

ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNDE VERGİ GELİR ESNEKLİĞİ: TÜRKİYE VE OECD KARŞILAŞTIRMASI

TAX INCOME ELASTICITY IN EXCISE TAXES: COMPARISON OF TURKEY AND OECD

Filiz GİRAY* & Gizem ZEREN**

* Prof. Dr., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü, TÜRKİYE, E-mail: giray@uludag.edu.tr
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8765-8248>

** Proje Asistanı, Bursa Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
Maliye Bölümü, TÜRKİYE, e-mail: gizemzeren90@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-9837-9244>

Geliş Tarihi: 12 Haziran 2020; Kabul Tarihi: 16 Temmuz 2020
Received: 12 June 2020; Accepted: 16 July 2020

ÖZET

Bir ülkede sürdürülebilir kalkınma için temel maliye politikası aracı olan vergiler, önemli kamu geliri türüdür. Vergilerin gelir sağlama dışında ekonomik ve sosyal amaçları da bulunmaktadır. Bu amaçları gerçekleştirecek vergi sisteminin oluşturulmasında önemli parametrelerden biri vergi esnekliğidir. Vergi esnekliğinin bilinmesi vergi sisteminin otomatik stabilizatör olma özelliği, artan oranlılık ve hedeflenen vergi geliri tahmini için önem arz eder. Bir ülkede inelastik bir vergi sistemi, toplanacak vergiler konusunda belirsizlik yaratmaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de 2002-2019 döneminde özel tüketim vergisinde (ÖTV) vergi esnekliğinin teorik değere uygun olup olmadığını OECD ülkeleriyle karşılaştırmalı olarak incelemektir. Olumsuz dışsallıkları önleme, tersine artan oranlılığı azaltma gibi işlevleri gereği vergi sisteminin temel yapı taşları arasında yer alan ÖTV’nin, beklentileri yerine getirmesinin ölçümünde vergi gelir esnekliği önemli bir araçtır. Çalışmanın sonucunda ÖTV’de Türkiye’deki vergi gelir esnekliğinin OECD ülkelerinden düşük olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Özel tüketim vergisi, Türkiye’de özel tüketim vergisi, vergi esnekliği, vergi esnekliği teorisi.

Jel Kodları: H30, H24.

ABSTRACT

Taxes, which are the main fiscal policy tool for sustainable development in a country, are the major type of public revenue. Taxes have economic and social purposes besides generating income. One of the important parameters of the creation of the tax system that will accomplish these objectives is tax elasticity. Knowing the tax elasticity the tax system's ability to be an automatic stabilizer, increased proportionality and targeted tax revenue estimate is important. An inelastic tax system in a country

would create uncertainty about the taxes to be collected. The aim of this study is to compare the theoretical value of tax elasticity in excise tax in Turkey in the period 2002-2019 with OECD countries. Tax income elasticity is an important tool in measuring the fulfillment of expectations of the excise tax, which is one of the main building blocks of the tax system due to its functions such as preventing negative externalities and reducing increasing proportionality. The results of the study showed that the tax income elasticity in Turkey in the excise tax is lower than in OECD countries.

Key Words: Excise Tax, Excise Tax in Turkey, Tax Elasticity, Tax Elasticity Theory.

Jel Codes: H30, H24

1. GİRİŞ

Devletler kamu hizmetlerini yerine getirmek, devletin temel görevlerinden olan savunma, adalet, güvenlik gibi tam kamusal mallarda hizmet sunumunu gerçekleştirebilmek ve vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayabilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu mali kaynakların başında vergiler gelmektedir. Günümüzde maliye politikasının temel aracı olan vergiler en önemli kamusal finansman kaynağıdır. Bu kaynağın beklenen işlevleri yerine getirmesini sınavacak ölçümlere ihtiyaç vardır. Bunlardan biri vergi gelir esnekliği (vergi esnekliği) veya elastikiyettir. Yine ülkelerin zaman zaman yaşadıkları bütçe açıklarındaki artış, hükümetleri temel gelir kaynağı olarak optimal vergi hasılatının irdelemek ve etkin olmayan vergi tahsilatının nedenlerini araştırmaya yöneltmektedir. Vergi geliri esnekliği, vergi sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi ve gelecek vergi politikası tasarımları gibi birçok yönden önem taşıyan bir konudur. Ayrıca vergi esnekliği hükümetlere kamu harcamalarını planlama olanağı vermektedir. Vergi yapısının esnekliği ne kadar büyük olursa kamu harcamaları miktarı da o oranda yüksek olmaktadır (Craig, Heins, 1980:267). Vergi esnekliği vergi tahsilatının denetimi konusunda da bilgi vermektedir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde harcamalar üzerinden alınan en önemli vergilerden biri “ÖTV” olmuştur. Bu çalışmada temel alınan vergi ÖTV’dir. ÖTV özellikle negatif dışsallıklar yaratan malların tüketimini kısımaya yöneliktir. Bireylerin tüketim davranışlarını etkilediğinden “yönlendirici vergi” niteliği taşıyan bir vergidir. Dolayısıyla bu vergi, vergilerin mali amacı yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmede kullanılmaktadır. Bu özellikleri gereği bu tür vergilerin gelir esneklik derecesinin bilinmesi önem arz etmektedir.

Türkiye için vergi ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ortaya koymak üzere vergi gelirin gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYH) içindeki payını ölçmeye yönelik çalışmalar olmasına rağmen, doğrudan ÖTV’deki vergi gelir esnekliğine yönelik çalışma oldukça sınırlıdır. Bu bağlamda çalışmanın açığı gidermek adına katkısı olabilecektir. ÖTV özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergilemenin mali amacı dışında ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek üzere başvurulmuş bir vergidir. Bu nedenle Türkiye’deki ÖTV’nin beklentileri karşılama düzeyini ölçme aracı olarak bu verginin gelir esnekliğini bilmek ve buna göre vergi kapsamını şekillendirmek önem arz edebilecektir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de 2002-2019 döneminde ÖTV’de vergi esnekliğinin düzeyini, maliye kuramında yer alan teori çerçevesinde ve OECD ülkeleriyle karşılaştırmalı olarak incelemektir. OECD ülkelerinin çalışmada seçilmesiyle Türkiye’nin hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerle karşılaştırma yapılabilmesi olanağı sağlanabilecektir.

Çalışma şu şekilde organize edilmiştir: Giriş bölümünde ÖTV’nin vergiler içindeki yeri ve vergi esnekliği kavramının ülkeler için önemi açıklanmıştır. İkinci bölümde vergi esnekliği ve ÖTV teorik çerçevede anlatılmaktadır. Vergi esnekliği tanımı, hesaplanma şekli, ÖTV

yapısı, ÖTV'nin amaçları ve önemi bu bölümde belirtilmektedir. Üçüncü bölümde konuyla ilgili geçmiş çalışmaları kapsayan literatür taraması yer almaktadır. Dördüncü bölümde Türkiye ve OECD Ülkelerinin vergi sisteminde ÖTV'nin yapısı ve gelir esnekliği verileri ile incelenmektedir. Türkiye'de ÖTV'nin gelişimi, vergi gelirleri içindeki payı ve GSYH göre gelir esnekliği istatistikî verilere göre analiz edilmektedir. Sonuç bölümünde ise çeşitli göstergelere dayalı olarak yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular ve bunların değerlendirilmesi yer almaktadır.

2. VERGİ ESNEKLİĞİ TEORİSİ VE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Vergi hasılatı esnekliği kısaca vergi esnekliği, belirli bir dönemdeki vergilerdeki değişimin GSYH'deki değişime oranlanmasıyla ifade edilen bir katsayıdır. Vergi esnekliği, GSYH'deki değişimden dolayı vergi gelirlerindeki değişimi ölçmektedir. Dolayısıyla vergi esnekliğinin ölçümü, kamu gelir türü olarak vergi gelirleri ile GSYH arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır. Bu katsayının 1'den (birimden) büyük olması GSYH'deki artıştan daha fazla vergilerin arttığını göstermektedir. Tersine 1'den küçük olması ise vergilerdeki artışın GSYH'den daha düşük olduğu anlamına gelmektedir. Vergi esnekliği 1'i aşarsa vergi oranlarını sıklıkla manipüle etmeye ihtiyaç duyulmamaktadır. Vergi hasılatının inelastik olduğu bir vergi sisteminde kısa dönemde vergi gelirlerini belirli düzeyde tutmak için sıklıkla vergi oranlarını değiştirmek gerekebilecektir. Geçici ve sık vergi oranlarındaki değişimler, belirsizlikler yaratarak tüketim ve yatırım kararlarının çarpıtılmasına yol açmaktadır. Makro düzeyde bu durum kaynak tahsisi ve dağılımı üzerinde negatif etkiler yaratabilir (Mukarram, 2001:75-76; Fonseca ve Ventosa-Santaulària, 2011:89).

Vergi esnekliği $\Delta T / \Delta Y$ şeklinde formüle edilmektedir. ΔT vergideki değişimi, ΔY ise gelirdeki (Bu çalışmada gelir olarak GSYH esas alınmıştır) değişimi ifade etmektedir. Buna göre vergi gelirlerinin esnekliği, vergi gelirlerindeki yüzde değişimin GSYH'deki yüzde değişime oranı şeklinde ifade edilebilir.

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

Vergi esnekliğinin derecesi şu şekilde açıklanabilir:

Vergi esnekliği > 1 ise, vergi sistemi yapısı esnektir, vergi geliri artışı GSYH'daki artıştan daha fazladır.

Vergi esnekliği < 1 ise, vergi sistemi yapısı inelastiktir, vergi geliri artışı GSYH'daki artıştan daha düşüktür.

Vergi esnekliği $= 1$ ise, birim esneklik kavramı kullanılmaktadır.

Harcama vergilerinde yer alan verginin talep esnekliği (elastikiyeti), bu vergilerin gelir esnekliğinden (elastikiyetinden) farklıdır. Verginin talep esnekliği, vergideki bir değişimin, malın tüketiminde yaratacağı değişim yüzdesinin GSYH'deki değişim yüzdesiyle oranlanmasını ifade etmektedir. Vergi gelir esnekliği, ekonomideki büyümelere vergilerin verdiği karşılığı göstermektedir.

Vergi esnekliği ile bir vergi yapısının vergi oranlarında herhangi bir değişim olmadan vergi mükellefinin gelirindeki artışa vereceği karşılık ölçülmektedir. Vergi esneklik katsayısı; vergi oranları, artan oranlılık düzeyi ve GSYH'deki değişimlere vergi matrahının verdiği karşılığa bağlıdır. Bu faktörler içinde özellikle artan oranlılık vergi esnekliğini belirleyen önemli bir unsurdur. Yüksek artan oranlı gelir vergili devletler daha yüksek elastik vergi yapısına sahiptir (Craig, Heins, 1980:267). Dolayısıyla vergi esnekliği aynı zamanda vergi sistemindeki artan oranlılığın seviyesini de belirtmektedir. Ayrıca vergi esnekliği, kısa dönemde vergi gelirlerinde konjonktürden kaynaklı değişimleri de gösterebilmektedir.

ÖTV, vergi sınıflandırması içinde dolaylı vergiler kategorisinde yer alan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergi türüdür. ÖTV sadece belirli mal kategorilerine uygulandığı için “dar tabanlı dolaylı vergi” ya da “kısmi harcama vergileri” şeklinde de tanımlanmaktadır. Genel olarak ÖTV kapsamında olan mallar; petrol ve doğal gaz ürünleri, motorlu taşıtlar, dayanıklı tüketim malları ve alkollü içecekler, tütün ve ürünleri şeklindedir.

ÖTV'nin uygulamaya konmasındaki ilk neden mali olmakla beraber gelir sağlama amacı dışında ekonomik ve sosyal amacı da bulunmaktadır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir:

-Genel harcama vergilerinde oluşan tersine artan oranlılığın etkisini azaltmak ve vergi ödeyenlerin ödeme güçlerini yansıtmaya yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır. Örneğin lüks mallar üzerinden alınan ÖTV gelir düzeyi yüksek mükellef gruplarını hedef almaktadır. (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017:325).

-Özel tüketim vergisi, talebin fiyat esnekliğinin düşük ve talebin gelir esnekliğinin yüksek olduğu mallara uygulandığı için negatif dışsallıkların içselleştirilmesine yardımcı olmaktadır ve bu niteliğiyle “Pigouvian vergi” (kaynak dağılımında etkinliği sağlamak amacıyla negatif dışsallıkların vergilendirilmesi durumunda kullanılan vergiye verilen isim) niteliği taşımaktadır (Gergerlioğlu, 2014:6).

-Sosyal maliyeti özel maliyetin üzerinde olan ve bu sebeple olumsuz dışsallık yaratan mallarda maliyetler arasındaki farkın vergi şeklinde alınması özel tüketim vergisinin “düzenleyici” vergi fonksiyonunu ön plana çıkarmaktadır. Örneğin, çevreye yayılan olumsuz dışsallığı en aza indirebilmek için alınan akaryakıt vergilerindeki amaç; çevreye verilen hava kirliliği, sera gazı yayılımı, trafik yoğunluğu ve kazaları gibi zararların karşılanmasını sağlamaktır (Çelikkaya, 2011:50). Böylece ÖTV, hükümetlerin dışsallık düzenlemede kullandığı bir müdahale aracıdır (Sornpaisarn vd. 2017:15). Sonuç da ÖTV'nin malların yarattığı dışsallıkları azaltması ekonomik etkinliği artırabilecektir (Parry, 2003:281).

-Alkollü içecekler ve tütün ürünleri gibi sağlığa zararlı malların tüketiminin azaltılmasını sağlamak ÖTV'nin bir diğer önemli amacıdır. “Günah vergileri” olarak adlandırılan, kullanımı inançlar, ahlaki ve sosyal açıdan yasaklanan bu mallara ÖTV yoluyla bir bedel yüklenmiş olmaktadır (Gergerlioğlu, 2014: 6; Buyrukoğlu, Bozdoğan vd., 2016:18).

-Seçilmiş belirli mallar üzerinden ÖTV alınması ve vergilemede adalet prensibine uygun olması sebebiyle yükümlü psikolojisine de uygun şekilde gelir elde edilmiş olmaktadır (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, 2017:325).

-ÖTV ile bilgisizliği ve içselliği düzenleme de amaçlanmaktadır. Örneğin alkolün kullanımının zararının marjinal maliyetini ölçmek ve tanımlamak zordur (Smith, 2005:61).

-Alkollü içecekler dışsallıkları içselleştirmek üzere vergilendirmek üzere vergi alkollü içecekler üzerine konulabilir. Çünkü alkol tüketimi ve boş zaman talebi arasında bir tamamlayıcılık bulunmaktadır. Böyle vergiler, boş zamana olan talebi artırarak ve gelir vergisini azaltarak emek arzı üzerindeki gelir vergisinin olumsuz etkilerini giderebilir. Çünkü boş zaman doğrudan vergilendirilmez. Boş zamanın bir unsuru olarak tüketilen alkollü içecekler gibi ürünler, emek arzındaki düşüşü ortadan kaldıracak kadar yüksek oranda vergilendirilebilir (Sornpaisarn vd. 2017:13-14).

ÖTV diğer vergilerden daha kolay yönetilebilen vergilerdir. Bu vergi kapsamındaki mallara bakıldığında örneğin alkollü içecekler yüksek satış hacmi ve az üretici ve ikame özellikleri ile (bu özellikler petrol, doğalgaz, motorlu taşıtlar ve dayanıklı tüketim malları için de geçerlidir) daha kolay tanımlanabilen mallardır (Sornpaisarn vd., 2017:14). ÖTV'de matrah iki farklı şekilde hesaplanmaktadır. Bunlardan ilki, matrahın fiziki ve teknik bir ölçü olarak

(adet, kilogram, metrekare, metreküp, litre vb.) ifade edildiği spesifik matrahlar; ikincisi ise matrahın parasal bir değer ve tutar olarak belirlendiği advalorem matrahlardır. Bazı durumlarda spesifik ve advalorem matrahlar birlikte de kullanılabilir.

Birçok ülkede toplam ÖTV içinde petrol ve doğalgaz ürünlerinden sonra en yüksek paya sahip ürün grubunu alkollü içecekler ve tütün ürünleri oluşturmaktadır. Bu ürünler üzerinden alınan iyi tasarlanmış vergiler, ürünlerin tüketiminin neden olduğu sağlık ve sosyal yükü düşürme potansiyelini maksimize edebilirler. Vergileme ve fiyatlama politikası, bu ürünleri kontrol önlemleri arasında en etkili olanlarıdır. Fiyat malların tüketiminde önemli bir belirleyicidir. Vergiler de ürünlerin fiyatlarını artırmaktadır (Sornpaisarn vd. 2017:6-7). Örneğin, Valbeek'in 2010 yılında yaptığı bir çalışmada, düşük ve orta gelirli ülkelerde ÖTV'de % 20 oranında yapılan bir artışın, sigara tüketimini azalttığı ve bu ürüne ilişkin sanayinin gelirini % 5 kadar düşürdüğü ve ÖTV gelirlerini % 14 oranında artırdığı sonucuna ampirik analizle ulaşılmıştır. Sağlığa zararlı bu ürünlerin hem gelişmiş hem de az gelişmiş ülkeler için ekonomik maliyetleri de bulunmaktadır. Örneğin Relm vd.'nin (2009) alkol tüketimine ilişkin yaptıkları bir çalışmada alkol tüketiminin ağırlıklı ortalama ekonomik maliyeti, yüksek gelirli ülkelerde (Kanada, Fransa, İskoçya ve ABD'de) GSYH'nin % 2,5'dur. Alkol tüketiminin ortalama sosyal maliyeti, orta gelirli ülkeler (Kore ve Tayland) için GSYH'nin % 2,1'dir. Ayrıca belirtmek gerekir ki, yüksek tütün veya alkollü içkiler gibi ürünler üzerinden alınan ÖTV kontrol politikasının en etkili olanı olmasına rağmen, düşük gelirli olan bu tür ürünlere karşı daha duyarlı olduğu ileri sonucuna ulaşılmış olduğu Önder ve Yürekli'nin 2016 yılındaki ampirik analiz yapılan çalışmalarında belirtilmiştir. Bu gelir grubunun, yüksek gelirliyle karşılaştırıldıkça örneğin sigaraya aile bütçesinden nispi olarak daha fazla pay ayırdıkları görülmektedir. Bu duruma düşük gelirli daha fazla duyarlılık göstererek tüketimlerini kısımlarından dolayı, vergi artışının regresif olmadığı varsayılır.

Bu çalışmada esas alınacak olan özel tüketim vergisi esnekliği, diğer tüketim vergileri gelir esnekliğinde olduğu gibi tüketim kalıplarının değişmesine neden olabilmektedir (Creedy, Gemmell, 2004:56).

Vergi hasılat esnekliğinin derecesi vergi türlerine göre farklılık gösterebilmektedir (Groves ve Kahn, 1952:89):

- Vergi geliri istikrarlı olan vergiler: Bunların gelir esnekliği önemli ölçüde 1'den (birim'den) daha azdır. Bu vergilere emlak vergisi, baş vergisi örnek olarak verilebilir.
- Vergi hasılatı, GSYH'deki dalgalanmalarla orantılı olarak değişen vergiler: Bu tip vergilere örnek olarak genel satış vergileri verilebilir. Bu vergilerin gelir esneklikleri 1'e yakındır.
- GSYH'deki değişmelere en fazla duyarlı olan vergiler: Bu vergiler bireysel gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Bu vergilerde esneklik katsayısı genellikle 1,5'den fazladır.

Clark vd. (2002) yaptıkları çalışmalarında alkol, tütün üzerinden alınan ÖTV'nin artmasına rağmen, GSYH'de bu vergilerin payının sabit veya düştüğünü göstererek teoriyi desteklemişlerdir. Vergi gelir esnekliği 1'den büyük olduğu zaman hükümetler enflasyon döneminde kazanmakta, deflasyonist dönemde kaybetmektedir (Groves ve Kahn, 1952:97).

3. LİTERATÜR

Vergi esnekliği ile ilgili çalışmaların geçmişi oldukça eskidir. Groves ve Kahn 1943-1946 dönemine Amerika'da ait satış vergileri verileriyle regresyon analizi yaptıkları ampirik analizde kamu maliyesinde vergi esnekliğinin önemini vurgulamışlardır. Vergi sisteminin esnekliği arttıkça vergi gelirlerinin de artacağı sonucuna varmışlardır (Groves ve Kahn,

1952:101). Qates (1975) Amerika’da vergi esnekliği ve kamu harcamaları arasındaki ilişkiye yönelik 1960-1970 dönemi için zaman serileri kullandığı bir çalışma yapmıştır. Sonuç olarak anlamlı ilişki bulmamıştır. Craig ve Heins 1970-1980 dönemi için yaptıkları regresyon analizine dayalı ampirik çalışmalarında vergi esnekliği ile kamu harcamaları arasında pozitif yönlü ilişki olduğu ama vergi esnekliğinin temel neden olduğu konusunda kanıt bulunmadığını göstermişlerdir (Craig ve Heins, 1980:270). Chaudhary ve Hamid araştırmalarında Pakistan’da regresyon analizi ile farklı vergilerin esnekliğini tahminini yapmışlardır. Çalışma bulgularına göre uzun dönemde vergi gelir esnekliğinin birimden yüksek olduğu ama düzeyin gelişmekte olan ülkeler için çok yeterli olmadığı belirtilmektedir (Chaudhary ve Hamid, 2001:25). Clark vd. İngiltere’de tüketim vergisi elastikiyetinin 1996-1997 verilerine göre genellikle birime yakın olduğu varsayılmıştır. Ancak bu durumun tüketicilerin tasarrufları ve transfer ödemeleri dikkate alınmadığı zaman geçerli olduğu belirtilmektedir (Clark vd, 2002:187). Bilquees Pakistan’da vergi isteminin canlılığı (Tax buoyancy) ve esnekliğine yönelik yaptığı çalışmada, 1974-2003 dönemi verileri ile Vector Auto-regressive (VAR) analizini kullanarak ülkede toplam vergi gelirlerinin GSYH’ye göre esnekliğinin birimden düşük olduğunu göstermiştir (Bilquees, 2004:90-91). Wolsvijk Hollanda için kısa ve uzun dönemdeki vergi esnekliklerini ampirik bir analiz ile incelemiştir. 1970-2005 dönemi için kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi esneklikleri hesaplanmıştır. Kısa vadede esnekliklerin, genellikle uzun vadeli esnekliklerden daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Wolsvijk, 2007:4). Indraratma’nın çalışmada Srilanka için zaman serisi analizinin kullanıldığı ve 1960-1994 dönemi arasında gelir, tüketim, ithalattan alınan vergiler için vergi esneklikleri hesaplanmaktadır. Çalışmanın sonunda vergilerin esnek olmadığı ve büyük ölçüde gelirdeki değişime tepki vermediği belirtilmiştir (Indraratma, 2009:73). Hem, Hindistan’da 1991-2010 dönemi için zaman serisi analizi kullanarak gelir, ÖTV, ithalat ve toplam vergilerin esnekliğini ölçen çalışma yapmıştır. Esneklik katsayısının ve vergilerin GSYH’ye reaksiyonun düşük olduğunu belirtmektedir. Yine çoğu vergide bu katsayının birimden düşük olduğu sonucuna ulaşmıştır (Hem, 2011:2). Meksika’da temel vergilerde gelir esnekliğini tahmin etmek üzere Fonseca ve Ventosa-Santaulària tarafından 2011 verileri ile eşbütünleşme modeli kullanılan bir diğer çalışmada, geçmiş çalışmalardakinden daha yüksek bir esneklik katsayısına ulaşılmıştır (Fonseca ve Ventosa-Santaulària, 2011:89). Kargbo ve Egwaikhide Sierra Leone’de 1977-2009 dönemi boyunca vergi esnekliğini incelemişlerdir. Kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, ithalat üzerinden alınan vergiler ve tüketim vergileri esnekliği zaman serisi analizi kullanılarak tahmin edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda kısa dönem esnekliklerin uzun dönem vergi esnekliklerinden daha düşük olduğuna ulaşılmıştır (Kargbo ve Egwaikhide, 2012:432).

Garikai vd. Zimbabwe için 2000-2013 yılları arasında regresyon analizi kullanarak yaptığı çalışmada vergi sisteminin milli gelirdeki büyümeye duyarlı olduğunu gösteren 1.01’li esneklik katsayısına ulaşılmıştır (Garikai, vd., 2015:28). Boschi ve Addona yılında regresyon analizi kullanarak yaptıkları çalışmalarında 1980’den 2013’e kadar 15 Avrupa ülkesinde kısa dönemde vergi esnekliklerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, 15 ülkeden 7’sinde (Avusturya, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Hollanda, İsveç ve İngiltere) durgunluk dönemlerinde esnekliklerin arttığı, 8 ülkede (Almanya, İrlanda, Norveç, Portekiz, Belçika, Danimarka, İtalya ve İspanya) ekonominin genişleme dönemlerinde esnekliklerin arttığı görülmüştür (Boschi ve Addona, 2017:21-22). Staubly, İsviçre için 2003-2014 yılları arasında panel veri analizi kullanarak yaptığı çalışmada kurumlar vergisi esnekliğini incelemiştir. Bir belediyenin kurumlar vergisi oranındaki % 1’lik bir artış, toplam kurumlar vergisi gelirinin yaklaşık % 0,43 oranında azalmasına neden olmaktadır. Bunun sebebi olarak firmaların kurumlar vergisi artışlarına tepki vermesi gösterilmektedir (Staubly, 2018:1).

Türkiye’de yapılan çalışmalar genellikle toplam vergi gelirleri ve talep elastikiyetine dayanmaktadır. Kuştepelı ve Şapçı 2006’da yaptıkları çalışmada, Türkiye’de gelir vergisi esnekliğini 1975-2005 dönemi verileri ile Tanzi yöntemini kullanarak yaptıkları çalışmada vergi esnekliği birime yakın olarak bulunmuştur (Kuştepelı ve Şapçı, 2006:2). Bir başka Türkiye’ye yönelik yapılan çalışma Ertürk, Avşar ve Bulut tarafından yapılmıştır. Ampirik çalışmada vergi canlılığı ve esnekliği 1981-2006 dönemi verilerinin kullanıldığı zaman serisi analizi ile bulunmuştur. Çalışmada vergi canlılığının vergi esnekliğinden büyük olduğu bulgusu elde edilmiştir (Ertürk, vd., 2008:109). Çebi ve Özlale tarafından Türkiye için yapılan araştırmada 2006-2010 dönemi itibariyle dolaylı vergilerde esneklik 0,94, ücret üzerinden alınan gelir vergisinde esneklik 1,5, kurumlar vergisinde esneklik de 1,2 olarak belirlenmiştir. Toplam vergi esneklik katsayısı ise 2009 yılı için 1,07 bulunmuştur (Çebi ve Özlale, 2011:20). Çulha tarafından Türkiye’de 2002-2012’yi kapsayan bir dönemde vergi esnekliği araştırılmıştır. Esnekliklerin hesaplanmasında trans-log modeli kullanılmış ve veriler Granger nedensellik analizi ile test edilmiştir. Toplam vergiler için esneklik katsayısı 1,2 olarak bulunmuştur. Yine çalışmada en yüksek vergi esnekliğine sahip vergi türü katma değer vergisi olarak tespit edilmiştir (Çulha, 2012:9). Akar tarafından Türkiye için ekonometrik analiz kullanılarak yapılan çalışmada vergi gelirleri esnekliğinin istikrarına yönelik çalışması sonucunda gelir üzerinden alınan vergiler, mülkiyet vergileri ve dahilde alınan mal ve hizmet vergi gelirlerinin uzun dönemde esnek, kısa dönemde istikrarsız buna karşın dahilde alınan mal ve hizmet vergi gelirlerinin uzun dönemde esnek, kısa dönemde istikrarsız olduğu belirtilmektedir (Akar, 2013:36-37). Kaya ve Yılmaz 1999-2012 yılları arasında vergi esnekliklerini ampirik analiz ile incelemişlerdir. Dolaylı vergi esnekliği, hane halkı tüketim alışkanlıklarında çoğunlukla daha düşük vergi oranlarına tabi olan birincil mal ve hizmetlerden, hane halkı geliri arttıkça daha yüksek vergi oranlarına sahip daha lüks mallara doğru kayma sonucu 1,26 olarak hesaplanmaktadır. Ayrıca, esneklik gelir vergisi için 1,28, sosyal güvenlik primleri için 0,54, kurumlar vergisi için 1,38 olarak hesaplanmaktadır. Böylece ağırlıklı genel devlet vergi esnekliği 1,04 olarak bulunmuştur (Kaya ve Yılmaz, 2013:11).

4. TÜRKİYE’DE ÖZEL TÜKETİM VERGİLERİNDE ESNEKLİK

Bu başlık altında Türkiye’de öncelikle ÖTV’lerinin genel yapısı ve bazı verilere dayalı olarak değerlendirilmesi yapılmaktadır. Daha sonra ÖTV’de vergi esnekliği incelenmektedir. Türkiye’de ÖTV’deki gelir esnekliği analiz edilirken, Türkiye’nin de üyesi olduğu ülkelerle karşılaştırma yapılarak mevcut durum daha iyi yorumlanabilecektir. Çalışmada kullanılan veriler Gelir İdaresi Başkanlığı bütçe kaynakları ve OECD istatistikleridir.

4.1. Türkiye ve OECD Ülkelerinin Vergi Sisteminde Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı

Türkiye’de diğer ülkelerde olduğu gibi ÖTV uygulamasının getirilişinin en önemli sebebi tüm dünyayı etkisine alan küreselleşmeyle beraber ülke ekonomilerinin entegrasyonu çabasıdır. Türkiye’nin AB üyesi adaylığının kabul edilmesinden sonra ise Avrupa Birliği mevzuatına uyum çalışmaları başlatılması zorunlu hale gelmiştir. Bu sebeple 24.03.2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 19.03.2001 tarihli Bakanlar Kurulu kararı ile “Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı” kabul edilmiştir. Bu programla beraber birçok alanda başlamış olan uyumlaştırma çabaları Türk vergi mevzuatı içinde titizlikle belirlenmiştir. ÖTV Kanunu Türkiye’de dolaylı vergiler içinde reform niteliği taşıyan önemli düzenlemelerden biri olmuştur ÖTV’nin getirilmesiyle beraber uygulamada olan 16 tane farklı mali yükümlülükler tek bir çatı altında toplanarak vergi sistemindeki karmaşıklık giderilmiştir (Taylar, 2010:436-437). ÖTV Kanunu’nun getirilmesi ile beraber uygulamadan kaldırılan vergi ve fonlar şunlardır: Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, Çevre Kirliliğini Önleme Fonu, Trafik

Tescil Harcı, Taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinden alınan Eğitime Katkı Payı, Taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinden alınan Özel İşlem Vergisi, Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Mera Payı, Ek Vergi, Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Federasyonlar Payı, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Malul, Şehit, Dul ve Yetimleri Payı, Tütün mamulleri ve alkollü içkilerden alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme Kurumu Payı, Toplu Konut Payıdır.

Ülkemizde ÖTV Kanuna ekli 4 farklı listede de bu vergiye tabi mallar belirtilmiştir. “I Sayılı Listede, petrol ve doğalgaz petrol ürünleri; II Sayılı Listede, motorlu taşıtlar; III Sayılı Listede, tütün mamulleri ile alkollü içkiler ve kolalı gazozlar ve IV Sayılı Listede, dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar” vergiye tabi mallar arasındadır.

OECD ülkelerinde özel tüketim vergileri (excise taxes) uygulanmaktadır. Türkiye’de olduğu gibi OECD ülkelerinde de özel tüketim vergileri belirli mal grupları üzerinden alınmaktadır. Ülkeler arasında bu mal gruplarıyla ilgili tam bir uyum yakalanamamakla beraber ÖTV’de üç temel mal grubuna odaklanılmaktadır. Bunlar; alkollü ürünler, tütün ürünleri ve madeni yağlardır (OECD, 2018:20).

OECD ülkelerinde özel tüketim vergilerinin üç ortak özelliği bulunmaktadır: Bunlardan ilki, ÖTV’nin genel olarak belirli malların ağırlık, hacim, güç ya da kalitesine göre belirlenmesi, matrahlarının advalorem ya da spesifik matrahlar olmasıdır. İkincisi, mallar serbest dolaşıma girdiğinde bu vergilerin ödenebilir hale gelmesidir. Sonuncusu ise, az sayıda vergi mükellefi olan ve sınırlı sayıda ve belirli mal gruplarını vergilendiren ÖTV, üretim ya da toptan aşamasında alınmaktadır (OECD, 2018:120).

OECD ülkelerinde ÖTV, kamu gelirlerini artırma, çevresel etkinlik ve ekonomik verimlilik gibi amaçlar ile kullanılıyor olsa da OECD ülkelerinde de aynı Türkiye’de olduğu gibi ÖTV’den asıl beklenen, sağlığa ve çevreye zararlı ürünlerin tüketiminin azaltılması ve negatif dışsallıkların giderilmesidir. Özellikle alkollü içecekler ve tütün ürünlerinde vergi artışının amacı tüketicilerin bu malları kullanımını önlemektir. Bu ortak amaçlar dışında Türkiye ile OECD’ye diğer üye ülkelerin kendi aralarında da vergi oranı ve verginin hesaplanış şekli bakımından büyük farklılıklar bulunduğundan ülkeler arası bir uyum yakalandığı söylenemez (OECD, 2018:121-122).

Düşük ve orta gelirli ülkelerde hükümetler, gelir ve kurumlar vergisi gibi dolaysız vergiler yetersiz olduğu için daha çok dolaylı vergilere bağılırlar. Dolaylı vergiler içinde ÖTV önemli bir unsurdur (Van Walbeek, 2010:31). Bu durum Türkiye içinde geçerlidir.

Tablo 1’de Türkiye’de 2002-2019 yıllarında ÖTV tahsilatı, bu verginin GSYH ve genel bütçe gelirleri içindeki payı verilmektedir. ÖTV Kanunu uygulamaya girdiği ilk yıl olan 2002’de tahsilat tutarı 13.648.790 TL iken 2003 yılında 1,5 kattan daha fazla oranda artmış ve 22.299.243 TL’ye ulaşmıştır. 2008 krizinin görüldüğü yılda ise krizin de etkileri sebebiyle ÖTV gelirlerinde ciddi bir artış olmayıp toplam tahsilat tutarı 41.962.183 TL olarak gerçekleşmiştir. 2018 yılına kadar ÖTV gelirleri sürekli artmıştır. Artış oranı yıllar arasında değişmekle birlikte 2009 yılından sonra daha yüksek olmuştur. Örneğin 2010 yılında bir önceki yıla göre vergi artış oranı % 32,8 olarak gerçekleşmiştir. Bunun sebebi olarak 2008 krizinden sonra krizin olumsuz etkilerini gidermek için 2009 yılından itibaren hükümetin ekonomiyi canlandırıcı vergi politikaları izlemesi gösterilebilir. Özellikle ÖTV’nin tahsil maliyetlerinin kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisine kıyasla daha düşük olması ve tüketim vergilerinin mali anestezi etkisi sebebiyle mükelleflerin daha az tepkisine yol açması hükümetin krizden sonra bu vergiyi politika aracı olarak seçme nedenleri arasında sayılabilir.

ÖTV gelirlerinin GSYH ve genel bütçe gelirleri içindeki payı istikrarsızlık göstermektedir. 2010 yılında ÖTV’nin GSYH içindeki payı bu yıl en yüksek paya ulaşmış ve

% 5 olarak gerçekleşmiştir. Aynı şekilde 2010 yılında ÖTV gelirlerinin genel bütçe içindeki payı önemli ölçüde yükselmiştir. ÖTV'nin hem GSYH hem de genel bütçe gelirleri içindeki payı 2000'li yılların ilk yarısındaki düzeylerin altında kalmıştır. Her üç gösterge için 2018 yılında düşüş göstermektedir. Tüm vergiler açısından değerlendirildiğinde Türkiye'de GSYH içinde toplam vergi gelirlerinin payı 2008 ekonomik-finansal krizi nedeniyle özellikle 2009 yılında düşmesine rağmen ÖTV'de bu durum görülmemektedir. Bunun sebebi olarak 2008 krizi döneminde finansal ve reel sektördeki daralmaların sonucu olarak gelir ve kurumlar vergisinin tahsilatında yaşanan sıkıntılar gösterilebilir. Devletin bu dönemde dolaysız vergileri tahsil etmede zorluk yaşaması dolaysız vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının da düşmesine neden olmuştur.

Tablo 1. Türkiye'de ÖTV Tahsilatı ve GSYH ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2019)

Yıllar	Tahsilat (Bin TL)	GSYH'deki Pay (%)	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> (08.06.2020).

Tablo 2'de Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD ülkelerinde 2000'li yıllarda özel tüketim vergilerinin GSYH içindeki payı gösterilmektedir. 2006 yılı ile 2018 yılı karşılaştırıldığında genellikle bu oranın düştüğü görülmektedir. OECD ortalaması da 2006 yılında % 2,7'den 2018'de % 2,5'e düşmüştür. Bu düşüşte OECD ülkelerinde dolaysız vergilerin payının artırılmaya, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının ise vergilemede adaleti sağlamak adına düşürülmeye çalışılması gösterilebilir. Ancak hala ülkeler arasında vergi oranları açısından tam bir uyum sağlanamamıştır. OECD ülkelerindeki ÖTV oranları Türkiye ile kıyaslandığında düşük düzeyde kalmaktadır. Türkiye açısından bakıldığında Türkiye'de ÖTV'nin GSYH içindeki payı tüm yıllarda OECD ortalamasının üstündedir. Bu durum da Türkiye'de ÖTV'ye dahil mal ve ürün kapsamının geniş tutulmasının payı bulunmaktadır.

Tablo 2. Özel Tüketim Vergilerinin GSYH İçindeki Payı (%)

Ülke	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avustralya	2,2	2,1	2,0	1,9	1,9	1,8	1,7	1,7	1,5	1,4	1,3	1,3	-
Avusturya	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,1
Belçika	2,2	2,1	2,0	2,1	2,1	2,1	2,1	2,0	2,1	2,1	2,2	2,3	2,2
Kanada	1,5	1,4	1,3	1,4	1,4	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,3	1,2
Şili	1,4	1,4	1,2	1,3	1,4	1,4	1,5	1,4	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5
Çekya	3,4	3,5	3,4	3,5	3,5	3,7	3,7	3,7	2,9	3,3	3,3	3,3	3,1
Danimarka	4,7	4,7	4,2	4,0	4,1	4,1	4,1	4,2	4,0	3,9	3,9	3,7	3,6
Estonya	3,4	3,5	3,2	4,9	4,2	4,3	4,4	4,2	4,2	4,2	4,6	4,2	3,9
Finlandiya	3,5	3,2	3,2	3,3	3,4	3,7	3,8	3,7	3,6	3,7	3,8	3,6	3,6
Fransa	2,4	2,3	2,2	2,3	2,3	2,3	2,4	2,5	2,5	2,6	2,6	2,7	2,7
Almanya	2,7	2,5	2,5	2,6	2,5	2,5	2,4	2,3	2,2	2,1	2,1	2,0	2,0
Yunanistan	2,5	2,5	2,4	2,7	3,3	3,9	3,8	3,9	3,8	3,9	4,0	3,8	-
İzlanda	3,7	3,8	3,7	3,7	3,4	3,4	3,6	3,3	3,2	3,3	3,2	3,0	3,0
İrlanda	3,6	3,3	2,6	2,5	2,8	2,9	2,9	2,8	2,8	2,5	2,5	2,6	2,5
Macaristan	3,1	3,1	2,9	2,9	2,9	2,8	2,7	2,8	2,7	2,1	2,1	2,1	1,7
İsrail	1,6	1,5	1,6	1,7	1,8	1,7	1,7	1,6	1,5	1,5	1,5	1,5	1,4
İtalya	2,2	2,0	2,0	2,3	2,3	2,5	2,9	2,8	3,0	2,8	2,9	2,7	2,7
Japonya	1,8	1,8	1,7	1,7	1,7	1,8	1,8	1,7	1,6	1,6	1,5	1,9	1,5
Kore	2,6	2,7	2,6	2,2	2,5	1,9	2,1	1,9	1,9	2,0	2,1	2,1	2,0
Letonya	3,2	2,8	3,1	3,7	3,6	3,4	3,3	3,3	3,2	3,3	3,5	3,4	3,5
Litvanya	2,9	2,9	3,0	3,4	3,2	3,0	2,8	2,8	2,9	3,1	3,2	3,2	3,2
Lüksemburg	4,0	3,8	3,8	3,7	3,5	3,5	3,5	3,2	3,1	2,7	2,7	2,6	2,6
Meksika	0,4	0,4	0,5	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,9	1,9	2,1	1,7	-
Hollanda	3,1	2,9	2,9	2,9	2,9	2,8	2,7	2,6	2,7	2,6	2,7	2,7	2,7
Y. Zelanda	1,0	0,9	0,9	0,9	0,9	0,8	0,9	0,8	0,8	0,9	0,8	0,8	0,8
Norveç	3,0	3,0	2,7	3,0	2,9	2,8	2,6	2,6	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4
Polonya	4,1	4,2	4,4	3,7	4,3	4,2	4,1	4,0	3,9	3,9	4,1	4,0	3,9
Portekiz	3,7	3,4	3,1	3,0	3,1	3,0	2,8	2,7	2,8	2,9	3,1	3,1	3,1
Slovak Cum	2,8	3,4	2,6	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	2,6	2,7	2,7	2,7	2,6
Slovenya	3,4	3,4	3,5	4,2	4,3	4,2	4,5	4,4	4,2	4,2	4,1	4,0	3,7
İspanya	2,4	2,3	2,2	2,2	2,2	2,1	2,1	2,4	2,4	2,4	2,3	2,2	2,2
İsveç	2,7	2,6	2,5	2,7	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	1,4	1,3	1,3	1,3	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2
Türkiye	4,7	4,4	4,2	4,3	5,0	4,6	4,5	4,7	4,5	4,5	4,6	4,5	3,6
İngiltere	2,7	2,6	2,6	2,9	2,9	2,8	2,8	2,6	2,6	2,5	2,4	2,4	2,3
Amerika	1,0	1,0	0,9	1,0	1,0	0,9	1,0	0,9	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8
OECD Ort.	2,7	2,6	2,5	2,6	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5

Kaynak: OECD Database, 2020.

Türkiye’de ÖTV’ye dahil ürün ve mallara bakıldığında ilk sırada yer alan ürün grubu petrol ve doğalgaz ürünleridir. Bu ürün grubunu kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün mamülleri, motorlu taşıt araçları ve dayanıklı tüketim ve diğer mallar takip etmektedir. 2011 yılından sonra çeşitli kanunlar ile yeni ürünler ilave edilmiştir.

Tablo 3. Türkiye’de 2005-2018 Döneminde Özel Tüketim Vergisinin Ürün ve Mallara Göre Dağılımı (Bin TL)

	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	81			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> (08.06.2020).

4.2. Özel Tüketim Vergilerinin Gelir Esnekliği

Türkiye’de ÖTV’deki vergi esnekliği Tablo 4’de gösterilmektedir. ÖTV esnekliğindeki en yüksek yıl 2009 (% 9,39) ve 2010 (% 2,04) yıllarında gerçekleşmiştir. Kriz döneminde GSYH’de düşüş olması, bu payın yükselmesinde etkili olmuştur. Çünkü vergi esnekliği GSYH’deki değişimlere doğrudan duyarlıdır. Ekonomide yaşanan durgunlukların vergi esnekliğini etkilediği söylenebilir. 2018 yılında ise eksi değer almıştır. Bu durum ekonomide yaşanan durgunluğun bir sonucudur. Genel olarak bakıldığında 2003-2018 yılları itibariyle teorik olarak bir vergide esnekliğin sınırı olarak kabul edilen 1’i yakalayan yıl sayısı sadece 5 yıldır. 2000 yıllarda çoğunlukla ÖTV için vergi esnekliğinin olmadığı görülmektedir.

Tablo 4. ÖTV'nin GSYH'ya Göre Gelir Esneklikleri (2003-2019, %)

Yıllar	GSYH'ya Göre Esneklik
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> (08.06.2020).

Türkiye ile diğer OECD ülkelerinin GSYH'ye göre ÖTV gelir esnekliği Tablo 5'te yer almaktadır. Ülkelerin vergi esnekliği katsayısını bazı yıllarda yakaladıkları görülmektedir. 2005-2018 döneminde ÖTV esnekliği 1'in üzerinde en fazla yıla sahip ülke Slovakya'dır. Avustralya ve Almanya'nın bu dönemde vergi esneklik katsayısının 1'e hiç ulaşmadığı görülmektedir. Bu dönemde genel olarak ÖTV esnekliği açısından bakıldığında 37 ülkenin 22'sinin birimi sağladığı yıl 2010 yılıdır. 2008 krizin etkilerinin kalkmaya başladığı ülkelerde ekonomik büyümenin başladığı 2009 ve sonrasında birçok ülkede ÖTV esnekliği artmıştır. Türkiye'de 2009 yılında en yüksek ÖTV esnekliği katsayısı gerçekleşmiştir. Ekonomilerde daralmaların başladığı 2017 sonrasında tekrar Türkiye'de de olduğu gibi diğer OECD ülkelerinde de ÖTV esnekliği tekrar düşmeye başlamıştır. Ekonomilerin daralma dönemlerinde özellikle vergilerde indirim, istisna, muafiyet gibi vergi harcamalarının artması vergi gelirlerini etkilemektedir. Esneklikler de vergilerdeki değişime göre hesaplandığından ekonomik konjonktürden etkilenmektedir.

Tablo 5. OECD Ülkelerinde Özel Tüketim Vergilerinin GSYH'ya Göre Esneklikleri (2005-2018)

Ülkeler	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Avustralya	-0,02	0,36	0,39	0,48	0,18	-0,03	-0,22	0,12	0,02	-4,62	-3,63	0,16	0,81	-
Avusturya	0,14	-0,20	0,50	0,33	2,00	1,50	1,75	0,50	0,14	-0,25	0,66	0,66	1,33	-0,22
Belçika	1,00	0,12	0,60	-0,50	-0,40	1,50	-0,02	0,50	1,00	1,00	1,66	3,00	-0,10	0,66
Kanada	-0,16	-0,2	0,10	-1,20	-0,60	1,16	0,16	-0,01	1,00	0,75	-0,50	2,00	0,80	0,33
Şili	0,84	0,05	1,50	-3,33	2,33	1,66	1,33	1,33	0,83	1,57	1,14	1,00	0,66	0,66
Çekya	1,83	1,14	1,22	0,25	-0,40	1,00	8,00	1,66	-1,11	-3,20	3,83	1,00	0,60	0,14
Danimarka	0,40	0,10	1,00	-3,00	2,00	1,40	1,00	2,00	3,00	-1,00	1,00	0,33	-0,33	-0,16
Estonya	1,13	0,50	1,30	-6,00	-2,07	-2,50	1,07	1,50	0,12	1,00	1,00	3,50	-0,07	0,22
Finlandiya	-0,06	0,50	-0,12	0,66	0,66	2,00	3,20	2,00	-0,03	-1,00	1,50	3,00	-0,66	1,33
Fransa	-0,33	0,75	-0,14	0,20	-0,45	0,66	1,66	1,42	5,00	1,00	3,00	3,00	2,50	2,00
Almanya	-1,00	0,17	-0,50	-0,30	-0,25	-0,07	0,80	-2,00	-0,15	0,17	0,10	-0,20	0,66	-0,16
Yunanistan	2,00	0,33	1,50	-0,66	-9,00	-5,00	-0,75	1,42	0,40	1,00	-1,20	-5,00	-1,50	-
Macaristan	0,66	1,85	1,40	0,60	1,11	-1,33	0,75	6,00	-0,40	0,42	1,33	0,66	0,07	0,88
İzlanda	2,44	0,92	0,35	-0,85	0,33	8,00	1,40	1,75	0,33	0,80	-0,10	1,00	1,80	0,16
İrlanda	0,75	0,62	1,16	2,75	1,00	0,20	0,10	-0,50	2,50	0,37	0,14	1,66	0,66	-1,11
İsrail	1,60	1,71	0,57	2,20	1,40	2,00	0,33	0,60	0,16	0,50	0,60	0,60	1,66	-0,50
İtalya	0,50	0,66	-0,25	1,00	-2,00	1,00	6,00	-13,0	2,85	6,66	-5,00	2,00	-1,50	-0,05
Japonya	-1,66	-1,00	-1,11	3,50	0,33	0,50	-1,00	0,02	0,08	-2,00	0,16	-0,57	2,30	-1,00
Kore	0,20	0,06	1,37	0,20	-2,50	2,55	-3,60	3,66	-0,50	0,50	2,00	2,25	0,40	0,33
Letonya	1,00	0,64	0,62	2,42	0,40	0,15	0,46	0,71	0,50	0,66	1,66	3,50	0,66	1,62
Litvanya	0,46	1,07	0,95	1,33	0,35	-0,33	0,36	0,16	1,25	1,25	5,00	0,75	0,62	-
Lüksemburg	0,14	0,05	0,33	1,50	1,33	0,25	0,85	1,00	-0,60	0,71	-3,00	0,40	0,66	1,40
Meksika	-4,75	-2,09	1,37	-0,02	-28,0	-0,06	1,00	0,57	2,50	7,71	20,0	2,00	-1,12	0,71
Hollanda	1,50	1,16	-0,40	1,25	1,33	1,00	-1,00	-10,0	-0,20	3,00	0,29	2,5	0,75	1,50
Yeni Zelanda	0,40	-5,20	-0,50	0,60	1,50	1,25	0,25	2,00	0,10	2,50	2,20	-0,33	-0,11	3,33
Norveç	0,27	0,63	0,83	0,05	-0,06	1,00	0,11	0,06	0,33	0,5	1,11	-0,17	0,33	0,42
Polonya	1,16	0,50	1,00	1,75	-1,66	4,20	0,50	0,33	0,20	0,33	1,25	2,33	0,66	0,50
Portekiz	0,25	1,50	-0,60	-2,5	2,50	3,00	5,00	2,75	-2,00	3,00	2,33	3,66	1,00	0,25
Slovakya	2,22	-1,00	3,00	-2,00	0,33	1,50	0,75	-0,33	0,60	0,50	1,00	3,00	0,75	0,33
Slovenya	0,60	0,75	1,09	1,25	-3,25	10,0	-0,40	-2,5	-6,00	0,33	0,33	0,66	0,33	-0,16
İspanya	0,57	0,50	0,71	-1,00	1,00	3,33	5,00	1,00	-8,00	5,00	1,25	-0,23	0,5	0,33
İsveç	0,66	0,08	0,16	0,33	-3,00	0,28	-0,25	3,33	-1,00	-0,25	0,83	1,33	0,5	1,00
İsviçre	0,33	0,16	0,83	0,25	0,04	1,33	-0,50	2,50	-1,00	-0,02	-0,83	0,4	0,10	0,03
Türkiye	0,81	0,60	0,52	0,50	9,39	2,04	0,53	0,93	1,27	0,53	1,14	1,18	0,78	-0,15
İngiltere	0,06	0,06	0,40	1,50	-2,50	1,00	0,33	0,33	0,10	0,25	0,15	0,25	0,33	0,02
ABD	0,83	0,6	0,07	-2,00	-6,00	0,66	0,13	1,25	-0,13	0,22	0,16	0,5	0,25	0,2

Kaynak: Esneklikler OECD.Stat internet sitesinden OECD ülkelerinin GSYH ve vergi geliri verileri kullanılarak vergi esneklik formülüne göre hesaplanmıştır (<https://stats.oecd.org/>).

Tablo 6'da ÖTV kapsamındaki mal ve ürünler itibarıyla vergi esnekliği göstergeleri yer almaktadır. Vergi esnekliği en yüksek olan grup, 2007 yılı dışında *kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün mamulleridir*. 2005-2018 dönemini kapsayan 18 yılda *petrol ve doğalgaz ürünlerinde* vergi esnekliğinde birimi yani 1'i yakalayan yıl sayısı 4, *motorlu taşıt araçlarında* 6 yıl, *kolalı gazoz, alkollü içki ve tütün mamullerinde* 2007 haricinde tüm yıllar ve *dayanıklı tüketim ve diğer mallar* için 8 yıl şeklinde gerçekleşmiştir.

Ekonomide yaşanan daralmadan sektörler farklı olarak etkilenebilmektedir. Bu durum sektörler itibarıyla vergi esnekliğinin değişmesine neden olabilmektedir. Örneğin 2009 yılında

2008 yılı krizinden önemli ölçüde etkilenen sektörler arasında yer alan otomotiv ve dayanıklı tüketim mallarında vergi esnekliği eksi düzeylere düşmüştür (Tablo 6).

Tablo 6. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisine Tabi Ürün ve Mallarda GSYH’ye Göre Vergi Gelir Esnekliği (%)

	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> (08.06.2020).

5. SONUÇ

Günümüzde devletin en temel gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Vergilerin en önemli amacı devlete gelir sağlamak olsa da ekonomik ve sosyal gelişmeler ile beraber mali olmayan amaçlar da ön plana çıkmıştır. Özellikle harcamalar üzerinden alınan bir vergi olan ÖTV’nin kaynak dağılımında etkinliği sağlama, negatif dışsallıkları azaltma, alkollü ürünler ve tütün ürünleri gibi kullanımı sağlığa zararlı malların tüketimini kısma gibi önemli sosyal amaçları bulunmaktadır.

Yetersiz vergi gelirleri, bütçe açıkları gibi mali, ekonomik ve sosyal sorunlara neden olabilmektedir. Sürdürülebilir bir kalkınma için vergi gelirlerinin makroekonomik gelişimini ifade eden GSYH’deki değişimlere paralellik göstermesi gerekmektedir. Vergi gelirleri ile GSYH arasındaki ilişki mali literatürde vergi gelir esnekliği ile ölçülür. Bir ekonomide vergi gelirlerinin istikrarlı olması büyüme potansiyelini de artıran bir unsurdur. Vergi esnekliği vergilendirmeye yönelik analiz ve karşılaştırmalara olanak sağlamaktadır. Bu çalışmanın amacı da Türkiye’de 2002-2019 döneminde ÖTV’de vergi esnekliğini teori çerçevesinde OECD ülkeleriyle karşılaştırmalı olarak incelemektir.

Türkiye’de ve birçok ülkede ÖTV’ye dahil ürünler içinde yer alan bazı mallar örneğin alkollü içki ve tütün ürünleri üzerinde vergilerin daha yüksek bir paya sahip olduğu görülmektedir. Bunda bu ürünlerin sağlık üzerindeki olumsuz etkilerinin vergilendirme ile azaltılacağı gerçeği önemli bir unsurdur. Alkollü içkiler ve tütün ve ürünleri üzerinden alınan ÖTV birçok ülkede petrol ve doğalgaz ürünlerinden sonra en yüksek paya sahip ürün gruplarıdır. Bu ürünleri alkollü içkiler, tütün ve ürünleri ikinci sırada takip etmektedir. Bu sıralama Türkiye içinde geçerlidir. Türkiye’de vergi mevzuatına 2002 yılında giren ÖTV’nin genel bütçe gelirleri içindeki payı 2018’e kadar % 20’lerin üzerinde olmuştur. Türkiye’de ÖTV’nin GSYH içindeki payı tüm yıllarda OECD ortalamasının üstündedir. Bunun temel sebebi olarak OECD ülkelerindeki ÖTV oranlarının Türkiye ile kıyaslandığında düşük düzeyde kalması ve Türkiye’de ÖTV’ye dahil mal ve ürün kapsamının geniş tutulması gösterilebilir.

Türkiye’de GSYH içinde toplam vergi gelirlerinin payı 2008 ekonomik-finansal krizi nedeniyle özellikle 2009 yılında düşmesine rağmen ÖTV’de bu durum görülmemektedir. Bu gelişim vergi esnekliği verileri ile desteklenmemektedir. 2000’li yıllarda çoğunlukla ÖTV için vergi esnekliğinin olmadığı görülmektedir. Diğer OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında Türkiye’deki bu vergi gelir esnekliğinin düşük olduğu görülmüştür. 2002-2019 yılları itibariyle teorik olarak bir vergide esnekliğin sınırı olarak kabul edilen 1’i yakalayan yıl sayısı sadece 5 yıldır. ÖTV esnekliği 1’in üzerinde en fazla yıla sahip ülke 9 yıla Slovakya’dır. Yapılan incelemede elde edilen bir diğer sonuç vergi esnekliğinin ekonomik gelişme ile doğrudan ilgili olduğudur. Nitekim ülkelerde ekonomik büyümenin başladığı 2009 ve sonrasında birçok ülkede ÖTV esnekliği artmıştır. Ekonomilerde daralmaların başladığı 2017 sonrasında tekrar Türkiye’de de olduğu gibi diğer OECD ülkelerinde de ÖTV esnekliği tekrar düşmeye başlamıştır. Bu sonuç ÖTV nitelikleri gereği vergi kaçakçılığının nispi olarak daha düşük olduğu vergiler olduğundan bu vergilerde gelir esnekliğini yükseltmede ekonomik konjonktürün önemli olduğunu göstermektedir. Vergi gelirleri esnek ise kamu gelirleri istikrarlıdır denilebilir. Kamu gelirlerinin istikrarlı olması ülkedeki büyüme ve kalkınmanın ivme kazanmasına da yardımcı olmaktadır. Türkiye’de ÖTV gelir esnekliğini yükseltmek için ekonominin içinde bulunduğu duruma göre bu vergi kapsamına giren ürünlerin düzenlenmesi önem arz etmektedir. Her ülke kendi içinde bulunduğu şartlara göre kısa dönemde konjonktürel dalgalanmaları önlemeye yönelik, uzun dönemde ise büyümeyi sağlamaya yardımcı olabilecek şekilde ÖTV kapsamı ve oranı belirlenirse bu vergi gelirlerinde istikrarı sağlayabilecek vergi esnekliğine ulaşılabilir. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisi diğer vergi türleri içinde de vergi gelir esnekliğinin araştırılması gelecek çalışmalar için önerilebilir.

KAYNAKLAR

- AKAR, S., (Temmuz-Aralık, 2013), Vergi Gelirlerinin Esnekliği ve İstikrarı: Merkezi Bütçe Sınıflandırmasına Dayalı Ampirik Bir Analiz, *Maliye Dergisi*, 165, 27-37.
- BILQUEES, F., (Spring, 2004), Elasticity and Buoyancy of the Tax System in Pakistan, *The Pakistan Development Review*, 43(1), 73-93.
- BOSCHI, M. and ADDONA, S. F., (2017), The Stability of Tax Elasticities over the Business Cycle in European Countries, *CAMA Working Paper*, 44, 1-43.
- BUYRUKOĞLU, S., BOZDOĞAN, D. ve KÖKTAŞ, A. M., (Temmuz, 2016), Paternalist Devlet Anlayışının Bir Gereği Olarak Günah Vergileri: Türkiye Örneği, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 15-31.
- CHAUDHARY, M. A. and HAMID, A., (Summer, 2001), Resource Mobilization and Tax Elasticities in Pakistan, *Pakistan Economic and Social Review*, 39(1), 25-48.
- 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 HEINS, A., J., (1980), The Effect of Tax Elasticity on Government Spending, *Public Choice*, 35(3), 267-275.
- CREEDY, J. and GEMMELL, N., (March, 2004), The Income Elasticity of Tax Revenue: Estimates for Income and Consumption Taxes in the United Kingdom, *Fiscal Studies*, 25(1), 55-77.
- ÇEBİ, C. ve ÖZLALE, Ü., (2011), Türkiye’de Yapısal Bütçe Dengesi ve Mali Duruş, *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Çalışma Tebliği*, No: 11/11, 1-25.
- ÇELİKKAYA, A., (2011), Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29, 49-64.
- ÇULHA, A.A., (2012), Türkiye’de Vergi Gelirlerinin İktisadi Döngülere Duyarlılığı, *Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, Ekonomi Notları*, 34, 1-10.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D. ve TATLIOĞLU, İ., (2017), *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 14. Baskı, ISBN: 978-605-327-551-0.
- ERTÜRK, A., AVŞAR, S. ve BULUT, T. M., (2008), Türkiye Verilerine göre Vergi Canlılığı ve Esnekliğinin Tahmin Edilmesi, *Ekonomik Yaklaşım*, 20(71), 109-119.
- FONSECA, F. J. and VENTOSA-SANTAULÀRIA, D., (May, 2011), Revenue Elasticity of the Main Federal Taxes In Mexico, *Latin American Journal of Economics*, 48(1), 89-111.
- GARIKAİ, W. B., NETSAİ L. D. and FUNGAYİ M., (2015), Tax Elasticity, Buoyancy and Stability in Zimbabwe, *IOSR Journal of Economics and Finance*, 6(1), 21-29.
- GERGERLİOĞLU, U., (2014), *Davranışları Etkilemeye Yönelik Özel Tüketim Vergilerinin Tutum ve Davranışlar Üzerindeki Etkilerinin Ampirik Analizi (İstanbul İli Örneği)*, (Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- GROVES, H. M. and KAHN, C. H., (March, 1952), The Stability of State and Local Tax Yields, *The American Economic Review*, 42(1), 87-102.

- HEM, A., (2011), The Measurement of Tax Elasticity in India: A Time Series Approach, *MPRA Paper*, No. 47090, 1-31.
- INDRARATMA Y., (2009), The Measurement of Tax Elasticity in Sri Lanka : A Time Series Approach, *Stuff Studies*, 33(1), 73-110.
- KARGBO, B. I. B. and EGWAIKHIDE, F. O., (2012), Tax Elasticity in Sierra Leone: A Time Series Approach, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 2(4), 432-447.
- KAYA, F. ve YILMAZ, A., (2013), Elasticity of Taxes and Structural General Government Balance in Turkey, *SSRN Electronic Journal*, 1-12.
- KUŞTEPELİ, Y. ve ŞAPÇI, O., (2006), Personel Income Tax Elasticity in Turkey 1975-2005, *Discussion Paper Series*, No:06/01, 1-12.
- MUKARRAM, F., (Summer, 2001), Elasticity and Buoyancy of Major Taxes In Pakistan, *Pakistan Economic and Social Review*, 39(1), 75-86.
- OATES, 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.
- OECD, (2018), Consumption Tax Trends 2018, VAT/GST, and Excise Rates, Trends and Policy Issues, <https://oecd.org> [Erişim Tarihi: 8 Haziran 2020].
- OECD, (2020), Database, <https://stats.oecd.org/> [Erişim Tarihi: 8 Haziran 2020].
- ÖNDER, Z. ve YÜREKLİ, A. A., (January, 2016), Who Pays the Most Cigarette Tax in Turkey, *Tobacco Control*, 25(1), 39-45.
- PARRY, I, W, H., (2003), On the Costs of Excise Taxes and Income Taxes in the UK, *International Tax and Public Finance*, 10, 281–304.
- REHM, J., MATHERS, C., POPOVA, S., THAVORNCHAROENSAP, M., TEERAWATTANANON, Y. and PATRA, J., (2009), Global Burden of Disease and Injury and Economic Cost Attributable to Alcohol Use and Alcohol Use Disorders. *Lancet*, 373: 2223–33.
- SMITH, S., (2005), Economic Issues in Alcohol Taxation. *Theory and Practice of Excise Taxation: Smoking, Drinking, Gambling, Polluting, and Driving*, ed. S. Cnossen, Oxford: Oxford University Press.
- SORNPAISARN, B., SHIELD, K.D., ATAGUBA, J. E., GALINDO, L. M., and REHM, J., (2017), The Need for Alcohol Taxation and Pricing Policies, *Resource Tool on Alcohol Taxation and Pricing Policies*, ed. B. Sornpaisarn, Kevin D. Shield, Esa Österberg, Jürgen Rehm, 5-18.
- STAUBLY, D., (2018), The Elasticity of Corporate Income: Panel Data Evidence from Switzerland, *Working Paper*, No. 18.01, 1-69.
- TAYLAR, Y., (2010), Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467.
- T.C. Maliye ve Hazine Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, Bütçe Gelirleri, <http://gib.gov.tr> [Erişim Tarihi: 8 Haziran 2020].
- VAN WALBEEK, C., (February, 2010), A Simulation Model to Predict the Fiscal and Public Health Impact of A Change in Cigarette Excise Taxes, *Tobacco Control*, 19(1), 31-36.

WOLSVIJK, G., (2007), Short- And Long-Run Tax Elasticities the Case of the Netherlands, *Working Paper Series*, 763, 1-41.