



yeni e-konomi

# Özel Tüketim Vergisi

*Tarihçe ve Genel Açıklamalar*

**Kemal OKTAR**

# ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

“Tarihçe ve Genel Açıklamalar”

**Kemal Oktar**



**yeni e-konomi**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ**  
**“Tarihçe ve Genel Açıklamalar”**  
**Kemal Oktar**

Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.’nin kültür hizmetidir.  
Parayla satılamaz.

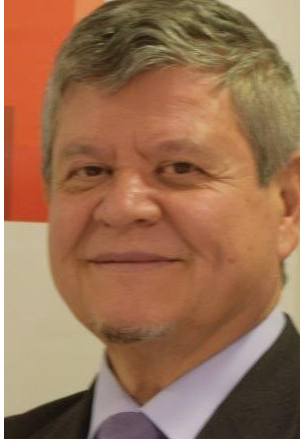
**Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.**

Konutkent Mahallesi. 3028. Cadde KuleEvo. No: 16/A-11  
(Eskişehir Yolu 15. Km. Yaşamkent Girişi) 06810 Çankaya/ANKARA  
Tel: 0312 241 14 00 • Faks: 0312 241 14 01  
[www.yeniekonomi.com.tr](http://www.yeniekonomi.com.tr) • [www.newe-conomy.consulting](http://www.newe-conomy.consulting)  
[www.vergialgi.net](http://www.vergialgi.net)

ISBN: .....

## Kemal OKTAR

1954 yılında doğdu. İlköğretimini Aydın Cumhuriyet İlkokulunda, orta öğretimini Konya Karma Ortaokulunda yaptı. Liseye Bursa Erkek Lisesinde başladı, İstanbul Fenerbahçe Lisesinden mezun oldu. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi iktisat ve maliye bölümünde lisans eğitimini tamamladı. Fakültede aldığı burs nedeniyle 1983 tarihinde Gelirler Genel Müdürlüğünde göreve başladı. Memur ve uzmanlıktan sonra müdürlüğe atandı. Ankara Üniversitesi Avrupa Toplulukları Araştırma ve Uygulama Merkezinin temel eğitim ve uzmanlık programlarını bitirdi. 1985 tarihinde KDV'nin, 2002 tarihinde de ÖTV'nin yürürlüğe girmesine ilişkin mevzuat çalışmalarına katıldı. Her iki dolaylı verginin uygulamasına ilişkin süreçlerde fiilen görev aldı. Birikimlerini meslek mensuplarıyla paylaşmak en büyük hobisi. Bu amaçla çeşitli dergi ve gazeteler-



de makalelerinin yanı sıra KDV ve ÖTV konusunda yedişer kitabı bulunmaktadır. KDV ve ÖTV şube müdürü olarak Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki hizmet içi eğitimlerde sürekli görev yaptı. Bunun yanı sıra kamu ya da özel birçok kurum ve kuruluşun KDV ve ÖTV konusunda düzenlediği kurs, panel ve sempozyumlarda görev aldı. Ankara, Alanya, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bodrum, Bolu, Eskişehir, İzmir, Kayseri, Manavgat, Mardin-Şırnak, Muğla, Ordu, Rize, Samsun, Tekirdağ, Trabzon, Van, SMMM Odalarınca düzenlenen bilgilendirme toplantılarına katıldı. 2012 yılında devlet memurluğundan emekli oldu. Halen uluslararası bir firmada danışman olarak görev yapmaktadır. TÜRMOB Sürekli Mesleki Geliştirme Merkezi uzman eğitimcileri arasında yer almaktadır. Çalışmalarını "kemaloktar.com" internet sitesinde yayınlamaktadır. Evli ve iki çocuk babasıdır.



## Kemal OKTAR

### KDV ile ilgili kitapları:

1. KDV Beyannameleri  
Düzenleme Rehberi, 1995,  
(Abdullah Tolu ile birlikte)  
Maliye Postası Dergisi yayını
2. KDV İstisnalar ve İadeler,  
1998, (Yenilenen 12. baskı  
Gözlem Yayıncılık 2020)
3. KDV Tevkifatı Uygulaması,  
2006, Ankara SMMMO  
yayını
4. KDV Oranları ve  
Açıklamaları, 2007, Maliye ve  
Hukuk Yayınları
5. 100 Soruda Katma Değer  
Vergisi, 2009, Maliye ve  
Hukuk Yayınları
6. Soru ve Cevaplarla KDV ve  
ÖTV Uygulaması, 2011,  
Maliye ve Hukuk Yayınları
7. 60 Sıra No.lu Sirkülerde  
KDV Uygulamasına İlişkin  
Açıklamalar, 2011, Ankara  
SMMMO yayını

### ÖTV ile ilgili kitapları:

1. Özel Tüketim Vergisi Rehberi,  
2002, TÜRMOB Sirküler  
Rapor kitapları
2. ÖTV Yorum ve Açıklamaları  
(I) Sayılı Liste Petrol Ürünleri,  
2008, Savaş Yayınları
3. ÖTV Yorum ve Açıklamaları  
(II) Sayılı Liste Taşıt Araçları,  
2008, Savaş Yayınları
4. ÖTV Yorum ve Açıklamaları  
(III) Sayılı Liste Tütün  
Mamulleri, Alkollü İçkiler,  
Kolalı Gazoz, 2009, Savaş  
Yayınları
5. ÖTV Yorum ve Açıklamaları  
(IV) Sayılı Liste Diğer  
Tüketim Malları, 2009, Savaş  
Yayınları
6. 70 Soruda Özel Tüketim  
Vergisi, 2009, Maliye ve  
Hukuk Yayınları
7. Madeni Yağlar ve Solvent  
Türevlerinde ÖTV  
Uygulaması, 2010, TÜRMOB  
Sirküler Rapor
8. Soru ve Cevaplarla Özel  
Tüketim Vergisi (ÖTV)  
Uygulaması, 2020, Gözlem  
Yayıncılık

# İLKSÖZ

1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile dolaylı vergi yapımıza yeni bir vergi eklenmiştir. Kısa bir süre içinde beyana dayanan vergiler arasında en yüksek hasılat sağlayan ikinci vergi konumuna gelen ÖTV, aslında yeni bir vergi değildir. O tarihte uygulanmakta olan 16 adet dolaylı vergi, harç, pay ve fonun yerine, bunlardan sağlanan vergi hasılatı dışında ek bir vergi yükü getirmemek üzere dolaylı vergilerde sadeleştirme yapılması amacıyla ihdas edilmiştir. Ancak tek safhada uygulanışı ve mükellef sayısının az oluşu gibi avantajları nedeniyle kısa sürede en etkin mali politika araçlarından biri olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Mükelleflerin ve uygulayıcıların ÖTV ile ilgili yorumlarında göz atabilecekleri bir kaynak olması amacıyla hazırlanan Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları kitabı 2012 yılında basılmıştı. Ancak mevzuatta çok sık değişiklik yapılması, vergi uygulamalarına ilişkin tüm yayınlarda olduğu gibi bu kitabın da handikabı olmuştur. Son baskısının üzerinden 8 yıl geçmesine rağmen kitabı yenilemeyişimin nedeni, tembelliğimden ziyade içeriğindeki bilgilerin çok çabuk değişmesiydi. Fakat Sayın Nazmi Karyağdı'nın "Neden elektronik kitap olarak yayınlanmasın?" fikri beni harekete geçirdi. Böylece her zaman güncelliğini koruyabileceğim bir kitap olacaktı. Ama itiraf etmeliyim ki beni asıl cezbeden, bu çalışmanın çok değerli üstad Ali Alaybek Dijital Kütüphanesinde yer alabileceği fikriydi. Böyle bir onura nail olma fırsatını kaçıramazdım.

Kitap, ÖTV Kanunu ekinde yer alan dört ayrı liste itibarıyla hazırlandı. Bunun nedeni, ÖTV Kanunu ekindeki listelerde yer alan mallar için verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, vergilendirme dönemi, beyan ve ödeme usullerinin farklı olmasıdır. Örneğin akaryakıtların ithali verginin konusuna girmemesine rağmen, tütün mamulleri ve alkollü içkiler gümrükte vergilenmektedir. Elektronik eşyalar için vergilendirme dönemi bir ay iken, taşıt araçlarında vergilendirme dönemi olmayıp, ilk iktisaptan önce vergi ödenmektedir. Konuların bütüncül bölümler halinde ele alınıp, bu bölümlerde her bir liste itibarıyla açıklama yapılması, hem daha az anlaşılır olmakta, hem de belli bir konuyu araştıran okuyucuyu yormaktadır. Bu nedenle ÖTV Kanunu ekindeki her bir liste ayrı bölüm olarak ele alınmıştır.

Kitabın birinci kısmı ÖTV'nin tarihçesi ve genel açıklamalarını içermektedir. Mükelleflerden ziyade vergi hukuku alanında araştırma yapanlar ile akademik çalışmalarda bulunanların yararlanabileceğini düşündüğümüz bu bölümün Ali Alaybek Dijital Kütüphanesinde yayınlanması benim için onur vesilesi olmuştur.

Kitabın ilk oluşumunda Gelir İdaresi Başkanlığı ÖTV Şubeleri personelinin içten destek ve katkılarının çok büyük rolü olmuştur. Bu nedenle Gelir İdaresi Başkanlığı ÖTV (I) ve (II) şubelerinin çalışanlarına teşekkürü borç bilirim.

Ayrıca kitabın elektronik ortamda baskısının yapılması için beni yüreklendiren ve destek veren sayın Nazmi Karyağdı'ya da teşekkür ederim.

Vergi uygulayıcılarına, denetim elemanlarına, meslek mensuplarına, öğrencilere ve okuyuculara faydalı olması dileğiyle.

Mayıs 2020  
ANKARA

# İÇİNDEKİLER

## Birinci Kısım

### Tarihçe

Tüketim Vergilerinin Tarihçesi.....	11
ÖTV'nin Tarihçesi.....	15
1. İlk ÖTV Kanunu Tasarısı.....	17
2. İkinci ÖTV Kanunu Tasarısı .....	18
A) Vergi Kayıpları Tespit ve Değerlendirme Çalışma Grubu.....	20
B) Petrol Ürünleri Çalışma Grubu.....	21
C) Alkollü İçkiler ve Tütün Mamulleri Çalışma Grubu.....	21
D) Otomotiv Çalışma Grubu .....	21
E) Diğer Ürünler Çalışma Grubu .....	21
3. Üçüncü (Yasalaşan) ÖTV Kanunu Tasarısı.....	23

## İkinci Kısım

### Genel Açıklamalar

ÖTV'nin Vergi Sınıflandırılmasındaki Yeri .....	25
ÖTV'ye Geçişin Nedenleri.....	26
1. Dolaylı Vergilerde Sadeleştirme .....	26
2. AB Mevzuatına Uyum .....	27
ÖTV'nin Özellikleri .....	27
1. Tek Aşamalı Vergi .....	28
2. Yönetimi Kolay .....	28
3. Kapsamı Sınırlı .....	29
4. Mal Tanımı Standart .....	29
5. Hasılatı Yüksek .....	29
6. Mali ve Sosyal Politikaların Uygulanmasında Etkin .....	30
7. Daha Adil Bir Vergi.....	31

ÖTV İle KDV Arasındaki Benzerlikler ve Farklılıklar.....	31
A) ÖTV İle KDV Arasındaki Benzerlikler .....	31
1. Mükellefi İthalatçılar ve Satıcılarıdır .....	31
2. Vergiyi Doğuran Olayla İlgili Teslim ve İthalat Tanımları Aynıdır .....	32
3. İhracat Vergiden İstisnadır .....	33
4. İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulanır .....	34
5. Uluslararası Anlaşmalar Hariç, Diğer Kanunlardaki İstisnalar Geçersizdir .....	35
6. Vergi Oranları Bakanlar Kurulunca Değiştirilebilir.....	35
B) ÖTV İle KDV Arasındaki Farklar.....	35
1. Uygulama Safhaları Farklıdır .....	35
2. Mükellefler Tarafından Yüklenilen Vergiler Farklı İşleme Tabidir .....	36
3. İndirim Mekanizmaları Farklıdır.....	36
4. Uygulanan Vergi Oranlarının Sayısı ve Yapısı Farklıdır .....	37
5. İstisnaların Sayısı Farklıdır .....	37
6. İhracat İstisnası Uygulamaları Farklıdır .....	37
7. Vergilendirme Dönemleri, Beyan ve Ödeme Süreleri Farklıdır .....	38
8. Gelir Vergisi Mükellefiyetine Bağlı Uygulamalar Farklıdır....	38

### Üçüncü Kısım

#### Ötv İle Yürürlükten Kaldırılan Mali Yükler

(I) Sayılı Liste: Petrol Ürünleri İle İlgili Yürürlükten Kalkan Hükümler .....	39
1. Akaryakıt Tüketim Vergisi.....	40
2. Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu (Payı) .....	42
3. Yükseltilmiş (%40) KDV Oranı.....	44
(II) Sayılı Liste: Taşıt Araçları İle İlgili Yürürlükten Kalkan Hükümler .....	45
1. Taşıt Alım Vergisi .....	45



2. Çevre Kirliliğini Önleme Fonu .....	50
3. Ek Taşıt Alım Vergisi .....	50
4. Trafik Tescil Harcı .....	51
5. Eğitime Katkı Payı .....	52
6. Yükseltilmiş (% 26 ve % 40) KDV Oranları .....	53
(III) Sayılı Liste: Tütün Mamulleri, Alkollü İçkiler ve Kolalı Gazoz İle İlgili Yürürlükten Kalkan Hükümler .....	54
1. Ek Vergi .....	56
2. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi .....	58
3. Savunma Sanayii Destekleme Fonu (Payı) .....	61
4. Maluller İle Şehit Dul ve Yetimleri Payı .....	66
5. Federasyonlar Payı .....	67
6. Toplu Konut Fonu (Payı) .....	67
7. Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı .....	69
8. Mera Fonu (Payı) .....	69
(IV) Sayılı Liste: Diğer Tüketim Malları İle İlgili Yürürlükten Kalkan Hükümler .....	71
1. Yükseltilmiş (% 26) Kdv Oranı .....	71



## Birinci Kısım

# TARİHÇE

### TÜKETİM VERGİLERİNİN TARİHÇESİ

Tarihsel sürece bakıldığında, geleneksel olarak vergilerin kaynağını servet ve kazançların oluşturduğu, tüketim vergilerinin geçmişinin çok eski olmadığı görölmektedir.

Vergisel yapısını büyük ölçüde Selçuklulardan miras alan Osmanlı İmparatorluğunda da durum farklı değildir. Vergilerin temelini, devlete ait arazinin kullanılmasından alınan haraç ile zirai faaliyetlerden (tarım ve hayvancılık) elde edilen öşür teşkil etmektedir.<sup>1</sup> Selçuklularda “ıkta”, Osmanlılarda “tımar” adıyla uygulanan miri toprak sisteminde, devlete ait toprağın (mirî arazi) ekilmesi ve kullanılması karşılığında alınan bu vergileri, devlete belli bir hizmet yükümlüğü altına giren ve ayrıca götürü vergi ödeyen tımar veya dirlik sahipleri toplamıştır. Tarım ürünü elde edilmesi ve hayvancılık yapılması gibi zirai kazanç sağlamaya yönelik faaliyette bulunanlardan alındığı için, aslında kira geliri (ıcar) mahiyetinde olan bu vergileri kazanç vergileri olarak değerlendirebiliriz. Bunun dışında şehirlerde yapılan ticari faaliyetlerden (çarşı, pazar, han gibi işletmeler, alım-satım vb.) alınan gelir vergisi mahiyetindeki “baç” ile devletin yaptığı hizmetler karşılığında alınan ve bugünkü harçlara benzeyen “rüsüm” da devletin önemli gelir kaynaklarıdır. Bu genel vergilerin yanında, bazı özel durumlarda ve işlemlerde alınan vergiler de vardır. (Örneğın “avarız”)

---

1 Dr. Erdoğan Öner, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, Ankara Haziran 2001, T.C. Maliye Bakanlığı APK Kurulu Başkanlığı yayın no: 2001/359, sayfa 109.

Osmanlı Devletinde uygulanan bu vergiler, devletin tüm topraklarında aynı cins, miktar veya tutarda değildi. Fethedilen topraklarda daha önce uygulanan yerel vergiler aynen muhafaza edilmişti. Dolayısıyla bu vergiler yöreye göre değişebilmekteydi. Bu nedenle esnek bir sistem uygulanmaktaydı.

Geleneksel olarak ÖTV uygulanan bir mal olan şarap Osmanlı Devletinin ilk dönemlerinde, kazanç üzerinden alınan bir vergi türü olan öşür ile vergilendirilmiştir. Şarabın yanı sıra şarap imalinde kullanılan üzüm ve üzüm suyundan (Resm-i bağ, resm-i şıra) ve alkollü içki imalinde kullanılan diğer tarımsal malların üretiminden de (Resm-i bahçe, resm-i bostan, resm-i fevakih adlarıyla) öşür alınmıştır. 16. yüzyıldan itibaren batıdan ithal edilen tütünden gümrük resmi alınmaya başlanmıştır. Daha sonra Anadolu'da üretilmeye başlanan tütün de öşür (Aşar-ı şer'iyye) kapsamına dahil edilmiştir. Böylece geleneksel ÖTV malları olan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin üretimi zirai kazanç vergilerine, ithali ise gümrük resmine tabi tutulmuştur.

Osmanlı Devletinin, tarımsal ürünlerden sağlanan gelirler ile servet odaklı vergilerden oluşan vergi sistemi, zaman içerisinde karmaşık bir yapıya büründü. Ayrıca vergi tahakkuku ve tahsilinde yozlaşma başladı. Tanzimat dönemine kadar süren bu duruma son verilmesi amacıyla vergi sisteminde "reform" sayılabilecek değişiklikler yapıldı. Öncelikle öşür, ağnam resmi ve cizye dışında gelir ve servet üzerinden alınan tüm vergiler kaldırılarak vergilerde sadelik ve basitlik sağlandı. Damga vergisi kapsamı ve ödemesi genişletildi. Baş vergisi mahiyetindeki "ance-maatin vergi"; kişilerin sahip olduğu bina, arazi, hayvan varlığı gibi servetlerine ve varsa ticari faaliyetlerine bakılarak ödeme gücüne dayanan tahrir (yazım) usulüne göre belirlenmeye başlandı. Zamanla bu vergi de göreceli olarak kaldırılarak, günümüzde uygulanan gelir vergisi ve emlak vergisinin temelleri olan temettü vergisi ve arazi vergisi ihdas edildi.

Tanzimat döneminde, tütünden ve alkollü içkilerden alınan vergilerin özel düzenlemeler altında toplandığını görüyoruz.

ÖTV konusunda ilk özel mevzuat düzenlemesi sayılabilecek vergi olan "Müskirat Resm-i Mîri" bu dönemde ihdas edilmiştir. 14 Ağustos 1861 (7 Sefer 1278) tarihinde, müskirat imalinden alınmakta olan %20 oranındaki birleştirilmiş rüsumun kaldırılması, bunun yerine Dersaa-

det ve vilayette üretilen hamr (şarap) ve ark (arak-rakı) ile diğer müs-kirat (içki) üzerinden %10 oranında Müskirat Resm-i Mîrisi alınması hakkında Nizamnâme çıkarılmıştır<sup>2</sup>. Bu Nizamnameye göre, bağbozumu-ndan sonra her kazada muhtarlar tarafından, şarap veya rakı üreten-lerle ilgili olarak, bunların üretim miktarı ve değerini de tahmin ederek bir liste çıkaracak ve bu değerler üzerinden hesaplanacak resm-i mîri tahakkuku yapılacaktır. Üretilen müskiratın ikiyüz kayası üreticinin istihkakı olarak vergiden muaf olacaktır. Arpa suyundan da vergi alınacak olmakla birlikte, telef (üretim zayıyatı) miktarı fazla olduğundan, bu malın %20'si vergi matrahından indirilecektir. Resm-i mirî ödenmemiş malların nakli yasak olup, aksine bir davranışta vergi iki kat alınacaktır.

1861 yılında İstanbul'a gelen İngiliz hükümeti görevlileri Lord Ho-bard ve Mr. Forster, Osmanlı Devletinin dış borçlarının tütün ve tuz tekeli gelirleri ile kısa zamanda ödenebileceğine dair rapor hazırladılar. Bunun üzerine 1862 yılında tütün ve tuz tekeli kuruldu. Ayrıca tütün üzerine tüketim vergisi (sarfiyat resmi) konuldu ve başka yere nakle-dilmesi dahili gümrük vergisine (müruriye resmi) tabi tutuldu. Böylece tütün üzerinden de sarfiyat resmi adıyla ÖTV alınmaya başlandı.

Tanzimat döneminde gerçekleştirilen bu değişiklikler ile oluşturulan vergi yapısı Osmanlı Devletinin sonuna kadar gitmiştir. Ancak dev-letin son döneminde bu yapı, dış müdahaleler nedeniyle yabancılar ve gayrimüslimler lehine işleyen bir sürece girmiştir. Kapitülasyonlar da dış ticaret gelirlerini minimuma indirmiştir.

Buna rağmen yeni Türk devletini kuran T.B.M.M. hükümeti, Kur-tuluş Savaşının mali kaynaklarını yine bu sisteme göre sağlamaya ça-lışmıştır. Yeni kurulan hükümetin 1 numaralı kanunu vergi ile ilgili bir düzenlemedir. T.B.M.M.'nin açılışından 4 gün sonra (24 Nisan 1920) çı-karılan bu kanunla, ağnam (koyun, keçi) resmi dört kat artırılmıştır. Ay-rıca arziye (ambar) resmi on kat, gümrük resmi de beş kat artırılmıştır.

Cumhuriyet döneminde tüketim vergileri 5 safhada uygulanmıştır. Bunlar sırasıyla aşağıda ele alınmıştır.

2 *Osmanlı Vergi Mevzuatı, Maliye Bakanlığı APK Başkanlığı Yayını, Ankara 1999, Yayın No:1998/348*



1. Umumi istihlak vergisi (Genel tüketim vergisi): Aşar'ın kaldırılması sonucu vergi gelirlerinde meydana gelen kaybı önlemek üzere 1926 yılında umumi istihlak vergisi getirildi. Banka ve sigorta işlemleri ile bazı malların satışı üzerinden %2,5 oranında alınması öngörülen bu vergi başarısız oldu. Sanayileşmiş ve ticaretin gelişmiş olduğu bir ortama uygun olan bu vergiye, savaştan çıkmış ve tarıma dayalı bir ekonomik yapıda uyum sağlanamamıştı. Dolayısıyla bir yıl sonra bu vergi uygulamadan kaldırılarak yerini muamele vergisi aldı. 1926 yılında bu verginin genel bütçe gelirleri içindeki payı %7,65 toplam vergi gelirleri içindeki payı da %9,24 olmuştur.<sup>3</sup> Bu dönemde ayrıca eğlence yerlerini vergilemek için “Hususi muamele vergisi (Özel işlem vergisi)” de ihdas edildi. Bu vergi de 1934 yılına kadar sürdü.

2. Muamele vergisi (İşlem vergisi): 1927 yılında umumi istihlak vergisinin yerini alan muamele vergisi, motor gücünden yararlanan sınaî işletmelerin ürünleri üzerinden bir defaya mahsusu alınmaktaydı. Ayrıca banka ve sigortacılık faaliyetleri de bu verginin konusuna girmektedir. Vergi uygulamasında 1931, 1934 ve 1940 yıllarında bazı değişiklikler yapıldı. Bu vergi için de, sanayileşmeye engel teşkil ettiği eleştirileri yapılmıştır. 1928 yılında genel bütçe gelirlerinin %8,58 vergi gelirlerinin %10,5'ünü oluşturan bu verginin payı, 1956'da genel bütçe gelirlerinin %6,75 vergi gelirlerinin ise %15,24'ü olarak gerçekleşmiştir.

3. İstihsal vergisi (Üretim vergisi): 1957 yılında dolaylı vergiler alanında yapılan reform mahiyetindeki değişikliklerin başında istihsal vergisi geliyordu. Üretimde kullanılan ham ve yardımcı maddeler (ilk madde) üzerinden alınan bu verginin yerli üretim üzerinde oluşturduğu maliyet artışının olumsuzluğunu gidermek için, sanayi ürünlerinin ithalatı da bu vergiye tabi tutuldu. İstihsal vergisi kapsamına akaryakıtlar, alkollü içkiler, tütün mamulleri, kibrit, kahve, çay, seramik ve kristal eşyalar, elektrik, havagazı gibi mallar giriyordu. 1957 yılında istihsal vergisinin genel bütçe gelirleri içindeki payı %11.49 toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %15.07 idi. Zaman içinde istihsal vergisi kapsamında ve uygulamasında bazı değişiklikler yapılmakla birlikte bu vergi, KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılına kadar devam etmiştir.

3 Prof. Dr. Esfender Korkmaz, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul 1982, Gür-Ay Matbaası

4. Finansman Kanunu: 1970 yılında bazı hizmetler ile malların tüketici safhasında uygulanmak üzere yeni vergiler ihdas eden Finansman Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunla 4 yeni vergi uygulamaya konulmuştur. Bunlar; motorlu taşıtların kullanılmak üzere iktisabında uygulanan taşıt alım vergisi, otel, motel, lokanta, bar, pavyon, kumarhane gibi hizmet işletmeleri ile kürkler, takılar, kristal eşyalar, avizeler gibi lüks tüketim mallarından (bu arada hırdavatlardan da) alınan işletme vergisi, nakliye hizmetlerinden alınan nakliyat vergisi ile spor-toto, loto gibi talih oyunlarından alınan spor-toto vergisidir. Böylece hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin kapsamı genişletilmiştir. Kanuna 1988 yılında eklenen geçici 2. madde ile ilk defa trafiğe çıkacak olan motorlu araçlar için ek taşıt alım vergisi uygulanması öngörülmüştür. Finansman Kanunu kapsamındaki işletme vergisi, nakliyat vergisi ve spor-toto vergisi 1985 yılında KDV Kanunuyla, taşıt alım ve ek taşıt alım vergileri ise 2002 yılında ÖTV Kanunuyla yürürlükten kaldırılmıştır.

5. Katma değer vergisi: 1985 yılında dolaylı vergiler alanında reform niteliğinde ikinci düzenlemeler yapıldı. 8 adet dolaylı vergi kaldırıldı ve bunların yerine katma değer vergisi yürürlüğe konuldu. Böylece dolaylı vergiler sistemimizde sadeleşme ve basitleştirme yönünde önemli bir adım atıldı ve vergi sistemimize AB ülkelerinde de uygulanan çağdaş bir vergi katıldı.

## ÖTV’NİN TARİHÇESİ

Kuramsal olarak ÖTV’nin temelini 1957 yılında uygulanmaya başlanan istihsal vergisi teşkil etmiştir. Çünkü imalat veya ithalat safhasında ve tek aşamada alınan istihsal vergisi, kapsamına giren malları listeler itibariyle belirlemişti. Mükellefi malların imalatçıları veya ithalatçılarıydı. Vergiye tabi bir malın, vergiye tabi diğer bir malın imalinde kullanılması halinde, mükerrer vergilemeyi önlemek amacıyla “ilk madde indirimi” adıyla bir indirim mekanizmasına sahipti. Bu yönleri günümüzdeki ÖTV uygulamasıyla benzerlik göstermektedir.

Bununla birlikte, ÖTV olarak bağımsız bir verginin hayata geçirilmesi için ilk çalışmalar Maliye Bakanlığında 1990 yılından itibaren başlamıştır. Bu yıllarda KDV dışında yeni bir dolaylı vergi olan ÖTV uy-

gulaması düşüncesinin arkasında yatan neden fiskal amaçtı. Genişleyen bütçenin gelir kalemlerindeki açığın vergiyle karşılanması için yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktaydı. Bu amaçla mevcut vergilerde artış öngören çalışmaların yanı sıra, yeni bir vergi ihdas etme çalışmaları da sürüyordu.<sup>4</sup> 1992 yılına gelindiğinde ÖTV çalışmalarında o günkü konuyla Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı öncü rol oynamaya başlamıştı. Bunun nedeni, yeni vergiye baz olarak ithalatın seçilmesi ve ÖTV ile Avrupa Birliğine üyelik süreci arasındaki yakın ilişkidir.

Bilindiği gibi 12 Eylül 1963 tarihinde imzalanan “Ankara Anlaşması” ile Türkiye’nin Avrupa Birliğine üye olması yolunda ilk adım atılmıştır. Bunu 1 Ocak 1973 tarihli “Katma Protokol” izlemiştir. Türkiye ile AB arasındaki ilişkileri düzenleyen katma protokolle politik ve ekonomik alanlarda karşılıklı yükümlülükler yer almaktadır. Ekonomik yükümlülüklerin başında “Gümrük Birliği” gelmektedir. Katma Protokole ilişkin olarak Başbakanlığın 1993/29 sayılı iç genelgesinde, 1.1.1994 tarihinden itibaren gümrük vergisi indirimi yükümlülüğümüzün %10’luk kısmının, ortak gümrük tarifesine uyum yükümlülüğümüzün de %20’lik kısmının yerine getirilmesi gerektiği, toplu konut fonunun ise 1994 yılında kısmen, 1995 yılında tamamen kaldırılmasının düşünüldüğü belirtilmiştir.

Bu durumda gümrük birliğine geçişle birlikte dış ticaretten sağlanan kamu gelirlerinde önemli bir düşüş yaşanacaktır. Bu kaybın telafisinde vergisel yönden iki önlem alınabilecektir. Birincisi ithal ağırlıklı mallarda KDV oranı yükseltilebilecektir. Ancak KDV oranında artış en fazla 8’lik ek bir hasılat sağlayabilecektir. Halbuki gümrük birliğine geçilmesi nedeniyle dış ticarete olası vergi kaybının bu önlemlerle telafisi mümkün değildir. Bu nedenle ikinci önlem olarak KDV dışında yeni bir dolaylı vergi ihdas edilmesi gündeme gelmiştir. Bu vergi ÖTV’dir. AB direktiflerinde de ortak tüketim vergisi olarak öngörülen bu vergi ile petrol ürünleri, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden ek vergi alınması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca otomobil, beyaz eşya, elektronik

4 *Genişleyen ekonominin doğal bir sonucu olan bütçe açıklarının dış borçla değil, en sağlam kaynak olan vergi ile finanse edilmesi o yıllarda da düşünülmüştü. Ancak vergi gelirlerini artırıcı önlemlerin, bu kapsamda ÖTV’nin hayata geçirilememesi sonucu tamamen dış borca yöneldiğimizi, bunun olumsuzluklarının uzun yıllar devam ettiğini acı bir deneyim olarak anmadan geçemeyeceğiz.*

aletler gibi ithal ağırlıklı mallar bu vergi kapsamına alınmak suretiyle ithalatın frenlenebileceği düşünülmektedir.

Böylece bir yandan ithalat frenlenip ödemeler dengesinin korunması sağlanacak, diğer yandan bütçeye ek kaynak temin edilecektir.

Bu meyanda, ithalatı yüksek olan malların seçimi ve ithalat rejimi kararlarının gözönüne alınması amacıyla ÖTV tasarısının hazırlık safhası Dış Ticaret Müsteşarlığının (İthalat Genel Müdürlüğü) koordinatörlüğünde gerçekleşmiştir. Bu amaçla Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ile Gümrük Müsteşarlığından teknik düzeyde görevlilerin katılımıyla oluşturulan bir komisyon, bir yandan ithal edilen mallardan lüks tüketime yönelik olanları seçerken, bir yandan da yeni vergi kanunu tasarısı şekillendirilmiştir.<sup>5</sup> Bu çalışmalar sonucu Maliye Bakanlığınca hazırlanan ilk ÖTV kanunu tasarısı, 29.11.1993 tarihinde Maliye Bakanı İsmet Attila imzasıyla Başbakanlığa sevk edilmiş, Tansu Çiller'in Başbakan olduğu Bakanlar Kurulunca aynı yıl T.B.M.M.'ye sunulmuştur.

## 1. İLK ÖTV KANUNU TASARISI

1993 yılında hazırlanan ilk ÖTV kanun tasarısı 18 maddeden oluşmaktadır. Bu tasarının en önemli özelliği, kapsamına giren malların iki liste halinde belirlenmesi ve 1. listeye akaryakıt ve madeni yağların, 2. listeye ise lüks tüketime yönelik malların alınmasıdır. Özellikle 2. listeye alınan mallar dikkat çekicidir. Bu liste; tütün mamulleri ve alkollü içkilerin yanı sıra, hindistan cevizi, hurma, ananas, avokado, mango gibi tropikal meyveler, sebze ve meyve suları, kahve, gazoz, maden suyu gibi yiyecek ve içecek maddelerini de içermektedir.

Görüleceği üzere bu liste daha çok ithal ağırlıklı malları kapsamına almaktadır. Buradan hareketle tasarının ithalatı kısıtlamayı amaçlandığı net olarak görülmektedir. Ayrıca söz konusu mallar genel olarak üst gelir grupları tarafından tüketilen mallar olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla tasarının bir diğer amacının lüks tüketim mallarını vergilemek

<sup>5</sup> *Bu çalışmalara katılmış olup konu hakkında bilgilerine başvurduğumuz sayın Savaş Balkan'a bu vesileyle teşekkürlerimizi sunarız.*

olduğu da ileri sürülebilir (Beyaz eşyalar, elektrikli aletler, parfümeri, bijüteri, güzellik ve makyaj müstahzarları, kürkler, mücevherler, silahlar ve oyun makinaları bugün de (IV) sayılı liste kapsamında ÖTV' ye tabi tutulmaktadır).

İlk ÖTV kanunu tasarısının göze çarpan bir başka özelliği, petrol ürünleri için de oransal vergi öngörülmesidir. Petrol ürünleri için %10 ila %230 arasında değişen vergi oranları tespit edilmiştir. 2. listedeki mallar için de %1 ila %110 arasında değişen ve her mal için farklı olarak tespit edilen vergi oranları belirlenmiştir.

Bu tasarı çalışmalarında 1994 yılında dış ticaretten alınacak vergi (gümrük vergisi + toplu konut fonu) hasılatının 465.022.941 \$ olacağı, ÖTV'nin yasalaşması ile 54.412.467 \$ ek hasılat sağlanacağı tahmin edilmiştir.

Birinci ÖTV kanunu tasarısı, 24 Aralık 1995 tarihinde yapılan seçimlerle Parlamentonun yenilenmesi üzerine görüşülmeden kadük olmuştur. Ancak ÖTV için artık start verilmiştir. İkinci tasarının T. B.M.M.'ye sunulacağı tarihe kadar, Maliye Bakanlığında bu tasarı üzerinde çalışmalar devam edecektir.

## 2. İKİNCİ ÖTV KANUNU TASARISI

1 Ocak 1996 tarihinde gümrük birliğine geçilmesi sonucu, Türkiye'nin dış ticarete uyguladığı korumacılığı büyük ölçüde kaldırmasını gerektirmektedir. Gümrük birliği ilkelerine göre AB ve EFTA (Avrupa Serbest Ticaret Birliği) üyesi ülkelerden yapılacak sanayi ürünü ithalinde gümrük vergisi ve eş etkili vergiler (örneğin toplu konut fonu) uygulanmayacaktır. Ayrıca üçüncü ülkelerden yapılacak ithalatta da Topluluğun ortak gümrük tarifesindeki oranlar geçerli olacaktır.

Bu durum o tarihlerde, ithalatta bir patlama ile karşı karşıya kalılabileceği endişelerini gündeme getirmiştir. Ayrıca ithalattan alınan kamu gelirlerinde de önemli bir düşüş olacağı kesindir. Bunu önlemek üzere alınacak tedbirler arasında ÖTV ilk sırayı oluşturmaktadır. Nitekim bu husus Mesut Yılmaz başkanlığındaki yeni hükümet programında da yer almış ve AB ile gerçekleştirilen gümrük birliği uygulamasından kaynaklanan kamu gelirlerindeki azalışın telafisi için ÖTV kanunu tasarısının



öncelikle yasalaşması gereken tasarılarından olduğu vurgulanmıştır. Bu amaçla ithalat rakamları (özellikle AB'den yapılan ithalat) masaya yatırılarak, gümrük birliği nedeniyle ithalat vergilerine tabi olmayacak mallar yeniden ele alınmıştır.

Öte yandan AB ile üyelik sürecinde Türkiye'nin taahhütlerinden birisi de vergi mevzuatında AB direktifleri ile çizilen yapıya uyum sağlanmasıdır. Bu amaçla AB'nin dolaylı vergiler alanında kabul ettiği direktiflere uyum sağlanmasına yönelik çalışmalara da başlanılmıştır.

1994 yılında hazırlanan "Gümrük Birliği Hazırlık Programı" 1994/19 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayımlanmıştı. Ancak 6 Mart 1995 tarihli 1/95 sayılı Türkiye-AB Ortaklık Konseyi Kararı ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren gümrük birliğine geçilmesi konusunda anlaşmaya varılması üzerine sözü edilen Gümrük Birliği Hazırlık Programı, Ortaklık Konseyi Kararı hükümleri çerçevesinde güncelleştirilmiş ve üç tablo halinde 1995/10 sayılı Başbakanlık Genelgesi olarak yayınlanmıştır.

Bu genelgede "Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonunun Gözden Geçirilmesi ve Gelir Kaybına Yönelik Telafi Olanaklarının Araştırılması" konusunun yanı sıra "Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin Dış Ticaretle İlgili Hükümlerinin Uyumlaştırılması" konusundaki çalışmaların Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) koordinatörlüğünde yapılması kararlaştırılmıştır. Bu çalışmalarla ilgili bir takvim de hazırlanmış ve çalışmaların 31.12.1995 tarihine kadar tamamlanması öngörülmüştür. Bu arada yine gümrük birliği ilkeleri gereğince Gümrük Kanununun revize edilmesi de gündeme gelmiş ve hazırlanan yeni Gümrük Kanunu tasarısı T.B.M.M.'ye sevk edilmiştir.

ÖTV tasarısının hazırlandığı 1993 yılından sonra ekonomide yaşanan gelişmeler ve gümrük birliğine geçişin dış ticarete oluşturacağı gelir kaybı ve ithalat etkisi ile birlikte Gümrük Kanununun değişecek oluşu, ÖTV tasarısının yeniden gözden geçirilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir.

İlk olarak tasarıdaki ithalat, ihracat ve gümrük rejimlerine ilişkin hükümler, hazırlanan Gümrük Kanunu hükümlerine uygun hale getirilmiştir. Daha sonra 12 Haziran 1995 tarihinde Sanayi ve Ticaret Ba-

kanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı yetkilileri ile birlikte Gelirler Genel Müdürlüğünde bir ön değerlendirme toplantısı yapılmıştır. Bu toplantıda ÖTV ile ilgili olarak; gümrük birliğinin ekonomide yaratacağı etkilerin dengelenmesi, oluşacak gelir kayıplarının karşılanması ve dolaylı vergiler mevzuatında sadeleştirme yapılması ana hedefler olarak belirlenmiştir.

Bu hedeflere ulaşılabilmesi için:

- ÖTV kapsamındaki malların mümkün olduğunca dar tutulması,
- Bu mallarda uygulanacak optimum vergi oranlarının belirlenmesi,
- Ayrıntılı sektör analizleri yapılması,
- Bunlar yapılırken makro ekonomik yansımaların dikkate alınması, gerektiği konusunda fikir birliğine varılmıştır.

Bu amaçla 5 ayrı çalışma grubu oluşturulmasına karar verilmiştir.<sup>6</sup> Bu çalışma grupları, üyeleri ve üzerinde çalışma yapacağı konular şunlardır:

#### **a) Vergi Kayıpları Tespit ve Değerlendirme Çalışma Grubu**

Bu çalışma grubu, iki aşamalı bir program izleyecektir. İlk olarak gümrük birliğine geçişle birlikte kaldırılacak vergi, fon ve paylar nedeniyle ithalde ve dahilde ortaya çıkacak vergi kayıplarını tespit edecektir. Daha sonra diğer grupların yapacağı çalışmaların sonucuna göre vergi yükünün sektörler arasında dağılımını kapsayacak nihai değerlendirmeyi yapacaktır.

O tarihte Gelirler Genel Müdür Yardımcısı olan Osman Arıoğlu başkanlığındaki bu çalışma grubu; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcilerinden oluşmaktaydı.

<sup>6</sup> Bu vesileyle, çalışma gruplarının sekretaryasının tarafımızdan yapılmasını öneren rahmetli Ahmet Öğüt'e, bir vergici olarak yetişmemizdeki katkıları nedeniyle de şükranlarımızı sunarız.

**b) Petrol Ürünleri Çalışma Grubu**

Petrol ve petrol ürünleri üzerinden dahilde ve ithalde alınan vergi ve fonların sadeleştirilmesi konusunda çalışma yapacak olan bu grup, vergilemenin Petrol Kanunu ile uyumlu olmasını sağlayacak mevzuat değişikliklerini hazırlayacaktır. Bu çalışma grubunun başkanlığını da Osman Arıoğlu yürütmüştür. Çalışma Grubunun üyeleri Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı ile TÜPRAŞ temsilcilerinden oluşmaktadır.

**c) Alkollü İçkiler ve Tütün Mamulleri Çalışma Grubu**

Bu çalışma grubu, alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerindeki mevcut vergi yükünü analiz edecek, sistemdeki aksaklıkları tespit edecek ve bu sektörün geleceği ile ilgili özel sektörün görüşlerini belirleyecektir. Bu çalışma grubu, Gelirler Genel Müdür Yardımcısı Nurettin Çekici başkanlığında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Hazine, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı ile TEKEL temsilcilerinden oluşmuştur.

**d) Otomotiv Çalışma Grubu**

Gümrük birliğinin otomotiv sektörü üzerindeki etkilerini dikkate alarak mevcut vergi yüklerini araştırarak olan bu çalışma grubu, sektörün vergileme ile ilgili görüşlerinin alınması konusuna özel önem verecektir. Bu çalışma grubunun başkanı Gelirler Genel Müdür Yardımcısı Ruhi Alemdar'dır. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcileri bu çalışma grubunun üyeleridir.

**e) Diğer Ürünler Çalışma Grubu**

Yukarıda sayılan ürünlerin dışında kalan ve ÖTV kapsamına alınması öngörülen ürünleri ve bu ürünler üzerinden alınacak vergi oranlarını bu çalışma grubu tespit edecektir. Diğer ürünler çalışma grubunun başkanlığını Gelirler Genel Müdür Yardımcısı Aytekin Özkeleş yürütmüştür. Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, DPT, Dış Ticaret ve Gümrük Müsteşarlığı temsilcileri bu çalışma grubunun üyeleridir.

Yukarıda belirtilen 5 çalışma grubu, 30 Haziran 1995 tarihine kadar ilgili sektörlerdeki özel girişimcilerin de görüşlerini alarak sürdürdüğü çalışmalar sonucu hazırladıkları, ağırlıklı görüşlerini ve nihai tekliflerini içeren raporlarını vermişlerdir.

Bu raporlardaki veriler, tespitler ve önerilerin değerlendirilmesi sonucunda Maliye Bakanlığınca yeni bir ÖTV kanunu tasarısı hazırlanmıştır. Ancak 3 Aralık 1995 tarihinde yapılan seçimler, tasarının Bakanlar Kuruluna sevkini geciktirmiştir. Bu arada yapılan gözden geçirmeler sonucu hazırlanan nihai metin, 16 Mayıs 1996 tarihinde zamanın Gelirler Genel Müdürü Hasan Basri Aktan tarafından yapılan bir sunumla Bakanlar Kuruluna tanıtılmıştır. Başbakan Mesut Yılmaz Kabinesi tarafından benimsenen ikinci ÖTV Kanunu tasarısı 22 Mayıs 1996 tarihinde T.B.M.M.'ye sunulmuştur.

İkinci ÖTV kanunu tasarısı 18 madde ve iki geçici maddeden oluşmuştur. ÖTV kapsamına alınan mallar (bugün olduğu gibi) 4 adet listede toplanmıştır. 1. listedeki petrol ürünleri ve madeni yağlar (A) cetvelinde, solvent türü ürünler (B) cetvelinde yer almaktadır. 2. listede taşıt araçları, 3. listede kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamulleri, 4. listede ise yine lüks tüketim malları yer almaktadır. Vergilendirme ile ilgili hükümler bugün yürürlükte olan ÖTV Kanunu hükümlerine çok benzemektedir.

Bu tasarının en önemli özelliği ÖTV hasılatının dağıtımı ile ilgili maddesinin çok ayrıntılı oluşudur. Tasarı ile yürürlükten kaldırılan vergi, fon ve paylardan nemalanan tüm kurum ve kuruluşlara ÖTV hasılatından da pay verilmek suretiyle, bunların gelirlerinde herhangi bir azalma olmaması öngörülmüştür. Ayrıca solvent türü ürünler ÖTV kapsamına alınarak, bunların akaryakıt ürünlerine yasa dışı bir şekilde karıştırılması önlenmek istenmiştir. Bu amaçla söz konusu ürünlerde hesaplanan ÖTV için tecil-terkin sistemi getirilmiştir.

İkinci ÖTV kanunu tasarısında petrol ürünleri, madeni yağlar ve solvent türü ürünlerin bulunduğu (I) sayılı listedeki mallar için de oransal vergi uygulanması öngörülmüştür. Bu listedeki mallar için %1 ila %250 arasında değişen vergi oranları tespit edilmiştir. Solvent türü ürünler için %175 oranında sabit bir vergi konulmuştur.

(II) sayılı listedeki motorlu taşıt araçları için %4 ila %60 arasında değişen oranlarda ÖTV getirilmektedir. Binek otomobilleri motor silindir hacimleri itibarıyla 6 gruba ayrılmış ve en az (1000 cm<sup>3</sup>'ün altındaki) %20, en çok (3000 cm<sup>3</sup>'ü geçenler) %60 oranında vergi uygulanması öngörülmüştür.

(III) sayılı listedeki mallar için ÖTV oranları; kolalı gazozlarda %10, biralarda %25, şaraplarda %50, diğer alkollü içkilerde %100 ila %120, tütün mamullerinde ise %125 olarak öngörülmüştür.

(IV) sayılı listedeki lüks tüketim mallarında her bir mal itibariyle (%1 ila %50 arasında) değişen ÖTV oranları belirlenmiştir. Ayrıca ilk ÖTV kanunu tasarısında bu listeye alınan meyve ve sebzeler ile yiyecek ve içecek maddeleri ÖTV kapsamından çıkarılmıştır.

İkinci ÖTV kanunu tasarısı T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeye başlanmış, hatta tasarının tamamı üzerindeki görüşmeler tamamlanarak maddelerine geçilmesi kararlaştırılmıştır. Ancak bundan sonra tasarının maddeleri hiçbir zaman ele alınmamıştır. 18 Nisan 1999 tarihinde yapılan seçimler sonucu bu tasarı da kadük hale gelmiştir.

### 3. ÜÇÜNCÜ (YASALAŞAN) ÖTV KANUNU TASARISI

İkinci ÖTV kanunu tasarısının yasallaşmaması nedeniyle, gümrük birliğinin dış ticarete meydana getirdiği olumsuz etkilerin aşılabilmesi için çeşitli vergi, fon ve paylarla ilgili mevzuatta değişikliklere gidilmiştir. Genellikle söz konusu mali yüklerde artış öngören düzenlemeler yapılmış olup, bunlar “ÖTV ile Yürürlükten Kaldırılan Mevzuat” bölümündeki vergi, fon ve paylarla ilgili açıklamalarda belirtilmiştir. Böylece ÖTV’den beklenen amaç, çeşitli vergi, fon ve payla ilgili mevzuatlarda ayrı ayrı düzenlemeler yapılmak suretiyle gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

Ancak ÖTV kanunu tasarısının yasallaşmasının kaçınılmaz olduğu bilinci içerisinde ekonomide veya mevzuatta ortaya çıkan değişiklikler sürekli takip edilmiştir. Bu arada kapsama giren malların üreticileri ve ithalatçılarıyla doğrudan temas kurularak, üretim, ithalat, satış maliyetleri ve fiyatları periyodik olarak izlenmeye başlanmıştır.

2002 yılına gelindiğinde Bülent Ecevit başkanlığındaki 57. hükümet ÖTV’nin yasallaşmasına karar vermiştir. Bunun üzerine ilgili kamu kurum ve kuruluşları ile sektörün tasarıya ilişkin son görüşleri alınmıştır. Bu görüşler doğrultusunda olgunlaştırılan tasarı, 15 Nisan 2002 tarihinde Bakanlar Kurulunda görüşülerek kabul edilmiş, 17 Mayıs 2002 tarihinde T.B.M.M.’ye sunulmuştur. 24 Mayıs 2002 tarihinde Plan ve Bütçe Ko-

misyonunda görüşülerek kabul edilen tasarı, Genel Kurulun 21. dönem 4. yasama yılının 6 Haziran 2002 tarihinde yapılan 110. birleşiminde kabul edilerek yasalaşmıştır.

Hükümetin teklif ettiği metin üzerinde T.B.M.M. Plan ve Bütçe Komisyonunda sadece iki değişiklik yapılmıştır. Birincisi, araçların tadelatında ek ÖTV alınmasına ilişkin hükmün, otomotiv sanayinin tasarı ile getirilen düzenlemeye uyum sağlaması yönünden yasanın yürürlüğe girdiği tarihte değil, bir yıl sonra (1 Ağustos 2003 tarihinde) yürürlüğe girmesi öngörülmüştür. İkincisi ise görüşme süreci dikkate alınarak Kanunun yürürlük tarihi 1 Temmuz 2002 değil, 1 Ağustos 2002 olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikler dışında hükümetin hazırladığı tasarı aynen yasalaşmıştır.

Cumhurbaşkanı tarafından onaylanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, Kanununun 19/c maddesi hükmü uyarınca 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren ÖTV uygulaması başlamıştır.<sup>7</sup>

7 ÖTV'nin yasalaşması ile hummalı bir çalışmanın başladığı Gelirler Genel Müdürlüğünde hazırlanan 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğine son halinin verilmesinde çok önemli katkıları olan Müsteşar Yardımcısı (daha sonra Gelirler Genel Müdürlüğü de yapan) sayın Metin Özşahin'e bir ay boyunca tebliğ taslağını birlikte sunduğumuz sayın Mihri Peten'in çabalarından da övgüyle bahsetmeliyiz.

## İkinci Kısım

# GENEL AÇIKLAMALAR

### ÖTV'NİN VERGİ SINIFLANDIRILMASINDAKİ YERİ

Bir ülkede alınan vergileri tek tek saymak, vergi sayısını bilmek dışında vergi yapısının anlaşılmasını sağlamayacaktır. Uygulanmakta olan vergilerin sınıflandırılması bu konuda fikir verebilecektir. Vergilerin sınıflandırılmasında standart bir tablo yoktur. Vergi bilimi ile uğraşanlar, farklı kriterlere göre sınıflandırma yapabilmektedir. Dolaylı vergiler-dolaysız vergiler, gelir vergileri- harcama vergileri, mal ve hizmetlerden alınan vergiler-servet ve kazançtan alınan vergiler... gibi. Bunlardan, vergileri 4 gruba ayıran sınıflandırma, ülkemizde uygulanan vergilerin tasnifi açısından bize de kullanışlı gelmektedir.

1. Kazanç üzerinden alınan vergiler (Gelir vergisi ve kurumlar vergisi),
2. Tüketim üzerinden alınan vergiler (ÖTV, KDV, özel iletişim vergisi.),
3. Servet üzerinden alınan vergiler (Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi vb.),
4. İşlem üzerinden alınan vergiler (Damga vergisi, harçlar, BSMV, özel işlem vergisi vb.)

Yukarıdaki sınıflandırmaya göre ÖTV, tüketim üzerinden alınan vergiler grubuna girmektedir.

Burada şu hususu hatırlatmakta yarar görüyoruz. Tüketim üzerinden alınan vergilerin mükellefi tüketiciler değildir. Malları satanlar veya hizmetleri yapanlardır. Ancak vergi dairesine karşı söz konusu vergileri beyan ve ödemekle mükellef olan satıcılar, bu vergileri satış bedeli ile

birlikte alıcılardan tahsil etmektedir. Dolayısıyla vergiler satış bedeli ile birlikte alıcılara yansıtılmaktadır. Sonuçta mükellef tarafından vergi dairesine yatırılan vergi nihai tüketiciler tarafından yüklenilmektedir. Bu nedenle KDV ve ÖTV gibi mükellefi tarafından vergi dairesine yatırılmış olsa dahi, sonuçta tüketicilerin yüklendiği vergiler “tüketim vergileri” olarak sınıflandırılmaktadır.

Öte yandan yukarıda yer alan vergi gruplarının arasında kesin sınırlar olduğunu söylemek zordur. Bir verginin birden fazla gruba dahil edilebilecek özellikleri bulunabilir. Örneğin gümrük vergisi; yurt dışından satın alınan mallar için uygulanan bir vergi olarak harcama vergisi de sayılabilir, yurt dışında edinilen bir serveti ülkeye sokarken alındığı için servet vergisi de denilebilir. Hatta malların gümrükten geçişi karşılığı alınan bir işlem vergisi olarak da değerlendirilebilir.

## ÖTV’YE GEÇİŞİN NEDENLERİ

ÖTV’ye geçişin iki temel nedeni vardır. Bunlar; dolaylı vergilerde sadeleştirme ve AB mevzuatına uyumdur.

### 1. Dolaylı Vergilerde Sadeleştirme

ÖTV’nin yürürlüğe konulmasının birinci nedeni dolaylı vergiler sisteminin sadeleştirilmesidir. Bu konuda daha önce KDV ile bir sadeleştirme yapıldığını hatırlatmak isteriz. 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmıştı. Böylece dağınık bir mevzuat kapsamında alınan vergi ve harçlar KDV çatısı altında birleştirilmişti. Ancak 1985 yılından sonra, gerek bütçe gelirlerinde artış sağlanması (ek taşıt alım vergisi), gerek bazı kamu hizmetlerinin finansmanı (eğitim, geçlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi), gerekse bazı kişi ve kuruluşlara kaynak temin edilmesi (malul, şehit dul ve yetimleri fonu, savunma sanayi destekleme fonu) amacıyla zaman içinde birçok vergi, resim, fon ve pay ihdas edilmişti. Aynı mallar için birden fazla vergi, fon ve payların uygulanması, bunlardan bazılarının nispi (ad valorem), bazılarının maktu (spesifik) vergi niteliğinde olması, birbirlerinin matrahına girmeleri veya girmemeleri nedeniyle çok karmaşık bir vergi yapısı oluşmuştu. Örneğin sigaralardan, bir kısmı üretim, bir kısmı tüketim



safhasında uygulanan hem maktu, hem nispi 7 farklı vergi, fon ve pay alınmaktaydı.

Bu karmaşık yapının ortadan kaldırılması, yani dolaylı vergilerde sadeleştirme yapılması ÖTV'nin temel nedeni olmuştur. Nitekim ÖTV ile 16 adet vergi, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır.

## 2. AB Mevzuatına Uyum

Türkiye-AB Ortaklık Konseyinin ülkemiz ile AB arasında ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve Katma Protokol kapsamında 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren AB üyesi ülkelerle gümrük birliği gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Gümrük birliğinin başlangıç sürecinde ithal ve yerli mallar arasında ayırıcı vergileme yapılmaması yeterli idi.

Ancak 1999 yılında gerçekleşen Helsinki zirvesinde ülkemizin AB'ye aday adaylığının kabulü ile toplulukla ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmıştı. Mevzuatımızın da AB mevzuatına uyumlu olması gerekiyordu. Bu gelişme kapsamında 24 Mart 2001 tarih ve 24352 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekindeki Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında belirtildiği gibi, AB mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhüdümüz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmıştır. 2002 yılında başlayacak olan orta vadeli taahhütlerimiz arasında ÖTV mevzuatı alanında uyumlaştırma da yer almıştır.

Bu nedenle AB'nin ÖTV uygulaması konusundaki direktifleri göz önüne alınarak hazırlanan ÖTV kanun tasarısı 2002 yılı ortasında yasalastırılmıştır.

## ÖTV'NİN ÖZELLİKLERİ

ÖTV, sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda yükümlüsü olan, yönetimi kolay bir vergi olarak tanımlanmaktadır. Yapısı oldukça basittir. Tüketimi kısılmak istenilen mallarda ya da hasılat getirisi gözönüne alınarak belli mallar için uygulanan bir

vergidir. Bu özellikleri nedeniyle KDV gibi komplike bir vergi değildir. Yani yaygın olarak kullanılacak bir sisteme ihtiyaç duymamaktadır.

ÖTV'nin genel özellikleri aşağıda belirtilmiştir.

### 1. Tek Aşamalı Vergi

ÖTV, kapsamına giren malların imalat, ithalat veya ilk iktisap aşamasında bir kez alınmaktadır. Vergi uygulanarak teslim edilen veya ithal edilen malın bundan sonraki el değiştirmelerinde bir daha ÖTV uygulanması söz konusu değildir. Bu husus müzayede yoluyla yapılan satışlar için de geçerlidir. ÖTV uygulanmış olan malların müzayede yoluyla satışında ÖTV uygulanmaz. Ancak üreticinin (veya motorlu araç ticareti yapan bayilerin) elindeki henüz ÖTV'ye tabi tutulmamış olan malların zorunlu yoluyla müzayede suretiyle satışında ÖTV uygulanacaktır.

Bu ilkenin iki istisnası vardır. ÖTV uygulanmış olan mal, ÖTV'ye tabi bir başka malın imalinde kullanılırsa, imal edilen malın teslimi de ÖTV'ye tabidir. (Üretimde kullanılan mala ödenen ÖTV indirim konusu yapılabilir) Ayrıca kayıt ve tescile tabi taşıt araçları ÖTV uygulanarak ilk iktisap edildikten sonra, 5 yıl içinde yapılan tadilatla vergisi daha yüksek bir araca dönüştürülür ise fark ÖTV ödenmektedir.

### 2. Yönetimi Kolay

ÖTV seçili malların imalatı veya ithalatı safhasında alındığından, mükellef sayısı oldukça düşüktür. Şu anda faal ÖTV mükellefi sayısı 12.300 civarındadır. Motorlu araç ticareti yapan 9.900 mükellefi çıkardığımızda bu sayının çok daha az olduğunu görebiliriz. KDV mükellefi sayısını 2.200.000 civarında olduğunu düşünürsek, ÖTV mükellefi sayısının gerçekten az olduğu sonucuna varabiliriz. (III) sayılı listedeki mallarla ilgili mükellef sayısı 250, (IV) sayılı listedeki mallarla ilgili mükellef sayısı da 1.500 civarındadır. Çoğu vergi dairesinde hiç ÖTV mükellefi bulunmadığını söyleyebiliriz. Mükellef sayısının az oluşu, verginin yönetimini de kolaylaştırmaktadır. Örneğin otomasyonlu vergi dairelerine bağlı (2A numaralı ÖTV beyannamesi verenler dışındaki) tüm ÖTV mükellefleri e-beyanname vermektedir. Tahakkuk-tahsilat oranı en yüksek olan vergiler arasında yer alması da bu verginin yönetiminin başarılı olduğunu kanıtlamaktadır.

### 3. Kapsamı Sınırlı

ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli listelerde yer alan 243 mal çeşidi ile sınırlandırılmıştır. Kanuna ekli listeler de mal grupları itibariyle oluşturulmuştur. Böylece hangi malların, hangi liste kapsamında vergilendirildiği kolayca tespit edilebilmektedir. ÖTV kapsamında hizmet ifaları bulunmamaktadır. Böylece verginin konusunu, somut olarak tanımlanabilecek olan mallar teşkil etmekte, soyut bir kavram olan hizmetlerin vergilendirilmesindeki sorunlar ÖTV’de yaşanmamaktadır.

### 4. Mal Tanımı Standart

ÖTV kapsamına giren mallar, uluslar arası mal tanımlama sistemi olan Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatür’e göre tespit edilmiştir. Böylece malların tanımında herhangi bir belirsizlik, yorum farkı söz konusu değildir. Bu konuda KDV uygulamasındaki sıkıntılar herkes tarafından bilinmektedir. İndirimli orana tabi malların yer aldığı KDV listelerindeki mal ve hizmetler lâfzî olarak tanımlanmıştır. Bu durum, kişiden kişiye değişen yorumlara neden olabilmektedir. Örneğin “beyaz peynir” ifadesi hangi malı işaret etmektedir? Sebze ve meyve kavramına hangi mallar girmektedir? “Büyükbaş hayvan” tanımı hangi hayvanları kapsamaktadır? İdare ile mükelleflerin bu konudaki farklı yorumları, vergi uygulamalarında belirsizliklere yol açabilmektedir. Ancak ÖTV kapsamına giren malların gümrük tarife istatistik pozisyonuna göre belirlenmiş olması, 8703.10.18.00.00 tarife pozisyonunda yer alan golf arabalarının, dünyanın her yerinde golf arabası olarak tanımlanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla ÖTV’de, malların tanımı konusunda herhangi bir sorun yaşanmamaktadır.

### 5. Hasılatı Yüksek

Kapsamına 243 mal çeşidinin girmesi ve mükellef sayısı çok sınırlı olmasına rağmen ÖTV hasılatı genel bütçe vergi gelirlerinin %24-27’si arasında gerçekleşmektedir. Aşağıdaki tabloda, 2003-2019 yılları arasında gerçekleşen ve 2020 yılı bütçesinde tahmin edilen ÖTV ve KDV hasılatı ile genel bütçe vergi gelirlerindeki payları yer almaktadır.

YILLAR	ÖTV (Bin TL)	KDV (Bin TL)	Vergi Gelirleri Toplamı (Bin TL)	ÖTV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı
2003	22.299.243	27.031.099	84.316.169	% 26,4
2004	26.648.100	30.590.993	100.373.329	% 26,5
2005	33.344.799	34.326.058	119.621.390	% 27,8
2006	36.926.175	41.348.579	137.474.325	% 26,8
2007	39.110.505	43.285.707	152.835.111	% 24,7
2008	41.831.723	46.776.908	168.108.960	% 24,8
2009	43.619.794	46.986.885	172.440.423	% 25,2
2010	57.285.112	62.532.711	210.532.315	% 27,2
2011	64.978.306	78.641.796	260.945.623	% 24,4
2012	72.667.961	81.572.202	286.324.162	% 25,4
2013	86.595.788	100.722.637	334.734.964	% 25,8
2014	92.265.878	102.532.556	362.175.100	% 25,4
2015	107.270.812	121.070.300	419.094.393	% 25,5
2016	121.618.032	130.822.451	471.729.227	% 25,7
2017	139.648.344	155.679.502	550.397.373	% 25,3
2018	135.550.692	178.616.022	636.651.069	% 21,2
2019	164.316.493	352.385.179	819.603.098	% 20,0
2020*	176.117.886	325.498.734	912.523.630	% 19,3

(\*) 2020 yılı bütçe tahmini.

Görüldüğü gibi ÖTV hasılatı, iadeler düştüğünde KDV hasılatına yakın vergi geliri sağlamaktadır. Sadece bu iki tüketim vergisi, vergi gelirlerinin yarıdan fazlasını oluşturmaktadır. Bu yapı tartışılabilir, dolayısıyla tüketim vergilerinin payının azaltılması savunabilir. Nitekim 2003 yılından 2017 yılına kadar ÖTV hasılatı, genel bütçe vergi gelirlerinin yüzde 25'inden aşağı düşmemiştir. Ancak son üç yıldır ÖTV hasılatının vergi gelirlerine oranında bir azalma göze çarpmaktadır. Ne olursa olsun, ÖTV'nin vergi gelirlerindeki payının uzun yıllar yüksek kalacağı tahmin edilmektedir.

## 6. Mali ve Sosyal Politikaların Uygulanmasında Etkin

Cumhurbaşkanı (geçmişte Bakanlar Kurulu) vergi oranlarını veya tutarlarını değiştirerek, bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili etkin maliye politikaları uygulayabilmektedir. Örneğin bioetanol ve bi-

omotorinin vergi tutarlarında yapılacak düzenlemelerle, çevreyi daha az kirleten yakıt kullanımını özendirilebilmektedir. Ayrıca ÖTV sosyal politikaların uygulanmasında da kullanılabilir. Örneğin Maliye Bakanlığı yurt dışına çıkış yapan araçların satın alacağı yakıtlarda istisna uygulanabilecek gümrük kapılarını; çıkış yapılan ülkenin durumunu veya gümrük kapısının bulunduğu bölgeyi göz önüne alarak belirleyebilmektedir.

## **7. Daha Adil Bir Vergi**

ÖTV'den önce yürürlükte olan dolaylı vergiler çok adil olmayan bir yapıdaydı. Örneğin taşıt alım vergisinin maktu olması, müzik seti, klima, ABS fren, hava yastığı gibi özellikleri nedeniyle çok daha pahalı olan araçların vergilerinde bir farklılık yaratmıyordu. Bu sistem, ithal araçlara göre genellikle daha ucuz olan yerli araçlarda vergi yükünün göreceli olarak daha fazla oluşmasına neden olmaktaydı. Öte yandan maktu tutarların yılbaşında değişmesi, 31 Aralık'ta taşıt alanla 1 Ocak'ta taşıt alanın (en az yeniden değerlendirme oranında) farklı vergi ödemesine neden olmaktaydı. Yeni yıldaki vergi yükü artışından önce araç almak isteyenlerin yıl sonlarında vergi dairelerine yığılmalarının sebebi buydu. Taşıtlarda ÖTV değer esasına göre nispi olarak uygulandığından, vergi yükü, taşıtın fiyatıyla orantılı bir şekilde tüketiciye yansımakta, dolayısıyla vergi yükünün periyodik değişimi söz konusu olmamaktadır.

## **ÖTV İLE KDV ARASINDAKİ**

### **BENZERLİKLER VE FARKLILIKLAR**

İki temel dolaylı vergi olan ÖTV ve KDV uygulamalarının birbirine benzer yönlerinin yanı sıra farklı yönleri de bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla aşağıda açıklanmıştır.

#### **A) ÖTV İLE KDV ARASINDAKİ BENZERLİKLER**

##### **1. Mükellefi ithalatçılar ve satıcılardır**

Daha önce de belirtildiği gibi tüketim vergileri bedel içerisinde alıcılara yansıtılmak suretiyle nihai yüklenici olarak tüketicilerin üzerinde kalmakla birlikte, vergi dairesine karşı muhatap olanlar alıcılar değil satıcılardır. Bunun nedeni basittir. Verginin yüklenicisi olan alıcıların mü-

kellef yapılması halinde, her tüketicinin yani tüm vatandaşların vergi mükellefi yapılması gerekecektir. Bu nedenle tüketim vergilerinin mükellefinin, malı satanlar veya hizmeti ifa edenler olması öngörülmüştür.

ÖTV ve KDV için de durum aynıdır. Verginin mükellefi; yurt içinde üretilen mallar için malları teslim edenler, yurt dışından ithal edilen mallar için ithalatçılardır. Müzayede yoluyla satışlarda mükellef müzayedeyi düzenleyen gerçek veya tüzel kişilerdir. Mükellefin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa veya Maliye Bakanlığınca vergi emniyeti göz önüne alınarak vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.

## **2. Vergiyi doğuran olayla ilgili teslim tanımları aynıdır**

ÖTV ve KDV’de vergiyi doğuran olay malın teslimi ile gerçekleşmektedir. KDV Kanununun 2/1. ÖTV Kanununun da 2/1-e maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik tarafından alıcıya devri olarak tanımlanmıştır. Malın, alıcını gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin, malın nakliyesine başlanmasının veya sürücüye tevdiinin de teslim olduğu, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu, geri verilmesi mutad olan kap ve ambalajlarla teslim edilen mallar için bunların içindeki malların teslim edilmiş sayılacağı her iki verginin ortak uygulamasıdır. Vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında her ne surette olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi de teslim sayılmaktadır.

Ayrıca malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmele vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Kısım kısım teslimlerde vergi, her bir kısmın tesliminde doğmaktadır. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda ise malların alıcıya tesliminde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Öte yandan KDV Kanununun 1/2. maddesi ile her türlü mal ve hizmet ithali KDV’nin konusuna alınmış, ancak “ithalat”ın ne olduğuna dair bir tanım yapılmamıştır. Bu husus özellikle hizmet ithalinin ne olduğu, ne zaman doğduğu, nereye, nasıl vergi ödeneceği konusunda belirsizliklere neden olmaktadır.

ÖTV Kanununun 1. maddesiyle kapsama giren malların ithali [(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları tarafından teslimi] verginin konusuna alınmış, Kanunun 2/1-a maddesinde ithalat; “verginin konusuna giren malların T.C. gümrük bölgesine girişi” olarak tanımlanmıştır. Buna göre ÖTV Kanunu eki listelerdeki malların T.C. gümrük bölgesine girdiği anda ithalatı gerçekleşmektedir.

ÖTV uygulamasına özgü olan bu tanımın KDV uygulamasında da kullanılabileceği düşünülmektedir. Her ne kadar ithal edilen mallar için Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması (KDV Kanununda ifade edilen gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması ile aynıdır), ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ise de, ödeme dışındaki ithalatla ilgili yükümlülüklerin, malların T.C. gümrük bölgesine girişinde yerine getirilmesi gerekmektedir.

Örneğin (I) sayılı listedeki malların T.C. gümrük bölgesine girişinde ÖTV için teminat verme yükümlülüğü doğmaktadır. İthalatta vergi ödenmesi dahi, T.C. gümrük bölgesine giren mallar için teminat verilmesi gerekmektedir.

### **3. İhracat vergiden istisnadır**

İhraç mallarımızın yurt dışı pazarlarda rekabet edebilmesi amacıyla, hem ÖTV Kanunu hem de KDV Kanunu ihracat teslimlerini vergiden müstesna tutmuştur. Buna göre ÖTV ve KDV mükellefi olanların yurt dışındaki alıcılara teslim ettiği ve T.C. gümrük bölgesinden çıkan mallar için ÖTV ve KDV hesaplanmayacaktır. İhracatın şartları her iki Kanunda ayrı ayrı sayılmakla birlikte, ihracat prosedürü aynıdır. Yani ihracat için Maliye Bakanlığından izin alınması veya farklı belgeler kullanılması söz konusu olmayıp, ihracatın gerçekleştirildiği, dış ticaret mevzuatında belirlenen prosedüre uygun olarak düzenlenen gümrük beyannameleri ile tevsik edilmektedir.

Ancak iki verginin ihracat istisnası uygulamasındaki önemli bir farklılığa işaret etmek isteriz. Yurt içinden serbest bölgeye veya yetkili antrepolara yapılan teslimlerde KDV yönünden ihracat istisnası uygulanmasına rağmen, bu yerlere yapılan teslimler ÖTV yönünden ihracat sayılmamaktadır.

#### 4. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulanır

İhracatçıların ihraç kaydıyla satın aldığı mallar için her iki mevzuatta tecil-terkin müessesesi getirilmiştir. Buna göre ihraç edilmek üzere ihracatçıya mal teslim eden mükellef, faturada ÖTV ve KDV hesaplamakta, ancak ihracatçıdan tahsil etmemektedir. İlgili dönem beyannamesinde de teslim bedeli üzerinden bu vergiler beyan edilmekle birlikte, ihracatçıdan tahsil edilmeyen kısım tecil edilmektedir. İhracatın, teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde gerçekleştirilmesi halinde tecil edilen vergi terkin edilmektedir. Belirlenen süre içerisinde ihracatın gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen vergi, gecikme zammı (mücbir sebep halinde tecil faizi) ile birlikte satıcıdan tahsil edilmektedir.

Ancak tecil-terkin sisteminin uygulamasında her iki vergi için bazı farklılıklar vardır. Örneğin KDV uygulamasında, geçerli bir mazeret beyan etmek suretiyle 3 ay içinde ihracatın gerçekleştirilemeyeceğini bildirerek ek süre talep eden ihracatçılara vergi dairesince 3 aya kadar ek süre verilebilmektedir.

ÖTV uygulamasında 2018 yılına kadar bu şekilde ek süre verilmesi imkanı tanınmamıştır. Yani 3 aylık süre içerisinde ihracat gerçekleşmez ise, KDV yönünden süre uzatımı verilmiş olsa dahi tecil edilen ÖTV satıcıdan gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmiştir. Ancak 7103 sayılı Kanunla ÖTV Kanununun 8/2. maddesine eklenen hükümlerle, 27/3/2018 tarihinden itibaren tecil edilen ÖTV'nin terkinin için, KDV'de olduğu gibi ek 3 aya kadar süre verilmesi kabul edilmiştir.

Öte yandan KDV'de ihraç kayıtlı teslimlerde tecil terkin uygulanabilmesi için satıcının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Tarım ve Ormanlık Bakanlığından alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması,

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması,



gerekmektedir.

ÖTV uygulamasında tecil-terkin için bu gibi şartlar yoktur. Yani tüm ÖTV mükellefleri, ihraç kaydıyla teslim edilecekleri mallar için tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapabilmektedir.

### **5. Uluslararası anlaşmalar hariç, diğer kanunlardaki istisnalar geçersizdir**

ÖTV ve KDV mevzuatında, diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyetlerden bu vergilerin korunması yönünde hükümler yer almaktadır. ÖTV Kanununun 10/1. maddesi ile KDV Kanununun 19/1. maddesinde, diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümlerinin bu vergiler bakımından geçersiz olduğu hükme bağlanmıştır. Bu vergilere ilişkin istisna veya muafiyet uygulanabilmesi için ÖTV veya KDV kanunlarına bu yönde hüküm eklenmesi veya ilgili kanunlarda değişiklik yapılması gerekmektedir.

Ancak her iki kanunda da uluslararası anlaşmalar saklı tutulmak suretiyle, uluslararası anlaşmalarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin bu Kanunlarda yer alan hükümlerle sınırlı olmaksızın uygulanabilmesine de imkan sağlanmıştır.

### **6. Vergi oranları Cumhurbaşkanınca değiştirilebilir**

Tüketim üzerinden alınan vergilerde, ekonomik, mali veya sosyal gerekçelerle sık sık vergi oranlarının değiştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Vergi oranlarında değişiklik için kanun değişikliği yapılması amacıyla T.B.M.M.'ye gidilmesi ise istenilen değişikliklerin zamanında gerçekleşmemesine neden olabilmektedir. Bu amaçla her iki kanunda, vergi oranlarını (ÖTV'de ayrıca maktu vergi tutarlarını) değiştirme konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmiştir. Alt ve üst sınırları kanunlarında belirlenen bu yetkilere dayanılarak Cumhurbaşkanı Kararları ile KDV ve ÖTV oranları ile maktu vergi tutarlarında zaman zaman değişiklikler yapılmaktadır.

## **B) ÖTV İLE KDV ARASINDAKİ FARKLAR**

### **1. Uygulama safhaları farklıdır**

ÖTV, kapsamına giren malların ithali, imalatçıları tarafından teslimi, ilk iktisabı veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla sa-

tışında bir defaya mahsus olmak üzere uygulanmaktadır. Yani üretim veya ithalat aşamasında ÖTV ödenen malın yurt içinde satışında bir daha ÖTV uygulanmamaktadır.

KDV ise malların ithali veya üretiminden tüketimine kadarki her safhada uygulanan bir vergidir. Kanunda verginin konusuna girdiği belirtilen her aşamada KDV uygulanması söz konusudur. Örneğin KDV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından toptancıya, onun perakendeciye, onun da tüketiciye satışı aşamasında KDV uygulanır. Hatta tüketicinin mallarına haciz konulmak suretiyle müzayede mahalinde satılan aynı mal için yine KDV uygulanır.

## **2. Mükellefler tarafından yüklenen vergiler farklı işleme tabidir**

ÖTV'ye tabi mal alımında bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, ödediği bu vergiyi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alırlar (Vergi Usul Kanunu m. 270). Bunun dışında mükelleflerin yüklendiği ÖTV'yi herhangi bir vergiden indirme imkanı yoktur.

KDV'de ise yüklenen vergilerin indirimi esastır. KDV Kanununun 58. maddesine göre indirim konusu yapılması gereken vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamamaktadır. Ancak verginin konusuna girmeyen veya kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenen, yani indirim konusu yapılması kanunen engellenen KDV, gelir ve kurumlar vergisi mevzuatındaki esaslar dahilinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

## **3. İndirim mekanizmaları farklıdır**

ÖTV Kanununun 9. maddesinde, ÖTV mükellefi olanlar tarafından satın alınan mala ödenen ÖTV'nin, bu malla aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, yüklenen verginin imal edilen malın tesliminde beyan edilecek ÖTV'den indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre ÖTV'de çok sınırlı bir indirim imkanı vardır. Bir ÖTV mükellefi imal edeceği ÖTV'ye tabi mal için, bu malla aynı listede yer alan bir malı bir başka ÖTV mükellefinden vergi ödeyerek satın alırsa veya gümrükte ÖTV ödeyerek yurt dışından ithal ederse, yüklendiği vergiyi beyan edeceği ÖTV'den indirebilmektedir. Bu spesifik olay dışında ÖTV'de indirim mekanizması yoktur.

KDV’de ise genel bir indirim müessesesi yer almaktadır. Aksine bir hüküm olmadığı sürece KDV mükellefleri, vergiye tabi faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacağı mallara, yaptırdığı hizmetlere, amortisman tabi iktisadi kıymetlere, genel idare ve pazarlama giderlerine ödediği tüm KDV’ler için indirim hakkına sahiptir. Bir vergilendirme döneminde yüklenilen vergilerin hesaplanan vergiden fazla olması halinde ödenecek vergi çıkmamakta, hatta indirilemeyen kısım sonraki dönemlerde ödenecek KDV’den indirilmek üzere devredilmektedir.

#### **4. Uygulanan vergi oranlarının sayısı ve yapısı farklıdır**

KDV’de bir genel oran (%18) ile iki indirimli oran (%1 ve %8) dışında farklı vergi oranları yoktur.

ÖTV’de ise Kanuna ekli listelerde yer alan malların hemen hemen hepsi için farklı vergi oranları veya maktu vergi tutarları tespit edilmiştir. (III) sayılı listedeki mallar için oransal verginin yanında, maktu ve asgari maktu vergi olarak spesifik vergiler de uygulanmaktadır. Maktu vergiler de her mal için farklı tutarlarda belirlenmiştir.

#### **5. İstisnaların sayısı farklıdır**

ÖTV’ye ilişkin istisnalar sınırlı sayıdadır. KDV Kanununda ise istisnalar çok geniş bir mevzuat oluşturmaktadır. Sadece 17. maddede yer alan istisnalar “a”dan başlayarak “z” bendine kadar ulaşmıştır. KDV Kanununun 11 ilâ 17. maddeleri dışında geçici maddelerle düzenlenmiş çok sayıda istisna hükmü bulunmaktadır.

İhracata, diplomatik misyona ve Gümrük Kanunu hükümlerine yönelik istisnalar ÖTV ile KDV mevzuatlarında düzenlenmiş ortak istisnalardır.

#### **6. İhracat istisnası uygulamaları farklıdır**

Serbest bölgelere yapılan teslimler KDV uygulamasında ihracat sayılmakta; ÖTV uygulamasında ise ihracat sayılmamaktadır. Bu düzenlemelere bağlı olarak, serbest bölgeden yurt dışına yapılan teslimler KDV’nin konusuna girmemekte; ÖTV’de ise ihracat istisnası kapsamında işlem görmektedir.

KDV Kanununun 32. maddesine göre, hangi safhada olursa olsun ihraç edilen malla ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan KDV ihracatçıya iade edilmektedir. İade edilen vergi kapsamına, ihraç edilen

malın alımına, imaline, işlenmesine, nakliyesine ödenen KDV'nin yanı sıra işletmedeki amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden ve genel idare giderlerinden ihraç edilen mala isabet eden kısım da dahil edilmektedir.

ÖTV'de ise sadece ÖTV ödeyerek ithal ettiği veya ÖTV mükellefine vergi ödeyerek satın aldığı malı doğrudan ihraç edenlere, adına düzenlenen fatura veya gümrük makbuzunda ayrıca gösterilmiş olan ÖTV iade edilebilmektedir. Bu aşamalardan sonraki bir aşamada satın alınan malların ihracı halinde ÖTV'nin iadesi söz konusu değildir. Örneğin bir toptancının, imalatçıdan ÖTV ödeyerek satın aldığı malları ihracatçıya satması halinde, ihracatçının ihraç ettiği mallar için ÖTV iadesi talep etmesi mümkün değildir. Ayrıca ÖTV mükellefinden vergi ödenerek satın alınan mallardan bir başka mal imal edilerek bu malın ihraç edilmesi halinde de imalatta kullanılan mala ödenen ÖTV iade edilmemektedir.

### **7. Vergilendirme dönemleri, beyan ve ödeme süreleri farklıdır**

KDV'de genel olarak vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir. Sadece işletme hesabı esasına göre defter tutanların yük taşımacılığı faaliyetinde, basit usulde vergiye tabi olanların istisnadan vazgeçmelerinde ve konut yapı kooperatiflerinde 3 aylık vergilendirme dönemi uygulanmaktadır. Beyanname, vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü verilmekte, vergi de aynı gün ödenmektedir. Dolayısıyla KDV'de vergi dönemleri, beyan ve ödeme süreleri sabittir.

ÖTV'de ise hemen hemen her liste için farklı vergilendirme dönemi, beyanname verme süresi ve ödeme zamanı tespit edilmiştir.

### **8. Gelir vergisi mükellefiyetine bağlı uygulamalar farklıdır**

Gelir Vergisi Kanununa göre ücret, menkul sermaye iradı ve değer artışı kazancı elde edenler ile arızı kazanç sahipleri KDV kapsamına alınmamıştır. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf tutulan esnaf, vergiden muaf serbest meslek erbabı, basit usule tabi olanlar ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler KDV'den muaf tutulmuştur.

Ancak ÖTV'de böyle muafiyetler yoktur. Dolayısıyla gelir vergisinden muaf da olsa, basit usulde de vergilense, ÖTV'ye tabi malları imal ederek teslim edenler veya kullananlar ÖTV mükellefiyeti tesis ettirip genel esaslara göre ÖTV beyan etmek ve ödemekle yükümlüdür.

## Üçüncü Kısım

# YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN MALİ YÜKLER

### ÖTV İLE YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN MALİ YÜKLER

ÖTV ile çeşitli mal ve hizmetlerden alınan 16 adet vergi, harç, pay, fon yürürlükten kaldırılmış, bunların yerine sadece ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. Bu özelliği ÖTV'nin sadeleştirme amacını ortaya koymaktadır. ÖTV ile 16 adet vergisel yükün ortadan kaldırılmasının yanı sıra KDV'de uygulanmakta olan %26 ve %40'luk yükseltilmiş oranlar da kaldırılmıştır. Böylece KDV için de bir sadeleştirme yapıldığı söylenebilir.

ÖTV kapsamına giren mallar için uygulanacak vergi oranları veya maktu vergi tutarları, yürürlükten kaldırılan vergilerin yarattığı yüke eşit olarak belirlenmiştir. Böylece ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle bu mallar üzerindeki vergi yükünde bir artış yaşanmamıştır. Yani ÖTV yeni bir vergi olmasına rağmen yeni bir vergi yükü getirmemiştir.

ÖTV kapsamına giren mallar itibariyle yürürlükten kaldırılan mevzuat hakkında açıklamalar aşağıdadır.

### (I) SAYILI LİSTE: PETROL ÜRÜNLERİ İLE İLGİLİ YÜRÜRLÜKTEN KALKAN HÜKÜMLER

(I) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallardan akaryakıt ürünlerinde akaryakıt tüketim vergisi uygulanmaktaydı. Solvent olarak tanınan (B) cetvelindeki mallarda ise akaryakıt fiyat istikrar payı alınmaktaydı. Solvent türü mallar, yasalara aykırı olarak akaryakıt ürünlerine karıştırılması, bu nedenle vergi kaçığının yanı sıra araçlarda onarımı güç

arızalara sebebiyet vermesi dolayısıyla, bir vergi güvenlik sistemi kurulması amacıyla ÖTV kapsamına alınmıştır. Akaryakıt ürünlerine karıştırılması veya doğrudan yakıt olarak kullanılması muhtemel olan madeni yağ, ham yağ, petrol koku gibi ürünler de bu amaç doğrultusunda ÖTV kapsamına dahil edilmiştir.

Söz konusu mallarda ÖTV öncesi uygulanmakta olup ÖTV ile yürürlükten kaldırılan vergiler aşağıdadır.

### 1. AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ

ÖTV ile yürürlükten kaldırılan vergilerin içinde hasılat yönünden en önemli vergi akaryakıt tüketim vergisidir (ATV). 1 Aralık 1984 tarihinde (KDV'den bir ay önce) yürürlüğe girmiş olan 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ile süper ve normal benzin, gazyağı ve motorin, kalorifer yakıtı, fuel-oil ve LPG satışları bu verginin konusuna alınmıştır. Vergi, kapsama giren ürünleri ithal edenler veya imal edenler (rafineriler) tarafından satışında doğmaktadır. Vergilendirme dönemi birer ay olup, bu dönemi takip eden 20. güne kadar beyan edilen vergi aynı gün ödenmektedir.

Verginin oranı başlangıçta %6 olarak belirlenmişti. Bu oran 3239 sayılı Kanunla 11 Aralık 1995 tarihinde %9'a, 3418 sayılı Kanunla 31 Mart 1988 tarihinde %21'e, 88/12814 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 1 Nisan 1988 tarihinde %26'ya, 88/13356 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla 1 Ekim 1988 tarihinde %26'ya çıkarılmıştır.

3571 sayılı Kanunla kapsama giren ürünler iki gruba ayrılarak, 20 Haziran 1989 tarihinden itibaren süper ve normal benzin, gazyağı ve motorin %70, kalorifer yakıtı, fuel-oil çeşitleri ve LPG %40 oranında vergilendirilmeye başlanmıştır. Ayrıca verginin matrahının, rafinerilerin kendi kullandıkları da dahil olmak üzere gümrüklü rafineri satış olması kararlaştırılmıştır. Daha sonra vergi oranlarında sürekli bir artış yaşanmıştır. 2000 yılının Şubat ayında uygulanan ÖTV oranları aşağıda gösterilmiştir.

Kurşunsuz benzin	%230
Süper benzin	%240
Normal benzin	%240
Gazyağı	%155
Motorin	%170
Kalorifer yakıtı	%55
Fuel-oil	%10
LPG	%1

ATV Kanununda en köklü değişiklik maddesinde 4503 sayılı Kanunla yapılmıştır. Bu Kanunla yapılan değişiklikler sonucu 1 Şubat 2000 tarihinden itibaren ATV'nin, kapsama giren ürünler için belirlenecek maktu tutarlarda alınması öngörülmüştür. Buna göre akaryakıt ürünlerinden alınması öngörülen maktu vergi tutarları aşağıdadır.

Kurşunsuz benzin	287.650 TL/lt
Süper benzin	291.955 “
Normal benzin	277.939 “
Gazyağı	199.069 “
Motorin	192.192 “
Marine diesel	192.192 “
Kalorifer yakıtı	53.547 TL/kg
Fuel-oil	7.620 “
LPG	1.581 “

Yapılan kanun değişikliğiyle maktu vergi tutarlarının her ay DİE tarafından belirlenen TEFE oranında artması da öngörülmüştür. Böylece her ay değişen ATV tutarları ile vergi hesaplanmaya başlanmıştır. Ayrıca vergilendirme dönemleri (ÖTV'de olduğu gibi) her ayın 15'er günlük iki dönemi olarak belirlenmiş, verginin bu dönemleri takip eden 10. güne kadar ödenmesi hükme bağlanmıştır.

ÖTV'nin yürürlüğe girmesinden önce, yani 31 Temmuz 2002 tarihinde kapsama giren ürünlere uygulanmakta olan ATV tutarları aşağıda gösterilmiştir.

Kurşunsuz benzin	784.032 TL/lit
Süper benzin	796.296 “
Normal benzin	755.311 “
Gazyağı	493.667 “
Motorin	527.776 “
Marine diesel	527.776 “
Kalorifer yakıtı	223.365 TL/kg
Fuel-oil	87.850 “
Fuel-oil (6)	75.551 “
LPG	365.263 “
Nafta	1.027.634 “
Doğalgaz	5.110 TL/m <sup>3</sup>

Öte yandan ATV'nin en önemli özelliklerinden birisi de hasılatından çeşitli kurum ve kuruluşlara pay dağıtılması olmuştur. Bu paylarda da zaman zaman değişiklikler yapılmış olup, yukarıda bahsi geçen 4503 sayılı Kanunla ATV hasılatından pay verilmesi maddesi kaldırılmıştır.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 5. bendiyle, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu tümüyle yürürlükten kaldırılmıştır.

## 2. AKARYAKIT FİYAT İSTİKRAR FONU (PAYI)

10 Eylül 1960 tarihli ve 79 sayılı Milli Korunma Suçlarının Affına, Milli Korunma Teşkilat, Sermaye ve Fon Hesaplarının Tasfiyesine ve Bazı Hükümler İhdasına Dair Kanunun 5. maddesi ile petrol fiyatlarında istikrarı sağlamak üzere Ziraat Bankasında “Fiyat İstikrar Fonu” (AFİF) hesabı oluşturulmuş ve hükümete, petrol ürünlerinin dahili fiyatlarını düzenlemek amacıyla ithal ve satış fiyatları arasındaki farkları bu hesapta toplama, akaryakıt ürünlerinin ve tenekelerin alım, satım, dağıtımını ve fiyatlarını tespiti yetkili kılmıştır.



Bu yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca çeşitli tarihlerde yayımlanan kararlar ile akaryakıt ürünlerinin dağıtımı, azami satış fiyatları, satıcı karları gibi hususlar belirlenmiş, ayrıca fona aktarılacak tutarlar ile fondan yapılacak harcamalar tespit edilmiştir. Fonun kapsamına dahil edilen mal cinsleri sürekli artmıştır.

AFİF uygulaması ile ilgili olarak yapılan son kapsamlı düzenleme 98/10745 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararda yer almıştır. Bu Kararla, akaryakıtlar için FOB/CIF İtalya fiyatları baz alınarak belirlenecek tavan fiyattan fazla olmamak koşuluyla rafineri ve ithalatçıların satış fiyatlarını kendilerinin belirlemesi öngörülmüştür. Ayrıca AFİF'in oransal olarak (ad valorem) değil, maktu tutarlarda tespit edilmesine başlanmış, fona yapılacak ödemelerin belirlenmesi konusunda Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına yetki verilmiştir. Böylece fon kesintilerinin tutarı bu Bakanlık tarafından yayımlanan tebliğlerle tespit edilmeye başlanmıştır. Bu kararlar, LPG ithalinde ve yerli ham petrolün işlenmesinde uygulanan sübvansiyonlar ile akaryakıt fiyatlarının artışında uygulanan stok beyanı ve fiyat farkı uygulaması kaldırılmıştır.

4684 sayılı Kanunla 79 sayılı Kanunun 5/c maddesinde değişiklik yapılarak, akaryakıt fiyatlarında istikrarın sağlanması amacıyla petrol ürünlerinden Bakanlar Kurulunca belirlenecek esaslar dahilinde Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığınca belirlenecek miktarlarda Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı alınacağı ve bütçeye gelir kaydedileceği hükme bağlanmıştır. Böylece 1.1.2002 tarihinde yürürlüğe giren bu hükümlerle "Fon" uygulaması "pay"a dönüştürülmüştür.

Yürürlükten kalkmadan önce uygulanmakta olan akaryakıt fiyat istikrar payı tutarları aşağıdadır.

ÜRÜN ADI	A.F.İ.F. Payı	ÜRÜN ADI	A.F.İ.F. Payı
Süper benzin	0,05 \$ / lt	Toluen (toluol)	15.000 TL/kg
Normal benzin	0,05 "	Benzen (benzol)	15.000 TL/kg
Kurşunsuz benzin	0,05 "	Hexan	15.000 TL/kg
Motorin	0,05 "	Heptan	5.000 TL/kg
Gazyağı	0,05 "	White spirit	15.000 TL/kg
Marine diesel	0,05 "	Solvent nafta	15.000 TL/kg
Jet yakıtı	0,05 "	Petrol eteri	15.000 TL/kg

ÜRÜN ADI	A.F.İ.F. Payı	ÜRÜN ADI	A.F.İ.F. Payı
Kalorifer yakıtı	0,032 “	Tiner	15.000 TL/kg
Fuel-oiller	0,02 \$ / kg	Ksilen O, m, mix	15.000 TL/kg
LPG tüplü	0,10 “	Diğer solventler	15.000 TL/kg
LPG sanayi (dök-me)	0,10 “	Baz yağlar	50.000 TL/kg
LPG otogaz	0,20 “	(99/12866 sayılı BKK)	

(Not: Elektrik üretiminde kullanılacak olan izne tabi petrol ürünlerinden A.F.İ.F. alınmamıştır)

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 1. fıkrasıyla 79 sayılı Kanunun akaryakıt fiyat istikrar payı ile ilgili 5. maddesinin (c) bendi 1.8.2002 tarihi itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Buna paralel olarak 2002/4505 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu payın belirlendiği 98/10745 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında gerekli değişiklikler yapılmıştır.

### 3. YÜKSELTİLMİŞ (%40) KDV ORANI

KDV oranlarının tespit edildiği 22 Aralık 1992 tarihli ve 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karara 95/7612 sayılı Kararname ile eklenen “IV sayılı liste”ye 2000/867 sayılı Kararname ile 2. sıra olarak “sıvılaştırılmış petrol gazının (LPG) otogaz istasyonlarında teslimi” eklenmiştir. Böylece Kararnamenin yürürlüğe girdiği 10 Temmuz 2000 tarihinden itibaren otogaz tesliminde yükseltilmiş (%40) oranda KDV uygulanmaya başlanmıştır.

ÖTV'nin yürürlüğe gireceği 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren uygulanacak KDV oranlarını yeniden belirleyen 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (IV) sayılı liste yürürlükten kaldırılmış olup, bu tarihten itibaren otogaz teslimleri genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulmaya başlanmıştır.

## (II) SAYILI LİSTE: TAŞIT ARAÇLARI İLE İLGİLİ YÜRÜRLÜK-TEN KALKAN HÜKÜMLER

Motorlu taşıt araçlarının ilk iktisabında hem taşıt alım vergisi hem de ek taşıt alım vergisi uygulanmakta, araçların bundan sonraki el değiştirmeleri ise sadece taşıt alım vergisine tabi tutulmaktaydı. Taşıt alım vergisi; araçların ağırlık ve yaş kriterlerine göre maktu tutarlarda uygulanmakta, ek taşıt alım vergisi ise aracın ilk iktisabındaki değer üzerinden oransal hesaplanmaktaydı. ÖTV uygulamasına geçişte, araçların sadece ilk iktisabında bir defaya mahsus vergi alınması, ikinci el satışlardan vergi alınmaması öngörülmüştür. Ayrıca ÖTV'nin, kapsama giren ürünlerden alınmakta olan vergi yüküne eşit olması, yani ek bir vergi yükü yaratmaması amaçlanmıştır. Bu nedenle araçların ilk iktisabında marka ve model bazında bu iki verginin oluşturduğu yükü sağlayan vergi oranlarının belirlenmesi gerekmiştir. Ayrıca daha önce taşıt alım vergisi kapsamına giren tarım traktörleri ÖTV kapsamına alınmamıştır.

(II) sayılı listedeki araçlardan alınmakta olan ve ÖTV ile yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve paylar aşağıdadır.

### 1. TAŞIT ALIM VERGİSİ

10 Ağustos 1970 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1318 sayılı Finansman Kanununun birinci bölümü taşıt alım vergisine (TAV) ilişkin hükümler içermektedir. Bu Kanunla, 5 tablo halinde tespit edilen taşıtların iktisabı, ithali veya vekaletname ile tasarruf hakkının devralınmasında TAV uygulanması öngörülmüştür. Anlaşılacağı üzere vergi tek safhalı değildir, söz konusu taşıtların her el değiştirilmesinde bu vergi gündeme gelmektedir. Listelerde yer alan malların niteliği Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa (MTV) göre tayin edilmiştir. TAV maktu tutarlarda uygulanan bir vergidir (spesifik vergi). Son olarak uygulandığı 2002 yılında kapsama giren araçlar için belirlenen vergi tutarları, listeler itibarıyla aşağıdadır.

## (I) Sayılı Tarife: Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları.

TAŞITLARIN NET AĞIRLIĞI	Taşıtların yaşları ile bunlar için ödenecek vergiler (TL)				
	1 yaş	2 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 8 yaş	9 – 11 yaş
950 kg. ve daha az	817.780.000	545.570.000	408.750.000	271.880.000	203.460.000
951-1200 kg.'a kadar	1.365.570.000	954.550.000	682.410.000	408.750.000	340.280.000
1201-1600 kg.'a kadar	1.911.380.000	1.365.570.000	954.550.000	613.990.000	477.170.000
1601-1800 kg.'a kadar	2.731.240.000	1.911.380.000	1.365.570.000	886.200.000	682.410.000
1801 kg.ve daha yukarı	3.277.620.000	2.457.610.000	1.774.560.000	1.228.750.000	817.780.000

Bu hadler, I. Derece lüks otomobiller için 3 kat, II. Derece lüks otomobiller için 2 kat ve III. Derece lüks otomobiller için 1,5 kat olarak uygulanacaktır.

Araçlar için getirilen “Lüks otomobil” deyiminde de zaman içinde değişiklikler yapılmıştır. En son 11 Seri No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğinde, otomobil ve arazi taşıtlarından motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'den (1600 cm<sup>3</sup> dahil) küçük olanların lüks otomobil olarak kabul edilmeyeceği, bunların yurt içinde veya yurt dışında imal edilmiş olmasının lüks otomobil uygulamasında bir önemi bulunmadığı açıklanmıştır. Motor silindir hacmi 1601 cm<sup>3</sup>'den büyük olan otomobil ve arazi taşıtları ise lüks otomobil olarak kabul edilecektir. Ancak arazi taşıtlarından, münhasıran yük taşımaya mahsus olanlar lüks otomobil olarak kabul edilmeyecek, yük ve yolcu taşıyabilen iki ve daha fazla sıralı oturma yeri bulunan açık kasalı olanlar ise, lüks otomobil olarak kabul edilecektir.

Buna göre net ağırlık ve yaşlarına göre araçların lüks dereceleri aşağıda gösterilmiştir.

TAŞITLARIN NET AĞIRLIĞI	1-3 YAŞ	4-6 YAŞ	7-11 YAŞ
950 kg ve aşağısı	III. DERECE	—	—
951-1200 kg'a kadar	III. DERECE	—	—
1201-1600 kg'a kadar	II. DERECE	III. DERECE	—
1601 kg ve daha yukarı	I. DERECE	II. DERECE	III. DERECE

(II) Sayılı Tarife: Minibüs ve otobüslerle trolleybüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzeri

TAŞITLARIN CİNS VE İSTİAP HADLERİ	Taşıtların yaşları ile bunlar için ödenecek vergiler (TL)				
	1 yaş	2 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 8 yaş	9 – 11 yaş
A) Kamyonet, Kamyon, Çekici ve Benzerleri					
1.500 kg'a kadar	624.380.000	389.800.000	280.090.000	217.110.000	155.250.000
1.501-3.500 kg'a kadar	780.100.000	468.540.000	343.450.000	280.090.000	217.110.000
3.501-5.000 kg'a kadar	937.590.000	624.380.000	435.940.000	311.100.000	249.470.000
5.001-10.000 kg'a kadar 1.250.890.000	749.130.000	687.770.000	562.960.000	374.480.000	
10.001-20.000kg'a kadar 1.437.230.000 998.920.000	812.740.000	624.380.000	435.940.000		
20.001 kg ve yukarısı	1.750.520.000	1.312.490.000	1.126.080.000	937.590.000	749.130.000
B) Minibüs, Otobüs, Trolleybüs ve Benzerleri					
Oturma yeri					
15 kişiye kadar	780.100.000 468.540.000 343.450.000	280.090.000 217.110.000			
16-25 kişiye kadar	937.590.000 624.380.000 435.940.000	311.100.000 249.470.000			
26-35 kişiye kadar	1.126.080.000 749.130.000 624.380.000	435.940.000	311.100.000		
36-45 kişiye kadar	1.437.230.000	998.920.000	874.260.000	624.380.000	435.940.000
46 kişi ve daha yukarı	1.750.520.000	1.312.490.000	1.126.080.000	937.590.000	749.130.000

(III) Sayılı Tarife: Motosikletler (motorlu bisikletler dahil) ve triportörler

TAŞITLARIN CİNSİ	Taşıtların yaşları ile bunlar için ödenecek vergiler (TL)		
	1 yaş	2 – 5 yaş	6 – 11 yaş
Motosiklet	23.620.000	14.990.000	11.610.000
Yük veya Yolcu Motosikleti	61.280.000	40.580.000	23.620.000
Triportörler	73.210.000	61.280.000	40.580.000

(IV) Sayılı Tarife: Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekne, traktör

TAŞITLARIN CİNSLERİ VE MOTOR GÜCÜ (BG)	Taşıtların yaşları ile her motor gücü birimi (BG) için ödenecek vergi miktarı (TL)				
	1 yaş	2 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 8 yaş	9 – 11 yaş
A) Yat, Kotra ve Her Türlü Motorlu Özel Tekneler					
10 – 20 BG' ne kadar	26.479.000	19.810.000	13.132.000	9.204.000	6.451.000
21 – 50 BG' ne kadar	46.523.000	21.167.000	15.900.000	10.564.000	9.204.000
51 – 100 BG'ne kadar	53.192.000	26.479.000	19.810.000	13.132.000	11.929.000
101 – 150 BG'ne kadar	59.867.000	31.968.000	23.932.000	18.601.000	17.238.000
151 BG ve daha yukarı	66.543.000	39.848.000	29.210.000	26.479.000	19.810.000

Bu hadler; Türkiye Yelken Federasyonuna kayıtlı, Federasyondan yelken numarası almış, motorları olan yelkenli tekneler (kotralar) için %50 nispetinde uygulanır

B) Traktörler (Fabrika, anabayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerden fatura ile ilk iktisabında veya yurt dışından ithalinde bir defaya mahsus her motor gücü birimi (BG) için 2.362.000 TL. esas alınarak vergilendirilir.

(V) Sayılı Tarife: Uçak ve helikopterler (Türk Kuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç)

TAŞITLARIN AZAMI KALKIŞ AĞIRLIĞI	Taşıtların yaşları ile bunlar için ödenecek vergiler (TL)			
	1 yaş	2 yaş	3 – 5 yaş	6 – 11 yaş
<b>Uçak ve Helikopterler</b>				
1.150 kg'a kadar	3.258.640.000	2.716.220.000	2.444.010.000	2.171.440.000
1.151 – 1.800 kg'a kadar	4.073.200.000	3.395.400.000	2.716.220.000	2.308.670.000
1.801 – 3.000 kg'a kadar	5.974.930.000	5.432.510.000	4.888.220.000	4.345.410.000
3.001 – 5.000 kg'a kadar	8.148.760.000	7.469.430.000	6.791.630.000	6.111.790.000
5.001 – 10.000 kg'a kadar	13.583.580.000	12.224.250.000	10.865.120.000	9.507.890.000
10.001 -20.000 kg'a kadar	21.732.470.000	20.375.270.000	19.016.210.000	17.657.230.000
20.001 kg ve daha yukarı	27.167.200.000	24.449.140.000	21.732.470.000	19.016.210.000

Kamu kurumları (KİT'ler hariç), belediyeler, köy tüzel kişileri adına kayıtlı araçlar, geçici olarak çalışmak ve tahsil yapmak üzere Türkiye'ye gelenlere ait araçlar, bizzat maluller tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş araçlar, diplomatik araçların ithali, TAV'dan müstesna tutulmuştur. Ayrıca Gelir vergisi Kanununun 81. maddesi kapsamında şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi veya devri ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünme halleri veya Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre nevi değişikliği nedeniyle yeni şirkete devredilecek taşıtlar da bu vergiden istisna edilmiştir. 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerde araçları hurda olanların, bir yıl içinde iktisap edecekleri taşıtlar için de TAV istisnası uygulanmıştır.

TAV, iktisap, ithal veya devir işlemlerinin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine beyanname verilmesi suretiyle ödenmektedir. Verginin mükellefinin alıcı olması dolayısıyla alıcının

vergi dairesine ödeyeceği TAV, satıcının hesaplayacağı KDV matrahına dahil edilmemektedir.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 3. bendiyle, 1318 sayılı Finansman Kanununun TAV'ne ilişkin 1 ila 10. maddeleri ile geçici 1, 2 ve 3. maddeleri 1 Ağustos 2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Ayrıca ÖTV Kanununun geçici 2. maddesiyle, Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 12 Haziran 2002 tarihinden itibaren ikinci el araçların satışında TAV alınmasına son verilmiştir.

## 2. ÇEVRE KİRLİLİĞİNİ ÖNLEME FONU

11.8.1983 tarih ve 18132 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2872 sayılı Çevre Kanununun 17. maddesiyle, çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için "Çevre Kirliliğini Önleme Fonu" kurulmuştur. Fonun gelirlerine ilişkin hükümlerin düzenlendiği 3416 sayılı Kanunla değişik 18. maddenin (a) bendinde, motorlu taşıt alım vergisi tutarının 1/4'ü oranındaki tutarın, bir defaya mahsus olmak üzere fon olarak ödeneceği hükme bağlanmıştır.

4629 sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanunun 6. maddesinin (c) bendiyle çevre kirliliğini önleme fonu yürürlükten kaldırılmakla birlikte, geçici 1. maddenin A/3 bendine göre, bu kanunla yürürlükten kaldırılan fonların gelirleriyle ilgili yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, yürürlükten kaldırılan gelirlerin toplanmasına devam edileceği hükme bağlandığından, bu yükümlülük de devam etmiştir.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 3. bendiyle taşıt alım vergisinin yürürlükten kaldırılması sonucu, bu verginin 1/4'ü oranında Çevre Kirliliğini Önleme Fonu alınması uygulaması da kendiliğinden sona ermiş bulunmaktadır.

## 3. EK TAŞIT ALIM VERGİSİ

Finansman Kanununun TAV ile ilgili birinci bölümüne 3418 sayılı Kanunla eklenen geçici 2. maddeyle, 3418 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 31 Mart 1988 tarihinden itibaren 10 yıl süreyle uygulanmak



üzere, otomobil, kaptıkaçtı, panel, arazi taşıtı (münhasıran yük taşımak amacıyla imal edilenler hariç) ve minibüslerin ilk iktisabı veya ithali, bir defaya mahsus olmak üzere %12 oranında ek taşıt alım vergisine tabi tutulmuştur.

Buna göre, sözü edilen araçların ilk iktisabında maktu tutarlarda hesaplanan TAV ile birlikte aracın ilk iktisap bedeli (KDV matrahı) üzerinden de ayrıca %12 oranında Ek TAV ödenecektir. İlk iktisaptan veya ithalden sonraki ikinci el satış ve devirlerde ise bir daha Ek TAV ödenmeyecek, sadece TAV uygulanacaktır. Bu verginin mükellefi de alıcılardır (Bu nedenle hem TAV hem de Ek TAV satıcının hesaplayacağı KDV'nin matrahına girmemektedir). Bu vergi ilk iktisap veya ithalle ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce TAV ile birlikte beyan edilerek ödenmektedir. TAV için uygulanan istisna ve sorumluluklar Ek TAV için de uygulanacaktır.

Minibüsler için Ek TAV'in oranı, 88/13037 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %6'ya indirilmiştir. Otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları için Ek TAV oranları, 95/7604 sayılı Kararname ile 30 Aralık 1995 tarihinden itibaren motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ü aşmayanlar için %12, 1600-2000 cm<sup>3</sup> arasında olanlar için %18, 2000 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar için %24 olarak belirlenmiştir.

Ek TAV uygulama süresi 4369 sayılı Kanunla 10 yıldan 15 yıla çıkarılmıştır. 17 Ağustos ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerde araçları hurda olanların, bir yıl içinde iktisap edecekleri taşıtlar Ek TAV'dan da müstesna tutulmuştur.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 3. bendiyle 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren Ek TAV yürürlükten kaldırılmıştır.

#### 4. TRAFİK TESCİL HARCİ

1 Kasım 1964 tarihinde yürürlüğe giren 492 sayılı Harçlar Kanununun Dokuzuncu Bölüm Birinci Kısımında düzenlenen hükümlerle, Kanuna bağlı (9) sayılı tarifede yazılı olan trafik işlemleri, trafik harcına tabi tutulmuştur. Trafik harçları, harcın konusunu oluşturan işlemin yapılmasını talep eden kişiler ödemekle mükelleftir.

Trafik tescil harçlarının kapsamı ve tutarlarında zaman içinde birçok değişiklik yapılmıştır. Harçlar Kanununa bağlı (9) sayılı tarifiede, araçların Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre yapılacak tescil işlemlerinden bir defaya mahsus olmak üzere alınması öngörülen tescil harcı tutarı, yürürlükten kalktığı 12 Haziran 2002 tarihinde 71.450.000 TL (71,45 YTL) idi.

ÖTV Kanununun 18. Maddesinin 2. Bendiyle 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı trafik harçlarını düzenleyen (9) sayılı tarifenin "(I.) Tescil harçları" bölümü 1 Ağustos 2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmakla birlikte, Kanunun geçici 2. maddesiyle, Kanunun Resmi Gazete'de yayımlandığı 12 Haziran 2002 tarihinden itibaren ikinci el araç satışlarından tescil harcı alınmasına son verilmiştir.

## 5. EĞİTİME KATKI PAYI

Temel eğitimin 8 yıla çıkarılmasının yaratacağı ek finans ihtiyacının karşılanması amacıyla 1997 yılında yürürlüğe konulan 4306 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin (A/2.) bendi ile 1318 sayılı Finansman Kanununa göre taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtların kayıt ve tescili ile devirlerinden 10.000.000 lira eğitime katkı payı alınması öngörülmüştür.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 9. bendi ile sözü edilen 4306 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin (a) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. ÖTV Kanununun geçici 2. maddesiyle bu hükmün, ÖTV Kanununun yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi sağlanmıştır. Böylece araçların sıfır veya ikinci el satışlarının trafiğe tescilinde alınan eğitime katkı payı 12 Haziran 2002 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır.

Yukarıda yer alan hükümlerden de anlaşılacağı gibi, ÖTV Kanununun Resmi Gazete'de yayımlandığı 12 Haziran 2002 tarihi itibarıyla, araçların ikinci el satışlarında alınmakta olan TAV, trafik tescil harcı ve eğitime katkı payı uygulamasına son verilmiştir. Böylece ÖTV'nin yürürlüğe gireceği 1 Ağustos 2002 tarihinden sonra araçların ikinci el satışlarında vergi uygulanmayacak olmasına rağmen, henüz ÖTV uygulaması başlamadan önce, araçların ikinci el satışlarının trafiğe tescil edilmesini engelleyen mali yükler kaldırılmış olmaktadır.

## 6. YÜKSELTİLMİŞ (%26 VE %40) KDV ORANLARI

KDV oranlarının tespit edildiği 87/12469 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kararname eki Karardaki (IV) sayılı listede yer alan mallarda %15 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür. Böylece 1.1.1988 tarihinden itibaren ilk defa genel KDV oranı (%10) dışında yükseltilmiş KDV oranı uygulanmasına başlanmıştır. Bu kararnameyle yükseltilmiş oranda vergilendirilmesi öngörülen mallar G.T.İ.P. numaraları itibariyle belirlenmiş olup, bu listede havyar, kürkler, makyaj malzemeleri, kristal eşyalar, değerli taşlar, beyaz eşyalar, radyo, TV, ses ve görüntü cihazlarının yanı sıra binek otomobili ile yat ve kotralar yer almaktadır.

Bu araçlar için %15 olarak belirlenen yükseltilmiş KDV oranı; 90/919 sayılı Kararname ile 15 Ekim 1990 tarihinden itibaren %20'ye, 92/3896 sayılı Kararname ile 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren %23'e çıkarılmıştır. 92/3896 sayılı Kararnameyle, binek otomobillerinin (98/11328 sayılı Kararnameyle (III) sayılı listedeki diğer tüm malların) finansal kiralama yoluyla teslimi ve kiralanmasında da yükseltilmiş vergi oranı uygulanması öngörülmüştür. Diğer kara nakil vasıtalarının finansal kiralama yoluyla teslimi veya kiralanmasında ise temel gıda mallarının tabi olduğu indirimli oran (%8) uygulanacaktır.

93/4932 sayılı Kararname ile 1 Kasım 1993 tarihinden itibaren motosikletler, mopedler ve sepetler de %23 oranına tabi mallar kapsamına dahil edilmiştir. Ayrıca 94/5730 sayılı Kararname ile binek otomobillerinden kullanılmış olanlar ekstra indirimli vergi oranına (%1) tabi tutulmuştur.

Öte yandan 95/7612 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren binek otomobillerinden sadece motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ü aşanların yükseltilmiş oranda vergilendirilmesi, altında olanlarda ise genel orana (bu tarihte %15) tabi tutulması öngörülmüştür.

99/13648 sayılı Kararnameyle yükseltilmiş KDV oranı 13 Aralık 1999 tarihinden itibaren %23'den %25'e, 2001/2344 sayılı Kararnameyle de 15 Mayıs 2001 tarihinden itibaren %26'ya çıkarılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen 95/7612 sayılı Kararname ile 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karara ile eklenen "IV sayılı liste" de yer alan motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'den büyük olan binek otomobil-

lerinde uygulanacak KDV oranı %40 olarak belirlenmiştir. Böylece 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren ekstra yükseltilmiş KDV oranı (%40) da devreye girmiştir. Motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'den büyük olan binek otomobilleri 2000/867 sayılı Kararname ile (IV) sayılı listenin 1. Sırası olarak belirlenmiş ve aynı listeye 2. Sıra olarak "sıvılaştırılmış petrol gazının (LPG) otopaz istasyonlarında teslimi" eklenmiştir. Böylece Kararnamenin yürürlüğe girdiği 10 Temmuz 2000 tarihinden itibaren otopaz tesliminde ekstra yükseltilmiş ( 40) oranda KDV uygulanmaya başlanmıştır.

ÖTV'nin yürürlüğe gireceği 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren uygulanacak KDV oranlarını yeniden belirleyen 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (III) ve (IV) sayılı listeler yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle, motosikletler ile motor silindir hacmi 1600-2000 cm<sup>3</sup> arasında olan binek otomobillerinde uygulanan %26, motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ün üzerindeki binek otomobillerinde uygulanan %40 oranındaki yükseltilmiş KDV oranları yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre ÖTV uygulamasının yürürlüğe girdiği 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren binek otomobillerinin sıfır olarak alımında veya (kaç yaşında olursa olsun) yurt dışından ithalinde genel KDV oranı (%18), kullanılmış binek otomobillerinin tesliminde ise ekstra indirilmiş (%1) KDV oranı uygulanmaya başlanmıştır.

### **(III) SAYILI LİSTE: TÛTÛN MAMULLERİ, ALKOLLÛ İÇKİLER VE KOLALI GAZOZ İLE İLGİLİ YÛRÛRLÛKTEN KALKAN HÛKÛMLER**

Tütün mamulleri ve alkollü içkiler, çeşitli amaçlarla kamu finansmanı yaratılmasında ilk akla gelen mallardır. Bunun nedeni, söz konusu malların zorunlu ihtiyaç maddeleri olmaması ve sağlığa zararlı olmasıdır. Dolaylı vergilerde KDV ile yapılan sadeleştirmeden sonra, bazı alanlarda ortaya çıkan kaynak ihtiyacını karşılamak (temel eğitimin 8 yıla çıkarılması, deprem nedeniyle oluşan hasarın karşılanması gibi) ve çeşitli kurum ve kuruluşlara kaynak sağlamak (maluller ile şehit dul ve yetimleri, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu, Spor Federasyonları vb.) amacıyla bu mallar üzerinde çok sayıda mali yükümlülük ihdas edilmiştir.

Bunlardan bir kısmının maktu (spesifik vergi) bir kısmının nispi (ad valorem vergi) olması, vergi matrahı ve ölçülerinin farklı oluşu, birbirlerinin matrahını etkilemesi nedeniyle, tütün mamulleri ve alkollü içkilerde uygulanan dolaylı vergilerin hesaplanması karmaşık bir hal almıştır.

Örneğin 1 paket sigaradaki mali yükler aşağıdaki şekilde oluşuyordu:

- (1) Fabrika çıkış fiyatı
- (2) Mera fonu [(1) x % 3]
- (3) Eğitim gençlik spor ve sağlık hizmetleri vergisi [(9) – (8) x % 15]
- (4) Ek Vergi [(1) + (2) + (7) x % 120]
- (5) Savunma sanayi destekleme fonu [(1) + (2) + (4) + (7) x % 10]
- (6) Malul, şehit dul ve yetimleri payı [(9) – (3) x % 2]
- (7) Federasyonlar fonu [(1) + (2) x % 0,5]
- (8) KDV (% 18) [(9) x % 15,25]
- (9) Perakende satış fiyatı

Görüldüğü gibi sigaralarda uygulanan vergi ve paylar oldukça karmaşık bir hesaplama gerektirmektedir. Bu vergi yapısına, sigara imalinde kullanılan yabancı tütünün ithalinde uygulanan % 25 oranındaki gümrük vergisi ve 1 kilogram için alınan 3 A.B.D. Doları da katılmak suretiyle toplam vergi yükü hesaplanabilir. Bu karmaşık yapı alkollü içkiler için de farklı değildir.

Tütün mamulleri ve alkollü içkiler ÖTV kapsamına alınarak, üzerlerinde oluşan vergi yükünü karşılayacak ÖTV oranları belirlenmiştir. Ayrıca ek vergi, EGSSHV ve SSDF'ye tabi olan kolalı gazozlar da ÖTV kapsamına alınmıştır.

ÖTV ile yürürlükten kaldırılan ek vergi kapsamına giren mallardan ispirto, füzul yağı ve röntgen filmleri ÖTV kapsamına alınmamıştır. Oyun kağıtları ise 95.04 tarife pozisyonunda (IV) sayılı liste kapsamında ÖTV'ye tabi bulunmaktadır.

(III) sayılı listedeki mallarda uygulanan mali yükümlülüklerden sadece tütün fonu muhafaza edilmiştir. 1177 sayılı Tütün ve Tütün Tekeli

Kanununa 3291 sayılı Kanunla eklenen ek 1. Maddenin verdiği yetki uyarınca 88/13208 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tütün fonu tutarları tespit edilmiştir. Bu tutarlarda 91/1755 ve 95/6676 sayılı Kararnamelerle yapılan değişikliğe göre, yabancı tütün ithalinde 3 \$/kg. ve sigara ithalinde de 0,40 \$ /paket tutarında tütün fonu alınmaktadır. 4629 sayılı Kanunun 1. Maddesinin 1/1. Bendi hükmüyle tütün fonu kaldırılmakla birlikte, bu Kanunun geçici 1. Maddesinin A/a-1 maddesi uyarınca yeni bir düzenleme yapılıncaya kadar tütün fonu adına alınan tutarların bütçeye gelir yazılmak suretiyle toplanmasına devam edilmesi öngörülmüştür.

ÖTV Kanununun 18. Maddesi ile yürürlükten kaldırılanlar aşağıda açıklanmıştır.

## 1. EK VERGİ

1985 yılında KDV yürürlüğe girerken 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmıştı. Bu vergiler arasında yer alan istihsal vergisinin konusuna giren tütün mamulleri, alkollü içkiler, ispirto, füzel yağı, kolalı gazoz gibi mallardan alınacak %10 oranındaki KDV, bu mallardan alınmakta olan mali yükleri karşılamayacaktı. Bu nedenle söz konusu mallardan, KDV'nin yanı sıra "Ek Vergi" de alınması öngörülmüştü. KDV Kanununun 60. Maddesinde ek vergiye ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca, tütün mamullerinden (sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzerleri) %50, her türlü alkollü içkilerden (tabii köpüren şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) %50, sair şarap ve biradan %15, her türlü alkolsüz içkiler ve özütlerden (sade gazoz ve meyva suları hariç) %10 oranında ek vergi alınacaktır. KDV matrahı üzerinden hesaplanacak olan ek vergi KDV matrahına da dahil olacaktır.

Ancak KDV Kanunu daha yürürlüğe girmeden önce yayımlanan 84/8888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ek verginin; tütün mamulleri ve alkollü içkilerde (şarap ve bira hariç) %100 oranında uygulanması öngörülmüş ve verginin yürürlüğe girdiği 1.1.1985 tarihinde bu oranlar uygulanmaya başlanmıştır.

Ayrıca söz konusu tütün mamulleri ile alkollü içkilerin (şarap ve bira hariç) ithalinde ayrıca fon uygulandığından, 85/9204 sayılı Kararname ile 9.3.1985 tarihinden itibaren bu malların sadece ithalinde ek vergi sifıra indirilmiştir.

Öte yandan 1986 yılında 3297 sayılı Kanunla oyun kağıdı satışı ve röntgen filmi ithalatında Kızılay'ın tekelinin kaldırılması sonucu anılan kuruma finans kaynağı yaratmak amacıyla, oyun kağıtları (%50) ve röntgen filmleri (%60) ile ispirto ve füz el yağ ı da (%60 oranında) ek vergi kapsamına alınmıştır. 3297 sayılı Kanunla yapılan ve 20 Haziran 1986 tarihinde yürürlüğe giren bu düzenlemeler kapsamında, özütler ve meyvalı gazozlar ek vergi kapsamından çıkarılmıştır.

Tütün mamullerinin yurt iç i tesliminde uygulanan ek vergi oran ı 91/1755 sayılı Kararname ile %100'den %80'e indirilmiş, ancak daha sonra 94/6432 sayılı Kararnameyle % 90'a, 95/7139 sayılı Kararnameyle de tekrar %100'e çıkarılmıştır. Tütün mamullerinin ithalinde uygulanan 0 (sıfır) oran da 94/6432 sayılı Kararnameyle %20'ye, 95/7139 sayılı Kararnameyle %25'e çıkarılmıştır.

95/7613 sayılı Kararnameyle tütün mamulleri ve alkollü içkilerde ek verginin 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren hem ithalde hem de yurt iç i teslimlerde %100 oranında uygulanması öngörölmüştür. Bu oranlar son olarak 99/13649 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %120'ye yükseltilmiştir. Bu Kararnameyle ayrıca şarap ve biral ar için uygulanan %15 oran ı da % 16 olarak yeniden belirlenmiştir.

Yürürlükten kalktığı 31 Temmuz 2002 tarihinde uygulanmakta olan ek vergi oranları aşağıdadır.

<b>MAL CİNSİ</b>	<b>Ek Vergi Oranı</b>
Tütün mamulleri (Sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri)	% 50
Her türlü alkollü içkiler (Tabii köpüren şarap ile vermut ve Kınakına şarabıdahl, sair şarap ve bira hariç)	% 50
Sair şaraplar ve bira	% 15

Her türlü alkolsüz içkiler (sade gazoz, meyvalı gazoz ve meyva suları hariç)	% 10
Her türlü ispirotolar ve füzel yağ	% 50
Oyun kağıtları (çocuklara mahsus oyuncak kağıtlar hariç)	% 60
Röntgen filmleri	% 60

ÖTV Kanununun 18. Maddesinin 4. Bendi hükmüyle, KDV Kanununun 60. Maddesi yürürlükten kaldırılarak, bu maddeyle düzenlenen ek vergi uygulamasına 1 Ağustos 2002 tarihi itibariyle son verilmiştir.

## 2. EĞİTİM, GENÇLİK, SPOR VE SAĞLIK HİZMETLERİ VERGİSİ

31.3.1988 tarih ve 19771 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Nisan 1988 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan 3418 sayılı Kanunun 1 ila 7. maddeleri ile eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetlerinin daha iyi yürütülebilmesi amacıyla, tütün ve tütün maddeleri ile her türlü alkol (füzel yağ dahil) ve alkollü içkilerden ve kolalı gazozlardan alınmak üzere eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi (EGSSHV) ihdas edilmiştir.

Verginin mükellefi, yukarıda belirtilen ürünleri ithal edenler veya yurt içinde imal edenlerdir. KDV Kanunundaki vergiyi doğuran olay, teslim ve teslim sayılan haller ile istisnalar EGSSHV için de geçerlidir.

Miktar üzerinden maktu (spesifik) vergi olarak uygulanması öngörülen bu verginin başlangıçtaki tarifesi aşağıdadır.



<b>Mamulün Cinsi</b>	<b>Birimi</b>	<b>Miktar (TL)</b>
1. Dahilde üretilen filtreli sigaralar	1 Paket	40
2. İthal edilen filtreli ve filtresiz sigaralar	1 Paket	100
3. Tütünler (Tömbeki ve pipo tütünleri dahil, Tatlı sert tütünler hariç), enfiye	1 Paket (25-50 gr.)	40
4. Purolar	5-10 adet	80
“	(Her 10 adet fazlası için 80 TL. ilave olunur.)	
5. Biralar	1 şişe (30-50 cl.)	10
“	1 şişe (71-100 cl.)	20
“	1 litre	20
6. Şaraplar Sofra şarapları, kaliteli şaraplar (tatlı şaraplar dahil)	1 şişe (35-70 cl.)	20
“	1 şişe (71-100 cl.)	40
Dökme şarap	1 litre	40
Köpüklü şaraplar ve kınakına şarabı	1 şişe (40-80 cl.)	100
7. Şampanyalar	1 şişe (70 cl.)	250
8. Rakılar	1 şişe (35 cl.)	200
“	1 şişe (70 cl.)	400
9. Votkalar	1 şişe (35 cl.)	200
“	1 şişe (70 cl.)	400
10. Kanyaklar	1 şişe (20-50 cl.)	200
“	1 şişe (51-70 cl.)	400
11. Cinler	1 şişe (35 cl.)	200
“	1 şişe (36-70 cl.)	400
“	1 şişe (70 cl'den daha yukarı)	600
12. Vermutlar	1 şişe (70 cl.)	200
“	1 şişe (70 cl'den daha yukarı)	400
13. Viskiler	1 şişe (70 cl.)	400
“	1 şişe (70 cl'den daha yukarı)	800

<b>Mamulün Cinsi</b>	<b>Birimi</b>	<b>Miktar (TL)</b>
14. Likörler	1 şişe (50 cl.)	200
“	1 şişe (51-75 cl.)	400
“	1 şişe (75 cl.’den daha yukarı)	600
15. Romlar	1 şişe (75 cl.)	400
“	1 şişe (75 cl.’den daha yukarı)	600
16. Diğer alkollü içkiler	1 şişe (35-50 cl.)	200
“	1 şişe (51-70 cl.)	400
“	1 şişe (70 cl.’den daha yukarı)	600
17. İspirto	1 şişe (35-50 cl.)	100
“	1 şişe (51-100 cl.)	250
İspirto dökme (saf, sanayi, yakılacak cinsler ile füzeli yağ) dahil	1 litre	250
18. Her türlü alkolsüz içkiler (Su, soda, sade gazoz, meyveli gazoz ve meyve suları hariç)	1 şişe veya kutu (20-50 cl.)	10
“	1 şişe (51-100 cl.)	20
“	1 litre	20

3418 sayılı Kanununun 39. Maddesi ile bu Kanunla ihdas edilen EGS-SHV ve diğer vergi gelirlerinden çeşitli kurumlara aktarılacak paylar hakkında da düzenleme yer almıştır. (Bu Kanunda en çok söz konusu payların dağıtımını ile ilgili değişiklikler yapıldığını hatırlatalım.)

8.5.1988 tarih ve 19808 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu EGSSHV Genel Tebliğinde, bu verginin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

1995 yılına gelindiğinde, ÖTV Kanunu yasalaşmadığı için gümrük birliğinin başlamasıyla ithalatta oluşacak kamu gelirleri kaybının telafi edilmesi amacıyla çeşitli vergilerde yapılan artışlara EGSSHV’deki artış da eklenmiştir. 95/7619 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile EGSSHV tarifesindeki tutarlar 4-5 kat artırılmıştır. Örneğin 1 paket yerli filtreli

sigaradaki vergi 40 liradan 200 liraya, 70 cl.'lik şampanyadaki vergi 250 liradan 1250 liraya çıkarılmıştır.

1997 yılında temel eğitimin 8 yıla çıkarılmasına ilişkin 4306 sayılı Kanunda, bu uygulamanın yaratacağı finansman ihtiyacının karşılanması için de önlemler alınmıştır. Görüşülmesi sırasında T.B.M.M.'de hararetli tartışmaların yaşandığı 4306 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin (A) bendinde eğitime katkı payı adı altında yer alan vergisel yükümlülüklerin yanı sıra (B) bendinde de EGSSHV ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bu hükümle, 1.9.1997 ile 31.12.2000 tarihleri arasında EGSSHV'nin maktu tarife yerine %10 oranında ad valorem vergi olarak uygulanması öngörülmüştür. Verginin matrahı; tütün mamulleri ile (şarap ve bira hariç) alkollü içkilerde KDV hariç perakende satış fiyatı, şarap, bira ve kolalı gazozda ise imalatçıların satışında veya ithalde KDV matrahından oluşacaktır. Verginin hesaplanmasında 5000 liraya kadar olan kesirler 5000 lira ve katları olarak uygulanacaktır (Kolalı gazozlar hariç). Bu vergi KDV ve diğer vergi, resim, harç, fon, pay ve benzerlerinin matrahına dahil edilmeyecektir.

11.3.1999 tarih ve 23636 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 99/12481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesiyle EGSSHV oranı %15'e çıkarılmıştır.

Öte yandan verginin bu şekilde uygulanma süresi, 4605 sayılı Kanunun 8. maddesi ile 31.12.2002 tarihine, 4702 sayılı Kanunun 24. maddesiyle de 31.12.2010 tarihine kadar uzatılmıştır. Ancak 4760 sayılı ÖTV Kanununun 18. maddesinin 7. bendi ile 3418 sayılı Kanunun EGSSHV ile ilgili 1-8 maddeleri ve 39. maddesi ile 4306 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin yine EGSSHV ile ilgili (B) bendi yürürlükten kaldırılmak suretiyle bu vergi, tarihin tozlu sayfalarındaki yerini almıştır.

### **3. SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU (PAYI)**

13.11.1985 tarih ve 18927 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3238 sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığının Kurulması Hakkında Kanunun 12. maddesiyle, modern savunma sanayinin geliştirilmesi ve Türk Silahlı Kuvvetlerinin modernizasyonunun sağlanması amacıyla savunma

sanayi destekleme fonu (SSDF) kurulmuştur. Sözü edilen maddenin (b) bendi ile;

- Her türlü alkollü içkilerin (tabii köpüren şarap ile vermut ve kınakına şarabı dahil, sair şarap ve bira hariç) ve ispirtonun satışlarında şişe veya benzeri ambalaj başına 50 liranın katları,

- Sigara, puro, pipo tütünleri, kıyılmış tütün, enfiye, tömbeki ve benzeri tütün mamullerinin satışlarında paket veya benzeri ambalaj başına 10 liranın,

- Bira ve sair şarapların satışlarında şişe veya benzeri ambalaj başına 10 liranın,

katlarından Bakanlar Kurulunca en çok 20 kata kadar tespit edilecek miktarda fon payı alınması öngörülmüştür.

Aynı bentte, bu suretle ödenecek meblağın, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılabileceği hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü gibi SSDF, alkollü içkilerin ithalinde veya imalatçıları tarafından tesliminde maktu tutarlarda uygulanan tek safhalı bir yükümlülüktür. Kanunun 13. Maddesinde, fona yapılacak ödemelerin mükellefinin, bu mamulleri dahilinde imal edenler ile ithalatçılar olduğu belirtilmiştir. Ancak Kanunun fon yükümlülüğüne ilişkin 12/b ve 13. maddelerinde vergi hukuku bağlamında ciddi boşluklar vardır. Örneğin kapsama giren ürünlerden alınacak fon tutarlarını belirleme, fona yapılacak ödemelerin usul ve esaslarını tespit etme, fon payını ithalat ve mal grupları itibariyle farklılaştırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmek suretiyle, verginin kurucu unsurlarının belirlenmesi Bakanlar Kuruluna bırakılmıştır.

Bakanlar Kurulu, 14.11.1985 tarih ve 18928 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 85/10037 sayılı Kararname ile bu tarihten itibaren uygulanmaya başlanacak olan tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınacak SSDF tutarlarını aşağıdaki şekilde belirlemiştir.

Mamulün Cinsi	Birimi	Miktar (TL)
1. Dahilde üretilen filtreli ve filtresiz sigaralar	1 Paket	10
2. İthal edilen filtreli ve filtresiz sigaralar	1 Paket	30
3. Tütünler (Tömbeki ve pipo tütünleri dahil), enfiye	1 Paket (25-50 gr.)	10
4. Purolar	5-10 adet	20
“	(Her 10 adet fazlası için 20 TL. ilave olunur.)	
5. Biralar	1 şişe (30-50 cl.)	10
“	1 şişe (51-100 cl.)	20
“	1 litre	20
6. Şaraplar		
Sofra şarapları, kaliteli şaraplar (tatlı şaraplar dahil)	1 şişe (35-70 cl.)	10
“	1 şişe (71-100 cl.)	20
Dökme şarap	1 litre	20
Köpüklü şaraplar ve kınakına şarabı	1 şişe (40-80 cl.)	50
7. Şampanyalar	1 şişe (70 cl.)	50
8. Rakılar	1 şişe (35 cl.)	50
“	1 şişe (70 cl.)	100
9. Votkalar	1 şişe (35 cl.)	50
“	1 şişe (70 cl.)	100
10. Kanyaklar	1 şişe (20-50 cl.)	50
“	1 şişe (51-70 cl.)	100
11. Cinler	1 şişe (35 cl.)	50
“	1 şişe (36-70 cl.)	100
“	1 şişe (70 cl.'den daha yukarı)	150
12. Vermutlar	1 şişe (70 cl.)	50
“	1 şişe (70 cl.'den daha yukarı)	100
13. Viskiler	1 şişe (70 cl.)	50
“	1 şişe (70 cl.'den daha yukarı)	100

Mamulün Cinsi	Birimi	Miktar (TL)
14. Likörler	1 şişe (50 cl.)	50
“	1 şişe (51-75 cl.)	100
“	1 şişe (75 cl.’den daha yukarı)	150
15. Romlar	1 şişe (75 cl.)	100
“	1 şişe (75 cl.’den daha yukarı)	150
16. Diğer alkollü içkiler	1 şişe (35-50 cl.)	50
“	1 şişe (51-70 cl.)	100
“	1 şişe (70 cl.’den daha yukarı)	150
17. İspirto	1 şişe (35-50 cl.)	50
“	1 şişe (51-100 cl.)	100
İspirto dökme (saf, sanayi, yakılacak cinsler ile füzel yağı dahil	1 litre	100

Öte yandan Kararnamenin 4. maddesiyle, yukarıda sayılan mamullerin üreticileri veya ithalatçıları tarafından, mamullerin tüketiciye sunulduğu şişe, paket ve benzeri ambalajının görünür bir yerinde “Savunma Sanayi Destekleme Fonu’na ..... lira pay dahil” ibaresinin yer alacağı veya bu ibareyi taşıyan bir bandrol yapıştırılacağı belirtilmiştir.

SSDF uygulamasının usul ve esasları 19.12.1985 tarih ve 18963 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No.lu Savunma Sanayi Destekleme Fonu Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Bu tebliğde fon uygulamasının 85/SSDF’nin Ek Vergi Beyannamesi ile beyan edilerek ödeneceği, fonun ek vergi matrahına girmediği, ancak ek vergi ile birlikte KDV matrahına dahil olacağı belirtilmiştir. Ayrıca KDV uygulamasına ilişkin istisnaların SSDF için de geçerli olacağı ifade edilmiştir. Bira ve şarap gibi mamullerin 1 litreyi aşan miktarlardaki satışlarda ambalaj cinsine bakılmaksızın litre hesabına göre fon hesaplanacağı, satışların tam litreye tekabül etmemesi halinde 1-50 cl. Arasındaki miktar için tespit edilen tutarın yarısının, 50 cl.nin üzerindeki miktar için ise 1 litre için belirlenen tutarın uygulanacağı da açıklanmıştır.

31.12.1987 tarih ve 19681 (mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 87/12468 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yukarıda belirlenen fon tutarları 4 kat artırılmıştır. Örneğin yabancı sigaralarda fon tutarı 1 pakette 120 lira, rakıda 70 cl.lik 1 şişede 400 liraya çıkarılmıştır.

5.4.1994 tarih ve 21896 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 94/5367 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla bu tutarlar yeniden artırılmıştır. Bu defa artış (başlangıçtaki tutarların) 7-20 katıdır. İthal ve yerli sigaralarda fon tutarı 1 pakette 200 lira olarak eşitlenmiştir. 70 cl.lik 1 şişe rakıdaki SSDF tutarı 750 liraya çıkmıştır.

7.1.1995 tarih ve 22516 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7619 sayılı Kararname ile yerli sigaralarda değişiklik yapılmaksızın ithal sigaralarda fon tutarı 1 pakette 500 liraya çıkarılarak, ithal ile yerli sigaralarda uygulanan fon tutarı tekrar farklılaştırılmıştır. Bu Kararnameyle ayrıca alkollü içkilerin fon paylarında da artış yapılmıştır. Örneğin 70'lik rakıdaki fon tutarı 2000 liraya yükseltilmiştir.

1995 yılının ortasında fon payı uygulamasında önemli bir değişikliğe gidilmiştir. 7.7.1995 tarihli 4120 sayılı Kanunla 3238 sayılı Kanunun 12/b maddesinde yapılan değişiklik sonucu, SSDF'nin maktu tutarlara göre değil, oransal olarak (nispi vergi) hesaplanması öngörülmüştür. Bunun nedeni, enflasyondaki artış sonucu maktu tutarlara göre hesaplanan vergide sürekli erime olmasıdır. Kanunda SSDF oranı %10 olarak belirlenmiştir.

7.9.1995 tarih ve 22397 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oran %5'e indirilmiştir. Ancak 2.10.1996 tarih ve 22775 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 96/8559 sayılı Kararname ile SSDF oranı tekrar %10 olarak belirlenmiştir.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 6. bendi ile 3238 sayılı Kanunun 12. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi yürürlükten kaldırılarak, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden SSDF alınmasına ilişkin uygulamaya 1.8.2002 tarihinde son verilmiştir.

#### 4. MALULLER İLE ŞEHİT DUL VE YETİMLERİ PAYI

16.10.1988 tarih ve 19961 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3480 sayılı Kanunla, harp malullerine, şehitlerin dul ve yetimlerine, olağanüstü hal, talim, tatbikat, manevra sırasında görevin veya çeşitli harp silah ve vasıtalarının sebep olduğu vazife malulü Türk silahlı Kuvvetleri, jandarma ve emniyet mensupları ile sivil görevlilere, bu şartlar dahilinde ölenlerin dul ve yetimleri için bir fon oluşturulmuştur. Bu fonun kaynağı; TEKEL (Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü) tarafından imal ve ithal edilen tütün mamulleri ile ağır alkollü içkilerin (bira ve taze üzüm şarabı dışındaki alkollü içkiler) satış bedeli üzerinden alınacak %2 oranındaki paydır.

Bu fondan, Kanunun 4. maddesinde belirlenen usul ve esaslar ile malullük derecelerine göre tespit edilen göstergelerin devlet memuru aylıklarına uygulanacak katsayı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarlara göre hak sahiplerine ödeme yapılacaktır. Fonda toplanan paraların bu suretle yapılacak ödemelere yetmemesi halinde aradaki farkın hazinece karşılanması öngörülmüştür.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 8. bendi ile 3480 sayılı Kanunun “amaç ve kapsam” başlıklı 1. Maddesi ile “payların toplanması” başlıklı 2. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece tütün mamulleri ile bira ve şarap dışındaki alkollü içkilerin satış bedellerinden pay alınması uygulanması sona ermiştir. Ancak ÖTV Kanununun 17. maddesinin 2. fıkrasının (d) bendi ile ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan mallar üzerinde tahsil edilen ÖTV hasılatından ayrılacak %3,4 oranındaki payın Maliye Bakanlığı adına açılacak “Maluller, şehit Dul ve Yetimleri Hesabı”na yatırılarak, ödemelerin bu hesaptan yapılması öngörülmüştür. Daha sonra 5217 sayılı Kanunun 4. maddesi ile 5434 sayılı Emekli Sandığı Kanununda yapılan değişiklikle, hak sahiplerine yapılacak ödemelerin esasları yeniden belirlenmiş ve ÖTV Kanunun 17/2. maddesinin (d) bendi yürürlükten kaldırılarak ÖTV tahsilatından pay verilmesi uygulamasına da son verilmiştir.



## 5. FEDERASYONLAR PAYI

28.5.1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3289 sayılı Kanunla, federasyon faaliyetlerinde sürat ve verimliliği artırmak amacıyla Beden Terbiyesi ve Spor Genel Müdürlüğü nezdinde “federasyonlar fonu” kurulmuştur. Söz konusu Kanunun 15. maddesine göre fonun gelirleri arasında KDV Kanununun 60. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde belirtilen tütün mamulleri ve alkollü içkilerin TEKEL Genel Müdürlüğü tarafından yurt içi satışında uygulanan ek vergi matrahı üzerinden alınacak binde beş (%0,5) oranındaki pay da vardır. Bu hüküm kapsamında, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin satış bedeli üzerinden (TEKEL kalktıktan sonra kurulan diğer firmalar da dahil olmak üzere) %0,5 oranında federasyonlar fonu alınmıştır.

4629 sayılı Kanunun 1/k maddesiyle, 3289 sayılı Kanunun sözü edilen 15. maddesinde belirtilen “federasyonlar fonu” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 3289 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin A/c bendiyle, bu Kanunla yürürlükten kaldırılan fonların gelirlerinin, kaldırılan hükümlere uygun olarak tahsiline devam edilerek bütçeye gelir yazılacağı hükmüne bağlandığından, tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan bu payın tahsiline devam edilmiştir.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 4. bendi ile 1.8.2002 tarihinde KDV Kanununun 60. maddesi yürürlükten kaldırıldığından, federasyonlar fonunun bu maddenin (a) ve (b) bentlerinde yazılı mallardan alınmasını öngören dayanağı da ortadan kalkmış bulunmaktadır.

## 6. TOPLU KONUT FONU (PAYI)

17.3.1984 tarih ve 18344 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile konut ihtiyacının karşılanması, konut inşaatı yapanların tabi olacağı esasların düzenlenmesi, uygun inşaat teknikleri ile araç gereçlerin geliştirilmesi ve devlet desteklemesi sağlanması amacıyla toplu konut fonu oluşturulmuştur.

Toplu konut fonunun kaynaklarına ilişkin 2985 sayılı Kanunun 2/a maddesinde, TEKEL ile diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından imal edilen alkollü ve alkolsüz içkiler, tütün mamulleri, ispirto ve ispirtolu içkiler ile içki imalinde kullanılan alkollü ve alkolsüz özütlerin istihsal

vergi matrahı üzerinden en fazla %15 oranında hesaplanacak ve istihsal vergisinden ayrılacak paylar da yer almıştır. Bu hükümlerle, tütün mamulü ve alkollü veya alkolsüz içki (örneğin alkolsüz bira) imal ve ithal eden mükellefler açısından toplu konut fonu için ek bir mali yükümlülük getirilmemiş, mükelleflerin ödediği istihsal vergisinden (bu vergi matrahının %15'ine göre hesaplanarak) ayrılacak tutarın toplu konut fonu hesabına aktarılması öngörülmüştür. Ancak bu konuda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

1985 tarihinde yürürlüğe giren 3065 sayılı KDV Kanununun 60. maddesinin 7. bendiyle, bu maddenin 1. bendinin (a) ve (b) alt bentlerine göre alınan ek verginin %100'ünün toplu konut fonuna aktarılması öngörülmüştür.

Öte yandan, 3.7.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4684 sayılı Kanunun 7. maddesi ile Toplu Konut Kanununun 2. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiş, değişen madde hükmünde tütün mamulleri ile alkollü içkilerden fona pay ayrılmasına dair bir düzenleme yer almamıştır. Ancak 4684 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin (d) bendinin 1 numaralı alt bendiyle; tasfiye edilen toplu konut fonunun gelirleri için yeni bir düzenleme yapıncaya kadar, TEKEL idaresi ve TEKEL dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından imal edilen alkollü ve alkolsüz içkiler, tütün mamulleri, ispirto ve ispirtolu içkiler ve her türlü içki imalinde kullanılan alkollü ve alkolsüz özütlerin istihsal vergisine esas matrahları üzerinden en fazla %15 nispetinde hesaplanacak ve istihsal vergisinden ayrılacak miktarların hazine adına tahsiline devam edileceği hükme bağlanmıştır. Bu maddenin 2985 sayılı Kanunda da yer alan parantez içi hükmü "(Bu maddelerin istihsal vergisinin fona ödenecek meblağı karşılamaması veya istihsal vergisinin mevcut olmaması halinde yukarıda açıklanacak şekilde hesaplanacak miktar TEKEL İdaresi ve TEKEL dışındaki gerçek ve tüzel kişiler tarafından bütçeye ödenir.)" de korunmuştur. Ayrıca bu bendin 3 numaralı alt bendinde TEKEL idaresinin ithal ettiği maddelerden alınacak payların da tahsiline devam edileceği belirtilmiştir. Ancak bu tutarlar sıfır olarak belirlendiğinden, herhangi bir tahsilat yapılmamıştır.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 12. bendiyle 4684 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin (d) fıkrasının 1 ve 3 numaralı alt bentleri yürürlük-

ten kaldırılmıştır. Böylece tütün mamulleri ve alkollü içkilerden toplu konut fonu için pay alınmasını sağlayacak bir düzenleme kalmamıştır.

## **7. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLER PİYASASI DÜZENLEME KURUMU PAYI**

9.1.2002 tarih ve 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğünün Yeniden Yapılandırılması ile Tütün ve Tütün Mamullerinin Üretimine, İç ve Dış Alım ve Satımına, 4046 Sayılı Kanunda ve 233 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2. maddesiyle, bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmak üzere Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) kurulmuştur. Kanunun 5. maddesinde sayılan kurum gelirleri arasında, yurt içinde üretilen veya ithal edilen tütün mamulleri ile alkol ve alkollü içkilerin yurt içinde yapılacak ilk teslimlerinde satış fiyatının binde dördü (%0,4) oranında alınacak pay da yer almaktadır.

Söz konusu payın ödenmesine ilişkin esaslar 14.6.2002 tarih ve 24785 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2002/4152 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.

Ancak tütün mamulleri ve alkollü içkilerin tesliminde uygulanan tüm mali yükümlülüklerin kaldırılarak tek bir vergide birleştirilmesini amaçlayan ÖTV Kanununun 18. maddesinin 13. bendi ile 4733 sayılı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının söz konusu paya ilişkin (a) bendi ile bu payı azaltma ve ödeme usullerini belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki veren ikinci fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece tütün mamulleri ile alkollü içkilerin ilk tesliminde uygulanması öngörülen TAPDK payı 1.8.2002 tarihi itibariyle son bulmuştur.

## **8. MERA FONU (PAYI)**

28.2.1998 tarih ve 23272 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4342 sayılı Mera Kanununun 30. maddesi ile çeşitli kanunlarla tahsis edilen veya eskiden beri kullanılmakta olan mera, yaylak, kışlak ve kamuya ait otlak ve çayırların tespiti, tahdidi ile köy veya belediye tüzel kişilikleri

adına tahsislerinin yapılmasını, belirlenecek kurallara uygun bir şekilde kullandırılmasını, bakım ve ıslahının yapılarak verimliliklerinin artırılmasını ve sürdürülmesini, kullanımlarının sürekli olarak denetlenmesini, korunmasını ve gerektiğinde kullanım amacının değiştirilmesini sağlamak üzere Mera Fonu kurulmuştur.

Kanunun 30/a maddesinde sayılan fon kaynakları arasında, yurt dışından ithal edilen alkollü içki, tütün ve tütün mamullerinin ithal bedelinin %3'ü de bulunmaktadır. Buna göre, tütün ve tütün mamulleri ile alkollü içkilerin sadece ithalinde %3 oranında mera fonu alınması öngörülmüştür.

Ancak 3.7.2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4684 sayılı Kanununun 13. maddesi ile bu hüküm değiştirilerek, fon ibaresi pay olarak değiştirilmiş ve mera payının ithalde değil, ithal edilen malların yurt içinde satışında uygulanması öngörülmüştür. Ayrıca yurt içinde üretilen tütün mamulleri alkollü içkiler de kapsama dahil edilerek, bunların yurt içinde satışında %3 oranında mera payı ödenmesi öngörülmüştür.

ÖTV Kanununun 18. maddesinin 10. bendi hükmü ile 4342 sayılı Mera Kanununun 30. maddesinin 1/a maddesinin yürürlükten kaldırılması sonucu, alkollü içkiler ve tütün mamullerinden alınan mera payı uygulaması son bulmuştur.

Öte yandan ÖTV Kanununun 17/2 maddesinin (c) bendiyle, 4342 sayılı Kanunun 30. maddesinde sayılan amaçlarla kullanılmak üzere Kanuna ekli (III) sayılı liste hasılatından %1 oranında pay ayrılması öngörülmüştür. Ancak 5217 sayılı Kanunun 10. maddesiyle mera fonuyla ilgili düzenleme yapılmış ve 31/10. maddesiyle de ÖTV hasılatından pay ayrılmasına ilişkin ÖTV Kanununun 17/2 maddesinin (c) bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

## (IV) SAYILI LİSTE: DİĞER TÜKETİM MALLARI İLE İLGİLİ YÜRÜRLÜKTEN KALKAN HÜKÜMLER

### 1. YÜKSELTİLMİŞ (%26) KDV ORANI

KDV oranlarının tespit edildiği 87/12469 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kararname eki Karardaki (IV) sayılı listede yer alan mallarda %15 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür. Böylece 1.1.1988 tarihinden itibaren ilk defa genel KDV oranı (%10) dışında yükseltilmiş KDV oranı uygulanmasına başlanmıştır. Bu kararnameyle yükseltilmiş oranda vergilendirilmesi öngörülen mallar G.T.İ.P. numaraları itibariyle belirlenmiş olup, bu listede havyar, kürkler, makyaj malzemeleri, kristal eşyalar, değerli taşlar, beyaz eşyalar, radyo, TV, ses ve görüntü cihazları gibi lüks tüketime yönelik olduğu savunulabilecek mallar yer almaktadır.

90/919 sayılı Kararname ile vergi oranlarına ilişkin listeler üçe indirilmiş olup, daha önce (IV) sayılı listede yer alan bu mallar (III) sayılı listede toplanmıştır. 15 Ekim 1990 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu Kararname ile ayrıca %15 olan oran %20'ye çıkarılmıştır.

Yükseltilmiş KDV oranı 92/3896 sayılı Kararname ile 1 Ocak 1993 tarihinden itibaren %23, 99/13648 sayılı Kararnameyle 13 Aralık 1999 tarihinden itibaren %25, 2001/2344 sayılı Kararnameyle de 15 Mayıs 2001 tarihinden itibaren %26 olarak belirlenmiştir.

98/11328 sayılı Kararnameyle (III) sayılı listedeki diğer tüm malların finansal kiralama yoluyla teslimi ve kiralanmasında da yükseltilmiş vergi oranı uygulanması öngörülmüştür.

ÖTV'nin yürürlüğe gireceği 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren uygulanacak KDV oranlarını yeniden belirleyen 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (III) sayılı liste yürürlükten kaldırılmış olup, bu listede yer alan mallar bu tarihten itibaren genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulmaya başlanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları kitabının bu bölümde, ÖTV'nin tarihçesi ve genel açıklamaları yer almaktadır. ÖTV Kanunu eki (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların vergilendirilmesine ilişkin yorum ve açıklamaların yer aldığı bölümlerin "Canlı Kütüphane"de güncel olarak takip edilebileceğini hatırlatmak isteriz.



**yeni e-konomi**

**Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.**

Konutkent Mahallesi. 3028. Cadde KuleEvo. No: 16/A-11  
(Eskişehir Yolu 15. Km. Yaşamkent Girişi) 06810 Cankaya/ANKARA

Tel: 0312 241 14 00 • Faks: 0312 241 14 01

[www.yeniekonomi.com.tr](http://www.yeniekonomi.com.tr) • [www.newe-conomy.consulting](http://www.newe-conomy.consulting)  
[www.vergiolgi.net](http://www.vergiolgi.net)