

Maliye Çalışmaları Dergisi

Journal of Public Finance Studies

DOI: 10.26650/mcd2021-884927

Araştırma Makalesi / Research Article

Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi*

An Analysis Concerning the Theoretical Grounds and Evolution of Excise Taxes

Şahin AKKAYA¹ , Muhammet AKTUĞ² 



* Bu çalışma İstanbul Üniversitesi SBE Mali Hukuk (Maliye) Tezli Yüksek Lisans Programı'nda Prof. Dr. Şahin AKKAYA danışmanlığında Muhammet AKTUĞ tarafından hazırlanan "Küreselleşme Sürecinde Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi" adlı yüksek lisans tezinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

¹Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

²Araş. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Trabzon, Türkiye

ORCID: Ş.A. 0000-0003-2394-7232;
M.A. 0000-0001-8106-365X

Corresponding author:

Muhammet AKTUĞ,
Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü,
Trabzon, Türkiye
E-posta: maktug@ktu.edu.tr

Submitted: 22.02.2021

Revision Requested: 17.03.2021

Last Revision Received: 25.03.2021

Accepted: 26.03.2021

Citation: Akkaya, S., & Aktug, M. (2021). Teorik temelleri ve gelişimi bakımından özel tüketim vergilerinin analizi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2021; 65: 1-23.
<https://doi.org/10.26650/mcd2021-884927>

Öz

Tarihteki en eski vergi türlerinden biri olan özel tüketim vergileri, belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan selektif vergilerdir. Geçmiş dönemlerde, genel tüketim vergilerinin uygulanabilmesi için elverişli ekonomik yapı ve gelişmiş vergi idarelerinin yokluğu, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin özel tüketim vergileri şeklinde olmasına yol açmıştır. Küreselleşme sürecinde, uluslararası vergi rekabetinin artması vergi sistemlerinde köklü dönüşümler yapılmasını gerektirmiştir. Zaman içerisinde, özel tüketim vergilerinin kapsamı değişmiş; gelir dağılımında adaletin sağlanması, negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, günah vergileri vasıtasıyla toplum sağlığının korunması gibi ekstra-fiskal amaçlar ön plana çıkmaya başlamıştır. Türkiye'de Tüketim üzerinden alınan vergilerin gelişimi büyük oranda, dünyadaki genel eğilime paralel bir seyir izlemiştir. Cumhuriyet'in ilanından 1985 yılındaki Katma Değer Vergisi Reformuna kadar olan süreçte tüketim üzerinden alınan vergiler "özel tüketim vergileri" şeklinde dizayn edilmiştir. Bu çalışmanın amacı özel tüketim vergilerinin gelişim sürecini inceleyerek verginin amaç, kapsam ve hasılatında yaşanan değişimi ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Tüketim Vergileri, Özel Tüketim Vergisi, Günah Vergileri, Küreselleşme, Uluslararası Vergi Rekabeti

ABSTRACT

Excise taxes, one of the oldest tax forms in history, are selective taxes on certain goods and services. The absence of modern economic structures and tax administrations necessary for the implementation of general consumption taxes has caused taxes on expenditures be designed as selective taxes. Moreover, tax systems have undergone radical transformations in the globalization process because of increase in international tax competition. Over time, the rationale behind the excise taxes has changed; extra-fiscal goals, such as ensuring justice in income distribution, internalizing negative externalities, and protecting public health through sin taxes have gained importance. In Turkey, the evolution of taxes on consumption has followed a similar path to the overall trend



in the world. In the period from the proclamation of the Republic to the Value Added Tax Reform in 1985, taxes on consumption were designed as excise taxes. This study reveals the changes in the goals, scope, and revenue of excise taxes by examining their evolution process.

Keywords: Consumption Taxes, Excise Tax, Sin Taxes, Globalization, International Tax Competition

EXTENDED ABSTRACT

Excise taxes are among the oldest forms of taxation in history because no general consumption (or sales) tax could be imposed in underdeveloped countries with limited administrative capacity of tax authorities. Heavy excise taxes were levied in the past even on basic living goods, such as salt, sugar, oil, and flour, which are subject to low tax rates within the scope of general consumption taxes in almost every country today. High tax rates on necessary goods and addictive substances, such as alcohol and tobacco, have aroused a great abomination against excises, especially in the Western civilizations.

After World War II, parallel to the acceleration of countries' steps toward representative democracy, the global trade volume boomed due to the elimination of customs barriers. After the 1970s, a new era has begun in which economies have become increasingly integrated, which is described as the "globalization process". In this process, an international tax competition for foreign direct investments, the proliferation of tax havens and preferential tax regimes have led to the erosion of tax bases of source countries. The problems caused by globalization have caused compulsory transformations, which have had important consequences for excise taxes.

Over time, important changes in the scope and aims of excise taxes have been implemented. These changes have also been reflected in tax revenues and tax structures. Due to the environmental pollution caused by rapid industrialization and technological advances, the high mobility of luxury goods and the social damage of alcohol, tobacco, and tobacco products have made the use of excise taxes popular again but for extra-fiscal purposes.

In the globalization process, the rationale behind excise taxes has undergone diversification; ensuring justice in income distribution, internalizing negative externalities, and protecting public health through sin taxes have gained importance. Especially, sin tax policies have become prevalent to reduce the demand for demerit goods and services. In addition, improved social awareness of environmental degradation has increased excise tax rates on energy products and motor vehicle purchases.

In developed countries and emerging market economies having modern tax administration systems, general consumption taxes with much lower rates than excise taxes on a small number of goods and services has become logical and possible. Therefore, many goods and services considered in the past within the scope of excise taxes have been included in the general consumption taxes. Moreover, the scope of excise taxes has narrowed even more, particularly with the widespread use of value-added tax (VAT).

Since the 1960s, the share of excise taxes in total indirect tax revenues has been decreasing. However, this decrease is a relative reduction mostly due to the increase in the weight of general consumption taxes. Simultaneously, imposing a VAT on goods and services, which were in the scope of excise taxes, increased the weightiness of general consumption taxes in total tax revenues. Moreover, narrowing the scope of these taxes has decreased the share of excise taxes in total tax revenues. Nonetheless, the heaviness of excise taxes on alcohol, tobacco, energy products, and motor vehicles reduces this effect. The absence of close substitutes for such goods has decreased the price elasticities of demand; thus, governments obtain high revenue from excise taxes inevitably even if the main purpose is not fiscal. Even though some relative decreases occurred in their shares in total tax revenues, excise taxes are still critical for both fiscal and extra-fiscal goals of taxation.

Generally, the taxes levied on consumption in Turkey have followed a course parallel to the overall situation in the world, although it seems to lag at times. In the period from the proclamation of the Republic to the VAT Reform of 1985, the taxes on consumption were designed as excise taxes. After the adoption of VAT, economic, political, and social rationales have been considered in addition to fiscal purpose in the amendments made regarding excise taxes.

In Turkey, the share of excise taxes in total tax revenues has been well above the world average. OECD, Africa, Latin America, and the Caribbean Region separately have the unweighted averages in relation to the VAT share in total tax revenues approximately three to four times more than the excise tax share. However, in Turkey, the difference mentioned has been much lower than the world average. This result due to the broadness in the scope of excise taxes and the higher tax rates on fuels and motor vehicle purchases in Turkey compared with other countries.

1. Giriş

Geçmişten günümüze, tüm vergi sistemleri içerisinde önemli bir yere sahip olan harcama vergileri, mükelleflerin gelir ve servetleri üzerinden tüketime ayırdıkları kısmı vergilendirmeyi hedeflemektedir. Maliye literatüründe, harcamalar üzerinden alınan vergilerden tüketim vergileri, muamele vergileri, satış veya gider vergileri gibi farklı şekillerde bahsedilmekle beraber (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012, s.306) bu çalışmada tüketim vergileri (consumption taxes) ifade si tercih edilmiştir. Literatürdeki hâkim sınıflandırmaya göre tüketim vergileri; genel tüketim vergileri, özel tüketim vergileri, gümrük vergileri ve kişisel harcama vergisinden oluşmaktadır. Ancak bazı durumlarda gümrük vergilerinin de özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

Genel tüketim vergileri, istisna ve muafiyet hükümleri dışındaki tüm mal ve hizmet satışlarını konu alırken, özel tüketim vergileri sadece ilgili kanunda sayılan belirli mal ve hizmetleri konu almaktadır. Meseleye kanun yapım sistematığı (tedvin-codification) açısından bakıldığında genel tüketim vergilerinde tahdidî, özel tüketim vergilerinde ta'dadî metodun tercih edildiği görülmektedir. Daha açık ifade etmek gerekirse, genel tüketim vergisi kanunlarında umumî bir sınır çizilip bu çerçevedeki tüm mal ve hizmetler vergilendirilmekte iken, özel tüketim vergileriyle ilgili kanunlarda ise vergi kapsamına giren mal ve hizmetler tek tek sayılmakta (ta'dat edilmekte), sayılmayan mal veya hizmet vergilendirilememektedir.

Özel tüketim vergileri, tarihi itibarıyla en eski vergi türlerinden biridir. Bunun sebebi, geçmiş devirlerde modern iktisadî sistemlerin ve gelişmiş vergi idarelerinin mevcut olmaması nedeniyle genel bir tüketim vergisi uygulanamamasıdır. Bugün neredeyse tüm ülkelerde genel tüketim vergileri kapsamında düşük oranlarda vergiye tabi olan tuz, şeker, yağ ve un gibi temel tüketim maddelerinden bile geçmişte, ağır özel tüketim vergileri alındığı bilinmektedir. Zorunlu tüketim malları ile alkol ve tütün gibi bağımlılık yapıcı maddeler üzerinden yüksek oranlarda vergi alınması, bilhassa batı medeniyetlerinde özel tüketim vergilerine karşı bir nefret doğurmuştur.

Sanayi Devrimi sonrasında ekonomilerin fosil yakıt tüketimine bağımlı hale gelmesi, enerji ürünlerinin, özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasına girmesini sağlamıştır. Fosil yakıtların yakın ikamelerinin bulunmaması nedeniyle talep esnekliğinin düşük olması, yüksek vergi oranlarının uygulanmasına imkân vermiştir. Devam eden süreçte motorlu taşıt kullanımının yaygınlaşmasıyla, özel tüketim vergilerinin konuları arasına bir yenisi daha eklenmiştir.

İkinci Dünya Savaşı sonrasında ülkelerin temsilî demokrasiye yönelik adımlarının hızlanmasına paralel olarak dış ticaretin giderek serbestleşmesi sayesinde küresel ticaret hacminde bir patlama yaşanmıştır. Bilhassa 1970'lerden sonra ekonomilerin giderek daha fazla entegre hale geldiği ve "küreselleşme süreci" olarak nitelendirilen yeni bir dönem başlamıştır. Küreselleşmenin, vergi rekabetini artırması ve vergi cennetleri ile tercihli vergi rejimlerinin çoğalması, kaynak ülkelerinin vergi matrahlarında aşınmalara yol açmıştır. Ortaya çıkan problemler, ülkelerin vergi sistemlerinde zorunlu dönüşümler yapılmasını gerektirmiş; bu dönüşümlerin özel tüketim vergileriyle ilgili önemli sonuçları olmuştur.

Küreselleşme sürecinde özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında büyük değişiklikler yaşanmış; bu değişiklikler vergi hasılatına da yansımıştır. Hızlı sanayileşme ve teknolojik ilerlemelerin çevresel kirliliği artırması, lüks tüketim mallarının mobilitesinin artması, alkol ve tütün gibi maddelerin sosyal zararının ön plana çıkması özel tüketim vergilerinin ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda kullanımını yaygınlaştırmıştır.

Bu çalışma yukarıda ifade edilen hususlar doğrultusunda üç bölüm halinde inşa edilmiştir. İlk bölümde özel tüketim vergilerinin teorik esasları incelenmiştir. Batıda, özel tüketim vergile-

rinin tarihî ve sosyolojik köklerinin çok derin olması nedeniyle zengin bir literatür mevcuttur. Bazı yüksek lisans ve doktora tezleri bir tarafa bırakılırsa, Türkiye’de özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılmış ilk kapsamlı çalışma 1981 yılında Nihat Edizdoğan tarafından hazırlanmış olan “Teoride ve Uygulamada Özel Tüketim Vergileri” isimli doçentlik tezidir. Makalenin ilk bölümünde, özel tüketim vergilerinin teorik arka planı Türkçe literatürün az da olsa zenginleştirilmesi amacıyla daha kapsamlı ele alınmıştır. İkinci bölümde, küreselleşme süreci olarak nitelendirilen dönemde özel tüketim vergilerinin amaç, kapsam ve hasılatında meydana gelen değişim açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümün amacı, özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında yaşanan değişimin vergi hasılatını nasıl etkilediğini ortaya koymaktır. Çalışmanın üçüncü bölümü, Türkiye’ye ayrılmıştır. Burada, ilk olarak Türkiye’de özel tüketim vergilerinin tarihî gelişim süreci anlatılmıştır. Devamında, küreselleşme sürecinde Türk özel tüketim vergisi sisteminin geçirdiği dönüşüm, verginin amaç, kapsam ve hasılatındaki değişim ekseninde açıklanmaya çalışılmıştır.

2. Özel Tüketim Vergilerinin Genel Esasları

Çok farklı kategorilerdeki mal ve hizmet grupları üzerinden farklı gerekçelerle alınan vergi vb. yükümlülükleri kapsamaması nedeniyle, zaman zaman, özel tüketim vergileriyle ilgili teorik belirsizlikler yaşanabilmektedir. Bu sebeple, aşağıda ilk olarak özel tüketim vergisi kavramı üzerinde durulmuş; sonrasında, özel tüketim vergilerinin tarihçesi, tanımı, niteliği, vergilendirme tekniği ve tahsil usulleri ile amaçları incelenmiştir.

2.1. Kavramsal Olarak Özel Tüketim Vergisi

Batı kaynaklarında özel tüketim vergisi ibaresinin esas karşılığı “excise” kelimesi ve bu kelimenin çeşitli Avrupa dillerindeki kısmen farklılaşmış yansımalarıdır. Webster Lügati’ne göre “excise” kavramı Felemenkçe “accijns” kelimesinin eski kullanımı olan “excij” kelimesinden türemiş ve bu dile de muhtemelen Fransızca kökenli “assise, session, assessment” kelimelerinin değişimiyle girmiştir. Özel tüketim vergileri alanında en tanınmış isimlerden biri olan Cnossen de Webster Lügati ’ne atıfta bulunarak bu şekilde görüş belirtmektedir (Cnossen 2005, s.17). Ancak Terra, “excise” kelimesinin Latince “excisere” kelimesinden de türemiş olabileceğine dikkat çekmektedir. Buna göre lügat manası itibarıyla oymak, kesip çıkarmak anlamlarına gelmekte olan “excisere” kelimesinin, bira veya likör miktarını ölçmek için kullanılan çubuğun üzerindeki oyuklara izafeten “excise” kelimesi ile aynı terminolojik manada kullanılmış olması mümkündür (Terra 1996, s.281). Nitekim alkollü içeceklerin, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer alması bu görüşü kuvvetlendirmektedir.

Özel tüketim vergileri, seçilmiş bir takım mal ve hizmet gruplarını konu almasından dolayı bazı kaynaklarda selektif tüketim vergileri (selective consumption taxes) olarak nitelendirilmektedir. Geçmişte, özel tüketim vergileri (excises) genellikle üretim üzerinden alınmakta olduğundan, selektif satış vergileri şeklinde ifade edildiği de olmuştur. Ancak satış vergilerinin nihai aşamada kısmen ya da tamamen tüketiciler üzerinde kalması nedeniyle zaman içerisinde tüketim vergileri deyimi yaygınlık kazanmıştır (Edizdoğan 1981, s.2).

Türkiye’de “excise” kavramının karşılığı olarak özel tüketim vergisi ibaresi kullanılmaktadır. Ancak Türkçe’de excise kavramının tam karşılığının mevcut olmaması nedeniyle terminolojik karışıklıklar görülebilmektedir. Çünkü yerli literatürde özel tüketim vergisi denilince bir vergi türünden ziyade 2002 yılında çıkarılmış 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu akla gelmektedir. Halbuki bu kanun haricinde yer alan banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyun-

ları vergisi, damga vergisi ve özel iletişim vergisi gibi vergiler de nitelik itibarıyla birer özel tüketim vergisidir. Yerli literatürde özel tüketim vergisi kavramının tam oturmamış olmasının sebebi, özel tüketim vergilerinin Avrupa ve Amerika'da yarattığı hadiselerin Türkiye'de yaşanmamış olmasıdır. Batı'da özel tüketim vergisi kavramının kökleri masallara, efsanelere ve karikatürlere konu olacak kadar derindir. Geçmişte, Batı'da sadece özel tüketim vergileri değil, bu vergilerin tahsildarları (excisemen) da çok önemli bir yere sahip olmuş ve karikatürlerde ejderha veya canavar şeklinde tasvir edilmiştir (bkz. Adams 1998).

2.2. Tarihte Özel Tüketim Vergileri

Kaynaklar, tarihte bilinen ilk özel tüketim vergisinin M.Ö. 2200 yılında Çin İmparatoru Hsia Yu tarafından tuz üzerinden alınan vergi olduğunu göstermektedir (Edizdoğan vd., 2012, s.237). Yine Çin'de M.Ö. 206 ile M.S. 220 yılları arasında hüküm sürmüş olan Han Hanedanı (Han Dynasty) zamanında ise çay, alkol, balık, tuz ve hem yakacak olarak hem de evlerin çatılarını örtmek için kullanılan sazdan özel tüketim vergisi alındığı bilinmektedir (Cnossen 1977, s.1).

Geçmiş devirlerde özel tüketim vergilerine genellikle malî amaç göz önünde bulundurularak başvurulmuştur. O tarihlerde modern vergi idarelerinin bulunmaması genel tüketim vergilerinin uygulanmasını imkânsız kıldığından, günlük hayatta önemli yeri olan zorunlu tüketim malları üzerinden özel tüketim vergisi alınması yoluna gidilmiştir. Örneğin Orta Çağ'da tuz üzerinden alınan vergiler Avrupa devletleri tarafından çok önemsenmiştir (Cnossen 2005, s.1). Çünkü elektriğin olmadığı bu dönemlerde tuz, çeşni olmaktan öte, yiyeceklerin uzun süre muhafazası için çok önemli bir araç olma özelliğini taşımaktadır. Bunun yanında, tuz kaynaklarının sınırlı olması vergilendirme işlemini de son derece kolaylaştırmıştır. O dönemlerde, tuzun vergilendirilebilmesi için yapılması gereken tek şey sınırlı sayıdaki tuz kaynaklarını kontrol altına almak ve spesifik bir vergi uygulamaktan ibarettir.

16'ncı ve 17'nci Yüzyıllarda Hollanda'da kapsamlı bir özel tüketim vergisi sistemi uygulanmıştır. Vergi kapsamındaki başlıca maddeler bira, tuz, şeker, ispirito gibi insanların günlük hayatında önemli yere sahip olan ürünlerdir. Özel tüketim vergilerinin diğer Avrupa ülkelerine de Hollanda üzerinden yayıldığı düşünülmektedir. Devam eden süreçte, aralarında siyasi birlik bulunmayan küçük Alman prensliklerinin başarılı sonuçlar elde etmeleri özel tüketim vergilerinin İngiltere'ye ve İngiliz kolonilerine de yayılmasını sağlamıştır. (Cnossen 2005, s.1).

İngiltere'de ilk özel tüketim vergisi, askeri harcamaları finanse etmek üzere, 1643 yılında Parlamento tarafından kabul edilerek uygulamaya girmiştir. Bu dönemde İngiltere'de bira, elma şarabı, bal likörü, tuz ve et özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almıştır (Coffman 2013, s.8-9). 17'nci Yüzyıl'da İngiltere'de gıda maddeleri yanında evler, at arabaları, işportacılık, ölüm, doğum ve evlilikle ilgili hizmetler ve bekar erkekler üzerinden de özel tüketim vergisi alındığı bilinmektedir (Cnossen 2005, s.18).

Geçmişte, diğer tüm vergilerde olduğu gibi özel tüketim vergilerinde de malî amacın ön planda olması verginin, talep esnekliği düşük zorunlu tüketim malları üzerine yoğunlaşmasına neden olmuş, bu da isyana kadar varan hoşnutsuzluklar ortaya çıkarmıştır. Örneğin Fransız İhtilali, Hindistan Bağımsızlık Hareketi, Amerikan Bağımsızlık Savaşı ve daha pek çok askeri ve siyasi başkaldırının arkasında özel tüketim vergileriyle ilgili adaletsiz uygulamalar yatmaktadır.

Eski dönemlerde özel tüketim vergilerine bilhassa savaş dönemlerinde sıklıkla başvurulması bu vergilerin bir tür "savaş vergisi" olarak algılanmasına yol açmıştır. Örneğin, Yedi Yıl Savaşları'ndan yorgun çıkan İngiltere, savaş nedeniyle yıpranan ekonomisini toparlamak için Kuzey Amerika'da yer alan koloniler üzerine ilave bir takım vergiler koymak istemiş, lakin bu durum

kolonilerin isyanıyla sonuçlanmıştır. Çay, şeker ve kurşun kalem gibi bazı maddeler üzerine getirilen ilave vergiler neticesinde Amerika'daki 13 koloni birleşmiş ve İngiltere'ye karşı bağımsızlık savaşı başlatmıştır (U.S. Department of State, 2001). Özellikle Boston Limanı'nda demirlemiş bulunan çay yüklü İngiliz gemilerinin basılarak çayların denize dökülmesi vergiye karşı gösterilen tepkilerinin bir simgesi haline gelmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri, özel tüketim vergileriyle ilgili renkli geçmişe sahip olan ülkelerden biridir. Özel tüketim vergileri ABD'de sıklıkla yine savaş zamanlarında gündeme gelmiştir. Amerika'da anayasanın kabulünden sonra ayrıntılı bir özel tüketim vergisi sistemi uygulanmış; yolcu vagonları, alkollü içkiler, enfîye ve müzayedede satın alınan eşyalar vergi kapsamına alınmıştır. Bu vergilerin yükünün orantısız bir şekilde alt gelir grubu üzerinde kalması sosyal huzursuzluklara yol açmıştır. Bilhassa viski üzerinden galon başına alınan 30 sentlik verginin, geriye yansyarak Batı Pennsylvania'daki tahıl üreticileri ve imbiççiler üzerinde kalması Viski İsyanı (Whisky Rebellion, 1794) ile neticelenmiştir (Anderson 2011, s.519).

Başkan George Washington isyanı bastırdıysa da yerine gelen Thomas Jefferson 1802 yılında tuz haricindeki maddeler üzerinden alınan özel tüketim vergilerini feshetmiştir. 1812 yılında İngiltere ile yeniden savaşa girilmesi, savaşın finansmanı için özel tüketim vergilerini yeniden gündeme getirmiştir. Geçmişte yaşanan olaylar nedeniyle, Kongre özel tüketim vergilerinin uygulanmasında tereddüde düşünce, bunun yerine gümrük vergilerinin iki katına çıkarılmasına karar verilmiştir. Ancak sonrasında bu artış da yeterli görülmeyerek özel tüketim vergileri yeniden yürürlüğe girmiştir. 1812 yılındaki savaşla getirilen özel tüketim vergileri 1817 yılında yeniden feshedilmiş ve Amerikan İç Savaşı'na kadar bir daha uygulanmamıştır (Yelvington 1997, s.35).

2.3. Özel Tüketim Vergilerinin Teorik Özellikleri

İktisadî sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında, istisna ve muafiyet hükümleri dışındaki bütün mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, maliye literatüründe, genel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktadır. (Turhan 2020, s.158). Buna karşılık sadece ilgili kanunlarda münferiden belirtilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak ifade edilmektedir. Kimi yazarlar gümrük vergilerini de bir tür özel tüketim vergisi olarak değerlendirmişlerdir. Buna göre iktisadî malların veya üretim kaynaklarının milletlerarası yer değiştirmesinden yani ithalat veya ihracat üzerinden alınan vergiler dışı özel tüketim vergileri olarak nitelendirilmiştir (Edizdoğan ve Özker 2013, s.329).

Özel tüketim vergisini genel tüketim vergisinden ayıran en önemli husus, kapsamının sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla kapsamı daraltılan bir genel tüketim vergisinin özel tüketim vergisine, kapsamı genişletilen bir özel tüketim vergisinin de genel tüketim vergisine benzemesi kaçınılmazdır. Nitekim bir zamanlar İspanya'da özel tüketim vergilerinin kapsamının çok geniş tutulması bu vergilerin genel tüketim vergileriyle kıyaslanmasına yol açmıştır (Due 1968, s.187).

Matrahın spesifik olarak da belirlenebilmesi özel tüketim vergilerini, katma değer vergisi ve perakende satış vergisi gibi genel tüketim vergilerinden ayıran önemli bir unsurdur. Spesifik tekniğin; matrahın kolay tespit edilebilmesi, vergi idaresi ile mükellef arasında bir anlaşmazlığa sebep vermesinin zor olması ve vergi kaçırma imkanını sınırlaması gibi faydaları yanında, konjonktürel hareketleri yakından izleyememesi nedeniyle vergilemenin sosyal ve malî amaçlarına uygun düşmeme gibi sakıncaları mevcuttur. Çünkü spesifik matrahlı vergiler konjonktürün genişleme döneminde hafiflerken, daralma döneminde ağırlaşır (Turhan 2020, s.187). Halbuki efektif bir verginin konjonktürel aynı yönde hareket etmesi yani daralma dönemlerinde hafifleyip, genişleme dönemlerinde ağırlaşarak deflasyonist ve enflasyonist baskıları dengelemesi gerekir.

Özel tüketim vergileri, verginin tahsili açısından genel tüketim vergileri ile benzerlik göstermektedir. Buna göre özel tüketim vergileri; son perakende satış aşamasında, üretici veya toptancıdan perakendeciye satış esnasında, doğrudan üretici tarafından yapılan satışlarda ise satış fiyatı üzerinden alınarak tüketiciciye yansıtılabilir. (Edizdoğan 1981, s.8). Özel tüketim vergilerinin tahsil yöntemleri ülkelere göre değişmekle beraber, genellikle mal ve hizmetlerin üretim ve satış esnasında tek aşamada alınır. Verginin tek aşamada alınması, vergi piramitleşmesi denilen hadisenin ortaya çıkmaması bakımından önemlidir.

Özel tüketim vergileri, genellikle, ülkelerin vergi sistemleri içerisinde dağınık bir yapıya sahiptir. Böyle bir dağınık yapı içerisinde birbiriyle uyumlu parçaları oluşturan vergiler bütünü, özel tüketim vergisi sistemleri (excise systems) olarak kabul edilmektedir. Hatta bazı durumlarda harç ve resim gibi vergi benzeri yükümlülüklerin de bu sistem içerisinde değerlendirildiği görülmektedir. Özel tüketim vergilerinin kapsamını, vergi konuları itibariyle bir takım mal ve hizmetlerle kısıtlamak mümkün değildir. Ancak yüzlerce yıldır devam eden süreç içerisinde, özel tüketim vergilerinin bazı mal ve hizmet grupları üzerine yoğunlaşması, bu tür mal ve hizmetlerin, özel tüketim vergilerinin geleneksel konuları arasında yer aldığına yönelik bir görüş birliği ortaya çıkarmıştır. Aşağıda, özel tüketim vergilerinin kapsamı içerisinde sayılan mal ve hizmet grupları bu şekilde değerlendirilmelidir (bkz. Cnossen 1977, s.11-12).

Özel tüketim vergisi sistemleri, geleneksel olarak; bütün selektif vergi vb. yükümlülükler ile alkol, tütün, şans oyunları, petrol ürünleri, motorlu araçlar ile diğer bir takım özel mal, hizmet ve faaliyetler üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Özel tüketim vergisi uygulamaları bakımından ülkeler arasında büyük farklılıklar bulunabilmektedir. Fakat tarihî süreç içerisinde, özel tüketim vergilerinin umumiyetle üç grup mal üzerine yoğunlaştığı görülmektedir. İlk grupta, erdemsiz mallar olarak nitelendirilen alkol ve tütün mamulleri; ikinci grupta, fosil yakıtlar; üçüncü grupta ise daha çok üst gelir gruplarının harcama kalemlerinde yer alan lüks mallar yer almaktadır (Due 1968, 92-93).

Özel tüketim vergileri tarihin akışı içerisinde, birbirinden farklı gerekçelerle (rationales) uygulanmıştır. Geçmiş dönemlerde özel tüketim vergilerinin esas amacı malî olmakla birlikte, zaman zaman malî olmayan amaçlar için kullanıldıkları da olmuştur. Fakat özel tüketim vergilerinin ekstra-fiskal amaçları daha çok İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra gündeme gelmeye başlamıştır.

Diğer dolaylı vergilere nazaran uygulanmasının kolay olması ve vergilendirilmede yüksek oranlara yer verilebilmesi, özel tüketim vergilerinin hasılat potansiyelini artırmaktadır. Nitekim, özel tüketim vergilerinin temel konularını oluşturan motorlu taşıtlar, fosil yakıtlar ile alkol ve tütün mamullerine bakıldığında tespit edilmelerin kolay, satış hacimlerinin yüksek ve vergi tabanlarının dar olduğu görülmektedir (Cnossen 2005, s.3). İlave bu tür malların talep esnekliklerinin düşük olması özel tüketim vergilerini malî amaç bakımından elverişli hale getirmektedir. Alkol, tütün, fosil yakıtlar ve motorlu taşıtların yakın ikamelerinin bulunmasının zor olması, talep esnekliğini düşürmektedir. Bu durum özel tüketim vergilerinin kararları saptırıcı etkilerini azaltmaktadır. Yani verginin fiyat içerisindeki payının yüksekliğine rağmen, tüketicilerin taleplerini değiştirme eğilimleri zayıflamakta ve hasılat artmaktadır. Ancak bir noktadan sonra talebin kayıt dışı ekonomiye yönelme ihtimali de mevcuttur. Özel tüketim vergilerinin malî amacı daha çok, gelişmekte olan ülkelerde ön plana çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde esas amaç malî olmasa da vergi kapsamındaki mal ve hizmetlerin çoğunun talep esnekliklerinin düşük olması vergi hasılatını ister istemez artırmaktadır.

Lüks tüketim malları geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almaktadır. Birçok kaynakta özel tüketim vergilerinden lüks vergileri şeklinde bahsedilmektedir.

Bu durumun temel sebebi, lüks tüketimin büyük bir ödeme gücünün göstergesi kabul edilmesidir. Bilhassa genel tüketim vergilerinin uygulanmadığı geçmiş dönemlerde, vergi hasılatını artırmak için “yükte hafif, pahada ağır” tabir edilen lüks mallar üzerinden yüksek oranlarda özel tüketim vergisi alınmıştır.

Özel tüketim vergilerinin, gelir dağılımında adaleti sağlama amacına uygun olması için üst gelir gruplarının harcama kalemlerinde yer alan lüks mal ve hizmetleri konu alması gerekmektedir. Devlet, lüks tüketim mallarını vergilendirirken kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasını göz ardı ederek, gelir dağılımını düzeltmeyi hedeflemektedir (Batırel 2007, s.140). Lüks mallar üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin faydası, kamu harcamaları vasıtasıyla tüm topluma yayıldığından, gelir dağılımında adaletin sağlanmasına hizmet etmektedir. Bu tür vergi gelirlerinin, alt gelir gruplarına yönelik transfer harcamalarına aktarılması durumunda, istenen etkinin daha da artması mümkündür. Ancak lüks mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin tabanı dar olduğu için özel tüketim vergilerinin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında tek başına başarılı olması zordur. Bu bakımdan artan oranlı gelir vergileriyle birlikte uygulanan lüks vergilerinin başarı şansı daha yüksektir.

Lüks mal ve hizmetler üzerine konulan yüksek oranlı vergilerle, vergi yükü dağılımında artan oranlılığın sağlanacağı düşünülmektedir (Turhan 2020, s.188). Örneğin kürk, mücevherat, pahalı araçlar ve yatlar gibi, üst gelir gruplarının bütçelerinde daha büyük paya sahip mallara yüksek oranda vergi uygulanırken, alt gelir gruplarının harcama kalemlerinde daha büyük bir paya sahip olan zorunlu tüketim mallarına sıfır ya da düşük oranlı vergi uygulanması durumunda söz konusu vergiler artan oranlı bir yapıya bürünecektir. Ayrıca, lüks mallar üzerinden yüksek oranlı vergi alınmasının, toplumdaki gelir eşitsizliklerinin alt gelir grupları tarafından daha hoş karşılanmasına hizmet edeceği de varsayılmaktadır (Bulutoglu 2004, s.358). Ancak bazen, lüks olarak tabir edilen ürünlere alt gelir gruplarının da rağbet ettiği ve bu durumda yüksek vergi oranının gelir dağılımında adaleti daha da bozabileceği unutulmamalıdır.

Kamu sektörünü özel sektörden ayıran en önemli kriterlerden biri, kamu sektöründe mal ve hizmet bedelinin sadece faydalananlara ödetirilmesinin mümkün olmamasıdır. Bu durum kamusal mal ve hizmetlerin tüketimde rekabet olmama ve tüketimden dışlanamama özellikleriyle alakalıdır. Söz konusu özellikler kamusal mal ve hizmetlerin sunumunda, faydalanma ilkesinin tatbikiğini neredeyse imkânsız kılmaktadır. Ancak bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergileri, verginin karşılıksız olma özelliğinin bir istisnası olarak, sadece sunulan mal veya hizmetten faydalananları mükellefiyet altına alma amacıyla kullanılabilir. Örneğin 1980 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde kimyevî kirliliği temizlemek için Tehlikeli Maddeler Süper Fonu (Hazardous Substances Superfund) kurulmuş ve ham petrol ile atık yaratan diğer kimyasallar üzerine ilave özel tüketim vergisi uygulanarak, elde edilen gelirler bu fona devredilmiştir (Anderson 2011, s.521). Yani kimyevî kirliliğin azaltılması şeklindeki bir kamusal malın finansmanı, kimyevî maddeleri kullananlar üzerine salınan bir vergi ile karşılanmaya çalışılmıştır.

Devlet tarafından sunulan bazı mal ve hizmetlerin finansmanında, faydalanma ilkesinin uygulanmasına olanak veren fiyat, resim, harç vb. gibi araçların kullanımı masraflı, güç ya da başka bir sebepten mahzurlu görülüyorsa, söz konusu mal veya hizmetin tamamlayıcısı olan başka bir mal üzerine vergi konulması da bir seçenektir (Uluatam 2012, s.431). Özel tüketim vergilerinde faydalanma ilkesinin dolaylı olarak gerçekleştirilmesine imkân veren bu uygulamaya köprü ve otoyol kullanımlarında sıklıkla başvurulmaktadır. Örneğin yeni yapılan bir otoyolun kullanımı vergilendirilmek isteniyor ama genel bir vergi uygulamanın araç sahibi olmayanlar için adil olmayacağı düşünülüyorsa, motorlu araçlar veya fosil yakıtlar gibi, otoyolun tamamlayıcı malları üzerine vergi konularak, hizmet kullananlara ödetirilmiş olur.

Özel tüketim vergileri topluma negatif dışsallık yayan malların üretim ve tüketimini kısmak için de kullanılmaktadır. Negatif dışsallık yayan malların sosyal maliyeti özel maliyetinin üzerindedir. Devlet burada devreye girerek alkol, tütün, akaryakıt ve kirletici maddeler üzerinden özel tüketim vergisi olarak özel maliyeti sosyal maliyete eşitlemeye çalışır (Batirel 2007, s.141). Özel maliyet sosyal maliyete eşitlendiğinde kaynak dağılımında etkinlik de sağlanmış olur. Negatif dışsallık yaratan mallar üzerinden vergi alınması fikri, ünlü iktisatçı Pigou (1918)'ya ait olup literatürde Pigou vergisi olarak bilinmektedir. Pigou vergisi, efektif bir üretim ve tüketimin ancak icra ettikleri faaliyet ile topluma bir takım maliyet yükleyenler üzerine, yaydıkları dışsallığın marjinal maliyetine eşit bir vergi konulmasıyla mümkün olacağını kabul eder. Çevre vergisi niteliğindeki böyle bir özel tüketim vergisiyle kirlilik yayan malların üretim ve tüketiminin sosyal optimuma çekilmesi hedeflenir. Bu tür vergiler, özel tüketim vergisi şeklinde alınan çevre vergileri (environmental excise taxes) olarak da bilinmektedir (bkz. Akkaya 2017).

Toplum sağlığı ve güvenliği açısından zararlı olduğu düşünülen bir takım mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, bilhassa yabancı literatürde, günah vergileri (sin taxes) olarak isimlendirilmektedir (Newman 2003, s.4). Alkol, tütün, uyuşturucu, trans yağlar, şekerli-gazlı içecekler gibi toplum sağlığını tehdit eden mallar ile bahis, kumar ve fuhuş gibi ahlaken sakıncalı olduğu düşünülen hizmetler günah vergilerinin başlıca konularını oluşturmaktadır. Esasında hiçbir ülkenin vergi sisteminde günah vergisi isminde bir vergi yoktur. Bu bakımdan günah vergilerini, bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin ironik bir ifadesi olarak nitelendirmek mümkündür. Genel itibarıyla, günah vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlerin üç temel özelliği bulunmaktadır. İlk olarak, bu tür malların bağımlılık yapıcı etkileri nedeniyle talep esneklikleri düşüktür. İkinci olarak, tüketimde ısrar edilmesi, kullanıcılar üzerinde orta ve uzun vadede hastalık, obezite ve ölüm gibi negatif etkiler meydana getirmektedir. Son olarak, bu tür malların tüketiminden sadece kullanıcılar değil, üçüncü kişiler de etkilenmektedir (Lorenzi 2006, s.67).

Günah vergilerinin iki temel gerekçesi bulunmaktadır. Birinci gerekçe, günah vergilerinin iktisadî etkileri olup sosyal maliyetlerin içselleştirilmesini ifade eder (Newman 2004, s.4). Bu bakımdan günah vergilerinin arkasındaki ilk gerekçenin mantığı Pigou vergisi ile aynıdır. İkinci gerekçe ise bazı mal ve hizmetleri kullanmanın ahlaken sakıncalı olduğu görüşüdür. Bu yaklaşıma göre; eğer bir davranış gayri ahlaki ise yasaklanması gerekir; ancak yasaklanması mümkün değilse yapılacak en makul şey bu davranışın vergilendirilmesidir (Newman 2003, s.5). Literatürde, günah vergilerinin lehinde ve aleyhinde bulunan çok sayıda görüş olmakla birlikte çalışmanın kapsamı itibarıyla burada yer verilmemiştir.

3. Küreselleşmenin Özel Tüketim Vergileri Üzerindeki Etkileri

Küreselleşmenin etkisiyle sermayenin mobilitesinin artması, uluslararası vergi rekabetini tektikleştirir. Hükümetler, portföy yatırımları ile doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını kendi ülkelerine çekmek için, bu alanlardaki vergi oranlarının düşürülmesinde birbirleriyle yarışır hale gelmişlerdir (Avi-Yonah 2001, s.60). Başta kurumlar vergisi olmak üzere gelir vergileri alanında yaşanan uluslararası vergi rekabetinin, harcama vergilerine ilişkin rekabeti ve diğer değişikliklerle de beraberinde getirmesi son derece doğaldır (bkz. Akkaya 2011).

Nitelikli emek ve sermayenin küresel ölçekte hareketlilik kazanması, birçok ülkeyi mobil üretim faktörleri üzerindeki vergi oranlarını düşürmeye ve yabancı kaynakları kendi topraklarına çekerek vergi tabanlarını genişletmeye sevk etmiştir. Bu durum dolaysız vergi oranlarının düşmesine, dolaylı vergilerin oran ve sayısının artmasına yol açmıştır. Küreselleşme sürecinde,

tüketimin mobilitesinde de geçmişe kıyasla bir artış olmuş; fakat bu artışın sermaye ve nitelikli emeğe göre zayıf olması, vergi yükünün tüketim üzerine yoğunlaşmasına yol açmıştır (Leviner 2014, s.214). Küreselleşmenin etkisiyle mobilitesi düşük tüketim üzerindeki vergi yükünün artması ve bir genel tüketim vergisi olan KDV'nin dünya çapında uygulanmaya başlaması, özel tüketim vergilerinin kapsamını değiştirmiştir.

Avrupa Birliği gibi bölgesel ekonomik entegrasyonlarda üye devletler arasında gümrük kontrollerinin kaldırılması ve serbest dolaşım ilkesinin benimsenmesi, vergi mevzuatlarının koordinasyonunu kaçınılmaz kılmıştır. Bu şekilde, bazı ülkelerin, vergi oranlarını diğer ülkelerin zararına olacak şekilde düşürüp, avantaj elde etmelerinin önüne geçilmek istenmiştir. Zararlı vergi rekabetine neden olacak olumsuz gelişmeleri engellemek adına, AB'de vergi uyumlaştırması ile ilgili çok sayıda çalışma yapılmıştır. Ancak vergi uyumlaştırmasına yönelik çalışmalar KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerle sınırlı kalmıştır. Dolaysız vergiler alanında ise zararlı vergi rekabetine karşı tavsiye kararlarıyla yetinilmiştir (Öz ve Yaraşır 2009, s.6).

3.1. Özel Tüketim Vergilerinin Amaç, Kapsam ve Hasılatındaki Değişim

Küreselleşme sürecinde, bir tür genel tüketim vergisi olan katma değer vergisinin dünya çapında yaygınlık kazanmasıyla, geçmişte özel tüketim vergilerinin konusunu oluşturan birçok mal ve hizmet, KDV kapsamına girmiştir. Bu durum özel tüketim vergilerinin kapsamının daralmasına yol açmıştır. Örneğin geçmişte geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer alan tuz, kahve, çay, şeker, kibrit, hububat ürünleri vb. gibi mallar günümüzde KDV kapsamında bulunmaktadır.

Küreselleşme sürecinde, tüketim üzerinden alınan vergiler oran ve miktar olarak artmakla birlikte lüks mallarda tam tersi bir durum yaşanmıştır. Bunun en önemli sebebi, lüks malların mobilitesinin diğer mallardan daha yüksek olmasıdır. Küreselleşme sürecince ulaşım maliyetlerinin düşmesi ve seyahat imkânlarının artması ile bazı devletler, lüks tüketim üzerindeki vergi oranlarını azaltarak, ülkelerini yabancı müşteriler için cazibe merkezi haline getirmeye çalışmışlardır. Bu tür uygulamalar daha çok, küçük ve az gelişmiş ülkelerde görülmekle beraber ABD ve Brezilya gibi federal devletlerde de örnekleri yaşanmıştır (Tanzi 1996, s.6).

Özel tüketim vergileri, 1980 öncesi dönemde esas olarak mali amaç ön planda tutularak uygulanmıştır. Fakat devam eden süreçte, özel tüketim vergilerinin negatif dışsallıkların içselleştirilmesi noktasındaki potansiyeli, bilhassa gelişmiş ülkelerde bu vergilerin tanzim edici amaçlar için kullanımını öne çıkarmıştır. Ayrıca nitelikli emek ve yatırım üzerindeki vergilerin saptırıcı etkileri, uzmanları değişik arayışlara itmiş, alternatif olarak çevre ve günah vergileri önerilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya 2012, s.246). Böylece emek ve sermaye üzerindeki vergilerin hafifletilerek, sosyal maliyeti yüksek olan mal ve hizmetler üzerindeki vergilerin ağırlaştırılması; yani bir bakıma iyilerin mükafatlandırılarak kötülerin cezalandırılması anlayışı benimsenmeye çalışılmıştır. 1980'lerin başından itibaren, çevre kirliliğinin önlenmesinde geleneksel kumanda-kontrol yöntemlerinden vazgeçilerek, vergisel düzenlemelerin yapılması görüşü ağırlık kazanmaya başlamıştır. Buna göre, özel tüketim vergisi niteliğindeki çevre vergilerinin kullanımı ile hem maliyetlerin azaltılması hem de kirleten öder prensibiyle vergilemede artan oranlılığın sağlanması amaçlanmıştır (Çelikkaya 2011, s.98).

Alkol ve tütün mamulleri, geçmişten günümüze her zaman, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almış ve bilhassa yabancı literatürde "günah vergileri" olarak nitelendirilmiştir. Günümüzde, alkol ve tütünün yanı sıra kolalı-şekerli içecekler ile trans yağ içerikli yiyecekler de günah vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Küreselleşme süre-

cinde insanların hayat tarzı ve beslenme alışkanlıklarının değişmesi, buna bağlı hastalıkların sayısında ciddi artışlara neden olmuştur. Birçok ülke bu durumu kontrol altına almak adına, şeker oranı yüksek maddeler ile sağlıksız yiyecek ve içecekler üzerindeki vergi oranlarını artırarak talebi kısımaya çalışmaktadır (Creighton 2020, s.136).

Avrupa Birliği'nde özel tüketim vergileriyle ilgili ortak mevzuat, büyük oranda Tek Pazar'a geçiş sürecinde şekillenmeye başlamıştır. Üye devletler arasında sınır kontrollerinin kaldırılmasıyla, zararlı vergi rekabetini önlemek ve serbest dolaşımın kötüye kullanımını engellemek için düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu bakımdan Birlik genelinde, bazı mal grupları üzerindeki özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması için uzlaşmaya varılmıştır. AB üyesi ülkelerde vergi uyumlaştırması kapsamına alınmayan ve ülkelerin iç dinamiklerine göre farklılık gösteren çok sayıda özel tüketim vergisi de bulunmaktadır.

AB'de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması ile ilgili ilk iki direktif 1972 ve 1978 yılında çıkarılmıştır. Ancak bu direktifler sadece işlenmiş tütün üzerinden alınan özel tüketim vergileriyle sınırlı kalmıştır (European Commission, 1972). Sonrasında, özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması konusunda uzun süre ilerleme kaydedilememiştir. 1992 yılına gelindiğinde, üç grup mal üzerindeki özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasında uzlaşmaya varılmış ve gerekli direktifler peş peşe çıkarılmıştır. İlk etapta uzlaşmaya varılan mallar; alkol ve tütün mamulleri ile petrol ürünlerinden oluşmaktadır. Fakat 2003 yılında bir direktif daha çıkarılarak elektrik, doğalgaz ve kömür gibi enerji ürünleri de uyumlaştırma kapsamına alınmıştır (European Commission, 2003).

AB'de özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılması ile ilgili düzenlemeler, üye ülkelerde eşit oranların uygulanması şeklinde değildir. Bunun yerine, minimum vergi oranları tespit edilmiştir. Hiçbir üye minimum oranların altında bir oran uygulayamamakta fakat dilerse daha yüksek oranlar kullanabilmektedir. Uyumlaştırma kapsamındaki mallardan sadece tütün mamulleri için ad valorem matrah esası kabul edilmiş, diğer mallar spesifik matrah esasına göre düzenlenmiştir. Örneğin sigara üzerindeki minimum özel tüketim vergisi oranı perakende satış fiyatının %60'ı iken, bira için 100 litre başına 1,87 €'dur. AB'de özel tüketim vergisi uyumlaştırması ile ilgili dikkat çeken bir ayrıntı da şarap üzerindeki minimum vergi oranının 0 (sıfır) € olarak belirlenmesidir (European Commission, 2020).

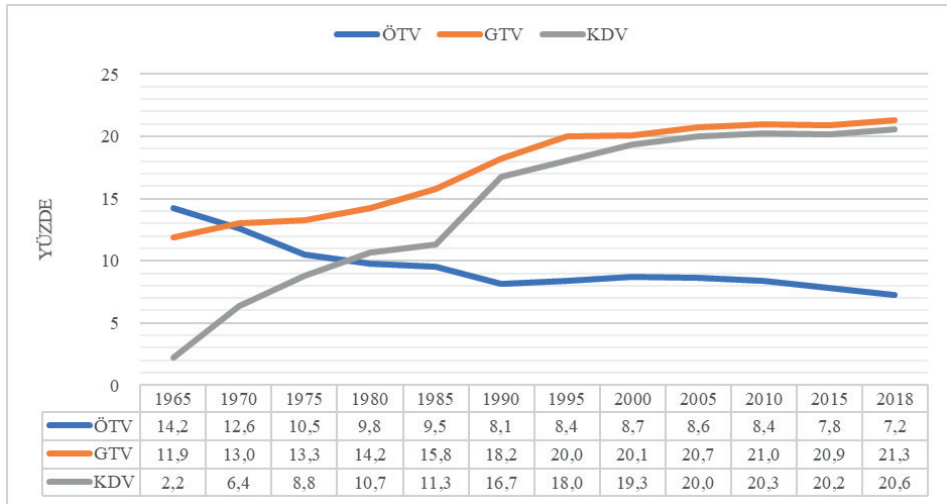
AB'de tüketim üzerinden alınan vergilerin toplam hasılatı içerisinde, KDV'den sonra en önemli pay özel tüketim vergilerine aittir. Bununla beraber özel tüketim vergilerinin uyumlaştırılmasının ekstra-fiskal amaçları da bulunmaktadır. Bilhassa alkol ve sigara kaynaklı hastalıkların artış göstermesi AB'yi bu konuda adımlar atmaya sevk etmiştir. Alkol ve tütün üzerindeki yüksek vergilerin bir amacı da tüketimi kontrol altına almaktır (Bird 2015, s.4). AB'de enerji üzerindeki vergilerin amaçlarından biri de karbon salımının azaltılmasıdır. Fakat alınan tedbirlerden üretim ve istihdamın olumsuz etkilenmemesi için enerji ürünlerinin şahsî kullanımı ile girdi olarak kullanımı için farklı vergi oranları kabul edilmiştir. Buna göre enerji ürünleri için belirlenen minimum özel tüketim vergisi oranları şahsî kullanımda yüksek, hammadde ve girdi olarak kullanımda düşük tutulmuştur (European Commission, 2020).

Küreselleşmenin etkisiyle vergi yapılarında büyük çaplı bir değişim meydana gelmiş, ülkelerin vergi sistemlerinde genel tüketim vergilerinin ağırlığı artarken, özel tüketim vergileri ile dolaşmaz vergilerde nispi düşüşler yaşanmıştır (Özker ve Biniş 2011, s.113). Küreselleşme sürecinde uluslararası vergi rekabetinin artması, vergi yükünün mobilitesi düşük tüketim üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Bu bakımdan 1960'lardan itibaren, genel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı kademeli olarak artış göstermiştir.

1950'lerden sonra vergilendirme alanındaki en önemli gelişmelerden biri modern bir genel tüketim vergisi olan KDV'nin küresel ölçekte yayılmaya başlamasıdır. KDV ilk olarak Alman sanayici Siemens tarafından 1918 yılında Almanya'daki muamele vergileri yerine önerildiyse de tam anlamıyla ilk defa Fransa'da uygulanmıştır (Bilici 2013, s.113). Özellikle 1980'lerden sonra KDV'nin yaygınlığı iyice artmış ve hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerinde yer edinmiştir. KDV günümüzde AB ülkelerinin tamamında uygulanmakta iken, OECD ülkeleri içinde ise sadece ABD'de bulunmamaktadır.

Genel tüketim vergilerinin, toplam vergi hasılatı içerisindeki payında yaşanan artışın bir sebebi de geçmişte özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlerin, zamanla genel tüketim vergilerinin konusu içerisine girmesidir. Bilhassa KDV'nin dünya çapında yaygınlık kazanmasıyla özel tüketim vergilerinin konusunu oluşturan mal ve hizmetler KDV kapsamına alınmıştır. Özel tüketim vergilerinin kapsamında yaşanan daralma, vergi hasılatına da yansımış; KDV'nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı hızla artarken, özel tüketim vergilerinin payı düşmüştür.

Şekil 1: OECD Ülkeleri Ortalamasına Göre Özel Tüketim Vergileri, Genel Tüketim Vergileri ve KDV'nin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Payı



Kaynak: OECD Revenue Statistics.

Şekil 1, OECD ülkelerinde 1965 sonrasında özel tüketim vergileri, genel tüketim vergileri ve KDV hasılatının toplam vergi hasılatı içerisindeki oranında yaşanan değişimi göstermektedir. Veriler incelendiğinde özel tüketim vergilerinin, kapsamında yaşanan daralmaya paralel olarak, toplam vergi hasılatı içindeki payının nasıl azaldığı, buna karşılık genel tüketim vergilerinin ağırlığının nasıl yükseldiği açıkça görülmektedir. Grafikte dikkat çeken bir nokta da KDV'nin genel tüketim vergileri içerisinde elde ettiği konumdur. KDV günümüzde tüm dolaylı dolaylı vergiler içinde hasılat potansiyeli en yüksek vergi haline gelmiştir. OECD ülkelerinde 1965 yılında KDV'nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı %2,2 seviyesinde iken, bu oran 2018 yılında %20,6'ya yükselmiştir. Aynı zaman aralığında özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı ise %14,2'den %7,2'ye gerilemiştir.

1965'ten itibaren özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı sürekli düşmekle beraber, elde edilen hasılat miktar olarak hala çok yüksektir. 1965-2018 arası dönemdeki veriler incelendiğinde özel tüketim vergisi hasılatının tüm OECD ülkelerinde katlanarak arttığı görülmektedir. Türkiye'nin 2015 yılında 38,9 milyar dolar olan özel tüketim vergisi hasılatının, 2018'de 27,7 milyar dolara gerilemesi ise döviz kurundan kaynaklanmaktadır (OECD, 2020).

Kapsamında yaşanan daralmaya rağmen özel tüketim vergisi hasılatının katlanarak artmaya devam etmesinin birkaç sebebi bulunmaktadır. İlk olarak, sanayi ve teknolojinin yaygınlaşması enerji tüketimini artırmış, dolayısıyla enerji üzerinden alınan özel tüketim vergisi hasılatı da yükselmiştir. Özellikle 1980 sonrası dönemde çevre vergilerinin kazandığı popülerlik de önemli bir etkidir. Enerji ürünlerinin çevre kirliliğine yol açması, bu ürünler üzerindeki vergi oranlarının artırılmasına ve çoğu durumda hem özel tüketim vergisi hem de KDV uygulanarak iki defa vergilendirilmesine gerekçe oluşturmuştur. Diğer taraftan alkol ve tütün mamulleri ile şans oyunlarının insanlar üzerindeki bağımlılık yapıcı etkileri, bu tür mal ve hizmetler üzerine tüketimi kısmak amacıyla konulan yüksek oranlı vergilerin caydırıcı özelliklerini törpülemektedir. Dolayısıyla yüksek vergi oranlarına rağmen talebin kısılamaması özel tüketim vergisi hasılatını artırmaktadır.

4. Türk Özel Tüketim Vergisi Sisteminin Gelişimi

Türkiye'de tüketim üzerinden alınan vergilerin gelişimi dünyadaki genel duruma paralel bir seyir izlemekle beraber, zaman zaman dünyayı geriden takip ettiği görülmektedir. Cumhuriyet'in ilanından 1985 KDV Reformuna kadar olan süreçte, harcamalar üzerinden alınan vergiler özel tüketim vergileri şeklinde dizayn edilmiştir. KDV'nin kabulünden sonra özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılan değişikliklerde malî amacın yanı sıra iktisadî, siyasî ve sosyal amaçlara da önem verilmiştir. Fakat, kapsamının geniş tutulması ve bazı mallar üzerindeki vergi oranlarının çok yüksek olması nedeniyle, Türkiye'de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki ağırlığı dünya ortalamasından farklılık göstermektedir.

Osmanlı Devleti'nde Birinci Dünya Savaşı'na kadar olan dönemde alkollü içecekler, kibritle sigara kâğıdı gibi mallar üzerinden istihlak vergileri olarak isimlendirilen tüketim vergileri alınmıştır. Ancak Türkiye'de modern anlamda ilk tüketim vergisi, aşar vergisinin kaldırılmasıyla oluşan malî açığı telafi etmek amacıyla, 1926 yılında Umumî İstihlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle ortaya çıkmıştır. Umumî istihlak vergisi, bazı istisnalar hariç, bütün satış ve işlemler üzerine %2,5 oranında ve pul yapıştırmak suretiyle tatbik edilmiştir. Umumi istihlak vergisi yine 1926 yılında yürürlüğe giren Eğlence ve Hususî İstihlak Vergisi Kanunu ile takviye edilmeye çalışılmıştır. Eğlence ve hususî istihlak vergisi ile birahane, meyhane, lokanta, bar, büfe vb. yerlerde yapılan harcamalar ile sinema ve tiyatro gibi lokallere giriş ücretleri vergilendirilmiştir (VRKR 1969, s.260). Bu vergi %10 ila %30 arasında değişen oranlar üzerinden pul yapıştırmak suretiyle tatbik edilmiştir. Ancak uygulamada karşılaşılan idari zorluklar, bilhassa tarafların satışları gizleyerek vergi tutarını aralarında paylaşmaları umumî ve hususî istihlak vergilerinin kısa süre içerisinde yürürlükten kaldırılmasına neden olmuştur (Bulutoğlu 1979, s.120).

Umumî ve hususî istihlak vergileri kaldırıldıktan sonra, oluşan boşluğu doldurmak için 1927 yılında 1039 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmışsa da iktisadî hayatı olumsuz etkilediği gerekçesiyle 1931 yılında feshedilerek yerine 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu getirilmiştir. Bu dönemde Türkiye'nin ekonomik yapısının düzenli bir vergi sisteminin uygulanmasına müsait olmaması ve modern bir vergi idaresinin teşekkül etmemiş olması nedeniyle, çıkarılan vergi kanunlarında istikrar yakalanamamıştır. Nitekim 1860 sayılı Kanun'un tatbikinde de başarı sağlanamayınca 1934 yılında kaldırılarak bu sefer 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe

konulmuş, fakat altı yıl sonra feshedilerek yerine 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu çıkarılmıştır (VRKR 1960, s.262-263).

1928 yılında çıkarılan 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu da özel tüketim vergisi niteliğini haiz malî yükümlülüklerden biridir. Kanun'un 1'inci Maddesi'nde yer alan "*Damga resmi, bu kanunda yazılı bulunan ve ihticac için ibraz olunabilecek olan evrak ve senedât ile ilânata mahsus tekâliftendir*" ifadelerinden anlaşılacağı üzere resmin konusu evrak, senet ve ilanlar gibi belgelerden oluşmaktadır. Damga resmi, kişiler arasında hazırlanan her nevi evrak, senet ve ilanın doğruluğunu ispat için verilen devlet garantisinin bedeli olarak alınmaktadır. Kanun'un 2'nci Maddesi'nde "*Damga resmine tabi evrak ve senedât mahiyetinde bulunan veya onların makamına kaim veyahut o mahiyeti haiz olarak tanzim edilen mektup ve şerhlerle mezkûr evrak ve senedât muhteviyat ve ahkâmının tecdidine, temdidine, tâdiline ve devrine müteallik mektup ve şerhler dahi kezalik damga resmine tabidir*" ifadeleriyle resmin konusu genişletilmiştir (Damga Resmi Kanunu 1928). Buna göre; evrak ve senet yerine geçen mektup ve şerhlerin yanı sıra söz konusu evrak ve senetlerin yenilenmesi, süresinin uzatılması, değiştirilmesi ve devredilmesi de damga resmi kapsamına alınmıştır.

Damga resminde evrak ve senetlerin türü ve içeriğine göre maktu, evrak ve senetlerin üzerinde yazılı değere göre ise nispi tutarlar yer almaktadır. Kanun'un 3'üncü Maddesi'nde tahsil yöntemlerine yer verilmiştir. İlk yöntem, umumî ve hususî istihlak vergilerinde olduğu gibi, pul yapıştırmak suretiyle tahsildir. Diğer yöntemler ise kanunun cevaz verdiği durumlarda damga vurulması veya makbuz verilmesi şeklindedir. Kanun metninde vergi yerine resim ifadesinin kullanılması özel tüketim vergisi niteliğini ortadan kaldırmamaktadır. Nitekim bu kanun 1964 yılında çıkarılan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile ilga edilerek resim yerine vergi ibaresi kullanılmıştır.

Dolaylı vergiler alanındaki dağınık ve istikrarsız yapı 1957 yılında gerçekleştirilen Gider Vergileri Reformu'na kadar devam etmiştir. Reforma dayanak teşkil eden 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu 1956 yılında çıkarılmakla beraber, yürürlük tarihi 1 Mart 1957 olarak belirlenmiştir. Reform öncesinde Türkiye'de şeker, glikoz, akaryakıt, elektrik, havagazı, kibrit, kahve, bira, şarap gibi mamuller ile taşıma hizmetleri özel tüketim vergileri içerisinde önemli bir paya sahip olmuştur. Dağınık halde bulunan özel tüketim vergilerinin çoğu Gider Vergileri Kanunu kapsamına alınmıştır (VRKR 1960, 267). 1957 Gider Vergileri Reformu, 1949 yılında gerçekleştirilen ve dolaysız vergi sisteminin modernize edilmesini amaçlayan Gelir Vergisi Reformu'nun devamı niteliğindedir. Böylece dolaysız vergilerin yanı sıra dolaylı vergiler de modernize edilerek, vergi sisteminin sağlam bir temele oturtulması amaçlanmıştır.

Gider Vergileri Kanunu ile tüketim üzerinden alınan vergiler "istihsal vergisi" ve "hizmet vergileri" şeklinde iki ana grup haline getirilmiştir. İstihsal vergisi, reformun temelini oluşturmuş ve ilgili kanuna ekli dört adet tabloda yer alan ürünleri kapsamına almıştır. I Nolu Tabloda: çimento, madenler, akaryakıt, havagazı, elektrik, tekstil maddeleri gibi sanayi ürünleri; II Nolu Tabloda: patlayıcılar, kibrit, seramik ve taşlar gibi mallar; III Nolu Tabloda: kahve, kakao, glikoz ve alkollü içecekler; IV Nolu Tabloda ise ithal ürünler yer almaktadır (Gider Vergileri Kanunu 1956). Gider Vergileri Kanunu'nun ikinci kısmı ise hizmet vergilerinden meydana gelmekte olup banka ve sigorta muameleleri vergisi, nakliyat vergisi ile PTT hizmetleri vergisini içermektedir.

Dikkatlice incelendiğinde 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu ile yapılan düzenlemenin genel tüketim vergisi sistemi değil, kapsamı geniş tutulmuş bir özel tüketim vergisi sistemi olduğu görülmektedir. Zira genel tüketim vergilerinde, verginin konusunu oluşturan unsurlar tek tek sayılmak yerine umumî bir çerçevede çizilerek bazı istisna ve muafiyetlere yer verilmektedir. Özel tüketim vergilerinde ise verginin konusunu oluşturan mal ve hizmetler ilgili kanunlarda tek tek

sayılmaktadır. Nitekim Gider Vergileri Kanunu'nun 1'inci Maddesi'nde yer alan “*Bu kanuna bağlı I, II ve III numaralı tablolarda yazılı maddelerden Türkiye’de istihsal ve imal olunanların müstahsil veya amilleri tarafından teslimi..., IV’üncü tabloda yazılı mamullerin Türkiye’ye ithali, bu tablolarda gösterilen nispet ve hadlerde istihsal vergisine tabidir*” ifadelerinden anlaşılacağı üzere istihsal vergisinin konusunu oluşturan mallar ilgili tablolarda sayılanlarla sınırlıdır. Gider Vergileri Kanunu içerisinde yer alan hizmet vergileri ise kapsam ve nitelik itibarıyla, özel tüketim vergilerinin tipik örneklerini teşkil etmektedir.

Gider Vergileri Reformu'nun en önemli kısmını oluşturan istihsal vergisi, ileriki dönemlerde bazı değişikliklere uğramakla beraber 1985 yılında KDV'nin kabulüne kadar yürürlükte kalmıştır. 1957 Reformu'ndan sonra özel tüketim vergilerinin çoğu Gider Vergileri Kanunu kapsamına alınmış; ancak şeker vergisi ve damga resmi, özel kanunlarla düzenlenmeye devam edilmiştir. Spesifik matraha göre hesaplanan şeker vergisinin, Gider Vergileri dışında bırakılmasının sebebi Türkiye’de şeker üretiminin sahip olduğu statüdür. Buna göre, şeker üzerinden alınacak istihlak (tüketim) vergisinin miktarı ile tarh, tahakkuk ve tahsili, 6747 Sayılı Şeker Kanunu'nun 9'uncu ve 10'uncu maddelerinde düzenlenmiş ve ilgili maddelerin 1984 yılında ilga edilmesine kadar böyle devam etmiştir (Şeker Kanunu 1956). Gider Vergileri Reformu'ndan sonra Türkiye’de özel tüketim vergileriyle ilgili olarak yapılan önemli bir düzenleme de 1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu'dur. Bu kanun ile yürürlüğe giren vergiler taşıt alım vergisi, işletme vergisi, gayri menkul kıymet artışı vergisi ve spor-toto vergisinden oluşmaktadır.

Finansman Kanunu ile getirilen vergiler, gayri menkul kıymet artışı vergisi bir tarafa bırakılırsa, kapsam ve nitelik itibarıyla birer özel tüketim vergisidir. Kanun kapsamında yer verilen işletme vergisi bar, motel, otel, pavyon, gazino, diskotek vb. yerlerde yapılan tüketim harcamaları ile kristal eşyalar, mücevherat, avizeler, parfümeri eşyası, televizyon vb. gibi lüks tüketim maddelerini konu almıştır (Finansman Kanunu, 1970). İşletme vergisinin lüks mallar üzerine konulan bir özel tüketim vergisi olduğu gayet sarih olmakla beraber, yabancı ülkelerdeki muadillerine kıyasla oranların çok yüksek tutulduğu görülmektedir. Çoğu ülkede benzer vergilere ait oranlar %2-3 seviyelerinde iken Türkiye’de %5 ile %30 arasında değişen oranlarda uygulanmıştır (Edizdoğan 1981, 116). Vergi oranlarının bu denli yüksek tutulmasının sebebi ilgili kanunun isminden de anlaşılacağı üzere, mevcut finansman açığının kapatılmak istenmesidir.

Bazı maliyeciler tarafından bir servet vergisi olarak da tanımlanan taşıt alım vergisi; taşıtları türlerine göre üç tarife altında toplamış, ağırlık ve yaş gibi spesifik matrah ölçülerine göre belirlenen maktu tutarlar üzerinden tahsil edilmiştir. Taşıt alım vergisinin konusunu oluşturan araçlar günümüzde, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda II sayılı listede yer alan matrah ve nispetler üzerinden vergilendirilmektedir. Fakat taşıt alım vergisinde ÖTVK'da yer alan “ilk iktisap” şartı aranmadığından ikinci el araçlar da vergi kapsamına girmiştir. ÖTVK'nın 2002 yılında yürürlüğe girmesine kadar, ikinci el araç alımı üzerinden vergi tahakkukuna devam edilmiştir.

Finansman Kanunu ile yürürlüğe giren spor-toto vergisi, şans oyunları üzerinden alınması bakımından, geleneksel özel tüketim vergilerinin önemli konularından birisidir. Spor-toto vergisi, doldurulan kupon başına alınan ücrete göre ve %20 oran üzerinden uygulanmıştır. Finansman Kanunu ile getirilen vergilerden işletme ve spor-toto vergileri 1985 yılında KDV'nin kabulüyle ilga edilmiştir.

4.1. Özel Tüketim Vergilerinin Amaç, Kapsam ve Hasılatındaki Değişim

Küreselleşme sürecinde, tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamında değişiklikler olmuş ve bu değişiklikler vergi hasılatını etkilemiştir. Bu dönemde özel tüketim vergilerinin malî amacının yanı sıra ekstra-fiskal amaçları da gündeme gel-

meye başlamıştır. 1957 yılında Gider Vergileri Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra, dolaylı vergiler alanında reform sayılabilecek ikinci düzenleme 1985 yılında Katma Değer Vergisi Kanunu'nun uygulanmaya başlamasıdır. 1985 Reformuyla sekiz adet dolaylı vergi ilga edilerek, KDV kapsamına alınmıştır. İstihsal vergisinin feshedilerek, bu verginin konusunu oluşturan unsurların KDV kapsamına alınması vergi sistemi açısından büyük bir değişimi yansıtmaktadır. Bu değişim, özel tüketim vergilerinin kapsamındaki daralmaya işaret etmesi yanında, ülkenin ekonomik yapısının ve vergi teşkilatının KDV gibi bir genel tüketim vergisinin uygulanabilmesi için elverişli hale geldiğini de göstermektedir. Zira Cumhuriyet'in ilk yıllarından KDV'nin kabulüne kadar geçen süreçte tüketim üzerinden alınan vergilerin, adı ne olursa olsun, kapsam ve nitelik itibarıyla özel tüketim vergileri şeklinde olmasının sebebi, ülkenin ekonomik yapısı ve vergi teşkilatının genel tüketim vergilerinin uygulanabilmesine imkân vermemesidir.

Küreselleşme sürecinde, vergilendirmede malî amacın yanında, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi sosyal amaçlar da ön plana çıkmaya başlamıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerde sosyal devlet anlayışının yerleşmesiyle, alt gelir gruplarının harcama kalemlerinde büyük yeri olan tuz, şeker, et ve hububat ürünleri gibi temel gıda maddeleri özel tüketim vergileri kapsamından çıkarılarak, genel tüketim vergileri içerisine alınmış ve vergi oranları düşürülmüştür. Nitekim Türkiye'de de 1985 yılında KDV'nin kabulüyle yürürlükten kalkan hükümler arasında, zorunlu mallar üzerinden alınan istihsal vergisi ve Şeker Kanunu ile düzenlenmiş olan şeker vergisi de bulunmaktadır.

1970 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile getirilmiş olan işletme vergisi ile spor-toto vergisi de KDV'ye geçişle birlikte uygulamadan kaldırılmıştır. Ancak taşıt alım vergisi, 2002 yılında ÖTVK'nın kabul edilmesine kadar devam etmiştir. Geçmişten günümüze, özel tüketim vergileri içerisinde çok önemli bir payı bulunan ve yüksek oranlarda vergilendirilen alkol ve tütün gibi erdemsiz mallar da KDV içerisine dahil edilmiştir. Ancak ÖTVK'nın yürürlüğe girmesine kadar alkol ve tütüne mutad KDV oranı dışında farklılaştırılmış yüksek oranlar tatbik edilmiştir. 1957 Reformu ile sadeleştirilen ve düzene sokulan dolaylı vergi sistemi, zaman içerisinde getirilen yeni vergiler ve yapılan düzenlemelerle tekrar karmaşık hale gelmiştir. 1985 Reformuyla, dağınık yapıdaki dolaylı vergiler mümkün olduğunca KDV çatısı altında toplanmaya çalışılmıştır. Ancak petrol ürünleri, motorlu taşıtlar, alkol ve tütün mamulleri üzerine getirilen ek vergiler, farklılaştırılmış KDV oranları, çeşitli fon, harç ve paylar nedeniyle, istenilen sadeleştirme gerçekleştirilememiştir. Bu karmaşıklık ÖTVK'nın kabul edilmesine kadar devam etmiştir.

Alkol ve tütün üzerindeki vergilerin, bilhassa yabancı literatürde günah vergileri olarak nitelendirildiği önceki bölümlerde ifade edilmişti. Bu tür malların satış fiyatlarının sosyal maliyetleri içermediği düşüncesi, günah vergilerine dünya genelinde meşruiyet kazandırmıştır. Türkiye'de de ÖTVK'nın kabulünden önce alkol ve tütün mamullerinin satış bedelleri veyahut vergi matrahları üzerinden çok sayıda vergi, fon ve pay ayrılarak sosyal amaçlar için kullanılmaya çalışılmıştır. Bahsi geçen vergi, fon ve paylar; “eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi”, “savunma sanayii destekleme fonu”, “maluller ile şehit dul ve yetimleri payı”, “federasyonlar payı”, “toplu konut fonu” ve “mera fonu”ndan oluşmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ilgili vergi, fon ve payların finanse edilmesinde sürekli olarak alkol ve tütün satışının kullanılmasıdır. Bazen ilk teslim, bazen satış bedeli, bazen de vergi matrahı baz alınarak ayrılan bu kaynakların oluşturulmasında örneğin zorunlu tüketim mallarının değil de alkol ve tütün mamullerinin kullanılması Batı'daki günah vergisi mantığının Türkiye'de de mevcut olduğunu göstermektedir.

Türkiye'de dolaylı vergiler alanında KDV'den sonra ikinci bir reform da 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile gerçekleştirilmek istenmiştir. ÖTVK'nın çıkarıl-

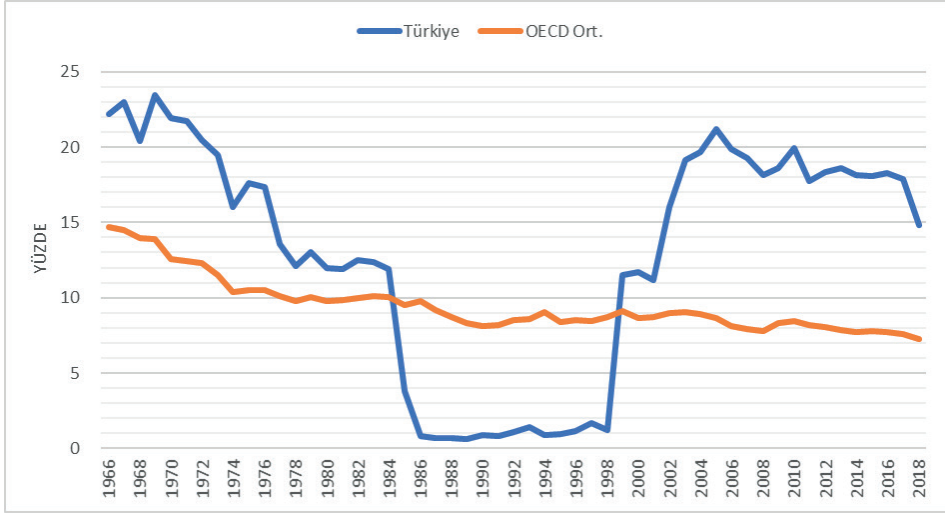
masına yönelik çalışmalar 1990 yılından itibaren başlamıştır. Maliye Bakanlığı tarafından yürütülen bu çalışmalarda ilk etapta malî amaç ön plana çıkmış ve hazineye gelir sağlamak hedeflenmiştir. 1992 yılına gelindiğinde ise malî amacın yanı sıra AB vergi mevzuatına uyum sağlanması da hedeflendiğinden ÖTVK ile ilgili çalışmalar Maliye Bakanlığı'ndan ziyade, Başbakanlığa bağlı Hazine ve Dış ticaret Müsteşarlığı tarafından idare edilmeye başlamıştır (Oktar 2013, s.5).

Türkiye 1995 yılında Gümrük Birliği'ne dahil olunca, devletin ithalatta gümrük vergisi ile fon ve paylardan sağladığı gelirler azalmıştır. Bu bakımdan yeni oluşturulan ÖTVK kapsamında ithal mallara ağırlık verilerek, Gümrük Birliği'ne girmekten kaynaklanan gelir kaybı telafi etmek istenmiştir (Öztüfekçi 2002, s.10). TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu'nda ÖTVK'nın hedefinin sadece gelir elde etmek olmadığı, enerji tasarrufu, çevre kirliliğinin önlenmesi ve tüketici davranışlarının kontrol altına alınması gibi ekstra-fiskal amaçların da göz önüne alındığı belirtilmiştir. Ayrıca ÖTVK ile belirli ve az sayıda mal grubunun kapsam altına alınarak vergi sisteminin basitleştirilmesi ve bu sayede vergiye gönüllü uyumun sağlanması planlanmıştır (TBMM, 2002).

Türkiye'de, 2002 yılından önce, özel tüketim vergisi niteliğine sahip çok sayıda vergi ve fonun farklı kanunlarla düzenlendiği ve karmaşık bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. 2002 yılında çıkarılan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile dağınık halde bulunan özel tüketim vergilerinin çoğu tek çatı altında birleştirilmiştir. Toplam on altı adet farklı vergi, harç, fon ve payın feshedilmesine ilaveten, farklılaştırılmış yüksek KDV oranı uygulamasına da son verilmiştir. Bunlar içerisinde akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi ile alkol ve tütün üzerindeki ek verginin kaldırılarak ÖTVK içerisinde yeniden düzenlenmesi bilhassa önemlidir.

ÖTVK'nın kapsamına giren mallar, dört liste halinde kanuna eklenmiştir. Buna göre, I sayılı liste, fosil yakıtlar ile motor yağları ve türevleri; II sayılı liste, motorlu taşıtlar; III sayılı liste, alkollü ve alkolsüz meşrubat ile tütün mamulleri; IV sayılı liste, bazı lüks mallar, beyaz eşyalar ve elektronik ürünlerden oluşmaktadır (ÖTVK, 2002). ÖTVK'da vergilendirme tekniği bakımından spesifik matrah ölçüleri de kullanılmakla beraber, ad valorem matraha ağırlık verildiği görülmektedir. Konularını oluşturan mal ve hizmetlerin oldukça çeşitli olması nedeniyle özel tüketim vergilerinin tek bir kanunla düzenlenmesi zordur. Nitekim Türkiye'de de ÖTVK'nın dışında kalan özel tüketim vergileri mevcuttur. Bunlar; özel iletişim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, şans oyunları vergisi ve damga vergisidir.

Şekil 2: Özel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Hasılatı İçerisindeki Oranı



Kaynak: OECD Revenue Statistics.

Şekil 2, Türkiye ve OECD ortalaması için özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisinde oranında meydana gelen değişimi göstermektedir. OECD verileri kullanılarak hazırlanan bu grafikte Türkiye’de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının 1965-1985 arasındaki yirmi yıllık periyotta düşme eğiliminde olduğu, sonrasında bir müddet yatay seyrederek 2000’li yıllarla birlikte tırmanışa geçtiği görülmektedir.

Türkiye’de özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranı, OECD ortalamasından farklılık göstermektedir. 1960’lardan günümüze, OECD ortalamasının sürekli düşmesinin sebebi, küreselleşmenin etkisiyle özel tüketim vergilerinin kapsamının daralması ve ekstra-fiskal amaçların ön plana çıkmaya başlamasıdır. 1965-1985 arası dönemde Türkiye’de de buna paralel bir düşüş olmakla birlikte, oranlar OECD ortalamasının üzerinde kalmıştır. Türkiye’de 1985 sonrasındaki yaklaşık 15 yıllık süreçte özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payının OECD ortalamasının altında kalmasının sebebi 1984 yılında KDV Kanunu’nun çıkarılmasıdır. 1985 Reformu’yla birlikte çok sayıda özel tüketim vergisinin feshedilerek KDV kapsamına alınması genel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artmasına buna karşılık özel tüketim vergilerinin payının azalmasına yol açmıştır. Ancak 2002 yılında ÖTV Kanunu’nun çıkarılmasıyla gerçekleştirilen düzenlemeler neticesinde tekrar OECD ortalamasının üzerine çıkmıştır.

Türkiye’de ÖTVK’nın kapsamının geniş tutulması ve enerji ürünleri ile motorlu taşıtlar üzerindeki vergi oranlarının yüksekliği özel tüketim vergisi hasılatının KDV hasılatına oldukça yakın olmasına yol açmaktadır. Halbuki dünyadaki genel eğilim Türkiye’dekinden farklıdır. Örneğin 2018 yılında özel tüketim vergileri ve KDV’nin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranları, sırasıyla, OECD ortalamasında %7,2 ve %19,8; Afrika ortalamasında %9,1 ve %29,4, Latin Amerika ve Karayip ülkeleri ortalamasında %9,3 ve %27,8 iken Türkiye’de %14,9 ve %19,8 seviyelerindedir (OECD 2020). Diğer ülkelerde özel tüketim vergileri ve KDV’nin toplam vergi hasılatı içerisindeki payları arasında yaklaşık üç ila dört kat fark varken Türkiye’de birbirine yakın olması özel tüketim vergilerinin, vergi sistemi içerisindeki ağırlığını yansıtmaktadır.

5. Tartışma ve Sonuç

Geçmiş devirlerde tüm mal ve hizmetler üzerinden vergi alınmasını mümkün kılacak iktisadî sistemlerin ve modern vergi idarelerinin bulunmayışı, harcamalar üzerinden alınan vergilerin özel tüketim vergileri şeklinde olmasına yol açmıştır. Bu bakımdan özel tüketim vergileri tarihin en eski vergi türlerinden biridir. Özel tüketim vergilerini genel tüketim vergilerinden ayıran iki temel kriter mevcuttur. Birincisi, kanun yapım sistematüğinde ta'dâdî metodun tercih edilmesi; ikincisi, kapsamının genel tüketim vergilerine göre daha sınırlı olmasıdır. Özel tüketim vergilerinin kapsamına giren mal ve hizmetlerin sınırlı olması, vergi hasılatının artırılması için yüksek vergi oranlarının uygulanmasına neden olmuştur. Vergi konularının sınırlı olması ve spesifik matrah ölçülerinin de kullanılabilmesi özel tüketim vergilerine büyük bir uygulama kolaylığı kazandırmıştır.

Geçmişte özel tüketim vergileri malî amaç göz önünde bulundurularak uygulandığından tuz, pirinç, şeker, çay, kahve, kibrit ve gazyağı gibi temel tüketim maddeleri üzerinden bile yüksek oranlı vergiler alındığı dönemler olmuştur. Bunun yanında alkol ve tütün mamulleri ile lüks mallar her zaman, geleneksel özel tüketim vergilerinin en önemli konuları arasında yer almıştır. Sanyai Devrimi sonrasında fosil yakıt kullanımının yaygınlaşmasıyla enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar da özel tüketim vergilerinin kapsamına girmiştir.

Zaman içerisinde alkol ve tütün mamulleri ile gayri ahlaki olduğu düşünülen bir takım hizmetler üzerinden alınan vergilerden günah vergileri şeklinde bahsedilmeye başlanmıştır. Günümüzde kişi ve toplum sağlığını tehdit eden kolalı-gazlı içecekler ile yağ ve şeker oranı yüksek yiyecekler de günah vergileri kapsamında değerlendirilmektedir. Esasında hiçbir ülkenin vergi sisteminde günah vergisi isminde bir vergi türü yoktur. Günah vergileri bazı mal ve hizmetler üzerindeki özel tüketim vergilerinin ironik bir ifadesidir.

İkinci Dünya Savaşı sonrası dönemde ülkelerin hızla demokrasiye geçmesi ve gümrük kontrollerinin gevşetilmesiyle dünya ticaret hacmi büyük bir artış göstermiştir. Küreselleşme süreci olarak nitelendirilen 1970 sonrası dönemde sermaye ve nitelikli emeğin mobilitesinin artması uluslararası vergi rekabetini tetiklediğinden, dolaysız vergi oranlarının düşmesine, hareket kabiliyeti nispeten daha düşük olan tüketim üzerindeki vergi yükünün ağırlaşmasına neden olmuştur.

Gelişmiş ekonomilerin ve modern vergi teşkilatlarının oluşturulmasıyla az sayıda mal ve hizmet üzerinden yüksek oranlarda özel tüketim vergisi almak yerine, çok sayıda mal ve hizmet üzerinden düşük oranlarda genel tüketim vergisi almak mümkün ve mantıklı hale gelmiştir. Geçmişte özel tüketim vergileri kapsamında değerlendirilen birçok mal ve hizmet genel tüketim vergileri kapsamına alınmıştır. Bilhassa katma değer vergisinin yaygınlaşmaya başlamasıyla özel tüketim vergilerinin kapsamı iyice daralmıştır.

Küreselleşme sürecinde özel tüketim vergilerinin amaçlarında değişim yaşanmış; malî amaç geri plana itilirken negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması ve faydalanma ilkesinin uygulanması gibi ekstra-fiskal amaçlar öne çıkmaya başlamıştır. Erdemsiz mal ve hizmet talebinin kontrol altında tutulması amacıyla günah vergilerinin araç olarak kullanılması yaygınlaşmıştır. Ayrıca çevre kirliliği ile ilgili duyarlılığın artması, enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergisi oranlarının yükselmesine neden olmuştur.

1960'lardan itibaren özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki payı düşmeye başlamıştır. Ancak bu düşüş, büyük ölçüde, genel tüketim vergilerinin ağırlığının artmasından kaynaklı izafi bir düşüştür. Özel tüketim vergileri kapsamında bulunan mal ve hizmetler üzerinden aynı zamanda KDV de alınması genel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki ağırlığını yükselmektedir. Özel tüketim vergilerinin toplam vergi hasılatı içerisindeki oranının

düşmesinde bu vergilerin kapsamının daralmasının da etkisi bulunmaktadır. Ancak günümüzde alkol ve tütün mamulleri ile enerji ürünleri ve motorlu taşıtlar üzerindeki özel tüketim vergilerinin ağırlığı bu etkiyi azaltmaktadır. Çünkü bu tür malların yakın ikamelerinin bulunmaması talep esnekliğini düşürdüğünden, amaç malı olmasa bile vergi hasılatı ister istemez artmaktadır. Dolayısıyla, toplam vergi hasılatı ve GSYH içindeki payında nispi azalmalar olsa bile, özel tüketim vergileri gerek fiskal gerekse ekstra-fiskal amaçlar doğrultusunda, vergi sistemleri içerisinde hala çok önemli bir yere sahiptir.

Türkiye’de özel tüketim vergilerinin gelişimi, ana hatları itibariyle, dünyadaki genel duruma benzer seyretmiştir. Cumhuriyet’in ilanından 1985 KDV Reformuna kadar olan süreçte tüketim üzerinden alınan vergiler, adı her en olursa olsun, kapsam ve nitelik itibariyle özel tüketim vergileri şeklinde düzenlenmiştir. Burada umumî istihlak vergisinin adındaki umumî ibaresi ya da 1957 Reformu’nda gider vergileri ifadesinin kullanılması bizi yanıltmamalıdır. 1985 KDV Reformu Türk vergi sistemi açısından çok köklü bir dönüşümü göstermektedir. Bu dönüşüm, dünya genelinde özel tüketim vergilerinin kapsamının daralması ve genel tüketim vergilerinin yaygınlaşması ile aynı paralelde gerçekleşmiştir. Ayrıca KDV’nin yürürlüğe girmesi, Türkiye’nin modern bir genel tüketim vergisinin uygulanmasına imkân verecek iktisat sistemine ve gelişmiş vergi teşkilatına sahip hale geldiğine işaret etmektedir.

Türkiye’de dolaylı vergiler alanında KDV’den sonra ikinci bir reform da 2002 yılında ÖTVK’nın kabulüyle gerçekleştirilmiştir. ÖTVK’nın kabul edilmesinde Gümrük Birliği’ne girmekten kaynaklı gelir kaybının telafi edilmesi yanında, belirli ve az sayıda ürün vergilendirilerek sistemin basitleştirilmesi, AB müktesebatına uyum sağlanması, enerji tasarrufu, çevre kirliliğinin önlenmesi, tüketici davranışlarının kontrol altında tutulması gibi ekstra-fiskal amaçlar da göz önüne alınmıştır.

ÖTVK’nın yürürlüğe girmesiyle dolaylı vergi sistemindeki dağınıklık büyük ölçüde ortadan kaldırılrsa da yukarıda ifade edilen hedeflerin çoğu gerçekleştirilememiştir. İlk olarak ÖTVK’nın kapsamı geniş tutulmuş, dolayısıyla belirli ve az sayıdaki ürünün vergilendirilmesi hedefinden sapılmıştır. Tüketici tercihlerinin kontrol altında tutulması düşüncesi ise söz konusu ürünlere ait talebin fiyat esnekliğinin düşük olması nedeniyle gerçekleşmemiştir. Fosil yakıtlara olan talep, yüksek vergiye rağmen düşmediği için, enerji tasarrufu sağlanması ve çevre kirliliğinin azaltılması gibi hedeflere ulaşıldığını söylemek de zordur.

Türkiye’de ÖTVK’nın kapsamının çok geniş tutulması bu verginin genel tüketim vergisi niteliğine bürünmesine yol açmakta, alt ve orta gelir grupları üzerinde regresif etkiler meydana getirmektedir. Alkol ve tütün mamulleri üzerindeki vergi oranlarının yüksekliği ve kolalı-meyveli içeceklerin ÖTV kapsamında olması toplum sağlığının korunması gibi gerekçelere dayandırılrsa bile motorlu taşıtlar ve motor yakıtları üzerindeki vergi oranlarının dünyada eşi olmayacak şekilde yüksek olmasının izahı güçtür. Zaman zaman, bu duruma mazeret olarak öne sürülen çevre kirliliğinin önlenmesi ve ithalatın azaltılması gibi gerekçelerin rasyonelitesi zayıftır. Zira söz konusu ürünlerin ikameleri bir tarafa yakın ikamelerinin bile olmaması talep esnekliğini büyük ölçüde ortadan kaldırdığından vergili fiyat ne kadar artarsa artsın talep düşmemektedir. Ayrıca karbon salımı nispeten düşük olan elektrikli motora sahip araçlar üzerindeki vergi oranlarının aynı şekilde yüksek olması, çevre kalitesinin artırılmasına yönelik gerekçeyi zayıflatmaktadır.

Türkiye’de özel tüketimi vergisi sisteminin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. İlk olarak, ÖTVK’nın kapsamı daraltılmalı ve günümüzde geniş kitlelerce kullanımı oldukça yaygınlaşmış olan beyaz eşya ve elektrik-elektronik ürünleri gibi bazı mallar listeden çıkarılmalıdır. İkinci olarak, motorlu taşıtlar ve motor yakıtları üzerindeki ÖTV oranları dünya standartlarına indirile-

rek, gelir dağılımında adalet açısından alt ve orta gelir grupları aleyhine telafisi zor zararlara yol açan bu uygulamanın sonlandırılması tavsiye edilmektedir. Son olarak, eğer alkol ve tütün mamulleri üzerindeki yüksek vergilerin amacı toplum sağlığını korumak ise bu amaç sağlık ve sosyal güvenlik politikalarıyla desteklenmelidir. Örneğin alkol ve tütün mamullerini kullananlarının sağlık sigortası primlerinin daha yüksek olması bir seçenektir. Aksi halde vergi oranları ne kadar yükselirse yükselsin, bu ürünlerin bağımlılık yapıcı karakteri nedeniyle, talebin düşmeyeceği hatta kayıt dışı ekonomiye kayacağı düşünülmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarımı – Ş.A., M.A.; Veri Toplama - Ş.A.; Veri Analizi /Yorumlama - Ş.A., M.A.; Yazı Taslağı - Ş.A., M.A.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi – Ş.A.; Son Onay ve Sorumluluk - Ş.A., M.A.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of study - Ş.A., M.A.; Data Acquisition - Ş.A.; Data Analysis/Interpretation - Ş.A., M.A.; Drafting Manuscript - Ş.A., M.A.; Critical Revision of Manuscript – Ş.A.; Final Approval and Accountability - Ş.A., M.A.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declared that this study has received no financial support.

Kaynakça/References

- Adams, C. (1998). *Those dirty rotten taxes: the tax revolts that built America*. New York: The Free Press.
- Akkaya, Ş. (2011). *Küreselleşen ekonomik sorunlar ve vergilemenin küreselleşmesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akkaya, Ş. (2017). *Yerelden küresele çevre vergileri-iktisadi bir analiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Anderson, J.E. (2011). *Public finance*. Ohio: Cengage Learning.
- Avi- Yonah, S. R. (2001). Globalization and tax competition: implicationns for developing countries. *Cepal Review*, 74, 59-66.
- Batirel, Ö.F. (2007). *Kamu maliyesi ve yönetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.
- Bilici, N. (2013). *Avrupa Birliği ve Türkiye*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bird, R. M. (2015). Tobacco and alcohol excise taxes for improving public health and revenue outcomes: marrying sin and virtue. World Bank Group, WPS7500.
- Bulutoğlu, K. (1979). *Türk vergi sistemi*. Ankara: Ongun Kardeşler Matbaacılık.
- Bulutoğlu, K. (2004). *Kamu ekonomisine giriş*. İstanbul: Batı Türkelı Yayıncılık.
- Cnossen, S. (1977). *Excise systems: a global study of the selective taxation of goods and services*. Baltimore: The John Hopkins University Press.
- Cnossen, S. (2005). Economics and politics of excise taxation. In Sijbren Cnossen (Ed.), *Theory and Practice of Excise Taxation* (pp. 1-19). New York: Oxford University Press.
- Creighton, R. (2010). Fat taxes. *Journal of Legal Medicine*, 31(1), 123-136.
- Coffman, D. (2013). *Excise taxation and the origins of public debt*. Hampshire: Palgrave Mcmillan.
- Çelikkaya, A. (2011). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde çevre vergisi reformları ve Türkiye. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 97-120.
- 1324 Nolu Damga Resmi Kanunu (28.05.1928 tarih, 900 sayılı Resmî Gazete).
- Due, J.F. (1968). *Government finance: economics of the public sector*. Illinois: Richard D. Irwin Incorporation.
- Edizdoğan, N. (1981). *Teoride ve uygulamada özel tüketim vergileri*. Bursa: Bursa Üniversitesi Basımevi.
- Edizdoğan, N., ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin ekonomik analizi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.

- Edizdoğan, N. ve Özker, A.N. (2013). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- European Commission (1972). Council Directive of 72/464/CEE.
- European Commission (1978). Council Directive of 79/32/EEC.
- European Commission (2003). Council Directive of 2003/96/EC.
- European Commission (2020). Excise duties on alcohol, tobacco and energy. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy_en.
- 1318 Nolu Finansman Kanunu (10.08.1970 tarih, 13575 sayılı Resmî Gazete).
- 6802 Nolu Gider Vergileri Kanunu (23.07.1956 tarih, 9362 sayılı Resmî Gazete).
- Leviner, S. (2014). The intricacies of tax and globalization. *Columbia Journal of Tax Law*, 207(5), 207-227.
- Lorenzi, P. (2006). The moral grounds of sin taxes. *Society*, 44(1), 67-71.
- Newman, J. S. (2003). Slave tax as sin tax: 18th and 19th century perspectives. Wake Forest Univ. Public Law Research Paper No. 04-01. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=471968.
- OECD (2020). Revenue Statistics. Retrieved from <https://stats.oecd.org>.
- Oktar, K. (2013). *Özel tüketim vergisi: yorum ve açıklamaları*. Ankara: PWC.
- 4760 Nolu Özel Tüketim Vergisi Kanunu (06.06.2002 tarih, 24783 sayılı Resmî Gazete).
- Öz, E. ve Yaraşır, S. (2009). Global bir kavram: vergi rekabeti. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 52, 1-39.
- Özker, A. N. ve Biniş, M. (2011). Küreselleşme sürecinde vergi sistemlerinin niteliği ve sürece ilişkin uygulamalar. N. Edizdoğan ve Ö. Çetinkaya (Ed.), *Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler* kitabı içinde (s.171-198). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Öztüfekçi, M. A. (2002). Özel tüketim vergisi niteliğindeki vergi, harç, fon ve payların tek yasal düzenlemede konumlandırılması. *Vergi Sorunları Dergisi*, 166, 7-17.
- 6747 Nolu Şeker Kanunu (29.06.1956 tarih, 9345 sayılı Resmî Gazete).
- Tanzi, V. (1996). Globalization, tax competition and future of the tax systems. *IMF Working Paper*, 96(141).
- TBMM (2002). Özel tüketim vergisi kanun tasarısı ve plan ve bütçe komisyonu raporu. Erişim Adresi: <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c096/b106/tbmm210961060569.pdf>.
- Terra, B. J. M. (1996). Excises. In V. Thuronyi (Ed.), *Tax Law Design and Drafting* (Chapter 8). Washington: International Monetary Fund.
- Turhan, S. (2020). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Uluatam, Ö. (2012). *Kamu maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- U.S. Department of State (2001). Parliamentary taxation of colonies, international trade, and american revolution: 1763-1775. Retrieved from <https://history.state.gov/milestones/1750-1775/parliamentary-taxation>.
- VRKR (1969). Vergi reform komisyonu raporları Cilt 2. İstanbul: Damga Matbaası.
- Yelvington, B. (1997). Excise taxes in historical perspective. In William F. Shughart (Ed.), *Taxing Choice: The Predatory Politics of Fiscal Discrimination*. New Jersey: Transaction Publishers.

