

# AVRUPA BİRLİĞİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMLERİNDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Ayşe Elif YILDIRIM\*

## ÖZET

*Avrupa Birliği bünyesinde, üye devletlerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılması iç pazarın işleyişi açısından önemli olduğundan, Özel Tüketim Vergisi alanında ikincil mevzuat kabul edilmiştir. Avrupa Birliği müktesebatıyla uyum sağlanması amacıyla, Türk vergi sistemi 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi ile tanışmıştır. Ancak, her ne kadar Türkiye üyelik için başvurarak, kendi mevzuatını Avrupa Birliği müktesebatıyla uyumlaştırma yükümlülüğü altına girmişse de, Özel Tüketim Vergisi sistemi Avrupa Birliği sistemi ile tam uyum içerisinde değildir. Öte yandan, Avrupa Birliği düzeyinde de, üye devletlerin hukuk sistemleri arasındaki vergilendirme alanında hedeflenen uyum tam olarak sağlanamamıştır; üye devletlerin vergi sistemleri arası farklılıklar gözlenmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Avrupa Birliği, İç Pazar, Özel Tüketim Vergisi, Avrupa Birliği Vergilendirme Politikası, Avrupa Birliği Katılım Süreci.

## EXCISE DUTIES UNDER EUROPEAN AND TURKISH TAX SYSTEMS

### ABSTRACT

*Harmonization of taxation systems of member states is important for the functioning of the internal market, thus secondary legislation on excise duties has been adopted by the European Union. In order to comply with the European Union acquis, excise duties have been introduced to Turkish tax system in 2002. However, even though Turkey put itself under the obligation to harmonize its legislation with the European Union by applying for membership, the excise duty system is not fully in compliance with the European Union system. On the other hand, at the level of European Union as well the harmonization that was targeted in the taxation area between member states' legal systems has not been fully reached and there are still differences between their tax systems.*

**Keywords:** European Union, Internal Market, Excise Duties, European Union Taxation Policies, European Union Accession Process.

---

\* Av., Catolica Global School of Law (LL.M.), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Avrupa Birliği Anabilim Dalı (Yüksek Lisans Öğrencisi), a.e.yildirim88@gmail.com

## Giriş

Avrupa Birliği (ya da bu makale içerisinde zaman zaman kısaltıldığı gibi “**Birlik**”) başından beri ekonomik amaçları olan, daha sonra Lizbon Sözleşmesi<sup>1</sup> ile kabul edildiği şekilde tüzel kişiliği de haiz, her ne kadar bu husus tartışılmalı da olsa, politik bir kurum olma yolunda ilerleyen bir oluşumdur. Ancak Avrupa Birliği’nin ana gayesi ekonomik entegrasyondur ve bunun güçlendirilmesi için oluşturulan ve sürekli geliştirilen “İç Pazar”<sup>2</sup> kurumu Avrupa Birliği’nin en önemli olgusudur.

İç pazar kavramı Avrupa Birliği’nin İşleyişi Hakkındaki Antlaşma’nın<sup>3</sup> (“**ABİA**”) 26. maddesinin 2. fıkrasında tanımlanmıştır. Buna göre iç pazar, malların, insanların, hizmetlerin ve sermayenin serbestçe dolaştığı, dolaşımı engelleyecek hiçbir iç bariyerin ve sınırlamaların bulunmadığı bir alandır<sup>4</sup>. Bu alan üye devletlerin sınırları içinde oluşturulmuştur. Üye devletler ise 2014 yılı itibariyle 28 tanedir: Almanya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan (bu makale kapsamında ilgili devletlerden herhangi bir tanesinden bahsedildiğinde “**Üye Devlet**”, bütün hepsinden bahsedildiğinde “**Üye Devletler**” olarak anılacaktır).

Bu tanımdan anlaşıldığı üzere iç pazar, bir takım serbestilerin tanıdığı bir alandır. ABİA’nın 26. maddesine göre iç pazar özellikle dört faktörün

<sup>1</sup> Avrupa Birliği nezdinde yapılan anayasalaşma çabalarının sonuç vermemesi üzerine, bu çalışmaların bir nihayete ulaşması için Nice Antlaşması’nda reformlar yapmak üzere 2006 yılında çalışmalara başlanmış ve sonuç olarak Nice Antlaşması’nda ve dolayısıyla Avrupa Birliği’nin niteliğinde büyük değişiklikler yapan Lizbon Antlaşması hazırlanmıştır. Lizbon Antlaşması Üye Devletler arasında 2007’de imzalanmış olup, İrlanda’da referandumuna takıldığı için ancak 2009’da yürürlüğe girebilmiştir.

<sup>2</sup> İngilizce olarak: *Internal Market*

<sup>3</sup> *Treaty on Functioning of the European Union*, eski adıyla Avrupa Topluluğu Antlaşması olan bu sözleşme Lizbon Antlaşması ile bugünkü ismini almıştır.

<sup>4</sup> Ekonomik anlamda ortak pazar (Avrupa Birliği nezdinde de önceleri Ortak Pazar (*common market*) terimi kullanırken, şimdi İç Pazar (*internal market*) terimini kullanmaya başlamıştır), ekonomik entegrasyon sürecinin aşamalarından bir tanesidir ve taraflar arasında mal ve üretim faktörlerinin dolaşımının sağlandığı tek bir pazar kurma amacını taşır. Bunu gerçekleştirmek için ise, ortak pazarın tarafları arasında mal ticaretine uygulanan engelleri kaldırır, üçüncü ülkelere karşı ortak dış ticaret politikası uygular ve taraflar arasında belli bazı üretim faktörlerinin serbest dolaşımı sağlar. Avrupa Birliği, ekonomik entegrasyon sürecinin bu safhasını büyük ölçüde tamamlamıştır. Ekonomik entegrasyon sürecinin açıklaması için bkz: **Belgin Akçay ve İlke Göçmen**, *Avrupa Birliği: Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar*, s. 329-332

serbest dolaşımını sağlayarak güçlendirilir: **(i)** malların serbest dolaşımı; **(ii)** kişilerin serbest dolaşımı; **(iii)** hizmetlerin serbest dolaşımı ve **(iv)** sermayenin serbest dolaşımı<sup>5</sup>. İç pazarın amacı, oluşturulan bu serbestiler sayesinde bir üye devlette üretilen ürünlerin ya da sağlanan hizmetlerin diğer üye devletlerin pazarlarında da hiçbir engelle karşılaşmadan sunulabilmesidir. Lizbon Antlaşması çeşitli hükümlerinde bu gayeye erişmek için gerekli tekniklerden bahseder.

İç pazarın oluşumu için gerekli olan tekniklerden bir tanesi de üye devletlerin vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Üye devletlerin vergi sistemlerinde bulunan farklılıklar özellikle ticareti etkilemekte ve ekonomik hayatı sekteye uğratabilmektedir. Bu durumun farkında olan Avrupa Birliği, ABİA'nın 110 ila 113. maddelerinde bu hususu düzenlenmiştir. Bu vesileyle Avrupa Birliği düzeyinde serbestilerin daha verimli kullanılması gayesini de akılda tutarak çeşitli vergi sistemi uygulamalarının ikincil mevzuatla<sup>6</sup> da uyumlaştırılmasına gidilmiş ve Birlik seviyesinde düzenlemeler yapılmıştır. Uyumlaştırma amacıyla düzenleme yapılan alanlardan birisi de Özel Tüketim Vergisi'dir. ABİA'nın 113. maddesi,

“Konsey, özel yasama usulü uyarınca hareket ederek, oybirliğiyle, Avrupa Parlamentosu'na ve Ekonomik ve Sosyal Komite'ye danıştıktan sonra, iç pazarın kurulması ve işleyişinin sağlanması ve rekabetin bozulmasından kaçınılması için gerekli olduğu ölçüde, muamele vergileri, **özel tüketim vergileri** ve diğer dolaylı vergilere ilişkin mevzuatın uyumlaştırılmasına yönelik hükümler kabul eder.”<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> İngilizce olarak: (i) *Free Movement of Goods*; (ii) *Free Movement of Persons*; (iii) *Free Movement of Services*; ve (iv) *Free Movement of Capital*

<sup>6</sup> Lizbon Sözleşmesi ile normlar hiyerarşisi kabul edilmiş ve Avrupa Birliği nezdinde çıkarılan kanunların bir hiyerarşie tabi olacağı belirtilmiştir. Buna göre, birincil mevzuat ve ikincil mevzuat şeklinde ayırım yapılmış ve Kurucu Antlaşmaların birincil mevzuat olduğu ve bu Kurucu Antlaşmalar'a istinaden çıkarılan tüzük (*regulation*) ve yönergelerin (*directive*) ise ikincil mevzuat olduğu kabul edilmiştir. Doğal olarak, ikincil mevzuat birincil mevzuatın, normlar hiyerarşisi açısından, altında yer alır.

<sup>7</sup> İngilizce olarak: *Special Consumption Tax* ya da *Excise Duty*

<sup>8</sup> Çeviri Avrupa Birliği Bakanlığı'nın yayınladığı çeviri metninden alınmıştır. (<http://www.abgs.gov.tr/files/pub/antlasmalar.pdf>) Söz konusu maddenin İngilizce metni şu şekildedir: “The Council shall, acting unanimously in accordance with a special legislative procedure and after consulting the European Parliament and the Economic and Social Committee, adopt provisions for the harmonisation of legislation concerning turnover taxes, **excise duties** and other forms of indirect taxation to the extent that such harmonisation is necessary to ensure the establishment and the functioning of the internal market and to avoid distortion of competition.”(Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

diyerek, özel tüketim vergilerinin Avrupa Birliği'nin yasama yetkisine girdiğini kabul etmiştir<sup>9</sup>.

Türkiye'nin Avrupa Birliği serüveni ise Ankara Antlaşması olarak bilinen, Aralık 1964'te Avrupa Ekonomik Topluluğu ile Türkiye arasında imzalanan ortaklık antlaşması ile başlamıştır. 1995 yılında Avrupa Birliği ile Türkiye arasında Gümrük Birliği Antlaşması imzalanmıştır. Avrupa Konseyi Türkiye'ye aday ülke statüsünü Aralık 1999'da vermiş, katılım müzakereleri ise Ekim 2005'te başlamıştır. Türkiye bu katılım müzakereleri çerçevesinde kendi mevzuatını Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırma yükümlülüğü altına girmiştir. Mevzuat uyumlaştırma yükümlülüğü altında bulunan alanlardan bir tanesi de vergilendirme alanıdır.

Bu makalede öncelikle Özel Tüketim Vergisi kavramı incelenecek, daha sonra sırasıyla Avrupa Birliği ve Türk mevzuatında bu konunun nasıl düzenlendiği açıklanacaktır. Son olarak bu iki sistemin karşılaştırması yapılacak ve katılım müzakereleri sürecinde bu alana ilişkin katedilen ilerlemelerden bahsedilecektir.

#### **A. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KAVRAMI**

Vergi, devlet ve kamu kuruluşlarının, kamu harcamalarını karşılamak üzere kişilerden zorla (hukuki ve siyasi olarak) aldığı para olarak tanımlanabilir. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak toplanmaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de vergi, anayasal bir ödev olarak düzenlenmiştir<sup>10</sup>.

Vergiler, devletlerin en önemli gelir kaynağı olup kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılır. Bu kamu harcamaları, yol, okul, baraj yapımı olabileceği gibi, yasama, yürütme faaliyetleri uygulanırken yapılan harcamalar da olabilir.

---

<sup>9</sup> Burada “paylaşılan yetki (*shared competence*)” söz konusudur. Dolayısıyla, hem Üye Devletler hem de Birlik söz konusu alan hakkında bağlayıcı düzenlemeler yapabilmektedirler. Üye Devletler, Birlik'in yetkisini kullanmadığı alanlarda düzenleme yapma yetkisine sahiptirler. Konu hakkında daha fazla bilgi için bkz: **Paul Craig**, *The Lisbon Treaty: Law, Politics and Treaty Reform*, s. 167-173

<sup>10</sup> “**VI. Vergi ödevi**

**MADDE 73.**– Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Vergi, yukarıda belirtildiği gibi kamu giderlerinin finansmanı için toplanmakla beraber, gelirin yeniden dağılımı ve ekonomik istikrarın sağlanması, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi ya da çok daha spesifik, örneğin iç ticaretin gelişmesi gibi amaçlarla da toplanır<sup>11</sup>.

Verginin ne için harcanacağı alındığı sırada belli değildir. Ancak, alınan her verginin konusu bellidir. Kanunda, ne üzerinden vergi alınacağı, gelir vergisi, damga vergisi vs. gibi, açık ve net bir şekilde belirtilmiştir.

Sonuç olarak vergi, Prof. Dr. Ateş Oktar tarafından şu şekilde tanımlanmıştır:

“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 paydır”<sup>12</sup>.

Özel Tüketim Vergisi ise, sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir vergi olarak tanımlanmaktadır<sup>13</sup>. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bu vergi türü, genel tüketim vergileri ve katma değer vergilerinden farklı olarak sadece belli mallar için uygulanmaktadır. Ancak Özel Tüketim Vergisini detaylıca açıklamadan önce, Özel Tüketim Vergisinin vergi hukuku teorisi içinde nerede yer aldığına bakmak gerekir:

## **1. VERGİLERİN SINIFLANDIRILMASI**

Vergilerin sınıflandırılmasında çeşitli ayrımlar söz konusudur. Biz burada Türk vergi sistemini de baz alarak iki ayrım türünü açıklayacağız: Konularına göre yapılan ayrım, yani Gelir/Harcama/Servet üzerinden alınan vergiler ayrımı ile Dolaylı/Dolaysız vergiler ayrımı:

### **(i) Vergilerin Konularına Göre Yapılan Ayrım: Gelir/Harcama/Servet Üzerinden Alınan Vergiler Ayrımı**

**(ii) Gelir üzerinden alınan vergiler:** Gelir üzerinden alınan vergiler Türk vergi sisteminde iki tanedir: Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi.

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak, 6 Ocak 1961 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde tanımlanmıştır. Yine

---

<sup>11</sup> Daha fazla bilgi için bkz.: Ateş Oktar, Vergi Hukuku, s. 14-18

<sup>12</sup> *Ibid*, s. 4

<sup>13</sup> Kemal Oktar; Özel Tüketim Vergisi, s. 9

aynı maddeye göre, gerçek kişilerin gelirleri vergiye tabidir. Aynı kanunun 2. maddesine göre ise, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar, gelirin unsurlarını oluşturur.

Kurumlar vergisinin konusunu ise kurumların elde ettiği kazançlar oluşturur. 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesine göre ise, kurumlar vergisi mükellefleri, yani “kurumlar”, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Yine aynı madde 2. fıkrasında, kurum kazançlarının gelirlerinin unsurlarının Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan unsurlardan oluştuğunu hükme bağlamıştır.

**(iii) Harcamalar üzerinden alınan vergiler:** Harcamalar üzerinden alınan vergilere örnek olarak şunlar verilebilir: Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi.

Bu başlık altında bahsedilen Özel Tüketim Vergisi bu makalenin konusu olduğundan burada üzerinde durulmayacaktır; ancak bu vergi türlerinin en bilineni olan katma değer vergisinden kısaca bahsetmek gerekir.

Katma değer vergisi, tüm mal ve hizmetleri vergi konusu içine alan ve üretim aşamasından son tüketime kadar her ekonomik aşamayı kapsayan ve her ekonomik aşamada yeniden hesaplanan bir vergi türü olarak tanımlanabilir<sup>14</sup>. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere katma değer vergisi çok aşamalı bir vergi türüdür. Katma değer vergisi, günümüzde en yaygın vergi türü konumundadır. 2 Kasım 1984 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesi hangi işlemlerin katma değer vergisine tabi olacağını sıralamıştır. Buna göre:

“Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

---

<sup>14</sup> Doğan Şenyüz; Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi Dersleri, s. 229

b) (**Değişik: 14/3/2007-5602/10 md.**) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) (**Değişik : 16/6/2009-5904/8 md.**) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.”

Burada dikkat edilmesi gereken hususlardan biri bu maddede sayılan işlemlerin Türkiye’de gerçekleşmesi gerektiğidir, her ne kadar bu maddede bahsedilen bir işlemlerden biri gerçekleşmiş de olsa, eğer işlem Türkiye sınırları içerisinde vukuu bulmadıysa, Türkiye Devleti vergilendirme yapamaz. Örneğin, İsviçre’de gerçekleştirilen bir posta gönderisinden Türkiye Devleti vergi isteyemez.

Özel Tüketim Vergisinin konusunu ise aşığıda ayrıntılı olarak açıklanacak olan, kanunda belirtilen bir grup mal oluşturur ve hizmetler bu kapsama girmez. Katma değer vergisinden farklı olarak Özel Tüketim Vergisi bir defaya mahsus tahsil edilir. Yani tek aşamalıdır.

(iv) **Servet üzerinden alınan vergiler:** Servet üzerinden alınan vergiler ise: Veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi olarak sıralanabilir.

Veraset ve intikal vergisi, bir kişinin ölümü ile malvarlığının mirasçılara geçmesi halinde ya da sağlararası ivazsız mal intikali olması halinde alınan bir vergi türüdür<sup>15</sup>.

11 Ağustos 1970 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 1. ve 12. maddelerine göre, emlak vergisinin konusunu Türkiye içerisinde bulunan binalar, araziler ve arsalar oluşturur.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu ise, 23 Şubat 1963 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre, Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler oluşturur.

**(a) Dolaylı/Dolaysız Vergi Ayrımı**

**(i) *Dolaylı Vergi:*** Esas olarak harcamalar üzerinden alınan vergilere dolaylı vergi denmektedir. Bir malın, eşyanın veya değer bir kişiden başkasına devri ya da hizmetlerin satışı sırasında oluşan vergi türüne dolaylı vergi denmektedir. Bu tip vergilerde kanuni mükellef ile fiili mükellef farklı kişilerdir, çünkü vergi yansıtılır. Vergiyi ödeyen kanuni mükellefler, ticari hayatın akışında ödedikleri vergiyi tutar olarak alıcıya veya tedarikçiye yansıtırlar.

**(ii) *Dolaysız Vergi:*** Esas olarak, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerdir. Dolaysız vergiler mükellefin şahsi durumunu dikkate alır bu yüzden vergi adaletini sağlamada daha etkilidirler. Örneğin, ödeme gücüne göre bir takım indirimler yapılabilir. Dolaysız vergilerin mükellefleri önceden belirlidir, yukarıda belirtildiği gibi kanun mükellefleri sayma yoluna dahi gitmiştir. Aynı zamanda bu tip vergilerin ödeme zamanları da belirlidir, önceden tespit edilebilirliği vardır. Örneğin, her ay tahakkuk edilir.

Avrupa Birliği Hukuku göz önüne alındığında, dolaylı vergiler, satış üzerinden alınan vergiler, doğrudan vergiler ise gelir üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanmıştır<sup>16</sup>. Bu tanımın Türk vergi sistemindeki ayrımla paralel olduğu söylenebilir.

---

<sup>15</sup> *Ibid*, s. 336

<sup>16</sup> Paul Craig ve Grainne De Burca, *EU Law: Text, Cases and Materials, Fifth Edition*, s. 631



## **2. BİR HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ TÜRÜ OLARAK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**

Özel Tüketim Vergisi, genel tüketim vergisinden daha eski olup, geçmiş Antik Mısır'a kadar dayanır. Roma döneminde, kölelerin satışına koyulan vergiler Özel Tüketim Vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Lüks mallardan alınan özel tüketim vergileri de geçmişten günümüze süregelen bir durumdur.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında Özel Tüketim Vergisinin harcamalar üzerinden alınan ve dolaylı bir vergi türü olduğunu söyleyebiliriz. Gümrük vergilerinden farklı olarak, yerel ya da ithal edilmiş belirli ürünler üzerinde uygulanan bir vergi türüdür, yine aynı şekilde katma değer vergisinden farklı olarak sadece belirli mallar üzerinde uygulanmaktadır, yani katma değer vergisi gibi genel bir tüketim vergisi türü değildir. Özel Tüketim Vergisi, özellikle tüketimi kısılmak istenen mallar üzerinde uygulanır.

Her ülkenin sisteminde Özel Tüketim Vergisi farklılık göstermekle birlikte, OECD<sup>17</sup> özel tüketim vergilerinin genel özelliklerini şu şekilde sıralamıştır<sup>18</sup>:

(i) Özel tüketim vergileri genellikle, bazı durumlarda ürünün değeri de hesaba katılarak, ürünlerin ağırlık, hacim, güç ya da miktarları referans alınarak hesaplanır.

(ii) Özel tüketim vergileri normalde ürünler dolaşıma girmeden ödenebilir duruma gelmezler. Mülkiyet devirleri mallar kontrollü bir depolama çevresinde bulunurken ya da kayıtlı işletmeciler arasında herhangi bir vergilendirme olmadan gerçekleşir.

(iii) Vergilendirme sistemi, ana üç ürün grubunun (ki bu OECD ülkelerinin hepsinde ortak olarak görüldüğü üzere alkollü içkiler, petrol yağları ve tütün ürünleridir) üretimi ya da toptan satışından aktif olan küçük bir miktar vergi mükellefi tarafından nitelendirilir.

Türk vergi sistemine göre ise, Özel Tüketim Vergisinin özelliklerini aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>19</sup>:

---

<sup>17</sup> OECD, açık adıyla, *The Organisation for Economic Co-operation and Development* (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü), Dünya üzerindeki insanların ekonomik ve sosyal düzeylerini geliştirmek amacıyla politikalar üreten, 1961'de kurulmuş olan uluslararası bir örgüttür. Merkezi Paris, Fransa'dadır. Aralarında Türkiye'nin de bulunduğu 34 üyesi vardır. Resmi sitesi: [www.oecd.org](http://www.oecd.org) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

<sup>18</sup> OECD, *Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, OECD Publishing, s. 11

<sup>19</sup> Daha fazla bilgi için bkz: *Ibid* dipnot 10, s. 9-11

(i) Özel Tüketim Vergisi, kapsamına giren malların, imalat, ithalat veya ilk iktisap aşamasında bir kez alınır. Bundan sonra el değiştirme sırasında bir kez daha vergilendirme söz konusu değildir.

(ii) Belirli malların imalat veya ithalatı safhasında alındığından, mükellef sayısı oldukça düşüktür.

(iii) Özel Tüketim Vergisi kapsamına giren malların sayısı oldukça sınırlıdır ve kanunda listeler halinde sıralanmıştır.

(iv) Özel Tüketim Vergisi kapsamına giren malların tanımlamasında herhangi bir belirsizlik, yorum farkı yoktur. Bu malların tanımlamaları uluslararası standartlara göre belirlenmiştir.

(v) Özel tüketim vergilerinden elde edilen hâsılatın, genel bütçe vergi gelirleri içerisindeki yeri oldukça yüksektir. Aşağıdaki tabloda özel tüketim vergilerinden elde edilen gelirlerin Türkiye Merkezi Bütçe Gelirleri (2006-2013) içerisindeki yüzdeleri yıllara oranla görülebilir<sup>20</sup>:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2010</u>	<u>2011</u>	<u>2012</u>	<u>2013</u>
<b>Özel Tüketim Vergisi</b>	<b>21,3</b>	<b>20,5</b>	<b>20,0</b>	<b>20,2</b>	<b>22,5</b>	<b>21,6</b>	<b>21,6</b>	<b>21,9</b>
Petrol ve Doğalgaz	11,8	11,6	11,4	11,8	12,5	11,3	10,8	11,6
Ürünleri								
Motorlu Taşıtlar	2,4	2,3	1,8	1,6	2,4	2,9	2,5	2,7
Alkollü İçkiler	1,1	1,0	0,9	1,0	1,1	1,3	1,4	1,3
Tütün Mamulleri	5,1	5,1	5,2	5,4	5,8	5,3	6,0	5,5
Kolalı Gazozlar	0,3	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Dayanıkl Tüketim ve	0,6	0,5	0,5	0,4	0,6	0,7	0,7	0,7
Diğer Mallar								

*Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü*

(vi) Bakanlar Kurulu vergi oranlarını veya tutarlarını değiştirerek, bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikaları uygulayabilmektedir. 12 Haziran 2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun çeşitli maddeleri Bakanlar Kurulu’nu vergi oranlarında ya da miktarlarında değişiklik yapmak üzere yetkilendirmektedir.

---

<sup>20</sup> Söz konusu tablo ve daha fazlası için bkz: <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2013.html> (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

## **B. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**

### **1. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ POLİTİKASI**

Neredeyse 60 yıllık bir geçmişe sahip olan Avrupa Birliği'nin amacı, yukarıda da bahsedildiği gibi çeşitli serbestilerin tanındığı bir ortak pazar oluşturularak bir ekonomik ve siyasi birlik yaratmaktır. Ortak pazarın tanındığı olanaklardan faydalanarak, Avrupa Birliği ekonomisini Dünya üzerindeki rekabet gücü en yüksek, uyumlu ve sürdürülebilir bir ekonomiye dönüştürmek hedeflenmektedir. Ortak pazar içerisinde bu uyumun sağlanması ise ancak üye devletler arasındaki vergi politikaları farklılıklarının ortadan kaldırılması ile mümkün olacaktır. Çünkü farklı vergi uygulamaları, ticareti ve şirketler arası ilişkileri etkileyebilmektedir.

Her ne kadar yukarıda bahsedilen hususlar Avrupa Birliği'nin hedefleri de olsa, Avrupa Birliği nezdinde vergi politikası kapsamında her yönüyle uyumlaştırılmış, yeknesak bir vergi politikası bulunmamaktadır. Bunun nedenlerinin başında, vergilendirme kurumunun devletlerin ulusal egemenliği ile oldukça yakından alakalı bir durum olması, ekonomi politikasının en önemli yapı taşlarından biri olması gelmektedir. Dolayısıyla üye devletler, bu alanda politika belirleme yetkisini uluslararası ya da uluslararası bir yapıya devretmekten çekinmektedirler.

Buna rağmen Avrupa Birliği vergilendirme konusunda yetkilendirilmiştir ve bu yetkilerin sınırları ABİA'nın 110 ila 113. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

#### **(a) ABİA md. 110**

ABİA'nın 110. maddesinin metni şu şekildedir:

“Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, kendi benzer ürünlerine doğrudan veya dolaylı olarak uyguladığından daha yüksek herhangi bir iç vergiyi doğrudan veya dolaylı olarak koyamaz.

Hiçbir üye devlet, diğer üye devletlerin ürünlerine, diğer ürünlere dolaylı koruma sağlayacak nitelikte bir iç vergi koyamaz”<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Çeviride geçen “doğrudan vergi” terimi bu makale içerisinde “dolaysız vergi” olarak kullanılmıştır. Çeviri hakkında bilgi için bkz: dipnot 8. Söz konusu maddenin İngilizce metni şu şekildedir:

*“No Member State shall impose, directly or indirectly, on the products of other Member States any internal taxation of any kind in excess of that imposed directly or indirectly on similar domestic products.*

Bu madde ABİA 28 ila 30. maddelerinde düzenlenen malların serbest dolaşımı ile ilgili maddeleri tamamlamak amacıyla konulmuştur. ABİA 28 ve 30. maddeler, malların serbest dolaşımına engel oluşturan gümrük tarifelerini ya da benzer etki doğuran, eş değerde olan vergilerini ortadan kaldırmak amacını taşır. ABİA, her ne isim altında alınmış olursa olsun, bir üye devletin malların sırf sınırdan geçmesi nedeniyle aldığı ödeneklerin yasak olduğuna hükmetmiştir. Ancak, bu maddeler, mallar sınırı geçtikten sonra oluşabilecek doğrudan ya da dolaylı olarak ayrımcı üye devlet vergilendirme politikalarına karşı mal sahiplerini korumamaktadır. ABİA 110. madde kapsamında üye devletler, yerel ya da ithal edilmiş ürünlere karşı mutlak şekilde aynı vergilendirme politikasını yürütmek durumundadır. Bu kapsamda, üye devlet pazarında benzer<sup>22</sup> yerli ve ithal edilmiş ürünler farklı şekilde vergilendirilemez ve yine aynı şekilde üye devlet kendi yerli ürünlerine koruma sağlayacak şekilde bir iç vergilendirme yapamaz.

**(b) ABİA md. 113**

ABİA md. 113, Konsey'e vergi politikasının uyumlaştırılması noktasında yasama yetkisi vermektedir. Bu maddede dikkat çeken husus, Konsey'e sadece muamele vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler açısından yasama yetkisi verilmiş olmasıdır. Yani dolaysız vergiler açısından herhangi bir yetki devri bu madde içerisinde yer almamaktadır. Ancak ABİA'nın 115. maddesinde iç pazarın kurulmasına ve işleyişine doğrudan etkisi olan hususlarda Konsey'in yasal ve idari düzenlemeleri yaklaştırması için yetkilendirildiği belirtilmiştir. Burada dikkat edilmelidir ki, düzenlemelerin tam uyumuna değil, yaklaştırılmasına izin verilmektedir, yani üye devletler yine dolaysız vergiler konusunda sorumluluk ve yetkiye sahiptir, Konsey ancak ikincil bir rol oynayabilir. Zaten günümüzde, dolaylı vergiler konusunda daha fazla düzenleme var iken, dolaysız vergilendirme konusunda yoğun çalışmalar yoktur.

---

*Furthermore, no Member State shall impose on the products of other Member States any internal taxation of such a nature as to afford indirect protection to other products."*

<sup>22</sup> "benzer ürün (*similar product*)" ifadesi muğlak bir ifade olup, içinin doldurulması Avrupa Birliği Adalet Divanı içtihatlarına bırakılmıştır. Söz konusu bu durum Avrupa Birliği Adalet Divanı'ndan oldukça ilginç kararlar çıkmasına vesile olabilmektedir. Örneğin, Avrupa Birliği Adalet Divanı, muz ile diğer bütün meyvelerin benzer ürün olmadığına kanaat getirmiştir (*Commission vs. Italy*). Bu konu hakkında daha fazla bkz: *Ibid.* dipnot 16, s. 628. Bu ifade, Türkiye'nin de tarafı olduğu, Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (*General Agreement on Tariffs and Trade*, "GATT")'nın metni içerisinde yer almakta olup Dünya Ticaret Örgütü'nün bünyesinde kurulan Uyuşmazlık Çözüm Mekanizması tarafından yorumlanmaktadır ve yine Uyuşmazlık Çözüm Panellerinin üzerinde fazlaca tartıştığı bir terimdir.

Katma değer vergisi mevzuatı ve yine makale içerisinde de tartışılacak olan Özel Tüketim Vergisine ilişkin ikincil mevzuat, bu maddeye dayanılarak çıkarılmıştır.

Sonuç olarak, Avrupa Birliği vergi politikasını şekillendirirken şunlara dikkat etmektedir<sup>23</sup>:

(i) Üye devletler, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyumlu olmak koşuluyla kendi vergilendirme sistemlerini seçmekte özgürdürler ve bütün vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gibi bir zorunluluk olmadığı Avrupa Komisyonu tarafından belirtilmiştir. Vergi sorunlarının çözümünde Avrupa Birliği, eğer üye devlet kendi içinde bir çözüm sunamıyorsa, devreye girmelidir.

(ii) Avrupa Birliği, özellikle iç pazarda aktif olan kişilerin ve işletmelerin sınır-ötesi işlem yaparken karşılaştığı vergi engellerini ortadan kaldırmak için çalışmalı ve buna ilaveten, zararlı vergisel rekabetin önlenmesine, üye devletlerin vergi idarelerinin birlikte çalışmasını sağlayarak sahteciliğin önlenmesi sağlamalıdır.

## **2. Avrupa Birliği Müktesebatına Göre Uygulanan Özel Tüketim Vergileri**

Yukarıda da bahsedildiği gibi, Avrupa Birliği içerisinde vergi alanında uyumlaştırma çabaları özellikle dolaylı vergiler üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Avrupa Birliği müktesebatı içerisinde dolaylı vergi türleri olan katma değer vergileri ve özel tüketim vergilerine ilişkin ikincil mevzuat bulunmaktadır.

Özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasına yönelik bir dizi yönerge 1 Ocak 1993'te kurulmuş olan iç pazara hazırlık amacıyla kabul edilmiştir. Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisinin üç ana mal kategorisine uygulanacağı kabul edilmiştir. Bunlar, alkol ve alkollü içecekler; tütün mamulleri ve enerji ürünleridir. Aşağıda her mal kategorisine ilişkin mevzuat ayrı başlıklar altında incelenecektir. Ancak öncelikle ürün kategorilerine ilişkin kabul edilen genel hükümlere bakmak gerekir.

### **(a) Genel Hükümler**

Genel hükümler aşağıda ayrı ayrı incelenecek olan ürün kategorilerine uygulanacak esasları içerir. Genel hükümler 2008/118/EC<sup>24</sup> numaralı Yönerge

<sup>23</sup> Bu konu hakkında bkz: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/gen\\_info/tax\\_policy/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

<sup>24</sup> Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC, söz konusu Yönerge 1 Nisan 2010

ile düzenlenmiştir. Bu yönerge özellikle verginin ne zaman ödenebilir hale geleceği, ürünlerin üretimi, depolanması ve iç pazar içindeki hareketleri ile ilgili hükümler getirmektedir. Normal şartlarda yönergelerin, bütün Avrupa Birliği bölgesi için uygulanması gerekirken, 2008/118/EC sayılı Yönerge'nin, Kanarya Adaları<sup>25</sup>, Fransa'nın denizaşırı bölümleri<sup>26</sup>, Åland Adaları<sup>27</sup> ve Manş Adaları<sup>28</sup>'na uygulanmayacağı kabul edilmiştir (2008/118/EC sayılı Yönerge md. 5/2).

Bu Yönergeye göre, sayılan ürünlerin **(i)** Avrupa Birliği içerisinde üretimi, uygulanabildiği hallerde, elden çıkması; ve **(ii)** Avrupa Birliği içerisine ithal edilmesi hallerinde Özel Tüketim Vergisine tabi olacaklardır (2008/118/EC sayılı Yönerge md. 2).

Ayrıca Yönerge, üye devletlerin, Avrupa Birliği sınırları içerisinde malların üye devletler arasındaki sınırdan geçmesine engel oluşturulmaması şartıyla, sayılan ürün kategorileri dışındaki ürünlere ve ürün kategorilerine bağlı olan hizmetler de dahil olmak üzere, hizmet alımlarına, muamele vergisi olarak nitelendirilmemesi şartıyla vergi koyulabileceğini kabul etmiştir (2008/118/EC sayılı Yönerge md. 1/3).

Özel Tüketim Vergisi, söz konusu ürünlerin üye devletlerin herhangi birinde tüketime sunulması anında ödenebilir duruma gelir.

### ***(b) Alkol ve Alkollü İçecekler***

Alkol ve alkollü içecekler ürün kategorisi, Avrupa Birliği müktesebatında 92/83/EEC<sup>29</sup> ve 92/84/EEC<sup>30</sup> sayılı yönergeler ile düzenlenmiştir. Bu yönergelerden ilki alkol ve alkollü içecekler üzerinden alınacak özel tüketim vergilerinin yapısını uyumlaştırırken, ikinci yönerge, bu ürün kategorisinden alınacak özel tüketim vergilerinin minimum oranlarını belirler.

---

tarhinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>25</sup> Kanarya Adaları, Fas'ın batısında Atlas Okyanusu'nda yer alan İspanya'ya bağlı takımadalardır.

<sup>26</sup> Guadeloupe, Fransız Ginesi, Martinique, Réunion ve Mayotte Adası

<sup>27</sup> Finlandiya'nın güneybatısında yer alan, resmi dili İsveççe olan ancak Finlandiya'ya bağlı özerk bir bölgedir.

<sup>28</sup> Manş Denizi'nde yer alan Normandiya sahillerine yakın Birleşik Krallık'a bağlı takımadalardır.

<sup>29</sup> Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages

<sup>30</sup> Council Directive 92/84/EEC on the approximation of excise duty on alcohol and alcoholic beverages

92/83/EEC sayılı Yönerge'de alkol ve alkollü içeceklerin neler olduğu sayılmıştır. Buna göre; **(i)** Bira (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 1-6) ; **(ii)** Şarap (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 7-10); **(iii)** Bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 11-15); **(iv)** Ara Ürünler (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 16-18); ve **(v)** Etil alkol (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 19-26) dür.

**(i) Bira:** 92/83/EEC sayılı Yönerge'nin 2. maddesine göre bira, Kombine Nomenklatürün<sup>31</sup> 2203 kodunda yer alan bir ürünü veya Kombine Nomenklatürün 2206 sayılı kodunda yer alan alkolsüz içkilerle karışım halinde olan biraları kapsamakta, her iki durumda da saf alkol yoğunluğu % 0,5 vol.'ü geçmektedir. 92/83/EEC sayılı Yönerge'nin 3. maddesine göre, bira üzerinden alınacak özel tüketim vergileri ya hektolitreye başına Plato derecesi oranını ya da hektolitreye başına alkol derecesi oranını referans almalıdır ve bu yönergeye uygun olacak şekilde alınacak vergilerin oranı 92/84/EEC sayılı Yönerge'de belirtilecek olan minimum oranların altına düşmemelidir, ancak 92/83/EEC sayılı Yönerge'nin 5. maddesi alkol oranı % 2,8 vol.'ü geçmeyen, saf alkol yoğunluklu bira için, minimum oranın altına düşebilecek vergi oranlarının üye devletler tarafından uygulanabileceğini kabul etmiştir.

**(ii) Şarap:** Burada yönerge ikili bir ayrıma gitmiş ve köpüksüz şarap ve köpüklü şarap için farklı tanımlar yapmıştır; ancak bu ikisinden alınacak vergilerde farklılık olmak zorunda olmadığını belirtmiştir (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 9/2). **Köpüksüz şaraplar** (*still wine*), bu maddenin 2. paragrafında tanımlanan köpüklü şarabın dışında, Kombine Nomenklatürün 2204 ve 2205 kodlarında yer alan bütün ürünleri kapsamaktadır; nihai ürünlerdeki alkolün tamamen mayadan oluşmuş olması şartıyla, % 1,2 ile % 15 vol. arasındaki saf alkol yoğunluğuna sahip ürünler veya saf alkolü hiçbir şekilde zenginleştirilmeden imal edilecekler ve nihai ürünlerde bulunan alkolü tamamen mayadan oluşması koşuluyla % 15 ile % 18 vol. arasında yoğunluk derecesine sahip ürünler olarak tanımlanırken; **köpüklü şaraplar** (*sparkling wine*); Kombine Nomenklatürün 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ve 2205 sayılı kodlarında yer alan; karbondioksite bağlı olarak içinde 3 veya daha fazla bar eriği basınçlı veya sürgü veya düğümle tutturulan mantar

---

<sup>31</sup> Kombine Nomenklatürü her sene Avrupa Komisyonu tarafından güncellenen bir mal listesidir. Gümrükte mallar, genellikle bu listeye göre kategorize edilir. İthal edilen ya da ihrac edilen mallar, nomenklatürün altında yer alan alt başlıklara göre beyan edilirler. Daha fazla bilgi için:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/customs\\_duties/tariff\\_aspects/combined\\_nomenclature/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/customs_duties/tariff_aspects/combined_nomenclature/index_en.htm) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

tıpalı şişelere doldurulmuş, nihai ürünlerdeki alkol tamamen mayadan oluşan bütün ürünleri kapsaması koşuluyla % 1,2 ile % 15 vol. arasında saf alkol yoğunluğuna sahip ürünleri kapsamaktadır. Şarap üzerinden alınacak vergilerde referans, son ürünün hektolitreye sayısı olmalıdır ve bu yönergeye uygun olacak şekilde alınacak vergilerin oranı 92/84/EEC sayılı Yönerge’de belirtilecek olan minimum oranların altına düşmemelidir, ancak 92/83/EEC sayılı Yönerge’nin 9. maddesi alkol oranı % 8,5 vol.’ü geçmeyen, köpüklü veya köpüksüz şaraplar için, minimum oranın altına düşebilecek vergi oranlarının üye devletler tarafından uygulanabileceğini kabul etmiştir.

**(iii) Bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler:** Burada da aynı şarapta olduğu gibi köpüksüz mayalı içkiler ve köpüklü mayalı içkiler olmak üzere ikili bir ayrıma gidilmiş ve her terim ayrı ayrı tanımlanmıştır. Bu iki ürün kategorisi farklı oranlarda vergilendirilebileceği gibi aynı oranlarda da vergilendirilebilir. (92/83/EEC sayılı Yönerge md. 13/2). **Diğer köpüksüz mayalı içkiler** (*other still fermented beverages*), madde 8’de belirtilmeyen, Kombine Nomenklatürün 2204 ve 2205 kodlarında yer alan bütün ürünleri, bu maddenin 2. paragrafında açıklandığı şekilde diğer köpüklü mayalı içkiler haricindeki, Kombine Nomenklatürün 2206 kodunda yer alan ve söz konusu Yönerge’nin 2. maddesinde yer alan, % 1 ile % 10 arasında vol.’le ölçülen saf alkol yoğunluğuna sahip veya içindeki alkolün tamamen maya kaynaklı olması kaydıyla, % 10 ile % 15 vol. arasında saf alkol yoğunluğuna sahip ürünleri kapsamaktadır. **Diğer köpüklü mayalı içkiler** (*other sparkling fermented beverages*) ise söz konusu Yönerge’nin 8. maddesinde belirtilmeyen, Kombine Nomenklatürün 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 ve 2205 kodlarında yer alan ürünlerle beraber, 2206 00 91 kodunda yer alan; ve mantar tıpalı şişelerde ve 3 veya daha fazla bar eriği karbondioksit basıncına sahip olan; % 1,2 ile % 13 vol. arasında saf alkol yoğunluğuna sahip veya alkolü tamamen maya kaynaklı olması şartıyla, % 1,2 ile % 13 vol. arasında saf alkol yoğunluğuna sahip tüm ürünleri kapsamaktadır. Bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler üzerinden alınacak vergilerde referans, son ürünün hektolitreye sayısı olmalıdır ve bu yönergeye uygun olacak şekilde alınacak vergilerin oranı 92/84/EEC sayılı Yönerge’de belirtilecek olan minimum oranların altına düşmemelidir; ancak 92/83/EEC sayılı Yönerge’nin 13. maddesi alkol oranı % 8,5 vol.’ü geçmeyen, diğer köpüklü veya köpüksüz mayalı içkiler için, minimum oranın altına düşebilecek vergi oranlarının üye devletler tarafından uygulanabileceğini kabul etmiştir.



(iv) **Ara ürünler:** Ara ürünler, saf alkol yoğunluğu % 1,2 ile % 22 vol. arasında olan ve bu Yönerge'nin 2. maddesinde tanımlanan bira, 8. maddesinde tanımlanan şarap ve 12. maddesinde tanımlanan bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler tanımlarına girmeyen ve Kombine Nomenklatürün 2204, 2205 ve 2206 kodlarında belirtilen bütün ürünleri kapsamaktadır. Ara ürünler üzerinden alınacak vergilerde referans, son ürünün hektolitresinin sayısı olmalıdır ve bu ürünler üzerinden alınacak vergilerin minimum oranları 92/84/EEC sayılı Yönerge'nin ilgili maddelerinde belirtilenlerin altına düşemez; bu oranların üye devletlerin köpüksüz şarap ve diğer köpüksüz mayalı içkiler maddelerindeki ürünlere uyguladıkları oranların altına da kesinlikle düşmemelidir.

(v) **Etil alkol:** Etil alkol terimi, Kombine Nomenklatürün 2207 ve 2208 kodlarında yer alan, bu ürünlerin Kombine Nomenklatürün diğer bölümlerinde yer alan bir ürünü oluşturan ürünler olsa dahi, % 1,2 vol.'ü aşan saf alkol yoğunluğuna sahip bütün ürünler; % 22 vol.'ü aşan saf alkol yoğunluğuna sahip, Kombine Nomenklatürün 2204, 2205 ve 2206 kodlarındaki ürünler; ve sıvı veya başka türlü ürünleri kapsayan ispirotolu içkileri kapsamaktadır. Etil alkol üzerinden alınacak vergi 20°C'de saf alkolün hektolitresi üzerinden sabitlenecek ve saf alkolün hektolitresinin sayısı referans alınarak hesaplanacaktır. Bu ürünler üzerinden alınacak vergilerin minimum oranları 92/84/EEC sayılı Yönerge'nin ilgili maddelerinde belirtilenlerin altına düşemez; ancak 92/83/EEC sayılı Yönerge'nin 22. maddesi alkol oranı % 10'u geçmeyen ve Kombine Nomenklatüründe 2208 koduyla yer alan, etil alkoller için, minimum oranın altına düşebilecek vergi oranlarının üye devletler tarafından uygulanabileceğini kabul etmiştir.

Yukarıda Özel Tüketim Vergisinin genellikle kötü alışkanlıkları ortadan kaldırmasına yardımcı olması açısından getirildiğini belirtilmişti, bunu göz önünde tutan Avrupa Birliği, 92/83/EEC sayılı Yönerge'nin 27. maddesinde Özel Tüketim Vergisinden muaf tutulabilecek durumları saymıştır. Örneğin alkol, ilaç üretiminde kullanılacaksa Özel Tüketim Vergisinden muaf tutulabilir.

Buraya kadar 92/83/EEC sayılı Yönerge'de alkol ve alkollü içki ürün kategorisinin altında Özel Tüketim Vergisine tabi tutulan ürünler incelenmekte, 92/84/EEC sayılı Yönerge'de ise buraya kadar sayılan ürünlere uygulanacak minimum Özel Tüketim Vergisi tutarlarını hükme bağlanmaktadır. Buna göre minimum vergi oranları şu şekildedir:

<b>Ürün kategorileri</b>	<b>Minimum Oranlar</b>	<b>Birim</b>
Bira-I	0,748 Avro	hl başına Plato derecesi
Bira-II	1,87 Avro	hl başına alkol derecesi
Şarap	0 Avro	hl başına (ürün bazında)
Bira ve Şarap Dışında Kalan Diğer Mayalı İçkiler	0 Avro	hl başına (ürün bazında)
Ara Ürünler	45 Avro	hl başına (ürün bazında)
Etil Alkol	550 Avro	hl başına (saf alkol bazında)

92/84/EEC sayılı Yönerge'nin 8. maddesi Konsey'e her iki yılda bir bu oranların gözden geçirilmesi gerektiğini ve gerekirse Komisyon'dan alınacak bir rapora dayanarak ve Avrupa Parlamentosu'na danışarak bu oranları değiştirebileceğini hükme bağlamıştır. Ancak şimdiye kadar oranlarda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Belirtildiği gibi bu oranlar, minimum oranlar olup, üye ülkeler bu oranların üstünde olmak şartıyla diledikleri gibi Özel Tüketim Vergisi oranları belirleyebilmektedirler. Ancak bu husus ülkeler arasında farklılaşmalara yol açabilmektedir. Bu durum Avrupa Komisyonu'nun da ilgisini çekmiş ve yukarıdaki paragrafta değinilen Yönerge'nin 8. maddesine dayanılarak çıkarılan raporda oran farklılıklarının Konsey'de tartışılması gerektiği belirtilmiştir<sup>32</sup>.

Aşağıda bazı Avrupa Birliği ülkelerinin<sup>33</sup> 2012<sup>34</sup> yılında bira için hektolitre başına alkol derecesi cinsinden uyguladığı Özel Tüketim Vergisi oranları gözükmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi, ülkeler arası farklar büyüktür, bunun nedenlerinden bir tanesi de ülkelerin uyguladığı farklı sosyal politikalarıdır; örneğin İskandinav ülkelerinde alkolizmin büyük bir sosyal sorun olması dolayısıyla alkol üzerinden alınan vergi oranları nispeten daha yüksektir:

---

<sup>32</sup> *Report from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the rates of excise duty applied on alcohol and alcoholic beverages (presented pursuant to Article 8 of Council Directive 92/84/EEC on the approximation of excise duty on alcohol and alcoholic beverages)*, COM(2004) 223 final, Brüksel, 26 Mayıs 2004

<sup>33</sup> Bütün Üye Devletler hakkında bilgi verilmemesinin sebebi kaynak belgede bütün Üye Devletler hakkında bilgilerin yer almamasıdır.

<sup>34</sup> Bu tabloda ve aynı kaynaktan alınan tabloların 2012 tarihli olmasının sebebi, OECD'nin en son bu yılın istatistiklerini yayınlamış olmasıdır.

Üye Devlet	Hektolitreye Başına Alkol Derecesi Cinsinden Alınan Vergi Oranı (Bira)	
	Resmi Para Birimine Göre	Avro Cinsinden <sup>35</sup>
Avusturya	5,00	5,00
Belçika	4,28	4,28
Çek Cumhuriyeti	32,00	1,25
Danimarka	50,90	6,84
Estonya	5,43	5,43
Finlandiya	29,90	29,90
Fransa	2,75	2,75
Almanya	1,97	1,97
Yunanistan	6,50	6,50
Macaristan	1470,00	5,11
İrlanda	15,71	15,71
İtalya	5,88	5,88
Lüksemburg	1,98	1,98
Polonya	19,48	4,57
Slovakya	3,59	3,59
Slovenya	10,00	10,00
İsveç	166,00	18,91
Birleşik Krallık	18,57	23,01

*Kaynak: OECD*

**(c) *Tütün Mamulleri***

Tütün Mamulleri ürün kategorisi Avrupa Birliği müktesebatında 2011/64/EU<sup>36</sup> sayılı Yönerge ile düzenlenmiştir. Söz konusu Yönerge'nin 2. maddesine göre tütün mamulleri şunlardır: **(i)** sigaralar (2011/64/EU sayılı Yönerge md. 7-12); **(ii)** puro ve sigarillolar (2011/64/EU sayılı Yönerge md. 13-14); ve **(iii)** sarılan sigaralar için ince kıyılmış tütün ve diğer içilebilir tütünler de dâhil olmak üzere; içilebilir tütünler (2011/64/EU sayılı Yönerge md. 13-14).

<sup>35</sup> Avro Cinsinden para birimleri 1 Temmuz 2012 tarihindeki kurlara göre hesaplanmıştır. Kullanılan kur hesaplama aracı: [www.oanda.com](http://www.oanda.com) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

<sup>36</sup> Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco

(i) **Sigaralar:** 2011/64/EU sayılı Yönerge'ye göre, sigara terimi, olduğu gibi içilebilen ve bu Yönerge'nin 4(1). maddesinde tanımlanan puro ve sigarillo olarak tanımlanmayan tütün ruloları; basit sanayi-dışı yollarla sigara kağıdı tüpleri içerisine konulabilen tütün ruloları; ve basit sanayi-dışı yollarla sigara kağıtlarının içerisine sarılabilen tütün ruloları olarak tanımlanmıştır. Birlik içerisinde üretilen ya da Birlik içerisine ithal edilen sigaralar, gümrük vergileri de dahil edilerek<sup>37</sup>, *ad valorem*<sup>38</sup> esasına göre maksimum toptan satış fiyatı üzerinden ve ayrıca birim ürün başına spesifik bir Özel Tüketim Vergisine tabi tutulurlar. Bütün bu vergilerin toplamı (KDV hariç), tüketim için piyasaya sunulan sigaraların ağırlıklı ortalama toptan satış fiyatının en az %60'ını oluşturmalıdır. Bu Özel Tüketim Vergisi, ağırlıklı ortalama toptan satış fiyatına bakılmaksızın 1000 birim ürün için 90 Avro'dan az olamaz<sup>39</sup>.

(ii) **Puro ve Sigarillolar:** Puro ve sigarillolar, dış cephesi doğal tütün ile kaplanmış tütün ruloları ve damarları ayrılmış harman ile işlenmiş ve dış cephesi, yeniden yapılandırılmış normal bir puronun renginde tütün ile tamamen, filtrenin olması durumunda filtre de dahil ama uçlu purolarda uç kısım hariç, kaplanmış, ağırlığı 2,3 gramdan az ve 10 gramdan fazla olmayan tütün ruloları olarak tanımlanmıştır. Bu tip tütün mamullerine üye devletler, her ürünün maksimum toptan satış fiyatı üzerinden hesaplanan *ad valorem* vergi; veya kilogram ya da birim ürün üzerinden hesaplanan spesifik vergi ya da az önce sayılan iki tür verginin karışımını, yani *ad valorem* vergi ve spesifik verginin karışımını uygulayabilirler. Bütün özel tüketim vergilerinin toplamı, bütün vergileri de kapsayan toptan satış fiyatının % 5'inden ya da 1000 birim ürün veya kilogram başına 12 Avro'dan az olamaz.

(iii) **İçilebilir Tütünler:** 2011/64/EU sayılı Yönerge içilebilir tütünleri, bloklar halinde kesilmiş ya da ayrılmış, bükülmüş ya da bastırılmış, daha fazla sanayi sürecine gereksinim duymadan içilebilen tütün; veya madde 3'te tanımlanan sigaralar ve madde 4/1'de tanımlanan puro ve sigarillo kategorilerinin altına düşmeyen ama içilebilir tütün ürünlerini kapsar. Aynı

---

<sup>37</sup> Ancak bu husus Üye Devletlerin takdir yetkisine bırakılmıştır. Üye Devletler dilerse gümrük vergilerini dahil etmemeyi de tercih edebilirler. (2011/64/EU sayılı Yönerge md. 7/1)

<sup>38</sup> Vergi borcunun ödenme şekline göre vergiler spesifik ve *ad valorem* vergi olarak ikiye ayrılır. Spesifik vergiler, vergi borcunun ağırlık, hacim, uzunluk gibi ölçüler üzerinden hesaplanarak belirlendiği vergilerdir. Matrah değerleri üzerinden hesaplanan vergiler ise *ad valorem* vergiler olarak tanımlanabilir.

<sup>39</sup> Söz konusu hüküm 1 Ocak 2014'ten itibaren yürürlüğe konmuştur, 31 Aralık 2013 tarihinden önce bu oranlar ağırlıklı ortalama toptan satış fiyatının %57'si ve 1000 birim sigara başına 64 Avro idi.

puro ve sigarillolarda olduğu gibi, içilebilir tütünler açısından da üye devletler, her ürünün maksimum toptan satış fiyatı üzerinden hesaplanan *ad valorem* vergi; veya kilogram ya da birim ürün üzerinden hesaplanan spesifik vergi ya da az önce sayılan iki tür verginin karışımını, yani *ad valorem* vergi ve spesifik verginin karışımını uygulayabilirler. Ancak minimum oranlar belirlenirken bir ayırım yapılmış ve sarılan sigaralar için ince kıyılmış tütünler açısından, bütün özel tüketim vergilerinin toplamı, tüketim için sunulan sarılan sigaralar için ince kıyılmış tütünün ağırlıklı ortalama toptan satış fiyatının %43'ünden ya da kilogram başına 47 Avro'dan az olamaz denmiştir<sup>40</sup>. Diğer içilebilir tütünler için ise, bütün özel tüketim vergilerinin toplamı, bütün vergileri de kapsayan toptan satış fiyatının % 20'sinden ya da kilogram başına 22 Avro'dan az olamaz denmiştir.

Aşağıdaki tabloda bazı Avrupa Birliği ülkelerinin sigaralara 2012 yılında uyguladığı vergi oranları görülmektedir:

Üye Devlet	1000 Birim Ürün Sigara üzerinden alınan vergi oranı		Değer üzerinden alınan vergi	Katma Değer Vergisi
	Resmi Para Birimine Göre	Avro Cinsinden <sup>41</sup>	(Toptan Satış Fiyatının %'si)	%
Avusturya	35,00	35,00	42,00	20,00
Belçika	15,93	15,93	52,41	21,00
Çek Cum.	1120,00	43,79	28,00	20,00
Danimarka	636,60	85,61	13,61	25,00
Estonya	42,18	42,18	34,72	20,00
Finlandiya	22,50	22,50	52,00	23,00
Fransa	27,66	27,66	64,25	19,60

<sup>40</sup> Sarılan sigaralar için ince kıyılmış tütünlere uygulanacak minimum vergi oranları, diğer tütün mamulleri kategorisine giren ürünlerden farklı olarak, 2011/64/EU sayılı Yönerge'nin 14. maddesinde ayrı ayrı belirtilmiştir. Burada yazılan oranlar 2013-2015 yılları arasında uygulaması kabul edilmiş oranlardır.

<sup>41</sup> Avro Cinsinden para birimleri 1 Temmuz 2012 tarihindeki kurlara göre hesaplanmıştır. Kullanılan kur hesaplama aracı: [www.oanda.com](http://www.oanda.com) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

Almanya	92,60	92,60	21,87	19,00
Yunanistan	19,66	19,66	52,45	23,00
Macaristan	10550,00	36,69	28,40	27,00
İrlanda	192,44	192,44	18,03	23,00
İtalya	9,08	9,08	58,50	21,00
Lüksemburg	16,89	16,89	47,84	15,00
Hollanda	135,66	135,66	8,59	19,00
Polonya	170,97	40,19	31,41	23,00
Portekiz	78,37	78,37	20,00	23,00
Slovakya	58,00	58,00	23,00	20,00
Slovenya	21,15	21,15	45,31	20,00
İspanya	12,70	12,70	57,00	18,00
İsveç	1270,00	144,67	1,00	25,00
Bir. Krallık	154,95	192,04	16,50	18,00

---

*Kaynak: OECD*

Bu tablodan, 1000 birim ürün üzerinden alınan vergi azaldıkça, değer üzerinden alınan verginin yükseldiği görülebilir. Ancak yine de üye devletler arası vergilendirmede büyük farklar göze çarpmaktadır.

**(d) Enerji Ürünleri**

Çevrenin korunması saikiyle karbon gazı emisyonuna ilişkin vergiler, taşıt araçları vergileri, vergi teşvikleri gibi çalışmalar Avrupa Birliği nezdinde 1990 yılından beri yapılmaktadır. 2003 yılında kabul edilen 2003/96/EC<sup>42</sup> sayılı Yönerge ile sadece mineral yağlar değil, kömür, doğalgaz, elektrik gibi enerji ürünleri de Özel Tüketim Vergisi kapsamına sokulmuştur. Kabul edilen bu metinde amaçlanan, üye ülkeler arasında enerji ürünlerine uygulanan farklı vergi oranlarının rekabeti bozucu etkisinin azaltılması; madeni yağlar ve Birlik vergilendirme mevzuatına tabi olmayan diğer enerji ürünleri arasındaki rekabetin bozulmasının önlenmesi; ithal enerjiye olan bağımlılığın azaltılması ve karbon gazı emisyonlarının azaltılmasının sağlanması amacıyla enerjinin

<sup>42</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity

daha verimli kullanılmasının teşvik edilmesi<sup>43</sup>; ve emisyonların azaltılmasına yönelik olarak üye devletlerin belirli işletmelere vergi avantajları sağlamasına izin verilmesidir. Ancak 2011 yılında iklim değişikliği politikalarının değişmesi ile bu yönerge üzerinde çalışmalar tekrar başlamış ve yönergeye ilişkin, Komisyon'dan gelen öneriler doğrultusunda bir değişiklik tasarısı hazırlanmıştır, ancak bu tasarı henüz resmîyet kazanmamıştır<sup>44</sup>. Hâlbuki 2003/96/EC sayılı Yönerge'nin 7/1. maddesi, 1 Ocak 2012'den geç olmamak şartıyla minimum vergi oranlarının tekrar hesaplanması gerektiğini ve 2013'ten itibaren bu yeni vergi oranlarının yürürlüğe girmesi gerektiğini hükme bağlamaktadır. Bu henüz kabul edilme aşamasında bulunan değişiklik tasarısında amaçlanan bütün enerji tüketicileri için, enerji kaynaklarına bağımlı olmaksızın, 2003/96/EC sayılı Yönerge'de sayılan enerji kaynakları açısından eşit şartlar yaratmak, yenilenebilir enerji kaynaklarının vergilendirilmesi ile alakalı yeni bir çerçeve oluşturmak ve karbondioksit kullanımının vergilendirmesinin<sup>45</sup>, karbon fiyatlarıyla, bu iki aracın birbiriyle kesişmesinden kaçınarak, dengelenmesi olarak sayılmıştır<sup>46</sup>.

2003/96/EC sayılı Yönerge'nin 2. maddesinde yönerge kapsamına giren enerji ürünleri sıralanmıştır. Bunlar motor yakıtları, sanayi ve ticaret amaçlı kullanılan yakıtlar, ısınma yakıtı ve elektriktir. Yine bu söz konusu Yönerge'nin 4. maddesine göre, üye devletler, sayılan enerji ürünlerini vergilendirirken Yönerge'de sayılan minimum oranlar altına düşemezler. Söz konusu minimum oranlar Yönerge tarafından şu şekilde belirlenmiştir:

**(i) Motor yakıtları:**

Tür	2003/96/EC sayılı Yönerge'ye Göre	
	Birim	Özel Tüketim Vergisi (Avro)
Benzin	1000 lt başına	421

<sup>43</sup> Bu amaç, Birleşmiş Milletler seviyesinde imzalanan Kyoto Protokolü'nün getirdiği yükümlülüklerle örtüşür.

<sup>44</sup> Söz konusu tasarı metni için bkz:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/com\\_2011\\_169\\_cod\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/com_2011_169_cod_en.pdf) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

<sup>45</sup> Tasarıda yeni bir vergilendirme türü olarak karbondioksit vergilendirilmesi sunulmuştur.

<sup>46</sup> *Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity*, COM(2011) 169/3, Brüksel, 2011

K.suz benzin	1000 lt başına	359
Dizel	1000 lt başına	330
Gaz yağı	1000 lt başına	330
LPG	1000 lt başına	125
Doğalgaz	Gigajul başına	2,6

**(ii) Sanayi ve ticari amaçlı kullanılan yakıtlar:**

Tür	2003/96/EC sayılı Yönerge'ye Göre	
	Birim	Özel Tüketim Vergisi (Avro)
Dizel yakıtı	1000 lt başına	21
Gaz yağı	1000 lt başına	21
LPG	1000 lt başına	41
Doğalgaz	Gigajul başına	0,3

**(iii) Isınma yakıtları ve elektrik:**

Tür	Birim	2003/96/EC sayılı Yönerge'ye Göre	
		Özel Tüketim Vergisi – Ticari Kullanım (Avro)	Özel Tüketim Vergisi-Ticari Amaçlı Olmayan Kullanım (Avro)
Dizel	1000 lt başına	21	21
Ağır yakıt	1000 kg başına	15	15
Gaz yağı	1000 lt başına	0	0
LPG	1000 kg başına	0	0
Doğalgaz	Gigajul başına	0,15	0,3
Kömür ve Kok Kömürü	Gigajul başına	0,15	0,3
Elektrik	MWh	0,5	1,0

Aşağıdaki tabloda bazı Avrupa Birliği ülkelerinin ticari olmayan dizel kullanımı için 2012 yılında uyguladığı vergi oranları görülmektedir:



Üye Devlet	Litre başına alınan vergi oranı		Katma Değer Vergisi
	Resmi Para Birimine Göre	Avro Cinsinden <sup>47</sup>	%
Avusturya	0,437	0,437	20,00
Belçika	0,430	0,430	21,00
Çek Cum.	10,95	0,428	20,00
Danimarka	2,911	0,391	25,00
Estonya	0,393	0,393	20,00
Finlandiya	0,365	0,365	23,00
Fransa	0,439	0,439	19,60
Almanya	0,470	0,470	19,00
Yunanistan	0,412	0,412	23,00
Macaristan	113,56	0,464	27,00
İrlanda	0,454	0,454	23,00
İtalya	0,508	0,508	21,00
Lüksemburg	0,320	0,320	15,00
Hollanda	0,430	0,430	19,00
Polonya	1,288	0,302	23,00
Portekiz	0,364	0,364	23,00
Slovakya	0,368	0,368	20,00
Slovenya	0,427	0,427	20,00
İspanya	0,350	0,350	18,00
İsveç	4,314	0,491	25,00
Bir. Krallık	0,580	0,718	18,00

*Kaynak: OECD*

<sup>47</sup> Avro Cinsinden para birimleri 1 Temmuz 2012 tarihindeki kurlara göre hesaplanmıştır. Kullanılan kur hesaplama aracı: [www.oanda.com](http://www.oanda.com) (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

### **C. TÜRK VERGİ SİSTEMİ KAPSAMINDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**

Türk vergi sisteminde Özel Tüketim Vergisi türü, yeni bir vergi türüdür. Özel Tüketim Vergisinden önce dağınık şekilde uygulanan vergiler mevcuttu. Özel Tüketim Vergisine geçişin nedenlerinden biri, işte bu dolaylı vergiler sisteminin sadeleştirilmesidir. 12 Haziran 2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun kabulü ile 16 adet vergi, resim, harç, fon ve pay, Özel Tüketim Vergisi altında toplanmıştır<sup>48</sup>. Bir diğer neden ise Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlama yükümlülüğünün ortaya çıkmasıdır<sup>49</sup>.

Söz konusu Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na göre verginin konusunu listeler halinde sayılmış dört farklı ürün kategorisi oluşturur. Hizmetler, Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmez. Aynı şekilde, listelerde sayılmayan mallar Özel Tüketim Vergisinin konusuna girmez. Bu mallar; petrol ve petrol ürünleri (I Sayılı Liste); motorlu taşıtlar (II Sayılı Liste); tütün mamulleri ile alkollü içkiler ve kolalı gazozlar (III Sayılı Liste); ve lüks mallar, beyaz eşya ve elektronik ürünler (IV Sayılı Liste)’dir. Bu mallar sadece bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabi tutulurlar.

#### **(a) Petrol ve petrol ürünleri (I Sayılı Liste)**

Kanuna ek, I Sayılı Listede yer alan bu ürünler (A) Cetveli ve (B) Cetveli şeklinde ikiye ayrılmıştır. (A) cetvelinde; petrol ürünleri (benzin çeşitleri, motorin, fuel oil, doğalgaz, motorin gibi) yer alırken, (B) cetvelinde; solvent ve benzeri ürünler (benzol, toluol vernikler, heptan, eter gibi) yer almaktadır. Bu mallarda verginin konusunu oluşturan olay, ithalatçılar veya imalatçıları tarafından teslimleri aşamasıdır. I Sayılı Listede, her ürün için vergi oranları ayrıntılı bir biçimde belirtilmiştir.

#### **(b) Motorlu Taşıtlar (II Sayılı Liste)**

Kanuna ek II Sayılı Listede sayılan motorlu taşıtlar, otobüs, minibüs, midibüs, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosikletler, mopedler, uçak ve helikopterler (yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler hariç), gemiler, yatlar gibi ürünlerdir. Motorlu taşıtlarda verginin konusunu oluşturan olay, ilk iktisap olarak belirlenmiştir. Ancak burada ikili bir ayırım yapılmıştır: Kayıt ve tescile tabi motorlu araçlar ve kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlar.

---

<sup>48</sup> İlhan Küsmenoğlu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (II. Kitap) 1980’den 2010’a, s. 1129

<sup>49</sup> Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, s. 426

Kayıt ve tescile tabi motorlu araçlar ilk iktisapları aşamasında verginin konusuna girerler. Kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu araçlar (örneğin; golf arabaları, çim biçme makineleri vs.) ise ithal ediliyorsa ithali, imal ediliyorsa imalatçıları tarafından teslimi sırasında vergilendirmeye konu olur.

İktisap edilen motorlu aracın yerli ya da yabancı ülkede üretilmiş olmasının Özel Tüketim Vergisi açısından önemi yoktur. II Sayılı Listede vergi oranları ayrıntılı bir biçimde sayılmıştır.

***(c) Tütün Mamulleri ile Alkollü İçecekler ve Kolalı Gazozlar (III Sayılı Liste)***

III Sayılı Listede aynı petrol ve petrol ürünleri ürün kategorisinde olduğu gibi liste ikiye ayrılmıştır. (A) cetvelinde; kolalı gazozlar ve alkollü içkiler (bira, şarap vs.) gibi ürünler yer alırken (B) cetvelinde; tütün ürünleri (sigara, puro vs.) yer alır. Bu ürünlerin vergiye konu olabilmesi için ithalatçı ve imalatçıları tarafından teslim edilmesi gerekir. III Sayılı Listede vergi oranları ayrıntılı bir biçimde sayılmıştır.

***(d) Lüks Mallar, Beyaz Eşya ve Elektronik Ürünler (IV Sayılı Liste)***

Listede, parfüm, saç spreyi, güneş kremi, saç boyası, havyar, mutfak eşyaları, inci, elmas, kıymetli taşlar, traş losyonları, ateşli silahlar, buzdolabı, çamaşır makinesi, klimalar, televizyon, kitaplar, süreli ve süresiz yayınlar vb. mallara yer verilmiştir. Bu mallar ithal edilmesi anında ithalat aşaması, ithal edilmeyip yurt içinde üretilmeleri halinde imalatçıları tarafından teslim aşamasında vergi konusuna girerler. IV Sayılı Listede vergi oranları ayrıntılı bir biçimde sayılmıştır. Lüks mallardan eskiden oldukça yüksek katma değer vergisi almırken (%26 ila %40 arası), Bakanlar Kurulu kararıyla genel katma değer vergisi %18 oranına tabi tutulmuş ve kalan oran Özel Tüketim Vergisine katılarak vergi yükünün değişmemesi sağlanmıştır.

**D. Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemleri'nin Karşılaştırması**

Avrupa Birliği'ne katılım müzakereleri kapsamında, uyumlaştırılması gereken mevzuat 33 adet fasıl olarak sıralanmıştır. Türkiye bu fasıllar şeklinde ayarlanmış programı izleyerek Avrupa Birliği müktesebatına uyum sürecine devam etmektedir. Söz konusu fasıllar arasında "Vergilendirme" faslı 16. fasıl olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu fasıl 30 Haziran 2009 yılında Çek Cumhuriyeti Dönem Başkanlığı'nda müzakerelere açılmıştır. Fasılın kapanış kriterleri ise şu şekilde belirlenmiştir:

**(i)** Türkiye, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi alanlarının uyumlaştırılmasına hedefleyen ayrıntılı bir takvim sunmalıdır.

2009 tarihli Eylem Planı'nı uygulamalı ve alkollü içkiler, ithal tütün ve ithal sigaralardaki ayrımcı vergilendirme uygulamalarını tamamen ortadan kaldırmalıdır.

(ii) Türkiye, ulusal vergi mevzuatını uygulama, vergileri toplama ve mükellefleri kontrol etme bakımından yeterli idari kapasite ile merkezde ve vergi daireleri seviyesinde gerekli altyapıya sahip olduğunu göstermelidir. Özellikle, “Merkezi İrtibat Bürosu” ve “Özel Tüketim Vergisi İrtibat Bürosu”nun kurulması, yeterli personelle donatılması ve üyelikle birlikte işletilebilir olması için gerekli bütün düzenlemeleri yapmış olmalıdır.

(iii) Türkiye, bilgi işlem bağlantı sistemlerine ilişkin kapsamlı ve uyumlu bir stratejiyi Komisyona sunmalıdır; başta Katma Değer Vergisi Bilgi Değişim Sistemi ile Özel Tüketim Vergisine Tabi Mallar Hareket Kontrol Sistemi olmak üzere, tüm bilgi işlem bağlantı sistemlerinde yeterli seviyede ilerleme kaydetmelidir.

Yukarıda kısaca değinildiği gibi Özel Tüketim Vergisi kurumunun getiriliş nedenlerinden bir tanesi Avrupa Birliği'ne uyumdur. Ancak, Avrupa Birliği mevzuatı ile Türk vergi sistemi içerisinde alınan Özel Tüketim Vergisi farklılıklar göstermektedir. Burada öncelikle temel farklar incelenecek daha sonra önemli resmi katılım belgelerinde Özel Tüketim Vergisi hakkında yapılan açıklamalara değinilecektir.

(a) **Özel Tüketim Vergisi Açısından Avrupa Birliği Müktesebatı ile Türk Vergi Sistemi Arasındaki Temel Farklar**

Bu farklılıkları verginin konusu açısından ve verginin oranı açısından şeklinde iki başlık altında inceleyebiliriz:

(i) ***Verginin konusu açısından:*** Avrupa Birliği müktesebatında Özel Tüketim Vergisine tabi olan ürünler üç kategori altında toplanmıştır: alkol ve alkollü içkiler; tütün mamulleri; enerji ürünleri. Türkiye’de ise Özel Tüketim Vergisi çok daha geniş kapsamlıdır. Avrupa Birliği’nden farklı olarak ülkemizde alkolsüz içecekler olan kolalı gazozlar; motorlu kara, hava, deniz taşıtları; ve lüks tüketim maddeleri olarak değerlendirilen mallar vergi sistemimiz altında Özel Tüketim Vergisine tabi tutulmaktadır.

Avrupa Birliği’nde Özel Tüketim Vergisinin amacı zararlı bir takım maddelere vergi koyarak fiyatı artırmak, dolayısıyla bu ürünlere olan talebi azaltmak ve bu sayede halk sağlığını korumak iken, ülkemizde daha çok gelir unsuru ön plana çıkmıştır. Lüks tüketim malları özellikle burada dikkat

çekmektedir. Oldukça ilgi çekici olan, lüks tüketim malları adı altında kitaplar ya da bugün ihtiyaç maddeleri olarak sayılabilecek traş losyonu vb. malların bile Özel Tüketim Vergisine tabii tutulmasıdır. Aynı şekilde motorlu taşıtlardan alınan yüksek vergiler de gelir unsurunun ön plana çıktığı görülmektedir. Bu açıdan Türk vergi sistemi ve Avrupa Birliği vergi sistemi birbirinden ayrılmaktadır ve bir uyumsuzluktan söz edilebilir.

**(ii) Verginin oranı açısından:** Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisinin yapısı, verginin konusu olan ürün kategorileri açısından bir uyumlaştırma söz konusu olmasına rağmen, vergi oranları açısından bir uyumlaştırma sağlanamamıştır. Bunun nedenini yukarıda kısaca açıklamıştık, ayrıca verilen tablolarda da üye devletlerin uyguladığı vergi oranları arasındaki farklılıklar görülebilir. Avrupa Birliği mevzuatı minimum vergi oranları belirlemekle yetinmiştir. Ancak Türk mevzuatında bazı minimum oranlar fazlasıyla sağlanırken, alkol oranı aynı olmasına rağmen bazı ürünlere daha az vergi uygulanabilmektedir. Burada özellikle yerel içkilere daha az vergi uygulandığı ve ayrımcı bir politika izlendiği gözlemlenmektedir. Bu husus, ABİA md. 110'a da aykırılık oluşturmaktadır.

**(b) Resmi Belgelerde Yer Alan Özel Tüketim Vergisi'ne İlişkin Bilgiler**

Burada öncelikle Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan 2014 İlerleme Raporu<sup>50</sup> incelenecek daha sonra Avrupa Birliği Bakanlığı tarafından yayınlanan Ulusal Eylem Planı<sup>51</sup> kapsamında bu alanda yapılması planlanan çalışmalar açıklanacaktır.

**(i) 2014 İlerleme Raporu:** Avrupa Birliği Komisyonu tarafından her yıl yayınlanan ilerleme raporları genel olarak Türkiye ve Avrupa Birliği arasındaki ilişkileri incelemek, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne katılımı için gerekli politik ve ekonomik kriterlerinin analizini yapmak ve Türk hukuk sisteminin Avrupa Birliği müktesebatına olan uyumunu incelemektir. 2014 yılına ilişkin İlerleme Raporu ise ekim ayında yayınlanmıştır. Bu raporda vergilendirmeye ilişkin bir bölümde bulunmaktadır.

2014 İlerleme Raporu'nda, Türk vergi sistemi ile Avrupa Birliği müktesebatı arasında bazı alanlarda, sınırlı da olsa, uyumlaşma sağlanmışken,

---

<sup>50</sup> *Commission Staff Working Document, Turkey 2014 Progress Report, Communication From the Commission to the European Parliament, The Council, The European Economic and Social Committee and the The Committee of the Regions, Enlargement Strategy and Main Challenges 2014-2015*, Brüksel, 8 Ekim 2014, COM (2014) 700 final

<sup>51</sup> Avrupa Birliği'ne Katılım İçin Ulusal Eylem Planı, I. Aşama, Kasım 2014-Haziran 2015, T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı, söz konusu belgeye şu linkten ulaşılabilir: <http://www.ab.gov.tr/files/ulusaleylemplani1asama.pdf> (Son erişim tarihi: 5 Aralık 2014)

bazı alanlarda farklılaşma artmıştır. Özellikle Özel Tüketim Vergisi alanındaki ayrımcı politikaların elimine edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tütün ürünleri açısından, Avrupa Birliği mevzuatı ile Türk mevzuatı arasındaki farklılıklar, özellikle minimum spesifik Özel Tüketim Vergisi ve minimum toplam Özel Tüketim Vergisi açısından devam etmektedir. Ancak, Türkiye, Tütün Fonu<sup>52</sup>’na aktarılan ve ithal edilen işlenmemiş tütün üzerinden alınan özel vergiyi 1500 Amerikan Doları’ndan 1200 Amerikan Doları’na düşürerek<sup>53</sup> bu alanda olumlu adımlar atmaya başlamıştır. Avrupa Birliği, bu fon aktarımının, ayrımcılık yarattığı gerekçesiyle, tamamen ortadan kalkmasını istemektedir.

Alkollü içecekler üzerinden alınan vergilere bakıldığında, ithal edilen içkiler ile benzer yerli içkiler arasındaki vergilendirme oranı farkı artmıştır. Bu Avrupa Birliği tarafından olumsuz karşılanmıştır.

Enerji ürünlerine gelince, mineral yağlar ve motor yağları üzerinde uygulanan spesifik vergileme yerine *ad valorem* esasına göre alınan vergi getirmiş ve yine Avrupa Birliği müktesabatı ile bir farklılaşma yaratılmıştır.

**(ii) Ulusal Eylem Planı:** Avrupa Birliği Bakanlığı tarafından yayınlanan Avrupa Birliği’ne Katılım İçin Ulusal Eylem Planı’nda vergilendirme faslı için planlanan uyumlaştırma çalışmaları aktarılmıştır. Buna göre Özel Tüketim Vergisi alanında ikincil mevzuat açısından uyumlaştırma çalışmaları planlanmıştır.

Alkollü içecekler üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisinin yapısının ve maktu vergi tutarlarına ilişkin 92/83/EEC ve 92/84/EEC sayılı Yönergelere uyum sağlanması için Özel Tüketim Vergisi oranlarında değişiklik yapılmasına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı çıkarılması amaçlanmıştır. Bu düzenlemenin, faslın kapanış kriterleri arasında yer alan ve ayrımcı vergi uygulamalarının ortadan kaldırılması amacına hizmet edecektir. Bu düzenleme henüz hazırlık aşamasındadır ve Maliye Bakanlığı bu düzenlemeyi yapmakla sorumlu tutulmuştur.

---

<sup>52</sup> Türkiye’de tütün üretimi eskiden TEKEL ismi verilen bir devlet teşekkülü aracılığıyla yürütülmekteydi. 1986 yılında TEKEL ortadan kaldırılmış ve yeni bir düzenlemeyle Tütün Fonu ismi verilen bir oluşum getirilmiştir. Buna göre Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bir listeye giren yabancı tütün ürünlerinden ve yurt içinde harmanlanmış ve imal edilmiş sigaraların bünyesine giren yabancı tütünün ithali sırasında belirli bir miktar para Tütün Fonu’na aktarılır. Bu fon, kamu gelirleri içerisinde önemli bir yer tutmaktadır. 2010 yılı itibarıyla 2009/15685 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile bir çok ürün üzerinden kaldırılmış olmakla birlikte, yukarıda özellikleri belirtilen yabancı tütün ithali üzerinden hala bir miktar fona aktarmak üzere vergi talep edilmektedir.

<sup>53</sup> 31 Aralık 2013 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 2013/5761 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

Bir diğer uyumlaştırma çalışması ise işlenmiş tütün üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisinin yapısı ve maktu vergi tutarlarının uyumlaştırılmasına ilişkin 2002/10/EC ve 2011/64/EU sayılı Yönergelere uyumun sağlanması için yine Özel Tüketim Vergisi oranlarında değişiklik yapılmasına ilişkin Bakanlar Kurulu kararı çıkarılmasıdır. Bu düzenlemenin amacı yine bir önceki planlanan çalışmada olduğu gibi, faslın kapanış kriterleri arasında yer alan ve ayrımcı vergi uygulamalarının ortadan kaldırılmasıdır. Bu düzenleme henüz hazırlık aşamasındadır ve yine Maliye Bakanlığı bu düzenlemeyi yapmakla sorumlu tutulmuştur.

Özel tüketim vergilerine ilişkin Bakanlar Kurulu kararının 2015 I. dönemde yayınlanması beklenmektedir.

### **Sonuç**

Avrupa Birliği, dört temel serbestlik olan malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı etrafında bir iç pazar kurmuştur ve bu iç pazarın işleyişini mükemmelleştirmek için uyumlaştırma çalışmaları yapmakta ve ikincil mevzuat çıkarmaktadır. Bunlardan bir kısmı da vergilendirmeye ilişkindir. Vergi uyumlaştırmasının amacı; mal ve hizmetlere serbest hareket imkânı sağlanması ve Avrupa Birliği içinde serbest piyasa ilişkilerinin kurulmasıdır.

Özel tüketim vergileri ise yerel mallara kolayca uygulanabilmesi kolaylığı bulunduğundan, Gümrük Birliği'nin sağlanabilmesi için, Avrupa Birliği düzeyinde uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bunun dışında, ekonomik kriterler haricinde, Özel Tüketim Vergisinin çevre, enerji politikaları gibi politikaların aracı olarak kullanılması da söz konusudur. Bu politikalar Avrupa Birliği düzeyinde de güdüldüğu için, yine vergilerin uyumlaştırılması durumu ortaya çıkmaktadır.

Ancak Birlik düzeyinde vergiler açasından hedeflenen uyumlaştırmanın oldukça gerisinde kalınmıştır. Üye devletler arasında vergi oranları açasından büyük farklılıklar söz konusudur.

Türkiye'nin Özel Tüketim Vergisi alanında ilk uyum çalışması Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nu çıkarmak olmuştur. Bu kanun ile dağınık ve karmaşık yapıda bulunan özel tüketim vergileri hem bir nebze Avrupa Birliği ile uyumlaştırılmış, hem de tek bir çatı altına toplanmıştır. Ancak Avrupa Birliği ve Türk mevzuatı karşılaştırıldığında vergi sistemlerinin uyumu konusunda sıkıntılar bulunmaktadır. Başta Özel Tüketim Vergisine konu olan

ürünler farklıdır, Türk vergi sisteminde ürünler kapsamlıdır. Kolalı içecekler, motorlu taşıtlar Özel Tüketim Vergisine tabii tutulmuştur. Lüks tüketim mallarına konulan vergiler de Avrupa Birliği mevzuatında bulunmamaktadır.

Vergi oranları açısından da farklılıklar söz konusudur. Türkiye'nin ayrıca oranlar açısından ayrımcı politikaları söz konusudur. Bu ayrımcı politikaların ortadan kaldırılması gerekmektedir. Zaten, Ulusal Eylem Planı içerisinde de bu politikaların kaldırılmasının planladığı görülmektedir. Türkiye'nin bu eylem planına sadık kalması gerekmektedir.

Özel tüketim vergileri Avrupa Birliği'nde daha çok çevrenin korunması, sağlık gibi sosyal fayda amaçlıdır. Ancak Türkiye'de daha çok geliri vergilendirme aracı olarak kullanılmaktadır, bunu talebi yüksek olan ihtiyaç mallarına konulan vergilerden anlayabiliriz. Bu açıdan, Türkiye'de bir fikri reform yaşanması gerekmektedir.

Ancak bir yandan da unutulmamalıdır ki, özel tüketim vergileri kamu bütçesi içerisinde önemli bir rol oynamaktadır. Dolayısıyla uyum çalışmaları yapılırken, kamu bütçesini sarsmamaya özen gösterilmesi gerekmekte, Özel Tüketim Vergisi kalemlerinin ortadan kaldırılması ile bütçe içerisinde oluşabilecek açıklar göz önünde bulundurularak çalışmalara devam edilmesi gerekmektedir.



### KAYNAKÇA

- Akçay, Belgin ve Göçmen, İlke:** Avrupa Birliği: Tarihçe, Teoriler, Kurumlar ve Politikalar, Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Şubat 2014
- Bilici, Nurettin:** Bütçe-Maliye Politikalarına Türkiye'nin Uyumu, Lizbon Antlaşması Sonrası Avrupa Birliği: Serbest Dolaşım ve Politikalar (Editörler: Belgin Akçay ve Gülüm Bayraktaroğlu Özçelik), Seçkin Yayınları, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Mayıs 2012
- Can, Hacı:** Avrupa Birliği İç Pazar Hukuku, Adalet Yayınevi, 1. Baskı, Ankara, 2008
- Craig, Paul:** The Lisbon Treaty: Law, Politics and Treaty Reform, Oxford University Press, 1. Baskı, United States, 2010
- Craig, Paul ve De Burca, Grainne:** EU Law: Text, Cases and Materials, Oxford University Press, 5. Baskı, United States, 2011
- Güneş, Ahmet M.:** Avrupa Birliği Hukukuna Giriş, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 1. Baskı, Kasım 2013
- İktisadi Kalkınma Vakfı:** Vergilendirme Politikası, Sorularla AB Politikaları ve Türkiye Serisi, Seri No:7, İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, Yayın No: 246, İstanbul, Haziran 2011
- Karlık, S. Rıdvan:** Avrupa Birliği: Kuruluşu, Gelişmesi, Genişlemesi, Kurumları, Beta Yayınları, 11. Baskı, İstanbul, Şubat 2014
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 4. Baskı, Eylül 2011
- Kukuş, Bayram Ali:** Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması (Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Isparta, 2010
- Küsmenoğlu, İlhan:** Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (II. Kitap) 1980'den 2010'a, Oluş Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara 2010

- OECD:** Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues, OECD Publishing, 2012
- Oktar, Ateş:** Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, İstanbul, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 8. Baskı, Eylül 2012
- Oktar, Kemal:** Özel Tüketim Vergisi, Savaş Yayınevi, Ankara, 1. Baskı, Temmuz 2008
- Oral, Hasan:** Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye (Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı, Ankara, 2006
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami:** Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş, 20. Bası, Ankara 2011
- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan:** Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 6. Baskı, Bursa, Eylül 2011
- Terra, Ben J.M. ve Wattel, Peter J.:** European Tax Law: Fifth Edition, Kluwer Law International, 5. Baskı, The Netherlands, 2008
- TÜSİAD** Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları, TÜSİAD Yayınları No: TÜSİAD-T/2012-10/532, İstanbul, Ekim 2012
- Yıldız, Habib:** Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları, EÜHFD, C. X, S. 3-4, (2006), s. 549-569

Avrupa Birliği mevzuatına, Komisyon raporlarına <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html> adresinden ulaşılmıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Avrupa Birliği Bakanlığı'nın resmi websitesi: <http://www.abgs.gov.tr>