

# GÜMRÜK BİRLİĞİ SÜRECİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

Arş.GörKamil GÜNGÖR\*

## ÖZET

Bilindiği gibi Türkiye, 1.1.1996 tarihinden itibaren Gümrük Birliği'ne girmiş bulunmaktadır. Ekonomik entegrasyonu amaçlayan Gümrük Birliği, şüphesiz Türk ekonomisini de etkileyecektir.

Avrupa Birliği'nin ekonomik entegrasyonu oluşturmak için vergileri uyumlaştırmak zorunda olduğu ortadadır. Bu sebeple öncelikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere kurumlar ve gümrük vergisini de uyumlaştırma kapsamına almıştır. Avrupa Birliği özel tüketim vergisinin uyumlaştırılması konusunda önemli ilerlemeler sağlamıştır.

Bu çalışma, Gümrük Birliği'ne girmiş bulunan Türkiye'nin Özel Tüketim Vergisi alanında ne derecede uyumlu olduğunu, bu konuda aksayan yönlerini ve hangi değişiklikleri yapması gerektiğini ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır.

## ABSTRACT

The aim of this study is to examine the degree of the harmony between the Turkish Tax System and that of European Union which Turkey has created a customs union since 1 January 1996, as well as to determine which changes should be made by Turkey as a result of this customs union.

This examination shows that the European Union has taken many taxes, except income tax, into the context of harmonisation as a result of its awareness for the necessity of the harmonisation of taxes to create a single market and a real economic union. Those taxes are custom duties, corporation tax, particularly, value added tax and excise duty. Although there is an obvious success in the harmonisation of the custom duty and value added

---

\* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.Fakültesi, Maliye Bölümü.

tax , this success is lesser in the harmonisation of excise duties.

This study aims to examine compatibility of Turkey in excise duty field with that of European Union in order to determine its shortcoming as well as necessary changes to overcome them.

## GİRİŞ

Osmanlı Devleti Tanzimat'tan sonra tercihini Batı'dan yana yapmıştır. Cumhuriyet'le birlikte bu tercih, resmi bir hüviyet kazanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bütünleşme yoluna giden Avrupa'nın içerisinde yer almak isteyen Türkiye, daha ilk oluşum yıllarında AB ile ilişki kurmuştur. Aynı zamanda bir Avrupa ülkesi olan Türkiye, 1987 yılında AB'ye tam üye olmak için başvurmuştur. Ancak bu talebi kabul edilmemiş, fakat tamamen geri de çevrilmemiştir.

Türkiye'nin Gümrük Birliği'ne girmiş olması Türkiye'nin ekonomik ve mali yapısını yakından ilgilendirmektedir. AB hukuku Türkiye'yi doğrudan bağlamasa bile gümrük birliği ile birlikte ekonomik bir bütünlüğe gideleceğinden *Türk Mevzuatlar'ının* AB mevzuatına uyumlaştırılması gerekmektedir. Şüphesiz bunlardan birisi de **vergi mevzuatıdır**.

Bu çalışmada uyumlaştırma çalışmaları açısından öncelikli olan ve uyumlaştırma konusunda da belli bir mesafenin katedildiği katma değer vergisi inceleme konusu yapılmıştır. Ancak inceleme sırasında AB'ye 1995 yılında katılan üç üye (İsveç, Finlandiya, Avusturya) dikkate alınmamıştır. Zira bu üyeler henüz AB'nin ortak kurallarına uyum sağlamış değildir.

Gümrük birliği, birliği oluşturan devletlerin karşılıklı ticaretleri üzerindeki her türlü engellerin (kota, gümrük, ithal ve ihraç yasakları gibi) kaldırıldığı, birlik dışı devletlere karşı ortak dış tarife ve ithalat rejiminin uygulandığı, gümrük hasılatının tek bir elde toplanarak önceden belirlenmiş ölçütler uyarınca paylaşıldığı bir ekonomik bütünleşme şeklidir.

Vergi uyumlaştırılması; vergi yakınlaştırılması, vergi ahenkleştirilmesi ya da vergi harmonizasyonu olarak da ifade edilen bu terim, *aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere yaptıkları çalışmaları* ifade etmektedir. Uyumlaştırma sadece oranlardaki uyu-

mu değil, matrahlarda da uyumun sağlanması demektir.<sup>1</sup>

## ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNİN UYUMLAŞTIRILMASI

### A) Tanımı ve Kapsamı

Ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden alınan muamele vergilerine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal ve hizmetlerden alınan vergilerdir.<sup>2</sup>

Bir başka deyişle, özel tüketim vergileri genel gider vergilerinde olduğu gibi tüm mal ve hizmetleri kapsamayıp, belirli mal ve mal grupları üzerine konulan vergilerdir. Bunlara "*Özel Gider Vergileri*" de denir. AB dokümanlarında ve doktrinde "*özel tüketim vergisi*" deyimini uyumlaştırma konusu yapılmış olan beş mal grubu üzerindeki seçme gider vergisini ifade etmek için kullanıldığı gibi, uyumlaştırma konusu yapılmayan diğer özel gider vergileri için de çok değişik terminoloji ile bir arada kullanılmaktadır.<sup>3</sup>

ÖTV'lerin konusu, ülkeden ülkeye çok değişmekle beraber, daha ziyade üç grup tüketim maddelerinden alınmaktadır: *Alışkanlık verici maddeler* (çay, kahve, sigara, alkol vs...), *lüks maddeler* (kürk, mücevher vs...) ve *sürümü çok yüksek olan bazı maddeler* (benzin, çimento vs...). Bunların dışında bir çok ülkede şeker, tuz, çay, kahve, maden suyu, çikolata ürünler, gaz, kibrit, kozmetik, mücevherat, radyo ve TV alıcıları, et, margarin, dondurma, aydınlatma amacıyla kullanılan lambalar ve oyun kağıtları gibi mallar ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır.<sup>4</sup>

ÖTV'lerin ödeyicisi tüketicilerdir. Spesifik olmaları halinde gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkiler meydana getirirler. Bu durumlarda yönetimi kolay olmakta ancak bazı dezavantajları içermektedir. Bunların başında azalan oranlılık gelir. Ancak advalorem vergi uygulaması ÖTV'leri daha az azalan oranlı ve belki de gelire nazaran artan oranlı olmasına imkan verebi-

<sup>1</sup>Rıdvan, KARLUK, *Uluslararası Ekonomi*, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1992. s. 97.

<sup>2</sup>TURHAN, s. 166.

<sup>3</sup>Devlet Planlama Teşkilatı, *Vergilendirme Alt Komisyonu Türk-AB Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Temmuz 1994, s. 16.

<sup>4</sup>TURHAN, s. 166.

lir. Mesela bazı lüks tüketim vergilerinden alınan ÖTV'ler böyledir.

Bu vergilerin tahsili kolaydır. Çünkü vergi üreticiden alınır. Yü-  
kümlü sayısı da daha azdır. Bu vergiler az sayıda girişimci tarafından üre-  
tilmektedir. Bu yüzden denetimi daha kolay olmaktadır.<sup>5</sup>

ÖTV'ler de KDV gibi Roma Antlaşması'nın 99. maddesi gereğince  
uyumlaştırılacak vergiler arasında yer almaktadır. AB içinde malların ser-  
best dolaşımının başarılabilmesi için üye devletlerde uygulanan ÖTV'lerin  
tek bir mevzuata bağlanması gerekmektedir. Avrupa Topluluğu Komisyonu  
belirtilen madde uyarınca üye devletlerde uygulanan ÖTV'lerin uyumunun  
sağlanmasında izlenecek yol ve yöntemler hakkında çalışmalar yapmakta-  
dır.<sup>6</sup>

AB'nin kuruluşundan beri yalnız genel satış vergileri değil, dolaylı  
vergilerin tümüyle ilgili olarak uyumlaştırma söz konusu olmuştur. ÖTV  
konusunda üye devletler arasındaki farklılıklar büyük önem taşımaktadır.  
Bu farklılıklar rekabeti önemli ölçüde bozmaktadır.<sup>7</sup>

Halen AB'de iki türlü ÖTV'den söz edilebilir:

- i- Uyumlaştırma konusu yapılan özel tüketim vergileri,
- ii- Halen uyumlaştırma kapsamı dışında kalan özel tüketim vergileri.

Uyumlaştırma kapsamına giren dolaylı vergiler, genel gider vergileri  
yani KDV ve beş büyük mal grubu üzerindeki özel tüketim vergileridir. U-  
yumlaştırma dışında kalanlar ise sayısı ve niteliği bir üye ülkeden diğerine  
değişen, beş büyükler dışında kalan bir kısım özel tüketim vergileridir.<sup>8</sup>

## **B) Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergileri**

Bazı mallara uygulanan bu vergi türü, hükümetlerce gelir elde etmek  
için kullanılan en eski yöntemlerden birisidir. Malların üretimi ve ticareti

<sup>5</sup> Sami KAZICI, *Katma Değer Vergisi ve AT'de Dolaylı Vergilerin Uyumu*, Ankara: ATAUM, Mayıs 1988, s. 15.

<sup>6</sup> Mehmet ARABACI, AET'de Vergi Harmonizasyonu, İngiltere'de ve Türkiye'de Durum, *Maliye Dergisi*, Temmuz- Aralık 1990, s. 46.

<sup>7</sup> Cihat MADANOĞLU, *Avrupa Topluluğu'nda Dolaylı Vergilerin Uyumu ve Katma Değer Vergisi*, Ankara: ATAUM, 1992, s. 29.

<sup>8</sup> DPT, s. 16.

üzerinden alınan özel tüketim vergisi, hükümetlere etkin ve düzenli gelir sağlayan bir vergi haline gelmiştir. Bu vergi genellikle mallara üretim seviyesinde uygulanmaktadır.<sup>9</sup>

ÖTV'ler de KDV gibi Roma Antlaşması'nın 99. maddesi gereğince uyumlaştırılacak vergiler arasında yer almaktadır. Bu yaklaşımın temel nedeni ÖTV'lerin AB ticaretinin serbestliği için bir tehdit oluşudur. AB içinde malların serbest dolaşımının başarılı olabilmesi için üye devletlerde uygulanan ÖTV'lerin tek bir mevzuata bağlanması gerekmektedir. Avrupa Topluluğu Komisyonu belirtilen madde uyarınca üye devletlerde uygulanan ÖTV'lerin harmonizasyonunun sağlanmasında izlenecek yol ve yöntemler hakkında çalışmalar yapılmaktadır.<sup>10</sup>

ÖTV'lerde uyumlaştırma KDV'den daha çok gereklidir. Ayrıca ÖTV'lerin KDV ile paralel yürütülmesi gerekmektedir. Çünkü vergi sınırlarının ve sınırdaki vergi ayarlamalarının KDV veya sadece ÖTV tarafından tek başına sürdürülmesi anlamsız olur. KDV ile ÖTV'nin uyumlaştırma açısından zorlukları birbirine paraleldir. Buna rağmen ÖTV'lerde uyumlaştırmanın daha zor olduğu söylenebilir. Nitekim KDV'de büyük mesafe kaydedilmişken ÖTV'deki başarının düşüklüğü bunun bir göstergesidir.<sup>11</sup>

ÖTV'lerde uyumlaştırmaya konu olan malların bir kısmı (alkol, madeni yağlar, şeker gibi) hem özel tüketim vergisi konulu olmakta ve hem de sanayi hammaddesi olarak kullanılmaktadır. Sanayide kullanıldıkları zaman bu mallar üzerindeki vergi, *tüketim vergisi* olmaktan çıkıp, *üretim vergisi* olmaktadır.

ÖTV'lerdeki oran farklılığı fiyatların farklı şekilde oluşmasına neden olacağından mallar arasındaki rekabet eşitliği bozulur. KDV'nin aksine bu eşitsizliği ihracat sırasında vergi iadesiyle gidermek de mümkün değildir. Çünkü ÖTV'ler son satıştan önceki bir üretim aşamasında alınan toplu gider vergileri olduklarından bu vergilerin hammadde veya yarı mamul üzerindeki

---

<sup>9</sup>İktisadi Kalkınma Vakfı, *Türkiye ve Gümrük Birliği*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 1995, s. 59.

<sup>10</sup>Mehmet ARABACI, AET'de Vergi Harmonizasyonu, İngiltere'de ve Türkiye'de Durum, *Maliye Dergisi*, Temmuz- Aralık 1990, s. 46.

<sup>11</sup>Mualla ÖNCEL, *Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması*, Ankara: Mayıs 1989, s. 22.

yükü kesin olarak belirlenemez.<sup>12</sup>

### C) Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Oranları

Uyumlaştırma konusunda en fazla başarı sigaralar üzerinde olmuştur. Bunun nedenleri arasında sigaranın zararları hakkında yaygın bir inanışın olması, tütünün çoğunlukla ithal ediliyor ve ortak tarım politikası çerçevesinde önemli bir yeri olması, üretim maliyeti farklılıklarının ve dolayısıyla fiyat farklılıklarının önemsiz olması sayılabilir.

AB'de uyum konusu olarak programlanan alkollü içkiler, tütün ve diğer işlenmiş tütün ve yakıtlar Türkiye'de de *ÖTV'nin konusudur*. Bu alandaki farklılıklar; Türkiye'deki uygulamanın çok çeşitli vergi ve fonları kapsamında ve oran uygulamasında spesifik ya da advalorem olmasında kendini göstermektedir. ÖTV'ler hakkında gerek AB mevzuatına uyum, gerekse dağınıklık oluşturan vergi, resim, fon vb. adı altında alınan çeşitli mali yüklerin birleştirilerek tek bir kanun altında toplanması amacıyla dahilde ve ithalde aynı oranda vergilendirme prensibi çerçevesinde "**Özel Tüketim Vergisi**" kanun tasarısı hazırlanmıştır.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s. 167.

<sup>13</sup> Ejder AYANOĞLU, *Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu*, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 1995, s.92.

## Avrupa Birliği Devletlerinde Sigaralar Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi

DEVLETLER	Spesifik Vergi (1000 sigara başına ECU olarak)	Advalorem Vergi
Belçika	2.49	% 66.36
Danimarka	77.49	% 39.25
Almanya	27.27	% 43.78
Fransa	1.33	% 71.06
Yunanistan	0.61	% 60.42
İrlanda	48.94	% 33.61
İtalya	1.83	% 68.64
Lüksembourg	1.72	% 63.55
Hollanda	25.99	% 35.73
İngiltere	42.75	% 34.04
İspanya	0.69	% 51.94
Portekiz	2.23	% 64.82
AB Ort.	19.44	% 52.77

Kaynak: AB İç Pazar Uyum Çalışmaları, İç Pazarın Kapsamı ve AB'de Yaratacağı Etkiler, DPT, Mart 1991

Bu tabloda görüleceği gibi 0.61 ECU olarak Yunanistan'da en düşük düzeyde, 77.49 ECU olarak Danimarka'da en yüksek düzeyde uygulanmaktadır. AB ortalaması ise 19.44 ECU olarak hesaplanmaktadır.

Advalorem vergiler İrlanda da en düşük (33.61) Fransa'da en yüksek (71.06) düzeyinde uygulanmaktadır. AB ortalaması ise 52.77'dir. Bu durumda bu tarihte sigaralar üzerinden alınan vergiler üzerinde bir uyumdan söz edilemez.

AB'de sigaralar üzerindeki vergilerle ilgili çalışmalarda;

i- ÖTV'nin toplam vergi yükü içindeki payının, % 4.42 ile % 55 arasında,

ii- Popüler fiyat kategorisindeki sigaraların perakende satış fiyatları içinde toplam vergi payının % 54 % 87 arasında,

iii- Popüler fiyat kategorisinde 1000 sigara başına toplam vergi yükünün 13.69 ile 140.89 arasında ve

iv- Popüler fiyat kategorisinde 1000 sigaranın perakende satış fiyatının 21.65 ile 161.54 ECU arasında olduğu hesaplanmıştır.<sup>14</sup>

Üye devletlerde uygulanan beş büyük ÖTV'lerden diğerlerinin oranları ise 1.4.1987 tarihi itibariyle aşağıdaki gibidir:

#### **Diğer Özel Tüketim Vergilerinden Alınan Vergiler**

<b>DEVLETLER</b>	<b>Saf Alkol ECU (hl)</b>	<b>Şarap ECU (hl)</b>	<b>Bira ECU (hl)</b>	<b>Petrol ECU (1000 lt)</b>
Belçika	1252	33	10	261
Danimarka	3449	157	56	473
Almanya	1174	20	7	256
Yunanistan	48	0	10	349
İspanya	309	0	3	254
Fransa	1149	3	3	369
İrlanda	2722	279	82	362
İtalya	230	0	17	557
Lüksembourg	842	13	5	209
Hollanda	1298	33	20	340
Portekiz	248	0	9	352
İngiltere	2483	154	49	271
Komisyon Tasarısı	12721	17	17	340

Kaynak: AB İç Pazar Uyum Çalışmaları, İç Pazarın Kapsamı ve AB'de Yaratacağı Etkiler, DPT, Mart 1991

#### **D) Türkiye'nin Özel Tüketim Vergisine Geçme Zorunluluğu**

Bunu üç nedene bağlayabiliriz:

<sup>14</sup> Mehmet Yaşar AKÇAY, *Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar: Avrupa Topluluğu'nda Altıncı Direktiften Sonra Kabul Edilen Direktifler İle Direktif Önerilerinin Kapsamı* MGB, APKK Y ayını, no: 303, 1988, ss. 74-75.



## 1. Gümrük Birliği'ne Geçilmesi

Bu çalışmanın da ana konusunu oluşturan gümrük birliği ve vergi uymu, mevzuat uyumu genel çerçevesinde gerekli olan bir düzenlemedir. AB'de KDV gibi ÖTV de uyumlaştırma kapsamında yeralan bir dolaylı vergidir. Dolayısıyla Türkiye KDV'de olduğu gibi ÖTV'de de AB politikalarına belirli oranlarda uymak zorundadır. AB'de KDV'de iki oran uygulanmaktadır ve belirlenen oranların üzerine çıkılamamaktadır. Bu da belli bazı devletler için gelir kaybı anlamına gelir. Bu devletlerin kayıplarını ÖTV ile gidermeleri mümkündür. ÖTV yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulduğunda daha kolay kullanılabilen bir vergidir. Bu çerçevede Türkiye'nin gümrük birliğine geçmesi ile KDV'ye uyumdan kaynaklanan kayıpları ÖTV 'den kazanılabilir.

## 2. Kaldırılacak Vergilerin Etkisi

Türkiye'de kısmen advalorem kısmen de spesifik olarak uygulanacak olan ÖTV'nin yürürlüğe girmesi ile mevcut ÖTV niteliğindeki uygulamalar yürürlükten kalkacaktır. Gümrük birliğine geçişle de gerek gümrük vergilerinin ve eş etkili vergilerin kaldırılması ve gerekse yukarıdaki vergilerin kaldırılması ve bir hasılat kaybı olacaktır. Yine bu vergilerin kaldırılması neticesinde oluşan gelir kaybının telafisi, ilk amacı yüksek gelir olan ÖTV'nin uygulanmasını gerekli kılmaktadır.

Bu kayıplar KDV ile de giderilebilir. Ancak gerek AB'deki ortak uygulamanın izin vermemesi ve gerekse enflasyonist etkisi nedeniyle bu kayıpların ÖTV ile giderilmesi gerekmektedir.

## 3. Çok Sayıda Verginin Disipline Edilerek Tek Bir Vergi Uygulanması

ÖTV kapsamına alınan mallar bugün itibariyle değişik adlarda anılan çok sayıda vergi, resim, harç ve fona tabi tutulmaktadır. Bu durum ise uygulamada karışıklıklara neden olmaktadır. Bu mevzuat karmaşası, hem uygulayıcıları hem de mükellefleri çeşitli sorunlar ve yaptırımlarla karşı karşıya bırakmaktadır.

Bir mal üzerinden çok sayıda vergi almak yerine, tek bir vergi alınması mevcut karmaşayı ortadan kaldıracak, basitlik ve sadelik sağlayacaktır. Ayrıca tek bir vergi uygulaması, mal üzerindeki vergi yükünün de rahatlıkla hesaplanması so-

nucunu doğurur.<sup>15</sup>

### E) Türkiye Özel Tüketim Vergileri

Türkiye'de 1985 yılında KDV'ye geçilirken tek tek uygulanmakta olan ÖTV yürürlükten kaldırılarak, KDV Kanunu içinde "**Ek Vergi**" adıyla bir araya getirilmiştir. Damga vergisi ve harçlar gibi hukuki muamele vergileri bir yana bırakılırsa bugün KDV sistemi dışında varlığını sürdüren iki ÖTV vardır. Bunlar *akaryakıt tüketim vergisi* ve *taşıt alım vergisi*dir. Ancak ek vergi adıyla alınan ÖTV üzerine çok çeşitli isimler altında vergi ya da fon şeklinde eklenen mali yükümlülükler de *ayrı bir ÖTV* olarak düşünülebilir. Bu ilave ödentiler ek vergi konuları üzerindeki vergi yükünün ağırlığını bir ölçüde gizleyip, bol hasılat sağlayan bir ölçüde de bütçede ademi tahsis ilkesinden kurtulup belli hizmetlere bir miktar kaynak aktarımını güvenmeye alan mali yükümlülüklerdir.<sup>16</sup>

Türkiye'de ÖTV'ler KDV Kanunu'nun 60. maddesinde ve Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. 60. maddeye göre malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi, özel tüketim vergisine tabi tutulur.

Maddenin içeriği aşağıdaki gibidir;

<i>Tütün mamülleri,</i>	<i>% 100</i>
<i>Her türlü alkollü içkiler</i>	<i>% 100</i>
<i>Sair şarap ve bira</i>	<i>% 15</i>
<i>Her türlü alkolsüz içkiler( sade gazoz, meyvalı gazoz ve meyva sular hariç)</i>	<i>% 10</i>
<i>Her türlü ispirotolar ve füzeli yağ</i>	<i>% 50</i>
<i>Oyun kağıtları</i>	<i>% 60</i>
<i>Röntgen filmleri</i>	<i>% 60</i>

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'na göre ise, petrol ürünlerinin ithalatçı ve imalatçıları tarafından satışı akaryakıt tüketim vergisi'ne tabidir.

<sup>15</sup> Arif ŞİMŞEK, Özel Tüketim Vergisine Neden Geçmeliyiz ?, *Yaklaşım Dergisi*, yıl: 2 sayı: 17, Mayıs 1994.

<sup>16</sup> (DPT..., s. 27.)

## F) Avrupa Birliğinde Uyum Konusu Yapılan Özel Tüketim Vergileri Açısından Karşılaştırma

AB'nin ÖTV'lerine uyum sağlama süreci içerisinde herşeyden önce "ek vergi" adı altında alınan ÖTV, Katma Değer Vergisi Kanunu'ndan çıkartılarak bir *Özel Tüketim Vergisi Yasası* ile düzenlenmelidir. Bu amaçla hazırlanan tasarı henüz kanunlaşmamıştır. Bunların kaldırılmasından doğacak hasılat kaybı, bu konular üzerine konulacak yüksek oranlı bir ya da iki vergi ile telafi edilip elde edilen hasılat kaldırılan fonlar arasında paylaşılabilir. AB mevzuatında ÖTV'ye konu olan beş büyüklerin başka türden dolaylı vergilere tabi tutulması engellenmemiştir. Aksine 92/12 sayılı direktifte vergi matrahının tayini, verginin hesaplanması, vergiyi doğuran olay ve verginin tahsili konularında ÖTV ve KDV'lere uygulanan kurallarla uyum içinde olmak şartıyla alkol ve alkollü içkiler, madeni yağ ve işlenmiş tütün üzerine özel amaçlarla başka dolaylı vergiler de konulabileceği belirtilmektedir.

Halen uygulanmakta olan ek vergi ile birlikte ek ödentilerin büyük bir kısmı advalorem yükümlülüktür. Sigaralar dışında advalorem vergi uygulamayan AB sistemiyle uyum sağlanırken bu hususun dikkate alınması gerekir. Öte yandan Türk mevzuatında yer alan tanımlamalar ve vergi konuları hususunda da AB ile varolan farklılıkların giderilmesi gerekmektedir.<sup>17</sup>

## G) Avrupa Birliği'nde Uyumlaştırma Konusu Yapılmayan Özel Tüketim Vergileri ve Türkiye

ÖTV yasa tasarısı nedeniyle, uyumlaştırma dışında kalan ÖTV'ler, büyük önem taşımaktadır. Burada konunun mali yönü bir yana bırakılarak Roma Antlaşması'nın 95. maddesi karşısında ÖTV uygulamasının nasıl olacağı irdelenmelidir.

Öncelikle belirtilmesi gereken husus, Birlik Hukukunun bugünkü gelişim düzeyi karşısında, Ankara Anlaşması ve Katma Protokol'e taraf olan egemen bir devlet sıfatıyla Türkiye'nin gümrük birliği aşamasında beş büyükler dışında diğer konulara da ÖTV uygulayabileceğidir. Çünkü Birlik hukuku üye devletlerin belli sosyal ve ekonomik amaçlarla izleyecekleri vergi politikalarına müdahale etmemektedir. Nitekim 92/12 sayılı direktifte

<sup>17</sup> (DPT, s. 27.

üye devletlerin devletlerarası ticarete sınır geçme formalitelerine neden olmamak kaydıyla sayılan beş büyükler dışında kalan mallar üzerine vergi koymak veya varolanları idame ettirmek hakkına sahip oldukları açıklanmaktadır. Ancak Türkiye'nin ÖTV hakkında kabul edeceği uygulama Katma Protokolün 44. maddesi uyarınca Roma Antlaşması'nın 95. maddesi hükmüne tabi olacağından dikkat edilmesi gereken belli noktalar bulunmaktadır:

i- Türkiye eş etkili vergi niteliğinde bir ÖTV getiremez, bu kısıtlamaya fonlar da dahildir.

ii- Gerek yerli ürünlere, gerek ithal ürünlere uygulanacak vergiler Roma Antlaşması'nın 95. maddesi kapsamında ayırımı-koruyucu nitelik taşımamalıdır.<sup>18</sup>

Türkiye Gümrük Birliği düzeni içinde orta vadede uyumlaştırılan beş ÖTV dışındaki ÖTV'leri koruyamayacaktır. Ayrıca genel gider vergisi özelliği taşıyan ÖTV yasa tasarısı pek çok ürünü kapsamı içine aldığından AB hukuku açısından ciddi engelle karşılaşır. Bu durumda ÖTV, Türkiye'nin gümrük birliği dolayısıyla ortaya çıkan vergi kaybını telafi edecek bir kaynak olmayacaktır.

Ayrıca Türkiye'de dolaylı vergilerle dolaysız vergilerin sistem içindeki ağırlığı kritik sınıra ulaşmıştır. Bugün Türk Vergi Sistemi'nde, yıllara göre değişmekle birlikte, dolaylı vergilerin oranı yaklaşık % 60, dolaysız vergilerin oranı ise yaklaşık % 40'tır. Bu dağılımın dolaylı vergiler lehine bozulması vergi adaleti açısından sakıncalıdır.<sup>19</sup>

13 Ocak 1996 tarihli ve 22522 sayılı Resmi Gazete'de 95/7688 karar sayılı Bakanlar Kurulu Kararı petrol ürünlerinden alınan akaryakıt tüketim vergisi nisbetleri ile akaryakıt tüketim vergisi hasılatının dağılım nisbetlerinin yeniden belirlenmesine ilişkin ekli kararı yürürlüğe koymuştur.

Bu konuda son olarak yapılan değişikliğe değinelim. Türkiye bu değişiklikleri gümrük birliğine girmesi sebebiyle uğradığı vergi kayıplarını karşılamak için yapmıştır. Oranların yüksekliği de buna işaret eder. Buna göre 7.11. 1984 tarihli ve 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi

<sup>18</sup> (DPT, s. 34.)

<sup>19</sup>Nami ÇAĞAN, *Avrupa Birliği Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*. Yenilenmiş 2. baskı, Ankara: ATAUM Yayınları, 1991, 161-162.

Kanunu'nun değişik 4. maddesinin 1. fıkrasında yer alan vergi nisbetleri aşadaki şekilde yeniden tespit edilmiştir.

<i>Kurşunsuz Benzin</i>	%270
<i>Süper ve Normal Benzin</i>	% 280
<i>Gazyadı</i>	% 170
<i>Kalorifer Yakıtı</i>	% 70
<i>Fuel-oil çeşitleri</i>	% 50
<i>Likit Petrol Gazı</i>	% 40

Bu oranlar 1.1.1996 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu arada gümrük birliği ile birlikte özellige gümrük birliği nedeniyle kaldırılması zorunlu olan akaryakıt fiyat istikrar fonu nedeniyle meydana gelecek kayıp yüzünden akaryakıt tüketim vergileri oranları artırılmıştır. 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 13 Ocak 1996 tarihli ve 22522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95/7688 sayılı kararname ile artırılmıştır.

Böylece kurşunsuz benzinden alınan akaryakıt tüketim vergisi oranı % 85'ten % 180'e, süper ve normal benzinde % 84'den % 190'a gazyadında % 80'den % 135'e, motorinde % 70'den % 130'a, kalorifer yakıtında ise % 70'den % 130'a yükseltirmiştir. Bunlar ise AB ayırımıcı iç vergilendirme yasağına aykırı bir düzenlemedir.<sup>20</sup>

## SONUÇ

Türkiye AB'ye "**üye ülke**" olmadığından AB hukuku Türkiye için geçerli değildir. Ortaklık Anlaşmaları'nda Roma Antlaşması'nın hükümlerine paralel düzenlemelere yer verilmesine rağmen, AB hukukunun yaptırımlarının büyük bir kısmı ortaklık ilişkisi için kabul edilmemiştir. Anlaşma hükümlerinin uygulanması büyük oranda tarafların iyi niyetlerine bırakılmıştır.

<sup>20</sup> Arif şİMŞEK; Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler, *Yaklaşım Dergisi*, yıl:5, sayı: 49, Ocak 1997, s. 26.

Gerek Türkiye'nin tam üye olma hedefi ve gerekse yapılan anlaşmalar çerçevesinde Türkiye, AB ile olan ilişkilerinde mevzuatını AB mevzuatına uyumlaştırma yönünde politikalar belirlemiştir. Yani Türkiye ile AB arasında AB'den kaynaklanan bir hak ya da yükümlülük ilişkisi yoktur. Türkiye uyumlaştırmasını kendiliğinden yapmaktadır. Buna göre üçüncü ülke konumundaki Türkiye'nin yükümlülükleri AB üye devletlerine göre daha hafif olacaktır. Bununla birlikte Türkiye *uluslar üstü* bir kuruluşla gümrük birliğini gerçekleştirmiştir ve AB'nin aldığı kararlara uymak durumunda olacaktır. Fakat AB'nin "**Ortaklık Konseyi**" ile de olsa Türkiye'ye danıştığı, tamamen bir dayatma yapmadığı bir gerçektir.

Vergi sistemleri devletlerin ekonomik yapılarıyla yakından ilgilidir. Bu nedenle gelişmekte olan Türkiye ile gelişmiş olan AB üyesi devletler arasında vergi sistemlerdeki farklılıklar doğaldır. Uyumlaştırma çalışmalarıyla devletler egemenlik haklarından, vergileme yetkilerinden fedakarlık etmektedirler. Türkiye AB'ye üye olmak için bu fedakarlıklara katlanmakta ve vergi sistemini AB modeline yakınlaştırmaktadır.

AB devletlerinde yapılan vergi reformlarına göre, vergi oranları düşürülürken vergi birimleri de geliştirilmektedir. Ancak böyle bir uygulamanın bütçe açığına yol açmaması için dolaylı vergilerin oranı artırılmaktadır. Böyle bir uygulama gelişmiş devletler açısından tutarlı olurken Türkiye için aynı şeyin söylenmesi pek mümkün görülmemektedir. Türkiye'deki dolaylı vergilerin toplam bütçe gelirlerine olan oranı AB devletlerine göre son derece yüksektir.

AB'de dolaylı vergiler alanında uyumlaştırma çalışmaları için seçilen KDV'den sonra ikinci alan Özel Tüketim Vergisi'dir. Ancak milli vergi sistemleri toplumsal koşulların ve geleneklerin altında geliştiğinden bu alanda uyumlaştırma çalışması daha yavaş ilerlemektedir. Bunun bir başka nedeni ÖTV'nin mali amacı ön planda, yüksek oranlı bir vergi oluşudur.

Türkiye gümrük birliği içerisinde orta vadede uyumlaştırılan 5 özel tüketim vergisi dışındaki özel tüketim vergilerini koruyamayacaktır. ÖTV'lerin uyumu konusunda gümrük birliği ya da tam üyelik durumunda çok büyük sorunların çıkmayacağı tahmin edilmektedir. Çünkü AB'de ortak olarak uygulanan *beş büyüklerin* Türkiye'de olduğu gibi özel oranlarla KDV kapsamına alınması düşünülmektedir.

Kurumsal olarak baktığımızda Türk Vergi Sistemi'nin AB Vergi

Sistemi'yle uyum içerisinde olduğu görülür. Bazı mali kayıplar dikkate alınmazsa vergi uyumlaştırılmasının gerçekleşmesinde bir sorun çıkmayacaktır. Fakat AB devletlerinde de uyumsuzluklar tam olarak giderilememiştir.

#### KAYNAKÇA

- AKÇAY, Mehmet Yaşar. *Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar: Avrupa Topluluğu'nda Altıncı Direktiften Sonra Kabul Edilen Direktifler İle Direktif Önerilerinin Kapsamı*, MGB, APKK Y ayını no: 303, 1988.
- ARABACI, Mehmet. AET'de Vergi Harmonizasyonu, İngiltere'de ve Türkiye'de Durum, *Maliye Dergisi*, Temmuz- Aralık 1990.
- AYANOĞLU, Ejder. Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 1995.
- BOZER, Ali. Türkiye AT İlişkileri ve 1992 Tek Pazar Programı, *Marmara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Araştırma Dergisi*, cilt:1, sayı: 1-2, 1991.
- CUDİN, Şenol. *Avrupa Toplulukları Hakkında Araştırmalar: Avrupa Topluluğu Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Vergi Uyumlaştırılmasının Olabilirliği Açısından Değerlendirilmesi*, GB, APKK Y ayını, no: 03, 1988.
- ÇAĞAN, AET Hukukunda Vergilendirme, Olgaç Matbaası, 1981.
- ÇAĞAN, Nami, *Avrupa Birliği Vergi Politikasının Hukuki Çerçevesi*. Yenilenmiş 2. baskı, Ankara: ATAUM Yayınları, 1991.
- ÇAĞAN, Nami, *Avrupa Birliği El Kitabı*, Ankara: (TC Merkez Bankası Paneline Sunulan Tebliğ), Mart 1995.
- DEMİR, Ömür, *AT Konusunda Tebliğler: Türkiye-AT Gümrük Birliği ve İthalatta Vergi Uygulamalar*, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, Ankara, Nisan 1992.
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Vergilendirme Alt Komisyonu Türk- AB Mevzuat Uyumu Sürekli Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, Temmuz 1994.
- İktisadi Kalkınma Vakfı, *Türkiye ve Gümrük Birliği*, İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 1995.
- KARLUK, Rıdvan, *Türkiye'nin AT Üyeliği ve Sanayileşme Sorunu*, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1976.
- KARLUK, Rıdvan, *Avrupa Birliği ve Türkiye*, II. baskı, Eskişehir: Beta A.Ş., 1994.
- KAZICI, Sami, *Katma Değer Vergisi ve AT'de Dolaylı Vergilerin Uyumu*, Ankara: ATAUM, Mayıs 1988.

MADANOĞLU, Cihat. Avrupa Topluluğu'nda Dolaylı Vergilerin Uyumu ve Katma Değer Vergisi, Ankara: ATAUM, 1992.

ÖNCEL, Mualla. *Avrupa Ekonomik Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması*. Ankara: Mayıs 1989.

RENKSİZBULUT, Mustafa. *Türkiye AT Ortaklık İlişkileri*. Ankara: DPT AT İle İlişkiler Başkanlığı Yayını, no: 1926, Kasım 1983.

ŞİMŞEK, Arif. "Özel Tüketim Vergisine Neden Geçmeliyiz?" *Yaklaşım Dergisi*, yıl: 2 sayı: 17, Mayıs 1994.

ŞİMŞEK, Arif; Gümrük Birliğine İlişkin 1996 Yılında Yapılan Vergisel Düzenlemeler, *Yaklaşım*, Yıl:5 Sayı:49 Ocak 1997.

TURHAN, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

YILMAZ, Sinan. Avrupa Topluluğu'nda Gümrük Vergisine Eş Mali Yükümlülükler, *Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı Dergisi*, sayı: 10, yıl: 1991.