarın kurulmasıyla ilgili olarak birlik kurumlarının yetkisi artırılmış, ekonomik politikaların ve mevzuatın birbiriyle uyumlaştırılması ise üye devletlerin takdirine bırakılmıştır.

Üye ülkelerin mali alandaki yetkileri ve vergi politikaları yetki sınırlarının tamamen dışında kalmamış ve Birlik kurumlarının yetkileri de ekonomik faaliyetlerinin her alanında aynı ölçüde geniş tutulmamıştır. Öyle ki tarım, ulaştırma ve dış ticaret gibi faaliyet alanlarında üye devletler güçlü bir merkezi otoriteye ihtiyaç duymuşlar ve ortak politika izlemeye karar vermişler, veri, çevre ve sosyal güvenlik gibi faaliyetler de ise izledikleri politikaların ve mevzuatın giderek birbirine yakınlaştırılmasını sağlamaya çalışmışlardır (Methibay, 1996:55). Görüldüğü üzere, AB vergilendirme yetkisini, Roma Antlaşmasının hükümleri ve birliğe bağlı kurumların düzenlemeleriyle beraber yürütmektedir.

## **2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi**

ÖTV, malların ilk kullanımına konu olması veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olması nedeniyle, yapılan uyumlaştırma çalışmalarında amaç, mal ile hizmetlerdeki oran ve uygulama farklılıkları nedeniyle üye ülkelerarasındaki rekabetin olumsuz yönde etkilenmesini önlemektir (DPT , 2001).

### **2.1. Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Temel Özellikleri**

ÖTV, üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp ayrı ayrı belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler olarak tanımlanmaktadır (Kılıç ve Ölçek, 2001:269; Tavşancı, 2005:116). Diğer bir ifadeyle özel tüketim vergisi, belirli emtia ve hizmet veya emtia ve hizmet gruplarına uygulanmaktadır. Böylece, bir ülke ekonomisi içinde üretilen değerlerle ithal edilen bazı mal ve hizmetler özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır (Ülgen, 2001:105).

#### **2.1.1. Verginin Konusu**

Verginin konusu, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını yani ülkenin milli gelirini oluşturan ekonomik, mali, sosyal nitelikli çok sayıda faktörün bulunduğu ekonomik unsurlardır (Eker, 1997:133). ÖTV'nin konusu ülkeler arasında farklılık göstermekte olup, gelişmiş ülkelerde otomobil, radyo, televizyon, benzin, alkollü içecekler, kahve ve benzeri mallar oluştururken az gelişmiş ülkelerde şeker, tuz, tütün, çay ve benzeri mallar oluşturmaktadır (Üzeltürk, 2002:383). AB'de ÖTV'nin konusunu esas itibariyle 1992 tarihinde çıkarılan Konsey direktifiyle, madeni yağlar ile tütün, alkol v.b. maddeler gibi alışkanlık verici ve sürümü yüksek mallar oluşturmaktadır (DPT, 2001; Bilici, 2005:251).

#### **2.1.2. Vergiyi Doğuran Olay**

Vergi mükellefi ile vergi konusunun arasında kurulan ilişkiye vergiyi doğuran olay denilmektedir (Eker, 1997:134; Aksoy, 1999:49). Tüketimin vergilendirmesinden dolayı büyük önem taşıyan ÖTV'de vergiyi doğuran olay ise, ÖTV'nin konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır. Birliğe üye ülkelerde vergiyi doğuran olay, ÖTV'nin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretimi, ithalatı, ithalat sayılan durumları ile teslim ve teslim

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

sayılan durumlarıdır (Mavral, 2002:117-118). 92/12/EEC sayılı AB direktifinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmaktadır (ABGS, 2007).

### **2.1.3. Verginin Mükellefi ve Tahsili**

Verginin mükellefi, 92/12/EEC sayılı AB direktifinde, ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler olarak belirlenmiştir (ABGS, 2007). Verginin tahsilinde ise, ÖTV toplu muamele vergileri özelliği taşıdığından sadece ürünlerin toptancı veya tüketiciye satılması aşamasında bir kez alınır. Ürünlerin ithalat durumunda, vergi idaresinin kontrolündeki antrepolara sokularak vergisi ertelenmiş olarak bekletilmekte, tüketiciye satılması halinde ise ÖTV tahsil edilmektedir. İhracat durumunda ise ürün ihracatçı ülkedeki antrepodan vergi ödenmeksizin ithalatçı ülkenin antreposuna gitmekte ve vergi ithaltçı ülkeye varıldığında ödenmektedir. Ülkeler arası yolculuklarda ise vergi, tüketici tarafından ürünün satın alındığı ülkede ödenmektedir (Bilici, 2005:256).

### **2.1.4. Verginin İstisnası**

25 Şubat 1992 tarih ve 92/12/EEC Sayılı AB direktifinde, ÖTV uygulamalarında yer alan muafiyetler 23. maddede belirtilmiştir (GİB, 2006):

- Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler,
- Üye devletlerin uluslararası organizasyonları (sınırlı olarak ve bu organizasyonları kuran uluslararası toplantılarda, merkez işyeri anlaşmalarında belirlenen şartlar altında),
- Üye Devletlerin haricinde Kuzey Atlantik Antlaşmasına taraf herhangi bir NATO ülkesinin silahlı kuvvetleri için; bu kuvvetlerin kullanımı, onlarla çalışan siviller ve yemekhane veya kantinleri için gerekli tedarikler, ÖTV'den muaftır.

### **2.1.5. Verginin Matrahı ve Oranı**

Verginin matrahı, vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden gelir dilimi olup matrah advalorem ve spesifik vergileme tekniğine göre belirlenmektedir (Eker, 1997:135; Akdoğan, 1999:137). Ad-valorem vergileme tekniğinde bir mal veya hizmet için harcanan üretim değeri, fiyat, satış değeri adı verilen bedelin belirli bir yüzdesi



**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle ÖTV'nin matrahını, vergiye tabi mal ve hizmet için harcanan bedel oluşturmaktadır. Spesifik vergileme tekniğinde ise verginin matrahı ÖTV'ye tabi mal ile hizmetin fiziki ve maddi niteliklerini oluşturmakta yani miktar esas alınmaktadır (Aydın, 2002:32). AB'de ÖTV oranları, tütün mamulleri dışındaki tüm mallar için spesifik esasına göre belirlenmekte olup tütün ve tütün mamullerinde ise ad-valorem tekniği uygulanmaktadır (Bilici, 2005:261).

## **2.2. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Uygulanma Nedenleri**

ÖTV'nin benimsenmesinin başlıca nedenleri, uygulamasının kolay bir vergi olması, talep esnekliği düşük mallara optimum oranda uygulandığında mali anestezi ilkesine uygun olması sebebiyle vergiye karşı tepki uyandırmamasıdır (Ülgen, 2001, 105).

ÖTV'nin uygulama ve tahsilat kolaylıklarının yanı sıra diğer uygulama nedenleri şunlardır (Mavral, 2002: 120-121; Kılıç ve Ölçek, 2001:271-272):

- Özel tüketimin vergilendirilmesinin en önemli nedenlerinden biri devlete gelir sağlamaktır. Özellikle enflasyonist dönemlerde alım satımına konu olan kıt kaynakların tüketimini kısmak için bazı mallardan yüksek oranda ÖTV alınması talebi azaltıcı yani piyasayı düzenleyici etki yapacaktır.

- ÖTV, belirli kişi gruplarının bazı kamu hizmetlerinden diğer kişilere göre daha fazla yararlandıkları varsayımından hareket ederek konulabilir. Örneğin, benzinden alınan vergilerin yollardan daha fazla faydalananlar tarafından ödendiği kabul edilir. Ancak sigara, alkol gibi alışkanlık veren maddelerin üzerinden alınan ÖTV için aynı düşünceyi savunamayız. Çünkü yüksek gelirli gruplara oranla alt gelirli gruplar bu maddeleri daha fazla tüketirler.

- ÖTV, sosyal faydaları düşük olduğu kabul edilen malların tüketimini kısıtlamak için konulabilir. Alışkanlık verici ve insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen maddeler yüksek oranda vergilendirilerek fiyatta meydana gelen artışla bireylerin talepleri kısıllanabilir ve topluma olan zararları azaltılabilir. Örneğin, alkollü içkiler ve sigara gibi alışkanlık veren maddeler üzerinden alınan yüksek vergiler hemen hemen her ülkede uygulanmaktadır.

- ÖTV ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmesi istenir. Artan oranlılık gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmesi için önemlidir. Örneğin, özellikle az

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

gelişmiş ülkelerde lüks maddeler üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici etkin bir araç olarak kullanılabilirler.

- ÖTV'nin bir başka işlevide, çevre kirliliğine karşı mücadelede kullanılmasıyla ilgilidir. ÖTV, belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu dış zararları ortadan kaldırmak için rasyonel ve topluma daha faydalı bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanılabilir. Örneğin bu alanda üretilen malları yüksek oranda vergileyerek çevreye zarar veren malların üretimi kısılanabilir.

- İthal mallardan alınan özel tüketim vergisi gümrük engeli oluşturacak ve ithalatı sınırladığı oranda dış ticaret dengesinin sağlanmasında önemli bir role sahip olacaktır.

### **2.3. Özel Tüketim Vergisi'nin Uyumlaştırma Nedenleri**

Roma Antlaşmasınının 99. maddesinde yer alan, yapıları ve oranları bakımından topluluk içerisinde bozulmalara ve ayrımcılığa yol açabilen ÖTV'nin uyumlaştırılması ekonomik, sosyal ve sağlık gibi farklı nedenlere dayanmakta olup iç piyasanın tamamlanması için gereklidir.

Tütün mamülleri, akaryakıt ürünleri ve alkollü içeceklerdeki oran farklılıklarından dolayı vergi hileleri ve gümrük kaçakçılığı oluşmakta, bu nedenle birliğe üye ülkeler arasında özel tüketim vergi oranlarını kapsayan geniş bir uyumlaştırma sağlanarak rekabet eşitliği sağlanabilir (European Commission, 2001b:14-15). Öyle ki, özel tüketim vergileri, KDV matrahına dâhil edildiğinden ÖTV oranlarındaki farklılıklar malların fiyatını etkilemekte bu nedenle özel tüketim vergileri KDV'de olduğu gibi rekabet şartlarını önemli ölçüde etkilemektedir (DPT, 1995:16).

Özellikle yolcu muafiyeti nedeniyle AB vatandaşları, alkol ve sigara gibi ihtiyaçlarını ÖTV'nin düşük olduğu üye ülkelerden karşılamakta bu da üye devletlerin malları arasında rekabetin bozulmasına sebep olmaktadır (Bilici, 2005:250).

Ayrıca ÖTV'ye tabi üretim maliyetlerini ve fiyatları doğrudan etkileyen şeker, alkol, madeni yağlar gibi malların bir kısmının sanayi hammaddesi olarak kullanılması, bu ürünlere düşük vergi uygulayan ülkelerde faaliyet gösteren şirketlerin lehine rekabet eşitliğini bozmaktadır (Aydın, 2002:33; Mavral, 2002:116).

Diğer yandan ÖTV'nin uyumlaştırılmasına, KDV'nin uyumlaştırılmasından daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü üye ülkeler KDV'deki boşluğu bu alanda doldurabilme yetkileri vardır.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

Verginin tahsil tekniği açısından, hesaplanan ÖTV daha sonra malın fiyatına ilave edilerek KDV matrahına dahil edilmekte böylece tahakkuk eden ÖTV üzerinden de KDV ödenmektedir (Bilici, 2005:250).

#### **2.4. Özel Tüketim Vergisi Sistemine Şekil Veren Önemli Direktifler**

AB Konseyi tarafından, ÖTV sisteminin yerleşmesine ilişkin 15 adet direktif çıkarılmıştır. Özellikle Tek Pazara geçilmesine yönelik 1992 tarihinde çıkartılan direktifler, ÖTV Sistemine şekil veren en önemli direktiflerdir.

ÖTV konusunda atılan ilk adım, tütün ve sigaradan alınan vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olarak çıkartılan 19 Aralık 1972 tarihli 72/464/AET sayılı direktiftir. Bu direktif ile işlenmiş tütün tüketimini etkileyen muamele vergileri dışındaki vergilere ilişkin genel ilkeleri belirlemiştir. Direktif, uyumlaştırmanın aşamalar halinde gerçekleşmesi üzerinde durarak işlenmiş tütünün tanımı yapılmış, bu malların satış fiyatı serbest bırakılmış ve bu tür mallara KDV ve ÖTV'den başka vergi uygulanmaması konusunda önemli kararlar almıştır (DPT, 1995:17; Bilici, 2005:250). 18 Aralık 1978 tarihinde çıkartılan 79/32/AET sayılı direktif ile ise, çeşitli işlenmiş tütün gruplarının tanımı yapılmıştır (Saraçoğlu, 2006:52).

19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan birçok direktifle Madeni Yağlar, Alkol ve Alkollü İçecekler, İşlenmiş Tütün gibi özel tüketim vergisi alınan malların konusu, matrahı, oranlarının uyumlaştırılması ve birbirine yakınlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler kaydedilmiştir. Öyleki AB ülkelerinde, ÖTV hasılatının % 90-95'ini bu mallar oluşturmaktadır (Oksay ve Acar, 2005:105-106). 19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan 92/79/AET sayılı direktifle sigaralar üzerindeki ÖTV birbirine yaklaştırılmış, 92/80/AET sayılı direktifle sigara dışında kalan diğer işlenmiş tütün maddeleri üzerindeki ÖTV birbirine yaklaştırılmıştır (European Commission, 2006b; Ateş, 2001:144). 92/81/AET ve 92/82/AET sayılı direktifler, benzin, mazot gibi madeni yağlardaki ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin düzenlemeler getirmiş, 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı direktifler ise alkol ve alkollü içkilerin üzerindeki özel tüketim vergilerinin yapılarındaki uyumlaştırılmayı sağlamıştır (Aydın, 2002:163; Üzeltürk, 2002:385).

## **2.5. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Sisteminde Mal Grupları Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları**

Avrupa Birliği'nde ÖTV'ye tabi mal grupları, 92/12/AET sayılı Konsey direktifinde Tütün ve Tütün Mamülleri, Petrol Ürünleri, Alkol ve Alkollü İçecekler olarak belirlenmiştir (Ay, 2004b:164). Üye ülkeler bu mallarla ilgili ortak bir kapsama sahip olmakla beraber, özel tüketim vergisinde uyumlaştırma çalışmalarında belirlenen oranlar minimumdur. Bu nedenle üye ülkeler isterlerse bu oranların üzerinde bir değer uygulayabileceklerdir.

Birlik düzenlemeleri Tek Pazar aşamasına girildiğinde farklı vergi oranlarının ve farklı yöntemlerin ticarete bir sapmaya neden olmasını engellemek amacıyla 1992 yılında hız kazanmış ve bu nedenle ÖTV konusunda bu tarihlerde bir çok direktif çıkarılmıştır. Bu farklılıkları gidermek amacıyla yapılan uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin değişik tüketim alışkanlıkları, toplumsal koşullar ve geleneklerin etkisi, toplam vergi gelirlerinde ÖTV'nin payının değişikliği ve vergi sisteminin üye ülkelerde farklılık göstermesi nedeniyle beklendiği ölçüde hızla gelişmemiştir (Ay, 2004b:192; Aydın, 2002:33; TOBB, 2001:125).

Örneğin alkollü içecekler ile lüks tüketim mallarının vergilendirilmesi, tüketicilerin sağlığa zararlı olan sigara tüketimini kısılabilmek için ağır vergiler koyup koymayacakları, madeni yağlar yerine daha ucuz enerji kaynakları kullanmanın vergiler yoluyla özendirilip özendirilmeyeceği konularında, düşünce farklılıklarından dolayı ülkeler arasında birlik sağlanamamıştır (Bilici, 2005:252).

### **2.5.1 Tütün ve Tütün Mamülleri Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları**

ÖTV'de ilk uyumlaştırma çalışmaları tütün ve tütün mamullerinde gerçekleşmiştir. Avrupa Konseyinin 19 Aralık 1972 tarih ve 72/464/AET sayılı direktifiyle, işlenmiş tütünlerin tüketimi ile vergilendirme kurallarının uyumlaştırılması gereği ortaya konulmuştur (TOBB, 2001:126).

19 Ekim 1992 tarihinde çıkartılan 92/79/AET ve 92/80/AET sayılı direktiflerle sigara ve sigara dışındaki işlenmiş tütünler üzerindeki minimum özel tüketim vergisi uygulaması getirilmiştir. Buna göre sigara üzerinden alınacak minimum tüketim vergisi, miktara bağlı hesaplanacak spesifik vergi, perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan advalorem vergisinden oluşacağı öngörülmüştür (European Commission, 2006a; TOBB, 2001:127). ÖTV'nin oranları tüketilen maddelerin sosyal faydası hakkında siyasal organların değer yargılarına göre değişmekle beraber bu oran, tütün ve tütün maddeleri için ad-valorem

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

teknikğine göre % 5 ile % 57 veya 1000 adet yada 1 kg için en az 11 Euro olarak belirlenmiş, diğer ürünlerin matrah hesaplamasında ise fiziksel miktarların esas alındığı spesifik yöntem esas alınmıştır (Aydın, 2002:32–33; Kılıç ve Ölçek, 2001:278).

Sarmalık ince tütünde minimum vergi oranı, tüm vergiler dâhil perakende satış fiyatının en az % 36'sı veya 1 kg için 32 Euro olarak belirlenmiş, diğer içmelik tütünlere ise bütün vergiler dâhil perakende satış fiyatının % 20'si veya 1 kg için 20 Euro'luk Özel tüketim vergisi öngörülmüştür (Bilici, 2005:253).

### **2.5.2 Petrol Ürünleri Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları**

AB'de petrol ürünleriyle ilgili çeşitli düzenlemeler getirilmiş 92/82 sayılı direktifle 01 Ocak 1993 tarihinden itibaren kurşunlu benzinden alınacak minimum ÖTV oranı 1.000 litre başına 337 Euro, kurşunsuz benzinden alınacak minimum ÖTV oranı ise 1.000 litre başına 287 Euro olarak belirlenmiştir (Bilici, 2005:253; Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51). Lüksemburg'da 01 Ocak 1993 tarihinden 31 Aralık 1994 tarihine kadar kurşunlu benzinden alınacak minimum ÖTV oranı 1.000 litre başına 292 Euro, kurşunsuz benzinde ise 242 Euro olarak tesbit edilmiştir (Aydın, 2002:37).

1 Ocak 1993 tarihinden itibaren, propelan (kurşun veya uzay gemisini ileri süren sevk edici kuvvet) olarak kullanılan gazyağından alınacak minimum ÖTV oranları 1.000 litre başına 245 Euro, Yunanistan ve Lüksemburg'da ise 31 Aralık 1994'e kadar ÖTV oranı 1.000 litre başına 195 Euro olarak belirlenmiştir (Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51). 92/81 sayılı direktife göre Gazyağı, Ticari-sınai veya ısıtma amaçlı kullanılıyorsa ÖTV oranı 1.000 litre başına 18 Euro olarak tespit edilmiştir (Bilici, 2005:253). 92/82 sayılı direktifle ısıtıcı gazlara 1 Ocak 1991 yılında ÖTV uygulamayan üye ülkeler 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren her 1.000. litreye 2 Euro'luk vergi yükü getirmek kaydıyla sıfır oran uygulamaya devam ettirilmiştir. Ağır fuel oil'de 13 Euro, Likit petrol gazı ve metan itici güç olarak kullanılıyorsa 100 Euro, Ticari-sınai amaçlı kullanılıyorsa 36 Euro ve ısıtma amaçlı kullanılıyorsa sıfır Euro vergi alınması zorunluluğu getirilmiştir. Kömür, doğal gaz ve elektrik gibi petrol ürünleri dışında kalan diğer enerji ürünlerinin vergilendirilmesinde Birlik içinde herhangi bir uyum sağlanamamış ve uygulanacak ÖTV oranları üye ülkelerin idaresine bırakılmıştır. Bu durum rekabet koşullarını olumsuz yönde etkilemektedir (Bilici, 2005:253-254; Fantorini ve Üzeltürk, 2001:51). Ayrıca

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

akaryakıt ürünleri üzerinden alınan çok farklı oranlardaki özel tüketim vergileri Birliğe üye ülkeler arasında ki ticari rekabet şartlarını bozmaktadır (European Commission, 2001b:13).

### **2.5.3. Alkol ve Alkollü İçecekler Açısından Uyumlaştırma Çalışmaları**

Avrupa Komisyonu'nun 19 Aralık 1992 tarihinde çıkardığı 92/83/AET sayılı direktifle bütün etil alkollü ürünler vergiye tabi tutularak, bira, şarap, bunun dışındaki diğer mayalı içkiler, ara ürünler ve etil alkoller tanımlanmış ve her bir kategori için tek oran uygulaması kabul edilmesine rağmen bira ve şarabın vergilendirilmesinde farklılıklar giderilememiştir (European Commission, 2006c; TOBB, 2001:128). 92/84/AET sayılı direktifle ÖTV'nin hektolitresine başına alınması öngörülmüş; Saf alkolün hektolitresi başına 550 Euro, Birada alkol derecesinin hektolitresi başına 1,87 Euro veya hektolitresine plato başına 0,748 Euro, Ara mamullerde alınan ÖTV hektolitresine başına 45 Euro olarak belirlenmiştir. Ancak bazı üye ülkelerin vergi uygulamak istememesi üzerine, Şarap ve Bira ile bunlar dışında kalan fermanteli içkilerde vergi miktarı sıfır olarak öngörülmüştür (European Commission, 2006d).

### **3. Türk Özel Tüketim Vergi Sisteminin Temel Özellikleri ve Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu**

1 Ocak 1996 tarihinde Türkiye ile AB üye ülkeleri arasında yapılan Gümrük Birliği çerçevesinde gümrük vergileri ve diğer eş etkili vergiler kaldırılmış, üçüncü ülkelere yapılan ithalatta OGT uygulaması getirilmiştir. Bunun sonucunda oluşan, ithalattan alınan kamu gelirlerindeki azalma nedeniyle uygulaması basit, etkin ve tek safhada bir kez alınabilen mevcut tüketim vergilerinde basitliği sağlayan, ÖTV kanunu kabul edilmiştir (Kılıç ve Ölçek, 2001:283-284). Türkiye'nin, AB'ye uyum çerçevesinde gerçekleştirdiği en kapsamlı çalışmalardan biri olan ÖTV, 12 Haziran 2002 Tarihinde 4760 Sayılı Yasa ile Türk vergi sistemine girmiştir. Çeşitli vergi, harç, fon ve pay adı altında alınan akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar payı, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, çevre kirliliğini önleme fonu (taşıt alım vergisinin ¼'ü oranında), trafik tescil harcı, eğitime katkı payı (taşıtların kayıt, tescil ve devrinden alınan), özel işlem vergisi (taşıtların kayıt, tescil ve devrinden alınan), mera payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), ek vergi, federasyonlar payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, malul, şehit, dul ve yetimleri payı, savunma sanayii destekleme fonu (tütün mamulleri ve

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

alkollü içkilerden alınan), tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkiler piyasası düzenleme kurumu payı, toplu konut payı (tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan.) şeklindeki 16 çeşit yük, 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dahil edilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2007)

### **3.1. Verginin Konusu Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum**

Türk ÖTV'nin konusunu, 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 1. maddesi ile Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde yer alan malların ithalatı, ilk iktisabı veya satışı oluşturmaktadır. ÖTV'nin kapsamına giren mallar aşağıdaki bu dört listede belirtilmektedir (GİB, 2007):

ÖTV Kanunu'na Ek'li, A ve B cetvellerinden oluşan I Sayılı Listenin, A cetvelinde Uçak ve Jet benzini, motorin, kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motor yağları, fuel oil, Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G), doğal gaz, propan, butan, bio dizel gibi çeşitli mallardan oluşmaktadır. B cetvelinde ise benzol, petrol eteri, solvent nafta, henzak, hafif mineral yağlar için müstahzar katkıları, vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler yer almaktadır. I Sayılı Listenin, A ve B cetvellerinin kapsadığı malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

II Sayılı Liste, kar araçları, golf arabaları, otomobil, uçak, helikopter, motosiklet, yat, sürat teknesi gibi çeşitli hava, kara ve deniz araçlarını kapsamakta olup bu listedeki malların aksam ve parçaları kapsama dahil değildir. Bu listedeki mallardan, kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı ile tabi olmayanların ithalatı veya imal yada inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

ÖTV Kanunu'na Ek'li, A ve B cetvellerinden oluşan III Sayılı Listenin A cetvelinde yeralan kolalı gazozlar, malttan üretilen biralalar, taze üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, fermente edilmiş diğer içkiler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), cin ve geneva, votka, rakı gibi içecekler ile B cetvelinde yeralan tütün, tütün içeren puolar, uçları açık puolar ve sigarillolar ile enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün gibi tütün mamüllerinin ithalatçı ve imalatçıları tarafından teslimi, ÖTV'nin konusuna girmektedir.

IV Sayılı Listede ise havayar, parfüm, güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, altın veya gümüş kaplı kaşık, çatal, video, kasetçalar, radyo, televizyon, kamera, postlar, kürkler ve taklit kürkler ile bunların mamülleri, revolverler ve tabancalar gibi lüks tüketim mallarının ithali veya imal yada inşa edenler tarafından teslimi, ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

AB'ye uyum konusuna, kapsama giren ürünler açısından bakıldığında I ve III sayılı listede yer alan petrol ürünleri ile madeni yağlar, tütün, sigara, alkol ve alkollü içecekler kapsam ve ürünlerin yapısı itibariyle, AB ÖTV direktiflerinden, 92/83/EEC, 92/81/EEC, 92/79/EEC, 92/80/EEC sayılı direktifler ve 92/12/EEC sayılı direktifin 1. ve 3. maddeleri ile uyumludur. Ayrıca bu madde ile AB'de olduğu gibi bu ürünlerin bir defaya mahsus vergilenmesi öngörülmektedir (ABGS, 2007). Ayrıca AB'de tütün ve tütün mamullerinden, petrol ürünlerinden, alkol ve alkollü İçeceklerden ÖTV alınırken, Türk vergi sistemi bu mallara ek olarak II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ile bazı beyaz eşya, elektronik eşya, silah, mücevher, kürk gibi eşyaların yer aldığı IV sayılı listede yer alan çeşitli ürünleri de ÖTV kapsamına katmıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si daha çok genel tüketim vergisi şeklinde algılanmaktadır.

### **3.2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum**

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinde vergi doğuran olay, kanuna ek'li listelerde belirtilen malların teslimi, ithalatı veya ilk iktisabı olarak açıklanmaktadır. Malların tesliminden önce faturaveya benzeri belgeler verilmesi durumunda düzenlenen belgeler, komisyonlar tarafından yapılan satışlarda malların teslimi, 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na göre ithalatta gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan mallarda ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (GİB, 2007).

Görüldüğü üzere Kanunun 2. maddesinde vergiyi doğuran olay, 92/12/EEC sayılı AB direktifinde olduğu gibi, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmaktadır (ABGS, 2007).

### **3.3. Vergi Mükellefi Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum**

Vergi mükellefi, vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (Eker, 1997:133; Akdoğan, 1999:145). ÖTV'de mükellef, vergiye tabi mal ve hizmetleri harcamalarına göre konu edenler ile imalatçılar, inşa edenler ve ithalatçılardır (Aydın, 2002:32). Kanunun 4. maddesi ile verginin mükellefi, I Sayılı listede yer alan benzin ve benzeri ürünlerin ithalatçı ve rafineri şirketleri, II Sayılı listede yer alan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanların imalatçı ve ithalatçıları, III Sayılı listede yer alan tütün, alkol ve alkollü içecekler ile alkolsüz içeceklerin üretici ve ithalatçıları, IV Sayılı listede yer



**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

alan güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, elektronik eşyalar, kürkler gibi lüks tüketim mallarını üreten ve ithal edenler olarak belirlenmiştir (GİB, 2007).

Anlaşıldığı üzere Özel Tüketim Vergisinin mükellefini belirleyen ÖTV Kanunu'nun 4. maddesi ile 92/12/EEC sayılı direktifte, ÖTV'ye tabi ürünleri ithal veya imal edenler verginin mükellefidir (ABGS, 2007).

### **3.4. Vergi İstisnası Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum**

ÖTV Kanunu'nda 5. maddede ihracat istisnası, ihraç edilen mallara önceden ödenmiş olan ÖTV, ihracatçı adına düzenlenen faturada gösterilmek kaydıyla ihracatçıya iade edilir. AB'de ise fiktif antrepo uygulaması nedeniyle ÖTV iadesi uygulanmamaktadır (Saraçoğlu, 2006:55). Kanunun 6. maddesinde yer alan diplomatik istisna ile 92/12/EEC sayılı AB direktifine uyumlu olarak I ve III sayılı listede yer alan tütün, alkol ve alkollü içecekler ve madeni yağların diplomatik ve konsolosluk ilişkileri çerçevesinde teslimi karşılıklı olmak kaydıyla, uluslararası kuruluşlara yapılan teslimler belli koşullarla vergiden istisna tutulmaktadır. Kanunun 7. maddesinin 1/b fıkrasındaki petrol arama ve istihsal faaliyetlerde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi istisnası ile 92/81 sayılı AB Direktifinin 4. maddesinde yer alan madeni yağ üreten bir işletme bünyesinde tüketilen madeni yağlar, üretim yapılması amacıyla tüketildiği sürece istisna edileceği hükmüne, uyumlu bir düzenleme getirilmektedir. Kanunun 7. maddesinin 6. fıkrasında getirilen düzenleme ile geçici ithalat, gümrük antreposu, transit gibi gümrük rejimine tabi tutulan ürünleri ile serbest bölge geçici depolarına konulan ürünler vergiden istisna tutularak esas itibarıyla 92/12/EEC sayılı Direktifin 5. maddesine uyumlu bir düzenleme getirilmektedir (ABGS, 2007).

### **3.5. Vergi Matrahı ve Oranları Açısından Avrupa Birliği'ne Uyum**

Özel Tüketim Vergisinin Matrahı ÖTV Kanununda, akaryakıt ürünleri için kilogram, litre, metreküp, standart metreküp birimleri esas olarak alınır. Alkol ve alkollü içeceklerde malın teslimi, ithalatı veya ilk iktisabında hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. B cetvelindeki tütün mamulleri için perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla matrah belirlenir (GİB, 2007). Vergileme ölçülerinin ve matrahların açıklandığı Kanunun 11. maddesinde,

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

sigara ve tütün mamullerinde matrah ve vergi yükü oranı, sigaralar üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/79/EEC sayılı AB direktifine, sigaralar dışındaki işlenmiş tütün ürünleri üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/80/EEC sayılı AB direktifine, madeni yağlar üzerinden alınacak minimum özel tüketim vergisini belirleyen 92/82 EEC sayılı AB direktifine ve bunlarda değişiklik yapan 2002/10/EC sayılı AB direktifine uyumlu olarak belirlenmektedir (ABGS, 2007).

Kanunun 12. maddesine göre Bakanlar Kurulu, I sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye, II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, III sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, A cetvelindeki mallar için dört katına B cetvelindeki mallar için yarısına kadar artırmaya, asgari maktu vergiyi her bir mal itibarıyla sıfıra kadar indirmeye, IV sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sıfıra kadar indirmeye, % 25'e kadar artırmaya, yetkilidir (GİB, 2007). Bakanlar Kuruluna vergileme konusunda verilen bu yetkilerle alkollü içkiler, tütün ürünleri, sigara ve madeni yağlarda AB'de uygulanan vergileme ölçüleri ve tutarları ile bu alanda AB'nin ileride yapması muhtemel değişikliklere kanun değişikliği yapmadan, kolayca uyum sağlanması imkânı getirilmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kullanması halinde AB'nin 92/84/EEC ve 92/82/EEC sayılı Direktiflerine uyum sağlanmış olacaktır. Kanunda uygulanması öngörülen vergi tutarları ve oranları ile vergi matrahının hesabı, verginin tahakkuku ve ödenmesi konusunda dâhilde ve ithalde aynı uygulamanın yapılması öngörülmektedir. Dolayısı ile yerli ve ithal ürünler arasında ayrımcılık yaratılmamaktadır (ABGS, 2007).

Türk ÖTV'de uygulanan oranlarına bakacak olursak; I sayılı listede Motorinin litre başına ÖTV tutarı 0,9270 YTL, Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olan Doğal gazın Standart m<sup>3</sup> başına 0,5463 YTL, Benzinli motor yağlarında Kilogram başına 0,3500 YTL olarak belirlenmiştir. II sayılı listede yer alan ürünler için uygulanan en düşük ÖTV oranı otobüslerde %1, en yüksek oran ise İstiap haddi 850 kilogramı geçip motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup> olan motorlu araçlarda %84 olarak uygulanmaktadır. III sayılı listenin A cetvelinde yer alan mallardan kolalı gazozlara % 25, cin ve rakı gibi alkollü içeceklere % 275,6 ÖTV uygulanırken, B cetvelinde yer alan tütün ve tütün mamulleri için adet üzerinden alınan maktu vergi tutarı 0,0700 YTL/Gram veya 0,0700 YTL/Adet olarak hesaplanmakta yani paket başına 1,4 YTL

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

maktu vergi alınmaktadır. IV sayılı listede yer alan mallardan havyar, parfüm, güzellik ve makyaj malzemeleri, elmas, altın veya gümüş kaplı kaşık, çatal gibi ürünlere % 20, radyo, televizyon, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi elektrikli ürünlere % 6,7 oranında ÖTV uygulanmaktadır (GİB, 2007).I sayılı listede yer alan ürünler için uygulanacak ÖTV tutarları litre ve kilogram başına, DİE'nin toptan eşya fiyat endeksine bağlı olarak her ay maktu olarak düzenlenmekte, II, III, IV Sayılı listelerde ise ÖTV oranları nispi olarak belirlenmektedir. Ayrıca Türk ÖTV'sinde petrol ürünleri hariç tüm malların vergi oranları ad-valorem tekniğine göre belirlenirken AB'de tütün mamulleri dışındaki tüm mallara uygulanacak oranlar spesifik esasına göre belirlenmektedir (Bilici, 2005:260–261).

## SONUÇ

Birliğe üye ülkeler vergi uyumlaştırması ile üretim faktörlerinin aralarında serbestçe hareket ederek üye devletler arasındaki rekabet bozucu vergi oranlarının kaldırılmasını, sıkı ve verimli bir ekonomik ilişkinin kurulmasını, ticaretin etkin yapıldığı ortak bir pazarın oluşturulması ile birlik üyesi ülkelerin refahının artırılarak, sosyal ve bölgesel dengesizliklerin ortadan kaldırılmasını amaç edinmiştir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin maliye politikaları ile vergi sistemlerinin özellikle dolaylı vergiler açısından uyumu konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. AB'ye üye ülkelerin maliye politikaları ile vergi sistemlerinin özellikle dolaylı vergiler açısından uyumu konusunda önemli gelişmeler sağlanmıştır. Dolaylı vergilerle ilgili yapılan ve vergi uyumlaştırılması alanında sağlanan ilk başarılı sonuç ÖTV'nin vergi sistemine kazandırılmasıdır. Özel Tüketim Vergileri mükellef sayısı az, idaresi kolay ve yüksek oranlı vergiler olduğundan Avrupa Birliği üye ülkeleri için uyumlaştırılması oldukça büyük önem taşımaktadır. Birlik düzenlemeleri tek pazar aşamasına girildiğinde farklı vergi oranlarının ve farklı yöntemlerin ticarete bir sapmaya neden olmasını engellemek ve bu farklılıkları gidermek amacıyla yapılan uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin değişik tüketim alışkanlıkları, toplumsal koşullar ve geleneklerin etkisi, toplam vergi gelirlerinde ÖTV'nin payının değişikliği ve vergi sisteminin üye ülkelerde farklılık göstermesi nedeniyle beklendiği ölçüde hızla gelişmemiştir. Yine de Özel Tüketim Vergisinde uyumlaştırma çalışmaları beş büyük olarak adlandırılan sigara, tütün, madeni yağlar, alkol, bira ve şarap üzerinde yoğunlaşmış ve bunların dışında mallara özel tüketim vergisi haksız rekabete sebep olmaması kaydıyla konulabileceği prensibi benimsenmiştir.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

Türk Vergi Sisteminde, ÖTV alanında Birliğin Tek Pazara geçiş döneminden sonra uyumlaştırma çalışmaları başlamış, 16 çeşit vergi birleştirilerek 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV kapsamına dâhil edilmiştir. Ancak Avrupa Birliği'nde Tütün ve Tütün Mamullerinden, Petrol Ürünlerinden, Alkol ve Alkollü İçeceklerden ÖTV alınırken, Türk Vergi Sistemi bu mallara ek olarak II sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar ile bazı beyaz eşya, elektronik eşya, silah, mücevher, kürk gibi eşyaların yer aldığı IV sayılı listede yer alan çeşitli ürünleri de ÖTV kapsamına katmıştır. Bu nedenle Türk ÖTV'si daha çok genel tüketim vergisi şeklinde algılanmaktadır. Vergi mükellefi ve vergiyi doğuran olay kapsamında önemli bir farklılık gözükme de istisna ve oranlar konusunda farklı uygulamalar mevcuttur. Ayrıca ithal edilen tütün ve tütün ürünleri ile alkol ürünlerindeki vergilerin kaldırılarak ayrımcılığın giderilmesi gerekmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

ABGS (Avrupa Birliği Genel Sekreterliği), (2003), “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin 2003 Yılı Türkiye Ulusal Programı”, [http://www.abgs.gov.tr/up2003/up\\_files/pdf/IV-10.pdf](http://www.abgs.gov.tr/up2003/up_files/pdf/IV-10.pdf), 09.02.2007

AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), Kamu Maliyesi, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

AKSOY, Şerafettin (1999), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.

ATEŞ, Mehmet (2001), “Avrupa Birliğinde ve Türkiye ‘de Sigaranın Vergilendirilmesi ve Vergi Sisteminin AB ile Uyumlaştırılması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 155, Ağustos, s.140–144.

AY, M. Hakkı (2004a), “Avrupa Birliği'nin Vergi Politikası ve Türk Vergi Sistemindeki Gelişmeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 23, Sayı 273, Mayıs, s. 149–152.

AY, M. Hakkı (2004b), “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Alanında Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 192, Eylül, s. 163–169.

AYDIN, Fazıl (2002), “Özel Tüketim Vergisinin Etkileri ve Avrupa Birliği Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 163, Nisan, s. 29-44.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

BARKER, B. William (2002), "Optimal International Taxation and Tax Competition: Overcoming the Contradictions", *Northwestern Journal of International Law & Business*, 22: 2 (Winter 2002), s. 172-181.

BİLİCİ, Nurettin (2005), *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Yayınları, Ankara.

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (2001), "Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu", <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, 08.11.2006

DPT (Devlet Planlama Teşkilatı), (1995), *Türkiye - At Mevzuat Uyumu: Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporları*, Ankara.

EKER, Aytaç (1997), *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir.

EUROPEAN COMMISSION (2006a), "Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992", *The Access to European Union Law*, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0079:EN:HTML>, 08.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006b), "Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992", *The Access to European Union Law*, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0080:EN:HTML>, 08.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006c), "Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992", *The Access to European Union Law*, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0083:EN:HTML>, 17.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2006d), "Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992", *The Access to European Union Law*, <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:EN:HTML>, 18.12.2006

EUROPEAN COMMISSION (2001a), *Company Taxation in the Internal Market*, COM, 582Final.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

EUROPEAN COMMISSION (2001b), Communication from the Commission, Tax Policy in the European Union-Priorities for the Years Ahead, COM, 260 Final.

EUROPEAN COMMISSION (2000), “Tax Policy in the European Union / Luxembourg”, [http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf), 12.11.2006.

FANTORONİ, Stefano ve ÜZELTÜRK, Hakan (2001), *Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumu*, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, İstanbul

FERHATOĞLU, Emrah (2006a), “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, *E-Akademi Dergisi*, Sayı 51, Mayıs, <http://www.e-akademi.org/icerik.asp?kategori=Makale&kid=1&git=3>, 12.11.2006

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2007), “ÖTV Kanunu ve Ek'li I, II, III, IV Sayılı Listeler”, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/OTV4760?OpenFrameSet>, 06.02.2007

GİB (Gelir İdaresi Başkanlığı), (2006), “Avrupa Birliği Direktifleri”, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/aetmenu?OpenPage>, 09.12.2006

GÜNGÖR, A. Feridun (2003), “Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisinde Uyumlaştırma Çabaları”, *Active Dergisi*, Kasım-Aralık, s. 1-9.

KARLUK, Rıdvan (1996), *Avrupa Topluluğu Ve Türkiye*, 4. Baskı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Yayınları, İstanbul.

KILIÇ, Y. Handan ve ÖLÇEK, Metin (2001), “Avrupa Birliği ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye'nin Birlik Mevzuatına Uyumu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 150, Mart, s. 267–295.

MALİYE BAKANLIĞI (2007), “Özel Tüketim Vergisinin Tanıtımı”, <http://www.maliye.gov.tr/defterdarliklar/karaman/duyurular/ver/otv.htm>, 10.02.2007

MAVRAL, Ülker (2002), “Avrupa Birliği ve Özel Tüketim Vergisi Uygulamaları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 166, Temmuz, s. 113–122.

METHİBEY, Yaşar (1996), *Avrupa Topluluğunda Vergi Uyumlaştırılması ve Türk Kurumlar Vergisi*, Turhan Kitabevi, İstanbul.

**Gökalp İlhan:** *Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin uyumu.*

---

OKSAY, Suna ve ACAR, Onur (2005), “Avrupa Birliğinin Vergilendirme Yapısı ve Sigorta Sistemi”, *Sigorta Araştırma ve İnceleme Yayınları-1*, Sayı 8, Aralık.

ÖNDER, İzzettin (2005), “Avrupa Birliği ve Türkiye”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Kasım 2005, Sayı 23, s. 7-12.

SARAÇOĞLU, Fatih (2006), *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

SARAÇOĞLU, Fatih ve EJDER, Haydar (2002), “Vergi Uyumlaştırılması Açısından AB Ülkelerinde Gelir Vergisi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 164, Mayıs, s.122–132

TAVŞANCI, Aykut (2005), “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 24, Sayı 281, Ocak, s. 112–123.

TOBB (Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği), (2001), “Vergilemede Global Eğilimler, AB ve Türk Vergi Sistemi”, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Mayıs, Ankara.

TUNÇER, Mehmet (2003) “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikası”, *Avrupa Birliği Ortak Politikalar ve Türkiye*, (Ed. Muhsin KAR ve Harun ARIKAN), Beta Basım, İstanbul.

TUNÇER, Mehmet ve SARIKAYA, Murat (2003), “Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikasının Geleceği Üzerine”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 177, Haziran, s. 177–186.

ÜLGEN, Soner (2001), “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl 20, Sayı 237, Mayıs, s. 104–109.

ÜLGEN, Soner (2002), “Özel Tüketim Vergileri: Bitmeyen Tepki”, *Avrupa Birliğine Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumunu (17. Türkiye Maliye Sempozyumu)*, TÜRMÖB Yayınları – 185, Ankara, s. 382–440.

VANISTENDAEL, Frans (2003), “Avrupa Birliği’nin Vergileme Yetkisi Üzerine Bir Not”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (Çev. Savaş ÇEVİK), Sayı 173, Şubat, s.127–144.