

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Müge Seda ATEŞ

Danışman
Prof. Dr. Yusuf KILDİŞ

İZMİR-2017

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2013800140

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Müge Seda ATEŞ
Tez Başlığı : Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Savunma Tarihi : 27.01.2017
Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KILDIŞ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Önvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>
Prof.Dr.Yusuf KILDIŞ	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr.Ahmet ÖZEN	Dokuz Eylül Üniversitesi
Doç.Dr.Engin HEPAKSAZ	İzmir Katip Çelebi Üniversitesi

imza




Oybirliği
Oy Çokluğu ()

Müge Seda ATEŞ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması" başlıklı Tezi(✓) / Projesi() kabul edilmiştir.

Prof. Dr. M. Banu DURUKAN SALI
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Müge Seda Ateş

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması
Müge Seda Ateş

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Bu tez çalışmasının amacı, dolaylı bir vergi niteliğinde olan Özel Tüketim Vergisi’nin Türkiye uygulamasındaki yerini incelemek olup, uygulamayla ilgili sağlıklı değerlendirme yapılabilmesi için 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun genel hatlarıyla incelenmesini ve uygulamada karşılaşılan sorunların anlaşılmasını sağlamaktır. Bu çalışmada, Türk vergi sisteminde 4760 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle uygulanmaya başlayan Özel Tüketim Vergisi’nin vergi gelirleri içerisinde ağırlıklı bir öneme sahip olduğu ancak vergiden beklenen sosyal ve ekonomik fonksiyonlara ilişkin düzenlemelere sistemde fazla yer verilmediği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca temel olarak Özel Tüketim Vergisi’nin Türkiye uygulamasının konu alındığı bu çalışmada, uygulamada karşılaşılan sorunlar tespit edilerek, değerlendirme ve önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Türk Vergi Sistemi.

ABSTRACT

Master's Thesis

Application of Special Consumption Tax in Turkey

Müge Seda Ateş

Dokuz Eylül University

Graduate School of Social Sciences

Department of Finance

Fiscal Law Program

The purpose of this thesis is to investigate the Turkish application of Special Consumption Tax, which is an indirect tax, and to do a high level review of the law no. 4760 in an attempt to evaluate this application properly. This study also aims to provide insight into the problems confronted during the application of Special Consumption Tax. It has been concluded in this study that Special Consumption Tax, which started to be applied in Turkish tax system with law no. 4760 entering in force, occupies an important place in tax revenues, but regulations regarding social and economic functions expected from the tax are not sufficiently included in the system. Furthermore, this study, which is mainly concerned with the application of Special Consumption Tax in Turkey, attempts to determine the problems encountered during the application of this tax and also to make some evaluations and suggestions to solve these problems.

Key Words: Special Consumption Tax, Special Consumption Tax Law, Turkish Tax System.

TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	ix
TABLolar LİSTESİ	x

GİRİŞ	1
-------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAVRAMI VE GELİŞİM SÜRECİ

1.1.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAVRAMI	3
1.1.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı ve Niteliği	4
1.1.2. Vergilerin Sınıflandırılmasında Özel Tüketim Vergisi	5
1.1.2.1. Vergilerin Sınıflandırılması	6
1.1.2.1.1. İktisadi Kaynaklarına Göre Vergiler	6
1.1.2.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	7
1.1.2.1.3. Spesifik ve Advalorem Vergiler	7
1.1.2.1.4. Objektif ve Subjektif Vergiler	8
1.1.2.2.Vergilerin Sınıflandırılmasında Özel Tüketim Vergisinin Yeri	8
1.1.3.Vergileme İlkeleri Bakımından Özel Tüketim Vergisi	10
1.1.3.1. Genellik İlkesi	12
1.1.3.2. Kanunilik İlkesi	12
1.1.3.3. Adalet İlkesi	14

1.1.4. Özel Tüketim Vergisinin Alınma Amaçları	15
1.1.4.1. Gelir Elde Etmek	16
1.1.4.2. Vergi İdaresine Kolaylık Sağlamak	16
1.1.4.3. Negatif Dışsallığı Olan Malların Tüketimini Kısıtlamak	17
1.1.4.4. Hizmet Bedeli Yerine İkame Edilmesi	18
1.1.4.5. Vergi ve Vergi Yükü Dağılımında Artan Oranlılığı Gerçekleştirmek	19
1.1.4.6. Çevre Kirliliğini Önlemek	19
1.2.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN GELİŞİM SÜRECİ	20
1.2.1. Dünya’da Özel Tüketim Vergisi	21
1.2.1.1. Tarihi Süreç Bakımından Özel Tüketim Vergisi	22
1.2.1.2. Ülke Uygulamaları Bakımından Özel Tüketim Vergisi	24
1.2.2. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi	28
1.2.2.1. Osmanlı Döneminde Özel Tüketim Vergisi	28
1.2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Özel Tüketim Vergisi	30

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

2.1.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI VE UYGULAMASI	33
2.1.1. Özel Tüketim Vergisinin Temel Özellikleri	33
2.1.2. Özel Tüketim Vergisinin Anayasal Dayanağı	35
2.1.3. Özel Tüketim Vergisinin Kanuni Dayanağı	36
2.1.3.1. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun Gerekçesi	37
2.1.3.1.1. Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum	38
2.1.3.1.2. Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi	43
2.1.3.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun Unsurları	44
2.1.3.2.1. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay	44
2.1.3.2.2. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu	51
2.1.3.2.3. Verginin Matrahı ve Tarifesi	52
2.1.3.2.4. Verginin Tecili ve Vergi İndirimi	56
2.1.3.2.5. Verginin Beyanı ve Ödenmesi	58

2.1.3.2.6. İstisnalar	59
2.1.4.Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallarda Vergilendirme	62
2.1.4.1. (I) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi	63
2.1.4.2. (II) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi	66
2.1.4.3. (III) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi	69
2.1.4.4. (IV) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi	71
2.1.5. Özel Tüketim Vergisinde Tevkifat Uygulaması	73
2.1.6. Verginin Uygulanmasında Sorumluluk ve Ceza	74
2.1.7. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi	78
2.1.8.Dış Ticarete Özel Tüketim Vergisi Uygulaması	80
2.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR	81

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1.VERGİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN SORUNLAR	87
3.1.1. Matrahın Tespitine İlişkin Sorunlar	88
3.1.2. Vergi İndirimi Uygulamasına İlişkin Sorunlar	89
3.1.3. Sanayi Sektöründe Özel Tüketim Vergisine İlişkin Sorunlar	90
3.1.4. On Numara Yağ Sorunu	92
3.1.5. Otomotiv Sektörünün Vergi Gelirlerine Etkisi ve Vergisel Sorunlar	94
3.1.6. III Sayılı Listedeki Mallara İlişkin Sorunlar	96
3.1.7. Özel Tüketim Vergisinde ‘Lüks Tüketim Malları’ Kavramı ve IV Sayılı Listedeki Mallara İlişkin Sorunlar	98
3.1.8. Vergi Kayıp ve Kaçakları	100
3.1.9. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Diğer Sorunlar	102
SONUÇ	106
KAYNAKÇA	111

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AET	Avrupa Ekonomik Topluluğu
bkz.	Bakınız
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GTİP	Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa No
vb.	Ve benzeri

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar ve Vergilendirme Zamanları	46
Tablo 2: Listeler İtibariyle Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	49
Tablo 3: ÖTV Beyannamesinin Verilme ve ÖTV'nin Ödenme Zamanları	59



GİRİŞ

Devletin egemenlik gücüne dayanarak yapmış olduğu harcamaların en büyük ve en önemli kaynağını oluşturan vergiler, prensip olarak kamu harcamalarının finansmanı için bireyler tarafından ödenmesi gereken zorunluluklardır. Devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek veya tüzel kişilerden aldığı cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemeler olarak tanımlanan vergi, ekonomik ve sosyal yaşamdaki değişim hızı ile birlikte her geçen gün daha farklı bir boyut kazanarak klasik mali fonksiyonun yanında çok farklı amaçlarla kullanılan bir kamu geliri haline gelmiştir. Devletin yapmış olduğu harcamaları karşılaması olarak görülen mali fonksiyonuna ilave olarak ekonomik ve sosyal fonksiyonlarda yüklenmiş olan vergiyle amaçlanan hedeflerin gerçekleştirilmesi ise vergi konularının genişlemesi ve vergi alınan kaynakların çeşitlenmesine neden olmuştur. Böylece servetin vergilendirilmesinin yanında vergi, bireylerin elde ettiği gelirlerden veya bireylerin kullanıma sunulan mal ve hizmetlere talepleri sürecinden diğer bir ifadeyle bireylerin yapmış oldukları harcamalar üzerinden de alınan bir kamu geliri olmuştur.

Gelirin ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan tüketim vergileri, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenebilmesi, tüketicilerin harcama kalıplarını etkileyebilmesi gibi çeşitli nedenlerle önem kazanmakta ve gelir ve servet vergilerine kıyasla giderek artan bir şekilde vergi sistemleri içerisinde varlığını hissettirmektedir. Genel tüketim vergisi ve özel tüketim vergisi olarak iki ana gruba ayrılan tüketim vergilerinde genel tüketim vergisi tüm mal ve hizmetleri kapsayan bir vergi türü iken özel tüketim vergisi ise belirli bazı mallar üzerinden alınan bir vergidir.

Kapsamına aldığı malların genel tüketim vergisine kıyasla daha az olması nedeniyle uygulaması kolay olan, genellikle petrol ürünleri, tütün mamulleri ve alkollü içecekler gibi yaygın tüketime tabi mallar üzerine uygulanarak yüksek hâsılat sağlayan özel tüketim vergisi, devletin uygulamak istediği çeşitli politikaların hayata geçirilmesi noktasında da etkili olarak kullanılabilir. Bu bakımdan özellikle çevre ve insan sağlığı açısından zararlı olan mallar üzerine uygulanarak bu mallara yönelik tüketici tercihlerini etkilemede sıkça kullanılmaktadır.

Üretimden ya da üretimin belirli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, tek tek belirlenen bazı mallar üzerinden alınan özel tüketim vergisi, sağladığı hâsılâtın yüksek olması ve kullanımı düzenleyici bir vergi olması gibi nedenlerle hemen her ülkenin ekonomik yapısı içerisinde yer almış ve Türk vergi sistemi içerisinde de kendisine yer bulmuştur.

Türk vergi sisteminde özel tüketime tabi mallar üzerine çeşitli dönemlerde farklı isimlerle yükümlülükler konulmuş ancak 'Özel Tüketim Vergisi' adı altında tek bir vergi uygulamasına geçiş oldukça uzun bir süre sonra gerçekleşebilmiştir. 01.08.2002 tarihinde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte mevzuatta yer alan ve sistemi karmaşık hale getiren 16 adet vergi, fon, harç, pay gibi mali yükümlülükler kaldırılmış ve özel tüketim vergisine tabi mallar Kanun'a ekli dört listede sıralanarak tek çatı altında toplanmıştır. Böylece sade bir yapı kazanmış özel tüketim vergisiyle birlikte 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra dolaylı vergiler bakımından Avrupa Birliği mevzuatına uyumun sağlanmasında bir diğer önemli adım atılmıştır.

Bu tez çalışmasının amacı, gerek sağladığı yüksek hâsılât gerekse sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılan bir araç olması nedeniyle vergi sistemleri içerisinde yer alan Özel Tüketim Vergisi'nin Türk vergi sistemi içerisindeki konumunu incelemek ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi uygulamasını ve uygulamada karşılaşılan sorunları genel hatlarıyla aktarmaktır.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde; teorik olarak Özel Tüketim Vergisi'nin tanımı ve niteliği, vergilerin sınıflandırılmasındaki yeri, alınma amaçları ve gelişim süreci incelenmiştir.

Türk vergi sisteminde Özel Tüketim Vergisi uygulamasının genel hatlarıyla incelendiği ikinci bölümde; Özel Tüketim Vergisi'nin temel özellikleri, anayasal ve kanuni dayanağı, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Kanun'un gerekçesi ve unsurları, Özel Tüketim Vergisi'ne tabi mallar ve vergilendirilmesi ve Özel Tüketim Vergisi uygulamasına ilişkin özellik arz eden bazı durumlar ele alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; diğer iki bölümden elde edilen bilgiler ışığında Türk vergi sisteminde Özel Tüketim Vergisi uygulamasında ortaya çıkan sorunlar ve bu sorunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAVRAMI VE GELİŞİM SÜRECİ

1.1.ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAVRAMI

Devlet ya da devredilmiş yetkilere sahip kamu tüzel kişileri üstlenmiş oldukları fonksiyonları sağlıklı bir şekilde yerine getirebilmek için devamlı ve istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duyarlar. Çünkü devletin temel amacı, toplumsal ihtiyaçların karşılanmasını sağlamaktır. Devlet bakımından toplumsal ihtiyaçların karşılanması kamusal hizmetlerin yerine getirilmesine, kamusal hizmetlerin yerine getirilmesi ise yeterli gelir kaynaklarına sahip olmasına bağlıdır. Bu özelliğe sahip en önemli ve temel kaynak ise şüphesiz vergidir.

Vergi, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için gereken kaynakları oluşturmak ve bazı ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere, egemen kamu otoritesi tarafından kişilerden kamu gücüne dayanılarak alınan paydır¹. Daha kapsamlı olarak ve doktrindeki görüşler çerçevesinde yapılan tanıma göre ise vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin kamusal faaliyetleri için zorunlu olan harcamaları karşılamak veya kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri verilmemek üzere, gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır².

Kamusal hizmetlerin sağlanması için yapılacak harcamalara vatandaşların katılımını amaçlayan modern vergi sistemlerinde vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler arasında yer alan ve genel ve özel tüketim vergisi olmak üzere ikiye ayrılan tüketim vergilerinin ise vergiler içinde önemli bir ağırlığı bulunmaktadır.

Bu ana başlık altında tüketim vergilerinin bir türü olan özel tüketim vergisinin tanımı, vergilerin sınıflandırılmasındaki yeri, vergileme ilkeleri açısından durumu ve alınma amaçları yer almaktadır.

¹ Ayşe Elif Yıldırım, ‘ Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi’, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIX, Sayı: 1, 2015, s. 223.

² Yıldırım Taylar, ‘ Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması’, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012), s.437.

1.1.1.Özel Tüketim Vergisinin Tanımı ve Niteliği

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna edilenler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden alınan vergiler genel tüketim vergisi iken, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergiler ise özel tüketim vergisi olarak adlandırılmaktadır³. Diğer bir ifadeyle, üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp, tek tek belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi denilmektedir. Özel tüketim vergisi (ÖTV), sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir vergi olarak da tanımlanmaktadır⁴. Dolayısıyla genel tüketim vergisinin aksine ÖTV sadece belirli mal ve hizmetler üzerine uygulanmaktadır.

ÖTV, belirli mal veya hizmet grubu üzerine salındığı için, fiyat saptırıcı vergiler olarak anılır. Zaten bu tür vergilerin yaygın olarak uygulanma nedeni de, fiyat ayarlamaları yoluyla tüketici tercihlerini değiştirmek ve bazı ürünlerin tüketimini kısıp, diğer ürünlerin kullanımına teşvik sağlamaktır⁵. Genellikle devletin gelir sağlamak amacıyla vergilendirdiği talep esnekliği yüksek olan lüks tüketim malları ile alışkanlık veren keyif maddelerini hedef almakla birlikte sürümü çok yüksek olan ve çevreye zararlı bazı mallara da uygulanmaktadır.

ÖTV sigara ve içki gibi zararlı olduğu kabul edilen mallar üzerine konulduğu için literatürde ‘Günah Vergisi’, petrol ve türevlerinin yol açtığı negatif dışsallıkları azaltmak için konulduğunda ‘Düzeltilici Vergi’ veya ünlü iktisatçı Pigou tarafından ortaya atıldığı için ‘Pigouvian Vergi’ olarak da anılmaktadır⁶.

Özel tüketim vergisinin kapsamına alınan malların niteliğine göre de çeşitli ayrımlara tabi tutularak incelenmesi mümkündür. Bu bağlamda lüks mallar üzerinden alınan vergiler ‘Lüks Özel Tüketim Vergisi’; alkol, tütün gibi alışkanlık

³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993, s. 104.

⁴ Kemal Oktar, **Özel Tüketim Vergisi**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008, s. 9.

⁵ İzzettin Önder, ‘Özel Tüketim Vergisi’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:111, 2002, s.7.

⁶ Mustafa Durmuş, ‘ÖTV Çıkarken’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002, s.231.

veren maddeler üzerinden alınan vergiler ‘Kullanımı Düzenleyici Özel Tüketim Vergisi’ olarak nitelendirilebilir⁷.

ÖTV’nin vergilendirme tekniği miktar esasına (spesifik) ve değer esasına (advalorem) dayanmaktadır. Miktar esasına dayalı vergilemeye konu olan malların teknik fiziki tutarının (yüzölçümü, uzunluk, hacim, ağırlık, sayı) meydana getirdiği matrahlar dikkate alınırken, değer esasına dayalı vergiye konu malların satış değerlerinin oluşturduğu matrahlar dikkate alınmaktadır⁸.

ÖTV matrahının miktar esasına dayalı olarak uygulanmasında matrahın belirlenmesinin kolay olması, mükellefle vergi idaresi arasında anlaşmazlığa meydan vermemesi ve ayrıca vergi kaçırma olanağını da sınırlandırmış bulunması gibi avantajlar vardır. Buna karşılık, konjonktürel ortamı izleyememesi sonucu, verginin sosyal politikasına dönük amacına veya vergilemenin mali amacına ters düşme gibi dezavantajları bulunduğundan, istisnai hallerde uygulanmaktadır⁹. Günümüzde fiyat artışlarını takip etmeyen miktar esası yerine hemen hemen tüm ülkelerde daha çok advalorem esası uygulanmaktadır.

ÖTV ile ilgili yapılan tanımlardan da anlaşılacağı üzere birçok farklı niteliği bünyesinde barındıran özel tüketim vergisinin kapsamlı olarak açıklanmasından önce vergilerin sınıflandırılmasındaki yerinin incelenmesinde fayda bulunmaktadır.

1.1.2. Vergilerin Sınıflandırılmasında Özel Tüketim Vergisi

Kamu hizmetlerinin yürütülmesi için gerekli olan gelirlerin en önemlisi olan vergiler, hemen her ülkede çeşitlilik arz etmektedir. Sayısı oldukça fazla olan vergilerin, belirli kriterler dikkate alınarak sınıflandırılması, akılcı vergi politikalarının belirlenmesi, vergi sisteminin değerlendirilmesi, belli amaçlara yönelik vergi sistemlerinin kurulabilmesi için gerekli ve zorunludur¹⁰.

⁷ Fatih Saraçoğlu ve Haydar Ejder, ‘Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları, Türkiye’nin Mali Sorunlarının Analizi ve Değerlendirilmesi’, (Ed. Binnur Çelik-Fatih Saraçoğlu), Ankara, 2003, <http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsacoğlu/17.pdf> , (02.12.2014) , s.4.

⁸ Turhan, s. 259-260.

⁹ Yıldırım, s. 16-17.

¹⁰ Taylar, s. 438.

1.1.2.1. Vergilerin Sınıflandırılması

Vergilerin sınıflandırılması, maliye teorisinde önemli bir tartışma konusu olup, vergiler değişik ölçülerden ya da bakış açılarından hareketle konularına (iktisadi kaynaklarına), mükellefiyet şekillerine, oranlarına, tarh ve tahsil yöntemlerine göre farklı gruplar altında incelenebilir¹¹.

1.1.2.1.1. İktisadi Kaynaklarına Göre Vergiler

Modern vergi sistemlerinde vergiler gelir, servet veya harcamalar üzerinden alınmaktadır. Diğer bir ifadeyle bir vergi, ya geliri kapsamına almakta, ya serveti yükümlendirmekte veya harcamaları verginin konusu yapmaktadır. Kullanılan bu kriter, vergi sistemlerini üçlü bir ayırım çerçevesinde inceleme olanağı sağlamaktadır¹².

Gelir, vergi ödeme gücünün en iyi göstergesi olarak kabul edilmektedir. Ancak gelirin elde edilmesi esnasında vergiye tabi tutulması, vergi tekniğine ilişkin iktisadi, sosyal ve siyasi yönden indirim, istisna ve muafiyet gibi yöntemlerin uygulanması gibi nedenlerle ödeme gücünün temel göstergelerinden biri olan gelirin tam anlamıyla vergilendirilmesi her zaman mümkün olmamaktadır.

Servet, belirli bir anda, bir kişiye (gerçek veya tüzel kişi) ait para ile ifade edilen iktisadi değerlerin toplamıdır. Servet vergileri ise, gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir anda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul malların değerleri üzerinden alınan vergilerdir.

Vergilemede ödeme gücünün diğer bir göstergesi olması ve devlet bütçesine önemli gelir sağlaması bakımından harcama vergileri (tüketim vergileri) vergi uygulamasının etkinliği bakımından önem taşımaktadır. Maliye literatüründe harcama vergilerini ifade etmek için aynı anlama gelen çok sayıda ifade bulunmaktadır. Çeşitli kaynaklarda harcama vergileri yerine gider, muamele, satış, ciro ve tüketim vergileri ismi kullanılabilir. Sayılan tüm farklı

¹¹ Vergilerin sınıflandırılması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Nihat Edizdoğan ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 276; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2011, s. 257.

¹² Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 226.

isimlendirmelere karşılık gelirin harcanması sonucunda meydana gelen azalma tüketimi ifade ettiği için tüm tanımları kapsayıcı bir isimlendirme olarak tüketim vergileri ifadesi kullanılabilir¹³.

Tüketim vergileri, gelir ve servet vergilerinin aksine, gelirin ve servetin elde edildiğinde değil harcandıkları zaman, mal ve hizmetlerin içine gizlenmiş olarak tahsil edilirler¹⁴. Dolayısıyla vergilerin kaynağına göre yapılan tasnifte harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamına giren tüketim vergileri, dolaylı-dolaysız vergi sınıflandırılmasında dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır.

1.1.2.1.2. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Dolaysız vergiler direkt olarak gelirden veya servet üzerinden, dolaylı vergiler ise gelir ve servetle desteklenen harcamalar üzerinden alınan vergilerdir.

Dolaylı-dolaysız vergi sınıflandırılmasında daha çok yansıtma kriterinden hareket edilmektedir. Buna göre, vergiyi ödeyen bir yükümlü, ödemiş olduğu vergiyi ekonomik yollardan yararlanarak piyasa süreci içinde başka kişilere kısmen veya tamamen devredebiliyorsa yani yansıtabiliyorsa, söz konusu vergi dolaylı vergidir. Yansıtılmayan, yani vergiyi ödeyen kanuni yükümlü ile vergi yükünü nihai olarak taşıyan kişinin aynı olduğu vergiler ise dolaysız vergilerdir¹⁵. Özel tüketim vergisi de dâhil olmak üzere tüketim vergileri, ekonomik süreç içinde başkalarına yansıtılabildiğinden dolaylı vergiler sınıfında yer almaktadır.

1.1.2.1.3. Spesifik ve Advalorem Vergiler

Vergi borcunun hesaplanma biçimine dayanan bu ayrıma göre, vergi borcunun ağırlık, hacim, uzunluk gibi ölçüler üzerinden hesaplanarak belirlendiği vergiler spesifik vergiler, matrah değerleri üzerinden hesaplanan vergiler ise advalorem vergiler olarak ifade edilmektedir. Günümüz uygulamalarında fiyat hareketlerini izlemede yetersiz olması ve dolayısıyla devlete yeterli gelir

¹³ Seçkin Altok, 'Avrupa Birliği ile İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007, s. 52.

¹⁴ Öncel ve diğerleri, s. 399.

¹⁵ Taylar, s. 438-439.

sağlayamaması, uygulama alanının sınırlı olması, uygulamada büyük güçlükler yaratması gibi nedenlerle spesifik tarifelerin uygulandığı vergilerin sayısı oldukça azalmakta ve vergilerin birçoğu advalorem temel üzerine konulmaktadır¹⁶.

1.1.2.1.4. Objektif ve Subjektif Vergiler

Yükümlünün kişisel durumuna göre ayarlanabilen, diğer bir ifade ile vergiye tabi olan bir kişinin kişisel, ailevi, medeni ve diğer tüm özel durumlarını göz önünde tutan vergiler subjektif (şahsi) vergilerdir. Objektif (gayri şahsi) vergiler ise, doğrudan verginin konusunu hedef alan ve yükümlünün şahsı (kişisel, ailevi, medeni ve diğer özellikleri) ile ilgili unsurları dikkate almayan vergilerdir. Örneğin, tüketim vergileri objektif nitelikli vergiler olup herkese aynı biçimde uygulanmaktayken, gelir vergileri yükümlülerin kişisel durumunu göz önüne alan subjektif vergilerdir.

1.1.2.2. Vergilerin Sınıflandırılmasında Özel Tüketim Vergisinin Yeri

Tüketim vergileri, yükümlülerin kişisel durumlarını dikkate almaksızın sadece üretim, tüketim ve değişim gibi ekonomik olaylara dayanan, dolayısıyla üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Bir başka ifadeyle vergiyi ödeyenin ödeme gücüne kayıtsız vergilerdir. Bu durum tüketim vergilerinin objektifliğini ifade etmektedir. Tüketim vergileri hem kurumsal hem de uygulama bazında gayri şahsi yapıda olup, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını, vergi ödeme gücünü dikkate almamaktadır. Birey hangi ekonomik konumda olursa olsun, aynı mal ve hizmet üzerindeki vergileri aynı miktar ve oranda öder¹⁷.

Günümüzde tüketim vergileri kapsam bakımından yapılan ayrıma göre ‘Genel Tüketim Vergisi’ ve ‘Özel Tüketim Vergisi’ olarak iki ana başlık altında toplanmıştır. Bu sınıflandırmanın nedeni, kamu ekonomisinin fonksiyonları üzerinde tüketim vergisinin olumsuz etkilerinin giderilmesi ile ilgilidir¹⁸. İstisna ve

¹⁶ Altıok, s. 21.

¹⁷ Hasan Oral, ‘Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006, s. 5.

¹⁸ Oral, s. 8.

muafiyetler dışında kalan tüm mal ve hizmetleri kapsamına alan genel tüketim vergisi kendi içinde üçe ayrılmıştır¹⁹;

- Vergiye konu olan malların üretiminden tüketimlerine kadar geçen iktisadi sürecin her safhasında satış fiyatı üzerinden vergilendirilen yayılı muamele vergisi (çok aşamalı satış vergisi),
- Yayılı muamele vergilerinin sakıncalarını gidermek için uygulanan tek safhalı yani malın geçtiği aşamalardan sadece birinde bir kere vergilendirilen toplu muamele vergisi (tek aşamalı satış vergisi),
- Bir malın üretiminden tüketimine kadar her aşamasında yaratılan ilave değer üzerinden alınan ve günümüzde çok büyük bir alanı kapsayan katma değer vergisi (KDV).

Genel tüketim vergisi kaynak dağılımında etkinliği hedeflemişken, belirlenmiş bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergisinde vergide yararlanma ilkesine uygunluğu sağlamak, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleşmesi, sosyal faydası düşük ya da sosyal zararları olduğu kabul edilen malların tüketimini kısmak, bazı kuralların veya vergilerin yürütülmesini kolaylaştırmak ya da enflasyonist devrelerde kıt malların kullanımını kısıtlamak gibi amaçlarla uygulandığı görülmektedir²⁰. Özel tüketim vergisine ‘Özel’ sıfatını verilmesini sağlayan konu ise, mal ve hizmetlerin genel tüketim vergisine nazaran daha sınırlı oluşudur²¹.

Vergilerin sınıflandırılmasında özel tüketim vergisine baktığımızda tüketim vergilerinin bir alt dalı olarak gerek konularına, bir başka ifadeyle iktisadi kaynağına göre yapılan sınıflandırmada harcamalar üzerinden alınan bir vergi olması, gerekse dolaylı-dolaysız vergi sınıflandırılmasında dolaylı vergi olma niteliğine sahip olması bakımından kendisine yer bulmaktadır. Genel tüketim vergisi ile birlikte tüketim vergilerini oluşturan ve ekonomik süreçte belirlenmiş bazı mal ve hizmetlerden alınan ÖTV yükümlülerin kişisel ve ailevi durumlarını, vergi ödeme güçlerini dikkate almayan objektif bir vergidir.

¹⁹Cihan Yüksel, ‘**Kamu Maliyesi** 2 Ders Notları’, http://www.cihanyuksel.org/mly204_ders_notu.pdf, (21.01.2016), s. 32-33.

²⁰ Oral, s. 8.

²¹ Metin Erdem ve diğerleri, **Kamu Maliyesi**, 4. Basım, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006, s. 183.

1.1.3. Vergileme İlkeleri Bakımından Özel Tüketim Vergisi

Vergileme ilkeleri, iyi bir vergi sisteminin kurulması ve uygulanmasını sağlamak üzere vergilemede uyulacak temel esas ve kurallar ile vergilemeden beklenen ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulması ve uygulanması ile tekniğinde dikkat edilmesi gereken unsurları ifade eder²². Başka bir ifadeyle vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, mali ve sosyal fonksiyonların oluşturulabilmesi için vergi bileşiminin meydana getirilmesinde, tekniğinde ve uygulamasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve iktisadi düşünce yapısı içinde önerilmiş olan temel normlardır. Bu ilkeler, etkin olmayan vergi sistemlerini ve tekniklerini ortadan kaldırmak suretiyle yerine daha etkin olanlarının yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıkmışlardır²³. Vergiciliğin anayasası niteliğinde olan vergileme ilkeleri uyulması gerekli, normatif ilkelerdir. Bu nedenle bu ilkeler olandan çok olması gerekeni amaç edinen kurallar topluluğudur.

Vergilemenin normatif yönü olarak kabul edilen vergileme ilkeleri her çağa ve her ülkeye göre değişim gösterebilmektedir. Vergileme ilkeleri ülkelerin ekonomik ve sosyal şartları, teknolojik imkânları, toplumun dünya görüşü ve zihniyeti, hukuk bilincinin oluşum seviyesi ve kamu hukukunun durumu ile yakından ilgilidir²⁴. Bu kapsam çerçevesinde zamana ve şartlara göre yorumlanabilen vergileme ilkelerinin temel esasları şunlardır²⁵;

- Vergileme ilkeleri normatif nitelikte olup ‘olani’ değil ‘olması gerekeni’ ifade eder.
- Normatif olarak kabul edilen bu ilkeler içinde bulunulan çağa, ülkeye, şartlara göre değişebilmektedir.
- Normatif nitelik sebebiyle vergileme ilkeleri de ekonomik duruma göre değişkenlik gösterebilmektedir.

²² Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, ilkem Ofset, İzmir, 2002, s. 201.

²³ Ali Rıza Gökbunar, Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, **Celal Bayar Üniversitesi İBBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, 1998, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf , (21.01.2016), s. 2.

²⁴ Oral, s. 29-30.

²⁵ Devrim, s. 202.

- Vergileme ilkelerinin nispi öneminden dolayı ilkeler arasında sıkı ilişki bulunmaktadır. Bu ilkeler tek tek olarak değil topluca değerlendirilmelidir.

Vergileme ilkelerinin tarihinde Aristo, Platon, İbn-i Haldun gibi birçok düşünür vergileme ilkeleri hakkında görüş bildirmiştir. Ancak modern vergilemeye ilişkin kapsamlı çalışmalar yapan ve adalet, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerini öne süren kişi Adam Smith olmuştur. A. Wagner ise verimlilik ve esneklik ilkelerini öne sürerek, daha önceki ilke ve kurallardan yararlanarak vergileme ilkelerini tamamlamaya ve sistematik olarak düzenlemeye çalışmıştır²⁶. Günümüzde kısmen de olsa vergi politikası ve tekniğinin temelini oluşturan ilkeler F. Neumark tarafından geliştirilmiş, açıklık, basitlik ilkeleri gibi vergilendirme ilkelerine liberal açılımlar sağlanmış ve bilimsel açıdan bu ilkeler temellendirilmiştir²⁷.

Vergileme ilkelerine uyulduğu takdirde, vergi mükellefleri vergilerini öderken ekonomik, mali ve psikolojik sıkıntı yaşamayacak, devlet ise kamu hizmetlerini tam ve zamanında gerçekleştirebilmek için gerekli finansal kaynakları temin edebilecektir.

Vergileme ilkelerinin fiskal ve ekstra fiskal olmak üzere iki amacı bulunmaktadır. Fiskal içerikli vergi ilkeleri, verginin mali amacının yerine getirilmesi için dikkate alınması gereken unsurları ifade ederken, ekstra fiskal içerikli vergi ilkeleri, verginin sosyo-ekonomik amaçlarını ön plana çıkarmaktadır²⁸. Vergilerin bazısında bu iki çeşit vergi ilkesini de görebilmek mümkün olabilmektedir. Nitekim özel tüketim vergilerinde de devlet bir yandan gelir elde etmeyi hedeflerken, bir yandan da toplumun zararına olan ürünlerin tüketimini kılmak, çevreyi korumak gibi önlemleri aynı vergi uygulaması ile sağlayabilmektedir.

²⁶ Harun Cansız, 'Defterdarlık Çalışanlarının Vergileme İlkelerine Bakışı', **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XVI, Sayı:2, 2014, s. 34.

²⁷ Turhan, s.191.

²⁸ Hakan Mutlu, '**Avrupa Birliği ve Entegrasyon Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1997,s. 42.

1.1.3.1. Genellik İlkesi

Demokrasilerin gelişimine paralel olarak imtiyazlı sınıf farklılıklarına bir tepkinin sonucunda ortaya çıkan vergilemede genellik ilkesi, sosyal sınıf ve uyruk farkı gözetmeksizin gerçek ve tüzel kişileri kapsayarak herkesin kendi ödeme gücü oranında vergi ödemesini ifade etmektedir²⁹. Genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip olan gerçek ve tüzel kişilerin hukuki, sınıfsal, dinsel, ırksal ayrıma tutulmaksızın vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu anlamda genellik ilkesi, ödeme gücüne sahip herkesten geliri, serveti ve harcamaları üzerinden vergi alınmasıdır. Ancak günümüzde iktisadi, sosyal, kültürel, sağlık politikası ve vergi tekniği bakımından gerekli görülen hallerde getirilen muafiyet ve istisnalarla bu ilkenin uygulama alanı daraltılmıştır³⁰.

Genellik ilkesinin hiçbir ülke tarafından tam olarak gerçekleştirilebilme olanağı yoktur. Çünkü herhangi bir kazanç veya serveti olmayan veya başkasının yardımıyla geçinen kişilerden vergi alınabilmesi mümkün değildir.

ÖTV niteliği itibari ile vergi yükümlülerinin sınırlı sayıda olduğu bir vergidir. ÖTV'nin toplumun küçük bir kesiminden toplanıyor olması, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişilerin azlığı, sosyal amaçları çerçevesinde bazı muafiyet ve istisnaları bünyesinde bulundurması gibi sebeplerden vergilerin genelliği ilkesine ters düşmektedir. Ayrıca genellik ilkesinin öngördüğü şekilde her nevi gelir, harcama ve servetin vergilendirilmesinde ÖTV'nin tamamlayıcı bir işlev gördüğü söylenebilir³¹.

1.1.3.2. Kanunilik İlkesi

Vergilemeye yönelik düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını sağlayan verginin kanuniliği ilkesi, devletin vergilendirme yetkisini genel, soyut, kişisel olmayan ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun olarak çıkartılan kanunlar ile kullanması, verginin kanuna uygun ve doğru

²⁹ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1992, s.44.

³⁰ Edizdoğan ve diğerleri, s. 239.

³¹ H. Mutlu, s. 43.

alınması olarak tanımlanabilmektedir³². Vergilemenin kanuniliği ilkesi, kişilerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan keyfî, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamalara başvurulmasını önleyen bir ilkedir. Böylece bireylerin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarını çizmektedir.

Kişi açısından vergi yükümlülerinin yasama organında temsilini bu nedenle de yasa sınırlarının aşılmasını, devlet açısından ise yasal koşullarının varlığı söz konusu ise ilgili yetkinin kullanılması imkânını ve ödevini vermektedir³³. Demokratik mücadelenin sonucu olarak uzun bir tarihi süreç içinde bugünkü anayasal yerini kazanmış olan kanunilik ilkesi, devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda birey yararına da ‘temsilsiz vergi olmaz’ ve ‘verginin belirgin olması’ gibi ilkelere dikkat ederek sınırları belirlemektedir³⁴.

Vergilemede kanunilik ilkesine bugün birçok ülkede uygulanan ve sağladığı hâsılat bakımından kamu gelirleri içinde önemli bir ağırlığı olan özel tüketim vergileri açısından baktığımızda, diğer vergi türleri gibi ÖTV’nin de bu ilkenin gereği olarak yasama organlarının belirlediği cebri normlara dayandığı, sınırlarının her ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel unsurları dikkate alınarak belirlendiği söylenebilmektedir.

Vergilendirmenin kanuniliği ilkesinin de bir sınırı bulunmaktadır. Devletin vergilendirme yetkisini, mali amaç dışında ya da mali amacı arka planda tutarak, ekonomik, sosyal, kültürel amaçlarla da uygulaması, vergilerin anayasal dayanağını oluşturan kanunların, anayasada belirtilen temel hak ve özgürlüklere uygunluklarını tartışma konusu yapmıştır. Özellikle özel tüketim vergilerinde bu tartışma daha da anlam taşımaktadır. Özel tüketim vergilerinin alkol, tütün ve türevleri gibi zararlı ve alışkanlık yapıcı mallardan alınıyor olması, devletin söz konusu bu malların vergilendirmesi ile vergiyi doğurucu olayların meydana gelmesini önlemesi veya frenlemesi temel hak ve özgürlüklerin özüne dokunabilmektedir³⁵.

³² Adnan Gerçek ve diğerleri, ‘Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014, s. 91.

³³ Cansız, s. 41.

³⁴ Bayram Ali Kukuş, ‘**Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması**’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2010, s. 15.

³⁵ Oral, s. 34.

1.1.3.3. Adalet İlkesi

Vergi sistemleri mükellefler için adil ve hakkaniyetli olmalıdır. Bu açıdan adalet ilkesi, aynı gelir düzeyindeki mükelleflerin kaynağına bakılmaksızın, vergi ödeme güçleri ölçüsünde eşit vergilendirilmesini ve daha yüksek gelir düzeyindeki mükelleflerin ise daha yüksek oranda vergilendirilmesini gerektirmektedir.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını esas alan adalet ilkesi, güçsüzlerin güçlüler karşısında korunmasını ifade eden sosyal devlet ilkesinin de etkin uygulama alanlarından biridir. Bu ilke aynı zamanda, vergi kanunlarının adaletli düzenlenmesi ile yakından ilgilidir. Buna göre, vergi kanunları soyut olmalı, şahsa yönelik düzenlemelerle vergi yükü adaleti belli kesimler lehine bozulmamalıdır³⁶.

Vergilemede adalet ilkesi bir anlamda, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiden dolayı katlanmak zorunda oldukları fedakârlıkların eşit olmasını ifade eden vergilemede eşitlik ilkesini ve ayırım yapılmaksızın tüm toplum bireylerinin vergi ödemesini ve toplam vergi yüküne katlanmasını ifade eden vergilemede genellik ilkesini de bünyesinde barındırmaktadır.

Vergilemede adalet ilkesi bakımından özel tüketim vergilerine ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır. ÖTV'nin vergide adalet ilkesini sağladığını savunanlara göre, belirli mal ve hizmetler üzerine konan bu vergide özellikle lüks sayılan malların tüketiminin genellikle yüksek gelir grupları tarafından yapıldığı varsayımıyla bu gruplara ilgili malların tüketimi oranında vergi yüklenmekte, orta ve düşük gelir gruplarının ikame ederek tükettiği benzer yarar sağlayan mallar üzerinde ÖTV bulunmadığından bu gruplar vergilendirilmemektedir. Başka bir açıdan bakıldığında her gelir grubunun tükettiği ve ÖTV'ye tabi olan bir malın yüksek gelir grupları tarafından çok, düşük gelir grupları tarafından az tüketilmesi sonucu vergilemede adalet sağlanmış olur³⁷.

ÖTV'nin lüks mallardan alındığını, mükelleflerin ve gerçek yükümlülerin ekonomik durumlarının yüksek olduğunu ve dolayısıyla da özel tüketim vergilerinin adil olduğunu savunan görüşlerin aksine bu durumun gerçeği yansıtmadığını savunan bazı görüşlerde vardır. Nitekim bu görüşü savunanlara göre, ÖTV alkol, tütün ve

³⁶ Gerçek ve Diğerleri, s. 94.

³⁷ Kukuş, s. 37.

türevleri üzerinden de alınmaktadır ve alışkanlık yapıcı bu maddeler, kişilerin gelir düzeyinin artışıyla doğru orantılı bir artış seyri izleyerek tüketilmemektedir. Aksine toplumun gelir düzeyi düşük kesimi dünyanın birçok bölgesinde daha fazla alkol ve tütün tüketmektedir. Bu durum özel tüketim vergilerini tersine artan oranlı hale getirmektedir ki, bu durum da adalet ilkesine aykırı durum teşkil etmektedir³⁸. Alışkanlık yapıcı maddeler üzerinden yüksek oranda vergi alınması, halkın, bu maddelerin ikamesi olan daha zararlı maddelere yöneltebilir ki, bu durum da özel tüketim vergisinin amaçlarından biri olan zararlı maddelerin tüketiminin azaltılması hedefini tersine çevirebilir. Üstelik alışkanlık yapıcı maddelerden yüksek vergi alınması, kaçak mallara olan talebi arttırarak, kayıt dışı ekonomiyi körükleyebilir³⁹.

Tüm bunların yanı sıra gelişmiş ülkelerde ÖTV kürk, otomobil, benzin gibi lüks sayılabilecek mallar üzerinden alınırken, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde mali sebeplerle ve tahsilâtının kolay olması nedeniyle zorunlu ihtiyaç malları olarak ifade edilen mallar üzerinden de alınmaktadır. Bu durum ise az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir eşitsizliğini arttırmakta ve zaten adil olmayan gelir dağılımını daha da adaletsiz bir hale getirmektedir.

1.1.4. Özel Tüketim Vergisinin Alınma Amaçları

Bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan genel tüketim vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler özel tüketim vergisi olarak adlandırılmaktadır. ÖTV uygulanmasının kolay olması, talep esnekliği düşük mallara optimum oranda uygulandığında mali anestezi ilkesine uygun olması sebebiyle vergiye karşı tepki uyandırmayan bir vergidir⁴⁰.

Gelirin kullanılmasını toplu şekilde kavramayı amaçlayan genel tüketim vergisinin yanında, belirli nitelikteki mal ve hizmetler üzerinden özel tüketim vergisi alınmasının çeşitli amaçları bulunmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için gelir sağlamak gibi klasik mali amaç dışında ÖTV, devletin uygulamak istediği

³⁸ Engin Can, 'Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)', (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2003, s. 198.

³⁹ Oral, s. 37.

⁴⁰ Soner Ülgen, 'Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması', *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 237, Mayıs 2001, s.105.

çeşitli politikaların hayata geçirilmesi noktasında bir araç olarak da kullanılabilir. Dolayısıyla ÖTV devletlerin hem maliye politikası hem de sosyal politikalarının bir sonucu olarak çeşitli amaçlarla alınabilmektedir.

1.1.4.1. Gelir Elde Etmek

Devletin temel amacı toplumun ihtiyaçlarını karşılayacak kamu hizmetlerini yerine getirmektir. Kamu hizmetlerinin etkin ve hızlı bir şekilde yerine getirilmesi yeterli ve sağlam gelir kaynaklarına bağlıdır. Bu anlamda gelir elde etmek için devletin başvurduğu en temel kaynağı olan vergiler önemli bir yere sahiptir.

Özel tüketim vergisi alınmasındaki öncelikli amaçta, gelir elde etmektir. Bir ülkede bazı mal ve hizmetlerin genel tüketim vergisi dışında ayrıca özel tüketim vergisine konu edilmesi, öncelikle devletin gelir elde etme isteğine dayanmaktadır. Dünya genelinde özel tüketim vergisine konu olan mallar her zaman ve her yerde hazineler için verimli bir gelir kaynağıdır.

Devlet fonksiyonlarındaki artış ile vatandaşların devlete yüklediği misyon, daha fazla kamu harcaması yapılmasıyla sonuçlanmaktadır⁴¹. Kamu harcamalarının artışıyla paralel olarak devletin gelir ihtiyacı da artmakta ve verimli gelir kaynaklarına yönelim hız kazanmaktadır. Bu çerçevede ÖTV, kapsamına almış olduğu mallar nedeniyle devlet hazinesine önemli oranda katkı sağlayabilmektedir.

1.1.4.2. Vergi İdaresine Kolaylık Sağlamak

Özel tüketim vergisi, vergilemenin karşılaştığı idari güçlükleri aşmak amacıyla da kullanılabilir. Vergilemenin idari güçlüklerle karşılaştığı durumlarda, diğer bir ifadeyle, vergi idaresinin güç olduğu durumlarda vergilemenin konusu olarak belli mallar seçilebilir⁴². Her türlü mal ve hizmetler üzerinden alınan ve mükellef sayısı oldukça fazla olan genel tüketim vergisinin uygulanmasında vergi idaresi açısından zorluklar bulunmaktadır. Öte yandan ÖTV'nin konusuna giren malların sayıca azlığı, yükümlü sayısının az olması, tek aşamada uygulanan bir vergi olması vergi tahsilâtını kolaylaştırmakta ve buna karşılık caydırıcılık, sosyal fayda

⁴¹ Öncel ve diğerleri, s. 423.

⁴² Nihat Edizdoğan, *Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri*, Bursa, 1981, s. 10.

gibi nedenlerle yüksek oran ve miktarlarda uygulanması hazineye yüksek miktarda gelir sağlamaktadır.

Bir bakıma ÖTV, devletin vergi tahsilâtında karşılaştığı problemleri aşabilmek için bir araç olmaktadır. ÖTV'nin bu özelliği, özellikle vergi idaresinin örgütlenemediği, az sayıdaki teşebbüsleri ile mal üreten gelişmekte olan ülkeler için daha da önem kazanmaktadır⁴³.

1.1.4.3. Negatif Dışsalığı Olan Malların Tüketimini Kısıtlamak

Vergi sistemlerinde birtakım malların tüketiminin kısılması amacıyla ÖTV'ye yer verilebilmektedir. Buradaki tüketimi kısılması istenen mallar sosyal faydaları düşük ya da sosyal zararları olduğu kabul edilen mallardır. Alışkanlık verici ve insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen maddeler yüksek oranda vergilendirilerek fiyatta meydana gelen artışla bireylerin talepleri kısılabılır ve topluma olan zararları azaltılabilir. Örneğin, sigara ve alkollü içecekler gibi alışkanlık veren maddeler üzerinden alınan yüksek vergiler hemen hemen her ülkede uygulanmaktadır.

Bu amacı ile bir nevi kullanımı düzenleyici bir vergi niteliği gösteren ÖTV ile yapılan müdahalelerin sosyal zararları olabilen maddelerin tüketimini kısma konusunda ne derece etkili olduğu ise söz konusu maddelere karşı olan talep esnekliğine bağlıdır. Tüketim sadece talep esnek olduğu zaman azaltılabilir, buna karşılık sigara ve alkollü içkiler ile benzer nitelikteki alışkanlık verici maddelere olan talep, bütün gelir düzeylerinde fiyat değişmelerine karşı pek esnek değildir. Bu nedenle, bu mallara konulan vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuz olduğu gibi tüketimi kısma konusunda da çok fazla bir etkisi olduğu söylenemez⁴⁴.

⁴³ Edizdoğan, s. 11.

⁴⁴ Taylar, s. 448.

1.1.4.4. Hizmet Bedeli Yerine İkame Edilmesi

Özel tüketim vergisi, hizmet bedelleri yerine ikame edilerek en az masrafla çok verim sağlayacak hale getirilebilir. Buna göre ÖTV, belirli kişi veya kişi gruplarının bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere oranla daha fazla fayda elde ettikleri varsayımından hareketle konulabilir. Bir devlet faaliyetinden sağlanan faydalarla belirli bir malın tüketimi arasında yakın bir ilişki mevcutsa, o malın üzerine ÖTV konulması, yükün sağlanan faydalarla orantılı olarak dağıtılması konusunda bir araç olabilir⁴⁵.

Özel tüketim vergilemesi özellikle akaryakıt ve motorlu araç vergilemesi ile ödettilerilemeyen kamu hizmetlerinin bedeli olarak alınan ikame bir yükümlülük olarak savunulmaktadır. Akaryakıt üzerinden alınan ÖTV, bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığı ve tıkanmasının karşılığı olarak düşünülmektedir⁴⁶. Böylece karayollarından en çok faydalandığı varsayılan kişiler hizmetin maliyetinin karşılanmasına bir şekilde katılmış olacaktır.

Diğer yandan, harç, resim, fiyat vb. gibi faydalanma ilkesinin uygulanmasını oluşturan ödentilerin kullanılması belli mal veya hizmetler için masraflı, güç veya sakıncalı görülüyorsa, o hizmetin kullanımı için gerekli bir başka mal veya hizmet üzerine ÖTV konulmak suretiyle diğer mal dolaylı bir biçimde vergilendirilmiş olmaktadır. Örneğin, karayollarından yararlanmanın ücrete bağlanması, uluslararası anlaşmalar veya uygulanan devlet politikaları nedeniyle mümkün olamayabilir⁴⁷, ancak akaryakıt üzerine konulacak olan ÖTV ile bu hizmetten yararlananlar hizmet bedelinin bir nevi karşılığı olarak vergilendirilmiş olacaktır.

⁴⁵ Turhan, s. 167.

⁴⁶ Ömer Faruk Batırel, 'Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 253, 2002, s.4-5.

⁴⁷ Taylar, s. 446.

1.1.4.5. Vergi ve Vergi Yüğü Dağılımında Artan Oranlığı Gerçekleştirmek

ÖTV ile vergi ve vergi yüğü dağılımında artan oranlılığı gerçekleştirilmesi ve bu şekilde vergi dağılımında eşitsizliklerin azaltılması istenir. Örneğın, yüksek gelir sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir yük dağılımına yol açabilmektedir. Bu nedenle artan oranlı gelir vergisini uygulamanın zor olduğı durumlarda, özellikle az gelişmiş ülkelerde lüks mallar üzerinde yoğunlaştırılan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzelten etkin bir araç olabilir⁴⁸. Buna karşılık ÖTV'nin gelir dağılımını düzeltici etkisi alışkanlık verici maddeler için zayıf olabilmektedir. Çünkü belirli keyif maddelerinin örneğın; sigara, bira, şarap vb. tüketiminin özel bir ödeme gücünün göstergesi olduğı görüşü, geçmiş dönemler için bir dereceye kadar geçerli olsa da günümüz sanayi toplumları için kitle tüketim maddesi niteliğinde olan bu malların çoğı, düşük gelirliler tarafından diğer gelir gruplarına oranla daha fazla tüketilebilir. Bu tür maddelere ilişkin talebin fiyat esnekliğinin bütün gelir grupları için zayıf olduğı düşünülürse, diğer bir ifade ile yüksek gelirliler de dar gelirliler de alıştığı maddeleri vergi artışına rağmen tüketmeye devam ederse tüketicilerin ödeme gücüyle tamamen zıt olan tersine artan oranlı bir etkinin meydana gelebileceğı ve gelir dağılımının daha da bozulacağı sonucuna ulaşılabilir⁴⁹. Bu nedenle özel tüketim vergisinin konulmasında bu amaca dayanmak her zaman için doğru sonuç vermeyebilir.

1.1.4.6. Çevre Kirliliğini Önlemek

Düzenleyici bir amaç taşıyan ÖTV'nin daha yeni ve daha yaygın bir başka amacı, çevre kirliliğine karşı mücadelede kullanılmasıyla ilgilidir. ÖTV, belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğı dış zararları ortadan kaldırmak için

⁴⁸ Turhan, s. 167.

⁴⁹ Kukuş, s. 31.

kaynakların rasyonel ve topluma daha faydalı bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla kullanılabilir⁵⁰.

Belli üretim ve tüketim faaliyetlerinin sebep olduğu dış zararları iç maliyet haline sokmak ve çevre kirliliğini kontrol etmek amacıyla bugün birçok ülke için ÖTV etkin bir ekonomik yöntem olarak kullanılmaktadır. Örneğin, petrol ürünleri üzerindeki ÖTV çevrenin korunmasına yönelik bazı sebeplerle alınmakta, bu şekilde motorlu araçların daha az kullanılmasıyla benzin ve mazot kullanımının yol açacağı hava kirliliği azaltılabilmektedir⁵¹.

Tüm bu amaçlarının yanında, enflasyonist ortamlarda kıt olan kaynakların kullanımını kısmak amacıyla yüksek oranda ÖTV alarak talebi azaltmak ve ithal edilen bazı ürünleri bu verginin kapsamına alarak bir tür gümrük engeli oluşturmak ve böylece dış ticaret dengesini sağlamak gibi amaçlarla da ÖTV alınmaktadır.

1.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN GELİŞİM SÜRECİ

Tarihin ilk dönemlerinde devletler, bireyden mutlak olarak üstün olan hükümdarlıklarla yönetilirdi. Devlet gücünü Tanrıdan aldığı için tanrısal yetkilere sahipti ve Tanrı adına ülkeyi yöneten hükümdarlar halk üzerinde dilediği gibi baskı kurmuş, onları tahakküm altına almıştı. Kişisel hak ve özgürlükler çok sınırlı olduğu için insanları zorla çalıştırmak, malını, eşyasını ve imkanlarını kamu hizmetleri için almak ve onlara borç ve haraç yüklemek ise oldukça kolay olmuş⁵² ve vergi olarak ifade edilen bu yükümlülükler tarihin her döneminde devletler için vazgeçilmesi zor bir gelir kaynağı haline gelmiştir.

Tarihin bilinen en eski dönemlerinde beri var olan verginin insanlık tarihini kapsayan geniş bir çerçevede tanımı, toplumun ortak çıkarları olan konulara ve

⁵⁰ Y.Handan Kılıç ve Metin Ölçek, 'Avrupa Birliği ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye'nin Birlik Mevzuatına Uyumu', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:150, Mart 2001, s. 271-272.

⁵¹Taylar, s. 450.

⁵²Göksel Çetinkol, '**Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013, s. 6.

alanlara, bireylerin hangi nedenlerle olursa olsun emek, mal ve para olarak katılmaları olarak ifade edilebilmektedir⁵³. Vergilemenin sadece özel mülkiyet ile ilişkilendirilmediği bu tanımda vergi en doğal toplumsal bir kurum halini almaktadır. Özel mülkiyetin benimsenmesi ile birlikte ortak üretim ve paylaşım esasına dayalı vergi sistemi yerini değişim aracı olan takasa ve nihayetinde de paraya dayalı vergi sistemine bırakmıştır⁵⁴.

Vergilemenin gelişim süreci içerisinde belirli bir takım mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergisi tarihin en eski vergilerinden birini oluşturmaktadır. Eski dönemlerden beri çeşitli isim ve şekillerde uygulanan ÖTV'nin bugünkü halini alması ise kolay olmamıştır. Önemli oranda hâsılat sağlayan bir vergi olmasının yanında, vergilendirmeye yönelik tepkilerin en aza indirilmesi bakımından diğer vergilere kıyasla daha uygun olan ve benimsenen çeşitli politikaların hayata geçirilmesi konusunda önemli bir araç olan ÖTV, günümüzde hemen her devletin vergi sistemi içinde kendisine yer bulmuştur⁵⁵.

ÖTV'nin günümüzde ulaştığı boyutu görmek ve doğru bir şekilde değerlendirmek bakımından ÖTV'nin Dünya tarihi ve Türk tarihi açısından incelenmesi uygun olacaktır.

1.2.1. Dünya'da Özel Tüketim Vergisi

Genel tüketim vergisinin uygulanmasından çok daha eskilere dayanan, çeşitli isimlerle farklı ürünler üzerinden alınan özel tüketim vergisi, ilkçağlardan bu yana hemen her ülkenin ekonomik yapısı içerisinde varlığını sürdürmüştür. Bu anlamda gerek tarihi süreç içerisindeki gelişimi gerek de ülke uygulamaları bakımından ÖTV'nin Dünya tarihindeki gelişiminin incelenmesinde yarar vardır.

⁵³Nihat Falay, **Maliye Tarihi (Ders Notları)**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2000, s.8.

⁵⁴Oral, s. 17.

⁵⁵Turhan, s.166.

1.2.1.1. Tarihi Süreç Bakımından Özel Tüketim Vergisi

İlkçağda özel tüketim vergisi zorunlu ihtiyaç maddeleri üzerinden alınmaktaydı. Tuz, un, gaz, bez gibi malların elde edilmesi ve değişimi verginin konusunu oluşturmaktaydı. İkel toplumlarda bir yandan yapısal nedenler, öte yandan ekonominin sanayileşmemesi, muhasebenin gelişmemesi, vergi idaresinin örgütlenmiş olmaması genel tüketim vergisinin gerektiği gibi uygulanmasını engellemekte, bunun yerine gerek uygulamada gerekse tahsilatta sağladığı kolaylıklar nedeni ile özel tüketim vergisine önem verilmekteydi⁵⁶. Bununla birlikte tüketim vergilerinin ilkel anlamda ilk uygulandığı eski Mısır ve eski Roma uygarlıklarına kadar dayanmaktadır. Eski Roma'da 'Vectigelia' adı verilen esirlerden ve birçok yiyecek maddelerinden alım satım sırasında alınan bir çeşit tedavül vergisi bugünkü dolaylı vergilerin kaynağını teşkil etmektedir. Yine gümrükler ve alım satım üzerinden alınan 'Centesima Rerum Venalium' isimli genel tüketim vergisi ve baş vergisi bu dönemde uygulanan vergiler arasındadır⁵⁷. İlkçağda alınan vergilerle daha çok gelir elde etme amacı öne çıkmış, talep esnekliği düşük olan tüketim maddeleri üzerine vergi konulmuş ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesine fazla önem verilmemiştir.

Ortaçağda tüketim vergisi daha çok bir takım tüketim maddeleri üzerine konulan özel tüketim vergisi olarak uygulanmış, ilkçağda olduğu gibi sadece gelir getirme amacıyla değil toplumsal düzenin sağlanması amacıyla da toplanmıştır. Bu çağda baş vergileri, servet ve hasılat üzerinden alınan vergilerin yanında, alkol ve diğer zararlı maddeler, tuz ve diğer tüketim maddeleri üzerinden de vergi alınmıştır⁵⁸.

Skolastik düşüncenin hakim olduğu bu çağda bir diğer özel tüketim vergisi, bu düşüncenin de etkisiyle kilise ve krallığın talebi üzerine kağıt, kitap ve gazete üzerinden damga vergisi olarak alınan bilgi vergileridir. Bu vergilerin temel amacı, gelir elde etmek değildi. Kilisenin bu vergilerle gerçekleştirmek istediği temel amaç,

⁵⁶ ORAL, s. 19.

⁵⁷ Can, s. 15.

⁵⁸ Edizdoğan, s. 56.

güç ve bilgi tekeli oluşturmak ve bu tekelin yarattığı rantları koruyabilmek amacıyla, fikir üretmeyi ve eleştirileri önlemek, bilgi üretimi karşısında bir engel oluşturmak ve hatta bunları cezalandırmaktır⁵⁹.

Tüketim vergileri içinde 1342-1845 yılları arasında İspanya’da uygulanan, satış ve devir işlemleri üzerinden alınan ‘Alcavala’ adlı vergi ortaçağ Avrupası’na özgü olan en önemli özel tüketim vergisi örneğidir. Tuz, içki ve diğer tüketim maddeleri üzerinden alınan bu vergi hasılatının %30’una varan miktardaki tahsil masraflarıyla İspanyadaki ekonomik çöküntünün sebeplerinin başında gelmektedir. Yine bu vergi Fransa’da ihtilal öncesinde kaldırılmaya çalışılmışsa da, ülkeye getirdiği ekonomik avantajlar nedeniyle başarılı olamamıştır⁶⁰.

Bunun yanında İspanya’nın hakimiyetini zayıflatmak ve yerini kendisi almak isteyen Hollanda’nın 1566 yılında koyduğu ve her şeyin üzerinden %10 oranında alınan ‘Tenth Penny’ vergisi de bu çağda uygulanan bir diğer özel tüketim vergisidir⁶¹.

Avrupa’da özel tüketim vergisine gösterilen en büyük tepkilerden biri İngiltere’de gerçekleşmiştir. Dönemin başkanı oranlar değişmediği halde şarap ve tütün üzerinden alınan gümrük vergisi yerine yeni adı ile özel tüketim vergisini getirdiğinde halkın büyük tepkisini almıştır. Bu nefret göçmenlerle beraber çok kısa sürede Amerika kıtasına da taşınmış, oradaki benzer uygulamalarda tepki çekmiştir⁶². Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’nin kuruluşu da aslında bir bağımsızlık savaşı olarak ortaya çıkmamış, tam tersine 13 İngiliz Kolonisi’nin İngiltere’ye karşı ayaklanmasında vergi temel sebep olmuştur. Özellikle 1767’de İngiltere’nin çay üzerinden Amerika’daki 13 koloniden aldığı ağır özel tüketim vergisi, dağıntık kolonilerin birleşmesine ve ‘Boston Çay Partisi’ olarak ifade edilen protestonun gerçekleşmesine, nihayetinde Amerikan Savaşı’na neden olmuştur⁶³.

19. yüzyıl sonrasında özel tüketim vergisinin kapsamına giren malların çeşitliliğinde farklılıklar olmuştur. Zorunlu tüketim malları olan gıda maddeleri yerine tütün, kahve, alkollü içecekler verginin kapsamına alınmıştır. 1812 yılında yaşanan İngiltere-ABD savaşı, bir yüz yıl sonra gerçekleşen I. ve II. Dünya Savaşları

⁵⁹ Ayşegül Mutlu, ‘Özel Tüketim Vergisi’, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2002, s. 48.

⁶⁰ Turhan, s. 142.

⁶¹ Can, s. 16.

⁶² Taylar, s. 454-455.

⁶³ Oral, s. 22.

ve Kore Savaşları özel tüketim vergisinin savaş vergisi olarak anılmasına neden olmuştur. Özel tüketim vergisi, konusunun hızla yayılmaya ve acil savaş harcamalarını karşılamaya elverişli olacağı düşünülerek ilk defa Almanya'da uygulanmış, ancak sağladığı yüksek verim sebebi ile kısa sürede Avrupa'daki diğer ülkelerde de en çok tercih edilen vergiler arasına girmiştir⁶⁴. I. Dünya Savaşı döneminde ülkeler savaş giderlerini karşılamak için tütün, içki ile beraber mücevher satışı gibi konulardan vergi alırken, II. Dünya Savaşı'nda ise özel tüketim vergisinin kapsamı daha da genişletilmiş, taşıtlar, mobilya gibi bazı dayanıklı tüketim malları, elektrik enerjisi gibi konularda vergi kapsamına alınmıştır⁶⁵. Savaşların sona ermesiyle birlikte özel tüketim vergisinin kapsamı daraltılmıştır.

Bütün bunların yanı sıra Avrupa'daki ülkeler tarafından dağınık bir şekilde eskiden beri uygulanmış olan özel tüketim vergisi ilk olarak 1970'li yıllarda Avrupa Topluluğu'na üye ülkeler tarafından belirli kurallara bağlanmıştır. Ve bugün gelir getirme amacının yanında petrol krizi ve artan çevrecilik hareketlerinin de bir sonucu olarak yeşil vergiler, karayolu vergisi, karbondioksit vergisi gibi çeşitlendirmelerle çevreyi koruma ve bazı sağlık politikalarını uygulama amacıyla mali, ekonomik ve sosyal işlevler için uygulanan bir vergi halini almıştır⁶⁶.

1.2.1.2. Ülke Uygulamaları Bakımından Özel Tüketim Vergisi

Genel tüketim vergisine kıyasla daha eski bir geçmişe sahip olan özel tüketim vergisi, tarihi süreç içerisinde değişik isimlerle ve çeşitli maddeler üzerine konularak gelişmiş ve bugün birçok ülkenin vergi sistemi içerisinde kendisine yer bulmuştur. Gerek sağladığı hasılat nedeniyle önemli bir gelir kaynağı olması, gerekse sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olması nedeniyle ülkeler için vazgeçilmesi zor olan ÖTV, her ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısına göre farklı şekillerde ve farklı maddeler üzerinde uygulanmaktadır.

ÖTV'nin tek tek ülke uygulamalarının incelenmesi yerine, çeşitli amaçlarla bir araya gelmiş birçok ülkeyi tek çatı altında toplayan Ekonomik Kalkınma ve

⁶⁴ Can, s. 17.

⁶⁵ A. Mutlu, s. 48.

⁶⁶ Altıok, s. 55.

İşbirliği Örgütü (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) gibi entegrasyonlar çerçevesinde değerlendirilmesinde yarar vardır.

İnsanların ekonomik ve sosyal düzeylerini geliştirmek amacıyla politikalar üreten Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD⁶⁷) üyesi ülkelerin hemen hepsinde ÖTV; alkollü içecekler, mineral yağlar ve tütün mamulleri olmak üzere üç ana ürün grubu üzerinde uygulanmaktadır⁶⁸. Ancak verginin uygulanmasında, özellikle de vergi oranlarında üye ülkeler arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Nitekim gelişmiş ülkelere kıyasla gelişmekte olan ülkelerde vergi oranlarının daha yüksek olmasının yanında, üzerine vergi konulan maddelerde sayıca daha fazladır.

Üye ülkelerde uygulama bakımından farklılıklar olmasına rağmen, OECD ülke uygulamaları bakımından ÖTV'nin ortak özelliklerini de belirlemiştir. Buna göre ÖTV⁶⁹;

- Genellikle ürünün miktarı, ağırlığı, hacmi veya kuvveti esas alınarak belirlenir,
- Genellikle ürün serbest dolaşıma girmediği sürece ödenir hale gelmemektedir,
- Sistem genellikle çok az sayıdaki büyük mükellefe dayalıdır,
- Genelde KDV matrahına dâhil olmaktadır.

Belirli bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan ÖTV'nin gayri safi yurtiçi hâsıla (GSYİH) içerisindeki oranı ve toplam vergi gelirleri içindeki payı da OECD üyesi ülkelerde oldukça farklılık göstermektedir. Örneğin; ÖTV'nin GSYİH içerisindeki payı Yeni Zelanda, İsviçre, İsrail, ABD, Şili ve Japonya'da %1-2 arasında değişiklik gösteriyorken, Türkiye, Meksika, Slovenya ve Macaristan gibi ülkelerde bu oran %5'in üzerine çıkmaktadır⁷⁰. 2013 yılında %6.5 ile OECD üyesi ülkeler arasında ÖTV'nin GSYİH içerisindeki oranının en yüksek olduğu ülke olma özelliğini gösteren Türkiye'de toplam vergi gelirleri içerisinde de önemli bir ağırlığı

⁶⁷ 'The Organisation for Economic Co-operation and Development' (OECD), 1961'de kurulmuş uluslar arası bir örgüttür.

⁶⁸ Mustafa Bulut ve Nüket Kırıcı, 'OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008, s.28.

⁶⁹ Yıldırım, s. 227.

⁷⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, 'OECD Üyesi Ülkelerin Çeşitli Vergi İstatistikleri', <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/OECD13.htm>, (29.02.2016).

bulunan ÖTV, 2014 yılında vergi gelirlerinin %8.5'ini oluşturuyorken, 2015 yılında bu oran %9.7'ye ulaşmıştır⁷¹.

Avrupa Birliği ülkelerindeki ÖTV uygulamalarına baktığımızda, Avrupa Birliği'nde iç pazarın işleyişini kolaylaştırmak ve tek pazarda malların serbestçe dolaşımını sağlayabilmek amacıyla özel tüketim maddelerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur. Bu amaçla dört yönerge kabul edilmiştir. Bu yönergeler sayesinde, üye devletlerin hangi ürünlere ÖTV uygulayacakları ve bu verginin uygulama yöntemleri belirlenmiştir. Böylece bu ürünlerin serbest dolaşımının üye devletlerce uyumlaştırılmış vergi sistemleri tarafından sekteye uğratılmaması sağlanmaya çalışılmıştır⁷².

Aynı zamanda özel tüketime konu olan ürünler için minimum vergilendirme seviyeleri tespit edilerek ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasını sağlayan başka yönergeler de kabul edilmiştir. Üye devletlere, özel tüketime konu olan ürünler üzerine yönergelerde getirilen minimum seviyelerin altında olmamak şartıyla, vergi koyma imkânı tanınmıştır. Yönergelerde, vergilerin üst seviyeleri için hiçbir sınırlandırma olmadığından, üst seviyeler üye devletler tarafından serbestçe belirlenebilmektedir⁷³.

AB uygulamasında, üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda mali kontrollerin kaldırılması ilkesinden hareketle ÖTV mevzuatının üç temel hedefi bulunmaktadır⁷⁴. Bunlar;

- Belli bir ürün grubuna uygulanacak verginin yapısı, (ürün kategorisi tanımlaması, ÖTV'nin hesaplanma biçimi ve muafiyetlerin kapsamı gibi)
- Üye ülkelerin her bir ürün için uygulaması gereken asgari ÖTV oranları,

⁷¹ Türkiye İş Bankası A.Ş. (İktisadi Araştırmalar Bölümü), '**Dünya ve Türkiye Ekonomisindeki Gelişmeler**', Ocak 2016, http://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/dteg_201601.pdf, s. 9, (25.02.2016).

⁷² Sema Gençay Çapanoğlu (İktisadi Kalkınma Vakfı), '**Sorularla AB Politikaları ve Türkiye (Vergilendirme Politikası)**', Yayın No:246, Seri No:7, İstanbul, Haziran 2011, s. 18.

⁷³ Hakan Ay, '**AB Mali Yapısı (Ders Notları)**', İzmir, 2012, s. 100.

⁷⁴ Hakan Karabacak, 'Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatının Karşılaştırılması-II', '**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:297, Mayıs 2006, s.121.

- Ürün kategorilerinin tümüne uygulanacak genel hükümlerden oluşmaktadır. Bu hükümler özellikle ÖTV'ye tabi malların üretimi, depolanması, üye ülkeler arasında nakliyesini içermektedir.

25.02.1992 tarihinde çıkarılan 92/12 sayılı Avrupa Ekonomik Topluluğu Direktifiyle üç temel ürün üzerinden özel tüketim vergisi alınması kararlaştırılmıştır. Bu üç çeşit ürün; madeni yağlar (petrol ürünleri), alkollü içkiler ve tütünden elde edilen ürünlerdir. Sınıflamada kolaylık açısından alkollü içkiler ve tütünden elde edilen ürünler ikişer grup olarak değerlendirilmiş ve dolayısıyla özel tüketim vergisine konu olan ürünlerin sayısı beş grup olarak belirlenmiştir. Bunlar; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira ve şarap, bira ve şarap dışında kalan alkollü içkilerdir⁷⁵.

Kömür, doğalgaz ve elektrik dâhil tüm enerji ürünleri, 27.10.2003 tarih ve 2003/96 sayılı Direktifle petrol ürünlerinin yanında mevcut listeye eklenmiştir. 92/12 sayılı Direktifle özel tüketim vergisine konu olan petrol ve petrol ürünlerinin kapsamı 2003/96 sayılı Direktifle enerji ürünlerini de kapsayacak şekilde genişletildiği için yeni bir düzenleme yapılması ihtiyacı doğmuş, 2008/118 sayılı Direktifle verginin konusunu oluşturan mallar yeniden düzenlenmiştir. 2008/118 sayılı direktifle yeniden düzenlenen listeye göre özel tüketim vergisinin konusunu enerji ürünleri ve elektrik, alkol ve alkollü içkiler ve işlenmiş tütün oluşturmaktadır. Bu ürünlerin dışındaki ürünlerden alınan özel tüketim vergileri, uyumlaştırmanın kapsamı dışında tutulmuştur⁷⁶.

Bazı üye ülkelerde, bu beş grup dışında kalan bazı ürünler de özel tüketim vergisine konu edilmektedir. Bunlara örnek olarak; Almanya'da kahve, tuz, çay, şeker, aydınlatma cihazları; İtalya'da kahve, kakao, kibrit, şeker ve bazı tohum yağları; Fransa ve Hollanda'da şeker; Belçika'da kahve ve şeker; Lüksemburg'da kahve; Danimarka'da kahve, çay, çikolata ve şekerleme ürünleri; Yunanistan'da malt üzerinden alınan özel tüketim vergileri gösterilebilir⁷⁷. Dolayısıyla ülkeler AB

⁷⁵ Buket İlhan, 'Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları', **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 318.

⁷⁶ Taylar, s. 457.

⁷⁷ Nurettin Bilici, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s. 251.

tarafından belirlenmiş olan ürünler dışında diğer bazı ürünleri de ÖTV kapsamına alarak, belirlenmiş olan asgari oranlar temelinde farklı oranlar uygulayarak oluşturdukları vergi sistemlerini uygulamada serbest olmuşlardır. Öte yandan AB açısından özel tüketim vergisinde uyum sağlanması büyük önem taşımaktadır. Çünkü özellikle alkol ve akaryakıt gibi ÖTV kapsamındaki malların çoğu sanayide hammadde olarak kullanılmakta ve bu malların üzerine konulan vergi oranlarının farklılığı, fiyat farklılıklarına neden olup bu durum da rekabet eşitliğini bozabilmektedir.

ÖTV'nin yapısı ve uygulama metodunu belirten 92/12/EEC sayılı AB direktifinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren malların teslimi veya ithalatına bağlanmakta, verginin mükellefi ise ÖTV'ye tabi malları ithal veya imal edenler olarak ifade edilmektedir. ÖTV beş grup mal üzerinden her ürünün yapısına göre nispi veya maktu olarak belirlenmektedir.

OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi AB üyesi ülkelerde de uygulanan oranların farklılığı ve üzerine vergi konulan maddelerin çeşitliliğine de bağlı olarak ÖTV'nin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki payı farklılıklar göstermektedir.

1.2.2. Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi

Türkiye'de ÖTV'nin bugünkü vergi sistemi içerisindeki yapısının ve uygulamasının daha iyi bir şekilde incelenmesi bakımından tarihi süreç içerisindeki gelişiminin incelenmesi uygun olacaktır.

1.2.2.1. Osmanlı Döneminde Özel Tüketim Vergisi

Osmanlı maliyesinin farklı gelir kaynakları içerisinde yer alan en temel kaynaklardan birini vergiler oluşturmuştur. Fethedilen bir saha, bir Türk toprağı haline getirilirken öncelikle buranın askeri güvenliği sağlanmış, daha sonra oradan

iktisadi faydalar elde edilebilmesi için halk düzenli bir şekilde vergi ödemeye tabi tutulmuştur. Devlet topraktan, biri halkın elde ettiği gelir üzerinden ödediği dolaysız vergi ve diğeri de halkın herhangi bir devlet memuruna, tımar sahibine hizmet ederek ödediği dolaylı vergi olmak üzere iki türlü gelir sağlamıştır. Fethedilen her bölgenin coğrafi şartları, kültürel özellikleri ile sosyal ve ekonomik yapısına göre, istikrarın bozulmaması için her mahallin kendine has nitelikleri değiştirilmeden bir vergi sistemi yerleştirilmek istenmiştir⁷⁸. Dolayısıyla tek bir vergi düzeni uygulanmamıştır. Uygulanan vergi sisteminde özellikle Tanzimat Fermanının ilanına kadar İslam hukukunun etkisiyle birlikte uygulanan şer'i vergiler ile oldukça fazla olan ve çok çeşitli konular üzerinden alınmış örfi vergilere dayanmıştır.

Osmanlı Devleti'nin kuruluş ve yayılma yıllarındaki gelirleri, para ile ödenen düzenli gelirlere dayanmamaktadır. Ancak Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde özel tüketim vergilerine ilişkin düzenlemeler az da olsa mevcuttur. Osmanlı devletinde özel tüketim vergileri gayrimüslim azınlıklardan alınan 'şıra resmi' ile devlet bütçesinde yer almaya başlamıştır. 16. Yüzyılda 'zecriye' olarak adlandırılan bu vergi türü 'reftiye', 'idhaliye' isimlerini de almıştır. 1859 tarihli kararname ile birleştirilen bu vergiler, 'rüsüm-u müçtemiz', daha sonra da 'müskirat resmi' adını almıştır. Alkollü içki satanların ödedikleri bir ruhsat harcı olan 'resm-i beyiye' ve tütün mamulleri satışından alınan 'tönbeki beyiyesi' de yine bu dönemde alınan özel tüketim vergisi olarak ifade edilebilir⁷⁹. Ayrıca ipekli kumaşlar, balık üretimi ve alkol üzerinde de özel tüketim vergisi bulunmaktaydı.

Osmanlı dönemindeki bu vergiler, cumhuriyetin kuruluşundan sonra 'tekel safi hâsılatı' şeklinde bir tekele dönüştürülmüştür. Bu tekelden elde edilen hâsılat 1940 yılına kadar vergi gelirlerinin %20'sini oluşturmuştur⁸⁰.

⁷⁸ Ayşe Özdemir Kızıllan, 'Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme', **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Nisan 2008, s. 58.

⁷⁹ A. Mutlu, s. 50.

⁸⁰ Batirel, s. 6.

1.2.2.2. Cumhuriyet Döneminde Özel Tüketim Vergisi

Türkiye’de modern anlamda vergi hukuku Cumhuriyet ile birlikte oluşmuştur. Cumhuriyet kurulduktan sonra Osmanlı vergi sistemi tasfiye edilerek Avrupa yasalarının vergi sistemi model olarak alınmıştır⁸¹.

Cumhuriyet döneminden önce Birinci Dünya Savaşı’na gelinceye kadar ve savaş döneminde Türkiye’de alkollü içkiler, kibrit, sigara kâğıdı vb. maddeler üzerinden hususi istihlak vergileri alınmaktaydı. 1925 yılında aşar vergisinin⁸² kaldırılması ile devlet bütçesinde meydana gelen boşluk temettü vergisi, kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi ve dolaylı vergiler ile doldurulmaya çalışılmıştır. Aşar vergisinin kaldırılması ile meydana gelen boşluğun doldurulması için 1926 yılında ‘umumi istihlak vergisi’ uygulamaya konulmuştur. Bu vergi, istisnaları olmakla birlikte bütün satışların ve işlemlerin çeşitli kademelerine yayılmış bir tüketim vergisi niteliğindedir⁸³. Bu dönemde elektrik ve havagazı üretimi üzerine konulan ‘istihsal resmi’ özel tüketim vergisi niteliğindedir. Aynı yıl yürürlüğe konulan ve umumi istihlak vergisini tamamlama amacı taşıyan ‘eğlence ve hususi istihlak vergisi’ mal ve hizmetlerin lokanta, büfe, sinema, tiyatro gibi eğlence yerlerinde tüketilmesini vergilendirmekteydi. Yine aynı dönemde alınan ‘nakliyat vergisi’ de bir özel tüketim vergisidir⁸⁴.

1941 yılından sonra bu vergilere PTT’den alınan ‘müdafaa vergisi’, 1944 sonrası ‘banka ve sigorta muameleleri vergisi’, ‘şeker ek istihlak vergisi’, tek el ürünlerinden ve 1947 yılında kaldırılan kibritten alınan ‘müdafaa vergileri’ de eklenmiştir. 1949 yılında benzinden alınmaya başlanan ‘yol vergisi’ de özel tüketim vergisi özelliği taşımaktaydı. Özel tüketim vergisi niteliğindeki bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1948 yılında yine %20 düzeyindedir. Benzinden alınan yol vergisi 1952 yılında yerini akaryakıttan alınan ‘yol vergisi’ ne bırakmıştır. Bu

⁸¹ Oral, s. 25.

⁸² Aşar vergisi: Osmanlı Devleti’nde tarım ürünlerinin gayri safi tutarı üzerinden, Müslüman veya gayrimüslim ayrımı gözetmeksizin alınan bir vergidir.

⁸³ Taylar, s. 459.

⁸⁴ Edizdoğan, s. 95.

vergi, 1956'dan sonra kaldırılmış, PTT'den alınan müdafaa vergisi yerine 'PTT hizmetleri vergisi' getirilmiştir⁸⁵.

1956 yılında Türkiye'de dolaylı vergiler alanında önemli değişiklikler olmuştur. Bu tarihe kadar uygulanmakta olan tüketim ve muamele vergileri milli sanayinin gelişmesine engel olduğu ve vergi kaçakçılığını teşvik ettiği gerekçesiyle kaldırılarak Gider Vergisi Kanunu düzenlenmiştir⁸⁶. 1957 Gider Vergisi öncesi uygulanan özel tüketim vergisi, başlıca iki grupta toplanmaktaydı. İlk grupta; şeker, glikoz, akaryakıt, elektrik, havagazı, kibrit, kahve, bira, şarap gibi mallar üzerinden alınan vergilerle taşıma hizmetleri üzerinden alınan vergiler bulunmaktaydı. Bu grup mallar üzerinden alınan vergileri 01.03.1957 tarihinde kabul edilen Gider Vergileri Kanunu ile (şeker vergisi hariç) tamamen kaldırılmış ve sözü edilen vergiler gider vergisi bünyesine alınmıştır. İkinci grup ise tekel konusuna giren tütün, alkol ve alkollü içecekler, çay, tuz, patlayıcı maddeler üzerinden alınan vergilerden oluşmaktaydı ve bu maddeler de gider vergisi kapsamına alınmıştır⁸⁷. 1960 yılına gelindiğinde toplanan özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %24'e çıkmıştır.

1960-1980 yılları arasındaki dönem incelendiğinde bu vergilere 1963'te 'dış seyahat harcamaları vergisi', 1971'de 'taşıt alım vergisi', 'işletme vergisi' ve 1972'de 'Spor Toto vergisi' eklenmiştir. Bunların yanında şeker istihkak, banka ve sigorta muameleleri, nakliyat ve PTT hizmetleri vergileri⁸⁸ gibi vergilerde bu dönemde uygulanmaktaydı. Ancak 1970'den itibaren tekel safi hâsılatının, 'tekel maddelerinden alınan istihsal vergisi' ne dönüştürülüp, özel tüketim vergi paketinden çıkarak gider vergileri sistemine girmesi sonucu özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranı düşmüştür. Konulan yeni vergilere rağmen bu oran, 1980'de % 6.3'e inmiştir⁸⁹.

1980 sonrası süreçte özellikle 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile tek tek uygulanmakta olan dış seyahat

⁸⁵ Batirel, s. 6-7.

⁸⁶ Oral, s. 28.

⁸⁷ Can, s. 158.

⁸⁸ Sayılan vergi ve resimler ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. İlham Küsmenoğlu, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (Osmanlı Devletinden 1980'e- 1980'den 2010'a)**, 2 Cilt, 1.Baskı, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010.

⁸⁹ Batirel, s. 7.

harcamaları vergisi, işletme vergisi, şeker istihlak, nakliyat, PTT hizmetleri ve Spor Toto vergileri yürürlükten kaldırılırken, taşıt alım ve banka ve sigorta muameleleri vergisi kaldırılmamıştır. Ayrıca bu dönemde ‘akaryakıt tüketim vergisi’, ‘ek vergi’, çeşitli fonlar ve adı fon olmasa da 3418 Sayılı Kanun ile alınan ‘eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi’ uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergilere ek olarak 1999 depremi sonrası ‘özel iletişim vergisi’ ve ‘özel işlem vergisi’ yürürlüğe girmiştir. Fonlar değerlendirme dışı tutulursa bu özel tüketim vergilerininin 2002 yılında vergi gelirleri içindeki payı % 26.5’ e ulaşmıştır⁹⁰.

1996 yılında hem AB ile Gümrük Birliği’ne girmenin gümrük vergisi ve eş etkili vergi gelirlerinde yol açacağı hâsılat kaybını telafi etmek, hem Avrupa Birliği’nin mevzuatına uyum sağlamak, hem de mevcut tüketim vergilerinde basitliği sağlamak için ÖTV kanun tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarının hazırlandığı dönemde, yapılacak düzenlemeyle ÖTV kapsamına giren mallar üzerindeki vergi yükünde önemli bir değişiklik yapılmayacağı, dolayısıyla, bu verginin yatırım ve üretime olumsuz bir yansıması olmayacağı, sadece değişik adlarla tahsil edilen çeşitli vergi, fon ve paylar tek bir vergi altında birleştirilmek suretiyle uygulama ve kontrol kolaylığı sağlanacağı belirtilmiştir⁹¹.

Nihayetinde, söz konusu tasarı 06.06.2002 tarihinde kabul edilmiş ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile birlikte; akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar fonu, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, çevre fonu, ek vergi, özel işlem vergisi, tütün fonu, malul, şehit, dul ve yetimler fonu, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi, federasyonlar fonu şeklinde dağınmak olan yapı sadeleştirilmiştir⁹². 16 adet vergi, fon, harç, pay gibi mali yükümlülükler yürürlükten kaldırılmış ve ÖTV’ye tabi mallar Kanun’a ekli dört adet listede toplanmıştır.

⁹⁰ Taylar, 460.

⁹¹ Uğur Doğan, ‘100 Soruda ÖTV’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2002, s. 43.

⁹² Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2014, s. 403.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

2.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN YAPISI VE UYGULAMASI

Üreticisi ve dağıtıcısı az sayıda olan ancak yaygın tüketime sahip mallar üzerine konan bir vergi, hem yönetiminin kolay olması hem de hâsılatının yüksek olması nedeniyle devletlerin kamu harcamalarının finansmanını sağlamada en çok tercih ettiği ve kolay kolay vazgeçemediği bir niteliğe sahiptir.

Üretimden ya da üretimin belli bir aşamasından genel olarak alınmayıp tek tek belirlenen bazı mal ve hizmetlerden alınan, tüketim vergisinin bir alt dalı olan ve dolaylı bir vergi niteliğine sahip özel tüketim vergisi, bir yandan gelir toplama diğer yandan tüketicilerin harcama kalıplarını etkilemesi bakımından önem arz etmektedir. Uygulanmasının kolay olması, talep esnekliği düşük mallara optimum oranda uygulandığında mali anestezi ilkesine uygun olması, gelir arttırıcı etkisinin ve tahsil kolaylığının fazla olması nedenleriyle bir çok ülke uygulamasında kendisine yer bulan özel tüketim vergisi ülkemizde de toplam vergi gelirleri içinde ağırlıklı bir yere ve öneme sahip bir dolaylı vergidir. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile genel hatları belirlenen ve bugünkü şeklini alan özel tüketim vergisinin vergi sistemimiz içindeki yapısı ve uygulaması bu ana başlık altında incelenmektedir.

2.1.1. Özel Tüketim Vergisinin Temel Özellikleri

Türk vergi sisteminde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar özel tüketim vergisi başlığı altında bir vergi bulunmamakla birlikte, niteliği itibariyle özel tüketim vergisi olan çok sayıda vergi bulunmaktaydı. Türkiye –Avrupa Birliği Ortaklık Konseyi'nin, Ankara Antlaşması ve Katma Protokol'e dayanarak aldığı 06.03.1995 tarihli ve 1/95 sayılı karar ile 01.01.1996 tarihinden itibaren AB ile gerçekleştirilen gümrük birliği ve 1999 yılında Helsinki Zirvesi'nde

ülkemin Avrupa Birliği'ne aday adaylığının kabulü ile dolaylı vergiler alanındaki mevzuatın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıřtır⁹³. Nihayetinde de 4760 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte dağınık yapı basitleştirilip sadeleşmiş ve bugün uygulanmakta olan özel tüketim vergisinin yasal sınırları belirlenmiştir.

Ülkemizde uygulanmakta olan ÖTV'nin temel özelliklerini řu şekilde sıralamak mümkündür⁹⁴;

- ÖTV ile on altı değişik ad altında alınan vergi, fon, harç ve paylar tek bir vergiye dönüştürülerek karmaşık yapı ortadan kaldırılmış, basit, uygulaması kolay bir sistem getirilmiştir.
- Özel tüketim vergisiyle vergileme bakımından daha şeffaf bir yapıya geçilmiştir.
- Bütün malları değil, belirli malları kapsadığından uygulaması kolay, mükellefi az ve etkin bir vergilemedir.
- ÖTV, tek aşamada ve bir kez olmak üzere alınan, her el değişiminde uygulanmayan bir vergidir. (Bu husus kanunun birinci maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır.)
- Verginin kapsamına giren malları imal ve ithal edenler vergi yükümlüsü sayılırlar, taşıtlarda ise ilk satın alanlar verginin mükellefi olarak ifade edilir.
- ÖTV'nin oranı, yerli ve ithal mallar için aynı olup, farklı oranlar öngörülmemiştir.
- Özel tüketim vergisinin kapsamına 4 listede toplam 270'ten fazla mal çeşidi girmekte olup bunlar tek tek kanununda sayılmıştır.
- Özel tüketim vergisine tabi mallar ayrıca ÖTV'nin de dâhil edildiği matrahlar üzerinden KDV'ye tabidirler. (ÖTV ile %26 ve %40 oranında KDV uygulanan mallar, ÖTV kapsamına alınmış olup 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu listeler iptal edilmiştir.)

⁹³ Kukuş, s. 45.

⁹⁴ Mustafa Çapar, 'Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması', **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52, s. 124; Kukuş, s. 46.

Ayrıca, ÖTV ile mali politikaların uygulanmasında daha etkin bir sisteme geçilmiştir. Önceki uygulamada ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan mallar konusunda Bakanlar Kurulu'nun gerekli düzenlemeleri tek bir kararname ile yapması çok zordu. Örneğin tütün mamulleri ve alkollü içkilerden 7 ayrı vergi, fon ve pay alınmaktaydı. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Oran ve Tutar" başlıklı 12. maddesinde ise Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını ve tutarlarını değiştirerek bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikalarını daha rahat uygulayabilme imkânı tanımıştır⁹⁵.

2.1.2. Özel Tüketim Vergisinin Anayasal Dayanağı

Özel tüketim vergisi ekonomik, sosyal ve hatta siyasi gerekçelerle alınabilmektedir. Bu gerekçelerin uluslararası hukuk (vergi uyumlaştırılması gibi) ve özellikle anayasaya başta olmak üzere ulusal hukuka ve ayrıca çağın gereklerine uygun olması, hem devletin sorumluluğu açısından hem de özel tüketim vergisinden beklenen faydaların sağlanması açısından bir zorunluluktur⁹⁶.

Vergi devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız olarak, gerçek ve tüzel kişilerden aldığı ve cebri niteliğe sahip para şeklindeki ödemelerdir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de vergi anayasal bir ödev olarak düzenlenmiştir. ÖTV uygulamasının da anayasal dayanağını oluşturan söz konusu madde hükmüne göre; herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür ve vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Dolayısıyla vergi sistemimizde yer alan diğer vergilerde olduğu gibi ÖTV'nin de en temel sınırları anayasamızın söz konusu maddesiyle çizilmiştir.

Türkiye'de ÖTV daha çok hazineye kaynak sağlamak amacıyla yönelik olarak tahsil edilmektedir. Dolayısıyla özel tüketim vergisinde gelir sağlama amacı diğer amaçlara göre daha çok ön plana çıkmaktadır. Amaç daha yüksek vergi geliri

⁹⁵ Çapar, s. 125.

⁹⁶ Taylar, s. 451.

sağlamak olunca, yönlendirici özelliğiyle birlikte ÖTV uygulamalarının kişi hak ve özgürlüklerine yoğun bir şekilde müdahale niteliği taşıması kaçınılmaz hale gelmektedir. Hak ve özgürlüklerin korunmasından sorumlu olan devletin bu açıdan bir sınırının bulunması gerekmektedir. Anayasa'nın 13. maddesi⁹⁷ bu açıdan bir sınırlama olarak kabul edilebilir. Nitekim söz konusu madde hükmüncü öne çıkan ölçülülük ilkesinin bir gereği olarak yönlendirici vergilendirmenin bir türü olan ÖTV açısından da devletin gelir elde etme veya yönlendirme isteği ile kişilerin ÖTV'ye tabi malları alıp almama dolayısıyla vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusundaki özgür iradeleri arasında bir denge bulunmalıdır⁹⁸. Eğer özel tüketim vergisinin herhangi bir uygulaması, kişilerin bu yöndeki seçim yapabilme özgürlüğünün özünü zedeliyorsa, bu uygulama Anayasa'ya aykırı olacaktır.

2.1.3. Özel Tüketim Vergisinin Kanuni Dayanağı

Ülkemizde özel tüketim vergisinin kanunlaşması ilk kez 1996 yılında gündeme gelmiş, ancak, hazırlanan tasarı Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde o dönem içerisinde çıkarılamamıştır. AB'ye uyum süreci içinde atılması gereken adımların içinde özel tüketim vergisinin kanunlaşmasına ilişkin orta vadeli yükümlülüklerin olması ve Türkiye'nin böyle bir kanuna ihtiyaç duyması nedeni ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu 2002 yılında, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde yeniden gündeme getirilerek kanunlaşmıştır⁹⁹.

Verginin uygulanmasına ilişkin kanuni çerçeveyi belirleyen 06.06.2002 tarihinde kabul edilen ve 24783 sayılı Resmi Gazete yayımlanan ve 01.08.2002

⁹⁷ Anayasa madde 13; 'Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasa'nın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.'

⁹⁸ Cenker Göker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011, s. 97-99.

⁹⁹ Eray Mercan ve Mustafa Dünder, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 19.

tarihinde yürürlüğe girmiş olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 6 bölüm ve 20 maddeden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Verginin konusu, tanımlar, vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefi açıklanmıştır. İkinci bölümde istisnalara yer verilirken üçüncü bölümde verginin matrahı, oranı veya tutarı açıklanmıştır. Dördüncü bölümde, verginin beyanı, tarhı ve ödenmesi, verginin belgelerde gösterilmesi, matrahta, vergide ve mükellefiyette değişikliklere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Beşinci bölümde Gümrük idaresince alınan ÖTV'ye ilişkin hükümlere yer verilirken, altıncı ve son bölümde ÖTV hâsılatının paylaşımı, yürürlükten kaldırılan hükümler, yürürlük ve yürütmeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Verginin konusunu oluşturacak olan mallar ise kanuna ekli dört adet listede sıralanmıştır. Bu listelerdeki mallar uluslararası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatür'üne uygun Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle yer almaktadır¹⁰⁰.

2.1.3.1. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Gerekçesi

1985 tarihinde genel tüketim vergisi olan KDV'de yapılan reformu takiben özel tüketim vergisi alanında reform niteliğinde olan ve dolaylı vergiler alanında önemli yeri bulunan özel tüketim vergisinin kanunlaşmasında iki temel neden bulunmaktadır. Bu iki temel neden 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 4760 sayılı kanunun genel gerekçesinde, AB müktesebatına uyum sağlamak ve oldukça karmaşık bir yapı arz eden dolaylı vergiler alanında önemli bir oranda sadeleştirme yapmak şeklinde belirtilmiştir.

AB müktesebatına uyum sağlamak, AB'ye katılmak isteyen Türkiye'nin bu birliğe karşı yükümlülüklerini yerine getirmeye çalışmasıdır. Her ne kadar AB'nin Türkiye'den doğrudan beklentileri vergi uyumlaştırması olmasa da, ön görülen beklentiler için uygun bir zeminin oluşturulması, vergi uyumlaştırmasını zorunlu kılmıştır¹⁰¹.

¹⁰⁰ Kukuş, s. 44-45.

¹⁰¹ Oral, s. 96.

Genel anlamda dolaylı vergilerde özelden ise özel tüketim vergisinde dağılık yapının ortadan kaldırılarak sadeliğin ve basitliğin sağlanması olarak ifade edilen kanunun ikinci gerekçesi ile daha önceden çok sayıda ve karmaşık bir yapıda olan ve özel tüketim vergisi niteliğini taşıyan vergilerin tek bir çatı altında toplanması hedeflenmiştir. Nitekim bazı özel tüketim harcamalarını vergilendirmeyi amaçlayan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu her ne kadar yeni bir kanun olsa da, esas itibarıyla, yeni vergiler getirmemiş; yürürlükten kaldırdığı çeşitli kanunlar ve kanun maddelerinde yer alan, vergi, fon, katılma payı gibi vergisel yükümlülüklerin yerini almıştır¹⁰².

Bu iki temel gerekçenin yanında, Gümrük Birliği'ne geçiş nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen kaybın giderilmesi, ithalatın belirli bir ölçüde sınırlandırılması, yüksek enflasyon ortamında kaynak kullanımını kısmak ve yararları düşük veya sosyal zararları olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlamak gibi nedenlerde ülkemizde ÖTV uygulanmasının nedenleri arasında sayılabilir.

2.1.3.1.1. Avrupa Birliği Müktesebatına Uyum

Avrupa Birliği'nde iç pazarın işleyişini kolaylaştırmak ve tek pazarda malların serbestçe dolaşımını sağlayabilmek amacıyla üye ülkelerde tüketim üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Vergi uyumlaştırması, ortak bir amaç doğrultusunda vergi sistemlerinin birbirine yaklaştırılması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifade ile ekonomik birlik kurmak isteyen ülkelerin, vergi rekabetini ortadan kaldırarak emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımını sağlamak için vergi konusunda işbirliği yapmalarıdır¹⁰³. AB'nde de Birliğe üye ülkeler arasında iktisadi birlik kurarak sürekli ve dengeli bir gelişmenin sağlanması, ticarete haksız rekabetin önlenmesi için vergi eşitsizliklerini ortadan kaldırarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine

¹⁰² Tosuner ve Arıkan, s. 403.

¹⁰³ M. Tunçer ve M. Sarıkaya, 'Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikasının Geleceği Üzerine', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 176-177.

yaklaştırılması amaçlanmıştır¹⁰⁴. Bu çerçevede dolaysız vergilerin uyulaştırılmasında fazla gelişme kaydedemeyen AB, dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV bakımından çeşitli direktifler çıkartmıştır.

1990'lı yılların başlarında ÖTV ile ilgili olarak oranlar ve vergi yapılarının uyulaştırılmasına yönelik çalışmalar başlamış ancak ülkelerdeki vergi sistemlerinin farklılığı nedeniyle beklendiği ölçüde hızlı gelişmemiştir. Daha sonraki süreçlerde çıkarılan yönergeler ve direktiflerle üye devletlerin hangi ürünlere ÖTV uygulayacakları, bu vergilerin uygulama yöntemleri ve ÖTV'ye uygulanacak minimum vergilendirme seviyeleri tespit edilmiş ve vergileme bakımında uyulaştırma sağlanmaya çalışılmıştır.

Türkiye, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nun (AET) 1958 yılında kurulmasından kısa bir süre sonra Temmuz 1959'da AET'ye tam üye olmak için başvurmuştur. 1959'da yapılan başvurumuza, Türkiye'nin ekonomik gelişmişlik düzeyinin yeterli olmadığı ileri sürülmüş olup tam üyelik şartlarının oluşmasına kadar bir ortaklık anlaşmasının imzalanması teklif edilmiştir¹⁰⁵. Bu çerçevede Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılım süreci, 1963 yılında imzalanıp 01.12.1964 tarihinde yürürlüğe giren Ankara Anlaşması ile başlamıştır. Bu katılım süreci, 01.01.1973 tarihinde yürürlüğe giren Katma Protokol ve 06.03.1995 tarihinde alınan 1/95 Sayılı Ortaklık Konseyi Kararı gereğince Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne geçişi ile ayrı bir boyut kazanmıştır.

Gümrük Birliği'ne geçişte dolaylı vergiler alanında ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 Helsinki zirvesinde adaylığımızın kabulünden sonra ulusal mevzuatımızın ve bu arada vergi mevzuatımızın AB mevzuatı ile uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu çerçevede, 24.03.2001 tarihli 24352 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 19.03.2001 tarihli 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 'Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı' kabul edilmiştir. Bu programda Avrupa Birliği mevzuatına uyum ile ilgili taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyulaştırma, 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır¹⁰⁶.

¹⁰⁴ İlhan, s. 312.

¹⁰⁵ Ay, s. 112.

¹⁰⁶ Çapar, s. 124.

Bir tasarı olarak çalışmalarına 1993 yılından itibaren başlanmış, 1996 yılında meclise sunulmuş fakat yeniden gözden geçirilip kanunlaşması ancak AB'ne giriş hazırlıklarının yoğunlaştığı bir dönem olan 2002 yılında gerçekleştirilebilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte AB vergi mevzuatına uyum sağlama bakımından önemli bir adım atılmıştır.

Yapılan kanuni düzenlemeyle Avrupa Birliği mevzuatına özel tüketim vergisi bakımından uyum sağlanması amaçlanmışsa da Türkiye ile Birlik arasında verginin kapsamı ve uygulanan oranlar açısından bir takım farklılıkların olduğu söylenebilir. Kapsam yönünden; Türkiye'deki Özel tüketim vergisi tasarısında AB'de uygulanan ürünler dışında bazı ürünlerinde yer aldığı görülmektedir. Bu ek ürünler yerli sanayi koruma amacına yönelik olarak beyaz eşya, otomobil gibi ürünlerdir. Oranlar açısından ise, Türkiye'deki oranlar topluluk oranlarına nazaran daha yüksektir¹⁰⁷.

ÖTV ile ilgili amaçlar açısından baktığımızda ise, Avrupa Birliği'nde ekonomik bütünleşmenin sağlanması ve Tek Pazar'a geçilmesi amaçlarının yanında halk sağlığının korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi, enerji tasarrufunun sağlanması, vergiden kaçınmanın ve kaçakçılığın önlenmesi gibi amaçlar ön plana çıkarken ülkemizde gelir sağlama amacı daha ön plandadır.

ÖTV bakımından vergi sistemimizin AB müktesebatına uyumunun daha iyi kavrayabilmek açısından Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmış olan yazılı soru önergelerine baktığımızda, örneğin; 27.03.2012 tarihli yazılı soru önergesinde¹⁰⁸;

'7/4639 esas numaralı yazılı soru önergesindeki Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisine tabi olmayan ancak ülkemizde tabi olan kalemlere yönelik soruya ilişkin olarak;

*-2003/96/EC sayılı Direktif kapsamındaki enerji ürünleri ve elektrik,
-92/83/EC ve 92/84/EC sayılı Direktif kapsamındaki alkol ve alkollü içecekler,
-95/59/EC, 92/79/EEC ve 92/80/EEC sayılı Direktifler kapsamındaki işlenmiş tütün mamulleri için ÖTV uygulamak zorundadır.*

Diğer taraftan, 2008/118/EC sayılı Direktif'in 1. maddesinin 3 numaralı fıkrasında hüküm altına alındığı gibi, üye ülkeler alınacak verginin matrahının saptanması, vergiyi doğuran olay, istisnalar, vergi tarh ve tahsili gibi

¹⁰⁷ Ay, s. 112.

¹⁰⁸ Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 27.03.2012 Tarih, B.07.0.GEP.0.05.610 Sayılı Yazılı Soru Önergesi.

hususlarda ÖTV ile uyumlu bir vergi yapısına sahip olunması ve ayrıca bu vergilerin üye ülkeler arası ticarete yeni sınır formaliteleri getirmemesi şartıyla bu mallar dışındaki mallara da ÖTV uygulanabilir.'

şeklinde Maliye Bakanlığı tarafından açıklanmıştır.

Avrupa Birliği Komisyonu tarafından her yıl yayınlanan ilerleme raporları genel olarak Türkiye ve AB arasındaki ilişkileri incelemek, Türkiye'nin AB'ye katılımı için gerekli politik ve ekonomik kriterlerinin analizini yapmak ve Türk hukuk sisteminin AB müktesebatına olan uyumunu incelemek amacıyla hazırlanmaktadır. Yıllar itibariyle yayınlanmış bu raporların ÖTV ile ilgili hükümlerine baktığımızda;

2002 yılı ilerleme raporunda, özel tüketim vergisinin kapsamının Avrupa Birliği müktesebatıyla kayda değer bir uyumlaştırma sağlandığı, madeni yağlara spesifik, tütün ürünleri ile alkollü içkilere advalorem vergi getirildiği, madeni yağlara uygulanan oranların asgari Avrupa Birliği oranları ile uyumlu olduğu, ancak verginin yapısı ve kapsamı bakımından daha ileri bir uyuma ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir¹⁰⁹.

2005 yılı ilerleme raporunda, Türkiye özel tüketim vergisinde, tütün ürünleri konusunda müktesebatla uyumlaştırmalar yönünden bazı ilerlemeler kaydetmiştir. 2005 Temmuz ayında kabul edilen mevzuat değişiklikleri ile ithal sigaralara yönelik ayrımcı vergilerin ortadan kaldırıldığı fakat ithal edilen alkollü ürünlere benzeri yerli ürünlerden daha fazla uyumlaştırma çalışmasının gerekliliği vurgulanmıştır¹¹⁰.

2008 ilerleme raporunda, ithal edilen alkollü içecek ve tütün ürünlerine yerli ürünlerden daha fazla vergi uygulandığı ve bu konuda daha fazla uyumlaştırma çalışmasının gerekliliği vurgulanmıştır¹¹¹.

2010 yılı ilerleme raporunda, dolaylı vergilendirme konusunda kısıtlı ilerleme kaydedildiği, özel tüketim vergilerine ilişkin bazı ilerlemelerin kaydedildiği belirtilmiştir. 18 Mayıs 2009 tarihinde kabul edilen Eylem Planı doğrultusunda tütüne uygulanan tütün fonu vergisinin kaldırılması ve alkollü içkilere yönelik düzenlemeler bunda önemli bir etken olmuştur.

¹⁰⁹ COM(2002) 700, **2002 Regular Report on Turkey's Progress Towards Accesion**, Brussels, 09.10.2002, s. 87-88, <http://www.ab.gov.tr>, (22.12.2015).

¹¹⁰ COM(2005) 561, **Turkey 2005 Progress Report**, Brussels, 09.11.2005, s. 89-90, <http://www.ab.gov.tr>, (22.12.2015)

¹¹¹ COM(2008) 674, **Turkey 2008 Progress Report**, Brussels, 05.11.2008, s. 58, <http://www.ab.gov.tr>, (22.12.2015).

2012 yılı ilerleme raporunda, dolaylı vergilendirme alanında, özel tüketim vergisi kapsamında 7 Mayıs 2012 tarihinde yapılan değişiklik ile ithal içkilere uygulanan vergi tutarı azaltılmış, yerli içkiye uygulanan vergi tutarı arttırılmış olup, böylece faslın açılış kriterini karşılamak amacıyla hazırlanan 2009 tarihli Eylem Planı'na uygun olarak vergi paritesinde düşüş sağlanmıştır.

2013 yılı ilerleme raporunda, Türkiye'nin 2009 Eylem Planı'nı gerektiği gibi uygulayamadığı ve Eylem Planı doğrultusunda vergilendirmedeki ayrımcı uygulamaların aşamalı olarak kaldırılmasının daha fazla ilerleme kaydedilmesi bakımından önemli olduğuna vurgu yapılmıştır¹¹².

2014 yılı ilerleme raporunda, Türk vergi sistemi ile AB müktesebatı arasında bazı alanlara, sınırlı da olsa, uyumlaşma sağlanmışken, bazı alanlarda farklılaşma artmıştır. ÖTV (tütün ürünleri, alkollü içecekler ve enerji ürünleri üzerine uygulanan ÖTV gibi) alanındaki ayrımcı politikaların elimine edilmesi gerektiği belirtilmiştir¹¹³.

2015 yılı ilerleme raporunda ise, tütün ürünleri ve alkollü içeceklerde 2009 Eylem Planı taahhütlerini karşılamaya yönelik önemli adımlar atıldığı, ancak Türkiye'nin sigaraya ilişkin vergi mevzuatı ile verginin maktu ve nispi bileşenlerine ilişkin hala bazı uyumsuzlukların olduğu belirtilmiştir. Enerji ürünlerine ilişkin ÖTV mevzuatı ile AB müktesebatı arasındaki uyumsuzluklar giderilmemiş olmasına vurgu yapılmıştır¹¹⁴.

AB müktesebatına uyum çerçevesinde ilerleme raporlarının yanı sıra AB Ortak Müzakere Pozisyon Belgesi'nde vergilendirme faslının kapanış kriterleri, ÖTV alanında uyum konusunda gerekli adımların atılması ve diğer alanlarda detaylı bir uyum takvimi sunulması; Eylem Planı doğrultusunda ithal içki ve sigaralara uygulanan ayrımcı uygulamaya son verilmesi; vergi mevzuatını etkin bir şekilde uygulayacak, vergileri etkin bir şekilde toplayacak ve mükellefleri kontrol edecek

¹¹² COM(2009-2013), **Turkey Progress Report**, Brussels, 10.11.2013, <http://www.abgs.gov.tr>, (22.12.2015).

¹¹³ COM(2014) 700 final, **Turkey 2014 Progress Report**, Brussel, 08.10.2014, http://www.ab.gov.tr/files/ilerlemeRaporlariTR/2014_ilerleme_raporu_tr.pdf, (22.12.2015).

¹¹⁴ COM(2015) 611, **Turkey 2015 Progress Report**, Brussel, 10.11.2015, http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf, (22.12.2015).

yeterli idari kapasitenin oluşturulması; özellikle ÖTV alanındaki bilgi-işlem teknoloji sistemlerinin kurulmasına yönelik kapsamlı ve tutarlı bir stratejinin sunulması olarak belirlenmiş¹¹⁵ ve AB müktesebatına uyum bakımından söz konusu kriterlerin önemi vurgulanmıştır.

2.1.3.1.2. Vergi Sisteminin Sadeleştirilmesi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu dağınk mevzuat çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, harç, fon ve payların tek bir çatı altında birleştirilmiş ve karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesini sağlamıştır. Dolayısıyla kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi sistemimiz saydamlık ve sadelik kazanmıştır.

Kanunun yürürlüğe girmesiyle kaldırılan vergi, harç, fon ve paylar; Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Çevre Kirliliği Önleme Fonu (Taşıt Alım Vergisinin ¼'ü oranında), Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı (Taşıtların kayıt, tescil ve devrinden alınan), Özel İşlem 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 Sanayi Destekleme Fonu (Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan), Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı, Toplu Konut Payı (Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ÖTV, sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği (hizmetler üzerinden ÖTV alınmamaktadır), tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir vergi niteliği kazanmıştır. Buda vergi uygulamasını basit ve etkin hale getirerek verginin denetimini kolaylaştırmıştır. Diğer yandan basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmiştir¹¹⁶.

¹¹⁵ Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı (Özel İhtisas Komisyonu Raporu), **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi**, Ankara, 2014, s. 15.

¹¹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi (Örnekler ve Açıklamalar)**, İstanbul, 2002, s. 21.

2.1.3.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Unsurları

Belirlenmiş bazı mallar üzerinden vergi alınması temeline dayanan ÖTV uygulamasının daha iyi bir şekilde incelenmesi bakımından 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu çerçevesinde verginin başarılı bir şekilde uygulanmasını sağlayan unsurların açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

2.1.3.2.1. Verginin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Özel tüketim vergisinin konusu uygulandığı ülkelere göre farklılıklar arz edebilmektedir. Ülkelerin gelişmişlik düzeyi, söz konusu verginin konusunda belirleyici etken olmaktadır. Nitekim gelişmiş ülkelerde lüks olarak ifade edilen mallar verginin konusunu oluşturuyorken, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelere ise genel nitelikli tüketim vergileri etkin bir şekilde uygulanamadığından, mali nedenler ve tahsilât kolaylığı sebebi ile zorunlu tüketim maddeleri de vergiye tabi olabilmektedir.

Ülkemizde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre ÖTV'nin konusunu, belirli bir iktisadi süreç içinde bulunan ve kanuna ekli dört (I, II, III, IV) listenin kapsamına alınmış mallar oluşturur. Hizmetler verginin konusuna girmez. Dört listede sayılan, ÖTV'nin konusuna giren mallar, uluslararası mal tanımlama sistemi olan Kombine Nomenklatür esas alınarak yayımlanan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde yer alan GTİP numaraları itibariyle tanımlanan eşyalardır. Malların gümrük tarife istatistik pozisyonlarının tespitinde yetkili kurum Gümrük Müsteşarlığıdır (Gümrükler Genel Müdürlüğü).

Türk gümrük tarife cetvelinde zaman zaman değişiklikler yapılabilmektedir. Verginin yasallığı ilkesi gereğince, yasa koyucunun üzerinden vergi alınmasını öngördüğü malların tarife numarasının, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonra değişmesi sonucu liste dışında kalması, bu malların vergilendirilmesini engellemeyecektir. Tersine yasa koyucunun vergilendirmeyi öngörmediği bir malın, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten sonra numarasındaki değişiklik sonucu listede yer

alması halinde ise vergilendirilmemesi gerekmektedir¹¹⁷. Bu amaçla ÖTV kapsamına giren malların tarife numaralarında ve tanımlarında yapılan değişiklikleri Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde yapılan değişikliğe bağlı olarak açıklama konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir¹¹⁸.

Bir malın vergi konusuna girmesi için o malın hem söz konusu listelerde yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada bulunması gerekir. Örneğin, bazı mallar için imalat veya ithalat aşaması dikkate alınırken, bazıları için ilk iktisap aşaması dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla hangi iktisadi aşamada olursa olsun listelerde yer almayan mallar ile listede yer alsa bile belirtilen iktisadi aşamanın dışındaki mallar ÖTV'nin konusuna girmeyecektir¹¹⁹. Bunun yanı sıra ÖTV listelerinde yer alan bir malın Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olması veya Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarının indirilmesi veya sıfır olarak belirlenmesi o malın verginin konusuna girdiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır.

ÖTV, kapsamına giren her mala bir kez uygulanacaktır. Bu nedenle verginin kapsamına giren malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisapları verginin konusuna girmeyecektir. Örneğin, kanuna ekli listelerde yer alan malların, mahkeme satış memurları ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı ÖTV'ye tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir¹²⁰. Buna göre, motorlu araç ticareti yapan bir mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş binek otomobilinin icra yoluyla satılması halinde ÖTV uygulanmayacaktır. Bu mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve henüz Türkiye'de kayıt ve tescil ettirilmemiş binek otomobillerinin icra yoluyla satışında bu taşıtı kullanacak olan açısından ilk iktisap söz konusu olacağından ÖTV uygulanacaktır.

Tek aşamalı olan ve genel tüketim vergisi niteliğindeki KDV'ye göre daha dar kapsamlı bir vergi türü olan ÖTV'nin konusu ÖTVK'nın 1. maddesinde hükme bağlanmıştır. Aşağıdaki tabloda belirli bir iktisadi süreç içerisinde Özel Tüketim

¹¹⁷ Kemal Oktar, **70 Soruda Özel Tüketim Vergisi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 1-2.

¹¹⁸ Tosuner ve Arıkan, s. 404.

¹¹⁹ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006, s. 271.

¹²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 28-29.

Vergisi Kanunu'na ekli dört ayrı tabloda listelenmiş olan ve ÖTV'nin konusunu oluşturan mallar ve vergilendirme zamanlarına ilişkin bilgiler yer almaktadır;

Tablo 1: Özel Tüketim Vergisi'ne Tabi Mallar ve Vergilendirme Zamanları

Liste	Listede yer alan mallar	Vergilendirme zamanları
(I) SAYILI LİSTE (A) CETVELİ	<ul style="list-style-type: none"> ✓ akaryakıt, ✓ LPG ve bunları ikame eden petrol türevleri ile ✓ doğalgaz, baz yağlar, madeni yağlar, petrokok ve benzerleri 	<ul style="list-style-type: none"> - ithal edenler ile - rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi sırasında¹²¹ veya - özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sözkonusu ise bu sırada,
(I) SAYILI LİSTE (B) CETVELİ	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Akaryakıtlara katılabilen solvent türü ürünler 	<ul style="list-style-type: none"> - ithal edenler ile - rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi sırasında veya - özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sözkonusu ise bu sırada,

Liste	Listede yer alan mallar	Vergilendirme zamanları
(II) SAYILI LİSTE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tescile tabi olan motorlu - kara (traktör hariç), hava ve deniz taşıtları 	<ul style="list-style-type: none"> - alıcıları tarafından ilk iktisabı sırasında,
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tescile tabi olmayan motorlu - kara, hava ve deniz taşıtları 	<ul style="list-style-type: none"> - ithalat aşamasında ithal edenler, - imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya - özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sözkonusu ise bu sırada,
	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Tescile tabi olan ya da olmayan motorlu kara, hava ve deniz taşıtlarının aksam ve parçaları 	<ul style="list-style-type: none"> - ÖTV 'ye tabi değildir.

Liste	Listede yer alan mallar	Vergilendirme zamanları
(III)SAYILI LİSTE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Kolalı ve ✓ alkollü içecekler ile ✓ tütün ve mamulleri 	<ul style="list-style-type: none"> - ithalati aşamasında ithal edenler, - imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya - özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı sözkonusu ise bu sırada,

¹²¹ Bu listenin (A) ve (B) cetvellerinde yer alan mallar diğer listedekinin aksine ithalatı değil, ithalatçılarınca teslimi sırasında ÖTV 'ye tabi tutulacaktır.

Liste	Listede yer alan mallar	Vergilendirme zamanları
(IV) SAYILI LİSTE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, ✓ itriyat ve parfümeri ürünleri, ✓ kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, ✓ muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar, ✓ kristal sofraya ve mutfak eşyaları, ✓ beyaz eşyalar, ✓ ses ve görüntü cihazları, ✓ telsiz – telefon cihazları, ✓ kristal avizeler, ✓ işlenmiş fil dişi, kemik, boynuz, çatalı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden mamul eşya, ✓ silahlar, ✓ oyun makine ve aletleri ✓ ve benzerleri 	<ul style="list-style-type: none"> - ithalatı aşamasında ithal edenler, - imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında veya - özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı söz konusu ise bu sırada,

Kaynak: Uğur Büyükbalkan, ‘Özel Tüketim Vergisi’, s.2-3, <http://www.vergidegundem.com.tr>, (05.05.2015)

Yukarıdaki tabloda da kullandığımız; teslim, ithalat, ilk iktisap ve kayıt ve tescil gibi ÖTVK’nın 2. maddesinde 3 fıkrada belirtilmiş olan ÖTV ile ilgili bazı temel kavramların açıklanmasında yarar bulunmaktadır.

Teslim : Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesine teslim denilmektedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap ve ambalajların geri verilmesinin mutlak olduğu hallerde teslim bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış olur.

ÖTVK'nın 2. maddesinin üçüncü fıkrasında teslim sayılan haller sayılmıştır. Buna göre;

- Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, halleri teslim hükmündedir.

İthalat : Vergi konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesi ithalat olarak tanımlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri uyarınca Gümrük Bölgesi'ne giren mallar da genel olarak ithal edilmiş sayılmaktadır¹²².

İlk İktisap : (II) sayılı listede yer alan mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade etmektedir.

Kayıt ve Tescil : Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlü'nce tutulan sivil hava vasıtaları siciline kayıt ve tescilini ifade etmektedir.

Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile ortaya çıkacağı ve vergi alacağının da mükellef tarafından vergi borcunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Vergilendirme döneminin tespiti, zamanaşımı süresinin tayini ve diğer ödevlerin yerine getirilmesi için, vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin bilinmesi önem arz etmektedir.

¹²² Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3.Baskı, Ankara, 2012, s. 503.

Özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olay ÖTV'nin konusu ile yükümlüsü arasında ilişki kuran olaydır. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay ÖTV mükellefini vergi borçlusuna haline getiren olay veya fiildir¹²³.

ÖTVK'nın 3. maddesinde ÖTV'yi doğuran olayın hangi hallerde gerçekleşebileceği ve vergiyi doğuran olayın hukuki şartları vergiye tabi işlemin özelliklerine göre, ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Bu durumlar aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Tablo 2: Listeler İtibariyle Özel Tüketim Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay	Verginin doğduğu an
⇒ (I) sayılı listedeki mallar	İmalatçıları ve ithalatçıları tarafından tesliminde.
⇒ (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar	ithalinde veya bunları imal ya da inşa edenler tarafından tesliminde.
⇒ (I), (III) ve (IV) sayılı listedeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında	Bu satışta.
⇒ Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde	Malın teslimi veya ilk iktisabında.
⇒ Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde	Bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi sırasında.
⇒ Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde	Her bir kısmın tesliminde. <ul style="list-style-type: none">• Örneğin; rafineri ile 1 yıllık akaryakıt ihtiyacı için sözleşme imzalayan bir akaryakıt bayiine, sözleşmeye konu akaryakıt miktarının tamamı için değil, teslim edilen her bir parti mal için ÖTV uygulanacaktır.

¹²³ Güldeniz Agun, 'Günümüzde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri ve Kurumsal Yaklaşım', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000, s. 16.

⇒ Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda	Malların alıcıya tesliminde. <ul style="list-style-type: none"> • Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, <ul style="list-style-type: none"> - imalatçı veya ithalatçı tarafından malların komisyoncuya veya - konsinyasyon suretiyle mal satanlara (konsinye işletmelere) verildiği anda vergi doğmamaktadır. • Bu tür teslimlerde vergiyi doğuran olay, <ul style="list-style-type: none"> - malların komisyoncular veya - konsinye işletmeler tarafından alıcıya teslim edildiği anda meydana geldiğinden, - ÖTV mükellefi olan imalatçı veya ithalatçılar bu tarih itibarıyla vergi beyan edeceklerdir.
⇒ İthalatta	4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması sırasında.
⇒ İthalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde	Gümrük beyannamesinin tescili ile.

Kaynak: Büyükbalkan, s. 3-4.

ÖTVK’da vergiyi doğuran olay esas itibarıyla malların teslimi, ithali veya ilk iktisabı ile gerçekleşse de, özel tüketime tabi malların, teslimden önce fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olay, belgenin düzenlendiği tarihte bu belgelerde gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olay, belgelerin malların tesliminden önce düzenlendiği durumlarda, belgenin düzenlendiği; belgenin malların tesliminden sonra düzenlendiği durumlarda ise malın teslim edildiği vergilendirme dönemi içinde gerçekleşmektedir¹²⁴.

Mal teslim edilmeden malın teslimine yönelik olarak yapılan sözleşmeler ve avans niteliğindeki ön tahsilâtlar ÖTV’de vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmemektedir. Malın tesliminden önce yapılan sözleşmelerde malın teslim

¹²⁴ Şenyüz, s. 273-274.

tarihinin belirtilmiş olması veya mal tesliminin belirtilen günde yapılmasını sağlayacak şekilde güvenlik tedbirlerini ya da teminatının alınmış olması hallerinde malın tesliminden önce vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olmaz. Diğer bir ifadeyle ÖTV’ de vergiyi doğuran olay sözleşmeyle değiştirilemez. Ayrıca malın tesliminden önce veya sonra mal bedelinin tahsil edilmesinin veya tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine olumlu veya olumsuz katkısı olmamaktadır¹²⁵.

2.1.3.2.2. Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda, vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştiren ve verginin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekten sorumlu tutulan kişi şeklinde vergi mükellefini tanımlayan bir hüküm yer almamaktadır¹²⁶. Bunun yerine verginin mükellefleri verginin konusuna giren mal gruplarına ve gruplardaki malların niteliklerine göre ÖTVK’nın 4. maddesinde sıralanmıştır. Buna göre mükellef;

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,
- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Dolayısıyla özel tüketim vergisi üretimin hangi aşamasında alınıyorsa mükellefiyette alınan aşamaya göre değişiklik göstermektedir. ÖTV üretim ve imalat aşamasında alınıyorsa, vergi mükellefi üretici veya imalatçıdır. Eğer ÖTV kapsamına giren mal veya hizmetlerin ithali söz konusu ise vergi mükellefi ithalatçıdır.

Vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan, devlet alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinde asıl vergi borçlusu

¹²⁵ Çapar, s. 127.

¹²⁶ Oral, s. 116.

yanında sorumlu tutulan üçüncü kişi vergi sorumlusudur¹²⁷. Sorumluluk olgusu genel tanımı itibariyle Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasında verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak ifadelendirilmiştir.

4760 sayılı ÖTVK'nın 4. maddesinin ikinci fıkrasında ise vergide sorumluluk olgusu 'Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.' hükmü ile ifade edilmiştir.

Kanun koyucu özel tüketim vergilerinde vergi sorumluluğu kurumunu oluşturarak vergi kaybı olasılığının azaltılması, vergi maliyetinin düşürülmesi, vergi tahsil süresinin kısaltılması gibi idarenin vergi gelirini korumayı hedeflemiştir¹²⁸. Dolayısıyla sadece mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri değil, gerekli görülen diğer hallerde de vergiye taraf olan şahıslar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

2.1.3.2.3. Verginin Matrahı ve Tarifesi

Matrah, vergi borcunu hesaplamak için kullanılan, vergi kanunlarına göre belirlenen miktardır. Diğer bir ifadeyle verginin matrahı, üzerine bir oran ya da tarife uygulanarak ödenecek vergi miktarının hesaplanmasına yarayan bir ekonomik değer ya da fiziki unsurdur. Vergiler ekonomik (parasal) bir değer üzerinden hesaplanabileceği gibi sayı, adet, metre, metreküp, hacim, kilogram ve ton gibi fiziki bir miktar üzerinden de hesaplanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi matrahı değer esaslı (advalorem) veya miktar esaslı (spesifik) olabilmektedir¹²⁹.

Özel tüketim vergisinde verginin matrahı, ÖTVK'nın 11. maddesiyle Kanun'a ekli listeler için ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre ÖTV'de iki tür matrah söz konusudur. Bunlar spesifik ve advalorem matrahtır. Spesifik matrah ölçü birimleriyle ifade edilirken, advalorem matrah ise değer esaslı yani ekonomik

¹²⁷ Nihal Saban, **Vergi Hukuku Genel Kısım**, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s.136.

¹²⁸ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 1991, s.200.

¹²⁹ Sarılı, s.518.

unsurların değerleri esas alınarak hesaplanan matrahtır. Özel tüketim vergisinde (I) sayılı listede matrah spesifik, diğer listelerde ise advalorem'dir.

Kanun'un 11. maddesine göre, (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir. (II), (III) [B cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. Bilindiği üzere KDV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel ise, malı teslim alandan bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir¹³⁰. (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere satış fiyatıdır. (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır. (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanır. Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan vergileme ölçülerini değiştirmeye yetkilidir.

ÖTV'ye tabi mallar için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak üzere) vergi, resim, harç, gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlar altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahını oluşturmaktadır. Ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ise faturada ayrıca gösterilmek şartıyla bu matrahtan indirilebilecektir. Bu şekilde hesaplanan matrah üzerinden önce ÖTV hesaplanacak, bu tutar (matrah+ÖTV) üzerinden de KDV hesaplanıp faturada gösterilecektir¹³¹.

¹³⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 116.

¹³¹ Sarılı, s. 519.

Örneğin; motor silindir hacmi 1593 cm³ ve fabrika çıkış bedeli 45.000 TL olan bir otomobilin tüketiciye satış fiyatı aşağıdaki gibi hesaplanır;

Fabrika Çıkış Bedeli	45.000 TL
Satış İskontosu (45.000 x %5)	2.250 TL
Kalan Tutar (45.000 -2.250)	42.750 TL
Vade Farkı (42.750 x %20)	8.550 TL
Yükleme, Taşıma, İndirme Giderleri	1.000 TL
ÖTV Matrahı (42.750 + 8.550 + 1.000)	52.300 TL
Hesaplanan ÖTV (52.300 x %50 ¹³²)	26.150 TL
KDV Matrahı (52.300 + 26.150)	78.450 TL
Hesaplanan KDV (78.450 x %18)	14.121 TL
Satış Fiyatı (78.450 + 14.121)	92.571 TL

Bunun yanısıra ÖTVK'nın 12. maddesinin birinci fıkrasının sonuna 6487 sayılı Kanun'un 28. maddesiyle eklenen hükümlerle, (II) sayılı listedeki mallardan alınacak verginin, mükellefin bu malları alış bedeli üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı hükme bağlanmıştır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından %10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden indirilecektir. Maliye Bakanlığı, bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Bu hükme göre, mükelleflerin teslim ettikleri (II) sayılı listedeki mallara ilişkin hesapladıkları (varsa iskonto tutarının da düşülmesi sonucu oluşan) ÖTV'nin matrahı alış bedelinden daha düşük ise, ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır¹³³.

ÖTV'ye tabi malların bedelinin döviz cinsinde belirlenmesi halinde döviz tutarı, ilk iktisap, teslim veya ithalat tarihindeki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrilerek, ÖTV matrahı belirlenmektedir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan

¹³² Bu oran, Bakanlar Kurulu'nun 24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı kararı ile motor silindir hacmi ve ÖTV matrahı dikkate alınarak belirlenen yeni orandır.

¹³³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi Dünyası'nda 500 Soru-500 Cevap**, Empati Matbaacılık, İstanbul, 2012, (500 Soru-500 Cevap), s. 719.

başka değerler olması halinde ise ÖTV matrahı, Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek emsal bedel olacaktır¹³⁴.

ÖTV'ye tabi bazı malların spesifik, bazı malların ise advalorem matrah yapısına tabi olması nedeniyle, vergi tarifesi spesifik matraha tabi olanlarda maktu vergi; advalorem matraha tabi olanlarda ise oran şeklinde uygulanmaktadır.

ÖTVK'nın 12. maddesine göre ÖTV, bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılığında gösterilen miktar ve/veya oranlarda alınır. (I) sayılı listedeki mallar için vergi bu malların çeşitli ölçü birimleri için miktar olarak, (III) sayılı listedeki mallar için hem çeşitli ölçü birimlerine göre çeşitli miktarlar ve hem de değerleri üzerinden çeşitli oranlar olarak, diğer listedeki mallar için ise, bunların değeri üzerinden çeşitli oranlar olarak belirlenmiştir.

ÖTV'ye ekli listelerde yer alan mallar itibariyle uygulanacak vergi miktar ve oranları ayrı ayrı listeler halinde aşağıda özetlenmeye çalışılmıştır¹³⁵;

- **(I) Sayılı Liste:** Vergi kilogram, litre, metreküp olarak belirlenen matrahlar karşılığında çeşitli maktu miktarlar olarak belirlenmiştir.
- **(II) Sayılı Liste:** Vergi listedeki malların değerleri üzerinden çeşitli oranlar şeklinde, en düşük oran %0.5 ve en yüksek oran %160 olarak belirlenmiştir.
- **(III) Sayılı Liste:** Vergi listedeki malların değerleri üzerinden çeşitli oranlar şeklinde, en düşük %0 ve en yüksek oran %65,25 olarak belirlenmiştir. Bunun yanı sıra (A) cetvelinde sayılan kolalı gazozlar ve alkollü içkiler ile (B) cetvelinde sayılan tütün mamulleri için çeşitli ölçülere göre (litre, gram, adet vb.) çeşitli asgari maktu vergi miktarları belirlenmiştir.
- **(IV) Sayılı Liste:** Vergi listedeki malların değerleri üzerinden %3, %6,7, %20 ve %25 oranında tahsil edilecektir.

¹³⁴ Sarılı, s. 519.

¹³⁵ Tosuner ve Arıkan, s. 414.

2.1.3.2.4. Verginin Tecili ve Vergi İndirimi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin birinci fıkrası ile Kanun'a ekli (I) sayılı listenin B cetvelindeki malların (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmın teminat alınması suretiyle tecil edilmesi, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren on iki ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Söz konusu madde hükmü gereğince tecil-terkin uygulamasından yararlanacak olanlar Sanayi Sicil Belgesi¹³⁶, ne haiz imalatçılardır. Bu ÖTV mükellefleri, tecil terkin kapsamında teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edeceklerdir¹³⁷. Yapılan mal teslimlerine ilişkin verilmesi gereken teminat (beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile on iki aylık gecikme faizi tutarı toplamı) ile sanayi sicil belgesi, talep ve taahhütname ya da indirimli teminattan (teminat tutarının %25'i kadar teminat verilmesi) yararlanan dönemler için ilgili bilgi formunun beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine verilmeden tecil-terkin uygulamasından yararlanması mümkün değildir¹³⁸.

¹³⁶ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. 22.12.2003 tarih ve 25324(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği.

¹³⁷ Mehmet Erkan, 'ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması (I)', http://www.erkymm.com/resimler/yoTV_Aysndan_Tecil_Terkin_Uygulamas_1_VERGI_DUNYASI_2009_HAZIRAN.pdf, s. 17, (09.05.2014).

¹³⁸ Erkan Gürboğa, '(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 19-20.

Sözü edilen tecil-terkin uygulaması Kanunun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden, 08.10.2012 tarihli ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 09.10.2012 tarihine kadar uygulanmış ve bu tarihten itibaren ÖTV iade sistemine geçilmiştir.

Verginin tecili ile ilgili olarak Kanunu'nun 8. maddesinin ikinci fıkrasındaki hükme göre, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait 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 aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın bu şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir¹³⁹.

ÖTV'de mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla sınırlı bir şekilde de olsa indirim uygulamasına da yer verilmiştir. ÖTVK'nın 'Vergi İndirimi' başlıklı 9. maddesinde, ÖTV'ye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirileceği hükmü yer almaktadır. Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, satın alınan malların imalatta girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçemez¹⁴⁰.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere ÖTV'de vergi indirimi uygulaması, birçok koşula bağlanmış ve liste esasına göre sınırlı olarak uygulama alanı bulmuş bir müessesedir. Nitekim 'malların yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması' ifadesi ile ÖTVK'ya ekli listelerde yer alan bir malın aynı listedeki bir başka malın imalinde kullanılması halinde üretilen malın bünyesine giren mal için

¹³⁹ Çapar, s. 130.

¹⁴⁰ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, s. 29, (02.01.2016)

ödenen ÖTV indirim konusu yapılabilecektir. Bunun yanı sıra ÖTV'ye tabi malların 'imalatta kullanılması' şartının gerçekleşmesi, dolayısıyla sadece Sanayi Sicil Belgesine sahip imalatçılar tarafından kullanılması durumunda indirimin söz konusu olması bu uygulamanın sınırlılığını gösteren bir diğer olgudur¹⁴¹. Ayrıca imalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerekmektedir. ÖTV mükellefinden alınmayan başka bir ifade ile ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların imalatta kullanılması halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dâhil edilmiş olan ÖTV'nin üretilen malın ÖTV'sinden indirilmesi söz konusu değildir¹⁴².

2.1.3.2.5. Verginin Beyanı ve Ödenmesi

ÖTV mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh olunur ve mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh edilir. Bu vergi beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir¹⁴³. Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan ve yürürlüğe giren 346 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 22 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği ile tüm ÖTV beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde, e-beyannamenin vergiyi tarh edecek daireye iletildiği an vergi tarh edilir¹⁴⁴.

Verginin beyanı, tarhı ve ödenmesi başlıklı ÖTVK'nın 14. maddesine göre tarhiyat, bu vergiye mükellef olan gerçek ve tüzel kişiler adına olmaktadır. Adi ortaklıklarda ise verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri tarhiyata muhatap tutulur. Ayrıca mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması veya Maliye Bakanlığı'nca gerekli görülen hallerde vergi sorumluları da tarhiyata muhatap tutulurlar.

¹⁴¹ Güneş Yılmaz ve Adem Baydere, 'Özel Tüketim Vergisi'nde Vergi İndirimi Uygulaması'(Hakemli Makale), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s. 116-119.

¹⁴² Mehmet Erkan, 'ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (IV) : İndirim Uygulaması', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, Ekim 2010, s. 25.

¹⁴³ Tosuner ve Arıkan, s. 416.

¹⁴⁴ Sarılı, 521-522.

ÖTV'ye tabi malların oluşturdukları listelere göre farklı vergilendirme dönemleri söz konusudur. Bu vergilendirme dönemleri içerisinde ÖTV'ye tabi işlem bulunmasa da bu dönemlere ait ÖTV beyannamesinin verilmesi gerekmektedir. ÖTV beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler, beyanname üzerinde hesapladıkları ÖTV'yi beyanname verme süresi içinde ödemek zorundadırlar. Bu bağlamda ÖTV mükelleflerinin vergilendirme dönemleri çerçevesinde beyanname verme ve vergiyi ödeme zamanları aşağıdaki tabloda açıklanmaya çalışılmıştır;

Tablo 3: ÖTV Beyannamesinin Verilme ve ÖTV'nin Ödenme Zamanları

Mal Listeleri	Beyanname Numarası	Vergilendirme Dönemleri	Beyanname Verme Zamanları	Vergi Ödeme Zamanları
(I) Sayılı Liste	(1) Numaralı ÖTV Beyannamesi	Ayın 1-15 günleri - Ayın 16-son günleri	İzleyen 10 gün içinde	Beyannamenin verildiği gün
(II) Sayılı Liste	Kayıt ve Tescile Tabi Olan Taşıtlar İçin (2A) Numaralı ÖTV Beyannamesi	-	Taşıtların ilk iktisabından önce	Beyannamenin verildiği gün
	Kayıt ve Tescile Tabi Olmayan Taşıtlar İçin (2B) Numaralı ÖTV Beyannamesi	Her bir ayın 1. ve sonuncu günü arası	İzleyen ayın 15. günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği gün
(III) Sayılı Liste	(3) Numaralı ÖTV Beyannamesi	Her bir ayın 1. ve sonuncu günü arası	İzleyen ayın 15. günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği gün
(IV) Sayılı Liste	(4) Numaralı ÖTV Beyannamesi	Her bir ayın 1. ve sonuncu günü arası	İzleyen ayın 15. günü akşamına kadar	Beyannamenin verildiği gün

Kaynak: Sarılı, s. 523.

2.1.3.2.6. İstisnalar

ÖTV uygulamasına ilişkin kanuni çerçeveyi belirten 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun beşinci, altıncı ve yedinci maddelerinde ÖTV ile ilgili istisnalar düzenlenmiştir. Üç maddede belirtilen bu istisnalar madde sıralarına göre; ihracat istisnası (ÖTVK 5. madde), diplomatik istisna (ÖTVK 6. madde) ve diğer istisnalar (ÖTVK 7. madde) olarak hükme bağlanmıştır.

Uluslararası alanda vergileme bakımından ‘varış ülkesinde vergilendirme ilkesi’ benimsenmiştir. Bunun anlamı malın uluslararası ticarete dâhil olması halinde bir defa vergilendirileceği ve vergilendirme yetkisinin vergiye tabi malları ithal eden ülkeye (varış ülkesi) ait olmasıdır. Bu nedenle, ülkemiz açısından ihraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV yönünden bir vergileme yapılmaması, vergilemenin ithal eden ülkede gerçekleşmesi gereği ortaya çıkmaktadır¹⁴⁵. Bu çerçevede ÖTV’ye tabi malların ihraç teslimleri istisna kapsamına alınmıştır. 4760 sayılı Kanun’a ekli listelerde yer alan malların tamamı ayırım yapılmaksızın ihracat istisnasından yararlanabilecektir. Diğer bir ifadeyle istisnadan yararlanacak mallar için herhangi bir sınırlandırma yoktur¹⁴⁶.

ÖTVK’nın 5. maddesine göre bu istisnanın varlığı aşağıdaki şartlara bağlanmıştır;

- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış 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.)
- Teslim konusu mal, ÖTVK’ya ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer almalıdır.

Söz konusu şartların tümünün varlığı halinde ÖTV’ye tabi malların teslimleri ÖTV’ye tabi olmayacaktır.

ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanacaktır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilecektir. Ancak, ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye’deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye’de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

¹⁴⁵ Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012, s. 288.

¹⁴⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 79.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılacak ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanmayacaktır. İhraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneği ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilecektir¹⁴⁷.

ÖTV Kanununun 5. maddesinin ikinci fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu hükme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir¹⁴⁸.

ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmayacaktır. Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibarıyla ÖTV uygulanacaktır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin bir numaralı fıkrası kapsamındaki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, ÖTVK'da yer almamaktadır. Buna göre serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesinin bir numaralı fıkrası kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de ikamet etmeyen

¹⁴⁷ 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği (24831 sayılı 30.07.2002 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır), http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/otvuygulama_genteb.pdf, (11.12.2015).

¹⁴⁸ Ali Hitaloğlu, **Tüm Yönleriyle ÖTV'nin Örnekli Anlatımı**, Sakarya, 2008, s. 10.

yolculara ÖTV kapsamına giren malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanmaz veya tahsil edilen ÖTV iade edilmez¹⁴⁹.

Diplomatik istisna, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan ve Kanun'a ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensuplarına Türkiye'de buldukları süre içerisinde kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından ithali veya ilk iktisabının ÖTV'den istisna edilmesini kapsamaktadır. Görüldüğü gibi diplomatik istisna tüm mallar için değil belirli grup mallar için ve belirli şartlarla uygulanabilen bir istisnadır. Söz konusu şartlardan birinin gerçekleşmemesi durumunda bu istisnadan söz etmek mümkün değildir.

ÖTVK'nın 7. maddesinde 'Diğer İstisnalar' başlığı altında düzenlenen istisnalar ise daha çok askeri, sosyal ve ekonomik amaçlı istisnalar olup Kanun'da sıralı yedi fıkrada düzenlenmiştir. Askeri Amaçlı İstisnalar, Petrol Arama ve İstihsal Faaliyetlerine İstisna, Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslim İstisnası, Malul ve Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna bu istisnalardan bazılarıdır.

Objektif karakterli vergi olması sebebiyle ÖTV'de muafiyetlere yer verilmemiştir. Ayrıca Kanun'un 10. maddesi de istisnalara sınır getirmiştir. Buna göre ÖTV'de muafiyet ve istisnalar ancak kanunda değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleşebilecektir¹⁵⁰.

2.1.4. Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallarda Vergilendirme

Belirli bazı mallar üzerinden alınan ve 4760 sayılı Kanunla sınırları belirlenen ÖTV, kapsamına aldığı 270'ten fazla mal ile toplam vergi gelirleri içinde ağırlıklı bir öneme sahiptir. 4760 sayılı Kanun çerçevesinde ÖTV'ye tabi olan bu malların tayininde vergi gelirlerini arttırma şeklindeki mali amaçların yanında, diğer

¹⁴⁹ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (05.03.2015), s. 11.

¹⁵⁰ Altıok, s. 78.

ekonomik ve sosyal politika unsurlarının da dikkate alınması söz konusudur. Bu kapsamda, kamu sağlığı ve güvenliği, ahlaki değerler, çevrenin korunması, cari açıkla mücadele edilmesi gibi pek çok amaç, ÖTV'nin kapsamına girecek malların belirlenmesinde etkili olmaktadır.

Üzerine vergi uygulanan malların incelenmesinden önce 'vergiye tabi mallar' ibaresinden ne anlaşılması gerektiğinin açıklanmasında yarar vardır. Nitekim Kanun'un birçok maddesinde bu ibare kullanılmaktadır. Örneğin, ÖTVK'nın 2. maddesinin üç numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan '...vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması...' şeklinde belirtilen 'vergiye tabi mallar' veya 'vergiye tabi olan mallar' ile Kanuna ekli listelerde yer almak suretiyle verginin konusuna giren mallar ifade edilmiştir. Dolayısıyla Kanun'un lafzı ve ruhundan da anlaşıldığı üzere vergiye tabi mallar ifadesiyle ÖTVK'ya ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alan mallar ifade edilmektedir¹⁵¹.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli listelerde yer alan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesinin iki numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanuna ekli listelerde yer alan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu hüküm çerçevesinde ithal edilen veya yurt içinde imal edilen herhangi bir malın ÖTV'ye tabi olup olmadığının değerlendirilebilmesi için o mala ait GTİP numarasının bilinmesi gerekir. GTİP numarasının tespiti ise Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nca yapılmaktadır.

2.1.4.1. (I) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle bu alanda uygulanan Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'na ve Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu uygulamasına son verilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında bulunmayan solvent, heptan ve motor yağlarını kapsamına almıştır. Böylece daha önce verginin kapsamı dışında olan mallara yönelmek suretiyle vergiden kaçınma ya da vergi yükü çok düşük olduğu için solvent

¹⁵¹ Mehmet Erkan, 'ÖTV Uygulamasında 'Vergiye Tabi Mal' Tanımı ile 'Teslim Sayılan Haller' Kapsamından Ne Anlaşılması Gerekir?', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, Haziran 2014, s. 57-58.

gibi maddelerin akaryakıtta karıştırılarak haksız kazanç sağlanması ve haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmıştır. Ancak, sanayide girdi olarak kullanılan solvent ve benzeri ürünlerin vergi kapsamına alınmasının, özel tüketim vergisini bir üretim vergisi niteliğine dönüştürmesinin ortaya çıkaracağı sıkıntıları giderebilmek için kanunda tecil uygulamasına yer vermiştir¹⁵².

ÖTV (I) sayılı listede yer alan mallar iki cetvelde toplanmıştır. (A) cetvelinde; petrol ürünleri (uçak benzini, jet yakıtı, kurşunsuz normal benzin, kurşunsuz süper benzin, kurşunlu normal benzin, doğal gaz, diferansiyel yağı, baz yağı, motorin vb.) yer alırken, (B) cetvelinde ise; solvent ve benzeri ürünler (benzol, heptan, eter, incelticiler vb.) yer almaktadır. Taş kömürü, briketler, topak ve benzeri katı yakıtlar, linyit, katran, naftalin, zift ve fenoller Kanuna ekli (I) sayılı listenin A ve B cetvellerinde yer almadığından ÖTV kapsamının dışındadır.

Bu mallarda verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların ithalatçıları veya imalatçıları tarafından teslimi ile bu malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır. Buna göre (I) sayılı listede yer alan malların ithali değil, ithalatçıları tarafından ilk teslimi vergiye tabidir. (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen ÖTV tutarları, bu malların ithal maliyetine göre yüksek olduğundan, satılmadan önce ithalatçı üzerinde yüksek vergi yükü oluşmaması amacıyla bu malların ithalinde değil, ithalatçıların satış safhasında vergi alınmaktadır. ÖTV'den önceki Akaryakıt Tüketim Vergisi de bu şekilde uygulanmıştır¹⁵³. Öte yandan vergi güvenliği amacıyla bu listedeki malların ithalinde gümrüğe teminat verilmeden ithalat yapılamamaktadır. 05.03.2015 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nden öncesinde, (I) sayılı liste kapsamına giren malların ithalinde gümrük idaresine teminat verilmek suretiyle ithalat yapılıyor ve her vergilendirme döneminde kullanım olmasa dahi beyanname verilmesi gerekiyordu. Vergilendirme döneminin 15 gün olması, mükelleflerin 1 yıl boyunca 24 tane beyanname vermesine yol açıyordu. 05.03.2015 tarihli tebliğ ile bununla ilgili bir alt limit belirlendi ve miktar itibarıyla 1 kilogram veya 1 litrenin altında olan ithalatlar için sadece ithal edilen malların kullanıldığı dönemde beyanname verilmesi öngörüldü. Böylece bu limitin altındaki ithalatlar için artık boş beyannameler verilmesine gerek kalmayacaktır.

¹⁵² Kukuş, s. 51.

¹⁵³ Oktar, (70 Soruda Özel Tüketim Vergisi), s. 5.

ÖTV (I) sayılı listenin vergilendirilmesinde, listenin (B) cetvelinde yer alan bazı mallarda tevkifat uygulaması söz konusudur. Vergi güvenliği ile ilgili olarak daha önce sadece madeni yağlarda katkı olarak kullanılan 38.11 tarife pozisyon numarasındaki mallarda uygulanmaktayken, 05.03.2015 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile yine bazı solvent türevleri eklenerek tevkifatın kapsamı genişletilmiştir.

12.04.2006 tarih ve 26137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulanmasına ilişkin Yönetmelik ile ÖTV (I) sayılı liste kapsamında ulusal marker ekleme zorunluluğu getirilen mallara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu yönetmeliğe göre ulusal marker, akaryakıt; rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak petrolden teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıt veya benzin türlerine harmanlanacak etanole ticari faaliyete konu edilmeden önce eklenecek ve akaryakıtın özelliklerini bozmayacak niteliğe haiz kimyasal ürün olarak tanımlanmıştır¹⁵⁴. Ulusal markerin ekleneceği yakıt türleri; benzin türleri, nafta (hammadde ve solvent nafta hariç), gazyağı, motorin türleri ve biodizeldir. Kaçak petrolün önlenmesi amacıyla özel olarak geliştirilmiş olan ulusal marker, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun belirlediği miktarlarda eklenen ve işaretlediği ürünün yasal yollarla dolaşıma girdiğini gösteren ulusal önlemlerden biridir. Bu çerçevede ÖTVK’nın 13. maddesinin dört numaralı fıkrasıyla kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan veya standartlara uygun olmayan ÖTV’ye tabi malları bulundurduğu tespit edilenler adına, malların tespit tarihindeki miktarı üzerinden ÖTV resen tarh edilir ve bu tarihyata ayrıca vergi zıyaı cezası uygulanır.

ÖTV (I) sayılı listede vergi, kilogram, litre, metreküp olarak belirlenen matrahlar karşılığında çeşitli maktu miktarlar olarak belirlenmiştir. Toplam ÖTV hasılatının %50’den fazlasının sağlandığı liste olma özelliği dolayısıyla devletin bu alacağını kasasında daha erken görmek istemesini ifade eden mali amaçla birlikte vergilendirme dönemi diğer listelerin aksine her ayın ilk on beş günlük birinci dönem

¹⁵⁴ Ali Çakmakçı, ‘Ulusal Marker Olmayan Mal Bulundurulmasının Sonuçları’, <http://www.alomaliye.com/2014/04/28/ulusal-markeri-olmayan-mal-bulundurulmasinin-sonuclari/>, (15.03.2016).

ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem olmak üzere iki dönem olarak belirlenmiştir. Mali amacın yanı sıra (I) sayılı listeye tabi mallar üzerene konulan vergi tutarının yüksek tutulmasıyla çevreye zararlı olan malların tüketiminin kısılması da amaçlanmaktadır. Ancak talebin kısılmasında malların çevreye verdiği zarar yani emisyon miktarı yerine tüketim miktarının esas alınması mali amaçların çevresel amaçlara göre daha fazla ön planda olduğu fikrini desteklemektedir¹⁵⁵.

2.1.4.2. (II) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi

Bu listede, ÖTVK'nın yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında Taşıt Alım Vergisi ve Ek Taşıt Alım Vergisi uygulanan motorlu taşıtlar (traktör hariç) ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce yükseltilmiş oranda KDV uygulanan taşıtlar yer almaktadır.

Otobüs, minibüs, midibüs, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosikletler, mopedler, bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli araçlar gibi araçlar ÖTV kapsamındadır. Bunların silindir hacimlerinin farklılığı vergi oranlarının değişimine neden olmamaktadır. Binek otomobilleri, station vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jeepler, motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar ÖTV kapsamındadır. Bu tür motorlu araçlar silindir hacimleri dikkate alınarak ÖTV'ye tabi tutulmakta ve silindir hacmi arttıkça vergi oranı da artmaktadır¹⁵⁶. Eski uygulamadaki, ağırlık, yaş, lüks derecesi gibi kriterler kaldırılmıştır¹⁵⁷. Ayrıca askeri ve zirai helikopterler ile yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar hariç, helikopter ve uçaklar ağırlıkları dikkate alınmaksızın ÖTV'ye tabidir. Denizde seyretmeye mahsus gemilerden 18 tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri ile yolcu ve gezinti gemileri, kürekli kayıklar ve kanolar hariç, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri özel tüketim vergisine tabidir. Dolayısıyla ÖTVK'ya ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu kara, hava ve deniz taşıtları verginin konusunu oluşturmaktadır.

¹⁵⁵ Ali Çelikkaya, 'Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi', **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:2, 2011, s. 111.

¹⁵⁶ 24.11.2016 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile binek otomobillerde ÖTV oranlarının belirlenmesinde motor silindir hacminin yanı sıra aracın matrahı da belirleyici bir unsur haline getirildi.

¹⁵⁷ Kemal Oktar, 'Neden ÖTV?', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249, Mayıs 2002, (Neden ÖTV?), s. 116.

(II) sayılı listede özel tüketim vergisine konu olan motorlu araçların vergilendirilmesinde ikili bir ayrıma gidilmektedir. Buna göre motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olup olmamalarına göre ikiye ayrılarak, bunların vergilendirme süreçleri farklılaştırılmıştır. (II) sayılı listede motorlu araçların kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Taşıtların, motorlu araç ticareti yapanlarca kullanılmaya başlanması, kullanmak amacıyla ithali, aktife alınması ve adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi ilk iktisap olarak değerlendirilir ve ÖTV'ye tabi olur. Motorlu araçların kullanılmak üzere ithali halinde ÖTV uygulanır. Bu taşıtların getirildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş olması veya kullanılmış olması, Türkiye'ye girişi esnasında verginin uygulanmasını engellemektedir. İktisap edilen motorlu aracın yerli ya da yabancı ülkede üretilmiş olmasının ÖTV açısından önemi yoktur.

Motorlu araç ticareti yapanlarca ÖTV uygulanarak satılan araçların kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi, 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun gereği alıcılar tarafından iade edilip aynen veya tamir, onarım gibi işlemler gördükten sonra kullanılmak üzere tekrar satışı da ilk iktisap sayıldığından özel tüketim vergisi uygulanacaktır. Çünkü iade sırasında daha önce alınan özel tüketim vergisinin alıcıya iadesi söz konusudur¹⁵⁸.

Burada 'motorlu araç ticareti yapanlar' kavramının açıklanmasında yarar vardır. Nitekim motorlu araç ticareti yapanlar, (II) sayılı listedeki mallarda kayıt ve tescile tabi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayii, bayii, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tespit edilenler şeklinde Kanun'un 2. maddesinde açıklanmıştır. Kanun'da 'Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tespit edilenler' olarak nitelendirilenler ise, Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş motorlu araçlar üzerinde tadilat veya ek imalat yapmak suretiyle motorlu araç ticaretiyle uğraşan kişi ve kurumlardır. Ayrıca kamu kurum ve kuruluşlarına motorlu araç temin eden Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü'nün de, Kanun'da belirtilen niteliklere bakılmaksızın, motorlu araç ticareti yapanlar kapsamında değerlendirilmesi uygun görülmüştür¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Oktar, (Neden ÖTV?), s. 117.

¹⁵⁹ Ayşe Gülçiçek, 'Otomotiv Sektörünün ÖTV Düzenlemelerindeki Yeri ve Özellikli Hususlar', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 13.

ÖTV hasılatı içerisinde önemli bir yere sahip söz konusu listedeki mallarda vergi, listedeki malların değerleri üzerinden çeşitli oranlar şeklinde, en düşük oran %0.5 ve en yüksek oran %160 olarak belirlenmiştir. Listede yer alan mallar içerisinde en yüksek oranların uygulandığı, kriz dönemleri dışında satış rakamları bakımından sürekli artış eğiliminde olan ve bu yönüyle akaryakıt ve madeni yağ ürünleriyle birlikte ideal bir vergi kaynağı olan binek otomobiller bu listenin ÖTV hâsılatındaki yerinin en önemli belirleyicilerindedir.

ÖTV (II) sayılı listeye tabi mallara ilişkin çeşitli amaçlarla birçok istisna (Örneğin; malul ve engellilerin taşıt alımlarında istisna, Türk Hava Kurumu'nun alımlarında istisna, petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere taşıt alımlarında istisna gibi) uygulanmasının yanında teşvik amaçlı bazı düzenlemelerde yapılmıştır. Örneğin; 2011 yılında yapılan bir düzenlemeyle elektrikli araç imalatını teşvik etmek amacıyla elektrikli otomobillerde motor güçleri dikkate alınarak yapılan üçlü sınıflandırmayla %3, %7 ve %15, panelvan tipi araçlarda %10 ve motor gücü 20 kilowattın altında olan motosikletlerde %3 olarak belirlenmiş düşük oranlarda vergi uygulanarak söz konusu araçların (hibrit araçlar yani hem elektrik hem de benzinle veya biodizelle çalışan araçlar hariç) üretiminin artırılması amaçlanmıştır¹⁶⁰.

ÖTV (II) sayılı listeye tabi mallarda vergilendirme dönemi bakımından ikili bir ayırım söz konusudur. Nitekim ÖTV (II) sayılı listede yer alan ve kayıt ve tescile tabi olmayan malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar Katma Değer Vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir ve aynı süre zarfında vergi ödenir. Diğer yandan kayıt ve tescile tabi olan mallara ilişkin bir süre yoktur. Vergi ilk iktisapla doğar. ÖTV beyannamesi ise bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilir ve vergi aynı günde ödenir¹⁶¹.

2.1.4.3. (III) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi

¹⁶⁰ 12. Çözüm Ortaklığı Platformu, 'KDV ve ÖTV Uygulamalarında Güncel Konular'(09.12.2013), <http://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635228755762482499.pdf>, s. 42, (09.05.2014).

¹⁶¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 132.

ÖTV (III) sayılı listeye tabi mallar (A) ve (B) olmak üzere iki ayrı cetvelde düzenlenmiştir. (A) cetvelinde, bira şarap gibi alkollü içecekler ile kolalı gazozlar gibi alkolsüz içecekler yer alırken, (B) cetvelinde ise tütün ve tütün mamulleri yer almaktadır.

Biralar, üzüm şarabı, köpüklü şaraplar, fermente edilmiş içkiler, etil alkol, likörler ve diğer alkollü içkiler (viski, rom, votka, vb.) ÖTV'ye tabiyken, sirkeler ve asitten elde edilen sirke yerine geçen maddeler ÖTV'ye tabi değildir. Tütün içeren purolar, uçları açık purolar, tütün içeren sigaralar, purolar ve sigarillolar, enfiye ve çiğnemeye mahsus tütünler özel tüketim vergisine tabidir. Tüm gazlı içecekler ÖTV'ye tabi tutulmamıştır. Örneğin, maden suyu, sade gazoz ve meyveli gazozlar ÖTV kapsamı dışındayken, kolalı gazozlar ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Bunun temel nedeni ise, ilk defa 1957 yılında ABD'den Türkiye'ye kola özütü getirilmesine dayanmaktadır. Bu tarihte 'kolalı gazozlar' olarak ifade edilen ve kola özütü içeren mallar üzerine vergi uygulanmış ve günümüze kadar farklı adlardaki vergi yapıları içinde vergiye tabi tutulmuştur. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu öncesinde ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ek vergi olarak düzenlenmiş ve vergilendirilmiştir¹⁶². Nitekim 4760 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte Kanun'a ekli (III) sayılı listede 2202.10.00.00.13 GTİP numarası ile düzenlenmiş ve ÖTV'ye tabi mallar arasında yer almıştır.

(III) sayılı listedeki malların ithalatı veya imal edenler tarafından teslimi ve malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı durumunda söz konusu mallar ÖTV'ye tabi tutulmaktadır. Vergi listedeki malların değerleri üzerinden çeşitli oranlar şeklinde, en düşük %0 ve en yüksek oran %65,25 olarak belirlenmiştir. Bunun yanı sıra (A) cetvelinde sayılan alkollü içkiler ile (B) cetvelinde sayılan tütün mamulleri için çeşitli ölçülere göre (litre, gram, adet vb.) çeşitli asgari maktu vergi miktarları belirlenmiş ve ÖTVK'nın 'vergileme ölçüleri ve matrah' başlıklı 11. maddesinde hükme bağlanmıştır. Buna göre listenin (A) cetvelinde yer alan kolalı gazozlarda vergi nispi olarak %25 oranında uygulanmaktayken, alkollü içeceklerde 2203.00 GTİP numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 GTİP numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla uygulanmaktadır. (B) cetvelindeki

¹⁶² Oktar, (Neden ÖTV?), s. 120.

mallar için asgari maktu vergi tutarları perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla, maktu vergi tutarları ise 20 adet sigaradan veya 50 gram tütünden oluşan birim ambalaj itibarıyla uygulanır. Birim ambalajların farklı adet veya gramdan oluşması halinde vergi tutarı, anılan adet veya grama göre oranlanarak hesaplanır. Listeye tabi mallara ait vergilendirme dönemi ise aylık olup, bu dönemlere ilişkin beyanlar, izleyen ayın on beşine kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir ve vergi beyanname verme süresi içinde ödenir.

Vergi güvenliğini sağlamak amacıyla 17.03.2007 tarihli ve 26465 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 1 Seri No’lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliği ile tütün mamulleri ve alkollü içkiler için bandrollü ürün izleme sistemi kurulmuş ve bu kapsamda söz konusu mallar için bandrol ve kod (biralar için) uygulaması zorunluluğu getirilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13. maddesinin beş numaralı fıkrasına göre, kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan ÖTV’ye tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, bu malları bulunduranlar adına, müteselsil sorumluluk durumunda ise bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına; malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden ÖTV re’sen tarh edilir ve bu tarihyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanır¹⁶³.

(III) sayılı listeye tabi mallar, özelliklede alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerinden elde edilen gelirler bakımından ÖTV hasılatı içerisinde önemli bir paya sahiptir. Nitekim 2013, 2014 ve 2015 yıllarında toplam ÖTV gelirlerinin %30’dan fazlasını, yani yaklaşık üçte birini alkollü içecekler ve tütün mamullerinden elde edilen gelirler oluşturmakta ve bu mallardan elde edilen gelir her geçen yıl artmaktadır¹⁶⁴. Ayrıca, ‘alışkanlık ve keyif verici maddeler’ olarak da ifade edilen söz konusu listeye tabi alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerinden vergi alınması, ‘halk sağlığını ilgilendiren tehlikelerle mücadele etme çabası’ olarak ifade edilen

¹⁶³ Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (08.08.2015 tarih ve 29439 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, s. 12, (02.01.2016)

¹⁶⁴ Betül Hayrullahoğlu, ‘Türkiye’de Tütün Mamülleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı’, http://www.jlecon.com/Makaleler/393497420_6-Hayrullaho%C4%9Flu.pdf, s. 94, (29.02.2016).

verginin sosyal fonksiyonunu gerçekleştirmede kullanılan etkili bir yol olmaktadır. Ülkemizde alışkanlık ve keyif verici maddeler üzerinde yüksek vergiler uygulanması ÖTV'nin mali amacı bakımından olumlu olmakla birlikte, yol açtığı kaçakçılık sorunu nedeniyle, toplumun sağlığının korunması ve talebin azaltılması açısından yeterli başarıya ulaşamamıştır. Yine söz konusu sosyal fonksiyona dayanarak yüksek vergiler uygulanan bu mallar, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibariyle diğer gelir gruplarıyla kıyaslandığında düşük gelirlilerce daha fazla tüketildiğinden gelir dağılımında adaletin bozulmasına da sebep olabilmektedir¹⁶⁵.

2.1.4.4. (IV) Sayılı Listedeki Mallar ve Vergilendirilmesi

Özel tüketim vergisine imali, inşası, ithali, teslimi gibi edimlerle konu teşkil eden mal listelerinin en genişini (IV) sayılı liste oluşturmaktadır. (IV) sayılı listede, lüks tüketim malları ile dayanıklı tüketim malları yer almaktadır. Listede havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, kozmetik ürünleri, kürkler ve kürkten giyim eşyası, mutfak eşyaları, klimalar, ısıtıcılar, beyaz eşyalar, küçük ev aletleri, cep telefonu, telsiz-telefon cihazları, televizyon, projektör, kamera, ses ve görüntü cihazları, tabancalar ve diğer ateşli silahlar ile sürgülü silahlar, bazı oyun eşyaları, hayvansal maddelerden süs eşyaları gibi mallar yer almaktadır. (IV) sayılı listedeki malların aksam ve parçaları, tek başlarına bu listede yer alan tarife pozisyon ve gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları kapsamında ayrı bir mal olarak yer almamaları nedeniyle ÖTV'ye tabi değildir¹⁶⁶.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle daha önce %26 oranında KDV uygulanan elmas, pırlanta, yakut gibi kıymetli taşlara %18 oranında KDV ve %6,7 oranında ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. 5228 sayılı Kanun'un 15. maddesi ile 01.08.2004 tarihinden geçerli olmak üzere kıymetli taşlar KDV'den istisna edilmiş, 26.04.2005 tarihinde ise 2005/8716 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV oranı %20 olarak yeniden belirlenmiştir. 10.09.2014 tarih ve 6552 sayılı 'İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun

¹⁶⁵ Turhan, s. 167.

¹⁶⁶ Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (20.08.2015 tarih ve 29451 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, s. 1, (02.01.2016).

Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun' ile yürürlük tarihi olan 11.09.2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere kıymetli taşlardaki KDV istisnasının kapsamı (kıymetli taşların Borsa İstanbul'da işlem görmek üzere ithali ve borsa üyeleri arasında el değiştirmeleri KDV'den istisna olup, borsa dışında temin edilenler %18 oranında KDV'ye tabi tutulacak şekilde) daraltılarak, kıymetli taşlar ÖTV kapsamından çıkarılmıştır. Böylece, dünyadaki uygulamalara paralel olarak ham taştaki ÖTV yükü sıfıra inmiş bulunmaktadır. Yeni düzenleme ile ülkemizin kıymetli taş içeren mücevherat üretiminde ÖTV'nin neden olduğu dezavantajlı durum ortadan kalktığı için gerek yurtiçi gerekse yurtdışı pazarda rekabet şansının artırılması amaçlanmıştır¹⁶⁷.

Bu listeye tabi mallar ithal edilmesi anında ithalat aşamasında, ithal edilmeyip yurt içinde üretilmeleri halinde imal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler tarafından teslim aşamasında vergi konusuna girmektedir.

(IV) sayılı listeye tabi mallarda vergi, listedeki malların değerleri üzerinden %3, %6,7, %20 ve %25 oranında tahsil edilmektedir. Listedeki mallardan sadece 8517.12.00.00.11 GTİP numaralı (alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazı) cep telefonları için asgari maktu vergi uygulanmaktadır. 5904 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle ÖTVK'ya 2009 yılında eklenen geçici 6. maddeye göre, 31.12.2023 tarihine kadar cep telefonları için listede belirlenen orana (%25) göre hesaplanan verginin, bunların her biri için 40 TL'den az olmaması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'nun bu tutarı sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar arttırmaya yetkisi olduğu da aynı maddede hüküm altına alınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisine dayanarak, 2011/2304 sayılı Kararı ile bu tutarı 120 TL olarak belirlemiş ve daha sonrada 2015/8353 sayılı Kararı ile 01.01.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere bu tutarı 160 TL olarak belirlemiştir. Dolayısıyla hesaplanan oransal ÖTV tutarının bu mal için geçici 6. madde gereğince hesaplanacak asgari vergi

¹⁶⁷ Filiz Şalcı Ağırtopçu, '6552 Sayılı Kanun ile Kıymetli Taşlarda ÖTV Yerine KDV'li Dönem', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 316, Ocak 2015, s. 129-131.

tutarının altında olması durumunda beyan edilen matrah üzerinde asgari maktu vergi tutarı dikkate alınacaktır¹⁶⁸.

(IV) sayılı listede yer alan malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Söz konusu listedeki mallara ilişkin ÖTV beyannameleri ise, vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar, KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir ve vergi bu süre içerisinde ödenir. Sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayanların müzayede yoluyla yaptıkları satışlara ilişkin vergi, satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar beyan edilir ve bu süre içinde vergi ödenir.

2.1.5. Özel Tüketim Vergisinde Tevkifat Uygulaması

Vergi güvenlik müesseseleri, Türk vergi sisteminde vergi kayıp ve kaçığına yol açan işlemleri ortadan kaldırmaya, gerçek vergi matrahlarının beyan edilmesini sağlamaya ve vergi rekabetini bozucu davranışları önlemeye yönelik olarak getirilmiş uygulamalardan biridir¹⁶⁹. ÖTV tevkifatı uygulaması ile idare, özellikle vergi indirimlerine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığını önleme konusunda yeni bir güvenlik müessesesine kavuşmuştur.

19.04.2014 tarih ve 28977 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 34 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile tevkifat uygulaması başlamıştır. Uygulama sadece, ÖTVK’ya ekli (I) sayılı listede yer alan ve madeni yağlarda katkı olarak kullanılan 38.11 tarife pozisyonundaki mallara ilişkin olarak başlatılmış, 05.03.2015 tarihli Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile yine bazı solvent türevleri eklenerek tevkifatın kapsamı genişletilmiştir.

Kapsama alınan mallara ilişkin ÖTV, malların sanayi sicil belgesine haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması halinde tevkifata tabi tutulmak suretiyle beyan edilerek ödenecektir. Ancak 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nda tanımlanan rafinericiler tarafından satılması halinde tevkifat uygulanmayacaktır. Söz

¹⁶⁸ Emrah Akın, ‘Cep Telefonunda Asgari ÖTV Nasıl 160 TL Oldu?’ (29.12.2015), <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=528>, (25.03.2016).

¹⁶⁹ Mehmet Yücel, ‘Bir Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması’, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2015, s. 132.

konusu şartlara sahip olan alıcılar tarafından yapılacak olan tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, yapılması zorunludur¹⁷⁰.

Tevkifata tabi mallar üzerinden hesaplanan ÖTV'nin tamamı, vergi sorumluları tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. Söz konusu malların ÖTV mükelleflerince teslimlerinde bu mallara ilişkin ÖTV, satıcı tarafından değil, vergi sorumluları tarafından vergi dairesine ödenecektir. Dolayısıyla satıcı ÖTV mükelleflerinin tevkifata tabi mal teslimleri, söz konusu teslimlerin yapıldığı vergilendirme döneminde (I) numaralı ÖTV beyannamesinin 'Tecil ve Tevkifat' bölümünün 'Tevkifat' kısmındaki bilgiler doldurulmak suretiyle beyan edeceklerken, vergi sorumluları tevkif ettikleri ÖTV'nin tamamını teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda verilecek (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan ederek ödeyeceklerdir¹⁷¹. Vergi sorumluları söz konusu malları (I) sayılı listedeki başka bir malın üretiminde kullanmaları halinde vergi indiriminden yararlanmaktadırlar. Ancak indirimden yararlanabilmeleri için tevkif ettikleri vergiyi beyan etmeleri ve ödemeleri gerekmektedir.

Tevkifat uygulaması ile idare vergi indiriminin sebep olacağı kayıp ve kaçakların önlenmesi, vergiye uyumun sağlanması bakımından önemli bir vergi güvenlik müessesesine sahip olmuştur. Bu bakımdan 05.03.2015 tarihli tebliğle genişletilen kapsamının ihtiyaç duyulması halinde diğer bazı malları da içine alarak daha da genişletilmesi söz konusu olacaktır.

2.1.6. Verginin Uygulanmasında Sorumluluk ve Ceza

Vergi sistemimizde vergi alacağını güvence altına alma amacıyla uygulanan yöntemler arasında sorumluluk ve müteselsil sorumluluk uygulamaları da yer almaktadır. ÖTV uygulamasında da bu iki uygulamaya yer verilmiş ve ÖTVK'nın 4. ve 13. maddelerinde bu uygulamalar hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte yine bu

¹⁷⁰ Ömer Kaya, 'ÖTV'de Yeni Bir Müessese: Tevkifat', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s. 157.

¹⁷¹ Uğur Doğan, 'Özel Tüketim Vergisinde Tevkifat Uygulaması', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014, s. 33.

amaçla vergi idaresi, düzenlediği ÖTV ikincil mevzuatındaki usul ve esaslara aykırı hareket edenlere çeşitli şekillerde sorumluluk ve cezalar yüklemiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 'mükellef ve vergi sorumlusu' başlıklı 4. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle 3. fıkra eklenmiştir. Buna göre; fiili veya kaydi envanter¹⁷² sırasında belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflere, alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilecektir. Alış belgelerinin bu süre içinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV resen tarh edilecek, tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Tarh edilecek ÖTV, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacaktır.

Yapılan düzenleme ile belgesiz mal bulundurulması nedeniyle ÖTV sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, belgesiz mal bulundurduğunun tespit edilmesi ve söz konusu tespit fiili veya kaydi envanter sırasında yapılmış olması gerekmektedir. Fiili ve kaydi envanter dışında bir yöntemle (banka hesapları, alıcı ifadeleri, karşıt incelemeler, çek tahsilat ve ödemeleri dikkate alınarak yapılan tespitler gibi) tespit edilse dahi sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Örneğin mükellefin belgesiz mal aldığı banka ödemeleri ile tespit edilse dahi bu tespit fiili envanter ve kaydi envanterle desteklenmediği sürece sorumluluk uygulanamayacaktır¹⁷³.

Aynı madde hükmüne göre, belgesiz mal bulunduran mükelleflere söz konusu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak ÖTV tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcılardan ÖTV ve buna ilişkin ceza aranmayacağı belirtilmiştir.

Kayıt dışı ekonominin çok yaygın olduğu ülkemizde vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak amacıyla müteselsil sorumluluk müessesesi uygulamaya konulmuştur. Müteselsil sorumluluk; borçlulardan her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından

¹⁷² Envanter: Bilanço gününde işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetleri, mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Fiili Envanter: Yapıldığı an itibarıyla işletmenin elinde, malvarlığında ve tasarrufunda mevcut fiziki varlıkların, borç ve alacakların tespitine yönelik olarak yapılan çalışmalardır.

Kaydi envanter: Belirli bir tarih veya dönem aralığında ve sonunda kayıtlarda görülen varlıkları, borç ve alacakları tespiti yönelik işlemleri ifade eder.

¹⁷³ Mehmet Erkan, 'ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (II): Sorumluluk ve Ceza', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 339, Kasım 2009, s. 71.

sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Bu şekilde verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulanlar ilgili verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek zorunda kalmaktadır¹⁷⁴.

ÖTVK'da müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler, Kanun'un 13. maddesinde 'müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması' başlığı altında düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin bir numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Söz konusu düzenlemenin kapsamına ham petrol girmektedir. Dolayısıyla ithal edilen ham petrolü rafinerilerde fason olarak rafine ettiren kişilerin, elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminden doğan vergiyi ödememeleri durumunda ilgili rafineri şirketine de tarhiyat yapılabilecektir.

ÖTVK'nın 13. maddesinin iki numaralı fıkrasına göre; (I) sayılı listede yer alan petrol ürünlerini daha yüksek tutarda vergiye tabi bir ürün olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet veren kişiler adına söz konusu vergi tarh olacak ve aynı zamanda bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan bazı malların araçlarda kullanılan yakıtlara karıştırılmak suretiyle kullanıldığı görülmektedir. Örneğin ülkemizde, (I) sayılı listede yer alan madeni yağların, motorine ikame olarak kullanılmasına sıkça rastlanmaktadır. Buna göre, vergi tutarı düşük olan madeni yağın, vergi tutarı yüksek olan motorin yerine kullanılması vergi ziyana sebebiyet vermektedir. Bu durumda aradaki vergi farkı için malı kullananlar adına cezalı tarhiyat yapılması gerekmektedir¹⁷⁵.

ÖTVK'nın 13. maddesinin üç numaralı fıkrasıyla, gümrük memurlarına, kayıt ve tescile yetkili memurlara, motorlu araç ticareti yapanlara, müzayede yoluyla mal satışı gerçekleştirenlere ve icra memurlarına mükellefle birlikte müteselsil sorumluluk yüklenmiştir. Belirtilen kişiler, (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi ve ithaline ilişkin işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğine dair belgeleri

¹⁷⁴ Burhan Gündoğdu, 'Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3628>, (02.04.2016).

¹⁷⁵ Volkan Ataoğlu, 'ÖTV Kanunu'nda Müteselsil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 107.

aramak zorundadırlar. Aksi takdirde yaptıkları işlemlerden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Söz konusu müteselsil sorumluluk ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizini kapsamaktadır. Ancak bu kişiler ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

ÖTVK'nın 13. maddesine 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile eklenen dördüncü fıkra ile, ulusal markeri bulunmayan veya standartlara uygun olmayan mal bulunduranların sorumluluğu ile bandrolü olmayan mal bulunduranların sorumluluğuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Daha öncede ifade olunduğu gibi bu tür malları ellerinde bulunduranlar adına, tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden resen ÖTV tarh edilir ve bu tarhiyata ayarıca vergi ziyayı cezası uygulanması gerekmektedir.

2015 yılında düzenlenen, uygulamaya ilişkin birçok tebliği revize ederek ve 4 temel liste dikkate alınarak oluşturulan ÖTV Uygulama Genel Tebliği¹⁷⁶ ile vergilemeyle ilgili bir takım yeni düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. Nitekim söz konusu tebliğlerle müteselsil sorumluluk uygulamasının kapsamı genişletildiği gibi bu sorumluluğu kaldıran hallerde düzenlenmiştir. Örneğin; Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinde, mal alım ve satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, ÖTV Uygulama Genel Tebliğlerinde yapılan düzenlemeye göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listeler kapsamındaki malları ÖTV mükelleflerinden teslim alanlar, söz konusu malların teslimine ait ÖTV'nin Hazine'ye intikal ettirilmediğinin tespiti halinde, intikal ettirilmeyen ÖTV'den ÖTV mükellefi ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır. Alıcılar ÖTV dâhil toplam işlem bedelini bankalar vasıtasıyla, Türk Ticaret Kanunu'nun 785. maddesinin bir numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş çekle, adına fatura

¹⁷⁶ 2015 Mart, Nisan ve Ağustos aylarında yayımlanmış olan söz konusu tebliğler; Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ve Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği.

düzenlenen kişi veya kuruma ait kredi kartıyla veya PTT yoluyla ödediklerini tevsik ederlerse müteselsil uygulaması ile muhatap tutulmayacaklardır¹⁷⁷.

Vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak, vergi idaresinin iş yükünü hafifletmek, mükellef sayısını azaltmak, daha bilinçli ve sorumluluklarını takip eden mükellef sayısını arttırmak ve en önemlisi vergi alacağını güvenlik altına almak için uygulanan yöntemlerden birisi olan müteselsil sorumluluk ve ceza uygulamasının kapsamı gerek ÖTVK'ya eklenen hükümlerle gerekse düzenlenen tebliğlerle genişletilmiş ve bunun yanında mükelleflere bu sorumluluktan kurtulma imkanı tanınmıştır.

2.1.7. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi

Serbest bölgeler, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük sınırları dışında yer alan, değişik amaçlarla kurulabilen ve bu amaçlara hizmet eden sınaî ve ticari faaliyetler açısından ülkenin diğer bölgelerine göre daha çok teşvik gören, hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan bölgelerdir¹⁷⁸.

Yeni istihdam imkânları oluşturmak, ülke ekonomisi için gerekli girdileri uygun koşullarla, ucuz ve düzenli olarak elde etmek, ihracat hedefli yatırım ve üretimi arttırmak gibi amaçların gerçekleştirilmesi için serbest bölgelere vergisel teşvikler ile bazı işlem kolaylıkları sağlanmaktadır. Örneğin; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi 'İşlemlerin Türkiye'de yapılması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını ifade eder.' şeklindedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, Türkiye Cumhuriyeti kara sınırları içerisinde yer alan yerlere ve dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti kara sınırları içerisinde yer alan serbest bölgelere yapılan teslimler KDV'nin konusuna girmektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerinde serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimler, malın bu bölgeye vasil olması şartıyla ihracat istisnası kapsamında KDV'den istisna edilmiştir¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, s. 88-89.

¹⁷⁸ Erhan Gümüş, 'Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi', **Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 1, Ocak 2007, s. 48.

¹⁷⁹ Uğur Uğurlu, 'Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerde KDV ve ÖTV Hesaplanacak mıdır?', (19.05.2015), http://www.manisadagudem.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13099:19-mays-2015&catid=324:uur-uurlu, (11.12.2015).

Konuya ÖTV açısından baktığımızda; ÖTVK'nın 2. maddesinde teslim kavramı açıklanmış ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun aksine ÖTVK'da teslimin gerçekleşeceği yerle ilgili bir belirleme yapılmamıştır. Diğer taraftan Katma Değer Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi ÖTVK'da da ihracat teslimleri ÖTV'den istisna edilmiştir. 4760 sayılı ÖTVK'nın 5. maddesinin bir numaralı fıkrası uyarınca, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinin; teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkmış olması, şartlarıyla verginin dışında tutulduğu görülmektedir. Bu maddedeki yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerine karşılık gelmektedir.

Serbest bölgeler, gümrük bölgesi dışında olmasına rağmen, Türkiye sınırları içinde olan ve yabancı ülke niteliği taşımayan yerler olduğundan, bu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, yurt dışındaki müşteri kapsamına girmemektedir. Serbest bölgelere yapılan ihracatlarda, ÖTV ihracat istisnasının şartlarından biri olan teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmemekte ve dolayısıyla ÖTV yönünden ihracat sayılmamaktadır. Bu nedenle de serbest bölgelere yapılan teslimler ÖTV'ye tabi olmaktadır.

Serbest bölgeye yapılan teslimler ÖTVK uyarınca ihracat olarak değerlendirilmediğinden, ihracatçılar tarafından serbest bölgeye teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınması durumunda, ÖTVK'nın 8. maddesinin iki numaralı fıkrası kapsamında tecil-terkin uygulaması yapılamayacaktır. Öte yandan serbest bölgede faaliyet gösteren ihracatçıya ihraç kayıtlı teslim edilen malların serbest bölgeden yurtdışı edilmesi durumunda, tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi mümkündür¹⁸⁰.

Diğer yandan, 4760 sayılı ÖTVK'nın 7. maddesine göre, Gümrük Kanunu'ndaki serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna bölge içerisindeki mal hareketlerini kapsamakta olup, yurtdışından serbest bölgeye getirilen mallar ve serbest bölge içerisindeki mallar veya bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye

¹⁸⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, (B.07.1.GİB.0.52.5200-05/ sayılı özelgesi), <http://www.gib.tr/node/95752>, (12.03.2016).

getirilen mallar bu istisna kapsamındadır. Türkiye’den serbest bölgelere yönelik mal hareketlerinin dış ticaret rejimine tabi olması nedeniyle bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekmektedir¹⁸¹.

2.1.8. Dış Ticarete Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Malların ve hizmetlerin ulusal sınırların dışına akışıyla ilgili olan dış ticaret, alım-satım işlemlerinin teslimi açısından ithalat ve ihracat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İthalat, yabancı bir ülkeden mal ve hizmet alınması işlemini ifade ederken, ihracat ise kişi ve kuruluşlarca üretilen mal ve hizmetlerin yurtdışına satılmasıdır.

Belirli malların teslimini verginin konusuna dahil etmiş olan Özel Tüketim Vergisi Kanunu, yurtiçi teslimlerin ithalata göre daha dezavantajlı olmaması için Kanun’a ekli listelerde yer alan malların ithalatını verginin konusuna dahil etmiş, söz konusu malların ihracatı ise, dolaylı vergiler alanında geçerli olan ‘varış ülkesinde vergilendirme ilkesi’ gereği vergiden istisna edilmiştir.

İthalat, ÖTVK’nın 2. maddesinde verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’ne girişi olarak tanımlanmıştır. Kanuna ekli listelerde yer alan; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayan malların, (III) ve (IV) sayılı listedeki malların ithali ile kayıt ve tescile tabi olan ve Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş (II) sayılı liste kapsamındaki malların kullanılmak üzere ithali ÖTV’nin konusuna girmektedir. İthalatta ÖTV bakımından vergiyi doğuran olay, ithalatı verginin konusuna giren söz konusu mallar için Gümrük Kanunu’na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile gerçekleşmektedir. İthalatı ÖTV’ye tabi olan mallardan alınacak verginin matrahı, ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır. Gümrük beyannamesinin gümrük idaresine verilmesi ile tarh olunan vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenmektedir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi ise, gümrük mevzuatına göre kabul edilen

¹⁸¹ Cevdet Bozkurt, ‘Serbest Dolaşımda Olan Eşya ile Olmayan Eşyanın Serbest Bölgede Tüketilmesinin ÖTV Karşısındaki Karşılaştırılmalı Durumu’, **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011, s. 172.

beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilmektedir¹⁸².

2.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle Kanun'a ekli dört listede sıralanmış malların tabi olduğu ÖTV, kapsamına aldığı malların çeşitliliğine de bağlı olarak uygulama bakımından bazı özellikli durumları bünyesinde barındırmaktadır.

ÖTV'ye mükellefiyet açısından baktığımızda, ÖTV'de mükellefiyet verginin konusuna giren mal gruplarına ve gruptaki malların niteliklerine göre belirlenmiştir. Bunlar; (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Satın aldığı ÖTV'ye tabi bir malı daha yüksek vergili bir mala dönüştürenler de verginin mükellefi olur. Örneğin; satın aldığı bir aracı daha yüksek vergili bir araca dönüştürenler ÖTV mükellefi olacaklardır. Nitekim ÖTVK'nın 15. maddesinin iki numaralı fıkrasının b bendine göre; ÖTVK'ya ekli (II) sayılı listedeki taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olanların (yük taşımak üzere imal edilenlerin), ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde 87.02 (otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ('Diğerleri' grubu hariç) tarife pozisyonunda yer alan taşıtlara (binek otomobillere) dönüştürülmesi halinde, ilk iktisaptaki matrah üzerinden dönüştürülen aracın kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan ÖTV oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacak ÖTV'den, ilk iktisapta ödenen ÖTV'nin indirilmesi suretiyle bulunacak ÖTV farkı, dönüştürülen taşıt adına kayıt ve

¹⁸² Cahit Yerci, 'Dış Ticarete Özel Tüketim Vergisi', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 11-15

tescil işlemi ettirenden tahsil edilir. Bunların yanı sıra, özelleştirme kapsamındaki kuruluşların mallarını devralan kuruluşlara da mükellefiyet yüklenmiştir¹⁸³.

ÖTV’de vergiye tabi işlemlere ait ÖTV’nin, düzenlenecek olan fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya vergiyi fatura veya benzeri belgelerde gösterme hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde ÖTV’yi gösterenlerin, söz konusu vergileri beyan ve ödemekle mükellef oldukları ÖTVK’nın 15. maddesiyle hükme bağlanmıştır. Aynı şekilde ÖTVK’ya göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı fatura ve benzeri belgelerde gösteren mükellefler de bu belgelerde gösterilen vergi tutarını beyan etmek ve ödemek zorundadır.

ÖTV uygulamasında vergiyi doğuran olay ile ilgili özellik arz eden bazı durumlar söz konusudur. Örneğin; Türk Silahlı Kuvvetleri’nin envanterine giren diğer bir ifade ile Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından kayıt ve tescil edilen araçlar ÖTV uygulamasında ‘kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar’ olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay, söz konusu malların ithali veya bunları imal edenler tarafından tesliminde gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçlardan Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından kayıt ve tescil edilecek olanların, ithalinde ÖTV ithal edenler tarafından gümrük idaresine ödenecek, imalatçıları tarafından tesliminde ise imalatçıları tarafından hesaplanacak ÖTV, teslim tarihini takip eden ayın 15. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilip ödenecektir¹⁸⁴.

ÖTV’de istisna uygulaması ÖTVK’nın beşinci, altıncı ve yedinci maddelerinde düzenlenmiştir. Bu istisnalar arasında yer alan ve ÖTVK’nın ‘Diğer İstisnalar’ başlıklı 7. maddesinin iki numaralı bendinde hükme bağlanan malul ve engellilerin taşıt alımlarında istisna uygulaması ile ilgili olarak da uygulamada özellik ifade eden bazı konular yer almaktadır. Kanun’un aynı maddesinde belirtilen araçların beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabında uygulanan bu

¹⁸³ Kemal Oktar, ‘ÖTV’de Özellik Arz Eden Konular’, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Semineri (18.11.2014), <http://iktisadidayanisma.com/OTV8217de-ozellik-arz-eden-konular/Haber/c8d7c425-3226-4f0c-b5d2-184fed1e14d0.aspx>, (21.01.2016).

¹⁸⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, (28.01.2015 tarih ve 39044742-135-140 sayılı Özelgesi), <http://www.gib.gov.tr/node/95715>, (16.03.2016).

istisnadan, engellilik derecesi %90 veya daha fazla olanlar herhangi bir şart aranmaksızın yararlanabilmekteyken, engellilik derecesi %90'ın altında olanlar ise engelliliğine uygun hareket ettirici tertibat olması ve malul veya engelli tarafından bizzat kullanılabilir durumda olması şartlarıyla yararlanabilmektedir. Maliye hareket ettirici tertibat olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolunu kabul etmektedir. Bunların dışındaki diğer düzeneklerde yapılacak tertibatları hareket ettirici tertibat olarak kabul etmemektedir. Bu istisnadan işitme engelliler yararlanamamaktadır. %100 işitme engelli olsalar dahi işitme engeline uygun özel hareket ettirici tertibat olmamasından dolayı istisnadan yararlanamamaktadırlar. Zeka geriliği olanlarda ise %90'nın üstünde bir engellilik durumu olanlar başka hiçbir şart aranmaksızın istisnadan yararlanmaktadırlar. Ancak bu oranın altında olanlar yararlanamamaktadır. Bu istisna ile ilgili özellik arz eden bir diğer durumsa ilk iktisabında istisnaya tabi tutulan (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların istisnadan yararlananlar tarafından ilk iktisaptan itibaren 5 yıl geçmeden satılması durumunda vergilendirilmesi ile ilgilidir. Nitekim Kanun'un 15. maddesinde de belirtildiği üzere, söz konusu araçların bu süre içerisinde satılması durumunda satın alanlar ilk iktisaptaki matrah üzerinden kayıt ve tescil tarihindeki orana göre hesaplanacak verginin mükellefi olmaktadır¹⁸⁵.

ÖTV'de vergi idaresinin matrahı doğru bir şekilde denetlemesi amacıyla vergi güvenlik tedbiri olarak, beyanname ekinde veya münferit olarak düzenlenmek üzere bildirim uygulamasına yer verilmiştir. (I) sayılı listedeki mallarda (I) numaralı beyanname ekinde yer alan bildirimler beyanname verilmek suretiyle verilmiş olmaktadır. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan mallar ile (III) ve (IV) sayılı listeye tabi malları ithal edenlerden KDV mükellefi olanlar, ithalatta vergiyi gümrükte öderler ve beyanname vermeleri gerekmez, ancak bildirim vermek zorundadırlar. Bu malların (tütün mamulleri ve alkollü içkiler hariç) ithalini yapanlar ithalatın bulunmadığı aylar için bildirim vermeleri gerekmemektedir. Bildirime konu malları ithal eden mükellefler, KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesinden aldıkları kullanıcı kodu ve kişisel şifreler ile bir ay içinde ithal ettikleri söz konusu listelerde yer alan mallara ilişkin bildirim formlarını takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar internet üzerinden Gelir İdaresi Başkanlığı'na göndermek

¹⁸⁵Sarıllı, s. 525.

zorundadırlar. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçları imal veya satmak üzere ithal edenler tarafından ise, ilk iktisap dışında, ÖTV uygulanmaksızın yurtiçine satışını yaptıkları taşıtlarla ilgili olarak, faturayı düzenledikleri tarihi takip eden gün sonuna kadar internet üzerinden bildirim vermek zorundadırlar¹⁸⁶. Bildirim yükümlülüğünü süresi içerisinde yerine getirmeyen veya süresinde yerine getirmekle birlikte eksik ya da yanlış bildirimde bulunan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

ÖTV ile ilgili özellik arz eden bir diğer durum ise, teslimi ÖTV'ye tabi olan malların promosyon ürünü, eşantıyon ve numune mal olarak verilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin olarak yayımladığı özalgede¹⁸⁷ de belirtildiği üzere, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki mallar ile (III) sayılı listedeki asgari maktu vergi uygulanan mallar ve (IV) sayılı listedeki 8517.12.00.00.11 GTİP numaralı malların, promosyon, eşantıyon veya numune olarak verilmesi halinde miktarı üzerinden vergilendirme yapılmadığı sürece bu mallar vergi dışı kalacaktır. Diğer bir ifade ile söz konusu malların miktarı üzerinden vergilendirme yapılmaması, bu malların tesliminin vergisiz olmasına neden olacaktır. Dolayısıyla bu malların promosyon, eşantıyon veya numune olarak tesliminde ÖTV uygulanması gerekmektedir. Aynı şekilde ÖTV'ye tabi olmayan mallarla birlikte imal edilen ÖTV'ye tabi malların promosyon, eşantıyon veya numune olarak verilmesi halinde Kanun'un 2. maddesinin üç numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü gereğince vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden, bu kapsama giren mallar için ÖTV'nin hesaplanarak ilgili vergilendirme dönemi içinde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Sayılan haller dışında ÖTV Kanununa ekli listelerde yer alan malların bedeli üzerinden verginin oransal olarak hesaplandığı hallerde ÖTV'ye tabi bir malın yanında aynı oranda ÖTV'ye tabi bir başka malın promosyon, eşantıyon veya numune olarak verilmesi halinde, asıl malın bedeli üzerinden ÖTV hesaplandığı

¹⁸⁶ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (18.04.2015 tarih ve 29330 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (02.01.2016).

¹⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, (24.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-ÖTV-1-32 sayılı Özalgisi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (16.03.2016).

için bu ürünler de ÖTV'ye tabi tutulmuş olacağından, söz konusu mallar için ayrıca ÖTV hesaplanıp beyan edilip ödenmesine gerek bulunmamaktadır¹⁸⁸.

Bu başlık altında otomotiv sektörüne yönelik sistemin bozucu yapısını değiştirmek ve adaletli yeni bir vergilendirme sistemine geçmek gibi amaçlarla Bakanlar Kurulu'nun 24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı kararı ile yapılan düzenlemelere de değinmekte yarar vardır. Yapılan düzenlemeyle binek otomobilde ÖTV oranlarında değişikliğe gidildi. ÖTV (II) sayılı listede yer alan binek otomobiller ile ilgili motor silindir hacimlerine göre sırasıyla %45, %90 ve %145 olarak uygulanan oranlar %60, %110 ve %160'a yükseltildi ve ÖTV oranlarının belirlenmesinde motor silindir hacminin yanı sıra aracın matrahı da belirleyici bir unsur haline getirildi. Yeni düzenlemeye göre motor silindir hacmi 1600 cm³'e kadar olan binek otomobillerde %45 olan ÖTV oranı %60'a yükseldi. Ancak buradaki otomobillerin ÖTV oranının belirlenmesinde, fiyata göre üç farklı kademe getirildi. ÖTV matrahı 40.000 TL'yi geçmeyen otomobiller için bu oran %45 olarak belirlenip önceki oran sabit tutuldu, ÖTV matrahı 40.000 TL'yi aşp 70.000 TL'yi aşmayanlar için oran %50'ye, ÖTV matrahı 70.000 TL'yi aşanlarda ise ÖTV oranı %60'a yükseltildi. Motor silindir hacmi 1600 cm³ ile 2000 cm³ arasında olan otomobillerde ise %90 olan ÖTV oranı %110'a yükseltildi. Ancak bu aralıkta yer alan otomobillere de fiyata göre iki kademe getirildi. ÖTV matrahı 100.000 TL'ye kadar olan otomobillerin ÖTV oranı %100, matrahı 100.000 TL'yi geçen otomobillerin ÖTV oranı ise %110 olarak belirlendi. Motor silindir hacmi 2000 cm³'ü aşanlarda ise ÖTV oranı %145'ten %160'a çıkarıldı ancak fiyata göre farklı kademe belirlenmedi¹⁸⁹. Bu düzenlemeyle hibrit otomobillere uygulanacak ÖTV oranlarına ilişkin düzenlemeye de yer verilmiş, hibrit otomobilleri teşvik etmek amacıyla 05.10.2016 tarih ve 2016/9256 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranlar değiştirilerek motor silindir hacmi 1600 cm³'ü geçen fakat 2000 cm³'ü geçmeyenlerden, elektrik motoru da olanlardan elektrik motor gücü 50 kilowattı geçip motor silindir hacmi 1800 cm³'ü geçmeyenlerden; ÖTV matrahı 50.000 TL'yi aşmayanlar için %45, ÖTV matrahı 50.000 TL'yi aşp, 80.000 TL'yi aşmayanlar için %50, diğerleri için %60,

¹⁸⁸ Elif Harata, 'Teslim Kavramı Çerçevesinde ÖTV'de Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ve Özellikli Konular', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim 2012, s. 99-100.

¹⁸⁹Ufuk Sandık, '**Otomobile ÖTV Zammı**' (26.11.2016), <http://www.sabah.com.tr/yazarlar/sandik/2016/11/26/otomobile-otv-zammi>, (26.11.2016).

elektrik gücü 100 kilowattı geçip motor silindir hacmi 2000 cm³ ila 2500 cm³ arasında olanlarda ÖTV matrahı 100.000 TL'yi aşmayanlar için %100 olarak belirlenmiştir¹⁹⁰. 24.11.2016 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan bu düzenlemeyle birlikte binek otomobillerde azalan vergi oranlarına yönelik bir sisteme geçilmiştir.



¹⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, (24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı), <http://www.gib.gov.tr/fieldmin/20161125-9.pdf>, (25.11.2016).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASINA İLİŞKİN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

3.1. VERGİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN SORUNLAR

Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler alanında kapsamlı olarak yapılan ilk düzenleme, 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile gerçekleşmiştir. ÖTV ise, KDV'nin yürürlüğe girmesinden sonra dolaylı vergiler alanında yapılan en önemli ikinci düzenlemedir. ÖTV, gerek AB'ye uyum sağlanması gerekse dağılık vergi mevzuatı çerçevesinde uygulanmakta olan vergi, fon ve payların tek bir vergi çatısı altında birleştirilerek, karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi amacıyla getirilmiştir. 4760 sayılı Kanun'un 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergiler sisteminin karmaşıklığından kurtarılmasını amaçlayan ve sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği ÖTV daha saydam bir vergi yapısının oluşturulması yönünde atılan önemli bir adım olarak nitelendirilmiştir.

İmalattan ve ithalattan tüketim aşamasına kadar geçen sürecin tüm aşamalarından alınan ve mal ve hizmetleri kapsayan genel nitelikli bir tüketim vergisi olan KDV'ye kıyasla ÖTV, tek aşamada ve bir defaya mahsus olmak üzere alınan, daha dar kapsamlı olan ve gelir elde etme amacının yanında tüketicilerin harcama kalıplarını da etkileyen bir vergi niteliğindedir.

Bütçe gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksek olan bu vergi, Kanun ekindeki listelerde yer alan mallar üzerinden alınmaktadır. Kanun'a ekli listelerde yer alan mallarda vergilendirme listelerdeki mal çeşitliliğine bağlı olarak farklılık göstermekte, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi amacıyla vergi farklı oran ve miktarlarda uygulanmaktadır. Verginin temel nitelikleri dâhilinde listeler itibarıyla farklı şekillerde uygulanması, listelere tabi her bir mal grubuna hatta her bir mala ilişkin farklı düzenlemelerin olması verginin uygulanmasında bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Bu ana başlık altında ÖTV'nin uygulanmasında karşılaşılan ve önem arz eden bazı sorunlara yer verilmiştir.

3.1.1. Matrahın Tespitine İlişkin Sorunlar

Matrah tespit işlemi, vergi tarhına esas olacak değerin belirlenmesi şeklinde tanımlanabilmektedir. Tüm vergi kanunlarında, mükelleften istenecek vergi miktarının belirlenmesi için öncelikle verginin uygulanacağı matrahın bilinmesi gerekmektedir. Matrah vergi borcunu hesaplamak için kullanılan, vergi kanunlarına göre belirlenen miktar olup ÖTV açısından ise vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarının hesaplanmasına esas teşkil eden ve advalorem ve spesifik vergileme tekniğine göre belirlenen bir unsurdur.

ÖTV matrahının doğru bir şekilde tespiti hem mükellefler hem de idare açısından önem arz etmektedir. Mali ve sosyal amaçlarla uygulanan bu vergide vergi tutarının yüksek olması ve bu verginin KDV matrahına dâhil olması hususu tartışmaları ve vergiden kaçınma girişimlerini önemli ölçüde arttırmakta, dolayısıyla vergi matrahının doğru tespiti daha da önem kazanmaktadır. Nitekim vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle mükelleflerin vergiden kaçınma yolları araması vergi matrahını aşındırabilmektedir. Örneğin; (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlar nedeniyle mükellef olanlar, satışını gerçekleştirdikleri binek otomobilleri farklı maksatlarla (ciro primine hak kazanmak gibi) kendi adlarına fatura ederek aktiflerine test aracı vb. olarak kaydedebilmekte, daha sonra ise bu araçları hiç kullanmadan sıfır kilometre araç olarak satabilmektedirler. Yapılan bu işlemler vergi matrahını küçültmekte ve vergi ertelemesine neden olmaktadır. Yine benzer bir durum esas faaliyet konusu araç kiralama olmayan şirketlerin faaliyet konuları arasına araç kiralama yetkisini de eklemek suretiyle aktife alınan araçların, kullanılmadan satılması halinde de ortaya çıkmaktadır. Bu uygulama da vergi matrahını erozyona uğramakta ve vergi ertelenmesine neden olmaktadır¹⁹¹. ÖTV (II) sayılı listedeki malların satışında ÖTV matrahının tespiti açısından sıkıntı doğurabilecek muhtemel işlemlerden bir diğeri baz model araç ithal edip, yurtiçinde aracın donanımının yükseltilmesidir. Düşük donanımlı olarak ithal edilen araçların satışı gerçekleştikten sonra yedek parça olarak ithal edilen parçalar araca eklenerek ÖTV matrahı aşındırılabilir. Örneğin, normal koşullarda satış esnasında araçta bulunan bir navigasyon cihazının bedeli aracın bedeline dahil olacak ve bu

¹⁹¹ Gülçiçek, s. 16-17.

tutar üzerinden ÖTV ve KDV hesaplanacaktır. Ancak tek başına bakıldığında navigasyon cihazı ÖTVK'ya ekli listelerde yer almaması nedeniyle vergiye tabi tutulamayacaktır¹⁹².

3.1.2. Vergi İndirimi Uygulamasına İlişkin Sorunlar

ÖTV, KDV gibi üretim-tüketim sürecinin her aşamasında oluşturulan artı değeri değil tek aşamada vergilendirmeyi esas almaktadır. ÖTVK'nın 1. maddesinde verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır. ÖTV bu özelliği ile KDV'den ayrılmaktadır. KDV'de mal ve hizmetlerin her aşamadaki teslimleri vergiye tabi iken, ÖTV'ye tabi mallar ise tek bir aşamada ve bir kez vergiye tabi tutulmaktadır.

ÖTVK'nın 9. maddesinde, ÖTV'ye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilebileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Buna göre, ÖTV'ye tabi malların aynı listedeki diğer malların imalatında kullanılması ve malların ÖTV'lerinin fiilen ödenmiş olması ve üretilen nihai malların ÖTV'sinin ortaya çıkması koşullarının tümünün varlığı halinde imalatçı mükelleflerin vergi indirimi uygulamasından faydalanmaları mümkün olabilmektedir. Söz konusu bu düzenlemeyle, imalatçı mükelleflerin ÖTV kaynaklı vergi yüklerinin azaltılması, rekabet gücünün arttırılması ve vergi mükerrerliğinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bununla beraber, mükelleflerin vergiye karşı olan algısı ve düzenlemede yer alan bazı eksiklikler, konunun kötüye kullanılmasına fırsat vermekte ve uygulamada ihtilaflara sebep olmaktadır¹⁹³. Nitekim ÖTV mükelleflerinin bu verginin uygulanmasında yer alan indirim uygulamasının işleyişi ile Katma Değer Vergisi Kanunu uygulamasında yer alan indirim uygulamasının paralel olduğunu algılaması uygulamada hatalara yol açabilmektedir. Hâlbuki KDV'de ana kural indirim müessesesi iken ÖTV'de indirim

¹⁹² Gülçiçek, s. 20.

¹⁹³ Yılmaz ve Baydere, s. 114.

müessesesi ana kural değil kuralın istisnasıdır. Ana kural, sadece imal edilip teslim edilen malın bünyesine giren ÖTV'nin indirilmesi, indirilemeyen ÖTV'nin ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınarak kar/zararla ilişkilendirilmesidir¹⁹⁴.

ÖTV'de indirim uygulaması bazı şartların varlığı halinde söz konusudur. Örneğin; vergi indiriminden faydalanmak isteyen imalatçı mükelleflerin, imalatta girdi olarak kullanacağı mal ile imalatın çıktısı olan, yani üretilen malın her ikisinin de ÖTV'ye tabi olması ve aynı listede yer almaları gerekmektedir. Herhangi bir malın ÖTV'ye tabi olup olmadığı değerlendirmek için o malın GTİP numarasının bilinmesi, GTİP numarası bilinmeyen mallar için ise gümrük idarelerine başvurulması ve idare tarafından malın niteliğinin ve numarasının belirlenmesi için kimyasal analize tabi tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede imalatçı mükellefler üzerine yapılacak vergi incelemelerinin üretim ve teslim tarihinden sonraki bir tarihte yapılması, üretilen ve teslim edilen malın GTİP numarasının kimyasal analize tabi tutularak tespitini fiilen imkânsız kılmakta, dolayısıyla üretilen malın ÖTV'ye tabi olup olmadığının tespiti kaydi olarak yapılmaktadır. Nihayetinde ya mükelleflerin beyanına itibar edilmekte ya da idare aksini iddia ederek resen tarhiyat yoluna gitmektedir. Bu ise idare ile mükellef arasında ihtilaflara ve ikisinden biri (genelde idare) açısından olumsuz sonuçlanmasına neden olmaktadır¹⁹⁵.

3.1.3. Sanayi Sektöründe Özel Tüketim Vergisine İlişkin Sorunlar

Vergiler, bireylerin ilkel toplum yaşamından, örgütsel toplum yaşamına geçmesiyle birlikte, toplumun ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla uygulanan bir yükümlülük olmuştur. Toplumsal yapıdaki değişimlerin bir parçası olan ekonomik yapıdaki değişimlerle birlikte vergi yapılarında da değişiklikler görülmüştür. Bireylerin ilkel toplum yapısından organize toplum yapısına geçişini ifade eden tarıma dayalı geleneksel toplum yapısında, verginin konusunu daha çok ekonomide ağırlığı olan toprak ve toprağa dayalı kazançlar oluştururken, geleneksel toplum yapısından sanayi toplumuna geçişi ifade eden sanayi devrimi ile birlikte,

¹⁹⁴ Erkan, (İndirim Uygulaması), s. 24.

¹⁹⁵ Yılmaz ve Baydere, s. 117-118.

ekonomide sanayi sektörünün ağırlığı hissedilmeye başlanmış ve vergi konuları da sanayi kapsayacak şekilde gelişme göstermiştir¹⁹⁶.

Hammadde ve yarı mamul maddelerin kullanıma hazır hale getirildiği ve ülkelerin gelişmişlik seviyesinin belirlenmesinde önemli bir kriter olan bu sektörde ÖTV'nin konusuna giren bazı mallar, birimlerin ulaşım, ısınma, hammadde vb. ihtiyaçlarını karşılamada kullandığı ve kolayca vazgeçemediği mallar niteliğinde olup, söz konusu malların vergilendirilmesi sektörün işlerliği bakımından önem arz etmekte ve uygulamaya bağlı olarak bazı sorunları da beraberinde getirmektedir.

Ülkemizde özellikle (I) sayılı listede yer alan petrol ve petrol ürünleri, madeni yağ ile solvent ve solvent benzeri ürünler sanayi sektörünün önemli girdilerini oluşturmakta ve bunlara uygulanan ÖTV birimler açısından ciddi maliyet unsuru oluşturabilmektedir. Nitekim söz konusu ürünlerdeki ÖTV uygulaması kimya ve boya sanayisi, bunlara bağlı olarak da tekstil ve hazır giyim başta olmak üzere birçok sektörü etkilemektedir. Yine bu sektörlerde ÖTV uygulamasına bağlı olarak bazı sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin; boya sanayisinde boya hammaddesi olarak kullanılan bazı solventlerin akaryakıt kaçakçılığında da kullanılıyor olması nedeniyle, bu ürünler üzerine gerçekleştirilen ÖTV uygulaması, boya sanayisinde hammadde maliyetlerini yükseltmektedir. Akaryakıt kaçakçılığını önlemek, kötü niyetli imalatçıları engellemek ve imalatçı mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla tecil-terkin uygulaması yerine 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının yürürlük tarihi olan 19.10.2012 tarihinden itibaren 'önce öde sonra iade al' sistemine geçilmiştir. Ancak bu sistemde iade sürecinde sanayi odalarından ekspertiz raporu, yeminli mali müşavirden onaylı ithalat evrakları ve envanter raporu hazırlanarak vergi dairesine başvuru yapılmakta, vergi dairesi dosyaya onay vermesi halinde iadesi gereken miktar ancak başka ödenecek vergilerden mahsup yoluyla tahsil edilmektedir. İade ve mahsup sürecinin tamamlanması, teminat mektuplarının çözülmesi için ayrıca vergi denetim kurulu müfettişleri tarafından incelenmesi ve rapor düzenlenmesi süreçlerinin tamamlanması gerekmektedir. Bu ise iade

¹⁹⁶ Neslihan Coşkun Karadağ, 'Dünyada Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi', Türkiye Maliye Sempozyumu 'Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi' (07.11.2008), Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, s.373, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373544-23-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>, (20.03.2016).

sürelerinin 18 ayı bulan uzun süreçlerde tamamlanmasına ve dolayısıyla teminatların geç çözülmesine neden olmaktadır¹⁹⁷. Bunun yanı sıra sanayicinin teminat mektubu için bankalardan yeterli limit bulmakta zorlanması, teminat mektubu ihtiyacı arttıkça bankaların komisyon oranlarını yükseltmesi de bu sektörde karşılaşılan önemli sorunlar arasında yer almaktadır. Dolayısıyla amacı üretmek ve ülke ekonomisine katkıda bulunmak olan sanayiciler bu durumlardan olumsuz etkilenmektedir.

3.1.4. On Numara Yağ Sorunu

Akaryakıt harici petrol ürünlerinden biri olan baz yağlara değişik katkıların eklenmesi neticesinde madeni yağlar oluşmaktadır. Madeni yağların tinerle veya solventlerle inceltilmesi ve diğer etken maddelerle viskozitesinin (akışkanlık değerinin) indirgenmesi yoluyla elde edilen ve yakıt alternatifi olarak kullanılan ürünler ise '10 Numara Yağ' olarak adlandırılmaktadır¹⁹⁸.

10 numara yağ, teknik özellikleri itibari ile motorin ile karıştırılmaya uygun olan ve hatta bazı araçlarda doğrudan yakıt yerine kullanılabilen baz yağ veya madeni yağ türlerinin piyasa fiyatlarının vergilendirilmiş motorin fiyatlarının altında olması nedeni ile kamyon ve otobüs garajları, oto sanayi siteleri, şehirlerarası yol boylarındaki dükkan ve açık alanlarda satışı sureti ile motorin yerine kullanılabilen ve bu yolla ödenmesi gereken vergide kayıplara neden olabilmektedir¹⁹⁹. Yasal düzenlemelerdeki/mevzuattaki boşluklardan yararlanılarak baz yağlardan elde edilen ürünler, amaç dışında kullanılmaya müsait hale getirilebilmekte, bunun sonucunda ise ÖTV bakımından vergi ziyasına sebebiyet verilmektedir. Devlet bakımından gelir kaybına neden olan bu sorun gerek akaryakıt sektörünü, gerekse ekonomiyi ve çevreyi olumsuz yönde etkilemekte ve haksız rekabete neden olmaktadır.

¹⁹⁷Sedat Alp, 'Solvent'in ÖTV'si Boya Sanayiini Vurdu' (04.07.2014), <http://www.dunya.com/guncel/solventin-otvsi-boya-sanayiini-vurdu-232535h.htm> , (18.03.2016).

¹⁹⁸ Çağlar Cerit, '10 Numara Problem ve Çözüm Önerileri', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 117.

¹⁹⁹ Savaş Eray ve Volkan Çelik, 'Madeni Yağ Üretiminde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012, s. 67.

Doğrudan yasadışı yollarla ülkemize getirilen motorin ile ÖTV'ye tabi olmayan atık yağlardan geri kazanılan yağlar ve ülkemize kaçak yollarla giren biodizelin belli oranlarda solventlerle karıştırılmak suretiyle tenekelere doldurularak yol kenarları, kamyon garajları, otobüs terminalleri vb. yerlerde satılması, ÖTVK'ya ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların sanayide önemli bir girdi olması ve bu nedenle üretici üzerindeki vergi yükünü azaltmak amacıyla uygulanan tecil-terkin ve indirimli vergi uygulamalarının (üretilen ürünlerin GTİP numaraları farklı gösterilerek daha az ÖTV ödemek veya indirimli vergi uygulamasından faydalanmak üzere satın alınan bazı malların (baz yağlar, white spirit vb.) sanayide ÖTV'ye tabi olan veya olmayan malların üretiminde kullanılmış gibi gösterilerek motorine karıştırılmak suretiyle akaryakıt olarak kullanılması ya da bu amaçla kullanıcılara satılması gibi) kötüye kullanılması²⁰⁰, 10 numara yağın kaynağı olan baz yağın kullanımı suretiyle mamul üretiminin çok ileri bir teknoloji ve üretim sistemi gerektirmemesi, ÖTV yönünden düşük maliyet ve fiyat avantajı sağlama güdüsü gibi nedenler piyasada bilinen adıyla 10 numara yağ sorununu ortaya çıkarmıştır. Bunların yanı sıra akaryakıt eşdeğeri ürünler arasında vergi farklılıklarının olması, 10 numara yağ satan kişilerin yasaların boşluklarından yararlanarak sattığı ürünleri 'yağ' adı altında faturalandırabilmeleri ve marka/üretici bilgilerinin mevcut olması, sanayicilerin faaliyetleri sonucu oluşan atık yağları ücretsiz olarak Petrol Sanayi Derneği (PETDER) yerine bu atıklar için para öneren kişilere vermeyi tercih etmesi bu sorunun giderek büyümesine neden olmuştur²⁰¹.

10 numara yağ sorunu yalnızca akaryakıt piyasasının bir sorunu olmaktan öte mali, ekonomik ve çevresel etkileriyle çok boyutlu bir sorun niteliğindedir. 10 numara yağ adı verilen malların kullanımı sonucu oluşan çevre kirliliği, kullanıldığı taşıt araçlarının aksam ve parçalarına verdiği zarar, bu zararlar nedeniyle trafikte can ve mal güvenliğinin tehlikeye atılması, piyasada faaliyet gösteren işletmeler açısından haksız rekabete sebep olması bu malların olumsuz etkilerini göstermektedir.

²⁰⁰ Ersin Saklar, 'ÖTV Uygulamasında 10 Numara Yağ Sorunu', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim 2012, s. 126.

²⁰¹ Petrol Sanayi Derneği (PETDER), 'Akaryakıt Sektöründe 10 Numara Yağ Sorunu', <http://www.euractiv.com.tr/enerji/link-dossier/akaryakt-sektorunde-10-numara-yag-sorunu-cozume-butuncul-bir-yaklasim-sart-000124>, (24.05.2015).

10 numara yağ sorunu ÖTV açısından vergi kayıplarında artışa neden olmaktadır. Söz konusu malların 2008 yılında neden olduğu vergi kaybı 5 milyar TL düzeyine ulaşmıştır. Alınan bazı önlemlerle (19.10.2012 tarihi itibariyle tecil-terkin uygulaması yerine öde-iade al sistemine geçilmesi, 05.03.2015 tarihli ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı mallar için tevkifat uygulamasının kapsamının genişletilmesi gibi) bugün bu rakam 1,5 milyar TL düzeylerine indirilse de sorunun tamamen çözümü için alınan önlemler yeterli olmamıştır²⁰². Nitekim çok boyutlu olan 10 numara yağ sorunun kesin çözümü için vergisel önlemlerin yanında ilgili kurumların piyasa üzerindeki denetim kontrollerinin artırarak gerekli mevzuat düzenlemelerini yapmaları, tüketicilerin ise söz konusu mallara ilişkin bilinçlendirilmesi gerekmektedir.

3.1.5. Otomotiv Sektörünün Vergi Gelirlerine Etkisi ve Vergisel Sorunlar

Otomotiv sektörü, motorlu karayolu taşıtlarının üretildiği ana sanayi ile bu ana sanayinin belirlediği teknik dokümanlara uygun orijinal veya eşdeğer aksam, parça, modül ve sistem üreten yan sanayinin tümünü kapsayan bir sanayi kolu olarak tanımlanmaktadır²⁰³. Sanayileşmiş ülkelerde ekonomideki kilit sektörlerden biri olan bu sektör genel olarak ekonominin ihtiyaç duyduğu motorlu araçları karşılayan bir sektör olmasının yanında tüm sektörlerle etkileşim halinde olan bir sektördür. Gelişen ekonomik ve teknolojik koşullarda insanların alım gücündeki artışla birlikte ülkemizde de bu sektör ekonominin önemli sektörlerinden biri haline gelmiştir.

Gerek tek başına gerekse diğer sektörleri etkilemesi nedeniyle ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olan otomotiv sektörü vergi gelirlerine önemli ölçüde katkıda bulunmaktadır²⁰⁴. Özellikle de uygulanan ÖTV oranlarının yüksekliği ve bu verginin KDV matrahına dâhil olması bu sektörden elde edilen gelirlerin yüksek olmasını sağlamaktadır.

²⁰²Petrol Sanayi Derneği (PETDER), '10 Numara Sorunu', (23.02.2015), <http://www.petder.org.tr/uploads/201305d4182d60f7baa355ed38cbc90fd73215.pdf>, (24.05.2015).

²⁰³ Ali Görener ve Ömer Görener, 'Türk Otomotiv Sektörünün Ülke Ekonomisine Katkıları ve Geleceğe Yönelik Sektörel Beklentiler', Journal of Yaşar University (03.10.2008), s. 1214, http://journal.yasar.edu.tr/wp-content/uploads/2012/05/no10_vol3_03_gorener.pdf, (31.03.2016).

²⁰⁴ Ayşe Gülçiçek, 'Türkiye'de Otomotiv Sektörü ve Vergisel Sorunlar', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013, s. 21-23.

ÖTVK'ya ekli (II) sayılı listede yer alan oranlar zaman içerisinde değişiklik göstermiş, bu değişiklikler ise kriz dönemleri haricinde genelde oranların yükseltilmesi ile sonuçlanmıştır. Örneğin, uygulanan oranlar bakımından en dikkat çekici olan binek otomobillerine baktığımızda; motor silindir hacimleri dikkate alınarak yapılan üçlü sınıflandırmada (1600 cm³'e kadar olanlar, 1600cm³ geçen ancak 2000cm³'ü geçmeyenler, 2000cm³'ü aşanlar) 01.10.2009 tarihinde %37, %60, %84 olan oranlar, 13.10.2011 tarihinde %37, %80, %130'a, 22.09.2012 tarihinde %40, %80, %130'a, 01.01.2014 tarihinde %45, %90, %145'e ve nihayetinde Bakanlar Kurulu'nun 24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı kararı ile %60, %110 ve %160'a yükseltilmiştir²⁰⁵. Dolayısıyla sektörden elde edilen gelirlerde yıllara paralel olarak artış göstermiştir.

İdare açısından önemli bir gelir kaynağı olan bu sektörde araçlar üzerine uygulanan ÖTV oranlarının yüksek olması ve ÖTV'nin KDV matrahına dâhil olması nedeniyle hesaplanan KDV ile birlikte satış bedellerinin yükselmesi satıcılar bakımından talep daralması sorununu, alıcılar bakımından ise ciddi bir vergi yükünü beraberinde getirmektedir. Yerli ve yabancı otomotiv sektörü yatırımcılarının yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemekte, tüketici tercihlerini nispeten düşük ÖTV'li araçlara ve ikinci el araçlara yönlendirmekte ve sektörü geleceğe dair planlama yapamaz hale getirmektedir²⁰⁶. Yine vergi oranlarındaki yükseklik vergiden kaçınma çabalarını beraberinde getirmekte, bu ise kanunlara uygun hareket eden mükellefler ile diğerleri arasında haksız rekabetin doğmasına sebep olmaktadır. Ayrıca ÖTV gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan akaryakıt ürünlerinin de bu sektörle doğrudan bağlantılı olması bu sorunları daha da büyütmektedir.

Tüm bunların yanında 24.11.2016 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan düzenlemeyle birlikte binek otomobillerde ÖTV oranlarının belirlenmesinde motor silindir hacminin yanı sıra ÖTV matrahının da belirleyici olması şüphesiz bazı

²⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, 'Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları', <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/ozel-tuketim-vergisi-tutarlari-ve-oranlari>, (25.11.2016).

²⁰⁶ Fikret Çetinkaya, 'Otomotiv Sektörü ve Dolaylı Vergiler' (Türkiye Otomotiv Sektöründe Sürdürülebilir Büyüme 2018 Önerileri-2014 Otomotiv Yöneticileri Araştırması), <https://www.kpmg.com/TR/tr/sectorler/Otomotiv/Documents/Otomotiv-Yoneticileri-Arastirmasi-2014.pdf>, (25.10.2015).

sorunları beraberinde getirecektir. Nitekim yapılan düzenlemeyle fiyata dayalı bir sisteme geçilmesi, ileride oluşabilecek kur artışları nedeniyle fiyatlardaki artışların vergi dilimlerinde devamlı bir değişmeye yol açması ile sonuçlanabilecektir. Bu değişiklikler ise her ay vergi dairelerine ve otomobil firmalarına sistemlerini yeniden güncelleme anlamında iş yükü getirebilecektir²⁰⁷. Ayrıca yapılan düzenlemeyle ÖTV oranlarında yapılan değişiklik (özellikle de motor silindir hacmi 2000 cm³'ün üzerinde olan araçlara getirilen vergi zammı) tüketici tercihlerinde değişmelere neden olabilecektir.

3.1.6. (III) Sayılı Listedeki Mallara İlişkin Sorunlar

Kamu hizmetlerinin finansmanında en verimli kamu gelir türünün vergiler olduğu bilinmektedir. Vergiler içerisinde ise özel tüketim vergisi önemli bir yere sahiptir. Üretim sürecini ve gelir dağılımını bozmadan yüksek miktarda gelir sağlama amacı taşıyan genel tüketim vergilerine kıyasla özel tüketim vergisinde gelir sağlama amacının yanı sıra, sosyal faydası olmayan, hatta zararlı olduğu düşünülen bazı mal veya mal gruplarının vergilendirilmesi de amaçlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ÖTV yönlendirici vergisel amaçların gerçekleştirilmesi bakımından bir araç niteliğinde olan ve özellikle sağlığa ve çevreye zararı bulunan bazı ürün gruplarının tüketimini kısmayı hedefleyen bir vergidir.

Tüketiminin kısıtlanması istenen mallar sosyal faydaları düşük olup, toplum ahlakı ve toplum sağlığı açısından zararlı olduğu kabul edilen ve aşırı miktarlarda tüketimi toplum üzerine bazı sosyal maliyetler yükleyebilen alkol ve tütün mamulleridir²⁰⁸. Söz konusu bu mallarda tüketimin kısılması ise piyasa sürecine vergi sistemi aracılığıyla müdahale edilmesi ile mümkündür. Bu ise yüksek oranlı bir ÖTV uygulamak suretiyle gerçekleştirilmekte ve böylece tüketim tamamen yasaklanmadığı için ürünü tüketmek isteyenler ya artan vergi bedeline katlanmakta

²⁰⁷ Emre Özpeynirci, 'ÖTV Artışında Otomobil Fiyatları Nasıl Etkilenecek?' (25.11.2016), <http://www.hurriyet.com.tr/otomobil-otv-oranlarinda-degisiklige-gidildi-40287814>, (25.11.2016).

²⁰⁸ Hayrullahoğlu, s. 89-90.

ya da tüketimden vazgeçmektedir. İşte bu noktada da ÖTV'nin düzenleyici özelliği ortaya çıkmaktadır. Ancak alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerine uygulanacak olan yüksek oranlı ÖTV ile ÖTV'nin bu ürünler üzerindeki düzenleyici özelliğinin başarısı bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Nitekim söz konusu mallar üzerine uygulanacak vergi oranlarının yüksek olması tüketime devam edilmesi durumunda devlet bakımından önemli bir gelir oluşturmakla birlikte oranların yüksekliği mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırmakta buna bağlı olarak da mükellefler kayıt dışı alanlara yönelmekte ve kaçakçılık artmaktadır²⁰⁹. Kayıt dışı üretimin ve kaçakçılığın artması ise özellikle toplum sağlığı açısından ciddi sorunlara neden olabilmektedir. Dolayısıyla ÖTV artışı tüketimi kısmakla beraber, kaçakçılığı artırması nedeniyle talebin kısılmasında tek başına etkili olamamaktadır. Örneğin, ülkemizde ÖTVK'nın yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar geçen süreçte tütün mamulleri içerisinde yer alan sigarının tüketimini kısmak amacıyla yapılan vergisel düzenlemeler genel itibariyle artan ÖTV oranları şeklinde olurken, bu durum tüketimi azaltırken kaçak sigara tüketimi geçen yıllarla birlikte artış göstermiştir. Nitekim Türkiye'de kaçak sigara miktarı (paket) 2004 yılında 4.315.774 iken, bu rakam 2007 yılında 11.854.292'ye, 2010 yılında 43.545.267'ye, 2013 yılında ise 108.243.473'e çıkmıştır²¹⁰. Bununla birlikte, Bakanlar Kurulu'nun 30.11.2016 tarih ve 2016/9567²¹¹ sayılı kararı ile (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan bazı malların asgari maktu vergi tutarları ile (B) cetvelinde yer alan malların maktu vergi tutarlarına yönelik yapılan son düzenleme (alkollü içeceklerde ÖTV'nin %10, tütün mamüllerinde ÖTV'nin %27 oranında artırılması) bu ürünlere yönelik kaçakçılığın daha da artmasına neden olabilecektir.

Aynı şekilde alışkanlık ve keyif verici maddeler olarak ifade edilen alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerine yüksek oranlı ÖTV uygulanması söz konusu mallar üzerindeki talep esnekliğinin düşük olması nedeniyle özellikle düşük gelirli aleyhine gelir dağılımını olumsuz etkileyebilmektedir.

²⁰⁹ A. Çelikkaya, 'Bazı Ürünlerden (Alkollü İçkiler-Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi', **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:29, 2011, s. 50.

²¹⁰ Hayrulloğlu, s. 106.

²¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, (01.12.2016 tarih ve 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı), http://www.gib.gov.tr/fieldmin/20161201_1.pdf, (02.12.2016).

Günümüzde ÖTV (III) sayılı liste bakımından önem arz eden bir diğer konu listenin kapsamına aldığı mallarla ilgilidir. Örneğin, kolalı gazozlar verginin kapsamına girerken meyveli gazozlar, sade gazozlar, meyve suları, enerji içecekleri vb. listenin dolayısıyla ÖTV'nin dışında kalmıştır. Bunlar içerisinde yer alan enerji içeceklerinin ÖTV kapsamına alınıp alınmama hususu, gerek mali boyutu gerekse verginin sosyal fonksiyonun bir gereği olarak düşünülmesi nedeniyle, bazı tartışmaları beraberinde getirmiştir. Enerji içeceği sektörünün yüksek büyüme hızı (yıllık %20-30) ve pazardaki payının artacağı düşüncesi, buna bağlı olarak bu ürün üzerine uygulanacak bir vergi ile önemli bir vergi geliri elde edilebileceği düşüncesinin yanında, söz konusu ürünlerin içeriğindeki yoğun enerji, kafein başta olmak üzere diğer uyarıcı kimyasallar nedeniyle aşırı ve yanlış tüketiminin ölümler biten ciddi sorunlara yol açması ve dolayısıyla tüketiminin kısıtlanması gerektiği düşüncesi bu tartışmaların temelini oluşturmuştur²¹². Nitekim sağlık açısından daha az tartışmalı olan kolalı içeceklerden dahi %25 oranında ÖTV alınmaktayken, önemli sağlık problemlerine hatta ölümlerle sonuçlanabilecek sorunlara neden olabilecek enerji içeceklerinin ÖTV dışında yer alması verginin sosyal fonksiyonuna ters düşmektedir.

3.1.7. Özel Tüketim Vergisinde ‘Lüks Tüketim Malları’ Kavramı ve (IV) Sayılı Listedeki Mallara İlişkin Sorunlar

Özel tüketim vergisi uygulamasında belirli şartların yerine getirilmesi durumunda olumlu sonuçlar elde edilebilmektedir. Bu koşulların en önemlisi vergiye tabi malların belirlenmesi ve buna göre uygulama yapılmasıdır. Bu bakımdan ÖTV'nin alınma nedenleri arasında yer alan vergi yükünün dağılımında artan oranlılığı sağlamak için lüks mallar üzerine vergi konulmasında bu malların neler olabileceği dikkatli bir şekilde belirlenmelidir. Nitekim ödeme gücünün güvenilir bir ölçüt olduğu varsayımıyla lüks mallar üzerine uygulanan ÖTV'de talebi gelir karşısında artan oranlı özellik gösteren malların bulunması gerekir. Bu nitelikteki malların az olması nedeniyle daha fazla gelir elde etmek isteyen devletler lüks

²¹² Hasan Aykın, ‘Enerji İçecekleri ÖTV Kapsamına Alınmalı Mı?’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim 2014, s. 118-120.

malların yanında düşük gelir grubundaki kişilerin kullandığı bazı malları da vergi kapsamına alabilmektedir²¹³. Özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde gerek mali sebepler gerekse tahsilâtının kolay olması nedeniyle bu yollara başvurulması ÖTV'nin lüks malları vergilendiren bir vergi olma niteliğine ilişkin tartışmaları beraberinde getirmektedir.

Ülkemiz uygulamasında ÖTVK'ya ekli (IV) sayılı listede elektronik ürünler, mutfak eşyaları, beyaz eşyalar, kozmetik ürünleri, kürkler ve kürkten giyim eşyası gibi çok sayıda ürün yer almaktadır. AB müktesebatına uyum sağlanması gerekçesiyle getirilen bu verginin kapsamına aldığı söz konusu listedeki mallar bakımından AB'deki uygulanış amacının dışında kaldığı görülmektedir. Örneğin, AB ülkelerinde buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi gibi beyaz eşyalar 'zorunlu ihtiyaç' olarak kabul edilir ve ÖTV'ye tabi değildir. Bunların yanı sıra parfüm, makyaj ve cilt bakım ürünleri, tıraş malzemeleri, saç spreyleri, kasetçalarlar, videobantlar, klima cihazı, sofras ve mutfak eşyaları gibi bazı mallar da ÖTV kapsamı dışında kalmaktadır. Ülkemizde ise söz konusu mallar (IV) sayılı liste dâhilinde ÖTV'ye tabi olmaktadır.

'Lüks Tüketim Malları' olarak ifade edilen bu listedeki malların birçoğu lüks tüketimden ziyade günlük yaşamı sürdürmeye ilişkin mallar niteliğindedir. Nitekim lüks mal kavramı kişiden kişiye, ülkeden ülkeye, zamana ve mekâna göre değişebilmektedir. Kenan Bulutoğlu'nun yaptığı ayrıma göre bir ülkedeki insanların %5'inden daha azının kullandığı bir mal o ülke için lüks mal sayılmaktadır²¹⁴. Keza zamana göre baktığımızda 1960'lı yıllarda sadece seçkin kişilerin evlerinde bulunan, dar gelirli ailelerin ancak uzun taksitli kredilerle sahip olabildiği ve döneminde lüks mal kabul edilip lüks vergisine tabi tutulması istenen buzdolabı, çamaşır makinesi gibi beyaz eşyalar, bugün her evin ihtiyacı olarak görülmektedir. Dolayısıyla zamanla lüks kabul edilen bazı mallar gerekli mallara, gerekli oldukları düşünülen mallar da standart ihtiyaçlara dönüşmüştür. Bu durum televizyonlar, cep telefonları ve benzeri mallar içinde geçerlidir. Dolayısıyla sosyal adaletin sağlanmasına yönelik olarak lüks mallar üzerinden vergilemeye gidilmesi, lüks mal olarak ifade edilen

²¹³ Altıok, s. 65.

²¹⁴ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1981, s. 449.

malların gerçekliğe ve hakkaniyete uygun belirlenmemesi nedeniyle sosyal adaleti de yaralamaktadır²¹⁵.

ÖTV (IV) sayılı listede yer alan malların sayıca fazla olması, her bir mala ilişkin GTİP numaraları hakkında yeterli bilgiye sahip olunmaması gibi nedenler bazı sorunları beraberinde getirebilmektedir. Örneğin, idare tarafından gerçekleştirilen bir denetim sırasında, oyun kâğıdı imalatı yapan bir şirket ürettiği ürünün aslında 94.05 tarife pozisyonunda yer aldığını ve ÖTV'ye tabi olduğunu üretime geçişinin yedinci yılında fark edebilmiştir. Bunun sonucunda ise geçmişe yönelik 5 yıl için cezalı tarhiyata muhatap olmuştur²¹⁶. Dolayısıyla bu durum özellikle idare açısından mükellefin ve vergiyi doğuran olayın tespitinin zor olmasına ve verginin zamanında tahsil edilememesine, mükellefler açısından ise verginin uygulaması bakımından açık olmayan ve duraksama yaratan durumların ortaya çıkmasına ve bazı yaptırımlarla karşı karşıya kalmasına neden olabilmektedir.

3.1.8. Vergi Kayıp ve Kaçakları

Vergi kayıp ve kaçağı vergiye karşı koyma davranışının sonucu olarak ortaya çıkmış bir olgudur. Vergi kayıp ve kaçaklarını bireysel veya toplumca kamu gücüne karşı baskı oluşturarak vergi kanunlarını etkilemek, hukuksal yollarla daha az vergi ödemek (vergiden kaçınma), doğrudan doğruya vergi kanunlarına ve mali idarenin uygulamalarına karşı gelmek diğer bir ifade ile kanuna aykırı ve kasıtlı olarak vergi mükellefiyetinden ve verginin ödenmesinden kaçmak (vergi kaçakçılığı/vergi kaçırma) ve ekonomik sıkıntıların yaşandığı dönemlerde toplumsal ayaklanmalar sonucu vb. şekillerde görmek mümkündür²¹⁷. Vergi sistemini etkisizleştiren ve kayıt dışı veya kural dışı faaliyetlerin yoğunluk kazanması gibi olumsuz etkilere sahip olan vergi kayıp ve kaçakları mali, ekonomik, sosyal, siyasal, hukuki ve idari

²¹⁵ Oral, s. 107.

²¹⁶ Oktar, (ÖTV'de Özellik Arz Eden Konular), <http://iktisadidayanisma.com/OTV8217de-ozellik-arz-eden-konular/Haber/c8d7c425-3226-4f0c-b5d2-184fed1e14d0.aspx>, (21.01.2016).

²¹⁷ Şafak Ertan Çomaklı, 'AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye'deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar', **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, Ocak 2008, s. 54.

nedenlerle ortaya çıkabilmekte ve devletin potansiyel vergi gelirlerinden daha az vergi geliri elde etmesi ile sonuçlanmaktadır.

Ülkemizde vergi gelirlerinin istenilen düzeye ulaştırılamaması ve vergi potansiyelinden yeterince yararlanılamamasının en önemli nedenlerinden biri olan vergi kayıp ve kaçakları ÖTV uygulamasında farklı nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. ÖTV'nin yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar geçen süre içerisinde vergi idaresinin organik yapısının, teknik yapısının ve denetim mekanizmasının etkinsiz olması, vergi cezalarının yetersiz olması, vergi ahlakı, mükellef psikolojisi, vergi adaletinin sağlanamadığı algısı vb. nedenlerle vergi kayıp ve kaçakları ciddi boyutlara ulaşmıştır. Tüm bu nedenlerin yanı sıra uygulama açısından baktığımızda ÖTV'nin mali ve sosyal fonksiyonunun bir sonucu olarak gerek kamu gelirlerini arttırmak, gerekse tüketici tercihlerini etkilemek amacıyla verginin yıllara göre artan bir eğilimde olması ÖTV'deki kayıp ve kaçakları arttıran en önemli neden olmuştur. Örneğin, ÖTV (III) sayılı listede yer alan alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerinde yapılan bir ÖTV artışı resmi satış rakamlarını düşürerek verginin sosyal fonksiyonuna hizmet ediyor gibi gözükmeyle beraber bu malların taleplerinin esnek olmaması nedeniyle kaçakçılığı arttırmakta ve dolayısıyla talebin kısılmasında etkili olamamaktadır. ÖTV (II) sayılı liste açısından baktığımızda, listede yer alan kayıt ve tescili tabi araçlar özellikle binek otomobiller üzerine uygulanan vergi oranlarının yüksek olması vergi kayıp ve kaçaklarını önemli ölçüde arttırmaktadır. Örneğin, (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi lüks araçlar eksik fatura ya da sahte belgelerle veya donanımları gizlenmek suretiyle Türkiye'ye getirilirken gümrükten giriş fiyatları düşük gösterilebilmekte ve böylece daha az ÖTV ve KDV ödenmektedir.

Belirli alanların gelişimini teşvik etmek amacıyla yapılan vergisel düzenlemeler kötü niyetli kişilerce amaç dışında kullanılmaya müsait hale getirilebilmektedir. Örneğin, ulaştırma sektörünün teknolojik gelişmelere paralel olarak önem kazanmasıyla birlikte deniz ve hava ulaşımının gelişimini teşvik etmek amacıyla yapılan düzenlemelerden biri ÖTV'si sıfırlanmış akaryakıt alabilme imkanının getirilmesidir. Ancak yapılan bu düzenleme akaryakıt üzerinden alınan vergilerin yüksek olması nedeniyle ÖTV'si sıfırlanmış akaryakıtı içerisine katılacak

bazı karışımlarla dizel araçlarda motorinin dengi olarak piyasaya sürme amacı taşıyan kaçakçılarının artmasını da beraberinde getirmiştir²¹⁸. Nitekim yukarıda da bahsedildiği gibi ‘10 Numara Yağ Sorunu’ olarak ifade edilen ve devlet bakımından önemli vergi kayıplarına sebep olan sorunun ortaya çıkış nedenlerinden biri de söz konusu düzenlemeyle ÖTV’si sıfırlanmış akaryakıtın kimyasal niteliği itibariyle motorine yakın olmasından faydalanarak, işlenip kayıt dışı yollarla piyasaya sürülmesidir.

ÖTV’de vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele amacıyla çeşitli adımlar atılmıştır. Vergi idaresinin altyapısı geliştirilerek birçok uygulama elektronik alana taşınmıştır. Böylece hem verimlilik artışını sağlamak hem de kayıp ve kaçağı minimum düzeye indirmek hedeflenmiştir. ÖTV’ye tabi malların üretimi ve ithali ile bu malların nihai tüketicilere satış anına kadar geçen sürecin elektronik olarak izlenmesi amacıyla Vergi Denetim Kurulu bünyesinde ‘ÖTV Takip Sistemi’ oluşturulmuştur. Oluşturulan sistemin başlangıçta ÖTV gelirleri içinde ağırlıklı payı olan akaryakıt ve tütün mamulleri üzerinde çalışması, ilerleyen süreçte ise diğer sektörlerinde bu sisteme dâhil edilmesi hedeflenmiştir²¹⁹.

3.1.9. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Diğer Sorunlar

ÖTV, belirli mal veya mal grupları üzerinden maktu veya oransal olarak alınan, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir dolaylı vergidir. Toplam vergi gelirlerinin %33’ünün dolaysız, %67’sinin dolaylı vergilerden elde edildiği vergi sistemimiz içerisinde KDV ile birlikte dolaylı vergilerin %84’ünü oluşturan ÖTV vergi gelirleri içerisinde ağırlıklı bir öneme sahiptir. Nitekim ÖTV gelirleri 2015 yılında bir önceki yıla göre %16,3 artışla 106 milyar liraya çıkarken, an itibariyle bu rakam 117,091 milyar liraya ulaşmıştır. Böylece 2016 bütçesi vergi

²¹⁸ Ömer Akyürek, ‘Havada ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı ve Mücadelede Atılan Adımlar’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013, s. 27-31.

²¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı-Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018), (Ocak 2015), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>, (28.04.2016).

gelirlerinin dağılımında ÖTV %23,21'lik bir paya sahip olmuştur²²⁰. Rakamlardan da anlaşılacağı üzere vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahip olan ÖTV'de karşılaşılan sorunlar da önem arz etmektedir. Yukarıda sıralanan matrah tespitine yönelik sorunlar, sektörel sorunlar, 10 numara yağ sorunu gibi sorunların yanı sıra ÖTV'de eleştirilere neden olan sorunların da incelenmesinde yarar vardır.

Bunlardan ilki cari işlemler açığındaki artış ile ÖTV oranlarındaki artış arasındaki etkileşime yöneliktir. Cari işlemler açığı, üretilenden fazla tüketimin gerçekleşmesi diğer bir ifade ile ülkenin yurtdışından kazandığı paralardan daha fazlasını yurtdışına göndermesi anlamına gelmektedir. Cari işlemler açığı genellikle yurtiçi tasarruf-yatırım açığından, ithalata dayalı büyümeden ve ülkenin parasının aşırı değerlenmesiyle ortaya çıkan ithalat artışından kaynaklanmaktadır²²¹. Cari işlemler açığı makro ekonomik dengeyi bozduğu için fazla istenmeyen ve büyümenin gerçekleştiği pek çok ülke ekonomisinde olduğu gibi ülkemiz ekonomisinde de yaşanan önemli bir sorundur. Bu sorunun azaltılması için yeterli ihracat rakamlarına ulaşamayan ülkemizde ithal mallara olan talebin kısılması, bunun içinde ithal mallar üzerinden alınan bir vergi olan ÖTV'nin oranların arttırılması yoluna gidilmektedir. Nitekim ülkemizde cari açığın önemli derecede arttığı dönemlerde ÖTV oranının artışı her zaman gündeme gelmiştir. Sadece kısa vadede cari işlemler açığını çözüme ulaştırma imkânı sağlayan ÖTV oranlarının arttırılması tek başına bu açığı etkilemede yetersizdir. Çünkü ÖTV cari açığın finansmanında daha çok talep yönünü dikkate almaktadır. Ancak cari açığı azaltmak için arz da talep kadar önemlidir ve bunların yanında faiz, döviz kuru, ihracat teşviki ve ihracatı canlandırıcı politikalarda son derece önemlidir. Dolayısıyla ÖTV oranlarındaki artış alternatif enerji kaynakları bulunamadığı, yerli teknoloji üretimine ve ağır sanayi üretimine geçilemediği, bu sebeple de dışa bağımlılığın azaltılamadığı ülkemizde sadece gelir getirme fonksiyonunu yerine getirmekte ancak cari açık sorununa yeterli bir çözüm getirememektedir. Tüm bunların yanı sıra cari açık bahanesi ile yerlisi

²²⁰ Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2006-2015 Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534-merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>, **2016 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,6355/2016-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi-resim.html>, (25.06.2016).

²²¹ Hasan Yeşilyurt, 'Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz', **TBB Dergisi**, Sayı:122, 2016, s. 242-243.

üretilemediği için ithal edilmek zorunda kalınan mallarda arttırılan ÖTV oranları nedeniyle kişilerin vergi yükü artmaktadır²²².

ÖTV açısından eleştirilere neden olan bir diğer durum, ÖTV'ye tabi teslimlerde KDV matrahına ÖTV tutarının eklenmesi nedeniyle ortaya çıkan 'verginin vergisi' tartışmalarıdır. Tartışmanın savunucuları KDV'de mal veya hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirilmesi gerektiğini, KDV ile aynı amaca yönelik olmakla beraber kanunda sayılı belirli mallar üzerinden tek seferde alınan özel nitelikli bir verginin KDV matrahına dâhil edilmemesi gerektiğini, ayrıca her iki verginin de harcamalar üzerinden alınan vergiler grubu içinde yer alsalar bile nitelikleri itibariyle birbirlerinden ayrılan yönlerinin bulunduğunu, üretim aşamasında ve KDV'nin temel felsefesi ve dinamikleri içerisinde yer almayan bir verginin KDV'nin ruhuna ve konuluş amacına aykırı olduğunu öne sürmüşlerdir²²³. Dolayısıyla ÖTV'nin KDV matrahına dahil olmasını, üstün kamu ve vergilendirme gücünün bir ürünü olan bir verginin başka bir verginin vergilendirme ölçütü olan matrahına dahil edilmesini 'verginin vergisi' olarak belirtip mükerrer vergilendirmenin söz konusu olduğunu iddia etmişlerdir. Bu konu tüketici haklarını savunan sivil toplum örgütleri tarafından verginin adaletli ve dengeli dağılması ilkesine aykırı olduğu belirtilerek mahkemeye taşınmış, verginin vergisi olmaz yaklaşımı ile de vergi mahkemesi Anayasa Mahkemesine başvurmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin bu başvuru hakkında verdiği karar²²⁴ ise, harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan KDV ile ÖTV'nin yapılarının birbirinden farklı olduğu, dolayısıyla söz konusu iki vergi türünün aynı kaynaktan alınsalar da yapı itibariyle aynı olmaması nedeniyle mükerrer vergilemenin söz konusu olmadığı yönündedir. Anayasa Mahkemesi ayrıca vergilerin satılan malın maliyetine dâhil olan ve malın satış bedelini etkileyen bir unsur olduğu, söz konusu kuralın sadece ülkemize özgü olmayıp KDV hakkındaki uluslararası mevzuatta da benzer şekilde düzenlendiği bu nedenle de ÖTV'nin KDV

²²² Ahmet Uğur ve Diğerleri, 'Özel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa Çözüm Olabilir mi?', Journal of Yasar University, Sayı: 26, 2016, s. 4585.

²²³ Güray Öğredik, 'ÖTV'nin KDV Matrahına Dahil Olmaması Gerektiği Yönündeki Eleştirilere Anayasa Mahkemesi Kararı', **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2015, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/zpt21635774834860776380.pdf>, (14.03.2016).

²²⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. (07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan) 25.12.2014 tarih ve E.2013/48-K.2014/198 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı.

matrahına dâhil edilmesinin sistem bütünlüğünün bir gereği olduğunu belirtmiştir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi kararı ÖTV'nin KDV matrahına dâhil olmasını sistemin bir gereği olarak neticelendirse de imalat ya da ithalat aşamasında uygulanan ÖTV ile bu verginin dâhil edildiği tutarlar üzerinden hesaplanan KDV'nin üretici ve tüketici fiyatlarında meydana getirdiği artışlar ve mükellefler üzerindeki vergi yükü bu tartışmaların daha uzun yıllar süreceğini göstermektedir.



SONUÇ

Tüketim vergileri gelir ve servetin tüketim için harcanması nedeniyle alınan, üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan, üretimin veya iktisadi sürecin çeşitli aşamalarında vergiye tabi olabilen vergilerdir. Bu aşamalar tek aşamalı veya çok aşamalı olabilmekte, tüketime konu olan tüm mallar verginin konusu olabildiği gibi belirlenmiş bazı mallar üzerinden de vergi alınabilmektedir. İşte bütün bu kıstaslara göre tüketim vergileri farklılaşmakta ve genel tüketim vergisi ve özel tüketim vergisi olarak iki ana gruba ayrılmaktadır. Bir takım istisna ve muafiyetler dışında kalan tüm mal ve hizmetleri kapsamına alan vergiler genel tüketim vergisini ifade ederken, ekonomik süreç içinde tek tek belirlenen bazı mallar üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergisi olarak adlandırılmaktadır.

Genel tüketim vergisine kıyasla vergiyi doğuran olayın tek aşamada olması ve mükellef sayısının sınırlı olması nedeniyle vergi idaresi bakımından yönetimi kolay olan özel tüketim vergisi, kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir sağlaması, toplum için zararlı olduğu varsayılan malların tüketimini kısıtlaması, enflasyonist ortamda etkin bir araç olarak kullanılabilmesi, çevre kirliliğinin önlenmesi gibi nedenlerle de alınan bir vergidir. Ayrıca talep esnekliği düşük olan mallara optimum oranda uygulandığında mali anestezi ilkesine uygun olması nedeniyle vergiye karşı tepki uyandırmayan bir niteliğe de sahiptir. Ancak çeşitli nedenlerle ÖTV'nin yüksek oranlarda uygulanması halinde vergiye tabi tutulmuş mallara eğilimleri yüksek olan mükellefler üzerindeki vergi yükü artacak, bu durum ise vergiye olan tepkinin artmasıyla sonuçlanabilecektir. Dolayısıyla tüketimi kırmak, daha fazla gelir sağlamak vb. amaçlarla vergi uygulamasında başarılı olmak için vergilendirilecek malların talep esnekliğinin yüksek olması gerekmektedir.

Dolaylı ve objektif bir vergi olan ÖTV, tarihi süreçte değişik isimlerle ve çeşitli mallar üzerine konularak gelişmiş, tahsilâtının kolay olması ve önemli bir gelir sağlaması bakımından birçok ülkenin vergi sistemi içerisinde olduğu gibi Türk vergi sistemi içerisinde de kendisine yer bulmuştur. Belirlenmiş bazı mallar üzerine konulan bu verginin vergi sistemimiz içerisinde 'Özel Tüketim Vergisi' adı altında

uygulanmaya başlaması ve kanunlaşması ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle olmuştur.

Bilindiği üzere, vergi sistemimizde dolaylı vergiler alanında kapsamlı olarak yapılan ilk düzenleme 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle olmuş, mal ve hizmetler üzerinden alınan 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve mal ve hizmetlerin üretimden tüketime kadar ki tüm safhaları vergilendirilmeye başlanmıştır. Ancak, bazı mallardan alınan ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile yürürlükten kalkan bazı yüksek tüketim vergilerinin yarattığı boşluğun KDV ile doldurulması mümkün olamadığından, bu mallar için KDV'den ayrı olarak ek vergi uygulanmıştır. Daha sonraki süreçte ise gerek ekonomik ve mali açıdan bazı malların yüksek vergilendirilmesi, gerek bazı kuruluşlara ve fonlara kaynak sağlanması amacıyla birçok vergi, fon ve pay uygulanmaya başlanmıştır. Bu ise karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi ve özel tüketime tabi malların tek bir vergi adı altında toplanması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Bu gerekçeyle yürürlüğe giren 4760 sayılı ÖTVK mevcut hali ile mükelleflere yeni bir vergi yükü getirmemiş, 16 adet vergi, fon, harç, pay gibi mali yükümlülükleri yürürlükten kaldırmış, özel tüketim vergisi niteliğindeki bu yükümlülükleri tek bir çatı altında birleştirerek vergi sistemimize saydamlık ve sadelik kazandırmış ve bugün uygulanmakta olan ÖTV'nin yasal sınırlarını belirlemiştir.

ÖTVK'nın yürürlüğe girmesindeki bir diğer gerekçe ise dolaylı vergiler bakımından AB müktesebatına uyum sağlamaktır. AB'ye tam üyelik için atılan adımlar, özellikle Gümrük Birliğine geçiş ve 1999 Helsinki zirvesinde adaylığımızın kabulü sonrası, AB ile olan ilişkilerde gerek ulusal mevzuatımızda gerekse vergi mevzuatımızda AB mevzuatı ile uyumu zorunlu kılmıştır. Bu çerçevede AB ile uyum konusunda dolaylı vergiler alanında KDV ile başlayan çalışmalarda bir diğer adım da 2002 yılında ÖTV ile sürdürülmüş ve 4760 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle bu yolda önemli bir adım atılmıştır. Amaç AB mevzuatına ÖTV bakımından uyum sağlanması olsa da AB vergi sistemi ile ÖTV mevzuatımız arasında bazı farklılıkların mevcut olduğu söylenebilir. Nitekim AB direktiflerinde özel tüketim vergisine konu olan ürünler; sigara, sigara dışındaki tütün mamulleri, petrol ürünleri, bira ve şarap, bira ve şarap dışında kalan alkollü içecekler

olmak üzere beş grupta toplanmış, AB'ye aday olan ve üyelik müzakerelerini sürdüren Türkiye'de ise ÖTV'ye tabi ürün yelpazesi AB'ye kıyasla oldukça geniş tutulmuştur. 4760 sayılı ÖTVK incelendiğinde 270'ten fazla mal çeşidini içeren ekli dört adet listede AB'de ÖTV'ye konu olmayan alkolsüz (kolalı) içecekler, motorlu kara, deniz ve hava ulaşım araçları, beyaz eşya vb. gibi ürünlerde ÖTV'nin konusuna girmiştir. AB ile Türkiye arasındaki ÖTV uygulaması vergi oranları bakımından da farklılık arz etmekte, ülkemizde birliğe nazaran daha yüksek oranlarda vergi uygulanmaktadır. Bu ise ülkemiz uygulamasında ÖTV'nin AB'de olduğu gibi çevrenin korunması, sağlık, enerji gibi sosyal faydaların aracı olarak kullanılmasından ziyade gelir elde etme aracı olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Verginin konuluş amacı olarak da AB'deki uygulamalara göre farklılık arz eden ÖTV mevzuatımızın uyumlaştırma kriterleri açısından yeniden ele alınması gerekmektedir.

ÖTV mevzuatında verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi ve sorumlusu, matrah, tarife, verginin tecili ve vergi indirimi, verginin beyanı ve ödenmesi, istisnalar ÖTVK'nın unsurlarını oluşturmakta ve vergi bu temel unsurların ışığında Kanun'a ekli listelerde yer alan mallar üzerine uygulanmaktadır. ÖTVK'ya ekli dört listede sıralanan bu mallar; (I) sayılı listede petrol ürünleri, (II) sayılı listede taşıt araçları, (III) sayılı listede kolalı ve alkollü içeceklerle tütün ve tütün mamulleri, (IV) sayılı listede ise lüks tüketime tabi mallarla elektronik mallar ve beyaz eşya gibi belirlenmiş ve belli ölçütlere göre gruplandırılmış mallardan oluşmaktadır.

Listelerde yer alan mallar itibariyle ÖTV incelendiğinde, niteliği itibariyle çevreye zararlı olan malların tüketiminin kısılmasında, toplum yapısına zarar veren, negatif dışsallık oluşturan mallar üzerine konularak ortaya çıkan olumsuzlukları önlemede bir araç olarak kullanılan bu verginin ülkemizde çok farklı yorumlandığı ve bu amaçlarla kullanılan bir araç olmaktan çok gelir elde etmede kullanılan bir araç olduğu görülmektedir.

Nitekim ülkemizde ÖTV hâsılatının %50'den fazlasının sağlandığı akaryakıt ve madeni yağlarda, bu mallar üzerine uygulanan yüksek tutarlı vergilemeyle çevreye zararlı olan malların tüketimini kısma amacı geri planda kalmakta ve gelir elde etme amacının öne çıkması nedeniyle de Türkiye dünyada petrol ürünleri

üzerinden en yüksek vergi alan ülkeler arasında yer almaktadır. Nitekim Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu verilerine göre Türkiye 2016 yılında yapılan son vergi zamlarıyla birlikte benzinde en yüksek vergi alan ülkeler arasında 8. sırada yer alırken, motorinde ise 10. sırada yer almıştır. Yüksek vergi nedeniyle dünyadaki en pahalı akaryakıtın tüketilmesi mükellefler açısından alternatif yöntemleri gündeme getirmekte ve mali amaç dışında vergiden beklenen diğer fonksiyonlar gerçekleşmemektedir.

(II) sayılı listede yer alan araçlara ilişkin ÖTV'ye baktığımızda, bu araçlar üzerine motor silindir hacmine göre belirlenmiş yüksek oranlarda ÖTV uygulanması ve ÖTV'nin KDV matrahına dâhil olması sonucunda hesaplanan KDV ile birlikte satış bedellerinin yükselmesi bu mallara ilişkin gerek arz ve talebi gerekse yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu bakımdan bu araçlar üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi yönünde izlenecek politikalar önem taşımaktadır. Nitekim bu yönde izlenecek bir politika araç alım satımını olumlu yönde etkileyerek ekonominin canlanmasını sağladığı gibi, ekonomik ömrünü tamamlayan araçların ortadan kaldırılmasını sağlayarak çevre ve kamu sağlığı açısından devlete olumlu bir katkı sağlayacaktır.

ÖTV (III) sayılı listede yer alan ve alışkanlık ve keyif verici maddeler olarak ifade edilen alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerine ÖTV uygulanmasındaki temel amaç, sağlığa ve çevreye zararı olan bu ürünlerin tüketiminin kısılmasıdır. Vergi sistemimizde bu amaçla uygulanan yöntem vergi oranlarının yükseltilmesi şeklinde olmuş, ancak söz konusu mallar üzerine uygulanan yüksek oranlı ÖTV görünürde tüketimin kısılmasında etkili olurken kaçakçılığı ve kayıt dışılığı körüklemiştir. Ayrıca talep esnekliği düşük olan bu mallar üzerindeki yüksek vergi, düşük gelirli aleyhine gelir dağılımını olumsuz etkilemiştir. Dolayısıyla ülkemizde bu maddeler üzerine uygulanan ÖTV ile talebin azaltılması ve sağlığın korunması açısından yeterli başarıya ulaşılamamıştır.

Türk vergi sisteminde ÖTV, kapsamına aldığı malların fazlalılığı nedeniyle KDV'den sonra ikinci bir genel tüketim vergisi halini almıştır. Özellikle de (IV) sayılı listede yer alan malların sayıca fazla olması ve bu listedeki lüks tüketim malları olarak ifade edilen bazı malların zorunlu tüketim malları niteliğinde olması

bu kanıyı daha da güçlendirmiştir. Dolayısıyla gerek ÖTV tanımına uyum sağlanması gerekse lüks mallar üzerine vergi uygulanmasında ÖTV ile sosyal adaletin sağlanması amacına ulaşmak bu listede yer alan mallara ilişkin düzenlemeler yapılmasını gerektirmektedir.

Şüphesiz ÖTV devlet için önemli bir gelir kaynağıdır. Yükümlü sayısının az olması ve tek aşamada uygulanması nedeniyle vergi tahsilâtını kolaylaştıran bu vergi hazineye önemli oranda katkı sağlamaktadır. %67'si dolaylı vergilerden oluşan vergi sistemimizde KDV ile birlikte dolaylı vergilerin %84'ünü oluşturan ÖTV, bugün için vergi gelirleri içerisinde en yüksek hâsılat sağlayan vergilerden biri olmuştur. Gelir sağlama bakımından bu denli önemli bir yeri olan ÖTV'de vergilemeye ilişkin avantajlar nedeniyle verginin konusu olarak seçilen malların geniş tutulması ve vergi oranlarının yüksek olması ise kişilerin özgür karar alabilme haklarını zedeleyebilmektedir. Bu nedenle kamunun gelir sağlama amacıyla kişilerin özgür karar alabilme hakları arasında Anayasa'nın aradığı ölçülülük ilkesi çerçevesinde dengenin sağlanması ve bu yönde gerekli olan düzenlemelerin yapılması uygun olacaktır.

Sonuç olarak; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze kadar geçen süre içerisinde ÖTV uygulamasında pek çok düzenleme yapılarak sistemin daha etkin çalışması hedeflenmiş ve yapılan düzenlemelerle büyük bir yol kat edilmiştir. Ancak gerek ÖTV kapsamındaki malların çeşitliliği ve her bir mala ilişkin uygulama farklılığı, gerekse vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için izlenen yollar bazı sorunları beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte sistem içerisinde mevcut olan sorunların çözümüne yönelik gerekli inceleme ve düzenlemelerin yapılması ve verginin gelir sağlama amacı yanında diğer amaçlarına yönelik uygulamalara sistem içinde daha çok yer verilmesi ve bu yönde istikrarlı politikaların uygulamaya geçmesi için gerekli adımların atılması halinde daha başarılı bir ÖTV uygulamasına ulaşılmış olunacaktır.

KAYNAKÇA

Agun Güldeniz, '**Günümüzde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri ve Kurumsal Yaklaşım**', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Edirne Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

Ağırtopçu Filiz Şalcı, '6552 Sayılı Kanun ile Kıymetli Taşlarda ÖTV Yerine KDV'li Dönem', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 316, Ocak 2015.

Akdoğan Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara, 2011.

Akın Emrah, '**Cep Telefonunda Asgari ÖTV Nasıl 160 TL Oldu?**' (29.12.2015), <http://www.kpmgvergi.com/Blog/Pages/FullBlog.aspx?article=528>, (25.03.2016).

Akyürek Ömer, 'Havada ve Denizde Akaryakıt Kaçakçılığı ve Mücadelede Atılan Adımlar', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013.

Alp Sedat, '**Solvent'in ÖTV'si Boya Sanayiini Vurdu**' (04.07.2014), <http://www.dunya.com/guncel/solventin-otvsi-boya-sanayiini-vurdu-232535h.htm>, (18.03.2016).

Altıok Seçkin, '**Avrupa Birliği ile İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği**', (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007.

Anayasa Mahkemesi, 25.12.2014 Tarih ve E.2013/48-K.2014/198 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararı (07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan), <http://www.anayasa.gov.tr/icsayfalar/kararlar/kbb.html>, (14.03.2016).

Ataoglu Volkan, 'ÖTV Kanunu'nda Mütessesil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

Ay Hakan, **AB Mali Yapısı (Ders Notları)**, İzmir, 2012.

Aykın Hasan, 'Enerji İçecekleri ÖTV Kapsamına Alınmalı Mı?', **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:313, Ekim 2014.

Batirel Ömer Faruk, 'Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 253, 2002.

Bilici Nurettin, **Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Bozkurt Cevdet, 'Serbest Dolaşımda Olan Eşya ile Olmayan Eşyanın Serbest Bölgede Tüketilmesinin ÖTV Karşısındaki Karşılaştırılmalı Durumu', **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat 2011.

Bulut Mustafa ve Nüket Kırıcı, 'OECD Ülkeleri, Avrupa Birliği ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi', **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 322, Haziran 2008.

Bulutoğlu Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1981.

Büyükbalkan Uğur, '**Özel Tüketim Vergisi**', <http://www.vergidegundem.com.tr>, (05.05.2015).

Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, **2006-2015 Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534-merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2015.html>, **2016 Bütçesi Vergi Gelirlerinin Dağılımı**, <http://www.bumko.gov.tr/TR,6355/2016-butcesi-vergi-gelirlerinin-dagilimi-resim.html>, (25.06.2016).

Can Engin, ‘**Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği)**, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2003.

Cansız Harun, ‘Defterdarlık Üyelerinin Vergileme İlkelerine Bakışı’, **Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt: XVI, Sayı:2, 2014.

Cerit Çağlar, ‘10 Numara Problem ve Çözüm Önerileri’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

COM(2002) 700, **2002 Regular Report on Turkey’s Progress Towards Accesion**, Brussels,09.10.2002,http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2002.pdf, (22.12.2015).

COM(2005) 561, **Turkey 2005 Progress Report**, Brussels,09.11.2005, http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/Turkiye_Ilerleme_Rap_2005.pdf, (22.12.2015).

COM(2008) 674, **Turkey 2008 Progress Report**, Brussels, 05.11.2008, http://www.ab.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/IlerlemeRaporlari/turkiye_ilerleme_rap_2008.pdf, (22.15.2015).

COM(2009-2013), **Turkey Progress Report**, Brussels, 10.11.2013, <http://www.abgs.gov.tr>, (22.12.2015).

COM(2014) 700 final, **Turkey 2014 Progress Report**, Brussel, 08.10.2014, http://www.ab.gov.tr/files/ilerlemeRaporlariTR/2014_ilerleme_raporu_tr.pdf, (22.12.2015).

COM(2015) 611, **Turkey 2015 Progress Report**, Brussel, 10.11.2015, http://www.ab.gov.tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.pdf, (22.12.2015).

Coşkun Karadağ Neslihan, ‘Dünyada Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi’,Türkiye Maliye Sempozyumu ‘Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi’ (07.11.2008), Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, <http://www.maliyesempozyumu.sakarya.edu.tr/sites/maliyesempozyumu/file/1372373544-23-turkiye-maliye-sempozyumu-pdf.pdf>, (20.03.2016).

Çakmakçı Ali, ‘**Ulusal Markeri Olmayan Mal Bulundurulmasının Sonuçları**’, <http://www.alomaliye.com/2014/04/28/ulusal-markeri-olmayan-mal-bulundurulmasinin-sonuclari/>, (15.03.2016).

Çapanoğlu Sema Gençay (İktisadi Kalkınma Vakfı), **Sorularla AB Politikaları ve Türkiye (Vergilendirme Politikası)**, Yayın No:246, Seri No:7,İstanbul, Haziran 2011.

Çapar Mustafa, ‘Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması’, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:52.

Çelikkaya Ali, ‘Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi’, **Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı:2, 2011.

Çelikkaya Ali, ‘Bazı Ürünlerden (Alkollü İçkiler-Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi’, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:29, 2011.

Çetinkaya Fikret, ‘**Otomotiv Sektörü ve Dolaylı Vergiler**’ (Türkiye Otomotiv Sektöründe Sürdürülebilir Büyüme 2018 Önerileri-2014 Otomotiv Yöneticileri Araştırması),<https://www.kpmg.com/TR/tr/sectorler/Otomotiv/Documents/Otomotiv-Yoneticileri-Arastirmasi-2014.pdf>, (25.10.2015).

Çetinkol Göksel, ‘**Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Dolaylı Vergiler Bakımından Uyumlaştırılması**’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2013.

Çomaklı Şafak Ertan, ‘AB İlerleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’deki Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesine Yönelik Uygulamalar’, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 22, Sayı: 1, Ocak 2008.

Devrim Fevzi, **Kamu Maliyesine Giriş**, 4. Baskı, ilkem Ofset, İzmir, 2002.

Doğan Uğur, ‘Özel Tüketim Vergisinde Tevkifat Uygulaması’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 309, Haziran 2014.

Doğan Uğur, ‘100 Soruda ÖTV’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:167, Ağustos 2002.

Durmuş Mustafa, ‘ÖTV Çıkarken’, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002.

Edizdoğan Nihat, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.

Edizdoğan Nihat, **Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri**, Bursa, 1981.

Eray Savaş ve Volkan Çelik, ‘Madeni Yağ Üretiminde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, Sorunlar ve Çözüm Önerileri’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

Erdem Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 4. Basım, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006.

Erginay Akif, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1992.

Erkan Mehmet, ‘**ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması (I)**’, http://www.erkymm.com/resimler/yoTV_Aysndan_Tecil_Terkin_Uygulamas_1_VERGI_DUNYASI_2009_HAZIRAN.pdf, (09.05.2014).

Erkan Mehmet, ‘**ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (II): Sorumluluk ve Ceza**’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 339, Kasım 2009.

Erkan Mehmet, ‘**ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (IV) : İndirim Uygulaması**’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 350, Ekim 2010.

Erkan Mehmet, ‘**ÖTV Uygulamasında ‘Vergiye Tabi Mal’ Tanımı ile ‘Teslim Sayılan Haller’ Kapsamından Ne Anlaşılması Gerekir?**’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 394, Haziran 2014.

Falay Nihat, **Maliye Tarihi (Ders Notları)**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 2000.

Gelir İdaresi Başkanlığı, (B.07.1.GİB.0.52.5200-05/ sayılı özelgesi), <http://www.gib.tr/node/95752>, (12.03.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayıt Dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı (Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı-Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018), (Ocak 2015), <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf>, (28.04.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, ‘**OECD Üyesi Ülkelerin Çeşitli Vergi İstatistikleri**’, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/OECD13.htm>, (29.02.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, ‘**Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları**’, <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/ozel-tuketim-vergisi-tutarlari-ve-oranlari>, (25.11.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (01.12.2016 tarih ve 2016/9567 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı), http://www.gib.gov.tr/fieldmin/20161201_1.pdf, (02.12.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (24.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-ÖTV-1-32 sayılı Özelgesi), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> , (16.03.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (24.11.2016 tarih ve 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı), <http://www.gib.gov.tr/fieldmin/20161125-9.pdf>, (25.11.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, (28.01.2015 tarih ve 39044742-135-140 sayılı Özelgesi), <http://www.gib.gov.tr/node/95715>, (16.03.2016).

Gelir İdaresi Başkanlığı, **4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu**, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (05.05.2015).

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 27.03.2012 tarih, B.07.0.GEP.0.05.610 sayılı Yazılı Soru Önergesi.

Gerçek Adnan, Feride Bakar, Fulya Mercimek, Erdem Utku Çakır ve Semih Asa, ‘ Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar’, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 63, Sayı: 1, 2014.

Gökbunar Ali Rıza, Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme, **Celal Bayar Üniversitesi İBBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı:4, 1998, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf , (21.01.2016).

Göker Cenker, **Yönlendirici Vergilendirme**, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011.

Görener Ali ve Ömer Görener, ‘**Türk Otomotiv Sektörünün Ülke Ekonomisine Katkıları ve Geleceğe Yönelik Sektörel Beklentiler**’, Journal of Yaşar University (03.10.2008),http://journal.yasar.edu.tr/wpcontent/uploads/2012/05/no10_vol3_03_gorener.pdf, (31.03.2016).

Gülçiçek Ayşe, ‘Otomotiv Sektörünün ÖTV Düzenlemelerindeki Yeri ve Özellikli Hususlar’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

Gülçiçek Ayşe, ‘Türkiye’de Otomotiv Sektörü ve Vergisel Sorunlar’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 300, Eylül 2013.

Gümüş Erhan, ‘Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi’, **Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı:1, Ocak 2007.

Gündoğdu Burhan, ‘Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 285, Mayıs 2005, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3628>, (02.04.2016).

Gürboğa Erkan, ‘(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

Harata Elif, ‘Teslim Kavramı Çerçevesinde ÖTV’de Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi ve Özellikli Konular’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim 2012, s. 99-100.

Hayrulloğlu Betül, ‘**Türkiye’de Tütün Mamülleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı**’, http://www.jlecon.com/Makaleler/393497420_6-Hayrullohu%C4%9Flu.pdf, (29.02.2016).

Hitaloğlu Ali, **Tüm Yönleriyle ÖTV’nin Örnekli Anlatımı**, Sakarya, 2008.

İlhan Buket, ‘Özel Tüketim Vergisinde Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Uyumlaştırma Çalışmaları’, **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 318.

Karabacak Hakan, ‘Dolaylı Vergiler Alanında AB Müktesebatı ile Mevzuatının Karşılaştırılması-II’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:297, Mayıs 2006.

Kaya Ömer, ‘ÖTV’de Yeni Bir Müessese: Tevkifat’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014.

Kılıç Y.Handan ve Metin Ölçek, ‘Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye’nin Birlik Mevzuatına Uyumu’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:150, Mart 2001.

Kızılkın Ayşe Özdemir, ‘Osmanlı Vergi Düzeninde Temettuat Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme’, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:20, Nisan 2008.

Kuş Bayram Ali, ‘Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2010.

Küsmenoğlu İlham, **Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (Osmanlı Devletinden 1980’e- 1980’den 2010’a)**, 2 Cilt, 1.Baskı, Oluş Yayıncılık, Aralık 2010.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi (Örnekler ve Açıklamalar)**, İstanbul, 2002.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi Dünyası’nda 500 Soru-500 Cevap**, Empati Matbaacılık, İstanbul, 2012, (500 Soru-500 Cevap).

Mercan Eray ve Mustafa Dündar, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, Yaklaşım Yayınları, 2003.

Mutlu Ayşegül, ‘Özel Tüketim Vergisi’, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz 2002.

Mutlu Hakan, ‘**Avrupa Birliği ve Entegrasyon Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1997.

Öğredik Güray, ‘ÖTV’nin KDV Matrahına Dahil Olmaması Gerektiği Yönündeki Eleştirilere Anayasa Mahkemesi Kararı’, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2015, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/zpt21635774834860776380.pdf>, (14.03.2016).

Oktar Kemal, ‘Neden ÖTV?’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:249, Mayıs 2002, (Neden ÖTV?).

Oktar Kemal, ‘**ÖTV’de Özellik Arz Eden Konular**’, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Semineri (18.11.2014), <http://iktisadidayanisma.com/OTV8217de-ozellik-arz-edenkonular/Haber/c8d7c425-3226-4f0c-b5d2-184fed1e14d0.aspx>, (21.01.2016).

Oktar Kemal, **Özel Tüketim Vergisi**, 1. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2008.

Oktar Kemal, **70 Soruda Özel Tüketim Vergisi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009.

Oral Hasan, ‘**Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergilerinin uyumlaştırılması ve Türkiye**’, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2006.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008.

Önder İzzettin, ‘Özel Tüketim Vergisi’, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:111, 2002.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (02.01.2016).

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (18.04.2015 tarih ve 29330 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (02.01.2016).

Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (08.08.2015 tarih ve 29439 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (02.01.2016)

Özel Tüketim Vergisi (IV) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, (20.08.2015 tarih ve 29451 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (02.01.2016).

Özpeynirci Emre, ‘**ÖTV Artışında Otomobil Fiyatları Nasıl Etkilenecek?**’ (25.11.2016), <http://www.hurriyet.com.tr/otomobil-otv-oranlarinda-degisiklige-gidildi-40287814>, (25.11.2016).

Petrol Sanayi Derneği (PETDER), ‘**Akaryakıt Sektöründe 10 Numara Yağ Sorunu**’, <http://www.euractiv.com.tr/enerji/link-dossier/akaryakt-sektorunde-10-numara-yag-sorunu-cozume-butuncul-bir-yaklasim-sart-000124> , (24.05.2015).

Petrol Sanayi Derneği (PETDER), ‘**10 Numara Sorunu**’, (23.02.2015), <http://www.petder.org.tr/uploads/2013/05/d4182d60f7baa355ed38cbc90fd73215.pdf>, (24.05.2015).

Saban Nihal, **Vergi Hukuku Genel Kısımı**, Der Yayınları, İstanbul, 2003.

Saklar Ersin, ‘**ÖTV Uygulamasında 10 Numara Yağ Sorunu**’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:289, Ekim 2012.

Sandık Ufuk, **‘Otomobile ÖTV Zammı’** (26.11.2016),
<http://www.sabah.com.tr/yazarlar/sandik/2016/11/26/otomobile-otv-zammi>,
(26.11.2016).

Saraçoğlu Fatih ve Haydar Ejder, **‘Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları, Türkiye’nin Mali Sorunlarının Analizi ve Değerlendirilmesi’**, (Ed. Binnur Çelik-Fatih Saraçoğlu), Ankara, 2003,
<http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsacoğlu/17.pdf>, (02.12.2014).

Sarılı Mustafa Ali, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 3.Baskı, Ankara, 2012.

Şenyüz Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

Şenyüz Doğan, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Baskı, Ekin Kitapevi, Bursa, 2006.

Taylar Yıldırım, ‘ Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması’, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:12, Özel Sayı, 2010 (Basım Yılı: 2012).

Tosuner Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2014.

Tunçer M. ve M. Sarıkaya, ‘Avrupa Birliği Vergi Uyumlaştırma Politikasının Geleceği Üzerine’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 177, Haziran 2003.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.

Türkiye Cumhuriyeti Kalkınma Bakanlığı (Özel İhtisas Komisyonu Raporu), **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi**, Ankara, 2014.

Türkiye İş Bankası A.Ş. (İktisadi Araştırmalar Bölümü), **‘Dünya ve Türkiye Ekonomisindeki Gelişmeler’**, Ocak 2016, http://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/dteg_201601.pdf, (25.02.2016).

Uğur Ahmet, Yusuf Ekrem Akbay ve Mehmet Şentürk, **‘Özel Tüketim Vergisi Oranlarındaki Artış Cari Açığa Çözüm Olabilir mi?’**, Journal of Yasar University, Sayı: 26, 2016.

Uğurlu Uğur, **‘Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerde KDV ve ÖTV Hesaplanacak mıdır?’**, (19.05.2015), http://www.manisadagundem.com/index.php?option=com_content&view=article&id=13099:19-mays-2015&catid=324:uur-uurlu, (11.12.2015).

Uluatam Özhan, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınevi, Ankara, 1991.

Ülgen Soner, ‘Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Özel Tüketim Vergisinin Uyumlaştırılması’, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 237, Mayıs 2001.

Yerci Cahit, ‘Dış Ticarete Özel Tüketim Vergisi’, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 289, Ekim 2012.

Yeşilyurt Hasan, ‘Bazı Açılardan Türk Vergi Sistemi Eleştirisi: Kirli Yaşıyoruz, Temizmiş Gibi Yapıyoruz’, **TBB Dergisi**, Sayı:122, 2016.

Yıldırım Ayşe Elif, ‘Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi’, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XIX, Sayı: 1, 2015.

Yılmaz Güneş ve Adem Baydere, ‘Özel Tüketim Vergisi’nde Vergi İndirimi Uygulaması’(Hakemli Makale), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 393, Mayıs 2014.

Yücel Mehmet, ‘Bir Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması’, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2015.

Yüksel Cihan, **‘Kamu Maliyesi 2 Ders Notları’**,
http://www.cihanyuksel.org/mly204_ders_notu.pdf, (21.01.2016).

1 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliği (24831 sayılı 30.07.2002 tarihli resmi gazetede yayımlanmıştır),http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/Taslaklar/otv_uygulama_genteb.pdf, (11.12.2015).

5 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliği (22.12.2003 tarih ve 25324(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır), <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>, (11.10.2015)

12. Çözüm Ortaklığı Platformu, **‘KDV ve ÖTV Uygulamalarında Güncel Konular’**,(09.12.2013),<http://www.okul.pwc.com.tr/images/uploadfile/content/635228755762482499.pdf>, (09.05.2014).