



T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**LÜKS TÜKETİM MALLARI ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL
TÜKETİM VERGİSİ'NİN KAMU GELİRLERİNE ETKİSİNİN
TALEP ESNEKLİĞİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Büşra KİRLLENMEZ BİRCAN

Niğde
Aralık, 2024

T.C.
NİĞDE ÖMER HALİSDEMİR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

LÜKS TÜKETİM MALLARI ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL
TÜKETİM VERGİSİ'NİN KAMU GELİRLERİNE ETKİSİNİN
TALEP ESNEKLİĞİ ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Büşra KIRLENMEZ BİRCAN

Danışman : Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku EKE
Üye : Prof. Dr. Ali Eren ALPER
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Doğan SAZAK

Niğde
Aralık, 2024

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Lüks Tüketim Malları Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi’nin Kamu Gelirlerine Etkisinin Talep Esnekliği Çerçevesinde Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, bilimsel ve akademik kurallar çerçevesinde tez yazım kılavuzuna uygun olarak tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiği ve çalışmanın içinde kullandıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım
..../..../2024

Büşra KİRLLENMEZ BİRCAN

ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitim sürecinde kolaylıklar sağlayan bilgi ve birikimini esirgemeyen tecrübeleriyle ıfık tutan danışman hocam Dr. Öğretim üyesi Erdem Utku Eke'ye, hayatımın her anında maddi ve manevi destekleriyle yanımda olan ve yönümü belirlememde öncülük eden canım annem, babam, kardeşlerime ve hayat arkadaşına çok teşekkür ederim.



ÖZET
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**LÜKS TÜKETİM MALLARI ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL TÜKETİM
VERGİSİ'NİN KAMU GELİRLERİNE ETKİSİNİN TALEP ESNEKLİĞİ
ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ**

KİRLLENMEZ BİRCAN, Büşra
Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku EKE
Aralık 2024, 97 Sayfa

Bir ülkenin kendini sürdürebilmesi önemlidir. Ülkenin kendini sürdürebilmesi için de kalkınmanın en iyi şekilde sağlanabilir olması gerekmektedir. Bu bakımdan devletin maliye politikalarına aracı olan vergiler önemli kamu gelirleri kaynağını oluşturmaktadır. Devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergilerin pek çok açıdan önemli amaçları bulunmaktadır. Bunlar sosyal, ekonomik, kalkınma şeklinde sıralanabilir. Bu amaçların yerine getirilebilmesi için değer katan parametrelerden birisi ise vergi esnekliği oluşturmaktadır. Vergi esnekliği ülke ekonomisinde önemli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi esnekliğinin bilinmesi, vergi sisteminin ekonomik dalgalanmaları dengeleyen stabilizatör işlevini anlamayı sağlar. Artan oranlar ve hedefler gelir vergisinin tahmin edilebilmesi için değerlidir. Bir devletin sahip olmuş olduğu inelastik vergi sistemi, toplanması gereken vergiler ile belirsizlik sağlamaktadır. Bu kapsamda oluşturulan ve yürütülen çalışmanın amacı ise bu belirsizliğin kamu alanında yaratmış olduğu talep esnekliği ile değerlendirilmesidir. Özel tüketim vergilerinden tahsil edilen gelirlerin kamu giderlerine olan etkisi ve bu etki kapsamından gelir esnekliğinin değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Bu araştırma konusu ile sürdürülen çalışmanın amacında özel tüketim vergilerinin sağlamış olduğu amaçları içerisinde esnekliğinin kamuya sağlamış olduğu etkinliktir. Bu etkinlik çeşitlilik bakımından hem olumsuz hem de olumlu sonuçları beraberinde getirebilmektedir. Dolayısı ile göz ardı edilmemesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Son yıllarda özel tüketim vergisinden tahsil edilen vergi esnekliğinin değerlerine bakacak olursak Türkiye istikrarlı olarak ilerleme göstermektedir. Fakat ilerlemenin yaratmış olduğu önemli etkinliklerinde değerlendirilmesi konusundan iç sorunların da sağlamış olduğu sebeplerin de aynı şekilde araştırılması gerekmektedir. Nitekim içinde bulunduğumuz ekonomik durumun önemli bir etkisinin olduğu gözlemlenir ise dünya genelinde Türkiye'nin

gelir vergisinin değerlerinde düşük oranların gözlemlendiği görölmektedir. Bu durumun kamu gelirlerine etkisinin de dengesizlik ve belirsizlik yarattığı gözlemlenmektedir

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Özel Tüketim Vergisi, Vergi Esnekliği, Özel Tüketim Vergisinde Vergi Esnekliği, Vergi Esnekliğinin Kamu Gelirlerine Etkisi



ABSTRACT
MASTER THESIS

**EVALUATION OF THE EFFECT OF THE SPECIAL CONSUMPTION TAX
ON LUXURY CONSUMPTION GOODS ON PUBLIC REVENUE WITHIN
THE FRAMEWORK OF DEMAND ELASTICITY**

KİRLLENMEZ BİRCAN, Büşra
Department Of Finance
Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Erdem Utku EKE
December 2024, 97 pages

It is important for a country to be able to sustain itself. In order for the country to sustain itself, development must be ensured in the best possible way. In this respect, taxes, which are instrumental to the fiscal policies of the state, constitute an important source of public revenues. Taxes, which constitute the most important source of income of the state, have important purposes in many respects. These can be sorted in the form of social, economic, development. One of the parameters that adds value in order to fulfill these goals is tax flexibility. Tax flexibility is emerging as an important situation in the country's economy. Knowledge of tax flexibility allows understanding the stabilizer function of the tax system that balances economic fluctuations. Increasing rates and targets are valuable for the forecasting of income tax. The inelastic tax system that a state has has provided uncertainty with the taxes that need to be collected. The purpose of the study created and conducted in this context is to evaluate this uncertainty with the flexibility of demand created in the public sphere. It is important to assess the impact of revenues collected from special consumption taxes on public expenditures and the income flexibility within the scope of this impact. The purpose of the study carried out with this research topic is the effectiveness of the flexibility provided to the public within the purposes provided by private consumption taxes. This activity can bring both negative and positive results in terms of diversity. Therefore, it appears to us as an issue that should not be ignored. Dec. If we look at the values of tax flexibility collected from the special consumption tax in recent years, Turkey is making steady progress. But from the issue of evaluating progress in its important activities, it is necessary to investigate the reasons provided by internal problems in the same way. As a matter of fact, if it is observed that the economic situation we are in has a significant impact, it is observed that low rates are observed in the values of Turkey's income tax throughout the world. It is

observed that the effect of this situation on public revenues also creates imbalance and uncertainty

Keywords: Taxation, Special Consumption Tax, Tax Flexibility, Tax Flexibility in Special Consumption Tax, Effect of Tax Flexibility on Public Revenues



İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ	ix
KISALTMALAR DİZİNİ	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Tüketimin Tanımı	2
1.2. Lüks Tüketimin Tanımı	3
1.3. Verginin Tanımı	4
1.4. Vergi Tarihinin Kökenleri	10
1.5. Vergiye İlişkin Temel Kavramlar	20

İKİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

2.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı	33
2.2. Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri	36
2.3. Dünyada Özel Tüketim Vergisi	42
2.4. Avrupa Birliği Devletlerinde Özel Tüketim Vergisi	43
2.5. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Gelişimi	44
2.6. Özel Tüketim Vergisinin Uygulandığı Ürünler	45
2.7. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Temel Kavramlar	54
2.7.1. ÖTV Mükellefiyeti	55

2.7.2. ÖTV Beyannamesi	58
2.7.3. ÖTV Tutarları ve Oranları	58
2.7.4. ÖTV İstisnası	63
2.8. Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri.....	65
2.8.1. Hizmet Bedeli Yerine İkame Edebilme	65
2.8.2. Dolaylı Vergileri Artan Vergi Haline Getirme	66
2.8.3. Vergi İdareleri İle İlgili Nedenler	68
2.8.4. Gelir Elde Etmek	69
2.8.5. Çevre Kirliliğinin Önlenmesi	70

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİME BAĞLI VERGİ ESNEKLİĞİ

3.1. Vergi Esnekliği Tanımı	72
3.2. Özel Tüketime Bağlı Vergi Esnekliği Kapsamında Literatür	74
3.3. Türkiye’de Özel Tüketime Bağlı Vergi Esnekliği	76
3.4. Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Gelir Esnekliği	80
3.5. Özel Tüketim Vergisi’nin Kamu Gelirlerine Etkisinin Talep Esnekliği Çerçevesinden Değerlendirmesi	83
SONUÇ	88
KAYNAKÇA	91

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Genel Vergi Teorileri.....	11
Tablo 3.1. Türkiye Özel Tüketim Vergi Tahsilatı GSYH ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2019).....	78
Tablo 3.2. Özel Tüketim Vergilerinin GSYH İçindeki Payı (%).....	79
Tablo 3.3. Türkiye’de 2005-2018 Döneminde Özel Tüketim Vergisinin Ürün ve Mallara Göre Dağılımı (Bin TL).....	80
Tablo 3.4. ÖTV’nin GSYH’ya Göre Gelir Esneklikleri (2003-2019, %).....	81
Tablo 3.5. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisine Tabi Ürün ve Mallarda GSYH’ye Göre Vergi Gelir Esnekliği (%).....	82

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 3.1. GSYH İktisadi Faaliyet Kollarına Göre A10(1) Düzeyinde Büyüme Hızları 2022.....	84
Şekil 3.2. GSYH Büyüme Hızları, VI Çeyrek Ekim-Aralık 2020.....	85
Şekil 3.3. GSYH İktisadi Faaliyet Kollarına Göre A10(1) Düzeyinde Büyüme Hızları, 2023.....	85
Şekil 3.4. GSYH Büyüme Hızları, IV Çeyreği Ekim-Aralık 2023	86



KISALTMALAR DİZİNİ

A	: Tüketim Vergisi
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
FV	: Fiyat Vergisi
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GSYH	: Gayri Safı Yurt İçi Hasılatı
GSYİH	: Gayri Safı Yurtiçi Hasılatı
İMF	: Uluslararası Para Fonu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
M.Ö.	: Milattan Önce
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu

GİRİŞ

Verginin ilk ortaya çıkma durumu, tahsil edilme yöntemi ve şekillenme süreci önemlidir. Bugün vergi tanımlamasına baktığımızda, bir devletin genel anlamda kendini devam ettirebilmesi için oluşturmuş olduğu bütçe şeklinde ifade edilmektedir. Verginin bugünkü tahsil edilme ve tanımlama biçimini almadan önce uzun bir süreçten geçme hali bulunmaktadır. Tüm bunlar aşama aşama şekillenmesinden kaynaklı bugün ki vergilendirme biçimini oluşturmaktadır. Vergilendirme sistemi her ülkede farklıdır. Fakat vergilendirmenin her devlet için uygulama ve tahsil etme amacı aynıdır. Genel vergilendirme yapısının ülke kalkınmasına sağladığı etkileri bilimsel olarak aktarılmaktadır. Fakat elde edilen gelirlerin devlet tarafından iyi bir şekilde değerlendirilmesi ya da işlem görmesi yine devletin kalkınma şekline yansımaktadır. Bu bakımdan vergilerin tahsil edilmesinin yanında nasıl değerlendirilmesi gerektiği konusu da önem arz etmektedir.

Bir devletin kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için temel kaynağa gereksinim duymaktadır. Bu kaynak ise devletin vatandaşlarının elde etmiş olduğu gelirlerinin bir kısmına yansıtılmaktadır. Genel olarak kesilen vergiler devletin belirlemiş olduğu oranlar dahilinde ilerlemektedir. Fakat bu belirlenen oranlar özel tüketim kapsamına giren ürün ve hizmetlerden ayrılmaktadır. Özel tüketim alanına giren her ürün ve hizmet, tüm vatandaşlar tarafından tüketilen ürün ve hizmet alanına girmemektedir. Dolayısı ile bu ürün ve hizmetler için devlet özel tüketim vergisinin uygulanmasına karar vermiştir. Özel tüketim vergisi, kapsam alanı olarak her ne kadar dar bir ürün ve hizmet alanını içermiş olsa da uygulama ve tahsil etme sürecinde farklı değerleri bulunmaktadır. Bu değerlerden birisi de kamu gelirlerine etkisinin talep esnekliğidir. Kamu gelirlerine sağlanan özel tüketim vergisinin etkisi önemlidir. Zira devletin bütçesindeki değerleri de doğrudan ya da dolaylı yoldan kısa ve uzun vadede etki edebilmektedir. Bu durumun talep esnekliği açısından değerlendirilmesi ise araştırma içerisinde temel alınan bakış açılarından birisidir. Ele alınan konu kapsamından özel tüketim vergisinin kamu gelirlerine etkisinin talep esnekliği üzerinden değerlendirilmesi yapılacaktır. Araştırmanın önemi ise yapılan değerlendirmeler kapsamından detaylı bir şekilde vurgulanacaktır. Araştırmanın alan yazı içerisinde ise farklı bir bakış açısı oluşturması amacı ile oluşturulan konu alanının önemli bir şekilde kaynaklık etmesi hedeflenmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Tüketimin Tanımı

Tüketim, tüketicinin kararları doğrultusunda bir şeyi satın alma isteğinden doğan bir olgudur. Tarihte tüketime yönelik çeşitli tanımlamalar mevcuttur. Bu tanımlamalar ekseninde tüketimin yapısı, değeri, tarihte dönemin etkisi ile birlikte değişkenlik göstermektedir. Dolayısı ile bu değişkenlikler tüketim olgusunu karmaşıktırmaktadır. Tüketim olgusunu araştırma konusu kapsamında anlaşılır kılmak için öncelikle yalın ve temel hali değerlendirmek gerekmektedir. Bu bağlamda tüketim; *“belirli bir gereksinimi gidermek için bir ürün veya hizmeti edinme, sahiplenme, kullanma ya da yok etme biçimi”* şeklinde tanımlanmaktadır (Odabaşı, 2006: 4).

Tüketim, ekonomi alan yazında gereksinim ve ihtiyaçların sağlanması şeklinde ifade edilmektedir. Ekonomik faaliyetlerin ana kapsamında tüketim yer almaktadır. Ritzer (2011: 12-19) tüketimi tanımlarken, Marx'ın tüketim mallarının geçime dayalı olan ve lüks kabul edilen mallar şeklinde sınıflandırmasından yola çıkmaktadır. Bununla beraber, tüketim araçlarının insanları denetlediğini açıklamaktadır. Bu da insanların mal ve hizmet kapsamında tüketici bireyler olarak temel alındığını ifade etmektedir. Ritzer bir nevi tüketimi Marx'ın sömürgeci yaklaşım biçimi ile ilişkilendirmektedir.

Geçmişten bugüne değin bakıldığında tüketim insan hayatının her döneminde yer almıştır. Lakin dönemler arasında tüketim farklılıkları yer almaktadır. Bugüne bakıldığında ise tüketim bugünün insanı için bir ideolojidir. Dolayısı ile her ideolojik yaklaşım biçimleri içerisinde hem olumlu hem de olumsuz yaklaşım biçimleri bulunmaktadır. Tüketimde de aynı şekilde hem olumlu hem de olumsuz nitelikler bulunmaktadır. Tüketimin temelinde refah toplum ve en iyi imkânlar gayesi yer almaktadır. Ancak tüketimin insan özgürlüğünü sınırlandıran bir etkisi de bulunmaktadır. Bu sınırlandırmayı Marx'ın kendine yabancılaşma yaklaşımı ile açıklanmaktadır. İnsan eğer tüketmesi gerektiğinin daha fazlasını tüketir ve bu şekilde evrilmeye başlar ise doğasına aykırı hareket etmesinden mütevellit kendine yabancılaşmaya başlamaktadır (Odabaşı, 2006: 4).

Sosyolojik değerlendirmeler üzerinden tüketim; “*başka insanlarla ilişki kurmaya ve bu ilişkinin kurulabilmesi için bağlantıyı kuran malzemelere sahip olmaya dönük toplumsal ihtiyacın parçası olan çalışma güdüsünü açıklayan aynı toplumsal sistemin bütüncül bir parçası*”dır (Douglas ve Isherwood, 1999: 8).

İktisat alan yazında ise tüketim insanın gereksinimlerinden doğan ihtiyaçların elde edilmesi amacı ile sağlanmaktadır. Baudrillard ise iktisat alan yazından farklı olarak tüketimi, yararlı olan bir şeyi ortadan kaldırmak şeklinde tanımlamaktadır. Diğer bir ifade ile insanın gereksinimlerinden doğan faydayı daha çok tatmin ekseninde toplayarak bir gösterge haline dönüştürme biçimi olduğunu açıklamaktadır. Baudrillard’a göre tüketim anlamlandırma sürecinde bireyin kendini konumlandırmak için kullandığı bir araçtır. Tüketim sürecinde mal ve hizmet değerlerinin bireylere sahiplendirilmesi şeklinden daha çok eşitsiz bolluk düşüncesi ile temellendiğini ifade etmektedir. Bu şekilde şekillenen tüketimin iki temel süreç şeklinde karşımıza çıktığını açıklamaktadır. Bu iki temel ise (Baudrillard, 1997: 95-97);

- Tüketim faaliyetlerinin yitirildiğı ve anlam bütünlüğünün kaybolduğı koda dayandırılan anlam ve iletişim şeklidir.
- Nesnelerin anlamının işlevlerinden ziyade statü ile belirlendiğini ve toplumsal sınıflandırmayı oluşturan farklılıkların bu statü üzerinden şekillendiğini ifade etmektedir.

Tüketim her dönem var olan ancak zaman zaman değişikliğe uğrayan bir yapılanmadır. Bilgi ve üretim toplumunun şekil almasının ardından ihtiyaçlar değişiklik göstermeye başlamıştır. Bu şekilde insan istekleri değişmiş yeni ihtiyaçlar gelişmiştir. Zorunlu olarak nitelendirilen tüketim zaman içerisinde çeşitlilik kazanmış farklı ihtiyaçların doğmasından kaynaklı olarak tüketim farklı noktalara taşınmıştır. Bugün zorunlu tüketimden çok sosyolojik, psikolojik ve imgesel boyutlara taşınmış tüketim olgusu karşımıza çıkmaktadır. Tüketimin insanları değiştirme ve dönüştürme etkisine sahip olduğunu belirten Thomas’ın (1997: 55) semiyotik şeklinde açıkladığı postmodernizmi, tüketime indirgenen sembol ve marka teması ile farklılaştığını belirterek, değişikliğe uğradığını açıklamıştır.

1.2. Lüks Tüketimin Tanımı

Tüketimin farklı bir biçimi olarak tanımlanan lüks tüketim literatürde marka odaklı olarak belirtilmektedir. Daha detaylı bir ifade olarak bir ürünün farklı olması,

yüksek kaliteye sahip olması, dikkat çekici olması, sınırlı sayıda olması ve mükemmel bir vasfa sahip olması lüks tüketimin özellikleri arasındadır. Lüks tüketiminde ön plana çıkarılan detay ürünün diğer ürünlere göre yüksek kalibreye sahip olmasıdır. Bu özellik lüks tüketimin olmazsa olmazlarından (Boylu, 2023: 48).

Lüks tüketim normal tüketimde olduğu gibi indirim ve kampanya dâhilinde tanımlanan bir tüketim değildir. Lüks tüketimde indirim ya da kampanya gibi unsurların yer alması, normal tüketim ile benzerlik içermesini sağlamaktadır. Bu nedenden dolayı yüksek kalibresini korumak için lüks tüketim kendi marka değerini korumaya çalışmaktadır. İndirim ya da kampanya faaliyetleri marka değerini düşürmekte, lüks algısından çıkılmasına yol açmaktadır. Müşteriler ile olan bağın başarılı bir şekilde korunabilmesi için yüksek değer algısının korunması gerekmektedir. Bu bakımdan lüks tüketim sınıfına giren ürün ve eşyaların geneli yüksek fiyatlar ekseninde satışa sunulmaktadır. Lüks tüketim sağlayan müşterilerin genel durumları ile maddi kaynak sıkıntısı çekmeyen, lüks tüketime karşı herhangi bir korku, kargı ya da tereddütlü olmayan kişilerdir. Ürünün beğenilmesi ile müşteri herhangi bir düşünceye sahip olmadan ya da tereddüt etmeden ürünü satın almaktadır. Bu noktada dikkat çeken en önemli detay ürünün kalitesi ya da değerinden çok müşterinin elde edeceği prestij ve haz duygusudur (Boylu, 2023: 48-49). Heine (2012: 41), normal tüketim ve lüks tüketim arasındaki farkın yalnızca az bulunurluk, fiyat, kalite, estetik ve tasarım gibi etmenlerin ayrımından oluştuğunu belirtmektedir. Bu ayrım kapsamında lüks tüketim sınıfına giren ürünlerin belli başlı özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler ise ayrıcalıklı olma, benzeri olmayan, ender olan, pahalı olan, yüksek kalitesi olan, köklü geçmişli bulunan, tasarım-estetik olan, el işçiliği ve zanaatkârlığı bulunan ürünler lüks tüketim sınıfına giren ürünleri içermektedir. Dolayısı ile tüm bu özelliklere sahip bulunan ürünler, normal tüketime sahip ürünlerden farklı olarak temel almaktadır.

1.3. Verginin Tanımı

Vergi tarihte köklü bir geçmişe sahip olan uygulamalardan birisidir. Tarihte vergi ile ilgili alan yazı araştırmasında çeşitli örnekler karşımıza çıkmaktadır. Bu örnekler doğrultusunda tek bir vergi tanımlamasının yapılması mümkün olmamaktadır. Vergi geçmişten bugüne değin her medeniyetin ya da her ülkenin kendi kuralları ekseninde tanımlanmış bir uygulamadır. Bu uygulamaya yönelik

olarak çeşitli eleştiriler yapılmaktadır. Özellikle tarih boyunca vergi, halkın gözünde ekonomik kazancı etkileyen bir unsur olarak görülmektedir (Aslanlı, 2021: 3-4).

Vergi, mükellef olarak tanımlanan şirket ya da şahısların elde ettikleri gelirden belirli bir miktarının kesintiye uğratılmasıdır. Vergi, modern bir devlet düzeninin sağlanabilmesi, kaynak oluşturulabilmesi ve piyasa ekonomisinin düzenlenebilmesi için önemli bir araçtır. Vergi usulünün ortaya çıkış tarihi tam olarak net olmamakla birlikte ilk devlet yapılaşması ile ilişkilendirilmektedir. İlk olarak alınan vergiler, aynı ödeme kapsamında tanımlanan kira ya da haraç bağlamındaki ödemelerden oluşmaktadır. Bu ödemeler sistemli bir şekilde alınan ödemelerden çok zorunlu ödemeleri oluşturan vergilerdir. Devletin aldığı bu ödemeler zaman içerisinde düzenli alınan bir haraç halini almaya başlamıştır. İlk düzenli alınan vergi usulü M.Ö. II. yüzyılda Roma İmparatorluğu'nun halka uyguladığı bir haraç yöntemidir (Aslanlı, 2021: 3-4).

Vergilerin düzenli olarak temin edilmesi, devletin kamu kurumlarının da görevlerini yerine getirmesini sağlamaktadır. Bu şekilde sürdürülen devlet düzeni kaynağın sağlanması şeklinde sürekli işlevsellik kazandırılmaya başlanmıştır. Bu işlevsellik ve süreklilik ise fon kaynağı oluşturan bir gelir haline dönüşmüştür. Gelişmiş piyasaya sahip ekonomi vergileri, hükümet gelirlerinin yaklaşık %80 ila %90'ını oluşturmaktadır (*diğer kaynaklar ise kamu iktisadi teşebbüs kararları, tahviller ve emisyonlardır*). Ortaçağ filozoflarından Aquinas vergiyi “*izinli verilen bir soygun biçimi*” ve “*günahsız bir soygun biçimi*” şeklinde tanımlamıştır. Ortaçağda toplanan vergiler, devletin kolu olan kamu kurumlarının kaynağını oluşturmaktadır (Əyyubov, 2004: 24).

Vergilerin toplanılması, devletin üretim dinamiklerini, yapısını, bilimsel ilerlemeyi, teknolojik gelişmeyi, yatımının seyrini, sosyal etkiyi ve gelişimi çok çeşitli unsurları ile toplumun iyi yönde ilerlemesini sağlamaktadır. Bu bakımdan vergi devletin en önemli gelir kaynaklarından birisidir (Əyyubov, 2004: 24).

Vergi, devletin mali gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bu kaynak dolayısı ile uygarlıkların ya da devletlerin ilk kurulduğu günden bu yana vergiler toplatılmaktadır. Geçmişte güçlü bir devletin var olması, güçlü bir ordunun kurulması vergiler aracılığı ile sağlanmıştır. Devletin düzenini sağlayabilmesi, toplumu en iyi şekilde yönetebilmesi ve koruyabilmesi için vergiler gerekli görülmüştür. Nitekim toplumdan

ilkel olarak alınan vergiler, modern sisteme geçiş sürecinde uzun bir süreci kapsamaktadır. Fakat vergilerin alınması her daim devlet ekonomisini katkı sağlayan en önemli parçalarından biri olmayı yitirmemiştir (Aslanlı, 2021: 4).

Devletin vergileri tahsil etmesinin en önemli amacı toplum düzenini oluşturmak, dış etkenlere karşı korumak, sosyal gereksinimi olan kişilere hizmet etmek, sosyal birliği sağlamak, ülke ekonomisini ileri düzeye taşımasıdır. Tüm bunlar devletin hazinesinde yer alan bütçeden tanımlanmaktadır. Bu bütçe ise devletin bireylerinden topladığı vergiler ekseninde oluşturulmaktadır. rnek vermek gerekir ise Azerbaycan’da vergi stopajının niteliği diğer ülkelerde olduğu gibi zorunlu bulunmaktadır. Eğer ki devlet gönüllü bir yönetimi üstlenecek ise o zaman vergi toplatılması mümkün olmayacaktır. Her lke de vergi stopajı bulunmaktadır. Vergi stopajının zorunlu olmaması ve teşviklerin sağlam adımlar ile atılmaması halinde devlet verimli bir vergi toplama sistemine sahip olamayacaktır. Zorunlu ve sistemli sağlanan vergi stopajı, vergi tahsilatını önemli ölçüde etkilemektedir. Çoğu iktisat mali hedefleri vergilerin işlevselliği ile sınırlandırmaktadır (Rzayev ve Xlilov, 2008: 68-70).

Vergi tahsilatının yapılması demek devletin mali işlevinin yerine getirilmesi demektir. Bununla birlikte devlet ekonomik büyüme kazanmakta, ülke ekonomisi işlevsellik sağlamaktadır. Bir devletin düzenleyici bir maliye sahip olması için sistemli işlevsellik, sırasıyla, stimlasyon ve kısıtlama ile tanımlanmaktadır (Rzayev ve Xlilov, 2008: 73). Temelde düzenleyici bir işlevin oluşturulması imtiyaz ve yaptırımlar şeklinde sağlanmaktadır. Vergi tahsilatının verimli bir şekilde elde edilebilmesi için yaptırım kapsamında bir uygulamanın benimsenmesi gerekmektedir. Zira zorunlu yaptırımların ekonomik ve finansal faaliyete karşı bir etkisi olduğu n görülmektedir.

Alan yazında vergi tahsilatının sağlanmasına ilişkin tarihsel gelişim de üç aşamanın varlığı ne çıkmaktadır. Birinci aşama antik dönemden ortaçağ döneme değin uzanan süreçtir. Birinci aşamada vergi alımları sistemli ve düzenli değildir. Vergiler toplumdan rastgele alınmaktadır. Bu dönemde vergilerin sistemli bir şekilde alınmaması vergi usulünün teorikte olmadığını göstermektedir. Nitekim Nareddin Tusi’ye ait ‘‘Finansal Araştırmalar’’ adlı eserinde bu döneme ait vergi usulüne ilişkin bilgiler yer almaktadır. Eserde vergi tahsilatındaki düzensiz ve dengesizliklere değinilmiştir. Öte yandan bu durumun sistemli ve düzenli bir şekilde tahsil edilmesi

de öneriler şeklinde Tusi tarafından aktarılmıştır. Bu şekilde tahsil edilen vergilerin devlet gelirlerinde ve düzeninde önemli ölçüde katkı sağlayacağı ön görülmüş, var olan düzenin iyileştirilmesi adına önemli bir adım olduğu da ifade edilmiştir (Kəlbiyev, 2005: 46).

İkinci aşama da XVI-XIX yüzyıla ait bulunmaktadır. Bu dönemde vergiler ilk aşamada olduğu gibi daha ilkel değildir. Vergi tahsil etme usulünde ilk adımlar atılmış, doğrudan ve dolaylı yoldan toplama yapılmaya başlanmıştır. İkinci aşama için William Petty, David Ricardo ve Adam Smith'in katkıları oldukça büyüktür. Çünkü bu dönemde teorikte ve pratikte vergi tahsil etme usullerine katkı oluşturulmuştur. Vergi toplama dönemleri arasında ikinci aşama en parlak aşama olarak nitelendirilmektedir. Petty'in "*Vergiler ve Vergiler Araştırması*", Ricciardo'nun "*Politik Ekonomi ve Vergilendirmenin Başlangıcı*", Smith'in "*Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Araştırmalar*" ve son olarak Marx'ın "*Başkent*" isimli eserleri bu dönemde yayınlanmıştır (Bilici, 2015: 252).

Son aşama olan üçüncü aşama ise vergi tahsili kapsamında görüşlerin ortaya çıktığı ve karakterize olunan bir dönemdir. Bu dönemde vergi tahsil etme konusunda düzen sağlanmaya başlanmış, kişilerden alınan vergilerin zorunlu olması hususunda kontrol mekanizmaları oluşturulmuştur. İlk modern vergi sistemi I. Dünya Savaşı'nın ardından gerçekleştirmiştir. Bu dönemde bilimsel olarak sağlanan reform hareketleri tanımlanmaya başlamıştır. II. Dünya Savaşı sonrasında ise vergilerin tahsil edilmesi hususunda ekonomik devlet düzenlemesi sağlanmaya başlanmıştır. Diğer bir ifade ile devleti düzenleyen en önemli aralardan birisi vergilendirme olmuştur. Usulüne uygun vergilendirmenin tanımlanabilmesi için John Maynard Keynes, Adolf Wagner, Arthur Laffer gibi bilim adamları, teorik konuların gerçekliğe uygun olması aşamasında önemli adımlar atmışlardır (Aslanlı, 2021: 5).

Tarihte vergilendirme üzerine XVI-XVII yüzyıllarına değin, yalnızca Roma İmparatorluğunda kapsamlı bir sistemin olduğu görülmektedir. Onun dışında devletin vergi alma usulünde düzensiz bir yapının olduğu görülmektedir. Kişilerden alınan vergilerin oranları ya da sayıları öznel görüşe bağlı olarak alınmıştır. Alan yazında özellikle geçmişte alınan vergilerin teorikte var olan bilgiler doğrultusunda değil öznel ve nesnel nedenlere bağlı, çıkara dayandırılarak alındığı çıkarımı yapılmaktadır. Dolayısı ile acil durumlar, savaşlar ve devlet liderleri herhangi bir teoriğe bağlı kalınmaksızın vergi tahsili tanımlayabilmektedir. Tanımlanan vergilerin oranı ve

sayısı ise kişisel arzu ekseninde şekillenmektedir. Bu duruma bağlı ekonomist ve filozoflar içinde bulunan vergi tahsilatına karşı görüşlerini belirtmişler, bu görüşlere bağlı olarak kademeli bir iyileşme sağlanabilmiştir (Aslanlı, 2021: 5-6).

Vergi kapsamında alınan ve bu hususta yapılan ödemeler, mevcut olan mevzuatlar dolayısı ile zorunlu ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır. Vergilerin döneme bağlı gösterdiği gelişmeyi iyi bir şekilde anlamak için aşamaları sıralamak gerekmektedir. Bu sıralamaya göre (Məmmədov vd., 2010: 51);

- Kişi elde ettiği gelirin ya da mülkünün belirli bir kısmını karşılık beklemeksizin devlete ödeme yapmasıdır. Vergi ödemeleri vergi makamları kapsamında herhangi bir özel yükümlülük oluşturmamaktadır.
- Devletin tanımlamış olduğu vergi miktarı ve koşulları bellidir.
- Yapılan her vergi tahsilatı için ödenecek olan tutar ve kurullar yasalar ekseninde bellidir ve doğrulanması gerekmektedir.
- Vergi ödemesinin yapılmaması, eksik ya da geç ödenmesi durumunda, hukuk kapsamında ekonomik ve idari yaptırımlar uygulanabilmektedir. Yapılan bu uygulama ise kamu yükümlülüğü olarak görülmektedir.

Vergi tahsilatının yapılması devletin ana kaynaklarından birisini oluşturmaktadır. Bu sayede devlet, devletin bireylerine ve gerekliliklerine karşı yapılması gerekenleri yapmaktadır. Vergiyi tek bir görüş kapsamında belirlemek belirli bir uygulamaya tabii tutulan vergi sistemi usulüne göre değerlendirmek anlamına gelmektedir. Dolayısı ile her devletin ya da her yönetim birimlerinin vergilendirme biçimleri ve tahsilatları farklı biçimlerde uygulanmaktadır. Ancak teorikte yapılması gereken belli başlı temel mevzuatlar yer almaktadır. Bu teoriler ise bilim insanları, düşünürler ve ekonomistler tarafından açıkça vurgulanmaktadır (Məmmədov vd., 2010: 51-52)

Vergi kavramının bir kavram olarak değerlendirilmesindeki ilk adım hediye kavramı ile eş değer görülmesidir. Dinlerin devlet çatısı altında gelişmesi ve gelişim göstermesi vatandaşların inancına karşı hediye bulunmasını sağlamıştır. İnsanlar inandıkları dine karşı kazandıkları mali değerleri bir borç olarak görmeye başlamış, bir kısmını ya da tamamını hediye etmeye başlamışlardır. Öte yandan vergilerin

verilmesi devlete yapılan yardımdan çok tahakkümün gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır (Aslanlı, 2021: 7).

Paranın somut olarak geçerli olmadığı dönemlerde de, vergilendirme sistemi getirilmiştir. Bu sistem ise zorunlu faaliyetler ekseninde sürdürülmeye çalışılan Hangar vergisidir. Örnek vermek gerekir ise bir arazi üzerinde çalışma faaliyeti gösteren bir işçinin emeği devlet usulünde vergi olarak nitelendirilmiştir. Paranın somut olarak geçerli olduğu dönemlerde ise devlete ödenen vergi iki katına çıkarılmıştır. Hem emek hem de somut olarak devlete vergi verilme usulü getirilmiştir. Eski Mısır döneminde alınan vergiler, statü, ürün ve konum kriterlerine göre alınmıştır. Bu nedenden kaynaklı olarak Mısır'da vergi tahsil etme usulleri, sistemli bir şekilde uygulandığı çıkarımı yapılmaktadır. Roma ve Yunan'da bu durum Mısır'dan farklı olarak gelişmiştir. Roma ve Yunan'da Mısır'a göre verilen vergilerin oranları daha fazladır. Diğer bir fark ise verilen verilerin düzensiz zaman aralığında tahsil edilmesidir (Aslanlı, 2021: 7).

Ortaçağ dönemine ilişkin araştırma yürüten Fransız tarihçiler vergi konusunda bazı gerçeklikleri ortaya çıkarmıştır. Yapılan araştırmalar sonucunda ise vergi sistemindeki sabitliğin artan vergi formundan daha uygun olduğu çıkarımı yapılmıştır. Bunun yanında devlet ve bankalar yerli ve yabancı tüccarlara borçlanma gibi uygulamalar getirerek paranın değerinde düşüş yaratmışlardır. Bu şekilde devlet ve bankalar para kazanma yoluna gitmişlerdir (Aslanlı, 2021: 7).

Ortaçağ genel olarak tüm kapsamı ile tarihin geri kaldığı ve karanlık düşüncelerin yer aldığı bir dönemdir. Bu nedenden dolayı vergi toplama usulleri sistemli bir şekilde XVIII yüzyılda ortaya çıkmıştır. Bu dönemde devletin en temel gelir kaynağı vergilerden çok ithal ve ihracat üzerinden sağlanan gelirler, savaştan arda kalan ganimetler, yardımlar vb. olmuştur (Karakoç, 2002: 104).

Verginin gelişmesinde akımlarda aracılık etmiştir. Merkantilizm, dönemin akımı olarak kapitalizm ile benzerlik içerdiği düşünülmektedir. Akımın savunucuları değerli olarak kabul edilen nadir bulunan metalleri toplamaya başlamıştır. Bunun yanında Avrupa'da ilerleme gösteren politik, sosyal ve ekonomik etkenler akımın gelişmesinde önemli bir rol oynamıştır. Öte yandan akımın savunucuları bu metallerin devletin gelişmesinde önemli bir kaynaklık edeceği görüşüne sahiptiler (Karakoç, 2002: 104-105).

Merkantilizme karşı fizyokrazi akımı karşıt bir görüş ortaya çıkarmıştır. Üretimde var olan tarım ürünlerine karşı vergi sisteminin getirilmesini istemişlerdir. Diğer vergilendirme alanlarının ise verimli bir kaynak oluşturacağı görüşüne sahip değillerdir. Özellikle verginin alınması gereken kişilerin arsa ve arazi sahipleri olduğu öne çıkarılmıştır. Anlaşılacağı üzere alan yazında yer alan vergi kavramına ilişkin çeşitli uygulama ve tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlamalardan anlaşılacağı üzere vergi bir kişinin elde ettiği kazanç ya da sahip olduğu envanter gibi değerlerden tahsil edilen belirli bir miktarı kapsayan ödemelerdir. Bu miktar her devletin kendi kriterleri doğrultusunda değişiklik göstermekte ve farklılık içermektedir (Karakoç, 2002: 104-105).

1.4. Vergi Tarihinin Kökenleri

Vergi kavramına ilişkin tarihi köken kavramın teorik bilgisi doğrultusunda ilerleme kaydedilmiştir. Vergi usulüne uygun tahsiller genel olarak her toplumun doğası, özü ve rolüne uygun yapılmıştır. Tüm bunlara ilişkin bilgiler ise vergi teorisi kapsamında bizlere bilgi sağlamaktadır. Bu bakımdan vergi tarihinin kökenini iyi anlamak için vergi teorilerinin iyi bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Vergi usulünde teorinin derin bir tarihi kökeni bulunmamaktadır. Ancak kronolojinin anlaşılır kılınması kapsamında iyi bir aracılık oluşturmaktadır. XVII yüzyıla değin vergi tahsilatlarının toplumdan temin edilme biçimini tamamen rastgele ve doğrudan demek yanlıştır. Sistemli bir şekilde yürütülmesine ilişkin fikir beyanları bulunmaktadır. Fakat yapılan bu beyanlar vergilerin uygulamaya yönelik faaliyetler de kesin olarak değişmesinde etkin rol oluşturmamıştır. Dolayısı ile teorik olarak kabul edilen vergi biçimi ile uygunluk sağlamamaktadır. Temel olarak şekillenen vergi teorileri XVII yüzyılında yeni yeşermeye başlayan bilgiler olarak nitelendirilmektedir (Aslanlı, 2021: 9).

Vergi teorileri doğrultusunda değerlendirilen çalışmalar iki husus kapsamından ilerleme göstermiştir. Bunlar hem kişisel olan sorunlar hem de genel duruma hizmet eden çalışmalardır. Bu sebepten kaynaklı olarak vergi teorilerinin tabanı özel ve genel şeklinde gruplandırılmaktadır. Genel olarak esas alınan vergilendirme teorisi, vergilendirmenin bütününe odaklanmaktadır. Genel niteliğe sahip olan vergilendirme tablosu ise Tablo 1.1.'de detaylı bir şekilde gösterilmektedir.

Tablo 1.1. Genel Vergi Teorileri

İsim	Dönem	Kurucuları
Değişim teorisi - Atom teorisi	Ortaçağ	S.Voban, Ş.Monteskye, T.Qobbs, Volter, O.Mirabo
Zevk teorisi	XVI - XVII yüzyıllar	C.Simondde Sismondi
Sigorta primi olarak vergiler	XIX yüzyılın ilk yarısı	C.Muck-Kulloh, A.Tyer
Klasik teori	XIX yüzyılın ilk yarısı	A.Simt, D.Ricardo
Kurban teorisi	XVIII yüzyılın ikinci yarısı XIX yüzyılın ilk yarısı	N.Kanar, B.Milhauzen, C.Mill
Toplu talep teorisi	XIX yüzyıl - XX yüzyılın başı	E.Seliqman, R.Strum, L.Stein, A.Shaffle, F.Nitti
Keynes'in teorisi	XIX yüzyılın sonu - XX yüzyılın başlangıcı	C. Keynes
Parasalcı teori	Yirminci yüzyılın ilk yarısı	M.Fridman
Arz ekonomisi teorisi	XX yüzyılın 50'leri	M.Burns, Q.Stayn

Kaynak: Uluatam ve Methibay, 2001

Genel vergilendirme teorisinde yer alan ilk süreç vergilendirmenin karşılıklı olduğu ve karşılığa dayandırıldığı değişim teorisidir. Ele alınan bu teorinin temelinde devletin vatandaşı devlete vergi tahsil etmektedir. Karşılığında ise devletin sunduğu koruma olanakları, toplum düzeninin sağlanması ve gerekli görülen hizmetler şeklinde tanımlanmaktadır. Konusu geçen bu teori ortaçağ dönemine uygun bulunan bir teoridir. Ortaçağda devletler, toplanılan paralar ile topluma hizmet oluşturmıştır. Örnek vermek gerekir ise insanlara güven alanının oluşturulması, askeri destek gibi gereksinimleri sağlamak amacınadır. Bu kriterler altında şekillenen vergi teorisi, mevcut olan değerlerin resmi yansımaları oluşturmaktadır (Aslanlı, 2021: 9-10).

XVI yüzyılın sonlarına doğru ve XVII yüzyılın ilk dönemlerinde öne çıkarılan atom teorisi değişim teorisi kapsamında şekil almaya başlamıştır. Bu teoriyi öne süren temsilcileri ise Sebastien Le Pretre de Voban (1633-1707) ve Charles Louis Montesquieu (1689-1755)'dir. Teorinin amacı, vatandaşların devlete ödemiş olduğu vergilerin hizmet kapsamında yapılan veriler olduğudur. Özetle devlet ve vatandaş arasında bir anlaşma sağlanmaktadır. Öte yandan vergiler vatandaşın devlete ödemiş olduğu zorunlu bir ödeme şeklinde de nitelendirilmektedir. Bu zorunluluk kapsamında devlet, vatandaşını korumakta ve ülkesini savunmaktadır. Devletin gerekli gördüğü kollarında sistemin aksak olması ya da tam olarak yerine getirilemiyor olması güvenilir bir devlet profilini oluşturmamaktadır. İngiliz düşünür Thomas Gobbs

(1588-1679), Fransız düşünürler Voltaire (1694-1778) ve Honore Mirabeau (1749-1791) vergi teorisindeki bu birlikteliği savunan filozoflar arasında yer almaktadır (Musayev, 2004: 53).

XIX yüzyılının ilk yarı döneminde İsviçreli iktisat alanında uzman olan Gian Simond de Sismondi (1773- 1842) vergi konusu üzerinden geliştirmiş olduğu teorisini “*Politik Ekonomide Yeni Başlangıçlar*” (1819) adlı eserinde yer vermiştir. Eserde vergi teorisine ilişkin detayları zevk kapsamında açıklamıştır. Sismondi’nin teorisine göre devletin vatandaşı toplumsal birliktelikten duyduğu zevkten dolayı vergi tahsil etmektedir. Bu konuya ilişkin beyanları ise şu şekildedir; “*Vergiler, devletin yıllık masraflarını karşılar ve böylece her vergi mükellefi, kendisinin ve vatandaşlarının yararına yapılan genel harcamalara katılır. Servetin amacı zevk kazanmaktır. Vergilerin yardımıyla her vergi mükellefi zevk alır. Zevkini kamu düzeninden, hukukun üstünlüğünden, kişilik ve mülkiyet sağlanmasından alır. Bayındırlık işlerinin sonucu olan iyi gelişmiş yolların, büyük parkların ve temiz suyun kullanılması da bir zevktir. Çocukları eğitmek ve yetişkinlerde dini duygular geliştirmek de bir zevk*” (Saban, 2002: 69).

Vergi usulüne uygun çeşitli teoriler bu dönemde geliştirilirken, sigorta primi dâhilinde şekillenen vergi teorisi de ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu teorisinin geliştirilmesinde aracılık eden kişiler Fransalı devlet adamı Adolf Thierry (1797-1877) ile İngiliz ekonomi alanında uzman olan John Ramsey McCulloch’dır (1789-1864). Thierry ve McCulloch için vergi, devlete ödeme yapan vatandaşların kendilerini garantiye alma eylemidir. İş insanları, vergi mükellefleri ya da gelirleri bulunan kişiler, sahip oldukları mali kaynakları hırsızlık, savaş, yangın gibi durumlara karşı sigortalamaktadırlar. Sigortalamak için de devlete ödenen vergiler öne sürülmektedir. Devlete tahsil edilen vergiler şahıslara tekrar geri ödenmemektedir. Fakat savunma ve hukukun üstünlüğünü onaylamak amacı ile harcamalar finanse edilmektedir. Bu bakımdan sigorta teorisi, risk faktörü bulunan durumlara karşı devlet vatandaşları güvence altına almaktadır. Vergiler ise bu hususta sigorta teorisi olarak ifade edilmektedir (Saban, 2002: 69-70).

Klasik (geleneksel) teori ise diğer teorilere kıyasla daha yüksek potansiyele sahip bir teoridir. İngiliz iktisat alanında uzman olan Adam Smith (1723-1790), bununla birlikte David Ricardo (1772-1823) ve son olarak da halefleri C.B. Say, U. Petty ve J. Mill, klasik teori ile ilgili bilimsel araştırma yürüten kişilerdir. Klasik teori

kapsamında tanımlanan vergiler, vatandaşların devlete ödemiş olduğu vergilerdir. Devlet masrafların karşılanabilmesi için vatandaştan vergi tahsili sağlamaktadır. Dolayısı ile devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi vatandaşlardan alınan verilerdir. Klasik teoriye uygun olarak piyasa ekonomisi teorisi geliştirilmiştir. Bu teorinin savunucusu İngiliz iktisatçı Smith'dir. Piyasa ekonomisinde kişiler, tüketime karşı ödenmesi gereken ödemeleri bireysel arzuları ekseninde gerçekleştirmektedir. Bu durum neticesinde bireyin kendi istek ve özgürlüğü esas alınmaktadır. Nitekim Smith, sosyalistler tarafından beyan edilen ekonominin merkezi yönetimine karşıt bir duruş sergilemiştir (Rzayev, 2007: 324). 1776 yılında kaleme aldığı "*Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir Çalışma*" adlı eserinde her bireyin devlete karşı kişisel bir sorumluluğun olduğunu açıklamıştır. Bu sorumluluk ise verilen vergiler dâhilinde yerine getirilmektedir. Devlet kişisel mülkiyetini toplumun gelişebilmesi için harcamaktadır. Bu şekilde devletin mülki hakları korunmakta, pazar ekonomisi canlanmaktadır. Fakat devletin bu görevi işlevsel bir biçimde gerçekleştirebilmesi için gerekli fonlara gereksinim duymaktadır (Turhan, 1998: 91).

Vergi, var olan mali kaynakların sürdürülebilmesi için gereklidir. Çünkü devletin ana kaynağı piyasa koşulları altında belirli bir süre sonrasında azalmaya başlamaktadır. Öte yandan devletin farklı harcamaları ise yine ilgili bulunan taraflar tarafından tahsil edilen kaynaklar doğrultusunda yürütülmektedir. Dolayısı ile devletin en önemli vazgeçilmez unsurlarından birisi vergi ve finanse edilen kaynaklardır (Aslanlı, 2021: 10-11).

Piyasa ekonomisi koşullar ne olursa olsun belirli kurallara sahip bir yapıda bulunmaktadır. Bu kuralları ise Smith değerlendirmeleri ekseninde analiz etmiştir. Elde ettiği çıkarımlar doğrultusunda ise serbest rekabetin fiyatını, üretim maliyeti ile eşitleme girişimin de kaynakların sektör içerisindeki dağılımları ile birlikte optimize ettiğini ön görmüştür. Bu şekilde vatandaşın devlete ödemesi gereken vergiyi önceden net bir şekilde belirtmesi gerektiği ifade etmiştir. Tam tersi bir durum olması durumunda vergi mükellefi, vergi tahsildarının altına girmektedir. Bu şekilde de vergi tahsildarı kendi çıkarları doğrultusunda bu durumu kullanmaktadır. Tahsil edilen vergiler, vergi mükellefi kapsamında uygun bulunan bir zaman diliminde saklanması gerekmektedir. Smith'in yapmış olduğu çıkarımlara genel eksenden bakıldığında bugünün vergilendirme tahsilatlarının temellerini ön gördüğünü açıklamak mümkündür. Özellikler vergilendirme biçimlerinin temelinde yer alan ilkeler

hakkında ilk adımları kapsamlı bir şekilde ön gördüğü de açıktır (Aslanlı, 2021: 10-11).

Hukukun üstünlüğü etkin bir şekilde kendini göstermeye başladığında doktrini, yeni vergi teorileri geliştirmiştir. Geliştirilen bu teoriler, kurban ve kolektif teorileridir. Her iki teorinin temelinde zorunlu olma fikri yatmaktadır. Toplumun yapısından doğan ve doğal olarak addedilen vergiler, vatandaşın yükümlülükleri arasında nitelendirilmiştir. Kurban teorisi XIX yüzyılında ortaya çıkan bir teoridir. Ancak XIX yüzyılında ortaya çıkmasına rağmen XX yüzyılın ilk dönemlerinde uygulama alanı bulabilmiştir. Kolektif teori ise XIX yüzyılında ortaya çıkan bir teoridir. Kolektif teorisi, kamu harcamaları ve vergi yükümlülüklerinin artışıyla ortaya çıkan gereklilikleri ihtiyaç kapsamında haklı çıkarmaktadır (Aslanlı, 2021: 12).

İngiliz iktisatçı John Maynard Keynes (1883-1946), ismi ile taçlandığı Keynesyen teorisini ortaya atmıştır. Keynesyen teorisi klasik teorinin tam tersi şeklinde beyan edilmektedir. Bu teorinin temelinde vergi tahsilatlarının ekonomik açıdan düzene sokulması temeli savunulmaktadır. Keynes, teorisinde ekonomik kalkınmayı hedefine almaktadır. Seri üretimin gerçekleştirilmesi ile pazar kapasitesi genişlemektedir. Bu duruma bağlı olarak ülke ekonomisi canlanmakta, devletin kaynakları artmaktadır. Özetle Keynes'in savunduğu teoriye göre vergiler devletin ekonomik düzenleme ve kaynak oluşturma kapsamında önemli bir rol oynamaktadır. Öte yandan yüksek değerde alınan vergiler ise ülke ekonomisinin canlanmasını sağlamakta, ekonomik dengeyi korumaktadır. Keynes'in teorisi uygulama alanında önemli bir teori olarak kaynak oluşturmuştur. Örnek vermek gerekir ise I. Dünya Savaşı'nda İngiliz hükümeti Keynes'in teorisini tercih etmiştir (Tobin, 1996: 142).

1950'li yıllarında Chicago Üniversitesi'nde Ekonomi alanında görev alan Profesör Milton Friedman, parasalcı vergi teorisini öne sürmüştür. Parasalcı vergi teorisi, nicel alanda tanımlanan para teorisini içermektedir. Friedman'a göre bankaların faiz değerleri ve para miktarlarına göre para değeri sağlanmaktadır. Devletin rolü ise vatandaşların yapamadığını yapmaktadır. Şöyle ki para değerindeki ağın sistemli bir şekilde düzenlenmesi, vatandaşlar bu parayı verimli bir şekilde kullanabiliyor olmasıdır (Kırbaş, 1984: 45). Friedman, Keynes'in tam tersi olarak vergi oranlarının düşürülmesi gerektiği beyan etmektedir. Kamu harcamalarındaki yıllık artış, devlet için enflasyona sebep olmaktadır. Buna bağlı olarak istihdam ve fiyatlandırmanın düzenlenmesi ekonomiyi ve ana kaynağı sisteme almaktadır. Diğer

bir ifade ile devletin ekonomik süreci kontrol altına alması sistemli bir şekilde düzenlemesi, yüksek vergiler almasını gerektirmemektedir. Burada önemli olan detay para dengesinin sağlanabiliyor olmasıdır (Kırbaş, 1984: 45-46).

Amerikalı bilim adamlarından M. Burns, G. Stein ve A. Laffer 1980’li yıllarda arz ekonomisi teorisinden vergi sistemini geliştirmişlerdir. Bu gelişim üzerine ülke ekonomisinin temellerinden birisinin ekonomik kalkınma ve düzenleme olduğunu açıklamışlardır. Ele alınan teoriye göre yüksek seviyede tahsil edilen vergilerin yatırımcı ve girişimcilere karşı olumsuz etki ettiklerini beyan etmişlerdir. Bu durum neticesinde ise vergi ödemelerinde bir düşüş yaşanmıştır. Vergi ve bütçe gelirleri arasında nicel bir ilişkinin olduğunu öne süren Laffer, vergi düşüşlerindeki etkinin yatırım ve girişimciliğe olumlu etki sağladığını belirtmiştir. Bunun üzerine ise şu ifadeleri kullanmıştır; *“Eğrinin arkasındaki temel fikir, vergi oranı ne kadar yüksek olursa, bireylerin bundan kaçınma motivasyonlarının o kadar güçlü olduğudur. İnsanlar vergi ödemek için çalışmıyorlar. Vergilerden sonraki net gelir, bu kişinin çalışıp çalışmadığını belirler”* (Kaneti, 1986: 97).

Bir diğer vergi teorilerinden birisi olan özel vergi teorisi, doğrudan ya da dolaylı yoldan tanımlanan vergi oranlarını içermektedir. Avrupa’da uygulanan ülke ekonomisinin geliştirilmesinde doğrudan ya da dolaylı yoldan vergi uygulaması yapılmıştır. Yapılan bu uygulama ise politik gelişmenin de birlikte sağlandığı vergi teorisini kapsamaktadır. Mülk kavramının hakkaniyetli olduğu erken ortaçağ döneminde, bazı demokratik vakıflar faaliyetini sürdürmeye devam etmiştir. Bu vakıfların en önemli özelliklerinden birisi büyük oranda tanımlanan doğrudan vergi sistemidir. Fakat bu vergiler emtia değerinde artış sağlamasından dolayı vatandaşın genel durumunda olumsuzluk yaratmıştır. Bu bakımdan vatandaşın ödeyebileceği vergi kapsamı dolaylı vergiler olarak değerlendirilmiştir. Ortaçağ’ın sonlarına doğru ise vergi sisteminde dolaylı vergilendirmenin yapılması gerektiğini düşünenler ortaya çıkmıştır. Özellikle soylu kesim, bazı yükümlülük ve ayrıcalıklar kapsamından doğrudan vergilendirme sisteminden muaf tutulmuşlardır. Zira bu düzensiz vergilendirme yapısının imtiyaz sınıfı için bir sorun teşkil etmesi vergilerde ödeme sorununu ortaya çıkarmıştır. Bu bakımdan vergilendirme biçiminde önemli olan yapının her vatandaş için eşit olarak alınması gerektiği olmuştur (Aslanlı, 2021: 12).

XIX yüzyılında ekonomistler, doğrudan ya da dolaylı yoldan alınan vergiler kapsamında temel bir dengenin kurulmasını savunmuşlardır. Sosyo-politik

reformcular ise bu duruma çoğunlukla atıfta bulunmuşlardır. Çünkü burada esas olan durum vergilerin kaynak değerinden alınması dışında sosyo-politik dengenin özel bir mesele olarak icra edilmiş olmasıdır. Dolayısı ile doğrudan vergilendirme sisteminden kurtulmanın yolu zengin ya da soylu bir kişi olmaktır. Nitekim eşit bir vergilendirme sisteminin sağlanması, gelir durumundaki dengesizlikleri ortadan kaldıracak, ülke ekonomisine katkı oluşturacaktır (Kəlbiyev, 2005: 84).

Tek ve sabit olarak nitelendirilen vergi arazi kira vergisidir. Tarımın ülke ekonomisini canlandırdığı gibi toplumunda gelişmesine aracılık ettiğini beyan eden düşünürler, arazinin tek gelir kaynağı olduğunu açıklamıştır. Bu nedenden dolayı arazi kira vergisinin tek bir vergi kapsamından esas alınması gerektiği öne sürülmüştür. Yapılan bu düzenleme, yalnızca arazi sahiplerinin vergilendirmeye tabii tutulduğu anlamına gelmektedir. Toprak bütünlüğünün ve eşitliğinin sağlanması, tek bir vergi sisteminin benimsenmesinde aracılık etmiştir. Diğer bir ifade ile toprağın vatandaşlar için en önemli servet olduğu belirtilmiştir. Toprak insanlık için bir nimet olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenden dolayı da her vatandaş kendine ait olan toprağı benimsemesi ve üretime katkı sağlaması gerekmektedir (Kəlbiyev, 2005: 84-85).

Vergilendirmenin temelinde yer alan durum, sosyo-politik dengenin sağlanabiliyor olmasıdır. Bu durum aşamalı ve orantılı vergilendirme teorisinde açıkça belirtilmiştir. Nedeni ise vergi mülklerinin mali değerlerinin belirli bir bölümüne yabancı kalmasıdır. Bu da sosyal farklılıklar ve sınıfsal çıkarlar, düzensiz vergi sisteminde daha da belirginleşmektedir. Bu durumdan doğan dengeli vergilendirmenin öngörülmesi fikri, gelir düzeylerinin eşit bir şekilde vergilendirmeye tabii tutulmasıdır. Bu öngörü zengin vatandaşlar tarafından da kabul edilmiştir. Bu sayede hakkaniyetli bir düzen oluşturulması esas alınmıştır (Aslanlı, 2021: 14).

Aşamalı olarak alınan vergilendirme teorisinde vergi mükellefinin gelirinde artış meydana geliyor ise vergilendirme oranında da artış yaşanmaktadır. Şöyle ki vatandaş kazandığı gelire paralel olarak vergi ödemesi yapmaktadır. Sosyalist bir düzenin sağlanması gerektiğini savunanlar bu vergi teorisini sağlıklı bulmuşlardır. İlerici vergilendirme sisteminin toplumda daha hakkaniyetli bir sistem oluşturduğu düşünülmektedir. Bu sayede insanlar arasında keskin bir tabakalaşma meydana gelmemektedir. Aşamalı vergilendirme sisteminde önemli bir detay da vergi dağıtımıdır. Vergilerin dağıtılması konusunda XVII yüzyıldan bu yana araştırmalar

yürütülmektedir. Bu teorinin temelinde vergi yükünün dağıtım aşaması ile değil değişim süreci ile sağlanabiliyor olmasıdır. Diğer bir ifade ile vergi mükellefi, takas veya dağıtım süreci ile sorumlu olduğu vergi yükünü başka bir mükellefe aktarabilmektedir (Aslanlı, 2021: 14).

İngiliz düşünürlerden olan John Locke (1632-1704) geliştirmiş olduğu vergi transferi teorisinin kurucularından birisidir. Yapmış olduğu araştırmalar neticesinde tüm vergi yükünün gün sonunda arazi sahibine aktarıldığı sonucuna ulaşmıştır. Locke bu durumu bir sorun olarak addederek, bu durumun çözüme erdirilmesi gerektiğine inanmıştır. Bu nedenden dolayı çözüm odaklı somut yollar aramış ve çözüm araçlarını aktarmıştır (Musaev vd., 2005: 53). Columbia Üniversitesi'nden Profesör olarak görev yapan Edwin Seligman (1861-1939), vergi transferi teorisini “*Vergi Transferi ve Vergilendirilmesi*” adlı eserinde yer vermiştir. Yapmış olduğu açıklamalarında ise teorinin iki gruba ayrıldığını açıklamıştır. Bu grubu ise verginin satıcıdan alıcıya aktarılması ve verginin alıcıdan satıcıya transferi (*dolaylı vergilerin bir sonucu olarak, herhangi bir emtia fiyatı çok yüksek olduğunda, bu emtia talebi önemli ölçüde sınırlıdır*) şeklinde temellendirmiştir (Musaev vd., 2005: 53).

William Petty (1623-1687), bununla birlikte Adam Smith (1723-1790) ve son olarak da David Ricardo (1772-1823) gibi isimler klasik vergi teorisinde başarılı bulunan isimler arasındadır. Özellikle iktisat alanındaki başarıları önemli başarılar olarak tanımlanmaktadır. Bu başarılarından dolayı ekonomistler yapmış oldukları araştırmalarında vergi konusundaki düşüncelerini beyan etmişler, bugün halen geçerli bulunan klasik teoriyi benimsemişlerdir. Petty, vergi sisteminde ilk kez sistematik bir yapıya değinmiştir. “Vergi ve Görevler Çalışması” adlı eserinde şu ifadeleri kullanmıştır; “... *İrlanda'nın büyük bir ordusu var ve onu korumak için yüksek vergilere ihtiyacı var. Bu anlamda, İrlanda'nın vergilerin ve vergilerin niteliğini ve kapsamını bilmesi önemlidir*” (Məmmədov vd., 2001: 52). İfaden de anlaşılacağı üzere Petty, vergilerin devlete önemli ölçüde gerekli olduğu ve katkı sağladığını beyan etmektedir. Petty, araştırmasında İrlanda örneği üzerinden ilerleme kaydetmiş ve bir örneklem oluşturmak istemiştir. Vergi sistemindeki sistematığe odaklanmasının yanında vergi sorunlarına ve devlet için harcanan mali değerler üzerinde de analizler gerçekleştirmiştir. Tüm bunların yanında devletin harcamalarından doğan artışın sebeplerini araştırmış, bu konu üzerinden çözümler aramıştır. Yapmış olduğu araştırmasında Petty, vergi mükellefi olan kişilerin vergi şikâyetleri üzerine şu

ifadeleri kullanmıştır; “*Vergi miktarı ne olursa olsun, vergi herkese aynı miktarda uygulanırsa, vergi mükellefi üzerinde bu kadar ciddi bir etkisi olmayacaktır. Aksine, insanlar için en rahatsız edici şey, komşularından daha fazla vergi ödemesi. Bu durumda insanlar toplanan vergilerin nasıl harcanacağını düşünmeye başlayacaklar*” (Məmmədov vd., 2001: 52). Bu durum doğrultusunda ortaya çıkan ve şekillenen düşünceler modern sistemde de aynı şekilde devam etmiştir. Bunun en büyük sebeplerinden birisi tahsil edilmesi güç olan vergilerin nicelikle kullanılıyor olmamasıdır.

Petty yapmış olduğu araştırmaları neticesinde dolaylı vergi tahsilin daha verimli ve faydalı olduğunu kanıtlamıştır. Özellikle özel tüketim vergi teorisi üzerinden dolaylı vergilendirmenin önemli olduğu çıkarımını yapmıştır. Petty’e göre hakkaniyetli olmak insanlık için en önemli olgulardan birisidir. Bir kişi sahip oldukları ve tükettikleri için eşit gelir dağılımı kapsamında vergisini vermesi gerekmektedir. Bu sayede tüketim yapmamış ve sahip olmadıklarından dolayı vergi veren bir kişiye karşı adaletli olunmadığı vurgulanmıştır. Tüketim vergisinde herhangi bir zorunluluktan söz etmek mümkün değildir. Kişi kendisi için satın almadığı ve tüketmediği bir değer için vergi ödemesinin anlamsız olduğu açıklanmıştır. Tüketim vergileri birden fazla vergilendirmeye tabii değildir. Dolayısı ile vergilerin vatandaştan alınmasının en önemli amacı devletin gücünü, ekonomisini, gelişimini sağlaması amacınadır. Bu bakımdan Petty, devlete vergi ödemenin yemek yemek kadar önemli bir durum olduğunu savunmuştur (Aslanlı, 2021: 15).

Klasik teorinin temsilcileri arasından Smith, 1776 yılında kaleme aldığı “*Halkların Servetinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Araştırma*” isimli çalışmada vergi konusuna ilişkin görüşlerini paylaşmıştır. Smith bir devletin refahının ve ekonomik bağımsızlığının olması gerektiğine inanmıştır. Ancak devlet vatandaşın üretimine ne denli az müdahalede bulunur ise vatandaş üretiminde gelişim göstermektedir. Smith, finansal konular kapsamından ekonomik platformda etkin bir faaliyet göstermiştir. Bu şekilde vergi teorilerinde programlamanın temellerini atmış ve vergi teorisinin gelişmesine katkıda bulunmuştur. İlk eserlerinden biri olarak kabul edilen “*Ulusların Zenginliğinin Doğası ve Nedenleri Üzerine Bir Çalışma*” isimli çalışmada mali işlemlere dair içeriklere değinmiştir. Devletin gelir kaynakları hakkında eleştirilerde bulunan Smith, devletin tek başına arazi ve kamu sermayesini karşılayamadığını belirtmiştir. Bu yetersiz kalınan durumda vergilerin ana kaynak

olarak değerlendirildiği ve işlem gördüğünü açıklamıştır (Allahverdiyev vd., 2002: 44). Smith'e göre her bir vatandaş, kendi yetenekleri ve gücü doğrultusunda devlete katkıda bulunması gerekmektedir. Devlet çatısı altında yaşayan bir kişi için devletin varlığı gerekli ve önemlidir. Bu bakımdan verilen vergilerin zamanında ödenmesi gerekmektedir. Öte yandan vergi mükellefi bulunan her bir vatandaşın ödemesi gereken vergi ise hakkaniyet ekseninden sağlanması önemlidir.

Smith'in halifesi olan Ricardo, ekonomik mirası devralarak vergi çalışmaları üzerinde etkin bir rol üstlenmiştir. Ricardo, vergi kapsamında tanımlamış olduğu çalışmalarında geniş bir faaliyet alanı oluşturmuştur. Bu bağlamda en kapsamlı çalışması "*Politik Ekonomi ve Vergilendirmenin Başlangıcı*"dır (1817). Çalışmasında ise vergi sistemi ve ekonomi üzerine var olan sorunlara değinmiştir. Çalışma 32. bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın 11. bölümünde Ricardo, üretimdeki faaliyet alanının genişletilmesi gerektiğini savunmuştur. Var olan sabit sermayenin dokunulmamasını ve yalnızca vergi gelirlerinden elde edilen sermayenin değerlendirilmesini belirtmiştir. Zira sermayenin değerlendirilmesi halinde ülke ekonomisinde sorunların oluşacağını ve gelir durumunda düşmelerin meydana gelebileceğini savunmuştur. Ricardo'da Petty gibi vergi araştırması kapsamında analizler sürdürmüştür. Yapmış olduğu analizleri doğrultusunda var olan sermayenin düşürülmemesi gerektiğini belirtmiş ve bu hususta gerekli olan özenin gösterilmesi gerektiğini açıklamıştır. Arazi ve kira vergisinin eşit bir vergi tahsili üzerinden alınması gerektiğini belirtmiştir. Yalnızca bir sınıf üzerinden tanımlanan vergilendirme usulünün hakkaniyetli olmadığını beyan etmiştir. Diğer bir ifade ile her vatandaş kendi sorumluluklarında yer alan vergisini ödemesi gerektiğini savunmuştur (Aslanlı, 2021: 16-17).

Vergi tarihinin kökenine bakıldığında teorilerin geliştirildiği ve bu hususta analizlerin ve değerlendirmelerin yapıldığı anlaşılmaktadır. Öyle ki tarih boyunca tahsil edilen vergilerden en önemli olan detayın hakkaniyetli bir biçimde verilerin alınmasıdır. Alınan vergilerin ise devlete sağladığı katkılar ile ülke ekonomisinin hem refahı hem de ekonomisi olumlu anlamda katkı sağlamaktadır. Verginin genel tarihçesine bakıldığında vergilerin çok da yakın tarihte ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan vergilerin varlığı bir nevi devletin işlevselliği olarak ilişkilendirilmiştir.

1.5. Vergiye İlişkin Temel Kavramlar

Vergi sistemine ilişkin mevzuatta, toplumdan toplanan vergi oranı, hükümetin ve kamu kurumlarının vergi sisteminde yetkileri, tahsis edilen ödemelerin bütçe sisteminde ayrı bölümler şeklinde transfer edilmesi, verginin yapısını oluşturan ve sistemin yürütülmesini sağlayan makamları içermektedir (Aksoy, 2010: 50).

Vergi sisteminin en önemli ilkesi, toplumun değişen yapısına bağlı olarak uyum sağlaması, verimliliğini arttırması, etkinliğini oluşturmaya ve esnekliğini korumasıdır. Bu hususta önemli olan durum yalnızca resmi olarak tanımlanan vergi sistemi değildir. Devletin mevzuatında beyan etmiş olduğu ilke ve kuralların vergi sistemi dâhilinde gözetilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde ülke ekonomisinde bozulmalar, bürokratik sorunlar, vatandaşın kurallara uymaması, gibi çeşitli durumlar gelişmektedir. Bu bakımdan vergi sisteminin olması gerektiği şekilde tüm kapsamı ile birlikte titizlikle yürütülmesi gerekmektedir. Vergi mükellefleri, seçmenler ve ekonomik kurumlar devletin önemli kesimini oluşturmaktadır. Çünkü bu kesim vergi ödeyen kesimlerdir. Öte yandan bu kesimler, devletin vergi tahsilatındaki miktarı belirleme konusunda önemli mekanizmalar olarak da nitelendirilmektedir (Aksoy, 2010: 50-51).

Bacon'a beyanlarına göre insanların ruh halleri birbirleri ile ilişkilendirilmezken, vergi tahsilatında bu durum aynı şekilde ilişkilendirilmektedir. Çünkü insanlar kendi istekleri doğrultusunda devlete vergi ödemekte ve bireysel gelirleri doğrultusunda belirli bir ödeme gerçekleştirilmektedir (Akdoğan, 2015: 67).

Devletin vatandaşından aldığı vergileri nerede ve nasıl harcadığı önemlidir. Devletin sorumlu bulundurduğu vergi mükelleflerinde aldığı vergileri verimli bir şekilde kullanması ve değerlendirmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile devlet vatandaşından tahsis ettiği vergileri haklı, etkin bir şekilde kullanarak kendini haklı çıkarmak durumundadır. Adil bir vergilendirmenin, adil bir değerlendirme şeklinin olması, vergi mükellefleri tarafından önemlidir. Devletin vergileri ülke kapsamında değerlendirmesi durumunda vatandaşın vermiş olduğu ödenekler, soyut ya da somut şekillerde geri iadesi yapılan hizmet bağlamında dönüştürülmektedir (Akdoğan, 2015: 67).

Doğru bir vergilendirmenin yapılabilir olması için genel yapısının ilkelere uygun olması gerekmektedir. Ekonomik düzeyde vergi sisteminden fayda sağlamak

için Smith, dört klasik vergi teorisi geliştirmiştir. Bu teorilere göre (Erginay, 1990: 74);

- Devletin vatandaşı, bireysel yetkileri ve yetenekleri doğrultusunda gelirlerinin korunmasını amaçlamaktadır. Bu amaçlar kapsamında ise devlete olan katkılarını vatandaş olarak tanımlaması gerekmektedir.
- Vergi ödemek, vatandaşın keyfinden çok toplumun katılımı için gerekli olan bir sistem şeklinde addedilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile vergi ödemesinin süresi, yöntemi, miktarı ve mükellefleri açık bir şekilde belirlenmelidir. Sistemli tahsil edilen vergiler, devletin şeffaflığını korumakta ve düzenin sağlanmasında aracılık etmektedir.
- Esas alınan her vergi bir defada olsa mükellef için uygun olan oran doğrultusunda tahsil edilmesi gerekmektedir.
- Vergi sisteminin düzenlenmesinde gelirlerin iyi bir şekilde kullanılması, yasaların dikkate alınarak tahsil edilmesi ve yolsuzluk gibi durumlara karşı çıkılması amacı ile sağlanmalıdır.

Eksik vergi tanımlamasının belirsizliği, düzenlemelerin çokluğu, açıklamalar ve değişiklikler, Rus mevzuatında örnek olarak görülebilmektedir. Bu mevzuata göre (Vergi Hukuku, 2015: 796);

- Vergilendirmenin usulünde var olan çeşitliliğin, vergi gelirleri kapsamında bütçeye farklı şekilde yansımaları ve transferin kargaşaya uğraması.
- Gelir ve kâr arasında tanımlanan vergilendirmenin dengesiz bir şekilde seyretmesi.
- Bireysel varlık değerlerinin ya da malların kendi katma değeri vergisi usulünden farklı olarak fiyatlandırmaya tabii tutulması
- Çok fazla yarar ve indirim uygulanması, bu durum neticesi itibari ile vergi kaçırma imkânların doğması ve kişisel çıkarların oluşturulmasıdır.

Kusursuz bir şekilde vatandaştan alınan vergiler, çalışan yetersizliği, sorumsuz yapı, sistemdeki dengesizlikler, sorumsuzluk ve şeffaf olmama gibi çok çeşitli sorunlar ile yok edilebilmektedir. Bu durumun yaşanmaması için sistemli ve kontrollü

bir yapının sağlanmış olması ve bu yapının titizlikle sürdürülebilir olması gerekmektedir (Vergi Hukuku, 2015: 796).

Vergi kaynağı ve vergin nesnesi birbirinden ayrı durumlardır. Vergi ödemesi, vergi ödemesinin kamusal yapısıdır (*vergi mükelleflerinin geliri*). Vergi kuramsal teoride ülke sermayesine etki etmemeleri gerekmektedir. Zira normal kabul edilen üretim biçimleri yenilenen bir hali ile mümkün olmamaktadır (Vergi Hukuku, 2015: 796).

Vergilendirme, vergiye tabii tutulan oran ile ölçülen ekonomik değerin etkileşimidir. Vergilendirmenin temel konusunu oluşturan belirli nesneler bulunmaktadır. Bu nesneler; gelir, değer, faaliyet türleri, kaynakların kullanımı, menkul kıymet işlemleri, tüzel kişi ya da kişilerin mülkiyeti, mülkiyetin elde edilmesi, iş, ürün, hizmet, katma değer ve mevzuat ile belirlenen benzeri nesnelerdir. Vergilendirme biçimine tabii olan nesneler, vergilendirilebilir sistemin pratik bölümünde vergi tabanı kavramı içerisinde bulunmaktadır. Nitekim vergilerin vergilendirilmeyen bölümü, gelir ya da diğer alanlardan çok menfaatlerin mevcudiyetinde bulunan vergi matrahı her daim vergi nesnelerinden daha azdır. Bu konu üzerinden örnek vermek gerekir ise vergilendirme 10.000 para birimidir. Fakat ilk etapta 3.000 birimi vergi tahsiline tabii tutulmamaktadır. Elde edilen gelirin 2.000 birimi kişi tarafından bir yapının inşasında değerlendirilmiştir. Gider olarak değerlendirilen bu durum vergiden muaf tutulmaktadır. Özetle vergi matrahı vergi nesnelerinin yarısı kadardır. Bu da 5.000 birimidir (Aslanlı, 2021: 20).

Çoğunlukla vergi matrahı, uygun görülen vergiden düşüş sağlanmasının ardından farklı bir alanın vergi matrahı biçimini almaktadır. Özellikle kendini geliştiren ülkelerin vergi yapısı, farklı siyasi, politik, ekonomik ve sosyal koşullar çerçevesince şekil almıştır. Verginin yapısı, vergilerin elde edilmesinde, genel yapısında, toplanılma yöntemlerinde, miktarında, devletin mali gücünde, vergi matrahında, vergi avantajında ve vergilerin kapsamında çeşitlilik göstermektedir. Diğer bir ifade ile vergi sistemleri her ülke de farklılık göstermektedir. Bu durumun her ülke de sosyal, politik, ekonomik ve çeşitli durumlar kapsamında farklılık içermektedir (Aslanlı, 2021: 20-21).

Vergi sisteminin gelişmesinde etkili olan çok çeşitli etkenler bulunmaktadır. Bu etkenler arasında ekonominin tarih içerisindeki gelişimi, özellikleri, yapısı ve

genel durumu önemli bir etkiye sahip bulunmaktadır. Öte yandan DİE'nin esas aldığı acil ve uzun süreli amaçları, geniş sosyal grupları, siyasi konum ve ilişkileri de sistemin gelişmesinde aracılık etmiştir. Vergi sisteminin gelişmesinde devletin de rolü büyük ölçüde önem arz etmektedir. Öyle ki devlet, farklı ekonomik alanlarda doktrine bağlı çeşitli vergi sistemlerinin gelişmesinde aracılık etmiştir. Tüm bunların yanında vergi sisteminin gelişmesine bağlı genel özellikleri sıralamak mümkündür. Bu sıralamaya göre (Vergi Hukuku, 2015: 796);

- Devletin vergi gelir kaynaklarının arttırılmasını sağlamak ve bu amaçla yeni yollar tanımlamak
- Genele uygun olan, ekonomik eşitlik, adalet ve vergilendirilmenin tüm olumlu etkenleri ile birlikte teorilere dayandırılan bir sistemin oluşturulması gerekmektedir.

Vergide mevcut olan oran, vergi matrahında yer alan vergi değerinden tahsil edilen ve yüzdesi olarak ölçülen kısımdır. Vergi oranları devletin belirlemiş olduğu kanun kapsamında belirlenmekte ve değişime uğratılabilmektedir. Vergi oranları ikiye ayrılmaktadır. İlki sabit olarak tanımlanan oran (*örneğin, herhangi bir mal için tanımlanmış bir KDV türü*) diğeri ise değişken orandır (*gelir miktarına bağlı olarak değişir*). Bazı vergi oranları için en yüksek ve en düşük olan düzeyler belirlenmiş norm kapsamında kabul edilmiştir. Vergi kesintileri ise vergi muafiyetleri ya da ertelemeler hesaba katılmaksızın tahsil edilen ödemelerden kaynaklı olarak, en yüksek seviyeye temel geçit adı verilmektedir. Vergi yükü de her verginin vergi tabanı ya da vergi miktarına denilmektedir. Tüm bunlar işletmeler için önem arz eden kısımlardır (Vergi Hukuku, 2015: 797).

Şirketler, çalışanlar ve serbest çalışanlar için, vergi yükünün en iyi göstergesi, vergi ağırlığı ya da ödenmiş tüm vergilerin herhangi bir kurum ya da kuruluştaki yıllık gelir değerinin pay halidir. Vergi mükelleflerinin vergi ağırlığı, yalnızca vergi matrahının düzenine, hesaplanmasına, vergi miktarına ya da vergilerin genel toplamına karşılık değildir. Şirketlerin ve kişilerin vergi yükü zamanda gelir oranına bağlı belirlenmektedir. Yıllık ödenmiş olan vergilerin göstergesi ise yalnızca ülke içi elde edilen gelir ve net kamu ürünlerini kapsayan ulusal vergi yükü şeklinde hesap edilmektedir. Hesaplanan göstergeler, kamu kurumlarının ülke ekonomisindeki

etkinliğini ve ülke programlarının gelişmesinde GSYİH'nin göstergesi şeklinde açıklanmaktadır (Vəliyev vd., 2003: 54).

Gelişmiş ülkelerde (Avrupa ülkeleri) GSYİH'nin temel araçlarından birisi olarak kabul edilen vergilendirme sistemine ayrı bir değer vermektedir. Gelişmiş ülkelerde, devlet içi ekonominin gelişmesi için çok fazla entegrasyon sağlanmaktadır. Bu nedenden dolayı vergi sisteminde birbirine bağlantılı bulunması için özel bir çaba sarf edilmektedir. Ufak çaplı olarak değerlendirilen vergiler, geniş çaplı vergi tabanına sahip olan stopajı kolay olanlar ile değiştirmektedir (*örneğin gelir vergisi, KDV, emlak vergisi, kar vergisi*). Vergilendirmenin yapısını olumlu yönde iyileştirmek ve anlaşılır kılmak için Rusya'da vergi mevzuatlarına ilişkin değişiklikler tanımlanmaktadır (*örneğin maaşların arttırılma vergisi, özel olarak tahsil edilen ÖTV vergi, "Rusya" için tercih edilen ödemeler*). Ülke ekonomisini en iyi şekilde finansa edebilmek için, kentsel altyapı, sosyal programlar ve yerel ekonominin olumlu yönde iyileştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda amaçlanan yerel vergilendirme ise ayrıca bu durum üzerinden önem arz etmektedir (Aslanlı, 2021: 22).

Adalet ilkesi, devletin vergilendirme sisteminde yer alan sosyo-ekonomik durumun korunması ve temellendirilmesi kapsamında, etkin vergilendirmenin kamu bağlamında hakkaniyetli bir şekilde sağlanmasıdır. Adaletli ve etkin bir vergilendirme için temel ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkeler (Vəliyev vd., 2003: 57);

- Vergi ağırlığı her vergi mükellefi için eşit ve hakkaniyetli olması gerekmektedir.
- Vergilendirme sisteminin küresel bir yapıya dayandırılmış olması ve transferinin olumlu bir şekilde yapılabilmesi gerekmektedir.
- Elde edilen gelirlerin ise belirli bir amaç kapsamında değerlendirmesinin yapılması ve bu kapsamda yönetilmesi gerekmektedir.

Vergilendirme sistemi öncelikler her kurum ve her şahsa göre eşit ve hakkaniyetli olması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan vergilendirmenin tam bütçe şeklinde tanımlanması ve toplumun sosyo-kültürel açıdan da destekte bulunması önemlidir. Adaletli olma koşulu ile vergilendirme konularının sistemli bir şekilde özelliklerinin gruplara ayrılmasında fayda vardır. Bu gruplar büyük, orta ve küçük işletmeleri kapsayan KOBİ'ler ve şahıslardır. Vergi sisteminin hakkaniyetli olunması

adına izlenmesi gereken önemli kuralları ve adımları bulunmaktadır. Bunlar (Vəliyev vd., 2003: 57);

- Aynı nesne türünden belirli koşullar kapsamında yalnızca bir kere vergilendirme tanımlanmaktadır.
- Kuruluşlara tabii olunan vergilerin kontrol aşamasına uygun olarak vergi kaydının yapılması şarttır.
- Vergilerin tümü muafiyet kapsamında yalnızca mevzuata uygun olacak şekilde uygulanması gerekmektedir.
- Kişi ve tüzel kişiler açısından herhangi bir özel tavizin sağlanması yasak bulunmaktadır.
- Vergi mevzuatında yer alan ihlaller ise cezayı alan mükelleften sorumlu bulunan vergi idaresi tarafından kontrol edilmekte ve tahsili yapılmaktadır.
- Yurtdışında bulunan ve ülke içerisinde yaşamayan mükellefler için ise vergilendirme uluslararası vergilendirme usulüne uygun yapılmaktadır.

Basitlik ilkesi, vergi sistemindeki yapım aşamalarının olabildiğince basite indirgenmesidir. Basitlik ilkesinden beklenen eyalet ya da yerel bütçelerdeki gereksinimlerin karşılanabiliyor olmasıdır. Her bütçeye uygun olacak şekilde vergi türlerinin belirleniyor olması gerekmektedir. Bu bakımdan doğrudan ya da dolaylı alınan vergiler şeklinde gruplara ayrılmalıdır. Fakat yapılan ilke kapsamında tabanın yalın ve anlaşılır olması hususunda ilke için göze alınan vergi yapısı doğrudan vergilendirmedir (Aslanlı, 2021: 25).

Vergi belirleme ilkesi, insanoğlunun ekonomik faaliyetlerini sürdürdüğü ya da toplumun bir çatı altında yaşamaya başladığı süreçten bu yana varlığını göstermektedir. Uzun geçmişe dayanan deneyimler vergilendirmenin belirlenmesi ilkesine dayandırılmaktadır. Vergilendirmenin yapılabilmesi için vergi mükelleflerine olan ilginin düşürülmemesi gerekmektedir. Zira toplumun kendini devam ettirebilmesi için var olan yapının belirli finansal kaynaklara gereksinimi bulunmaktadır. Ancak vergi belirleme ilkesine göre tarihte çok çeşitli ilkeler yer almaktadır. Fakat araştırmanın güncel olması kapsamından modern yapıya ait bulunan vergi belirleme ilkesine bakılmasında yarar vardır. Vergi belirleme ilkesinin modern ilkeleri şu şekildedir (Musayev vd., 2002: 98);

- Vergi miktarının belirlenmesi için öncelikle vergi mükelleflerinin vergi ödeme gücüne bakılması gerekmektedir. Her mükellef için elde ettiği gelir üzerinden bir vergilendirme usulü oluşturulması uygun görülmektedir. Diğer bir ifade ile gelir vergisinin aşamalı bir ölçeğı belirlenmektedir. Pek çok ülkede bu durum göz ardı edilmekte ve vergilerin tahsil edileme biçiminde miktar üzerinden hesap yapılmaktadır. Fakat bu durumun bu şekilde göz ardı edilmesi, hem politik hem de sosyal açıdan etkileri yansımaktadır.
- Gelir vergisinin tek seferlik olabilmesi için gerekli tüm çabaların sarf edilebilir olması gerekmektedir. Her gelirin ve sermayenin teker teker vergilendirilmesi ve hesaplanması yapılmamaktadır. Bu ilkedan örnek vermek gerekir ise gelişmiş ülkelerde ciro vergisinin, güncel olarak tanımlanan ürün satışından bir defalık vergilendirmenin sağlanması ve katma değer vergisi ile değiştirilme biçimidir.
- Vergi sisteminde vergilerin tahsil edilmesi hususunda gerekli görülen konuların herhangi bir şüpheye ver vermemesi gerekmektedir. Geç ödenen, hiç ödenmeyen vergilerin cezai yaptırımları zamanında ve hakkaniyetli ödemelere uygun biçimde sağlanması gerekmektedir.
- Vergiye dâhil olanlar ile vergi ödemesinde bulunacaklar için vergilerin tahsil biçimleri sistemde açıkça, net, anlaşılır bir şekilde uygulaması tanımlanmalıdır.
- Vergi sistemi esnek olması gerekmektedir. Bu yapısı ile değişen dünya düzenine daha iyi adapte olması sağlanmakta, sosyo-politik ihtiyaçlara cevap verebilir düzeyde olmaktadır.
- Vergi sistemi, yerel üretimde güncel olan transfere uygun düzenlenmesi gerekmektedir. Bu konuda IDT yetkin bir araç görevi görmektedir.

Vergi tahsilatı sorunu, vergilerin tahsil edilmesi sürecinde yaşanan sorunları kapsamaktadır. İşçilik olarak belirlenen vergi tahsilleri diğer vergi tahsillerine kıyasla daha kolaydır. Vergi ödemelerinin tahsil edilme sürecinde ödemeler otomatik olarak tanımlanmaktadır. Bu şekilde yapılan tahsillerde herhangi bir gecikme, kaçakçılık ya da ödemezlik yapılmamaktadır. Bu durum aynı şekilde sosyal olarak tahsil edilmesi gereken ödemeler için de geçerli bulunmaktadır. ÖTV tahsil edilen katma değer vergisinin ödemesi daha kolay bulunmaktadır. Hızlı bir şekilde gelir elde

edilmektedir. Fakat bu durumdan kaynaklı olarak malzemenin miktarından doğan yapay bir artış meydana gelmekte ve katma değer vergilendirmesinde düşme riski oluşmaktadır. Gümrük dağıtımında normal dağıtımın yapılması esnasında, vergilerin tahsil edilme sürecinde herhangi bir zorluk yoktur. Vergilendirmeye tabii tutulan noktaların artışı düşürmesi hususunda çeşitli yollara başvurulmaktadır. Düşen değerlerin arttırılması için bu durum gerekli olan bir durum şeklinde nitelendirilmektedir. Fakat çeşitli faydalar, yatırım ödülleri, ertelemeler ülke ekonomisinin sorunlu tutulan fonları kapsamında vergilendirilmemektedir. Bu durumdan kaynaklı olarak da meydana çıkan zorluklar ise kaynak kapsamından sorun teşkil etmektedir. Arazi ve farklı gayrimenkul değerlerin vergilendirilmesi durumunda değerlerin nesnel değerlendirilmesinde bir sorun ortaya çıkmaktadır. Ücret dışında elde edilen gelirler, girişimcilerin şahıs gelirleri, kiralar, serbest çalışan gelirleri gibi vergiler pek çok açıdan sorun oluşturmaktadır. Bu tür gelirlerin vergilendirilmesi otomatik olarak değil yılsonu vergilendirilmesine tabii tutulmaktadır. Vergi idaresi yılsonunda var olan hesaplarını tamamlamakta fakat bir önceki yılın vergi ödemelerini cari ödemeler şeklinde hesaplamaktadır. Yıllık ödenen vergilerde gecikme ve vergiyi düşürme alternatifleri bulunmaktadır. Fakat böyle durumlarda vergilerin denetiminin yapılması, gerekir ise sorumlu bulunan yerlere ihbar edilmesi gerekmektedir (Aslanlı, 2021: 24-25).

Sermaye ve üretim değerinde uluslararası düzeyin sağlanması, ancak üretimdeki göç ve çifte vergilendirmenin tanımlanmaması, vergilerin hesaplamasında ve stopajda güçlük çekilmesini sağlamaktadır. Burada önemli olan şey vergi tahsillerin çift başlıklı değil de tek başlık altında toplanılmasıdır. İmtiyaz sağlayan devletlerde vergi tahsilleri vergi gelirlerini büyük oranda düşürmektedir. Vergilerin tahsil edilmesi süresinde kuruluşların toplayacağı vergileri Maliye Bakanlığı belirlemektedir. Fakat bazı devletlerin vergi toplama yöntemleri farklıdır. Örnek vermek gerekir ise %90 ila %92'si vergi tahsilatının hesaplanan miktarı şeklindedir. AB ülkelerin de ve Latin Amerika ülkelerinde bu durum daha düşük rakamlar altında seyretmektedir. Farklı zaman dilimleri içerisinde alınan vergi tahsilleri gerçek zamanın 3/1'ini sağlayamayan Rusya 1990 yıllarının ortalarında rekor oran sağlamıştır (Aslanlı, 2021: 27).

Vergi tahsilleri genel olarak yalnızca mali ve vergi otoritesindeki verimliliği içermemektedir. Mevzuata uygun olarak şirket yöneticilerinin ekonomik uzmanlığı

kapsamından da tahsil edilmesi gerekmektedir. Tüm bu hususların dikkate alınarak tahsil edilen vergilerin doğru bir şekilde değerlendirilmesi ile de ilişkilendirilmektedir. Her ülkenin kendine uygun vergi tahsil yöntemi getirmesi ve geliştirmesi gerekmektedir. Vergilerin verimli bir şekilde tahsil edilmesine engel oluşturacak herhangi bir gölge ya da suç hallerine taviz verilmemesi gerekmektedir. Olabilecek muhtemel durumlara karşı disiplinin sağlanması önemlidir. Devletin hakkaniyetli vergilendirmeye dâhil olması, adaletli sistemi sağlaması, disipline dikkat etmesi, vergi kültürüne özen göstermesi ve ilkelere bağlılık kalması doğabilecek olumsuzlukların önüne geçmektedir. Kapsamlı bir vergi tahsil sisteminin oluşturulması, vergi kaçakçılığı ya da ödenmemesi gibi sorunların önüne engel oluşturmaktadır. Bu şekilde devlete ödenmesi gereken paraların çalınmaması sağlanmakta ve imha edilmeyeceği hususunda güven ortamı oluşturulmaktadır (Aslanlı, 2021: 25-27).

ABD ve Fransa’da devletin vergi tahsil etme ve kontrol etme sistemi önemli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. ABD’de Hazine Departmanı özel olarak vergi tahsil edileme sistemini kontrol etmektedir. ABD’de 58 vergi ve 7 bölge müdürlüğü bulunmaktadır. Bu müdürlükler merkezi ofis sistemi kapsamında yönetimi sağlamak ve İç Güvenlik Bakanı (DOI) tarafından denetlenmektedir. Öte yandan devletin ayrıca Vergi Müfettişliği tarafından makbuzları denetleme sistemi bulunmaktadır. Bu şekilde vergi beyannameleri okunmakta ve kontrol edilmektedir. Vergi ödemesi gecikenler tahsil edilmekte fazla ödemesi yapılan vergiler de ise iadeleri yapılmaktadır. Diğer taraftan vergi borcunu ödemeyenler için de ayrıca vergi borcuna istinaden yaptırım uygulanmaktadır. Vergi ödemesine ilişkin devletin kanun hükmünde uygulamaları yer almaktadır. Bu uygulamalardan sorumlu İç Gelir Dairesi’dir. Özellikle federaller vergi yasalarının uygulanabilirliği için farklı yöntemler geliştirmektedir. Geliştirilen yöntemler ise kılavuzlar kapsamında yayınlanmaktadır. Bu şekilde vergi kodunun yasalara uygun bir şekilde denetlemesi ve tahsil edilmesi uygulanmakta, vergi uyuşmazlıkları ortadan kaldırılmaktadır. Devlet ise yapılan dengeli sistem sayesinde hem vergi mükelleflerini hem de kendi sorumluluğu olduğu şekilde sağlamaktadır. Belediye ve eyaletlere özgü olan vergi tahsilleri ödeme ve ödeme kontrollerinde yerel bir şekilde yürütülmektedir. Vergilendirme yöntemine ilişkin üç ana yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler ise şu şekildedir (Gorskiy, 2002: 25-34).

- Bağımsız hesaplamalar; tanımlı olarak hesaplanan vergileri kapsamaktadır. İşletme ve kişiler, tüm beyannameleri dikkat ederek ödenmesi gereken miktarı hesaplamakta ve vergi beyannamesini doldurmaktadır. Vergiden sorumlu müfettiş ise incelemeleri yapmakta ve vergi ödemesini tamamlamaktadır.
- İlk ödemeler; Şirket gelirlerini yıl içerisinde tahsis etmesinden kaynaklı vergi yükümlülükleri değerlendirmektedir. Bu şekilde de aşamalı olarak vergiler tahsil edilmektedir. Vergi mükellefleri sorumlu oldukları vergiyi yılsonunda kesin olarak ödeme yapmak durumundadır.
- Kaynak kesintisi; çalışma vergisi, tahsil sırasında ve son olarak da katma değer vergisi şeklinde satış esnasında tahsil edilmektedir.

Genellikle vergi mükellefleri, yılın sonunda zamansız ödeme yapılması ya da fazla ödeme yapılması ile devlete borçlu konuma düşebilmektedirler. Böyle durumlarda vergi ödemeleri net vergi tutarının aşar ise bu tutarlar devlet tarafından geri ödemesi yapılmak için iade edilmektedir ya da geciken ödemelerden kesinti şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer taraftan belirli bir süre zarfında verginin ödenmesi gerekiyor ise ve bu ödenmesi gereken verginin %90'ı ödenmiyor ise işletme veya şahsa yaptırım uygulanmaktadır. Vergi idaresi tarafından sürenin uzatılması, vergi tahsil etme sürecinde bir değişikliğin yaşandığı anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda zamanında ödenmeyen her vergi için faiz eklemesi yapılmaktadır (Aslanlı, 2021: 28).

Vergi beyannameler; vergi mükellefleri elde ettikleri gelirlerini raporlama sürecine değin yıllık vergilendirme beyannamesine göre tahsil etmektedir. Gelir vergisi beyannamesi, vergi mükelleflerine özel olarak hazırlanan ve tanımlanması için beyan edilen basılı ya da farklı şekilde basılmış bir formdur. Gelirlerinde sabit olan çalışanların vergi kaynağı otomatik bir şekilde ödenmektedir. Diğer bir ifade ile tahsil edilmesi gereken miktar direkt olarak kasiyerden tanımlanmaktadır. İşveren ve çalışan arasında özel bir vergi formu tanımlanmaktadır. Anlaşma doğrultusunda bu alan doldurulmaktadır. Vergilerin ise doğru bir şekilde hesaplanması ve tahsil edilmesi işveren tarafından sağlanması gerekmektedir. Denetim kapsamında tüm vergi beyannameleri kontrol edilmekte ve hesaplanmaktadır. Girişimcilik kapsamında düşük ya da yüksek gelirlerin elde edilmesi farklı kriterlere göre esas alınmaktadır. Yapılan denetimlerde ise küçük olan kısım seçilmektedir. Müfettişin asıl görevi ise

beyanda söz edilen göstergelerin titiz kontrol edilmesidir. Bu hususta muhasebe defteri, hesaplamalar ve diğer işletme kaynakları kontrol edilmekte ve mevzuata uygunluğu denetlenmektedir. İşletme ise denetim esnasında uzman bir muhasebeciden ya da yetki sahibi bulunan temsilcinin hizmetlerini kullanma yetkisini bulundurmaktadır. Vergi denetimlerinin tanımlanmasının sonrasında, vergi mükellefi ve denetçi, denetimin sonrasında elde edilen sonuçlar kapsamında gerekli önlemleri belirtmektedir (Aslanlı, 2021: 29).

İşletme denetimleri eğer kabul eder ise bu onay sonrasında işlemler için imza atılmaktadır. Ödenmeyen vergi tahsillerine özel olarak bir fatura gönderilmektedir. Öte yandan ödemesi yapılan tutar devlet tarafından iade edilmekte ve vergi mükelleflerinin kabulü doğrultusunda tahsiller yapılmaktadır. TDI'nin hukuki boyutu, kuruluşlar açısından şu şekilde beyan edilmektedir; TDI, anlaşmaz bulunan durumda, haklılığı kanıtlaması kapsamında vergi mükelleflerinin yapmış oldukları ihlalleri teyit etmektedir. ABD, İç Gelir Servisi tarafından bu denetimi sağlamaktadır. Yapılan servis kapsamından 100 milyon dolar harcama yapılmaktadır. Bildirimlerin ise doğru bir şekilde tanımlanıp, tanımlanmadığı hususunda ise süreci izlemektedir. Yürütülen denetimler ise vergi mükelleflerinin bilgisayar bölümündeki güvenlik bölümü ve Devlet Vergi Müfettişi tarafından yapılmaktadır. Fransız vergi denetimi Maliye, Ekonomi ve Bütçe Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Vergi Genel Müdürlüğü, Bütçe Başkan Yardımcına elde ettiği raporları tahsis etmektedir. Vergi Genel Müdürlüğü, toplamda 80.000 vergi çalışanının vergi sorumluluklarını gözlemlemekte ve yönetmektedir. Denetimler ise 830 vergi ve 16 bilgi merkez kapsamından yapılmaktadır. Alınan her vergi tahsili için hesaplama yapılmaktadır. Vergi mükellefleri tarafından sağlanan tahsiller, vergi merkezleri tarafından denetlenmekte ve kontrolü yürütülmektedir. Vergi tahsilleri gelir vergisinin beyannamesine uygun olacak şekilde yapılmaktadır. Fakat yapılan kontroller ise iki yöntem doğrultusunda yapılmaktadır. Bunlar (Aslanlı, 2021: 28-29);

- Sunulan beyanların bilgilerin doğruluğu
- Beyanda yer alan bilgilerin ise vergi müfettişi tarafından tutarlı tanımlanmasının yapılması ve kontrol edilmesidir.

Vergilerin tahsil edilmesi hususunda vergi mükellefleri eğer ki kaçakçılık yöntemlerine başvurur ise bu durumun sonucunda hukuki yaptırımlar

uygulanmaktadır. Vergi tahsillerinin ihlal edilmesine karşılık olarak vergi mükelleflerine çifte para cezası uygulanmakta ve buna ek olarak gecikmeden kaynaklı faiz uygulaması tanımlanmaktadır. Tanımlanan faiz uygulamasına göre ise ayda %0,75 ila yılda %9 oranlarında arttırım yapılmaktadır. Vergi mükellefleri, tahsil edecekleri tüm vergileri devletin muhasebe sisteminden denetlenmektedir (Vergi Hukuku, 2015: 810-815).

Vergi kültürü; vergilerin tahsil edilmesindeki en önemli detaylardan birisi de vergilerin tahsil edilmesine yönelik ülke kültürüdür. Vergi kültürü bir ülkenin vergi mükelleflerini ilgilendiren ve ödemeler kapsamında oluşturulan bir kamuoyudur. Bir devletin mükellefleri düzenli ödeme yaparak, kaçakçılık ve gecikmeler imkân tanımıyor ise o kültürel olarak sisteme yansımaktadır. Vergi kültürünün oluşturulması yine devletin vergi denetimleri ve hukuki yaptırımlarına bağlıdır. Eğer ki vergi ödemelerinde alt bir kültürünün oluşturulmadığı durumlar var ise bu durumda hukuki uygulamalar da yetersiz kalmaktadır. Öyle ki yapılan vergi zamları ya da hukuki uygulamalardan çok kamunun devlete borç olarak kabul etmiş olduğu ülkelerde vergi kültürünün gelişeceği unutulmaması gerekmektedir. Vergilerin ödenmesi hususunda oluşturulması gereken temel kriterler bulunmaktadır. Bu kriterler ise şu şekilde sıralamak mümkündür (Aslanlı, 2021: 30-31);

- Toplumun desteğine bağlı istikrar sağlanması ve siyasi rejim uygulamaları, hakkaniyet duygusu oluşan, güven veren ve sorumluk duyan hükümet, sermaye ve bütçeyi kontrol eden, denetimleri sağlayan ve işleten parlamentodur. Diğer bir ifade ile hükümet yönetimi değişikliğe uğrasa dahi hükümet, ismini usulsüz ve suçlamalar ile karalamayı göze almamakta, kamunun mali yapısını gözetmekte ve harcamaları kapsamlı bir şekilde yürütmektedir.
- Vergi mükellefleri arasında eşit uygulamasının getirilmesi, herhangi bir durumda taviz verilmemesi ve devletin mevzuatlarında istikrarlı olunmasıdır. Vergi tahsillerinde gerekli olan talimatlara uyulması önemlidir. Vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmediği durumlarda hükümet gereken yasal yaptırımı uygulaması gerekmektedir. Bu konuda da herhangi bir statü gözetmeksizin sağlaması gerekmektedir.

- Politik gücün var olduğu durumlarda seçmenlerin güvenini kazanmak ve haklı çıkmalarını sağlamak amacı ile usulsüz yetkilendirmelerin ortadan kaldırılması ve yetki sahibi olan kişilerinde görevinden alınması gerekmektedir. Öte yandan ihlallere meyil verenlerin, görevini kötüye kullananların ise soruşturulması hükümet tarafından yürütülmesi önemlidir.
- Ekonomiye karşı oluşturulacak herhangi bir gölgenin ya da sermayenin yağmalanmasına karşı engel oluşturulması gerekmektedir. Bu gibi durumlarda ya da devletin vatandaşlara uygun görev almadığında, ülkenin meşru bir sorunu oluşmaktadır. Vergi mükelleflerinin pek çoğu zamanında, ödemesi gereken vergileri ödemiyor ise ülke gelirlerinde sorun oluşmaktadır. Bu gibi toplumsal sorunlar alt kültür yaratarak, ülkeyi etkilemekte ve olumsuz vergi kültürünün oluşmasına neden olmaktadır

Sözü edilen olumsuzlar ortadan kaldırılır ise adil ve ilkelere uyulan vergi tahsil sistemi geliştirilir ise olumlu yönde gelişmeler kaydedilebilmektedir. Bu şekilde hem hükümetin hem de vatandaşın ekonomi konusunda güven birliği sağlanacak, yolsuzluk gibi sorunlar ortadan kalkacaktır. Hükümet ise tahsil ettiği vergileri toplum harcamasında koşulsuz olarak görevlerini yerine getirmesi kapsamında önemli bir rol üstlenmektedir. Ülkesini seven ve ülke için hizmet kalitesini arttıran vatandaş ve kitle modeli doğru bir sistem yönetimi kapsamında oluşturulmakta ve bu şekilde vergi kültürü tanımlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerin vergi kültür profiline bakıldığında vergilerin tahsil edilmesi sisteminden çok sosyal bilinçliliğin yüksek oluşu ve kitle sorumluluğun yüksek bir etkisi olduğu çıkarımı yapılmaktadır (Aslanlı, 2021: 30-31).

İKİNCİ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

2.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı

ÖTV, devletin belirlenmiş ürünlerinden tahsil etmiş olduğu özel tüketim vergisidir. Adından da anlaşılacağı üzere özel tüketim vergisi uygulayan devletlerin belli başlı seçmiş olduğu ürünler bulunmaktadır. Bu ürünler küresel olabildiği gibi ulusal olarak da değerlendirilmektedir. Özel tüketim vergisinin tahsil edilme kapsamında çeşitli nedenler yer almaktadır. Bu nedenler devletin gelir elde etme amacı sağladığı gibi, zararlı olarak nitelendirilen ürünlerin sınırlandırılmasıdır. ÖTV uygulamaları tarihte çok eskiden bu yana uygulanmaktadır. Öyle ki M.Ö. II. 1000 yılın ilk dönemlerinde eski Mısır'da alkollü içeceklerden biri sayılan biradan vergi tahsilleri yapılmıştır. Diğer taraftan antik Roma'da özel tüketim vergisi kapsamında %1-10 oranında ciro değeri artırılmıştır. Antik Roma'da yine köle ticaretinin yapılmasına karşılık %4 oranında özel tüketim vergisi getirilmiştir. Ayrıca kölenin satışa sunulmasına karşılık piyasa sürüm değerinin %5 oranında bir defaya mahsus vergi tahsili de getirilmiştir (Şamilli, 2017: 71).

Ortaçağ'da hem Avrupa hem de Doğu bölgelerinde kral ya da hükümdarlar, münhasır olarak nitelendirilen özel mülki değerlerden faydalanma haklarına sahip olmuşlardır. Bu mülki değerler ise madencilik, ormanlar, balık, tuz gibi kaynakları oluşturmaktadır. Mülki değerlerden faydalanabilmek adına yapılan sözleşmelerde ise mülk sahibine toplu ödemenin yapılması zorunlu tutulmuştur. Ödenen tutar ise daha sonrasında üretimden elde edilen kaynağın ya da ürünün maliyetine eklenmiştir (Şamilli, 2017: 71-72).

Klasik ve politik ekonomiyi sağlayanlardan William Petty'in araştırmaları, ÖTV vergilerinin yapısını belirleme konusunda önem arz etmektedir ve dikkat çekici bulunmaktadır. Petty, 1662 yılında çıkarılan "*Vergi ve Görevler İncelemesi*" adlı çalışmasında ÖTV vergisine farklı 1 bölüm içeriği oluşturmuştur. Özel tüketim vergisi kapsamında yer alan konuya ilişkin değerleri üç gruba ayırarak temel hatları ile birlikte değerlendirmiştir. Bu grup ise şu şekildedir (Erdem vd., 2016: 82);

- Özel tüketim vergisinin atama ve toplanma düzeneği
- ÖTV vergisinin dış ekonomide yer alan uygulanması

- Tüketim vergisini sağlayan çeşitli alanlar

Petty, bir malın tüketim haline sunulması halinde vergiye tabii tutulması gerektiğini belirtmiştir (Michael, 2001: 35). Örnek vermek gerekir ise tahıldan ekmek üretilmesi, yünün hazır giyime çevrilmesi gibi hammaddelerin farklı şekillerde özel üretime sunulması olarak belirtilmektedir. Öte yandan üretimi yapılan ürünlerin hammaddelerindeki maliyet göz önünde bulundurulması gerektiğini de belirtmiştir. Çünkü her hammaddenin kaynak maliyeti aynı olmadığı gibi üretimdeki sürecin de ayı olmadığı belirtilmektedir. Yine normal bir hammaddeden elde edilen kumaş ile daha kaliteli bir hammaddeden elde edilen kumaş aynı kalitede olmadığı gibi üretim değerleri de aynı olmamaktadır. Özel olarak üretilen ürünlere ayrıca farklı bir damganın ya da belirtecini getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde özel tüketim ürünlerinin kolaylıkla ayrılabilmesi ya da listesinin derlenebileceğini de Petty belirtmiştir (Michael, 2001: 35-38).

Petty'e göre özel tüketim vergilerinin alınması tüketimde doğal olan ürünlerin kapsamı dışında olması gerektiğidir. Örneğin; bir kişi kendi başına özel bir eşyayı ya da bir değeri tüketmek istiyor ise bu durum özel ve ayrıcalıklı bir durum oluşturmaktadır. Dolayısı ile özel tüketim vergisi kapsamından nitelendirilmesi gerekmektedir. Devletin ise uygulaması gereken durum da aynı şekilde bu durumdan ayrıcalıklı olarak vergi tahsil etmesi gerektiğidir. Özel tüketim vergisi ülke de özel olarak üretilen ya da ithal edilen ürünler kapsamından belirlenmesi gerekmektedir. Ancak ithal edilen ürünler ülke de tüketim vergisine tabii tutulmuyor ise bu ürüne özel tüketim değil tüketim vergisi alınması gerektiği yönündedir. Dolayısı ile tüketilen ürün sadece bir kereliğine mahsus tüketim vergisine tabii tutulmuş olacaktır. Nitekim değerli sayılan ürünler ihraç edilen ürünlerin yerine ülkeye ithal ediliyor ve bu ürünler değerli bulunuyor ise tüketim vergisine tabii tutulmalı gerektiği belirtilmektedir. Çünkü burada esas olan durum ürünün mali değerinin bulunmasıdır. Para tüketim konusunda diğer ürünler ile değiş tokuş yapılmasıdır. Özel olarak değerli metallerden üretilen takılar, vergiye dâhil edilmesi gerekmektedir. Çünkü takının metali değerlidir ve bir mali değeri bulunmaktadır. Bu şekilde tüketime sunulan ürünlerin devlet tarafından vergiye tabii tutulması gerektiği belirtilmiştir (Michael, 2001: 35-38).

Özel tüketim konusunda vergilendirme sisteminin dengesiz ve belirsiz olduğunu belirten Petty, stopajları esas alan üç önemli detaya yer vermektedir. İlk

detay, herkesin eşit bir şekilde tüketimine uygun vergiye tabii tutulmasıdır. İkinci detay ise herkesin eşit bir şekilde vergisini ödemiş olduğu var sayılır ise halkı zenginleşmek için israftan kaçınacaktır. Sonuncu detayda da tüketici aynı ürünün vergisini sürekli ödemek istememesidir. Çünkü her defasında verginin alınması ülkenin zenginliği ve gelişimi kapsamında bilgi sahibi olunmasına engel olmamaktadır (Erdem vd., 2016: 84-84).

Bu durum eşliğinde Shari Louise Montesquieu'nun yapmış olduğu bir çalışması örnek gösterilebilmektedir. 1748 yılında "*Yasaların Ruhu Üzerine*" isimli yayınlanan çalışmasında tüketim kavramına yeteri kadar değinilmemesine rağmen, dolaylı vergilerin tahsil edilmesine ilişkin bilgiler yeterli seviyede aktarılmaktadır (Yadgarov, 2000: 52). Montesquieu'a göre tüketiciler tarafından ödenen, ancak alıcılardan toplanan bu vergiler, satıcının alıcıdan almış olduğu bir borçtur. O yüzden aldığı bu miktar satıcının kendi parası değildir. Dolayısı ile devlete olan borcunun eksiksiz ödemesi gerekmektedir. Satıcıların bu durum kapsamındaki yeri devlete borçlu olan alıcılardan ise alacaklı olan kişidir. Alıcı tarafından kendisine ödenen miktar, peşin vergi olarak da nitelendirilmektedir (Yadgarov, 2000: 52).

Tüketim vergisinin tam olarak tanımı Fransa'da ifade edilmeye başlanmıştır. 1345 yılında Valua hanedanının ilk kralı Philip VI, şarap, votka ve tuz gibi ürünlerden vergi tahsil edilmesi gerektiğini belirtmiş ve uygulamaya koymuştur. Fransa'da tüketim kelime anlamı olarak kesim anlamına gelmektedir. Bu ele alınan tabir daha sonrasında farkı dillerde de kullanılmaya başlanmıştır. Hollanda'da "excij's" Latince'de "accTsa" olarak telaffuz edilmektedir. Bu durumun bu şekilde ilerleme göstermesinin ardından dünya genelinde yaygın bir şekilde tüketim vergisi bir uygulama olarak tanımlanmaya başlamıştır (Aslanlı, 2021: 34).

Azerbaycan'da dolaylı bir şekilde vergi ödemelerin tahsil edilmeye başlanması XX. yüzyılın başlarındadır. Bu uygulamanın bu dengi geç kalınmasında var olan sebepler ise ülkenin kendi yönetim şekli ya da politik yaklaşımları ile ilgili olabilmektedir. Bu bakımdan özel tüketim vergilerinin tahsil edilmesi esasen ülkelerin gelişmişlik seviyeleri ile de doğru orantılıdır. Azerbaycan'dan alınan özel tüketim vergilerinin yarısı gümrük vergilerinden alınmaktadır. Diğer taraftan alınan özel tüketim vergileri ise emtia fiyatlarına uygun olacak şekilde tahsil edilmektedir (Aslanlı, 2021: 34).

Özel tüketim vergisi, dolaylı vergi olarak da tanımlanmaktadır. Devlete ödenen vergilerin eşit olarak tahsil edilmesinin yanında ek olarak tüketilen ve ihtiyaç dışında var olan tüketim olarak değerlendirilmektedir. Normal olan tüketimden alınan vergilendirmenin, dolaylı yoldan alınan vergiler ile ayrılması gerektiği düşünülmüştür. Bu bakımdan yapılan ayırımın hem eşit hem de insanlar arasındaki tüketim değerinin belirlenmesi adına tanımlanmıştır. Öte yandan yine özel tüketim kapsamından tahsil edilmesi gereken ödenekler devlete verilmesi gereken borç niteliğindedir. O yüzden normal tüketimi tahsil eden bir vatandaşın, dolaylı yoldan tahsil edilmesi gereken ödenek ile eş değer tutulmadığı çıkarımı yapılmaktadır. Dolaylı yoldan alınan vergilendirmenin ise özel tüketim vergisi kapsamından tanımlamasının yapılması gerektiği vurgulanmıştır (Aslanlı, 2021: 34-35).

2.2. Özel Tüketim Vergisinin Özellikleri

Bugün genel olarak bakıldığında tüketim vergisi tüm piyasa ekonomilerinde var olan bir uygulamadır. Özel tüketim vergisine tabii tutulan ürünler ise çoğunlukla ürünün yapısına bağlıdır. Özel tüketime bağlı olan tüketim talepleri, gelir seviyesinden daha az esnek yapıya sahiptir (Aslanlı, 2021: 35).

Özel tüketim vergisi uygulanan ürünler sınırlandırılmış ürünler olarak değerlendirilmektedir. Ürün sayısı ve yapısı belirlidir. Özel tüketim ürünlerinin bu özelliğe sahip olmasında iki etken görülmektedir. İlk etken devlet bütçesi için ana gelir kaynağı oluşturmaktır. İkincisi ise sosyal anlamda fayda sağlamayan ürünlere sınırlandırma getirilmesidir. Özel tüketime bağlı olan ürünler arz ve talep kapsamında şekillenen ürünlerdir. Her vatandaşın talep gösterdiği ürünler skalasında yer almamaktadır. Bu nedenden dolayı adından da anlaşılacağı üzere özel tüketim vergisine tabii tutulmaktadır (Aslanlı, 2021: 35).

Özel tüketim vergisinin alınması özellikle zarar veren ürünlerin sınırlandırılması açısından önemlidir. Özellikle tütün ürünleri, alkollü içecekler, benzin ya da akaryakıt gibi tüketim ürünleri sosyal anlamda fayda sağlayan tüketim ürünleri değildir. Bu nedenden dolayı bu tüketim ürünlerinin normal tüketimden ayrılması gerektiği düşünülmüştür. Öte yandan devletin toplumsal ve kültürel refahı sağlamak adına sosyal politik ve stratejik planları bulunmaktadır. Bu planların arasında tüketilmesinde zarar sağlayan ürünlerin sınırlandırılması ve

farkındalıklarının yaratılmasıdır. Bu şekilde fayda sağlamayan ürünler üzerinde politik karar getirilmiştir (Aslanlı, 2021: 35).

Özel tüketim vergisine tabii tutulan ürünler bedeline karşılık olan vergiler şeklinde adlandırılmaktadır. Bu tanımlamadaki önemli husus “vergi”dir. ÖTV de vergi türleri kapsamında değerlendirilen bir vergidir. Dolayısı ile özellikleri şu şekildedir (Agun, 2000: 64);

- Mecburi olması
- Kişisel olması
- Yeri doldurulamaz olmasıdır.

Tüketim vergisinin mecburi tutulması, mükellef olanların devlete olan yükümlülüklerini yerine getirmesidir. Tüketim vergisi tek taraflıdır. Bu nedenden dolayı yapılacak olan devlete ödemeler de zorunludur. Ödemelerden kaçınılması durumunda, zorunlu olan bütçeden vergi düşüşü sağlanmaktadır (Agun, 2000: 64-65).

Mecburi olması, özel tüketim vergisinin en önemli özelliklerinden birisidir. Bu şekilde mecburiyetin tanımlanması ÖTV mevzuat şeklinde benimsendiği anlamına gelmektedir. Ödenmemesi halinde alıkoyma ya da mali cezası vb. mülkün zorunlu tutulduğu durumlar bulunmaktadır. Özel tüketimden tahsil edilen vergi gelirleri, sabit olan gelir düzeyini bozmaması gerekmektedir. Böyle bir durumda vergi dışı stopajda yabancılaşma gibi durumlar meydana gelmektedir. Nitekim ki bu gibi durumların yaşanması olağandışı olarak nitelendirilmektedir (Agun, 2000: 64-65).

Vergi tahsilatlarının yasalara uygun bir şekilde sağlanması, özel tüketim vergisinin oluşturulmasında devlet yasama yetkininin dâhil olduğu anlamına gelmektedir. Vergilendirme oranlarındaki tüketim değerlerinin belirlenme yapısı icra makamlarına verilmiştir. Bu bakımdan vergi değerlerindeki belirleme yetkisi icra makamları aracı ile sağlanmaktadır (Aslanlı, 2021: 36-37).

Özel tüketim vergisinin kişisel olması ise mükellef olanın devlete karşı yükümlülüklerini göstermektedir. Fakat bireysel ödemeler tek taraflıdır. Bu nedenden dolayı da özel tüketim vergisine tabii olan bir ürünün tüketilmesi karşılığında devlete ödenmesi gereken belirli bir ödenek bulunmaktadır. Özel tüketim vergisinin bu şekilde bir özelliğinin getirilmesi herhangi bir kurum ya da kişinin faaliyetindeki yapıyı diğer vergilerden ayırt edilmesi anlamına gelmektedir. Bu şekilde ücret

değerlendirmelerinde yapı ve özellikler belirlenmekte ve alınan değerdeki dengesiz ve eşitsiz yapı ortadan kaldırılmaktadır (Aslanlı, 2021: 36-37).

Özel tüketim vergisi alan yazında dolaylı vergilendirme sistemi olarak da nitelendirilmektedir. Bu bakımdan farklı bir vergilendirme türü olarak da karşımıza çıkmaktadır. Özel tüketim vergisi doğrudan tüketim vergisinden farklıdır. Doğrudan tüketime kıyasla dolaylı tüketim iç pazarda yer alan belirli ürünlerin satışı ve tüketiminden sorumlu bulunmaktadır. Öte yandan bu ürünlerin devlet gümrük sınırlarını aşması durumunda da alınması uygun bulunmaktadır. Özel tüketim vergisini iç pazar kapsamından bakıldığında iç vergi ya da ikinci bir halde sağlanan bir vergi olarak tanımlanabilmektedir (Aslanlı, 2021: 36-37).

Gümrük vergileri kapsam alanına göre çeşitlilik içermektedir. Örneğin katma değer vergisi, gümrük vergisi ve dış ticaret cirosunda tüketim vergisi şeklindedir. Gümrük alanında sağlanan vergiler, vergilendirmenin nesnesi, yeni malların gümrük değeri vb. tüketim değerleri ile içselleştirilmektedir. Tüketim vergisi ve gümrük vergisi kapsamında yer alan fark, emtia isimlendirmesi içerisinde yer alan çeşitlilikten kaynaklanmaktadır. Öte yandan farklı ülkelerde tüketim vergisi siyasi bir araç olarak da değerlendirilmemektedir (İbrahimova, 2012: 73). Hâlbuki gümrük vergilerinde var olan uygulamanın belirli kurallar ekseninden mevzuat ile belirlenmiş olsa dahi, tüketim tahsilinde yer alan kurallar ile mevzuatta yer alan kurallar uyumlaştırılmış olması gerekmektedir.

Ekonomik olarak bakıldığında tüketim vergisi, halkın kendine uygun olarak harcadıkları giderleri oluşturmaktadır. Gümrük vergilerinde yer alan tüketim vergisi ile katma değer vergisi arasındaki farkın olması, ürünün çeşitlilik içermesinden dolayıdır. İlk süreçte tüketim vergisi olarak nitelendirilen vergi ilkesi, katma değer vergisi ilkesine benzemektedir (İbrahimova, 2012: 73-74).

Ödeme türünde var olan her iki yöntemin de tüketici ürünlerine bağlandığı çıkarımı yapılmaktadır. Fakat vergilerin kapsamı ve faaliyeti çeşitlilik göstermektedir. Bu şekilde katma değer vergisi olarak nitelendirilen ürünlerin geneli katma değer vergisini kapsamaktadır. Bunun yanında çoğu ürün, hizmet ve iş alım satım şekline göre de uygulanmaktadır. Tüketim vergileri uygulama alanı olarak sınırlıdır. Genellikle uygulanan ürünler ise halkın geneline uygun olmayan ürünleri

oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile toplumun genelinin tüketebileceği ürünler olarak değerlendirilmemektedir (İbrahimova, 2012: 73-74).

Özel tüketim vergisi resmi olarak satıcının ödemelerine dâhil edilir ise yalnızca belirli bir nüfus grubunun giderlerine eklenmektedir. O yüzden birkaç ürün çeşiti ve birtakım ürünlerin üretimi ya da ithalatı için geçerli bulunan uygulamadır. Katma değer vergisi, tüketim ilkelerindeki vergilendirme ile benzerlik içermektedir. Bunun sonucunda da ana bileşenlerinden biri olduğu düşünülmektedir. Fakat uzmanlar “fiyat vergisi” temelinde bir vergi uygulamasının getirilmesi konusunda uzun süre tartışmışlardır. Bu tartışma ekseninde şekillenen kombinasyon ise aşağıda yer verilen örnekteki gibidir (Musayev, 2016: 85);

$$FV = T + KDV$$

- FV - fiyat vergisi
- A - tüketim vergisi
- KDV - katma değer vergisi (ya da satış vergisi).

Temel alınan durum kapsamından ortak bir paydaya gelmenin esas sebebi, farklı devletlerin katma değer vergisini sağlamak yerine satış vergisini tahsil ediliyor olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile sadece ABD, Japonya ve Kanada gibi ülkelerde satış vergisi uygulamasının özel tüketim vergisi ile birlikte tahsil edilmesi yapılmaktadır. Katma değer vergisi tahsil edilmemektedir (Musayev, 2016: 85-86)

Pazar ve devletin ekonomik yapısına bağlı özel tüketim vergilerinin tahsil edilme biçimi, ürün çeşidinin listesine bağlı farklılık göstermektedir. Özel tüketim vergisinin tahsil edilebilir olması, ürünlerin çeşitlendirilmesi, sınırlandırılması ya da genişletilmesi ve hizmetler kapsamından değerlendirilmesi, tüketim ile katma değer vergisinin arasındaki sınırı etkisiz hale getirmektedir. Bu bağlamda karma değer vergisi dünya genelinde tüketim şeklinde nitelendirilmektedir (Aslanlı, 2021: 37).

Özel tüketim vergisinin, diğer görev ve vergilerden farklı olduğunun bilinmesinde yarar vardır. Devlet bütçesinin temel kaynaklarından biri olan özel tüketim vergisi, klasik görevlerinden biri olan mali sorumluluklarını yerine getirmektedir. Milli gelir olarak değerlendirilen bu gelirler ise yoksullar arasında eşit şekilde dağıtılmasını da sağlamaktadır. Öte yandan vergi uygulamasında önem arz

eden ilk aşamalar ise işlevselliği ile birlikte dikkat edilmesi gerekmektedir (Aslanlı, 2021: 37).

Vergilerin düzenleyici yapıları farklı biçimlerde kendini göstermektedir. Örnek vermek gerekir ise tüketim vergisinin ekonomik yapısı girişimcinin elde ettiği gelirin bir bölümüne karşı yabancılaşmasıdır. Şöyle ki kazancının belirli bir miktarı kendisine ait değildir. Girişimci elde ettiği gelirini ham bir şekilde arttırma çabasına girmektedir. Fakat işletmenin mümkün olduğunca tüketim vergisindeki etkisi de aynı şekilde azaltılmaya çalışılmaktadır. Tüketim miktarının işletmeden elde ettiği net geliri, teşebbüs tarafından elde edilen fon miktarı olarak belirlenmektedir. Bu miktar ise birkaç kez azabilmektedir. Beyan edilen etki fiyat bazından arttırılabildiği gibi maliyet üzerindeki etkisi de hafifletilebilmektedir. Amaçlar kapsamında düşünüldüğünde ise maliyet üzerindeki etkinin hafiflemesi hada makul bulunmaktadır. Dolayısı ile de daha verimlidir. Çünkü genellikle maliyetin azalması halinde kar değerindeki oran da büyümeye başlamaktadır. Bu gibi durumlarda düzenleyici bir durumun meydana gelmesi girişimcinin verimliliğini de arttıracığı düşünülmektedir (Taylar, 2012: 435-467).

Özel tüketim vergisinde edilebilir ürünler için yüksek fiyatların sağlanması yalnızca üretim ürünleri için tüketim ürünlerinin genel hacmine de yansımaktadır. Tüketim vergisinden alınan vergilerin sigara ve alkol gibi toplumsal açıdan zarar beyan eden ürün türlerinin düşürülmesi adınadır. Bu amaç ise bir uygulama aracı olarak da düşünülebilir (Taylar, 2012: 435-467).

Dış ticarete var olan özel tüketim vergilerinin düzenleyici yapıları ise iç ve dış ürünlerin iç pazardaki rağbeti eşitlendirmesi amacınadır. Bu durum katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin denge sınırırır. Sınırdır sağlanan vergi ise gümrükten ülke sınırları içerisine girerken ürünün stopajı olarak tanımlanmaktadır. Bu hususta tahsil edilen vergi değeri, ulusal olarak üretilen ürün ile uygulanan vergi oranını aşmaması beklenmektedir. Diğer bir ifade ile ithal edilen ürünlerin ithalatçı devletlerde vergilendirme parametreleri ile ulusal analogların eşitlenmesidir. Bu eşitleme ulusal rejim olarak da anılabilmektedir (Aslanlı, 2021: 38).

Tahsil edilen vergilerin dengede tutulabilmesi için özel olan görevlerin ayırt edilmesi gerekmektedir. Bu görevler ise ithalatçı ülkelerin ekonomisinde farklı sorunların önlenmesi adınadır. Öte yandan hasarın telafi edilebilmesi için de büyük

ölçekli ithalat sorunlarının ortadan kaldırılması ya da önlenmesi şeklindedir. Özel görevler ise şu şekildedir (Taylar, 2012: 435-467);

- Sadece ithalat esnasında yakalanma
- Sınırlı bir zaman diliminde gözaltında tutulma
- Fiyatların her tedarikçi için farklı şekillerde belirlenmesidir.

Statüye alanlarına göre belirlenen denge vergisi, sınır dışı ticaretin politik olarak düzenlemesinde tarife dışı yöntemleri arasındadır. İthalatçılar tarafından ürünlerin gümrük düzenlemesinde artan değerlerin geri ödenmesi şeklinde oluşturulan önlemlerdir. Bu uygulama pek çok ülke için finansal sistemin önemli yapılarından birisidir. Devletin gümrük vergilerinde herhangi bir düşüşün yaşanması sonucunda bu önlemlerin tazminat olarak kullanılması açıklanmıştır. Örnek vermek gerekir ise ÖTV vergisi ile karma değer vergisi ekonomi politikası için önem arz eden bir araçtır. Gümrük vergilerinin tam tersi, iç vergilerle aynı yasa düzenlemesine eş değer değillerdir. Başvuru ticaret sözleşmeleri ya da anlaşmaları şeklinde düzenlenmemektedir. Düzenleme yetkisi ulusal makamlara aittir (Aslanlı, 2021: 39).

Ürün ithalatında yer alan tüketim vergisi, yerli ve yabancı ürünler arasındaki rekabet koşullarını dengelemek içindir. Fakat bu durum kendini farklı biçimlerde de gösterebilmektedir. Örnek vermek gerekir ise tüketim vergisi düzeyinde iç ve dış fiyatların arasında fark az ise ürünleri ithal etme yapısı artmaktadır. İthalat ile elde edilen tüketim vergisi düzeyinin iç ve dış fiyatlar kapsamından farkı artar ise tam tersi bir şekilde gümrükteki ürün ithalatı sınırlandırılmaktadır. Bu tüketim fonksiyonundaki yapıya uyarıcı fonksiyonda denilmektedir. Aradaki dengesiz yapının ortadan kaldırılmasına işaret etmektedir (Aslanlı, 2021: 39).

Tüketim korumacı bir yaklaşımının benimsenmesi ülke için önemlidir. Özellikle uluslararası hukukun en önemli konuları arasında da yer almaktadır. Örnek vermek gerekir ise 1947 yılında Cenevre’de onaylanan “Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması” (GATT) kapsamında hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlere göre özel tüketim vergisinin korunması amacı ile politik bir aracın uygulanması yasaklanmıştır (Evstigneev ve Viktorova, 2003: 96). Bu anlaşmaya göre bir ülkenin farklı bir ülkeye karşı ithal edilen ürünlerin ulusal ürünler üzerindeki vergi oranına kıyasla yükseltme şansı verilmemektedir. Burada temel olan nokta esasen ülkeler arasındaki değer dengesi ve adaletsiz bir şekilde yönetilmesinin önüne geçilmesidir.

Dolayısı ile çıkar amacı gütmek isteyen ülkeler üzerinde, faydacı yaklaşımların ortadan kaldırılması adına getirilmiştir (Evstigneev ve Viktorova, 2003: 96).

Tüketim vergisi temelinde dengeli bir vergi olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan gümrük vergi grubuna uygulanan vergi ve harçlar sistemi tüketim vergisine aittir. Özel tüketim vergisinin özelde böyle bir sistemin benimsetilmesi, uluslararası alanda ticaretin dikkate alınmadan sınıflandırılmasıdır. Bu sınıflandırılma yapısı ile açıkça izin verilmektedir. Bunun temel nedenleri ise şu şekildedir (Aslanlı, 2021: 39);

- Özel tüketim vergisi kullanımdaki yapısı gereği doğal kabul edilmektedir. Toplanması dâhilinde devletin hazinesine sağlanan fonlar amaçlanmamaktadır.
- Özel tüketim vergisi dolaylı bir vergidir. Bu bakımdan ürün, hizmet ve iş değeri eş değer olarak hareket etmektedir.
- Özel tüketim vergisinin tutarı, vergi mükelleflerinden bağımsız bir şekilde hesaplanmaktadır.
- Özel tüketim vergisinden tahsil edilen gelirler ise devletin bütçesine ödenmektedir.

2.3. Dünyada Özel Tüketim Vergisi

Özel tüketim vergisi, genel tüketim vergisinden daha eski bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Özel tüketim vergisinin ilk uygulanmaya başladığı dönem antik Mısır dönemine değin uzanmaktadır. Antik Roma’da köle satışlarından tahsil edilen vergiler, özel tüketim vergisi olarak sınıflandırılmaktadır (Yıldırım 2015: 227). Tarihte gelir elde etmek amacı ile vatandaşların zorunlu tükettiği un, tuz ve gaz gibi ürünlerden de vergi tahsili yapılmıştır.

1812 yılında Amerika-İngiltere savaşı, I-II. Dünya savaşları ve Kore savaşlarından tahsil edilen vergiler adı özel tüketim vergileridir. 1812 yılında finansal kaynakların temin edilebilmesi amacı ile Amerika, ilk süreçlerde gümrük vergilerinin tahsilatını artırmıştır. O dönemde var olan savaşın olumsuz etkileri ile birlikte, ülke içerisindeki taşımacılık ve içki dağıtımındaki işletmeler özel tüketim vergisinin alınması gerektiğini belirtmişlerdir. Bunun yanında I. Dünya Savaşı sırasında masrafların kaynağını oluşturmak için pek çok ülke de içti, tütün, mücevher ve telefon gibi tüketim alanlarında ÖTV uygulamasına gidilmiştir. Bu uygulamaların artış

göstermesi ile birlikte buzdolabı, taşıtlar, mobilya ve elektrik gibi tüketim alanlarında da ÖTV uygulaması getirilmiştir (Ulusoy, 2020: 276).

ÖTV uygulamaları gerek doğru tahsil edilmesi gerek yanlış tahsil edilmesi ile zaman zaman vatandaşlar arasında bir sorun olarak değerlendirilmiştir. Özel tüketim vergilerinin ödemesi hususunda zaman zaman sıkıntılar çeken halk, döneme bağlı çatışmalar yaşamak durumunda kalmıştır. Ancak tüm bu olumsuzluklara rağmen, devletler özel tüketim vergi uygulamasını kaldırmamıştır. Vatandaşlardan gelen tepkileri her ne kadar yumuşatmaya çalışsa da vergilerin tahsil edilmesi ülke genelinde devam etmiştir. Bazı ülkeler özel tüketim vergilerin tahsilini askıya almış olsa da alınması gereken finansmanı alma yollarına gitmiştir. Geçmiş tarihten günümüze değin aktif bir şekilde alınan özel tüketim vergileri, farklı isimler ve tanımlamalar ile bir şekilde devlet tarafından tahsil edilmiştir ve edilmeye devam etmektedir. Tüketime sunulan her ürünün farklı kapsam alanları olmak sureti ile vergiler tahsil edilmektedir (Üzeltürk, 2002: 382). Kamuya önemli miktarda değer katan özel tüketim vergisi, pek çok ülke için önemli bir kaynak görevi görmektedir. Bu bakımdan yeri de önemli bir yere sahiptir. Dolayısı ile lüks olarak nitelendirilen ürünlerin tüketiminden alınan özel tüketim vergileri, bugün halen aktif bir şekilde alınmakta ve alınmaya devam edecektir.

2.4. Avrupa Birliği Devletlerinde Özel Tüketim Vergisi

Avrupa Birliği Devletlerinde, alınan ÖTV, Avrupa topluluğunda yer alan ülkeler için geçerlidir. ÖTV içerisinde belirli koşul ve kriterler bulunmaktadır. Bu özellikler ve kriterler ise bağlı bulunan ülkelerin genel yapılarına özel olarak hazırlanmıştır. Esas alınan kriterler “direktifler” bağlamında göz önünde bulundurulmuştur. Ürünlerin ülkeler arasında ya da ülke içerisinde serbest bir şekilde dolaşması negatif bir etki yaratmaktadır. Dolayısı ile alınan vergilerin yapıları ya da paylarının uyumlaştırılması gerektiği düşünülmüştür. Bu şekilde üye olan devletlere belirli kriter ve koşullar kapsamından amaçların merkezi olarak yönetilmesi uygun görülmüştür (Taylar, 2012: 456).

1992 yılında yapılan gümrük denetlemesi kaldırılmış. Bunun en temel sebebi ise AB ülkelerindeki serbest dolaşım, vergi hasılatı ve kaçakçılık mevzuatlarının önem arz etmesinden dolayıdır. Tüm bu ve bu gibi sorunların ülke içerisinde ve ülkeler arasında vergi sorununu oluşturulduğu düşünülmüştür. Uyumlaştırılması

üzerine atılan bu adım var olan sorunların ortadan kaldırılması yönünden fayda sağlamıştır. Ancak sorunların tamamen ortadan kaldırılması hususunda yeterli olmamıştır. Vergilerin ürün değerindeki dağılımının dengeli olması, yine bu ürünlere karşılık görüşlerin çeşitlilik kazanması ve yüksek mali değerlerin elde edilmesi sebebi ile her ülke de vergi değerleri farklılık göstermiştir. Bu farklılıkların hem ülke hem de ülke ekonomisine zarar vermiştir. Dolayısı ile bir ortak birlikteliğin sağlanması önem arz eden bir konu olarak değerlendirilmiştir. Ancak henüz AB ülkelerinde beklenen denge ve ölçü istenilen seviyeye getirilememiştir (Üzeltürk, 2002: 384).

1992 yılında öne sürülen 92/12 sayılı “*Avrupa Ekonomi Topluluğu Yönergesi*” ile 3 ürün üzerinden özel tüketim vergisinin alınması talep edilmiştir. Alınan karar ile talep kabul edilmiş ve uygulamaya sunulmuştur. Beyan edilen ürünler ise alkollü içecekler, tütün içecekleri ve petrol ürünleridir. Tasniflemede sağlanan kolaylık açısından alkollü içecekler ve tütün içerikli ürünler iki grup altında ele alınmıştır. Bu nedenden dolayı da özel tüketim vergisi kapsamına giren ürün sayısı 5’e çıkarılmıştır. Beyan edilen ürünler ise tütün, sigara, petrol ürünleri, bira, şaraptır ve alkollü içeceklerdir (Öder ve Atabay, 2017: 1345).

27.10.2003 tarihinde 2003/96 sayılı kabul edilen yönerge de kömür, doğalgaz, elektrik, enerji ürünleri ve petrol özel tüketim vergisine eklenen ürünler olarak kabul edilmiştir. 2008/118 sayılı yönerge de ise sunulan yeni listede, elektrik, enerji ürünleri, alkol, alkollü içecekler ve işlenmiş tütün gibi ürünler özel tüketim vergisi kapsamına giren ürünler olarak kabul edilmiştir (Ulusoy, 2020: 278-279).

2.5. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Gelişimi

Türkiye’de özel tüketim vergisine ilişkin çalışmalar 1980’li yıllara dayanmaktadır. Türkiye’de KDV 1985 yılında esas alınırken ek olarak ÖTV’nin uygulanmaya alınması gerekli görülmemiştir. ÖTV kapsamında tanımlanan vergilerin tamamı, KDV kanunu kapsamında “ek vergi” adı altında tasnif edilmiştir (Kukuş, 2010: 40). Ülkemizde 2002 yılına değin taşıt alım vergisi ve akaryakıt vergisi, KDV dışında tahsil edilen iki tür özel tüketim vergisidir.

Türkiye’de özel tüketim vergisine ilişkin çalışmalar 1996 yılından itibaren başlamıştır. AB ve Türkiye arasında kurulması hedeflenen mutabakatta, AB müktesebatına uyum sağlanması zorunlu tutulmuştur. Bu zorunluluk dolayısı ile özel tüketim vergisi 2002 yılında Türkiye için AB’ye uyumlu vergilendirme sistemi

gündeme getirilmiştir. Ele alınan kanundaki tasarılar Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından 06.06.2002 yılında 4760 sayılı “*Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)*” kabul edilmiştir. Onaylamanın ardından 1.06.2002 tarihinden itibaren ÖTV Türkiye’de uygulanmaya başlanmıştır. ÖTV’nin ülkemizde uygulamaya girmesinin ardından 13 tane vergi ve benzeri yükümlülüklerin de uygulamasına son verilmiştir. ÖTV’nin uygulanmaya başlanmasından itibaren 3 temel nedenin olgusu öne çıkarılmaktadır. Bunlar (Bilici, 2013: 162);

- IMF’ye sağlanan yükümlülükler
- AB yapısına intibak
- Vergi tahsil süreçlerinin yalınlaştırılmasıdır.

Türkiye’de özel tüketim vergisine ilişkin detaylı bilgi ve değerlendirmeler ilgili bulunan başlıklar kapsamında ek olarak detaylı bir şekilde aktarılacaktır.

2.6. Özel Tüketim Vergisinin Uygulandığı Ürünler

Tüketim vergisi, devletin bütçesini güncel ekonomi kapsamından devam ettirilebilir kılınması adına tahsil edilmektedir. Bu amaçla esas alınan vergi gelirleri çok az ülkede emtia grubu şeklinde uygulanmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Vergi Koduna göre aşağıda yer alan ürünler ÖTV kapsamında yer alan ürünler olarak temel alınmıştır. Bunlar (Türk Ekonomist Gazetesi, 2024);

- Akaryakıt
- Yağ Ürünleri
- Motorlu Taşıtlar
- Tütün ve Alkol

Bazı ülkelerde ise ÖTV araçların kullanımı için alınırken, bazı ülkelerde ise mücevher ve antika gibi eşyalar üzerinden de uygulanmaktadır. İngiltere’de ÖTV havaalanları, binicilik, yarış alanları, kampçılık, konser alanları, tiyatrolar, ulusal basın alanları, spor salonları, hava yolculuğu, kültürel alanlar gibi alanlarda 500 avroluk kano için ayrıcalıklı lisanslar temin edilmektedir. Restoren vb. hizmetlerde yer alan işletmelerde ise lisans ücreti 3805 avro iken mevcut olan lisansın güncellenmesi için ise 500 avro temin edilmektedir (Arslan, 2011: 37). Örnekten de anlaşılacağı üzere ÖTV bazı ülkelerde farklı uygulama ve piyasa değeri ile tahsil edilmektedir.

Bazı ülkelerde ise ÖTV kapsamına giren ürün sayısı ve aralığı geniştir. Bu durum ülkenin kendi iç piyasası kapsamında yönetmiş olduğu bütçe değerinden tanımlanmaktadır. Dolayısı ile her ülkenin ulusal ekonomik gerekliliklerden doğan vergilerin değeri ve alımı da farklılık gösterebilmektedir. Örnek vermek gerekir ise Hindistan ve Pakistan'da ÖTV'nin değeri yüksek olarak belirlenmiştir. Çünkü satış vergisinin tam tersine tüketim gelirleri doğrudan merkez bütçeye ödenmektedir. Bu bakımdan bu gelirler ana gelir kaynakları olarak değerlendirilmektedir. Japonya ve Danimarka'ya bakıldığında ÖTV uygulamalarında yer alan ürünler farklılık göstermekte ve çeşitli uygulamalar kapsamında tahsil edilmektedir (Arslan, 2011: 37-38).

Çoğu ülkede uygulanan ÖTV uygulaması genellikle alkollü ürünler üzerine uygulanmaktadır. Birim ürün başına olan miktarı, kural olarak ürünün saf alkol değerine bağlı değişmektedir. Bu bağlamda şarap, bira ve alkollü ürünler çoğu devlette indirimli ya da sıfır tüketim vergisine tabii tutulmaktadır. Bu duruma örnek olarak Almanya alkollü içeceğin içerisinde var olan alkol miktarına göre ÖTV belirlemektedir. Öte yandan yılda 200.000 galon (1galon = 4,5 lt.) alkollü içecek üretimi yapan işletmeye, indirimli ÖTV uygulaması yapabilmektedir. Burada temel olan durum ülkenin kendi üreticilerini korumaya almaktadır. Dolayısı ile üretimdeki artış aynı şekilde vergi değerindeki artış anlamına gelmektedir. Fakat bu durum devletin kendi makul uygulaması ile üreticinin yüksek değerdeki üretimi ile şekillenmektedir. Aslında devlet hem üreticisini desteklemekte hem de kendi bütçesini koruma altına almaktadır. Eğer ki düşün alkol içeriği ile üretilir ise ürünler daha fazla üretime tabii tutulması gereken ürünler oldukları düşünülür. Çünkü alkol değeri yüksek olan üretimler insan vücuduna zarar vermektedir. Bu bakımdan normal olan üretim şeklinin benimsenmesi gerektiği devletin politik yaklaşımlarından birisidir (Arslan, 2011: 37-38).

Alkol içeriğine sahip ürünlerden alınan ÖTV ana gelir kaynaklarından birisidir. Dolayısı ile içeceklerin içerisinde alkol olması özel tüketim anlamına gelmektedir. Bu bakımdan dolaylı vergilendirme sistemine dâhil olması gerektiği düşünülen ürünlerden birisidir. Diğer taraftan alkollü ürünlerin üretilmesi hem yurt içinde hem de yurt dışında bu ürünlerin ticarete sunulması, devlet tarafından kontrol altına alınması önem arz eden ürünler arasındadır. Dolayısı ile ürünlerin hem üretim

kontrolü hem de tüketim kontrolü devlet tarafından yapılabilir (Aslanlı, 2021: 42).

Çoğu ülke de alkol içerikli ürünlerin ÖTV'si üreticiler ya da ithalatçılar tarafından ödenmektedir. Örneğin Almanya ve Rusya'da kozmetik, ilaç, içecek, yiyecek, aromatik esanslar ya da sirkelerin üretilmesi için alkolün kullanılması ÖTV kapsamında değerlendirilmemektedir. Çünkü bu kapsamda üretilen ürünlerin alkol değeri hem düşük hem de farklı amaçlar dolayısı ile üretime tabii tutulmaktadır. Buradaki alkolün daha çok fayda, yarar sağlama ya da zararı olmayan üretime tabii tutulmasından kaynaklı olduğu düşünülmektedir (Aslanlı, 2021: 42).

Genel olarak tütün mamulleri ve sigara devlet kapsamında büyük bir mali değere sahip ürün skalasında yer almaktadır. ÖTV için uygulanan ürünlerin dağılımına bakıldığında genel olarak tütün mamulleri ya da sigaralar %90 gibi bir oranı oluşturmaktadır. Farklı tütün mamulleri kapsamında üretilen ürünlerde ise farklı bir ÖTV değeri uygulanmaktadır. Tütün ve Puro gibi ürünlere uygulanan ÖTV değerleri genel olarak yüksek değerde alınan vergilerdir. Bu durumun iki temel sebebi bulunmaktadır. İlk neden bu ürünlerin genellikle varlıklı insanlar tarafından tüketilmesidir. İkinci neden ise tüketimlerinden kaynaklanan zarardan dolayı insanların bu ürünlere olan yönelimlerinin sınırlandırılmasıdır (Oral, 2006: 41).

Almanya'da tütün ürünler çoğunlukla dolaylı vergiye tabii tutulan ürünlerdir. Vergilerin ödeme biçimi ise tüketim damgaları şeklinde tanımlanarak alınmaktadır. Bu şekilde ürünlerin kutularına yerleştirilen ÖTV damgaları, bu ürünlerin ne kadar vergi değerine sahip olduğunu göstermektedir. Bu durum esasen tüketicinin de bilgilendirilmesi ve bu bilgi kapsamında tükettiği ürünlere dikkat etmesi yönelimi oluşturmaktadır. Böylelikle devlet bir nevi vatandaşını bilgilendirmektedir. Üreticiler ve ithalatçılar bu damgaları özel olarak "Bunde" şehrinden temin etmektedir. Çünkü damgaların basımı ve satışı Federal Gümrük İdaresi tarafından yapılmaktadır. Damgaların ücreti ise federal bütçeye ödenmektedir. Bu durumun devlet tekeli altında yapıyor olması aynı zamanda devletin yasal yönetimdeki işletim sistemini de göstermektedir. Devlet aynı zamanda kaçakçılık ya da vergi kaçırılması gibi durumların da önüne geçmeye çalışmaktadır. Bu tip ürünlerin vergilendirilmesi mineral yakıt ÖTV'den sonra en karlı tüketim vergisi olarak da adlandırılmaktadır (Oral, 2006: 41-42).

ÖTV kapsamında tahsil edilen tütün mamulleri “vergi ambarı” rejiminden ayrıldığı zaman tahsil edilmektedir. Bu şekilde ürünlerin farklı ya da benzer rejime tabii tutulması yapılamamaktadır ya da “vergi deposu” bağlamında ürün sahibi tarafından ihraç edilememektedir (Oral, 2006: 41-42).

Ürün, lisanslı ya da resmi olmayan bir üretici tarafından üretiliyor ise ve bu ürünlerin kaydı bulunmuyor ise ödeme direkt olarak üretici tarafından yapılmaktadır. Böyle bir durumda her iki oran değerinden işlem görmektedir. Bu yüzden hem perakende fiyat, faiz ve belirli bir ürün miktarı şeklindedir. Vergilerin hesaplanması, bir sigara paketinin değeri, ücreti ya da ithalatçısı tarafından belirlenmektedir. Ve kilogram ürünün fiyatı kapsamında değerlendirilmektedir. Alınan fiyat değerinin benzer ürünün perakende fiyat değerinden düşük olmamasına dikkat edilmektedir. Tütün ve tütün ürünlerinin imalatçı ya da ithalatçı tarafından belirlenmiş fiyatın üzerinde bir fiyat ile satılması da yasaklanmıştır. Bu şekilde ürünlerin değerindeki dengesiz dağılımın önüne geçilmesi hedeflenmiştir (Aslanlı, 2021: 42).

Perakendeciler için ürünlerin toptan satış değeri ve miktarı yasalar kapsamında belirlenmiştir. Fakat perakende indirim değerindeki miktar ise %3 şeklinde belirlenmiştir. Perakende fiyatların düşmesi ya da iflas gibi durumların yaşanması durumunda, devlet izni ile ürünlerin perakende fiyatlarında indirimin yapılması sağlanmaktadır. Bu şekilde üretici kendi satış değerlerini öne çıkarmakta ve içinde bulunduğu zor durumun altından kalkma fırsatı bulmaktadır. Bu kapsamında var olan tütün ve tütün ürünlerinin damgasında yer alan mali değerin altında ya da üstünde satışları yasaklanmıştır (Aslanlı, 2021: 42-43).

Birleşik Krallıkta’da ÖTV ülke sınırlarını aşan ürünlerde ya da tütün ürünlerinde son aşama sağlandığında uygulanmaktadır. Tüketim vergisi, ürün tescilinin üretim yerinden ayrıldığında, depodan yüklendiğinde ya da ülkeye ithal edildiğinde uygulanmaktadır. Hesaplanan ürünlerin değeri ise ürünlerin üreticisi ya da ithalatçısı tarafından devlete ödenmektedir (Aslanlı, 2021: 42-43).

İngiltere’de ise ÖTV karma bir şekilde uygulanmaktadır. Şöyle ki perakende olarak ürünün yüzdesi tanımlanmakta ve ad valorem oranı şeklinde de ürünün yüzdelik değeri belirlenmektedir. Belirlenen bu değer üzerinden ise ürünün ÖTV’si alınmaktadır. Örnek vermek gerekir ise sigaranın boyutu 9 cm’den uzun ise ÖTV’nin belirli bir oranı iki katına çıkarılmaktadır. Türünden alınan katran değeri belirli bir

normu geçmiş olsa dahi, fazla olan kısmından değeri artmaktadır. Tüketim oranındaki değer Maliye Bakanlığı tarafından yıllık olacak şekilde %10'u geçmeyecek şekilde belirlenmektedir (Altıok, 2007: 84).

Genellikle vergileri ve fiyatlar göz önünde bulundurularak ithalatçı ya da üretici tarafından belirlenen değerin perakende satışdır. Bu şekilde tüketim vergisindeki vergi matrahı da oluşturulmuş olmaktadır. Verilen fiyatlar makul değil ise ÖTV'den uygulanan en yüksek perakende ücreti kapsamından fiyatlandırma yapılmaktadır. Yapılan satışlar ise devletin kurumları tarafından teftiş edilmektedir. Eğer belgelerde ürünlerin ÖTV'yi aşan bir değeri saptanır ise vergi satıcıya bu değer kapsamından yansıtılmaktadır (Altıok, 2007: 84).

Fransa'da ise tütün ve tütün ürünlerine uygulana ÖTV aşağıda yer alan bilgiler kapsamındaki gibidir. Vergilendirme biçimi AB'de uygulanan tütün ve tütün ürünlerinin uygulama sisteminden hareketle hazırlanmıştır. Ödeme şekilleri ise şu şekildedir (Can, 2003: 46);

- Fransa'da tütün ve tütün ürünleri satışa sunulduğunda ÖTV satan kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.
- Ulusal vergi daireleri ödeneklerin miktarında bir azalma tespit ettiği takdirde, eğer ki bu ürünler AB ülkelerine ithal edilmiş ise ÖTV alıcı ve satıcı temsili tarafından ödenmesi gerekmektedir.
- Daha önce satışa sunulması amacı ile depoda bekletilen tütün ve tütün ürünleri için depo sahibinin ÖTV'sini ödemesi gerekmektedir.
- Fransa sınırları içerisinde üretilen ürünlerin AB ülkelerine ihraç edilmesi halinde ürünlerin tedarikçisi tarafından ÖTV'sinin ödenmesi gerekmektedir.
- Yapılan tüm ÖTV'ler ise resmi bir şekilde temsil eden ya da kayıtlı olan kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Tütün ve tütün ürünleri kapsamından alınan ÖTV oranı ad valorem ya da belirli kısımlardan oluşan değer üzerinden alınmaktadır. Bununla beraber en yüksek değer talebi olan ürün grubu için ödenmesi gereken fiyatın tutarı, perakende satış fiyatı ile belirlenmektedir. Belirlenen bu değer ise ürünün genel belirtilmiş özelliklerinden oluşturulmaktadır. ÖTV için alınan değer tütün ve tütün ürünleri için tanımlanan perakende fiyat üzerinden oluşturulmaktadır. Bu fiyat değeri ise devlet

kurumları tarafından öncesinde belirlenmektedir. Belirlenen bu fiyat değeri ise sorumlu bulunan tüm satıcı, üretici ve ithalatçılar tarafından bilinmesi gerekmektedir (Can, 2003: 46-47).

Farklı sigara türleri için ÖTV uygulamasında tüketim oranı özel olarak ad valorem şeklinde farklılaştırılmaktadır. Belirli bir kısmın hesap edilmesi, en yüksek değerin talep sahibi olan gruba ait ürün şeklinde fiyat değerinin alınması sağlanmaktadır. Bu fiyat değerinin sigaralar için ödenen tutarı ise %5'lik oranı kapsamaktadır (*Özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve endüstriyel olarak üretilen tütün ürünlerine uygulanan vergiler dâhil*). ÖTV'nin oran dağılımı, ödemesi yapılan toplam tüketim miktarı ile ÖTV'nin belirlenen bir kısmı arasında yapılmaktadır. Bu şekilde perakende fiyatına olan değerin fark oranı hesaplanmakta ve çıkarılan değer ÖTV olarak alınmaktadır (Aslanlı, 2021: 44).

Değerlendirilen tüm vergiler geneli ile tütün ve tütün ürünlerinin perakende fiyatı üzerinden vergi matrahı olarak tanımlanmaktadır. Perakende satışın maliyeti tütün üreticileri ve tedarikçileri tarafından belirlenmektedir. Belirlenen fiyatın ise resmi yayınlar tarafından yayınlanması, beyan edilmesi devletin sorumlu bulunan kurumları tarafından yapılmaktadır. Yayınlanmadan önce de bu kurumlara maliyetin ortalaması belirtilmektedir (Aslanlı, 2021: 44).

Satıcılara verilen toptan satış değeri, indirimler de dâhil olmak üzere perakende satış maliyetinin %8 oranını geçmemesi gerekmektedir. Satışlar ise devletin kurumları tarafından denetlenmektedir. Bir tütün ürününün tüketim vergisi kapsamından hesaplaması, belge ile uygunluk göstermesi beklenmektedir. Uygunluğun üzerinde bir fiyata satıldığı tespit edilirse, vergi değerlendirmesi bu durumu dikkate alarak maliyet değeri üzerinden de yapılabilir. (Aslanlı, 2021: 44-45).

Genellikle ülkelerde yakıt ve madeni yağlar üzerinden alınan vergi değeri, yolların kullanımı için gerekli görülen ödemelerin yanında yüksek bulunmaktadır. Bu durumun temel sebebi ise yolların kullanımı idare kolaylığı için zorunlu ödemeler olarak belirlenmiştir. Madeni yağ ve yakıtlara kıyasla talebin düşük olmasından dolayı fiyatta esneklik sağlanmıştır (Çapar, 2004: 125).

Öte yandan idarenin basitliği çoğunlukla vergi gelirleri kapsamından olumsuz etki edebileceği söz konusudur. Dolayısı ile belirlenmiş oranların uygulanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile idarenin sıkı denetime sahip olması

gerekmektedir. Bu amaçla yapılan gelir durumları, yıllık değerlendirme kapsamından dengesiz olmayacaktır. Denetimlerin sıkılaşmaması durumunda dengesizliklerin yaşanabileceği gibi mali değerdeki kaynak sıkıntısının da çekileceği düşünülmektedir. Ad valorem oranlarının değerinde dahi, vergi değerindeki miktarın yakıt ve madeni yağ maliyeti üzerinden yüzdesi olarak hesaplanmaktadır. Net yakıt ile madeni yağ desteklemesinde olumsuz durumların ortaya çıkması da mümkündür. Bu durumun temel nedeni ise üreticilerin fiyat değerlendirmesini piyasa maliyetinden düşük tutmasıdır. Böyle bir durumda ürün skalasında yaşanan değer de dengesizlikler yaşanmakta alınan vergilerde tutarsızlıklar meydana gelmektedir (Çapar, 2004: 125).

Yakıtların ve yağlama gibi maddelerin tüketime sunulması ve vergilendirilmesi önemlidir. Buradan tahsil edilen vergiler karayollarının kullanımı için yapılar ödemeler dışında da finansal bir işlev sağlamaktadır. Finansal işlev bakımından yakıt ve madeni yağlar kapsamında tanımlanan ÖTV’de fiyat esnekliği, GSYİH’de var olan esneklikten daha az bulunmaktadır. Bu durum gayri safi ulusal kaynak hacmini yükseltmektedir. Öte yandan yakıtlar ve madeni yağlar üzerinden elde edilen ÖTV gelirini de yükseltmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, ÖTV’ler farklı zamanlarda GSYİH’den daha esnek olduğu gözlemlenmiştir. Bu durum geneli itibari ile ÖTV yapısını ve fiyat değerini göstermektedir (Aslanlı, 2021: 45).

Vergi gelirlerinin GSYİH değeri kapsamında sağlamış olduğu esnekliği ise şu şekildedir (Aslanlı, 2021: 45);

- “*Vergi gelirinin vergi matrahına göre olan esnekliği (vergi matrahının çikartılabilir malların piyasa fiyatından farklı olduğu durumlarda);*
- *Piyasa fiyatlarında yakıt ve madeni yağ tüketim hacminin vergi tabanının esnekliği;*
- *Gayri safi yurtiçi hasılaya göre yakıt ve madeni yağ tüketiminin piyasa fiyatının esnekliği.”*

Vergi gelirlerinden elde edilen değerlerin taban oranı düşük ise esneklik sağlanabilmektedir. Örnek vermek gerekir ise belirlenmiş vergi oranının endekslenmesi ile ortaya çıkan sonuçtur. Ülke genelinde ekonomik bir enflasyon yaşanması durumunda vergi oranları belirli miktarlarda uygulanmaktadır. Bu şekilde de gerçek vergi değerinde düşme meydana gelmekte ve düzenli vergi endeksinin tanımlanması gerekmektedir. Ad valorem değerinin tanımlanması, vergi matrahındaki

değişiklik sonucunda gerçek oran tutarında tarafsızlık sağlamaktadır. Bu durum genellikle gelişmekte olan ülkeler için vergi matrahının belirlenmesi üzerine mümkün olmamaktadır. Bu zorluklar ise var olan iç piyasa değerindeki vergi oranlarının değişim göstermesi ve tam olarak sistemli sağlanamamasından kaynaklanmaktadır (Çapar, 2004: 121-134).

Yönetim biçimi ile sağlanan fiyat değerlendirmesinde, vergi tabanının ülke değerinden yakıt ve yağlayıcı tüketime bağlı esnekliği sıfırdır. Bu değişmeyen bir kural olarak da değerlendirilmektedir. Ülke içerisinde kural sabittir. Nitekim tüketim sonucunda meydana gelen artış ve azalış, sabit olarak hesaplanan gerçek maliyet oranını tabanda etkilememektedir (Çapar, 2004: 121-134).

GSYİH'e göre vergi değerlerinin esnek oluşu, piyasada ver olan ürünlerin verimli bir şekilde kullanımına bağlıdır. Yani yağ ve yakıt tüketiminde piyasa maliyeti değişiklik göstermiş olsa bile yeni yakıtların piyasaya girmesi ile bu durum gözlenmektedir. Sabit olan yakıtların vergi kapsamındaki esnekliği taban ve tüketime bağlıdır. Ancak farklı bir kaynağın tüketime sunulması oran dağılımında tabanı etki edebilmektedir. Üretimden kaynaklı teknolojiye bağlı olarak yakıt ve yağ tüketimi vergi kapsamından daha az bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile normal olan tüketim vergisinden daha azdır (Çapar, 2004: 134).

Yakıt ve madeni yağ tüketimden meydana gelmesi muhtemel olan esnekliğin sağlanabilmesi için öncelikle ülke vergi oranlarının iyi bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü sabit olan değerlerin piyasadaki ekonomik koşullara bağlı ayak uydurabilen bir yapıda olması gerekmektedir. Diğer taraftan karmaşık olan yapının da aynı şekilde düzenlenmesi ve sistemli bir şekilde ilerlemenin sağlatılması gerekmektedir. Bu şekilde verimli oranların tanımlaması sağlanmakta, taban değerinde var olan sorunların ortadan kaldırılması ya da olası durumların önceden önlenmesi yapılmaktadır (Aslanlı, 2021: 46-47).

Motorlu taşıtlar üzerinden alınan ÖTV ise diğer vergilerde olduğu gibi her ülkenin kendi belirlemiş olduğu standartlara bağlı farklılaşmaktadır. Düşük oranda benzin kullanımı, çevreye aynı şekilde düşük oranda etki etmektedir. Bu bakımdan düşük kullanıma bağlı düşük vergilendirme getirilmektedir. Örnek vermek gerekirse AB ülkeleri etile olan benzin uygulaması, vergi değeri, etile olmayan benzine kıyasla %10 daha yüksektir (Aslanlı, 2021: 46-47).

Dizelden alınan vergilendirme ise yine benzine bağı farklılaşmaktadır. Dizel yakıtının ÖTV uygulaması aşağıda yer alan sebepler kapsamında tahsil edilmektedir. Bunlar (Kelbiyev vd., 2011: 109);

- Bazı devletlerde dizel, yalnızca elektrik, ev ısıtması, kargo taşımacılık ve tarım alanında kullanılmaktadır.
- Dizelin benzine kıyasla çevreye ve doğaya daha az azarı bulunmaktadır. Bununla birlikte aracın tüketmiş olduğu dizele bağı olarak değerlendirmesi tüketim oranı ile karakterize edilmektedir.

Sebepler olarak nitelendirilen bu durumlar ÖTV kapsamında değerlendirilen sebeplerdir. Dizel yakıtına bağı alınan ÖTV uygulaması kullanıma bağı var olan özelliğın önemi ile belirlenmektedir. Tüketime bağı dizel, benzine kıyasla daha düşük ya da daha yüksekte olabilmektedir. Bundan kaynaklı olarak dizelin kullanımından kaynaklı benzine göre daha yüksek vergi tahsili yapılabilmektedir. Önemli husus bu noktada hangi etkenin tercih edildiğidir. Örnek vermek gerekir ise ev ısıtması için kullanılan dizel ile taşımacılık kapsamında kullanılan dizel aynı değildir. Bu bakımdan tüketime bağı ÖTV uygulaması da oran ve taban şeklinde hesaplanmaktadır. Örnek vermek gerekir ise Birleşik Devletlerde ÖTV geçiş ücreti şeklinde kabul edilmektedir. Dizel tüketiminde vergi değeri benzine kıyasla yüksektir. Bu durumun temel nedenleri ise şu şekildedir (Aslanlı, 2021: 47);

- Dizel yakıtı tercih eden kamyon vb. taşıtların binek araçlara kıyasla daha çok etkisi görülmektedir. Bu nedenden dolayı ÖTV uygulaması aynı değerde olmamaktadır.
- Karayolları üzerinden tüketilen dizelin ise kilometre başına daha düşük olduğu belirtilmektedir.

ABD, özellikle tarım alanlarında kullanılan dizel için önemli desteklemeler sağlamaktadır. Üreticinin kullanmış olduğu dizel için indirimler uygulamaktadır. Örnek olarak bir tarım üreticisi üretimini yaparken dizelden faydalanmak durumunda bunun için kullandığı dizel miktarı belirlenmektedir. Belirlenen miktar üzerinden ise devlet bir miktar indirimini uygulamaktadır. Bir nevi devlet üreticisine destek sağlamaktadır (Aslanlı, 2021: 47).

Japonya ve Avrupa’da ise bu durum benzerdir. Üretim alanında kullanılan dizel için devlet ciddi oranda indirimler uygulamaktadır. Ancak bu indirimler dağıtım hususları içerisinde belirlenmektedir. Fakat popülasyonun varlık kısmında benzin tüketildiği varsayılarak tanımlanmaktadır (Aslanlı, 2021: 47).

ÖTV uygulanan ürünlerin anlaşıldığı üzere her ülkede farklı olduğu görülmektedir. Öte yandan yağ ve yakıtların muaf olan durumlarının belirlenmesi, fiyat değeri, vergide düşük ya da artış seviyesi gibi uygulamaları oranların kullanımlarına bağlı değişmektedir. Bu değişkenlik devletin belirlemiş ve düzenlemiş olduğu yasalar kapsamında tanımlanmaktadır. Zira yakıt ve yağların maliyetinde önemli seviyede düşük olduğu ya da üretim ve satışta kontrolün zayıf olduğu devletlerde kaçakçılık gibi sorunların önlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde yasaların titizlikle uygulanmadığı ülkelerde yasal olmayan, devleti riske atan durumlar ile karşılaşmaktadır. Her ülke yakıt ve yağların tüketimine bağlı yakıt ikmali kurması gerekmektedir. Bu genel itibari ile ülkenin ihtiyaçlarından birisidir. Dolayısı ile yağ ve yakıtların tüketimine ilişkin satış kontrolleri yapılabilmektedir (Aslanlı, 2021: 47-48).

2.7. Özel Tüketim Vergisine İlişkin Temel Kavramlar

Vergi idaresi, devletin vergilendirme usulüne uygun olacak şekilde görevlendirilen yetki ve makamların, vergi sistemini yönetmesidir. Vergi idaresinin ne anlama geldiği ve ne şekilde yönetildiğine ilişkin ana unsurları bulunmaktadır. Bu unsurlar ise şu şekildedir (İliaz, 2006: 85);

- Vergi mükellefi olan kişi ve kurumların devletin mevzuatlarına karşın uyumlu olmasını sağlamak ve bunu gözetmektedir.
- Vergi makamları tarafından vergi makamlarına tanınan görev ve yetkilerin layıkı ile yerine getirilmesi beklenmektedir. Bu durum vergi idaresi tarafından kontrol edilmektedir.
- Yapılan denetimlerin faaliyetindeki örgütsel analitik ve metodoloji desteğin sağlanmasıdır.

Vergi idaresinin görevleri dışında özel tüketim vergisine ilişkin temel kavramlar bulunmaktadır. Bu kavramlar ise aşağıda yer alan alt başlıklar altında detaylı bir şekilde aktarılmaktadır.

2.7.1. ÖTV Mükellefiyeti

Vergi idarelerin temel görevi, ülkenin vergi sistemini ve otoritesini kapsamlı bir şekilde verimli devamlılığını sağlamasıdır. Vergi idaresinin yanında sorumlu bulunan vergi mükellefleri, acenteleri ve kurumları da bu sistemin nesnesi olarak tanımlanmaktadır (Aslanlı, 2021: 50).

ÖTV uygulamasının genel tanımı olarak konusu, nesnesi, vergilendirme biçimi, hesaplaması ve ödeme kuralları gibi bir takım temellerden oluşturulmaktadır. Tüm bu temellerin denetim ve işletimi ise vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. ÖTV'nin denetim ve işletim mekanizmalarını sağlamak bir süreçtir. Bu bakımdan tüm sürecin iyi bir şekilde yönetilmesi gerekmektedir (Tarasov vd., 2012: 76).

Özel tüketim vergisi bağlamında ödeme yapmakla mükellef olanlar şu kişilerdir (Tarasov vd., 2012: 76);

- Ülkenin vatandaşı olan ve üretim yapan tüm tüzel kişi ve kişiler mükellef olarak adlandırılmaktadır.
- Müşteri tarafından sağlanan hammaddenin ÖTV vergisi kapsamında nitelendirilen ürünün yükleyici kişileri ve kişiler mükelleftir.
- Ülke vatandaşı olup ÖTV kapsamında yer alan tüm ürünleri ithal eden kişi ya da kişiler mükelleftir.
- Ülke sınırları içerisinde ya da yükleyiciler aracılığı ile ÖTV kapsamında yer alan ürünü üreten ve üretimden kayıtlı olmayan kişi ya da kişiler mükelleftir.

ÖTV kapsamında yer alan ürünün belirlenmesi, özel tüketim vergisinin ödenmesi yükümlülüğünü oluşturmaktadır. Bu durum ülke yasaları içerisinde düzenlenmiştir ve yasal kabul edilmektedir. Tüketim mevzuatında yer alan detaylar ise şu şekildedir (Aslanlı, 2021: 50);

- “*Mamul mallar için - ülke topraklarında üretilen kesilebilir malların üretim binasının sınırlarının ötesinde serbest bırakılması (burada üretim binası depolar, yardımcı depo alanları ve üretim alanında bulunan diğer benzer binalar anlamına gelmektedir.)*”

- “İthal mallar için - eksiz malların ülkenin gümrük servisinin kontrolünden çıkarılması; - iade edilen kesilebilir malların üreme binasının sınırlarının ötesinde serbest bırakılması.”

ÖTV'nin ürün listesi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Örnek olarak Kanada, ÖTV uygulamasını federal ve eyalet yönetimi şeklinde uygulamaktadır. Bu şekilde her birimden sorumlu tutulan özel tüketim vergisi ile sorumlu idare bulunmaktadır. Bu idareler birbirleri ile aynı sistem ve yöntemi işletmek zorunda değildir. Her eyalet ve federal kendi yönetim biçimine uygun vergi tahsis etmektedir. Kanada'da tütün mamulleri, sigara, alkollü içecekler, benzin, araba kiralamak ÖTV kapsamına dâhildir. Öte yandan ÖTV, her taşıt için sabit olan birim başına 100 dolar tahsil etmektedir. Kanada'da tütün mamulleri ve alkollü içeceklere uygulanan ÖTV, oran bazından bakıldığında dünya genelinde en yüksek vergi oranı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu konu ile ilgili ülkenin kendi alan yazında ÖTV günah vergisi olarak tanımlanmaktadır. Bu kapsamda vergilendirilen ürünler, insan ve toplum sağlığını bozan ürünlerdir. İnsanların sağlığının bozulması beraberinde sağlık alanındaki çalışmalarında maliyetini yükseltmektedir (Samuel, 2009: 35).

ABD'de dizel, benzin, tütün ürünleri, likör, votka, araba lastiği, uçak bileti gibi tüketim ürünlerinde ÖTV alınmaktadır. Öte yandan ABD'de yasa dışı olarak kullanılan yasaklı madde ürünlerden de (uyuşturucu vb.) ÖTV alınmaktadır. Bununla ilgili olarak Kansas'ın kendi resmi web adresinde not bulunmaktadır. Bu notta ise “Yasadışı esrar ve kontrollü ilaç alımları bu işlemleri vergilerden muaf tutmuyor. Uyuşturucu satıcıları, uyuşturucu satışı yasalarına uygun olarak tüketim damgaları almalıdır. Eyaletin yerel yasalarına göre, bu bayiler isimsiz kalır ve diğer devlet kurumlarına bildirilmez.” (Aslanlı, 2021: 50).

Çoğu ülkede ÖTV karayolların kullanımından tahsil edilmektedir. Bazı ülkelerde ise antika ürünler ve mücevherlerde de ÖTV alınmaktadır. ÖTV uygulamaları genel olarak her ülkenin kendi seçtiği ürün ya da faaliyete göre değişkenlik göstermektedir. Bu duruma örnek vermek gerekir ise ÖTV uygulaması çeşitli zaman aralığında belirli ürün türü için farklı vergilendirme uygulamalarına tabii tutulmuştur. Bu farklılık ise yasaların sağlamış olduğu düzenleme ile de sabittir. Bu tür ürünler genellikle kâğıt, kahve ve tuzdur. Tuz özellikle II. yüzyılda vergilendirilen bir ürün olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısı ile tuz tüketimi çok önceden yapılan bir ÖTV ürünüdür. Bu ürünlere yapılan vergilendirmeler genellikle devletin ek gelir

olarak tahsis ettiği ürün türleridir. Bu bakımdan yüksek maliyet gerektiren ürünler olarak da türüne göre nitelendirilip ÖTV uygulamasına dâhil edilmektedir (Aslanlı, 2021: 51-52).

İngiltere’de kumar ve bahis gibi oyunların ülke kapsamında uygulaması bulunmaktadır. Ancak bunun için özel izinlerin (lisansın) alınması gerekmektedir. Yasal olarak işletilen bir bahis ve kumar işletmesi için devlet ÖTV vergisi uygulamaktadır. Vergilendirme biçimi ise kumar oyun damgasına özel olarak yapılmaktadır. Her kumar kutusunun üzerine devletin beyan ettiği resmi bir arma basılmaktadır. Basılan bu arma ise yasal olarak tanımlanan resmi bir armadır. Bu arma ise ürünün vergisinin tahsil edildiğine dair bir işarettir. Bu bakımdan devlet yasak olan bir durumu hem kontrol altına almak amacı ile lisanslaştıırıp, hem de bu durumdan gelir elde etmeyi amaçlamıştır (Aslanlı, 2021: 51-52).

Devletlerin ÖTV uygulamasını sağlamış olması, zararlı olan ürünlerin kontrol altına alınmasıdır. Özellikle alkol ve tütün ürünlerine getirmiş olduğu özel tüketim vergisi ile tüketimin kontrol altına alınması hedeflenmiştir. Bu bakımdan etil alkol ve alkol içermeyen ürünler arasında belli bir farkın oluşturulması hedeflenmiştir. Özel tüketim vergisi devlet bütçesinin ana tüketim gelirlerinin kaynağını oluşturmaktadır. Vergi mükellefleri hem yerli hem de ithal olan alkollü ve tütün ürünlerini belirli oranlarda alış ve satışını sağlamaktadır. Devletin en temel amaçlarından birisi de alkol ve tütün ürünlerinin tüketiminde tüketicinin kontrolünü sağlayabilmektedir. Bu şekilde hem ürünün genel kontrolü yapılmakta hem de bütçe kayıplarının önüne geçilmektedir (Aslanlı, 2021: 53).

Tüketim vergisi uygulanan her alkol farklı vergi oranına sahiptir. Çünkü ürünün içerisindeki alkol oranı ve değeri her üründe benzerlik içermemektedir. Bazı ülkelerde bira ve şaraplarda indirimli ya da “0” (sıfır) oranında ÖTV uygulaması uygulanmaktadır. Bu hususta temel alınan durum yerel ya da küçük işletme seviyesinde olan toptancı üreticilere uygulanan desteklemedir. Bu nedenden dolayı ya indirim uygulanmaktadır ya da “0” (sıfır) oranında ÖTV uygulanmaktadır. ÖTV uygulaması indirimli ya da “0” (sıfır) olan ürünlerin içerisinde alkol seviyesi düşüktür. İnsan vücuduna çok fazla zararı olmaması sebebi ile devlet bu şekilde bir vergilendirme uygulamasının uygulanabileceğini öngörmüştür. Bazı özel tüketim vergilendirmesinde ürünün değeri ya da faaliyeti kapsamında hiçbir şekilde indirim ya da “0” (sıfır) uygulaması getirilmemektedir. Bu bakımdan yapılan istisnalar,

devletin ilgili düzenlemesinin ya da normatif yasal düzenlemelerinde farklı şekillerde belirtilmektedir (Chernik, 2001: 74).

2.7.2. ÖTV Beyannamesi

Vergi mevzuatında yer alan ve belirtilen haller kapsamında vergi mükelleflerinin belirli zaman aralığında beyannamesini sunması gerekmektedir. Bu beyannameler devletin görevli makamlarına ay sonundan bir sonraki ayın 20'sine kadar yapılabilmektedir. Bu süreç devletin kendi tahsil ettiği vergilendirme sürecini oluşturmaktadır. Bu ay aralığında raporlanan değerler ise vergilendirilebilir işlemleri gösteren değerlerden oluşmaktadır. Bu verilerin yine görevli makama sunulması gerekmektedir (Aslanlı, 2021: 53).

Vergi mükellefi bulunan bir kişi ya da henüz girişimci olarak tanımlanan bir kişi faaliyetini sonlandırdığında, tüketim vergisini, vergi mevzuatındaki tarihe göre ibraz vermesi gerekmektedir. Yapılan ibraz 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi dönemi, raporlama döneminin başından sonuna kadarki tarihte geçerli bulunmaktadır. O yüzden vergi mükellefi olduğu sürecin başından sonuna kadar olduğu zaman diliminde vergilendirmesini yapması beklenmektedir. Bu sürecinde gerekli olan mevzuat kapsamındaki tarihe uygun olarak tamamlaması gerekmektedir (Aslanlı, 2021: 53).

Türkiye Cumhuriyeti devletinde vergi ile ilgili yasal sorumluluklar, 3475 sayılı "Vergi Usulü Kanunu" kapsamında düzenlenmiştir. Düzenleme içerisinde yer alan hukuku temeller ve yaptırımlar kanun kapsamında düzenlenmiştir. Bu husus içerisinde bulunan ÖTV ise yine ilgili maddenin çeşitli düzenlemeleri içerisinde sorumlu bulundurulmaktadır.

2.7.3. ÖTV Tutarları ve Oranları

Farklı vergi ve tüketime uygun olarak sağlanan ücretlendirmeler temel özellikleri bakımından farklılaşmaktadır. Bu farklılıklardan kaynaklı olarak ÖTV tutar ve oranları da ürüne bağlı farklılaşmaktadır. Diğer bir ifade ile bir ürünün ya da ürün grubunun uygulamasından veya eşdeğer olmasından kaynaklanan bir hesaplama değildir. Vergilendirme ÖTV'nin katma değer vergisi ya da satış vergisi gibi temellerden dolayı ayrılmaktadır. Bununla birlikte uygulama kamu ürünleri ve hizmetleri bağlamında değerlendirilecek ise alınan ücret tahsili farklı değerlerde ayrılmaktadır.

Örnek vermek gerekir ise gümrük bölgesini aşan ürünlerden alınan ücret tahsilleri gibidir (Aslanlı, 2021: 55).

İşlevlerine bağlı olarak ÖTV üç şekilde gruplandırılmaktadır. İlk grup, alkollü içecekler ve tütün ürünleridir. Bu ürünler ile ilgili devlet ulusal ÖTV uygulamaktadır. Yapılan bu uygulama ise insan vücuduna ve mali amaçlara karşın zarar oluşturmaya bağlıdır. Bu bakımdan tüketimde sınırlandırma ve kontrol sağlama amaçlanmaktadır. İkinci grup ise mali fonksiyonlara ek bir şekilde olumsuz değerleri düzeltmeye yarayan petrol ve petrol grubu ürünleri kapsamaktadır. Bu ürünler ise yine ÖTV kapsamından uygulamaya alınan ürünlerdir. Son grup olan üçüncü grupta da lüks ürünler ve mücevherler bulunmaktadır. Bu ürünlerin tüketiminden de ÖTV uygulaması getirilmektedir. Bu ürünlerin tüketimi ise genel olarak özel tüketim kapsamından tanımlanmaktadır. Dolayısı ile bu tür ürünlerin tüketimini sağlayan grubun vergilerini verebilme kabiliyetleri olduğu düşünülmektedir. Dolayısı ile de devlet bu tür ürünlerin lüks ve özellik içermesinden dolayı ÖTV uygulaması sağlamaktadır (Aslanlı, 2021: 55).

Sıralanan ürünler genellikle devletin farklı temelleri üzerine kurmuş olduğu ÖTV uygulamasına tabii tutulan ürünlerdir. Bu ürünler genel olarak sınırlandırılmıştır ve her ürün türünde uygulanmamaktadır. Bazı ülkelerde ise tüketim vergisinin tabanı oldukça geniş yelpazeye dayandırılmaktadır. Alınan ÖTV ürünlerinin listesi önemli sayıda çeşitli ürünleri oluşturmaktadır. Örnek vermek gerekir ise Hindistan ve Pakistan'da ÖTV uygulamasında çeşitlik bulunmaktadır. Bunun en temel nedeni vergilerin kapsam alanı büyüktür. Bu bakımdan tüketim vergisinin merkezi bütçesine aktarım yapılmaktadır. Bu şekilde devlet gelir kaynağının temelini oluşturmaktadır. Bunun yanında Japonya ve Danimarka'da çeşitli ÖTV uygulaması uygulayan ülkeler arasında yer almaktadır (Aslanlı, 2021: 57).

Tüketim vergisinin taban değerini oluşturmak dikkat isteyen bir alandır. Çoğunlukla vergi oranlarının belirlenmesi hususunda önem arz etmektedir. Bu şekilde belirlenen oran kilit oran olarak nitelendirilmekte ve alınan vergiler bu taban değerine göre tahsil edilmektedir. Dünyada vergi değerlerinin oluşturulmasında 3 pratik ana temel bulunmaktadır. Bunlar(Aslanlı, 2021: 57);

- Advalorem
- Özel

- Karışık

Ad valorem, ÖTV'nin oranları, tüketim vergisinin vergilendirme ürününün değerini belirli ölçüde %'lik oranını hesaplamaktadır. Örnek vermek gerekir ise alkol üretimi yapan bir üretici için tüketim oranı, üretilen alkol satış değerinin %10'u olacak şekilde hesaplanmaktadır. ÖTV uygulamasında ad valorem oran değerinin hesaplanması ise şu şekildedir; $s \wedge K \times A / m$ (Saracoglu ve Ejder, 2020: 1-24).

Burada temel alınan “s” tüketim vergisinin miktarıdır. “K” ise vergilendirilebilir ürünün değeridir. “A” da tüketim oranını, bir fiil olarak %'lik değerini kapsamaktadır (Saracoglu ve Ejder, 2020: 1-24).

ÖTV uygulamasında vergi matrahının belirlenmesi hususunda ad valorem hesabı önemli bir uygulama olarak temellendirilmektedir. Nitekim diğer tüketime dâhil olan vergilerin matrahı ise ÖTV hesaplamasından farklıdır. Çünkü taban fiyatı ve oran değişiminden dolayı tüketim vergisi ile ÖTV farklı miktarlarda tahsilata yol açmaktadır. Temelde günlük vergiler ve harçlar, ürünlerden alınan yüzdelik oranı şekline kesilmektedir. Kesilen değer ise vergi matrahına dâhil edilmektedir. Ad valorem hesaplamasının uygulanabilmesi için önemli hususlar bulunmaktadır. Bu hususlar ise şu şekildedir (Aslanlı, 2021: 55);

- Ad valorem şeklinde hesaplanan değerler enflasyonun yaşanması durumunda devletin bütçesini nominal edebilmektedir. Bu da doğal olarak bütçeyi arttırmaktadır.
- Avukatlık oran desteği ile ÖTV vergilerini tahsil etmek daha kolay bulunmaktadır. Dengeli ve aşamalı bir şekilde tüketim oranlarının belirlenmesi, yüksek değerde olan ürünlerin satış fiyatındaki mutlak değeri arttırmaktadır. Böylece yüksek nüfuslu ve düşük gelire sahip olan devletler vatandaşlar arasında gelirleri eşit şekilde dağıtabilmektedir.
- Ad valorem şeklinde değerlerin hesaplanması, tüketim vergisine dâhil olan ürünlerin miktarındaki sayısal verilerin belirtilmesini gerektirmemektedir. Bu şekilde yapılan uygulamalar olası vergi kaçaklarının da önüne geçmektedir.

Belirtilen vergi oranları, her malın birimine uygun olarak uygulanan para ile ifade edilen değer şeklindedir. Örnek vermek gerekir ise üretim alanının dışında kalan her litre alkol için tüketim oranı 0,1 manattır. Belirtilen oran değerinin uygulanması

ile gelirdeki fiyat bağıllığı da ortadan kaldırılmaktadır. Bu tür bir uygulamanın getirilmesi esnasındaki temel ithalat esnasında yapılan vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi amacı ile (Memmedov vd., 2010: 52). Dolayısı ile bazı ülkelerde ithalat yapısını gözeten kişiler, ödenmesi gereken vergi değerini düşürmek amacı ile ürünlerin fiyatını düşürmektedir. Bu tür durumların yaşanması devletin vergi değerlerindeki durumları sıkıntıya sokmaktadır. Bu tür çelişkilerin yaşanmaması adına oranların uygulanması, usulsüz durumların önüne de geçebilmektedir. Belirtilen oran değerinin uygulanması hususunda ÖTV miktarının belirlenmesi şu şekildedir; “ $S = K \times A$ ” (Serdyukov, 2005: 45).

Hesaplama yer alan “S” tüketim vergisinin miktarını içermektedir. “K” ise vergilendirme nesnesinin nicel hacmini temsil etmektedir. “A” da tüketim oranını diğer bir ifadeyle “manat” değerini göstermektedir. Örnek vermek gerekir ise şampanya üreticisi olan bir mükellefe ÖTV uygulamasının oranı, satışı yapılan ürünün litre başına 2,5 manatıdır. Bu şekilde üretimi yapılan ve satışı sağlanan 1000 litre şampanyanın ÖTV değeri 2500 manattır ($1000 \times 2,5 = 2500$) (Aslanlı, 2021: 56-57).

Ad valorem hesaplamasında uygulama derecesine bağlı olarak avantaj ve dezavantajları bulunmaktadır. Belirtilen seviyedeki ad valorem değeri üzerinde göstermiş olduğu üstünlüğe bağlıdır. Bu durum dolayısı değişkenlikleri sağlayan nedenler ise ürünün farklı kalibrede olmasından kaynaklanmaktadır. Örnek olarak kalitesi, markası, miktarı gibi farklılıklar ad valorem değerinde çeşitlilik içermektedir. Dolayısı ile yüksek kaliteye sahip olan bir ürünün farklı bir markada da benzer fiyatta olması beklenmektedir. Bu şekilde ad valorem değerindeki oran değişkenlik göstermemektedir. Düşük kaliteye sahip olan bir ürün yüksek kaliteye sahip olan ürüne kıyasla tüketim vergisindeki miktarı nispeten daha düşüktür. Ucuz olarak nitelendirilen ürünlerin ÖTV’si doğal olarak düşüktür. Düşük kaliteye sahip olan ürünün maliyeti de aynı şekilde düşüktür (Aslanlı, 2021: 56-57).

Bir de farklılık ise üretici ürünün bir kısmını üretim süreci sonrasındaki aşamaya aktarır ise ÖTV değerindeki vergi oranını ciddi oranda düşürmektedir. Bu duruma örnek olarak alkol içerikli içecek ürünlerinin ÖTV’si ad valorem değerlerinde uygulanmaktadır. Ancak ambalajların üretim dışında yapılması, düşük oranda ihraç ve tüketim vergisi miktarını azaltmaktadır (Aslanlı, 2021: 57-58).

ÖTV’de sabit bir oran uygulamasının getirilmesi, ürünlerin kalite değerindeki yapıyı ya da çeşitliliği azaltmak amacını oluşturmak. Bu bakımdan ÖTV uygulamaları bir teşvik uygulaması değildir. Ad valorem, yüksek değere sahip olan ürünlerin ucuz olma durumunu ortadan kaldırmaktadır. Dolayısı ile uygulama bu tür farklılıklara da yol açmamaktadır. Şöyle ki değer ve maliyet kapsamında yer alan ürünün vergi tutarındaki oranına farklılık kazandırmamaktadır. Dolayısı ile aynı kaliteye sahip olan bir ürün ÖTV uygulamasında benzer değerlere sabittir (Aslanlı, 2021: 57-58).

ÖTV uygulamasının belirli ürün türlerinin sınırlandırması yapılarak gözetim altında tutulduğu düşünüldüğünde belirli bir oran değerinden ilerlenmesi daha etkili bulunmaktadır. Çünkü tüketim ürünlerinin genel değerinden çok miktar değeri önem arz etmektedir. Öte yandan belirli ölçüde oran değerlerinin belirlenmiş olması ithalat sırasında ortaya çıkması muhtemel olan vergi kaçakçılığın önüne geçmektedir. Bu şekilde ÖTV uygulaması yapıldığında ürünlerin değerinden ad valorem oranı hesaplanmaktadır. Düşük miktarda vergi hesaplamasının yapılabilmesi için de fiyatın yapay bir şekilde düşürülmesi mümkündür. Bu şekilde durumların önlenebilmesi için de oran uygulaması fayda sağlamaktadır (Yutkina, 2002: 63).

Ad valorem oranları özel seçime bağlı ülkenin kendi uygulaması ile içselleştirilebilmektedir. Bu bakımdan ürünlerin üretimine bağlı olarak oran değerinde farklılıklar olabilmektedir. Bu duruma örnek olarak Fransa İtalya ve Yunanistan gibi ülkeler, ulusal üretimi desteklemek amacı ile yerli ve ithal olan ürünler arasında maliyet farkı uygulamaktadır. Bu fark oran dağılımına bağlı ad valorem’e de yansımaktadır. Birleşik Krallık, Danimarka ve İrlanda’da ise ürünlerin üretimi sınırlı olmasından dolayı belirli oranların uygulanması uygun görülmüştür (Yutkina, 2002: 63).

Ülkede yaşanabilecek enflasyona karşın Danimarka, Avustralya ve Kanada gibi ülkeler ÖTV uygulamasında tüketim oranlarını endeksleme kararı almıştır. Bu uygulama bir sürenin ardından uygulamadan kaldırılmıştır. Çünkü ülke içerisinde bazı finansal sorunlara yol açtığı gözlemlenmiştir. Temeldeki zorluk, süreci seçmek ve yönetmek adına yol gösterici olmaktadır. Bunun yanında metodoloji, devletin kurumlarına belirli ürünlerin vergiye tabii olması konusunda değişikliğe gitmiştir. Gidilen değişiklikte sınırlandırmalar da getirilmiştir. Genellikle ülkelerde iki tip tüketim oranı tercih edilmektedir. Özellikle ad valorem üretim ve tüketim arasındaki dengeyi kurmasından dolayı ÖTV uygulamasında en çok tercih edilenidir.

Uygulamada özellik ve ad valorem değerleri arasında bir denge kurulmaktadır. Bu denge pazar koruması açısından değil daha çok ürün kalitesi, maliyeti ve gelirler şeklinde temellerin dengelenmesi şeklindedir.

Ülkelerdeki piyasa koşullarına bağlı olarak ad valorem tüketim oranlarındaki uygulamaya bağlı olarak ürün kalitesi ve fiyat artışında farklı tutuma sahiptir. Buna örnek olarak tek el işletmecisi pazarda belirli bir vergilendirmeye tabidir. Bu durumdan kaynaklı orijinal maliyet sabittir. Sabit olan miktar artış sağlarken, ad valorem ise vergilendirme durumunda orantılı bir şekilde değişime uğramaktadır. Orijinal gelirin ad valorem değerinde vergiye tabi tutulması, ÖTV uygulamasında ürün fiyatında esnekliği de arttırmaktadır. Bununla birlikte ürünlerin orijinal fiyatını aşan durumlarda da artış sağlamasına izin vermemektedir. Bir ad valorem oranının uygulamasında tüketici ürünlerin fiyatını kıyasladığında belirli bir oranın düşük olduğu sonucuna ulaşmaktadır. Tekelde ise belirli bir oranın ad valorem oranı ile değiştirilmesi halinde eksiz ürünler için daha düşük piyasa fiyatlarına, daha yüksek vergi gelirlerine ve tek el gelirlerine neden olmaktadır.

Vergi oran değerlerinde herhangi birinin tercih edilmesi hususunda, devlette gözlemlenen ekonomi politikasının bir tezahürü olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile tüketim oranlarının, devletin yerli üretimi ve toplum sağlığı açısından korunması gerektiğine dikkat edilmesi gerekmektedir. Harcama uygulaması ile sağlanan tüketim vergi hesaplaması şu şekildedir; “ $S - K \times A^{\frac{O}{100}}$ ” (Serdyukov, 2005: 39).

Bu hesaplamada “S” tüketim vergi miktarını içermektedir. “O” ise vergilendirmenin genel nesne değerini kapsamaktadır. “K” ise vergilendirme nesnesinin nicel hacmidir. “A” da özgül tüketim değerini (manat) ifade etmektedir. “Ag” de tüketim oranının %’lik değerini göstermektedir (Serdyukov, 2005: 39).

2.7.4. ÖTV İstisnası

Türkiye’de özel tüketim vergisinin uygulanmaya başlamasının ardından, ihracat, ithalat ve imalat alanlarında tek bir vergi uygulaması getirilmiştir. Bu vergi uygulaması dolaylı vergi olarak da değerlendirilmektedir. Vergilerin tek bir kapsamdan alınmasındaki temel AB ile uyumlu hale getirilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu şekilde hem dünya ticaretinde uyumlu hem de devletlerarasındaki mali değerlerin uyumlu olması sağlanmıştır. Özel tüketim vergisi

alınan ürünler Türkiye’de sınırlandırılmıştır. Bu ürünler için harç, fon, pay ya da farklı bir vergilendirme uygulamaları kaldırılmıştır. Kaldırılan uygulamaların yerine farklı bir vergilendirmenin ortaya çıkmaması adına ürünün tespitine uygun bir vergi usulünün uygulanması esas alınmıştır. Katma değer vergisinde olduğu gibi özel tüketim vergisinde de istisnalar bulunmaktadır. Bu istisnalar ise genellikle faaliyetin ya da uygulamanın yapısına göre değişiklik sağlamaktadır (Gündoğdu, 2007: 43-44).

Türkiye’de istisnalar hükme bağlı bir şekilde düzenlenmiştir. İhracat istisnası, petrol arama faaliyetlerine yönelik istisna, askeri amaçlı istisnalar, ihraç malı taşıyan araçlara motorin teslimi, elektrik üretiminde gibi özel duruma bağlı düzenlemeler yapılmıştır. Vergi istisnası, ürünün, hizmetin ya da faaliyetin durumuna bakılarak özel tüketim vergisinden muaf sayılmasıdır. Vergi istisnasının sağlanması hususunda her devletin uygulama ve gerekli gördüğü durumlar farklıdır. Özel tüketim istisnası, özel tüketim muafiyeti olarak da değerlendirilmektedir. Özel tüketimden muaf olunan durumlarda normal katma değer vergisi uygulanmaktadır (Gündoğdu, 2007: 43-44).

İstisna olarak nitelendirilen durumlar ise ilgili kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasında a ve b bentleri ile aktarılmaktadır. Özel tüketim mevzuatında düzenlenen 5. maddenin 1. fıkrası uyarınca “*Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV’den istisnadır*” hükmü yer almaktadır. Yine ilgili maddenin ek bölümlerinde indirim ve istisnaya dair detaylı bilgiler bulunmaktadır (Verginet, t.y: 4-20).

İstisnadan yararlanması mümkün olan liste de aynı şekilde devletin belirlemiş olduğu liste şeklinde düzenlenmiştir. Bu listeye göre Milli Savunma Bakanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı gibi devletin kurumları ÖTV’den istisnadır (Verginet, t.y: 4-20).

İstisna ve indirim kapsamında nitelendirilen hesaplamalar ise şu şekildedir (Verginet, t.y: 24);

- Bazı yağ ürünleri için ödenen ÖTV = $100 \times 1,3007 = 130,07$ TL
- Üretimde kullanılan baz yağ için ödenen ÖTV = $80 \times 1,3007 = 104,056$ TL
- Müstahzar katkı için ödenen ÖTV = $100 \times 2,2985 = 229,85$ TL
- Üretimde kullanılan müstahzar katkı için ödenen ÖTV = $80 \times 2, 2985 = 183,88$ TL

- Toplam Ödenen ÖTV = $130,7 + 229,85 = 359,92$ TL
- Üretimde kullanılan baz yağ ve müstahzar katkı için toplam ödenen ÖTV = $104,056 + 183,88 = 287,936$ TL
- Madeni yağ için hesaplanan ÖTV = $160 \times 1,3007 = 208,112$ TL
- İndirilebilecek azami ÖTV tutarı = $208,112$ TL
- İndirilemeyecek ÖTV tutarı = $287,936 - 208,112 = 79,824$ TL

2.8. Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri

Tüketilen ürünlerden alınan vergiler, eksiz ürünlerin fiyatlarına eklenen ek maliyetlerdir. Bu şekilde tüketim vergisinin eklenmesi ile birlikte ürünün fiyatında maliyet artışı yaşanmaktadır. Hammadde üzerinden alınan tüketim vergileri ise ÖTV uygulamasından alınan ürünler için, artan etkisi sağlayarak üreticiler için uygun olmayan ürünler olarak değerlendirilmektedir. Çünkü ürünün fiyatında artış sağlamaktadır. ÖTV uygulamasına tabii olan ürünlerin geneli hammadde bazında üretici için satın alırken ürünün tüketim vergi miktarını geri ödeme ya da telafi etme hakkına sahip bulunmaktadır (Aslanlı, 2021: 60).

Türkiye Cumhuriyetinde ÖTV uygulamasının sağlanmasında çeşitli nedenler bulunmaktadır. Bunlar (Aslanlı, 2021: 60-63);

- Normal tüketimden farklı olan eşyaların belirlenmesi,
- Avrupa Birliği ile uyum sağlanması,
- Zararlı ürünlere sınırlandırma getirilmesi ve toplum sağlığının korunması,
- Gümrükte var olan ithalat ve ihracat değerlerinin mali kaynak değerlerinden tespit edilmesi ve kontrol edilebilir olmasıdır.

2.8.1. Hizmet Bedeli Yerine İkame Edebilme

ÖTV uygulamasına dâhil olan ürünlerin maliyet değerini en aza indirebilmek adına bakım maliyeti ile değişim yapılabilir. Bu şekilde belirli bir kişinin ya da grubun kamu hizmetlerinden daha fazla faydalanabilme koşulu ile tüketim vergileri uygulanmaktadır. Devlet tekelinde yer alan ürünlerin üretiminde farkı bir özellik bulunmuyor ise bu ürünlerin tüketimine ilişkin özel bir vergilendirilmenin getirilmesi, orantılı bir şekilde yapılması gerekmektedir. Belirli ürün ve hizmetler için tüketim

maliyeti eğer yüksek bulunuyor ise bu ürünlere dolaylı vergilendirilme getirilmesi gerekmektedir. Çünkü tüketim maliyeti normal koşulların üzerinde bulunmaktadır. Temelde bahsi geçen hizmetten faydalanılması için örneğin, küresel olarak anlaşmanın ya da hükümet politikaların sağlanması ile birlikte yolların kullanımına ilişkin ücret tahsil etmek (ÖTV) mümkün olmayabilmektedir. Bu şekilde bir uygulama getirildiğinde ÖTV, yollardan en fazla faydalanan kişilere uygulanmaktadır. Tüketim vergisi uygulanan kişiler ise hizmet maliyeti kapsamında devlete ödeme yapmak durumunda kalmaktadır. Yakıt temelinde uygulanan ÖTV ise ödenmemiş kamu hizmetleri kapsamında taahhüdü şeklinde kabul edilmektedir. Bu konuda faydacılık öne çıkarılmaktadır. Fayda ilkesi üzerinden sağlanan ÖTV uygulaması tüketim şeklinde gerçekleştirildiğinde bir sonuca ulaşılmış olunmaktadır (Musayev, 2016: 62).

2.8.2. Dolaylı Vergileri Artan Vergi Haline Getirme

Dolaylı olarak tanımlanan ÖTV (özel tüketim vergisi) uygulaması devletin önemli gelirlerinden birisidir. Özellikle devlet bütçesinin oluşturulması kapsamında önemli bir rol oynamaktadır. Devletin bütçesinin büyümesi aynı zamanda vergi gelirlerinin artış sağlaması ile doğru orantılıdır. Fakat vergi gelirlerinden sağlanan artış, vatandaş için de ayrıca bir yük oluşturmaktadır. Bu bakımdan vergi uzmanları ya da deneyimler sonucunda elde edilen değerlendirmeye göre vatandaştan alınacak vergi değeri %30 oranını geçmemesi gerekmektedir. Öte yandan dolaylı vergilerin uygulanması ile alınan bütçe gelirlerindeki artış her zaman olumlu bir etkeni göstermemektedir. Çünkü dolaylı vergilerden tahsil edilen ücret artış yükselir ise bu durum vatandaşların yüksek oranda masraf yaptığı anlamına gelmektedir. Doğrudan vergi gelirleri artış sağlar ise dolaylı vergiye kıyasla daha olumlu bakılmaktadır. Çünkü işletmelerin kazancında artış yaşanmakta ya da bireylerin gelir durumlarında yükselme meydana gelmektedir. Bu şekilde doğrudan tahsil edilen vergi gelirlerindeki artış da doğru orantılı olarak artış sağlamaktadır. Burada önemli olan durum, dolaylıdan çok doğrudan alınan vergilerin değeridir. Dolaylı vergiler, zararlı ya da masraf üzerine sağlanan tüketim ürünlerini içermektedir. Zira devlet bu tür harcamaların ya da tüketime sınırlandırılması için dolaylı vergilendirme getirmektedir. Burada temel olan hedef dolaylı olan vergilerin iyileştirilmesidir. Bu bakımdan dolaylı vergilendirme hususunda alınan mevcut sorunlara odaklanılması gerekmektedir. Çalışma kapsamında temel olan durum devletin de önemli

sorunlarından biri olan vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığı kamu sorunu olarak nitelendirilmektedir. Bu bakımdan devletin mağdur olduğu gibi devletin her bir vatandaşı da bu durumdan dolayı mağdur olmaktadır (Aslanlı, 2021: 62).

Devletin tüketim vergisi kapsamında temel aldığı mevzuatlar genel olarak döneme bağlı değiştirilmekte ya da geliştirilmektedir. Yapılan değişimler ise genel olarak olumlu anlamda iyileştirilmek üzerine yapılan düzenlemeleri içermektedir. Mevzuattaki değişimlerin temelinde bütçe gelirlerinin pay değerinin artırılması gibi bir düzenleme de yer almaktadır. Bu sebepten dolayı da yukarıdaki başlıklarda özel tüketim vergi uygulamalarında sadece vergi tahsillerin usulü ve nasıl yapılması gerektiğine dair bilgileri aktarmıştık. Bu bakımdan Türkiye’de vergilerin artan vergi haline gelmesindeki temel durumdan ziyade kontrollü ve denetimli bir şekilde uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Bu şekilde bir uygulamanın getirilmesi için temel niteliklerin sağlanması gerekmektedir. Bu nitelikler ise şu şekilde özetlenebilmektedir. Bunlar (Aslanlı, 2021: 61-62);

- Vergi denetimindeki durumların daha iyi duruma getirilmesi gerekmektedir.
- Dolaylı vergiler üzerindeki kontrollerin daha fazla sıkılaştırılması gerekmektedir.
- Kaçakçılık suçlarının çoğu dolaylı vergileri içeren ürünler üzerinden yapılmaktadır. Bu bakımdan kaçakçılığı önlemek adına devletin vergileri arttırmaktan çok iyileştirip, ürünlerin ithalat ve ihracat kapsamında sınırlandırması ve kontrol altına alması gerekmektedir.
- Dolaylı vergilendirmeye tabii olan ürünlerin vergilerinin ödenmemesi ya da usulde yapılan herhangi bir suçun, doğrudan yaptırıma tabii tutulması gerekmektedir. Bu şekilde caydırıcı durumların sağlanması ile birlikte bu tür yollara başvuranların sayısında azalma olacaktır.
- Bazı dolaylı vergilendirme ürünlerinde vergi kredisi uygulaması daha olumlu şekilde uygulamaya dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde hem vergi kaçakçılığı önlenmiş hem de yüksek maliyet içeren ürünlerin vergi ödemesinde yaşanan sıkıntılar ortadan kaldırılmış olacaktır.
- Devletin kayıt dışı yapılan gelirleri ise açıklanmalı ve vergilendirmeye tabii tutulmalıdır.

- Yurt içinde dolaylı vergilendirme kapsamında yer alan ürünlerin oranlarında destekleyici oranlar sağlanmalıdır. Bu şekilde yerli üretim alanında teşvikler sağlanmış olacaktır.
- Alkol ve tütün ürünleri gibi üreticilere sınırlandırma ve kontrol ağı oluşturulması gerekmektedir. Bu şekilde hem ÖTV uygulamasında temel olan kontrol hedefi de sağlanmış olacaktır.

Bu ve benzeri iyileştirmeler dolaylı vergilendirmenin arttırılmasındaki çözümün yeterli ve etkili olunmadığı üzerine oluşturulan görüşlerdir. Dolayısı ile temelde sıkı ve titiz bir yönetimin sağlanması, uygulama alanında da verimli sonuçların doğmasını sağlamaktadır. Türkiye Cumhuriyeti, yüksek nüfuslu ve geniş yüz ölçümüne sahip bir ülkedir. Dolayısı ile yapılacak tüm iyileştirmeler var olan durumu ortadan kaldırmamaktadır. Ancak en azından iyileştirilmesi adına sorunların en aza düşürülmesinde fayda sağlayacağı öngörülmektedir.

2.8.3. Vergi İdareleri İle İlgili Nedenler

Tüketimden alınan vergiler, sınırlı sayıda olan ve yüksek değeri bulunan ürünlerden alınmaktadır. Bu ürünlere karşı yüksek istikrarın sağlanması ve gelir elde edilmesi, devleti de yönetiminde bulunan bir durumdur. Bu tür ürünlere sınırlandırma getirilmesi çevre sağlığı ve yönetimi açısından da önemlidir. Lüks tüketim her geçen gün istikrarlı olarak ilgi gösterilen bir alan olsa da devletin bu konu üzerinde denetim sağlaması gerekmektedir. Çünkü tüketim değerindeki fiyat ile vergi yapısındaki temel durumun yönetilmesi aynı şekilde devletin ekonomik sürecine de yansımaktadır. Bu bakımdan iç piyasa değerinin korunması gerekmektedir. Satış vergisi ile tüketim vergisi arasında var olan çeşitlilik dar vergi matrahıdır. Diğer bir çeşitlilik de devletin malı ve hizmetleri kapsamında kullanıma sunulanların, düzenli olarak sağlama ücretleridir. ÖTV kendini geliştirmekte olan ülkeler için de ayrıcalıklı bir değer sağlamaktadır. Bunun için elde edilen gelirlerin %10 ila %20 seyrinde bir pay elde etmesi önem taşımaktadır (Taylar, 2012: 321-340).

Tüketim vergisinden tahsil edilen gelirin temelde çeşitli nedenleri bulunmaktadır. İlk neden tüketim vergisinin sınırlı ürün ve hizmet için geçerli olmasından dolayı belirli kesimden tahsil edilmektedir. Bu sebepten dolayı belirli bir sınırı olmasından kaynaklı basit tahsil ve idareleri basit görülmektedir. Devlet harcamaları da aynı şekilde düşük olarak değerlendirilmektedir. İkinci neden ise

sınırlı sayıda olan ürün ve hizmetlerin düşük olmasından dolayıdır. Ancak devlet bu vergileri devam ettirebilmek adına gelir hacmini arttırabilmektedir. Örnek vermek gerekir ise alkol ve tütün ürünlerinin tüketim değerini düşürmek için yüksek oranda vergi oranları uygulanmaktadır (Taylar, 2012: 335-340).

Üçüncü neden de henüz gelişmekte olan ülkeler için mücevher, yüksek kaliteli ürünler, kürk ve çanta gibi araçların belirli bir tüketim oranının olması ve bu ürünlerden alınan ÖTV'nin yüksek değerde tahsil edilmesi gerektiğidir. Dördüncü neden de özel tüketim vergisi düzenleyici bir vergi olarak değerlendirilmektedir. Bu sebepten dolayı yüksek kalibreye sahip ürün ve hizmetlerin kusursuz bir şekilde sunulması gerekmektedir. Örnek vermek gerekir ise alkol ve tütün ürünlerinin tüketilmesi ile sağlık sorunların baş göstermesi, bu durumun iyileştirilmesi için de ayrıca sağlık hizmetlerinin sunulması gibidir. Bu bakımdan birtakım ürün ve hizmetlerin sağladığı alanlarda iyileştirme ve geliştirilme politikalarının izlenmesi gerekmektedir. Bu bakımdan vergi idareleri ve ilgili nedenler kapsamında alınan vergilerin tahsiline ilişkin maliyetin de karşılanması gerekmektedir. Bu temelde alınan hizmet ve çalışmalar ise iyileştirilmek adına var olan uygulamaları kapsamaktadır (Taylar, 2012: 335-340).

2.8.4. Gelir Elde Etmek

Ulusal üretime teşvik edilmesi, yerli ürün üretimine yönlendirilmesi, devletin tüketim vergilerinin seviyesini de etkilemektedir. İthalat oranlarındaki artış, yüksek seviyelere ulaştığında tüketimdeki değerleri etkilemektedir. Bu şekilde hem gelir elde edilmiş olunmakta hem de üretimdeki alan artış sağlamaktadır. Elbette bu faaliyetlerden elde edilen durum aynı şekilde devletin bütçesine de olumlu yönde yansımaktadır. Uyumlaştırılmış olarak değerlendirilen ad valorem vergi oranı, kesilebilir ürünler üzerinde yeni talep yaratmaktadır. Bu da devletin vergi gelirlerinden elde ettiği bütçeyi de olumlu anlamda farklılaştırmaktadır (Aslanlı, 2021: 65-66).

Özel tüketim kapsamında alınan edilebilir malların tüketim değeri ve maliyeti vergi matrahını oluşturmaktadır. Yeni bir vergi gelirinin tahsil edilmesi önceki gelir ile birlikte kıyaslandığında her ürün için gelir kaybına ya da kazancına neden olmaktadır. Bu şekilde yapılan hesaplamada devletin kayıp ya da kazancının ÖTV uygulaması ile hazinen uyumluluğu değerlendirilebilmektedir (Musayev, 2016: 96).

Devletin politik yaklaşımında gelirlerin hesaplanmadan önce ÖTV ve ad valorem değerinin dönüştürülmesi, yeri ve ithal olan ürünlerin arasındaki oran değerinin kıyaslanması gerekmektedir. Bu kıyas neticesi itibari ile değer hesabı yapılmış olmaktadır. Fakat ad valorem eşdeğerlerinin kıyaslanmasında yerli tüketim oranlarının her daim ithalat oranlarından az olacağı sonucuna ulaşılması yanlış bulunmaktadır. Temelde ad valorem oranlarının hesaplanmasında yapılan kıyaslama da bazı durumlara bağlı, yerli tüketimin ithal ürünlerden daha fazla orana sahip olduğu da gözlemlenmektedir. Bu nedenden dolayı uyumlaştırmanın sağlanabilmesi için yerli üretim ve tüketim değerlerinin, ithal ürünlere karşın azaltılması gerekmektedir. Öte yandan ÖTV oranlarında yerli ÖTV oranı düşük olur ise artışının sağlanması gerekmektedir (Musayev, 2016: 96).

Bahsi geçen konuya ilişkin olarak bu hususta üç olası yöntemin uygulanması önem arz etmektedir. Bu yöntemler ise şu şekildedir ((Musayev, 2016: 97);

- İthal ürünler üzerinde tüketimin vergisinin azaltılması ile ithal vergi oranlarının yerel ürünlerin vergi değerine düşürülmesi ile devletin gelirlerinde zarara yol açmaktadır.
- Yerel tüketim oranlarının yükseltilmesi ile ithalat tüketim oranlarına eş değer sağlanması ile yüksek gelir elde edilebilmektedir.
- İthal ürünlerin üzerindeki tüketim vergisi oranlarının düşürülmesi ile yerel vergi oranlarının arttırılması, devlet hazinesi için gelir elde edilmesini sağlamaktadır.

2.8.5. Çevre Kirliliğinin Önlenmesi

Devletin sosyal eşitliği sağlaması bakımından ÖTV önem arz etmektedir. Ülkede çevre ve güvenlik işlevlerinin olması gerektiği şekilde yerine getirilmesi ile olumsuz durumların ortadan kaldırılacağı düşünülmektedir. ÖTV, devletin ilerleyen dönemlerde büyük bir sorun oluşturacağı düşünülen durumların önlenmesi adına uygulanan bir politikasıdır. Bu bakımdan bu tip ürün ve hizmetlere sınırlandırma getirilerek farklı bir uygulama yöntemi sağlanmıştır. Örnek vermek gerekir ise sigara tüketimi özel olarak tüketilen bir ürün türünde yer almaktadır. Bu tür bir ürüne talep gösterilmesi, normaldir. Ancak dikkat edilmesi gereken detay ürünün toplum ve çevre açısından zarar veren bir ürün olmasıdır. Dolayısı ile ürünün niteliğinden kaynaklı olarak, tüketilmesi diğer ürünler arasında farklılaştırmaktadır.

Özel tüketim vergisine tabii olma nedeni sigara tüketen kişilerin sağlık sorunlarını arttıracakı düşüncesi ile bu sorunun ele alınması ve farklı bir ürün değerinden devlet tekelinde işlem görmesi gerekmektedir. Dolayısı ile sigara tüketimine bağlı olarak yapılan politik temeller arasında özel tüketim uygulaması bulunmaktadır (Musayev, 2016: 98).

Sigara içenler kimseler için sağlık sorunları meydana gelmektedir. Bu nedenden dolayı da sorunların ele alınması ve iyileştirilmesi adına devlet temelde kendi bütçesinden harcamalar yapmaktadır. Sigara içen kimseler için sağlık sorunlarının giderilebilmesi ya da hizmet kalitesinin arttırılabilmesi için sağlık sigortası gibi harcamaların karşılanması gerekmektedir. Bu tür harcamalar ise yine devletin bütçesinden sağlanmaktadır. Devletin bütçesinden sağlanan harcamaların kaynağı ise bir kısmı ÖTV'den tahsil edilen gelirleri oluşturmaktadır. Aslında bir bakıma devletin vatandaşlara oluşturmuş olduğu hizmet çalışması ve faaliyeti şeklindedir (Aslanlı, 2021: 66).

Devletin ÖTV uygulamalarına tabii olan bazı ürünlerin olumsuz yönleri olduğu gibi olumlu yönleri de bulunmaktadır. Buna örnek vermek gerekir ise sigara içen bireylerin tüketiminden sağlanan ÖTV tahsilatları önemli oranda bütçeye katkı sağlamaktadır. Bu bakımdan devletin harcamaları için sağlanan maliyetin bir bölümü yaşlı bireylerin emeklilik ya da tedavi masraflarını oluşturmaktadır. Dolayısı ile devletin bütçesine de katkı oluşturduğu söylenebilmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL TÜKETİME BAĞLI VERGİ ESNEKLİĞİ

3.1. Vergi Esnekliği Tanımı

Vergi esnekliği, belirli bir süre zarfında tahsil edilen vergilerdeki değişikliğin GSYH’de var olan değişim ile oranlanması anlamına gelmektedir. Bu oran kat sayı şeklinde de nitelendirilmektedir. Vergi esnekliği, GSYH’de yer alan farklılıklardan kaynaklı olarak vergi gelirlerindeki değerleri ölçmektedir. Bu bakımdan vergi esnekliği ölçümü, kamu gelir türü şeklinde vergi gelirleri ile GSYH arasındaki yapıya odaklanmaktadır. Kamu gelirleri ile GSYH arasında 1’den (birimden) fazla olması halinde GSYH’de bulunan artıştan daha yüksek vergilerin arttığı görülmektedir. Bu durum tam tersi bir şekilde olması halinde 1’den küçük ise vergi artışı GSYH’den daha düşük olduğu çıkarımı yapılmaktadır. Vergi esnekliğinde 1’i aşan bir durum mevcut ise bu oran genellikle müdahale edilmemektedir. Daha doğrusu müdahale edilmeye gereksinim duyulmamaktadır. Vergi değerlerindeki hasılatların belirli bir düzeyde sağlanması gerekmektedir. Bu vergilerin daha düzenli ve kontrollü olması anlamına gelmektedir. Fakat dengede tutulan vergiler için sıklıkla oranların da değiştirilmesi gerekmektedir. Nitekim çok fazla değişiklik yapılması halinde bu durum olumsuz anlamda da değerlendirilebilmektedir. Zira bu sıklık belirsizliklere ve karmaşaya neden olabilmektedir. Bununla birlikte yapılacak olan yatırım kararlarının da karmaşıklaşmasına ve çarpıklaşmasına neden olabilmektedir. Makro düzeyden değerlendirildiğinde bu durum kaynak tahsisi bakımından dağılım üzerinde olumsuz etki edebilmektedir (Mukarram, 2001: 75-76; Fonseca ve Ventosa-Santaulària, 2011: 89).

Vergi esnekliğinin hesaplanabilmesi için klasik tanımda formülü bulunmaktadır. Bu formül ise $\Delta T / \Delta Y$ şeklinde formüle edilmektedir. ΔT simgesi vergideki değişimi, ΔY simgesi ise gelirdeki (*Bu çalışmada gelir olarak GSYH esas alınmıştır*) değişimi ifade etmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde vergi gelirlerinin esnekliği, vergi düzeyinde var olan yüzdelik değişimin GSYH’de bulunan değişim oranı şeklinde belirtilmektedir (Giray ve Zeren, 2020: 242).

$$\text{Vergi esnekliği} = \Delta T / \Delta Y \quad (T = \text{Vergi}, Y = \text{Gelir}).$$

Vergi esnekliğinde var olan durum şu şekilde açıklanabilmektedir; Vergi esnekliği

> 1 ise, vergi sistemi yapısı esnektir. Vergi geliri artışı GSYH'daki artıştan da daha fazladır. Vergi esnekliği < 1 ise, vergi sistemi yapısı inelastiktir, vergi geliri artışı GSYH'daki artıştan da daha düşüktür. Vergi esnekliği $= 1$ ise, birim esneklik kavramı kullanılmaktadır (Giray ve Zeren, 2020: 242).

Özel tüketim vergilerinde ise vergi esnekliği dolaylı vergiler içerisinde var olan harcamalar üzerinden alınan vergi türü şeklinde değerlendirilmektedir. Özel tüketim vergisinin içerisinde belirli ürünlerin yer almasından dolayı “*dar tabanlı dolaylı vergi*” şeklinde ya da “*kısmi harcama vergileri*” şeklinde bu durum ifade edilmektedir. Dolaylı vergilendirme içerisinde bulunan ürünler çoğunlukla petrol, doğalgaz, motorlu taşıtlar, uzun ömürlü ve dayanıklı ürünler, tütün ve alkol ürünleri şeklindedir (Giray ve Zeren, 2020: 243).

Özel tüketim ürünlerine olan talebin diğer ürünlere nazaran azdır. Bu ürünler ayrıca gelir esnekliği yüksek olan ürünlerdir. Bu bakımdan olumsuz olan dışsallıkların da içselleştirilmesi konusunda destek sağlamaktadır. Sahip olduğu özelliği neticesi itibari ile de “Pigouvian vergi” (*kaynak dağılımında etkinliği sağlamak amacıyla negatif dışsallıkların vergilendirilmesi durumunda kullanılan vergiye verilen isim*) niteliğine sahip olmaktadır (Gergerlioğlu, 2014: 6). Vergi tahsilatındaki esneklik elde edilen gelir ile birlikte vergi türlerine göre değişiklik gösterebilmektedir (Groves ve Kahn, 1952: 89). Bu değişiklikler ise şu şekilde aktarılabilmektedir. Bunlar;

- Vergi gelirleri oturmuş olan vergiler; Bu tür vergilerin esnekliği 1'den daha azdır. Bu tür verilere örnek vermek gerekir ise baş vergisi ve emlak vergisi gösterilebilir.
- Vergi gelirinde GSYH'de farklılıkların orantılı olarak değiştiği vergiler; Bu tür vergilerin esnekliği 1'e yakın olarak bilinmektedir. Örnek olarak da genel satış vergileri gösterilmektedir.
- GSYH'de farklılıkların en fazla duyarlı olan vergiler; Bu tip vergiler ise bireysel ve kurumsal vergileri kapsamaktadır. Bu vergilerin esneklik payı da 1,5'dan fazla olarak bildirilmektedir.

Clark vd., (2002) yürütmüş oldukları bir araştırma içerisinde alkol ve tütün üzerinden alınan özel tüketim vergilerin artmasına rağmen GSYH'de vergi payının istikrarlı ya da düşüş sağladığını tespit etmişlerdir. Vergi gelir esnekliğindeki yapının 1'den büyük olması durumunda devlet enflasyon sürecinde zaman kazanmaktadır.

Nitekim tam tersi deflasyonist sürecinde ise durumu kurtarma şansına sahip olamamaktadır (Groves ve Kahn, 1952: 97).

3.2. Özel Tüketime Bağlı Vergi Esnekliği Kapsamında Literatür

Vergi esnekliğine ilişkin literatürde yer alan çeşitli çalışmalar bulunmaktadır. Bu kapsamda yapılan çalışmaların kapsamı ise oldukça geniş olmakla birlikte uzun yıllara dayandırılan çalışmalar şeklinde de analiz edilmiştir. Bu alanda yapılan çalışmaların içeriğine bakmakta yarar vardır.

Groves ve Kahn, yapmış oldukları bir araştırmada 1943-1946 yılları arasında bir çalışma yürütmüşlerdir. Yapılan çalışma Amerika'da satış vergileri üzerine yapılan regresyon analizini içermektedir. Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçla birlikte kamu maliyesinde söz edilen vergi esnekliğinin önemine değinilmiştir. Vergi sisteminde yer alan esneklik artış gösterdikçe vergi gelirlerinin de artış sağlayacağı bildirilmiştir (Groves ve Kahn, 1952: 101). Qates (1975)'da Amerika'da yapmış olduğu bir araştırmada vergi esnekliği ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiyi araştırmıştır. Araştırma 1960-1970 yılları arasındaki dönemi içermektedir. Yapılan çalışmadan elde edilen değerler neticesinde de iki etken arasında anlamlı bir ilişkinin varlığına rastlanılamamıştır.

Craig ve Heins birlikte yapmış oldukları araştırmada ampirik araştırma düzeyinde vergi esnekliği ve kamu harcamaları arasında yer alan olumlu ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırma 1970-1980 yılları arasında yapılan bir araştırmadır. Araştırmadan elde edilen bilgiler doğrultusunda iki etken arasında kurulabilecek temel bir nedenin varlığına rastlanılamamıştır (Craig ve Heins, 1980: 270). Chaudhary ve Hamid, birlikte yapmış oldukları bir araştırmada farklı bulunan vergilerin esnek değerlerini tahmin eden bir çalışma yürütmüşlerdir. Çalışma Pakistan'da yapılmıştır. Yapılan araştırma ise regresyon analizi ile yapılan farklı vergileri esas almaktadır. Çalışmadan elde edilen sonuçlara göre uzun süreli elde edilen gelir vergilerinin birim değerinden yüksek olduğu ortaya çıkarılmıştır. Fakat bu değerler gelişmekte olan ülkeler kapsamından bakıldığında yeterli yüksekliğe sahip olmadığı çıkarımı da yapılmıştır (Chaudhary ve Hamid, 2001: 25). Clark vd., yapmış olduğu bir araştırmada 1996 ila 1997 yılları arasında yer alan tüketim vergisinin elastikiyeti araştırılmıştır. Araştırma İngiltere'de yürütülen bir araştırmadır. Araştırmadan elde edilen verilere göre ise elastikiyetin genel birime yakın değerde olduğu varsayılmıştır.

Nitekim bu etken tüketicilerin tasarruflarına ve transfer ödemelerine dikkat edilmeyen bir süreçte yapıldığı da aktarılmıştır (Clark vd, 2002: 187). Bilquees, yapmış olduğu bir araştırmada Pakistan’da 1974 ila 2003 yılları arasında bir çalışma yürütmüştür. Çalışma vergi yapısının ritmini ve esnekliğini konu alan bir çalışmadır. Dönem içerisinde yapılan araştırma verileri Vector Auto-regressive analizi yapılmıştır. Elde edilen sonuçlar neticesinde ise devletin genel toplam vergi geliri GSYH’ye kıyasla esnekliğinin birimden düşük olduğu çıkarımı yapılmıştır (Bilquees, 2004: 90-91).

Garikai vd., yürütmüş oldukları bir çalışmada Zimbabwe için 2000’ile 2013 yılları arasındaki süreci incelemişlerdir. Bu dönem içerisinde yer alan değerleri de regresyon analizi yürüterek değerlendirme getirilmek istenmiştir. Vergi sistemlerinin ulusal değerlerinde artışa duyarlı olduğu belirlen 1.01’lik esneklik katsayısına ulaşım sağlanmıştır (Garikai, vd., 2015: 28). Boschi ve Addona birlikte yapmış oldukları bir araştırma içerisinde regresyon analizi yürüterek 1980 ve 2013 yılları arasındaki değerleri incelemişlerdir. Bu süreç içerisinde toplamda 15 Avrupa devletinde kısa süreli vergi esnekliğinin yapıları incelenmiştir. Yapılan incelemeler doğrultusunda 15 ülkeden 7’si (*Avusturya, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Hollanda, İsveç ve İngiltere*) durağan dönemde esnekliklerin artış gösterdiği gözlemlenmiştir. 8 ülkede ise (*Almanya, İrlanda, Norveç, Portekiz, Belçika, Danimarka, İtalya ve İspanya*) ekonominin yükseldiği dönemlerde esneklik payının da artış gösterdiği gözlemlenmiştir (Boschi ve Addona, 2017: 21-22).

Ülkemizde yapılan alan yazı araştırmalarına bakıldığında ise vergi esnekliği üzerine yapılan araştırmaların toplam vergi gelirleri ve talep elastikiyetine konu alan araştırmalar olduğu görülmektedir. Kuştepeli ve Şapçı’nın birlikte yapmış oldukları araştırma içerisinde 1975 ila 2005 yılları arasında gelir esnekliğini içeren bir çalışma yapılmıştır. Çalışma Tanzi yönetimini kullanılarak gerçekleştirilen bir çalışmadır. Çalışma sonucunda elde edilen vergi esnekliği biriminde ise birime yakın bir değer katsayısına rastlanılmıştır (Kuştepeli ve Şapçı, 2006: 2). Bir diğer ülkemizde yapılan araştırma ise Ertürk, Avşar ve Bulut tarafından yapılmıştır. Yapılan araştırma ampirik bir çalışmayı içermektedir. Çalışma içerisinde de vergi dinamiği ve esnekliği kapsamında 1981-2006 yılları içerisindeki değerleri incelenmiştir. Yapılan incelemeler doğrultusunda zaman serisi analizinde de bulunulmuştur. Elde edilen sonuçlar neticesine göre de vergi dinamiğinin vergi esnekliğine göre büyük olduğu çıkarımı yapılmıştır (Ertürk, vd., 2008: 109).

Çebi ve Özlale'nin birlikte yapmış oldukları bir araştırmada 2006 ila 2010 dönemleri içerisinde özel tüketim vergisindeki esnekliği araştırmışlardır. Yapılan araştırmada vergi esnekliğinin 0,94 ücret değerinden alınan gelir vergisinde esnekliğin ise 1,5 kurumlar vergisi esnekliğinden de 1,2 olarak ortaya çıkarmışlardır. Genel toplamda sağlanan vergi esnekliği katsayısı 2009 yılında 1,07 değerinde belirlenmiştir (Çebi ve Özlale, 2011: 20).

Çulha (2012: 9) tarafından yapılan bir araştırmada 2002 ila 2012 yılları arasındaki dönemi içeren vergi esnekliği araştırılmıştır. Vergi değerlerindeki esnekliğin hesaplanması kapsamında trans-log model değeri tercih edilmiştir. Edilen model ile birlikte veriler Granger nedensellik analizi ile test edilmiştir. Yapılan testler sonucunda da vergiler için esneklik kat sayısının 1,2 değerinde olduğu bilgisine ulaşılmıştır. Bunun yanında en yüksek vergi esnekliğinin ise vergi türü katma değer vergisi şeklinde var olduğu anlaşılmıştır. Akar (2013: 36-37), tarafından yapılan yine benzer araştırma da ise ekonometrik analizi tercih edilerek vergi gelirleri esnekliğinin artış seviyesine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Araştırmadan elde edilen bilgiler doğrultusunda uzun dönem içerisindeki vergiler, mülkiyet vergiler ve dâhilinde tahsil edilen mal ve hizmetler kapsamındaki gelirler hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar ile birlikte kısa dönemde artış sağlamayan fakat buna rağmen mal ve hizmetlerin uzun dönem esnekliğinde istikrarlı olduğu çıkarımı yapılmıştır. Nitekim araştırmada bu durum kısa dönemde istikrarsızlığın var olmadığı yönündedir. Kaya ve Yılmaz (2013: 11) tarafından yapılan araştırmada 1999 ila 2012 yılları arasındaki vergi esnekliğinin empirik analizi yapılmıştır. Özel tüketim vergi esnekliği, hane halkı tüketim değerlerinde genel olarak daha düşük vergi oranının var olduğu, birincil ürün ve hizmetlerden ise hane halkı gelirinin yükseldikçe daha yüksek vergi oranlarına sahip olduğu ortaya çıkarılmıştır. Lüks tüketim kapsamından oluşan ürün ve hizmetlere yönelme 1,26 olarak değerlendirilmiştir. Öte yandan esnek olarak değerlendirilen gelir vergisi için de 1,28 sosyal güvenlik primleri için de 0,54 kurumlar vergisi için de 1,38 olarak katsayı hesaplanmıştır. Bu şekilde yoğunluğun genel olarak devlet vergi esnekliği 1,04 olarak tespit edildiği belirlenmiştir.

3.3. Türkiye’de Özel Tüketime Bağlı Vergi Esnekliği

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de özel tüketim vergisi alınmaktadır. Ülkemizde özel tüketim vergisinin alınmasının en temel nedeni ise genel olarak tüm dünyanın böyle bir uygulamayı tercih etmesinden dolayıdır. Bu şekilde ülkemizdeki

ekonomik yapının diğer ülkeler ise entegrasyon sağlayabilmesi, ekonomik açıdan sorun yaşamaması hedeflenmiştir. Özellikle Türkiye'nin AB ülkeleri arasına katılma durumu, bu alanda AB uyumlu olunmasını gerektirmiştir. Bu kapsamda yürütülen özel tüketim vergilerinin uygulaması AB uyumlu olarak düzenlenmiştir. 24.03.2001 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 19.03.2001 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile *“Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı”* onaylanmıştır. Bu onay doğrultusunda ülkemizde pek çok alanda başlatılan AB uyumlu olma politikaları Türk vergi mevzuatında da önemli bir şekilde sürdürülmüştür. Bu bağlamda oluşturulan dolaylı vergilendirme yapısında toplamda 16 tane çeşitli kapsamda mali yükümlülükler tek bir çatı altında toplanmıştır. Bu da mevzuatta var olan ya da uygulama alanında oluşturulan karmaşayı gidermeyi sağlamıştır (Taylar, 2010: 436-437). Türkiye’de özel tüketim kanunun getirilmesi ile birlikte uygulamadan kaldırılan vergi ve fonlar şu şekildedir;

- Akaryakıt Tüketim Vergisi
- Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı
- Taşıt Alım Vergisi
- Ek Taşıt Akım Vergisi
- Çevre Kirliliğini Önleme Fonu
- Trafik Tescil Harcı
- Eğitime Katkı Payı
- Özel İşlem Vergisi
- Mera Payı
- Federasyonlar Payı
- Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Malul
- Dul ve Yetimleri Payı
- Savunma Sanayi Destekleme Fonu
- Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı
- Toplu Konut Payıdır.

Türkiye’de özel tüketim kanununa dâhil edilen 4 farklı liste bulunmaktadır. Bu liste içerisinde yer alanlar vergi kapsamında tanımlanan ürünler olarak kabul edilmektedir. Bunlar; petrol ve doğalgaz petrol ürünleri, motorlu taşıtlar, tütün mamulleri ile alkollü içkiler ve kolalı gazozlar, dayanıklı tüketim malları ve diğer mallardır.

Türkiye OECD ülkelerinde olduğu gibi özel tüketim vergileri (excise taxes) olduğu gibi uygulamaktadır. Bu kapsamda hazırlanan vergilendirme biçimi OECD ülkelerinde olduğu gibi belirli ürün ve hizmet kapsamından ülkemizde de uygulanmaktadır. Bu kapsam durumu detaylı bir şekilde inceleyebilmek adına 2002 ila 2019 yılları arasında yer alan özel tüketim vergilerinin gelirlerindeki bütçe gelir yapısına bakılmasında fayda vardır (Tablo 3.1.).

Tablo 3.1. Türkiye Özel Tüketim Vergi Tahsilatı GSYH ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2019)

Yıllar	Tahsilat (Bin TL)	GSYH Payı (%)	Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2002	13.648.790	3,89*	22,89
2003	22.299.243	4,90*	26,45
2004	26.288.963	4,70*	26,01
2005	33.621.775	5,18*	27,46
2006	37.102.948	4,70	24,53
2007	39.350.665	4,47	23,00
2008	41.962.183	4,22	22,09
2009	43.708.500	4,37	22,26
2010	58.038.327	5,00	24,62
2011	64.263.538	4,61	22,59
2012	71.793.179	4,57	22,63
2013	85.770.481	4,74	23,34
2014	91.657.358	4,48	22,82
2015	106.646.242	4,56	22,92
2016	121.221.133	4,65	22,89
2017	139.370.681	4,48	22,26
2018	135.133.359	3,63	18,31
2019	148.190.744	3,47	18,08
“ÖTV gelirlerinin GSYH içindeki payı ilk 4 yılda TÜİK verilerine göre üretim yöntemine göre belirlenen GSYH toplam tutarına göre hesaplanmıştır.”			

Kaynak: T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, <http://gib.gov.tr>. Erişim Tarihi: 27.05.2024.

Yukarıda gösterilmekte olan Tablo 3.1.'de Türkiye'nin 2002-2019 yılları arasındaki özel tüketim vergisinin tahsilatları aktarılmaktadır. Elde edilen tahsilatların GSYH ile Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Pay değeri de aktarılmaktadır. Ülkemizde özel tüketim vergisi uygulamasına gidildiği ilk yılda (2002) tahsilatların genel tutatı 13.648.790 TL olarak belirlenmiştir. Bu durum bir sonraki (2003) yılında ise 1,5 katından daha yüksek olarak belirlenmiş, 22.299.243 TL oranında bir tutara ulaşım sağlanmıştır. 2008 yılında genel olarak dünyada görülen ekonomik kriz ülkemize de etkisini göstermiştir. Bu dönemde özel tüketim vergilerinde belirgin bir artış görülmemektedir. Dolayısı ile 41.962.183 tutarında bir tutarın elde edildiği görülmektedir. 2018 yılına gelindiğinde ise özel tüketim gelirleri düzenli olarak kademeli bir şekilde artış gösterdiği görülmektedir. Artış oranlarındaki değişiklik özellikle 2009 yılının ardından daha fazla hissedilmiştir.

Tablo 3.2. Özel Tüketim Vergilerinin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülke	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avustralya	1,9	1,8	1,7	1,7	1,5	1,5	1,3	1,3	-
Avusturya	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,1
Belçika	2,1	2,1	2,1	2,0	2,1	2,1	2,2	2,3	2,2
Kanada	1,4	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,2
Fransa	2,3	2,3	2,4	2,5	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7
Almanya	2,5	2,5	2,4	2,3	2,2	2,1	2,1	2,0	2,0
Yunanistan	3,3	3,9	3,8	3,9	3,8	3,9	4,0	3,8	-
İtalya	2,3	2,5	2,9	2,8	3,0	2,8	2,9	2,7	2,7
Hollanda	2,9	2,8	2,7	2,6	2,7	2,6	2,7	2,7	2,7
İspanya	2,2	2,1	2,1	2,4	2,4	2,4	2,3	2,2	2,2
İsveç	2,6	2,4	2,4	2,3	2,2	2,2	2,2	2,1	2,1
İsviçre	1,4	1,3	1,3	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
İngiltere	2,9	2,8	2,8	2,6	2,6	2,5	2,4	2,4	2,3
Amerika	1,0	0,9	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8
Türkiye	5,0	4,6	4,5	4,7	4,5	4,5	4,6	4,5	3,6
OECD Ort.	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5

Kaynak: OECD Database, 2020

Yukarıda gösterilmekte olan Tablo 3.2.'de 2000'li yıllarda OECD ülkelerinde özel tüketim vergilerinin (ÖTV) GSYH içindeki payına ilişkin veriler incelendiğinde, 2010 ile 2018 yılları arasında bu oranın genelde azalma eğiliminde olduğu görülmektedir. OECD genelinde ÖTV'nin GSYH'ye oranı 2010'da %2,7 iken, 2018'de %2,5'e gerilemiştir. Bu düşüş, ülkelerin dolaysız vergilere ağırlık vererek dolaylı vergilerin toplam içindeki payını azaltma çabalarıyla ilişkilendirilebilir. Bu

yaklaşım, vergilendirmede adaletin sağlanmasını amaçlamaktadır. Ancak, ülkeler arasında vergi oranlarında tam bir uyum henüz sağlanamamıştır. Türkiye ile kıyaslandığında, diğer OECD ülkelerindeki ÖTV oranları daha düşük seviyelerde kalmaktadır. Türkiye’de ise ÖTV’nin GSYH içindeki payı her zaman OECD ortalamasının üzerinde olmuş, bu durum da ÖTV kapsamına alınan mal ve ürün çeşitliliğinin geniş tutulmasıyla açıklanmıştır.

Tablo 3.3. Türkiye’de 2005-2018 Döneminde Özel Tüketim Vergisinin Ürün ve Mallara Göre Dağılımı (Bin TL)

Yıllar	Petrol ve Doğalgaz Ürün. ÖTV	Motorlu Taşıt Araç.ÖTV	Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül ÖTV	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mal. ÖTV	6111 Sayılı Kanunla Alınan ÖTV*	6736 Sayılı Kanunla Alınan ÖTV**	7143 Sayılı Kanunla Alınan ÖTV***	Toplam ÖTV
2005	19.552.763	4.284.992	9.063.084	720.936	-	-	-	33.621.775
2006	20.708.290	4.152.358	11.263.042	979.258	-	-	-	37.102.948
2007	22.235.675	4.303.055	11.764.381	1.047.554	-	-	-	39.350.665
2008	23.947.376	3.821.487	13.182.727	1.010.593	-	-	-	41.962.183
2009	25.582.583	3.363.587	13.905.438	856.892	-	-	-	43.708.500
2010	31.718.618	6.212.904	18.580.458	1.526.347	-	-	-	58.038.327
2011	33.602.317	8.585.847	20.002.613	2.069.757	3.004	-	-	64.263.538
2012	35.969.117	8.439.144	24.906.393	8.439.144	25	-	-	71.793.179
2013	45.424.207	10.595.745	26.822.787	2.927.722	20	-	-	85.770.481
2014	46.058.683	12.891.414	29.299.317	3.407.923	21	-	-	91.657.358
2015	51.480.989	17.069.848	34.119.791	3.975.533	18	-	-	106.646.242
2016	56.994.713	18.938.538	40.505.954	4.775.769	128	6.031	-	121.221.133
2017	64.398.331	22.148.428	47.862.084	4.961.803	34	1	-	139.370.681
2018	56.469.853	17.437.541	56.203.134	5.021.793	2	197	839	135.133.359

* 2011 yılından itibaren alınmaktadır. ** 2016 yılından itibaren alınmaktadır. *** 2018 yılından itibaren alınmaktadır.

Kaynak: T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, <http://gib.gov.tr> (28.05.2024).

3.4. Türkiye’de Özel Tüketim Vergilerinin Gelir Esnekliği

Türkiye’de özel tüketimde vergi gelirlerinin, gelir esnekliğini yıllık gelirler üzerinden değerlendirmekte fayda faydır. Bu kapsamda yer verilen aşağıdaki Tablo 3.4.’de konu bağlamında bilgiler aktarılmaktadır.

Tablo 3.4. ÖTV'nin GSYH'ya Göre Gelir Esneklikleri (2003-2019, %)

Yıllar	GSYH'ya Göre ÖTV Esnekliği
2003*	0,82
2004	0,38
2005	0,81
2006	0,60
2007	0,52
2008	0,51
2009	9,39
2010	2,04
2011	0,53
2012	0,93
2013	1,27
2014	0,53
2015	1,14
2016	1,18
2017	0,78
2018	-0,15
2019	0,66

*“*İlk 3 yılın vergi esnekliği vergideki oransal değişim/gelirdeki oransal değişim formülüne göre hesaplanmıştır.”*

Kaynak: T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, <http://gib.gov.tr> (30.05.2024)

Yukarıda gösterilmekte olan Tablo 3.4.'de özel tüketim vergisi gelirlerinden sağlanan vergi esnekliği değerleri gösterilmektedir. Özel tüketim vergilerinden sağlanan esneklik oranı en yüksek 2009 (%9,39) ile 2010 (%2,04) yılları içerisinde belirlenmiştir. Bu dönemler ekonomik kriz dönemlerinin yansıması olarak da değerlendirilmektedir. Bu kapsamda GSYH'nin düşmesi pay değerindeki oranların da yükselmesine neden olmuştur. Dolayısı ile vergi esnekliğinde yer alan GSYH farklılıkları doğrudan pay değerine ilişkilidir. Ekonomik olarak yaşanan durgunluk vergi esnekliği kapsamında yer alan esneklikten de kaynaklanmaktadır. 2018 yılları içerisinde var olan bu değere bakılacak olur ise eksi değerde kaldığı görülebilmektedir. Bu durum ülkemizde var olan ekonomik durgunluktan kaynaklanmaktadır. Genel itibari ile tabloya bakılmak istendiğinde ise 2003 ile 2018 yılları içerisinde özel tüketim vergilerindeki esnekliğin 1 sınırı yalnızca 5 yıl içerisinde yaşanmıştır. 2000 yıllarında özel tüketim vergi esnekliğinin var olmadığı açıkça görülebilmektedir.

Tablo 3.5. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisine Tabi Ürün ve Mallarda GSYH’ye Göre Vergi Gelir Esnekliği (%)

Yıllar	Petrol ve Doğalgaz Ürün. ÖTV	Motorlu Taşıt Araç. ÖTV	Kolalı Gazoz, Alkollü İç. ve Tüt. Mamül ÖTV	Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mal. ÖTV
2006	0,34	0,18	1,42	2,09
2007	0,64	0,31	-4,37	0,6
2008	0,59	-0,86	2,53	-0,27
2009	15,41	-27,04	30,52	-34,32
2010	1,49	5,26	5,71	4,85
2011	0,29	1,89	2,56	1,76
2012	0,56	-0,14	3,53	1,57
2013	1,72	1,67	1,51	1,19
2014	0,11	1,67	2,04	1,26
2015	0,82	2,25	2,93	1,16
2016	10,7	10,9	3,53	1,74
2017	0,67	0,88	2,8	0,2
2018	-0,62	-1,08	7,71	0,06

Kaynak: T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, <http://gib.gov.tr> (30.05.2024)

Yukarıda gösterilmekte olan Tablo 3.5’de Türkiye’nin özel tüketim vergisine tabi olan ürün ve malların vergi esnekliği üzerinden yüzdeliği aktarılmaktadır. Aktarılan bilgiler doğrultusunda 2007 yılı dışında kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün ürünleri en yüksek değere sahip olduğu görülmektedir. 2005 ila 2018 yıllarını kapsayan süreç içerisinde petrol ve doğalgaz ürünlerinde vergi esnekliği 1 olarak kabul edilmektedir. Ancak bu birim sayısını yakalayan yıl sayısı ise 4’tür. Bunun yanında motorlu taşıt araçlarında tanımlanan değer 6 yıl, kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün ürünlerinde ise 2007 yılı dışında tüm yıllar değer sağlanmıştır. Dayanıklı tüketim ve diğer ürünler için de 8 yıl şeklinde değer tanımlaması yapılmıştır.

Ekonomik olarak da ülkemizde yaşanan daralmalar, genel olarak tüm sektörleri de farklı anlamda etki etmiştir. Bu da sektördeki gelir ve gider dağılımından kaynaklı olarak özel tüketim vergisindeki gelir esnekliğine yansımıştır. Bu yasıma da paralel olarak farklılıklar içermiştir. Örnek vermek gerekir ise 2009 yılı 2008 yılında yaşanan ekonomik kriz nedeni ile oldukça etkilenmiştir. Bu da sektörler arasındaki farklılıkların yaşanmasına neden olmuştur. Özellikle otomotiv ve dayanıklı tüketim ürünlerine sağlanan vergi esnekliği eksi değerlere kadar düşüş sağlayabilmiştir (Bkz: Tablo 3.5).

3.5. Özel Tüketim Vergisi'nin Kamu Gelirlerine Etkisinin Talep Esnekliği Çerçevesinden Değerlendirmesi

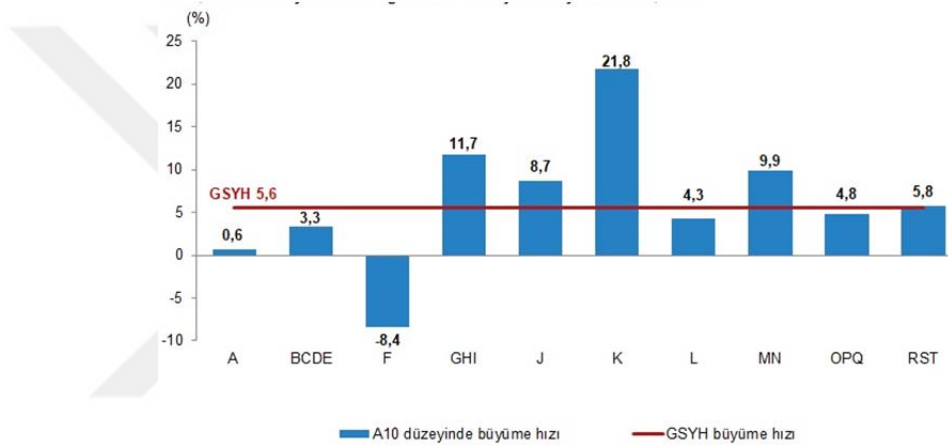
Türkiye’de özel tüketim vergisi önemli bir vergidir. Özellikle günümüz şartlarında özel tüketim vergisinin alınması, devlet için önemli bir yere sahiptir. Nitekim vergi gelirlerindeki denge, sistem ve düzenin tam olarak sağlanabiliyor olması, yine devletin ekonomik ve kalkınma değerleri için de önem arz etmektedir. Özel tüketim vergisi kapsamında esas alınan vergi esnekliği yukarıda aktarılan bilgiler çerçevesinde sağlanmıştır. Nitekim ülkemizdeki özel tüketim vergisinin esnekliğinden doğan dalgalanmalar, çeşitli etkenler dolayısı ile de farklılaşmaktadır. Araştırma konusu kapsamında temel alınan özel tüketim vergisinin kamu gelirlerine etkisinin talep esnekliği yapısı ise yine devletin ekonomik yapısı ile doğrudan ya da dolaylı yoldan ilgilidir.

Talep esnekliği adından da anlaşılacağı üzere piyasa da var olan tüketicinin ya da satıcının sağlamış olduğu bütçeledir. Bu bütçeleme değerlerinin oluşturulmasındaki etken, ekonomik tabanı oluşturduğu gibi ekonomik tabandan da kaynaklı olabilmektedir. KOBİ’lerin ya da kamu kurumlarının temel bütçelemesinin bu esneklik iyi yakından uzaktan alakası bulunmaktadır. Çünkü ekonomik değerdeki dalgalanmaların eşit düzeyde sağlanması gerektiği teorik olarak bilinmektedir. Bu teori içerisinde verilen değerlerde farklılıkların yaşanması yine teorik olarak ekonomik etkenliği farklılaştıracağı da bilinmektedir. Nitekim bu hususta yer alan devletin belirlemiş olduğu bütçeleme de dikkat edilmesi gerekmektedir. Zira bu bütçelemenin dikkat edilmemesi ya da bu hususta tüketim ve piyasa nabzının seyredilmemesi, esneklik değerlerindeki yapıyı da bozabilmektedir. Bu durumun en etken sebeplerinden biri ise talep esnekliğidir.

Türkiye tüm dünya ülkeleri ile özel tüketim vergisindeki gelirlerini dengelemek istemektedir. Fakat bu durum amaçlanan ya da belirlenen durumlar neticesinde istenilen ölçüde ilerlememektedir. Bu durumun en temel nedenlerinden birisinin iç piyasadaki dalgalanmalar ya da dışarıdan yaşanan ekonomik etkenlerdir. Bu kapsamda yer alan değişiklikler ülke ekonomisinde farklılıklar oluşturabileceği gibi esneklik düzeyinde de dalgalanmalara neden olabilmektedir. Özellikle Avrupa ülkeleri ile eşit bir değerde ilerlemek isteyen Türkiye bu konuda tam olarak Avrupa devletlerinde olduğu gibi denge sağlayamamıştır. Bu durumun en temel nedenleri arasında ülke içerisindeki ekonominin kültürel değerler ya da bölgesel etkinlikler

kapsamında da farklılık içermesinden kaynaklandığı söylenebilmektedir. Örnek vermek gerekir ise İstanbul’da yaşanan tüketim faaliyetleri ve tüketim değerleri, aynı şekilde Aydın ilinde benzer değildir. Çünkü Aydın, tüketim faaliyetleri ve tüketim değerleri bakımından İstanbul’a kıyasla daha alt değerlerde ilerlemektedir. Bu da ülke ekonomisinde benzerlik sağlamamasından kaynaklı çeşitliliklerin yaşanmasına neden olabilmektedir. Bu durum özel tüketim alanlarında yaşanan vergi esnekliği değerlerine talep esnekliği kapsamında da dâhil olabilmektedir.

Türkiye’de özel tüketim vergisinin kamu gelirlerine etkisinin talep esnekliğini incelemek gerekir ise TÜİK’in sağlamış olduğu 2000 ila 2023 yılları arasındaki GSYH verilerine bakmakta fayda vardır.



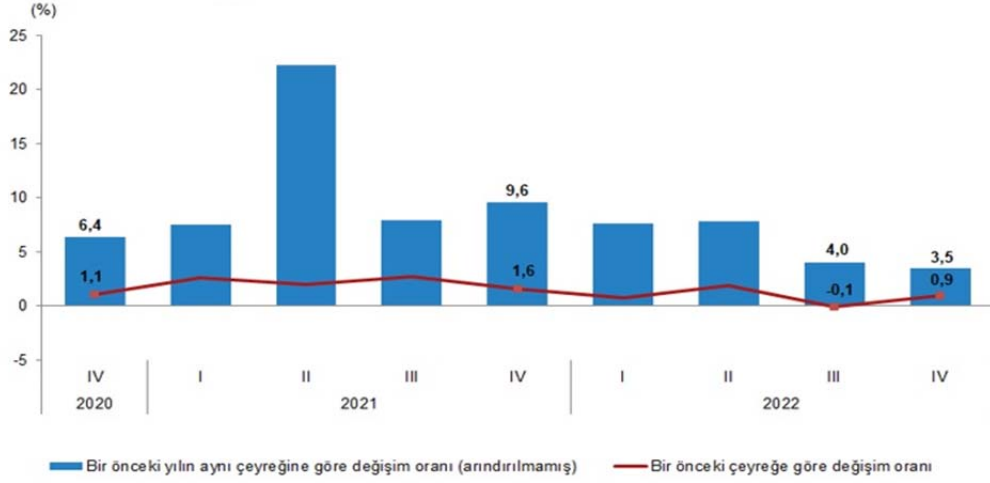
Şekil 3.1. GSYH İktisadi Faaliyet Kollarına Göre A10(1) Düzeyinde Büyüme Hızları 2022

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim---Aralik,-2022-49664> Erişim Tarihi: 06.06.2024.

Yukarıda gösterilmekte olan Şekil 3.1.’de 2022 yılının GSYH değerlerinin iktisadi faaliyetler kollarının A10(1) düzeyindeki büyüme hızları aktarılmaktadır. A10(1) bilgisinde yer alan A- tarım, ormancılık ve balıkçılık, BCDE- sanayi, F-inşaat, GHI- hizmetler, J- bilgi ve iletişim, K- finans ve sigorta faaliyetleri, L- gayrimenkul faaliyetleri, MN- mesleki idari ve destek hizmet faaliyetleri, OPQ- kamu yönetimi, eğitim, insan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri, RST- diğer hizmet faaliyetleri bilgisini sağlamaktadır.

Var olan verilerin genel tablosuna bakıldığında GSYH değerlerinde dengesiz birim değerlerinin olduğu anlaşılabilmektedir. Bu durumun faaliyet alanı ile de

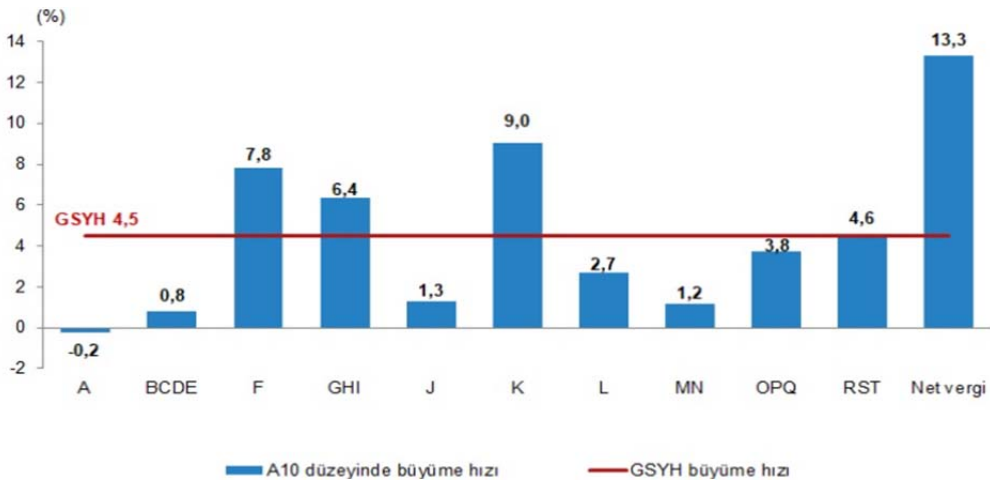
yakından ilgisi olduğu gibi hizmet düzeyindeki etkileşim ile de ilgisi bulunmaktadır. Nitekim genel tablonun her ne kadar artış sağlayan bir durum çizelgesi sağlıyor olsa da totale bakıldığında dengesiz alan değerlerinin olduğu göze çarpmaktadır.



Şekil 3.2. GSYH Büyüme Hızları, VI Çeyrek Ekim-Aralık 2020

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim---Aralik,-2022-49664> Erişim Tarihi: 06.06.2024.

Yukarıda gösterilmekte olan Şekil 3.2.'de TÜİK'in sağlamış olduğu 2020 ile 2022 yıllarının GSYH büyüme hızları aktarılmaktadır. Şekil yıl içerisindeki çeyrek dönemlere göre ilerleme kaydeden verileri aktarmaktadır. Aktarılan bilgiler doğrultusunda da GSYH verilerinin düzensiz bir şekilde büyüme sağladığı net bir şekilde görülebilmektedir.

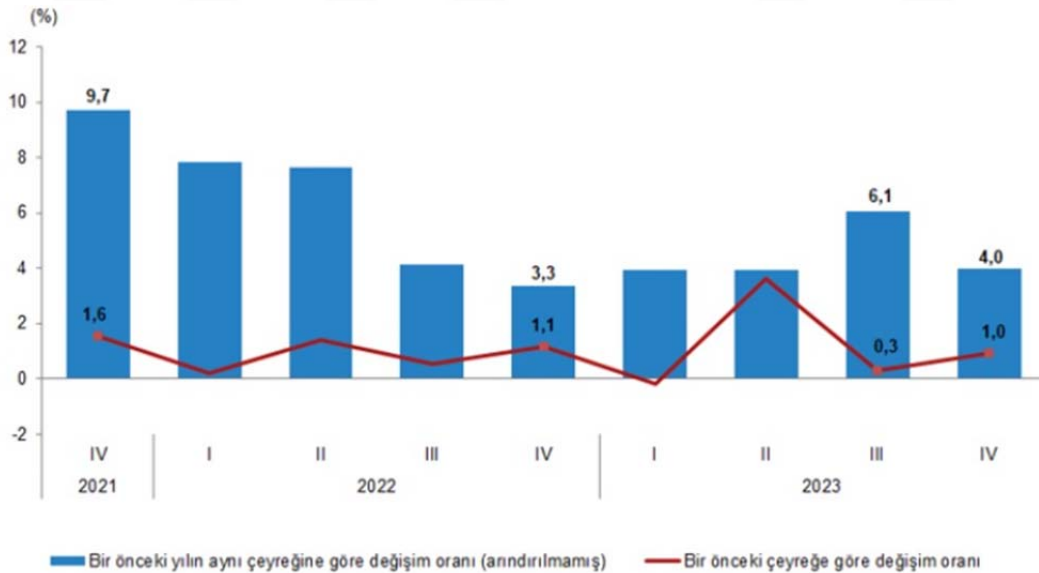


Şekil 3.3. GSYH İktisadi Faaliyet Kollarına Göre A10(1) Düzeyinde Büyüme Hızları, 2023

Kaynak: [https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralik-ve-Yillik,-2023-53756#:~:text=Gayrisafi%20Yurt%20%C4%B0%C3%A7i%20Has%C4%B1la%20\(GSYH,g%C3%B6r%C3%BClme%20%254%2C5%20artt%C4%B1](https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralik-ve-Yillik,-2023-53756#:~:text=Gayrisafi%20Yurt%20%C4%B0%C3%A7i%20Has%C4%B1la%20(GSYH,g%C3%B6r%C3%BClme%20%254%2C5%20artt%C4%B1). Erişim Tarihi: 06.06.2024.

Yukarıda gösterilmekte olan Şekil 3.3.'de 2023 yılına ait GSYH'in TÜİK verilerine göre iktisadi alanda büyüme hızları aktarılmaktadır. Şekilde yer alan bilgilerine göre ise A- tarım, ormancılık ve balıkçılık, BCDE- sanayi, F-inşaat, GHI- hizmetler, J- bilgi ve iletişim, K- finans ve sigorta faaliyetleri, L- gayrimenkul faaliyetleri, MN- mesleki idari ve destek hizmet faaliyetleri, OPQ- kamu yönetimi, eğitim, insan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri, RST- diğer hizmet faaliyetleri bilgisini sağlamaktadır.

Verilen değerlere bakıldığında büyüme hızının alanlara göre farklılık yarattığı çıkarımı yapılabilir. Öyle ki F- inşaat ile J- bilgi ve iletişim alanları arasında önemli farklılıklar olduğu görülmektedir. Bu noktada bilgi ve iletişim alanından tahsil edilen özel tüketim vergisinin inşaat alanına göre oldukça düşük olduğu görülmektedir. Bunun en temel nedeninin yine insanların gerekliliklerinden doğan ve bu gereklilikte daha fazla harcama yapabilen alanın olduğu ortaya çıkarılmaktadır.



Şekil 3.4. GSYH Büyüme Hızları, IV Çeyreği Ekim-Aralık 2023

Kaynak: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Donemsel-Gayrisafi-Yurt-Ici-Hasila-IV.-Ceyrek:-Ekim-Aralik-ve-Yillik,-2023-53756#:~:text=Gayrisa>

[fi%20Yurt%20%C4%B0%C3%A7i%20Has%C4%B1la%20\(GSYH,g%C3%B6re%20%254%2C5%20artt%C4%B1](#). Erişim Tarihi: 06.06.2024.

Yukarıda gösterilmekte olan Şekil 3.4.'de GSYH değerlerinin büyüme hızları aktarılmaktadır. Aktarılan verilerde IV çeyreğin 2023 yılına ait Ekim-Aralık dönem süreci aktarılmaktadır. 2022 yılındaki büyüme hızına göre 2023 yılının daha düzenli ve daha birbirine yakın değerde ilerlemiş olduğu görülmektedir. Bu durum yapılan yüzdelik değerlerdeki sağlanan hizmet ve faaliyetlerin ekonomik olarak düzenlendiği hali ile dengelenmeye çalışıldığı düşüncesini oluşturmaktadır.



SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti'nin en önemli gelir kaynaklarını vergiler oluşturmaktadır. Tahsil edilen vergiler ise gelir, harcama ve servet dâhilinde alınan vergileri kapsamaktadır. Vergilerin tahsil edilmesindeki en temel amaç devletin gelir elde etmesi olarak ifade edilmiş olsa da sosyal ve ekonomik alanların kamu hizmetleri şeklinde vatandaşlara hizmet oluşturulması için işlevselleşmektedir. Burada devletin kendini idame etme durumu öne çıkarılmaktadır. Ancak bir devlet varlığını devam ettirmek için kaynağa gereksinim duymaktadır. Bu kaynak ise vergilerden tahsil edilen kaynaklar ile sağlanmaktadır. Özellikle özel tüketim vergilerin devlet tarafından uygulanması alınması pek çok açıdan da katkı oluşturmaktadır. Özel tüketim vergileri yalnızca devletin gelir kaynağını oluşturan mali değerleri içermemektedir. Aynı zamanda sosyal etkinliği sağlamak, negatif dışsallıkları azaltmak, değeri yüksek olan ürünleri belirlemek ya da sosyal refahı sağlamanın kontrolünü oluşturmak amacı ile de tahsil edilmektedir. Bu kapsamdan bakıldığında özel tüketim vergisinin pek çok açıdan önemli hedefleri bulunmaktadır. Bu hedefler ise önemli ölçüde fayda sağlayan hedefleri oluşturmaktadır.

Yeteri kadar tahsil edilemeyen vergi gelirleri, bütçede var olan açıklıklar, ekonomik ve sosyal sorunlara etken olabilmektedir. Devletin varlığını sürdürebilmesi ve kalkınabilmesi için vergiden tahsil edilen gelirlerin makroekonomik düzeyini açıklayan GSYH değerleri ile eşit ilerlemesi gerekmektedir. Vergilerden tahsil edilen gelirlerin GSYH ile var olan ilişkisi mali açıdan vergi esnekliği olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik süreçte vergi gelirlerinin düzenli bir şekilde ilerleme kaydetmesi ve yükselme potansiyelinin olması önemli bir unsur olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda oluşturulan özel tüketim vergilerinde tahsil edilen gelirlerin kamu giderlerine olan etkisi de önemlidir. Bu durum talep esnekliği kapsamından incelendiğinde var olan durumun sistemli ilerleme sağlaması gerektiği şeklinde çıkarım yapılmasına neden olmaktadır. Zira özel tüketim vergilerinden tahsil edilen gelirlerin talep esnekliği şeklinde düzensiz bir durum oluşturması bu aynı şekilde kamu giderlerine de yansımaktadır. Etki ve tepki şeklinde algılanan bu durum devletin ekonomik değerleri ile de doğrudan bağlantılıdır. Zira devletin bütçesinde var olan değerlerin dengesi olması, istikrarlı bir şekilde büyüme sağlamaması, tam tersi açıklık oluşturması bu durumu olumsuz olarak değerlendirmemize neden olmaktadır.

Özel tüketim vergilerinden tahsil edilen gelirlerin talep esnekliği şeklinde ilerlemesinin altında pek çok neden yatabilmektedir. Bu devletin oluşturmuş olduğu ekonomik ilerleme ile bağlantı gösterebildiği gibi dünya da var olan ekonomik bir düzensizlikten de kaynaklanabilmektedir. Bugün içerisinde bulunduğumuz ekonomik sorunların altında pek çok etken durum bulunmaktadır. Bunun kamu idaresinde yer alan sistemden kaynaklanan bir sorun olabildiği gibi özel alanda yer alan ekonomik değerlerin fırsatçılık şeklinde ilerlemesi de yer alabilmektedir. Özel tüketim vergilerinden tahsil edilen vergilerin yüzdelik değerleri devlet tarafından belirlenmiştir. Belirlenen bu oranların gelir değeri ile yüzdeliğinin doğru orantılı olması gerekmektedir. Fakat tütün ve tütün ürünlerinden sağlanan gelir vergisinin alınması gereken özel tüketim tahsil vergisi yüzdeliği belirlidir. Bu yüzdeliğin elde edilen kar marjı ile değerlendirilmesi kapsamında devletin sağlayacağı vergi geliri de belirlidir. Fakat var olan tütün ve tütün ürünleri özel tüketim vergi alanı ile mücevher alanındaki tahsil edilen değerler benzer değildir. Ancak bu talep esnekliği ile daha da belirsizleştirilmesi kamu maliyesini de zora sokabilmektedir. Bu durum aynı zamanda devletin gelir değerlerindeki seviyeyi düzensiz etkileyebildiği gibi dengede tutulmak istenen devlet ekonomisini de riske atabilmektedir. Var olan teknik bir sorundan kaynaklı ülke ekonomik bir kriz eşiğine de girebilmektedir. Dolayısı ile talep esnekliği düzeyinin devlet tarafından sıkı takip edilmesi ve bu konuda herhangi bir tavize yer vermemesi gerekmektedir.

Son olarak vergi oranlarının ve esnekliğin değişken olması ekonomiye olumlu ve olumsuz etkileri vardır

Vergi oranlarının değişmesi, ekonomik ihtiyaçlara uyum sağlama, gelir adaletini artırma, bütçe dengesini koruma ve sektörlere teşvik sağlama açısından faydalı olabilir. Örneğin, resesyon dönemlerinde vergi indirimleri tüketimi ve büyümeyi desteklerken, yüksek gelir gruplarına yönelik artışlar gelir dağılımındaki adaleti güçlendirebilir. Ayrıca, belirli sektörlerle yönelik vergi indirimleri yatırım ve inovasyonu teşvik edebilir.

Vergi oranlarının sık sık değişmesi, ekonomik belirsizlik yaratır, mali planlamayı zorlaştırır ve işletmelere ek maliyet yükler. Bu durum, özellikle KOBİ'leri ve uzun vadeli yatırımları olumsuz etkiler. Ayrıca, yüksek vergiler toplumsal tepkilere

ve kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olabilir. İstikrarlı bir vergi sistemi yatırımcılar için daha caziptir.

Kısaca irdelenecek olursak vergi oranlarının yıldan yıla değişmesi hem ekonomik hem de sosyal etkiler yaratabilir. Vergi oranları ve esnekliğin değişkenliği, kısa vadeli ekonomik hedeflere ulaşmada faydalı olsa da, uzun vadede belirsizlik ve dengesizlik yaratabilir. Bu nedenle, değişikliklerin öngörülebilir ve dengeli bir şekilde yapılması önemlidir.

Dengeli bir şekilde planlanması ve uzun vadeli etkilerinin göz önünde bulundurulması, bu değişikliklerin faydalı olmasını sağlayabilir. Devletin vergi politikasını belirlerken şeffaf, öngörülebilir ve adil bir yaklaşım benimsemesi kritik öneme sahiptir.

KAYNAKÇA

- Agun, G. (2000). Günümüzde Uygulanan Özel Tüketim Vergileri ve Kuramsal Bir Yaklaşım, Yüksek Lisans Tezi, Edirne Trakya Üniversitesi, Edirne
- Akar, S. (2013), Vergi gelirlerinin esnekliği ve istikrarı: merkezi bütçe sınıflandırmasına dayalı ampirik bir analiz, *Maliye Dergisi*, 165, 27-37.
- Akdoğan, A. (2015). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Yayınları, Ankara
- Aksoy, Ş. (2010). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Allahverdiyev H.B., Qafarov K.S., ve Əhmədov Ə.M. (2002). *İqtisadiyyatın Dövlət Tənzimlənməsi*. Bakü, “Nasir”, 44.
- Altıok S. (2007). Avrupa Birliği İle İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Arslan A. (2011). *Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi*, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Aslanlı, A. (2021). *Özel Tüketim Vergisinin Tüketim Davranışları Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği*, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Baudrillard, J. (1997), *Tüketim Toplumu* (Çeviri: H. Deliçaylı ve F. Keskin), İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Bılquees, F. (2004), Elasticity and Buoyancy of the Tax System in Pakistan, *The Pakistan Development Review*, 43(1), 73-93.
- Bilici, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, 31 Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara
- Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara
- Boschi, M. ve Addona, S. F. (2017), The Stability of Tax Elasticities over the Business Cycle in European Countries, *CAMA Working Paper*, 44, 1-43.
- Boylu, D. (2023). Lüks Tüketim Algısı ve Marka Tercihi Üzerine Bir Araştırma, *Uluslararası Akademik Yönetim Bilimleri Dergisi*, 9 (14), 43-66.

- Can, E. (2003). *Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik etkileri (Avrupa Birliği Ülkelerindeki Uygulama ve Türkiye Örneği*, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Chaudhary, M. A. ve Hamid, A. (2001), Resource Mobilization and Tax Elasticities in Pakistan, *Pakistan Economic and Social Review*, 39(1), 25-48.
- Chernik D.G. (2001). *Taxes and Taxation*, Moscow, 74.
- Clark, T., Dilnot, A., Goodman, A. And Myck, M. (2002), Taxes and Transfers 1997-2001, *Oxford Review of Economic Policy*, 18(2), 187-201.
- Craig, E.D. And Hems, A., J. (1980), The Effect of Tax Elasticity on Government Spending, *Public Choice*, 35(3), 267-275.
- Çapar M. (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması, *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 52, 125.
- Çebi, C. ve Özlale, Ü. (2011), *Türkiye’de Yapısal Bütçe Dengesi ve Mali Duruş*, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Çalışma Tebliği, No: 11/11, 1-25.
- Çulha, A.A. (2012), Türkiye’de Vergi Gelirlerinin İktisadi Döngülere Duyarlılığı, *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Ekonomi Notları*, 34, 1-10.
- Douglas, M. ve Isherwood, B. (1999), *Tüketimin Antropolojisi*, (Çev. Erden Atilla Aytekin), Dost Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Erdem M., Şenyüz D., ve Tatlıoğlu İ. (2016). *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınları, Bursa, 82.
- Erginay A. (1990). *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara
- Ertürk, A., Avşar, S. Ve Bulut, T. M. (2008), Türkiye Verilerine göre Vergi Canlılığı ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi, *Ekonomik Yaklaşım*, 20(71), 109-119.
- Evstigneev E. ve Viktorova N. (2003). *Vergilendirmenin Temelleri ve Vergi Mevzuatı*. St. Petersburg, 96.
- Əyyubov V.S. (2004). *Büdcə və Vergi Sistemi*, Bakü, 24.
- Fonseca, F. J. And Ventosa-Santaulària, D. (2011), Revenue Elasticity of the Main Federal Taxes In Mexico, *Latin American Journal of Economics*, 48(1), 89- 111.

- Garikai, W. B., Netsai L. D. And Fungayi M. (2015), Tax Elasticity, Buoyancy and Stability in Zimbabwe, *IOSR Journal of Economics and Finance*, 6(1), 21-29.
- Gergerlioğlu, U. (2014), *Davranışları Etkilemeye Yönelik Özel Tüketim Vergilerinin Tutum ve Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Ampirik Analizi (İstanbul İli Örneği)*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Giray, F. ve Zeren, G. (2020). Özel Tüketim Vergilerinde Vergi Gelir Esnekliği: Türkiye ve Oecd Karşılaştırması, *Journal of Life Economics*, 7(3), 239-256.
- Gorskiy I. (2002). *Verginin kaç işlevi vardır? Vergi Uyarısı*. No. 3. 25-34.
- Groves, H. M. And Kahn, C. H. (1952), The Stability of State and Local Tax Yields, *The American Economic Review*, 42(1), 87-102.
- Gündoğdu, Z. (2007). Özel Tüketim Vergisinde İstisnalar, *Vergi Raporu*, Sayı 92, s.43.44.
- Heine, K. (2012). The Concept of Luxury Brands, *In: Luxury Brand Management*, 1(2), 1208-2193.
- İbrahimova A. (2012). *Aksizler*. İqtisadiyyat, 73.
- İliaz N. (2006). *Avrupa Birliği'nde Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türkiye*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Kaneti S. (1986). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Karakoç Y. (2002). *Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, İstanbul
- Kaya, F. Ve Yılmaz, A. (2013), Elasticity of Taxes and Structural General Government Balance in Turkey, *SSRN Electronic Journal*, 1-12.
- Kəlbiyev Y.A. (2005). *Fiskal Siyasət və Milli İqdisadiyyatın Tənzimlənməsi Problemləri*, Monoqrafiya. Bakü, 84.
- Kelbiyev Y.A., Meherremov R.B., ve Rzayev P.Q. (2011). *Yabancı Ülkelerin Vergi Sistemi*, Derslik, Bakü, 109.

- Kırbaş, S. (1984). *Vergi Hukuku*, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara
- Kukuş, B. A.(2010). *Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi ile Uyumlaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Kuştepe, Y. Ve Şapçı, O. (2006), Personel Income Tax Elasticity in Turkey 1975-2005, *Discussion Paper Series*, 06(01), 1-12.
- Məmmədov F.Ə. və digərləri (2010). *Vergilər və Vergitutma*, Bakü, 51.
- Məmmədov F.Ə., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kəlbəyev Y.A. və Rzayev Z.H. (2001). *Vergitutmanın Nəzəri və Metodoloji Esasları*, Bakü, 52.
- Memmedov F.E., Musayev A.F., Sadıqov M.M., Kelbiyev Y.A., və Rzayev Z.H. (2010). *Vergilər və Vergitutma*, Derslik, Bakü, 52.
- Michael H. (2001). *Public Sector Economics for Developing Countries*. Monreal, 35.
- Mukarram, F. (2001), Elasticity and Buoyancy of Major Taxes In Pakistan, *Pakistan Economic and Social Review*, 39(1), 75-86.
- Musaev A.F., Sadıgov M.M., Məgərramov R.B. və Salaev R.A. (2005). *Azərbaycan'da Vergilər və Vergiləndirmə*, Bakü, 53.
- Musayev A. (2004). *Vergi Siyasətinin İqtisadi Problemləri*, Bakü, 53.
- Musayev A. (2016). *Aksizlər, (Özel Tüketim Vergisi)*, Bakü, 62-96.
- Musayev A., Kəlbəyev Y., Hüseynov A. (2002). *Azərbaycan Respublikasının Vergi Xidməti: İslahatlar və Nəticələr*. Bakü, 98.
- Odabaşı, Yılmaz (2006), *Tüketim Kültürü: Yetinen Toplumdan Tüketen Topluma*, (İkinci Baskı), Sistem Yayınevi, İstanbul
- OECD, (2020), Database, <https://stats.oecd.org/>. Erişim Tarihi: 27.05.2024.
- Oral H. (2006). *Avrupa Birliğinde Özel Tüketim Vergilerinin Uyumlaştırılması ve Türkiye*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Öder, M.M. ve Atabay, İ. (2017). *Private Consumption Tax Application in Turkey and Its Effects on Tax Income, Innovation and Global Issues in Social Sciences*, Congress Publications, Patara, 1345.

- Qates, Wallace E. (1975), *Automatic Increases in Tax Revenues - The Effect on the Size of Public Budget*, Financing the New Federalism, (Ed.) W.E. Oates, Johns Hopkins Press. 139.
- Ritzer, George (2011). *Büyüsü Bozulmuş Dünyayı Büyülemek*, (Çev. Şen Süer Kaya), Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Rzayev Z.H ve Xəlilov Ş.İ. (2008). *İqtisadi Tərəqqi və Vergi Siyasəti*. Bakü, 73.
- Rzayev Z.H. (2007). *Vergi Menecmenti*, Dərslik. Bakü, 324.
- Saban N. (2002). *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, Bursa
- Samuel J. (2009). *A Dictionary of the English Language*, Ninth Ed. (London, 1805), Vol.2; Retrieved Nov.3, 35.
- Saracoglu F., Ejder H. (2020). *Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri Avrupa Birliği Normları*, 1-24 <http://www.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/17.pdf>.
- Serdyukov A.E., Vylkova E.S., Tarasovich A.L. (2005). *Vergiler ve Vergilendirme*. St. Petersburg, 39-45.
- Şamilli A. (2007). *Azerbaycan Vergi Sisteminin Analizi Ve Türkiye'de Uygulanan Servet Vergilerinin Azerbaycan Vergi Sisteminde Uygulama Olanaklarının Değerlendirilmesi*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Tarasov V.F., Vladyka M.V., Saprykin T.V., Semykin L.N. (2012). *Vergiler ve vergilendirme*, Moskova, 76.
- Taylar, Y. (2010), Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* Cilt: 12, Özel Sayı, 435-467.
- Thomas, M. J. (1997), Consumer Market Research: Does It Have Validity - Some Postmodern Thoughts, *Marketing Intelligence An Planning*, 15 (2).
- Tobin J. (1996). *Full Employment and Growth, Further Keynesian Essays on Policy*. Boston, 142.
- Turhan S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul

- Türk Ekonomist Gazetesi, (2024). <https://www.ekonomist.com.tr/sozluk/otv-ozel-tuketim-vergisi-nedir-hangi-urunlerde-uygulanir#:~:text=%C3%96TV'nin%20konusunu%3B%20akaryak%C4%B1t%20ve,ve%20di%C4%9Fer%20mallar%C4%B1n%20teslimi%20olu%C5%9Fturmaktad%C4%B1r>. Erişim Tarihi: 29.04.2024.
- Uluatam, Ö. Methibay, Y. (2001). *Vergi Hukuku*. İmay Yayıncılık, İstanbul
- Ulusoy, İ. (2020). Gelirler Politikası Aracı Olarak Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Vergi Gelirlerindeki Yeri, *Çukurova Üniversitesi*, 24(2), 269-283.
- Üzeltürk, H. (2002). Özel Tüketim Vergileri: Bitmeyen Tepki, XVII. Türkiye Maliye Sempozyumu, *TÜRMOB Yayınları* Sayı 185, 382.
- Vəliyev D.Ə., Balakışiyeva Y.N., Rəfibəyli İ.R., İmanov E.E., ve Qarabalov E.M. (2003). *Vergi Hüququ*, Bakü, 54.
- Vergi Hukuku (2015). *Üniversiteler İçin Ders Kitabı*. Alpina Yayınevi, 796. - ISBN 978-5- 9614-4891-7.
- Verginet, (t.y). <https://www.verginet.net/Dokumanlar/2015/II-ISTISNALAR-VE-VERGI-INDIRIMI.pdf> Erişim Tarihi: 30.04.2024.
- Yadgarov Y. S. (2000). *İktisadi Düşünce Tarihi*. Ders Kitabı, Moskova, 52.
- Yıldırım, A. E. (2015). Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (19)1, 227.
- Yutkina T.Y. (2002). *Vergiler ve Vergilendirme*. Moskova, 63.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER:

ADI SOYADI : Büşra KİRLLENMEZ BİRCAN

EĞİTİM DURUMU :

2008-2012 : Remide Yılmaz Atabek Anadolu Lisesi

2012-2016 : Antalya Akdeniz Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi
Maliye Bölümü

2021- : Eskişehir Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Sosyoloji Bölümü

2021-2024 : Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye
Tezli Yüksek Lisans

İŞ DENEYİMİ

2021-2022 : Sigorta Acentesi – Sigorta Teknik Personel

2022-2023 : Fabrika – Muhasebe Personeli

2023- : Ziraat Bankası Çalışanı

