

## Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye’de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi<sup>1</sup>

*Işıl Fulya ORKUNOĞLU-ŞAHİN* (<http://orcid.org/0000-0002-7238-1215>), Department of Public Finance, Gazi University, Turkey; e-mail: iforkunoglu@gazi.edu.tr

*Ahmet Burçin YERELİ* (<http://orcid.org/0000-0002-8746-6756>), Department of Public Finance, Hacettepe University, Turkey; e-mail: aby@hacettepe.edu.tr

### Resistance of Taxpayers and Increasing Assessment of the Sin Taxes in Turkey<sup>2</sup>

#### Abstract

Although taxation has been voluntarily given like gifts and donations in kind for the price of security, serenity and collective life in ancient times, it has become mandatory in particular in many civilizations in history due to the establishment of the first states and their taxation authorities. For example, it can be included in this scope that in Ancient Greece; head tax, estate tax, taxes on their animals, farms and production of high income landowners and in Rome; income from places defeated by conquest, customs tax, sales tax, inheritance and transfer tax, as ispençe taxes paid on the territory and the haraç tax from production of foreign nationals of the Ottoman State or their poll tax due to the not being able to perform their military service. As a result, nowadays the negative perception of taxpayers which occurred with increasing tax payments day by day and necessity of paying cash requires that the taxpayer’s psychology to be considered in terms of tax compliance. In this context, in the study, the taxation and taxpayers’ psychology, the main factors causing tax resistance and the taxpayers’ resistance methods, sin taxes and the development of these taxes in Turkey and the possible effects of the increases in the sin taxes which may lead to reaction behaviors of the taxpayers were touched on.

**Keywords** : Taxpayer Psychology, Behavioral Responses to Tax, Sin Taxes, Turkey.

---

<sup>1</sup> Bu makale Sosyoekonomi Derneği ile Hacettepe Üniversitesi Piyasa Ekonomisini ve Girişimciliği Geliştirme Merkezi ile Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi tarafından Türkiye’nin Ankara şehrinde, 28-29 Nisan 2017 tarihlerinde düzenlenen “Üçüncü Uluslararası Sosyoekonomi Derneği Yıllık Buluşması”nda sunulan çalışmanın gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

<sup>2</sup> This article is the revised and extended version of the paper presented in “Third International Annual Meeting of Sosyoekonomi Society” which was held by Sosyoekonomi Society and CMEE - Center for Market Economics and Entrepreneurship of Hacettepe University and, Faculty of Economics and Administrative Sciences of Hacettepe University, in Ankara/Turkey, on April 28-29, 2017.

**JEL Classification Codes :** H2, H26, Z13.

## Öz

Vergi, eski çağlarda güvenliğin, huzurun ve toplu yaşamının bir bedeli olarak hediye, bağış gibi aynı şekilde gönüllü olarak verilse de ilk devletlerin kurulması ve bunların vergilendirme yetkilerinin oluşmaya başlaması sonucunda tarihteki birçok uygarlıkta özellikle belirli kesimler için zorunlu hale gelmiştir. Örneğin, Antik Yunan'da; baş vergisi, emlak vergisi, geliri yüksek, toprak sahiplerinin hayvanları ve çiftlikleri üzerinden ya da üretimlerinden alınan vergiler ve Roma'da; fetihlerle mağlup edilen yerlerden edinilen gelirler, gümrük vergisi, satış vergisi, veraset ve intikal vergisi ve Osmanlı'daki yabancı uyrukluların topraklarından alınan ispençe ve üretimlerinden alınan haraçlar ya da askerliklerini yapamamalarından ötürü alınan cizye gibi vergiler bu kapsamda sayılabilir. Sonuçta, günümüzde nakdi olarak ödenme zorunluluğu getirilen ve günden güne artan vergi ödemeleri ile mükelleflerde oluşan negatif algı, vergi uyumu bakımından mükellef psikolojisinin dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu bağlamda, çalışmada vergilendirme ve mükellef psikolojisine, vergi direncine neden olan başlıca unsurlara ve mükelleflerin vergiye direnme yöntemlerine, günah vergileri ve bu vergilerin Türkiye'deki gelişimine, günah vergilerindeki artışların mükelleflerin vergiye tepki davranışlarında yol açabileceği olası etkilere değinilmektedir.

**Anahtar Sözcükler** : Mükellef Psikolojisi, Vergiye Karşı Davranışsal Tepkiler, Günah Vergileri, Türkiye.

## 1. Giriş

Tütün mamülleri, alkol, kumar gibi zararlı alışkanlıkları ve tuz, cips, şekerli sodalar, şekerlemeler ve dondurma gibi obeziteye neden olan gıdalar vb. sağlıksız ya da istenilmeyen ürün tüketimini azaltmak ve gelir yaratmak amacıyla kullanılan özel tüketim vergileri literatürde günah vergileri olarak anılmaktadır.

Uygulamada günah vergilerindeki artışın, erdemsiz malların negatif dışsallıklarını, yaratacakları sosyal fayda ile telafi edecekleri savı ile mükellefler tarafından daha az tepkiye neden olacağı beklentisi, özel tüketim vergisinin bütçedeki gelir ihtiyacının karşılanması amacıyla diğer vergilere oranla daha yoğun şekilde kullanımına neden olmaktadır. Bunun sonucunda özel tüketim vergisinin sınırları, ürün çeşitliliği ve tabi oldukları oranlar bakımından, her geçen gün genişlemektedir. Bu nedenle çalışmada vergilendirme ve mükellef psikolojisine, vergi direncine neden olan başlıca unsurlara, vergiye direnme yöntemlerine, günah vergilerine ve bunların Türkiye'deki gelişimine, günah vergilerinin taraftarlarının ve karşıt görüşü savunanların iddialarına, vergiye karşı tepki davranışlarının; mükellef hakları ve günah vergilerindeki artışlar bakımından değerlendirilmesine yer verilmektedir.

## 2. Vergilendirme ve Mükellef Psikolojisi

Gelir idaresi tarafından vergilendirme faaliyetlerinin yalnız birer idari işlem olarak görülmesi ve mükellef psikolojisinin dikkate alınmaması durumunda; uygulamada vergi gelirlerinin düşeceği iddiasında rahatlıkla bulunulabilir. Şöyle ki mükelleflerin vergi ödeme şekillerini ya da diğer bir deyişle vergiye uyumlarını belirleyen faktörlerin başında gelen;

vergi algısı, vergi bilinci, vergi ahlakı ile doğrudan ilişki içinde olan unsur; mükellef psikolojisidir. Ancak mükellef psikolojisini şekillendiren etkenler iç odaklı ve dış odaklı olarak sınıflandırılabilir. İç odaklı etken; mükellefin vergiye yönelik iç kaynaklı olarak pozitif güdülenmesi olarak belirtilebilir. Diğer yandan dış odaklı etkenler arasında; yaşanan çevrenin, aynı kültürdeki insanların ya da herhangi bir sivil toplum kuruluşuna üyelik söz konusu ise o topluluğun inanışlarının benimsenmesi ve ona uygun davranışlarda bulunulması ya da cebri olarak egemenlik gücünden korkulan devletin vergisinin ödenmemesi durumunda karşılaşılabilecek yaptırımdan çekinilmesi sayılabilir. Nitekim insan sosyal bir varlık olduğundan, toplumdaki diğer bireylerin davranışlarından ve değer yargılarından ve kamu otoritesinin vergisel politika düzenlemelerinden etkilenmektedir.

Ancak literatürü incelediğimizde mükellef psikolojisini etkileyen temel unsurlardan birinin mükelleflerin yapısal özellikleri olduğu tezi savunulmaktadır. Buna göre Torgler’in geliştirdiği mükellef tipleri 4’e ayrılmaktadır Bunlar; sosyal vergi mükellefi, verginin ödenmesi gerektiğine inanan vergi mükellefi, dürüst vergi mükellefi ve vergi kaçakçısı”dır. Sosyal vergi mükellefinin vergi ödemeye bakışını üyesi olduğu sosyal topluluğun vergi algısı belirleyecektir. İkinci tür mükellef tipi; içsel olarak vergi ödemeyi doğru bulan, eğer ödemezse cezalandırılmaktan çekinen mükellefi, üçüncü tür mükellef; yetiştiriliş biçimi bakımından dürüst yapıda olan bireylerin dürüst vergi mükelleflerini oluşturduklarını ve son tür olan vergi kaçakçısı mükelleflerin ise vergi ödememe ya da en az düzeyde vergi ödemek için faaliyetlerde bulunmayı tercih eder yapıda oldukları ileri sürülmektedir (Torgler, 2003: 124-125). Dolayısıyla vergi mükellefi tiplerine göre; sunulan hizmetlerin ve hizmetler dolayısıyla kullanılan iletişim yöntemlerinin farklılaştırılması vergiye gönüllü uyumu artıracaktır. Örneğin; sosyal vergi mükellefinin vergi algısının pozitifleştirilebilmesi için üyesi olduğu topluluğun değer yargılarının değiştirilmesine çalışılmalıdır. Böylelikle ilgili mükellef türü de istenilir şekilde etkilenebilecektir. Diğer yandan vergi ödemenin gerekliliğine inanan mükellefin, eksik beyanının tespiti durumunda kendisine doğrudan kaçakçı muamelesi yapılması yerine kurulacak nazik iletişimle bu durumu açıklama şansı tanınırken, vergi kaçakçısı tipine uyan mükelleflerin ise doğrudan denetime ve yaptırımlara maruz kalmalarının sağlanması yararlı olacaktır (Serim, 2011: 71).

### **3. Vergiye Direnme ve Vergi Dircine Neden Olan Başlıca Unsurlar**

Vergiye direnme; bir yandan verginin cebirlik ve karşılıksız olma nitelikleri, diğer yandan yükümlülerin iktisadi anlamda bireysel karlarını maksimum etme arzuları nedeniyle vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesine karşı duyulan isteksizlik ve/veya sonucunda bulunulan faaliyetler /davranışlar olarak tanımlanabilir. Nitekim mükellefler üzerlerindeki vergi borçlarından kurtulmak için; vergi kaçırarak kazancını kayıt ve beyan dışı bırakmak, vergiden kaçınmak, vergi planlaması veya ya da tabi oldukları ülkenin vatandaşlığından çıkmak, vergi grevi gibi yöntemlere başvurduklarıdır. Son günlerde birçok farklı ülke vatandaşı kendilerine uygulanan yüksek vergi oranları nedeniyle vatandaşı oldukları ülkenin vatandaşlığından çıkıp, bir başka ülkenin vatandaşlığına geçmektedirler.

Sonuçta vergi mükelleflerinin vergiye direnme şiddetlerine göre verdikleri tepkiler ise pasif ve aktif tepki olarak sınıflandırılabilir. Pasif tepkiler; vergi oranlarındaki artışlarla

mükelleflerin kullanılabilir gelirlerindeki düşmeye bağlı tüketim tercihlerini azaltmaları ya da tüketim tercihlerini değiştirmeleri, çalışmak yerine aylıklığın tercihi, üretimin azaltılması, yatırımdan vazgeçilmesi vergi yansımaları, vergiden kaçınma iken, vergi kaçakçılığı, vergi grevi, vergi isyanı vb. tepkiler ise aktif birer tepki olarak değerlendirilmektedirler (Aktan, 2004).

Mali psikoloji ve mali sosyoloji boyutuyla vergiye direnci etkileyen faktörler; mükelleflerin vergi sistemine ve gelir idaresine bakış açısından kaynaklanan mükellef odaklı unsurlar ve idarenin uygulamalarından kaynaklananlar ise idare odaklı unsurlar olarak sınıflandırılabilir.

### **3.1. Mükellef Odaklı Unsurlar**

Vergi mükelleflerinin vergi ödemelerini etkileyen içsel faktörler arasında; vergi ödeme güçleri, mükelleflerin vergi kültürü, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi adaletine inançları ve bunu etkileyen aile yapıları, eğitim düzeyi, devlete olan bağlılıkları, siyasal iktidarı benimseyip-benimsemedikleri, yükümlülerin diğer yükümlülere ilişkin görüşleri, kamu hizmetlerinin gerekliliğine inanışları (Çataloluk, 2008: 216-221) gibi unsurlar sayılabilir.

#### **3.1.1. Vergi Ödeme Gücünün Aşılması**

Vergiye direnci belirleyen en önemli mükellef odaklı unsurlardan biri; çoğunlukla mükelleflerin gelirleri tarafından belirlenen vergi ödeme güçleridir. Nitekim mükellefler vergilerini öderken, gelirlerinin toplamını oluşturan tüketimlerini ya da tasarruflarını azaltma tercihlerini seçmektedirler. Ancak tüketim ve tasarruf düzeylerindeki değişimden yararlanarak, verginin neden olacağı refah kayıplarını azaltmaya çabalamaktadırlar. Mükelleflerin gelir düzeyi farklılıkları mükelleflerin vergi yüklerini etkilemektedir. Düşük gelir düzeyindekiler zorunlu tüketim ihtiyaçlarını azaltarak vergilerini öderlerken, yüksek gelir düzeyindekiler ise lüks tüketimlerini azaltmaktadırlar (Şenyüz, 1995: 28).

#### **3.1.2. Vergi Kültürü, Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı**

Literatürde ilk kez Schumpeter tarafından kullanılan "vergi kültürü" ifadesi, ulusal vergi sistemine ve ona bağlı aktörlere göre şekillenen bir sanat eserinin senaryosunun icraası olarak nitelendirilmiştir (Schumpeter, 1929: 380). Vergi kültürü mükelleflerin vergiyi algılama biçimlerini oluşturan ortaklaşa yaşamda edindikleri izlenimlerle beslenen, toplumsal etkenlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve içinde bulunulan toplumun ortak değer yargılarına göre biçimlenmektedir. Bu yönü ile vergi kültürü, mükelleflerin vergi bilinçlerinin toplulaştırılmış şekilde ifadesi olarak da ifade edilebilir. Vergi bilincini, vergilere ilişkin farkındalık ve vergi ödeme istekliliği olmak üzere iki bileşenin oluşturduğu söylenebilir. Vergi ahlakı ise vergi kültürü ve vergi bilincinin davranışlara yansımalarıdır.

Sonuç olarak toplumsal vergi ahlakının yeniden dizaynı oldukça güç olmasına rağmen, vergi kültürü ve vergi bilincine ilişkin yapılacak yararlı çalışmalarla vergi ahlakı da

belirli oranda bundan olumlu yönde etkilenecektir. Bu bağlamda vergi bilincinin artırılması hakkında günümüzde gelir idarelerinin çeşitli faaliyetlerde buldukları bilinmektedir. Örneğin, Maliye Bakanlığının öğrencilerde vergi bilincini geliştirme projesini başlatması olumlu bir çalışma olsa da, bu konuda öncelikle yetişkinlerin vergi bilinci ve farkındalığının artırılmasına yönelik olarak geliştirilecek, daha etkin şekilde uygulanabilecek gelir, gelirin adaletli dağılımı ve kamu harcamalarının şeffaflığına ilişkin mükelleflerin negatif vergi algılarını düzeltecek projelere ihtiyaç olduğu düşünülmektedir<sup>3</sup>. Buradan hareketle vergi kültürünü ve vergi bilincini olumlu şekilde etkileyen unsurlar arasında; bireylerin eğitim düzeyi, istihdam oldukları iş alanı ve gelirlerinin düzenliliği gibi faktörler dahil edilebilir. Bunun nedeni geliri düzenli, eğitim ve istihdam durumu niteliği yüksek olan bireylerin, bunun dışında kalan mükelleflere kıyasla vergiye dirençlerinin daha düşük düzeyde olması olarak belirtilebilir.

### **3.1.3. Vergi Algısı ve Vergi Adaletine İnançsızlık**

Mükellef, ödediği verginin hizmet olarak kendisine dönmediğine, idare tarafından savurgan şekilde kullanılıp, bazı kesimlere transfer edildiğine inanıyorsa, vergi idaresi ile ilişkisinde uyumlu tavırlarda bulunmayacaktır (Oral, 2011: 423). Diğer yandan bir bireyin vergi yükü, karşılaştırılabilir diğer bireylerinki ile aynı büyüklükte olduğunda (yatay eşitlik sağlanmışsa) belirtilen bireylerin vergi uyumunun artacağı ileri sürülmektedir (De Juan, Lasheras & May, 1994: 90; Spicer & Becker 1980: 171).

## **3.2. İdare Odaklı Unsurlar**

Mükelleflerin vergiye direncinin idareden kaynaklanan unsurları arasında; vergi idaresinin tutumu, kamu harcamalarının kötü kullanımı, vergi ödeme ortamlarından kaynaklanan sorunlar, vergi kaçakçılığının tespitinde yaşanan sorunlar ve vergi ceza sisteminin etkin işlememesi, yolsuzlukların varlığı, mali bilgilerin sınırlılığı olarak sayılabilir (Gökbunar & Gökbunar, 2007: 93-97).

### **3.2.1. Ahlakî Vergileme Yerine Yoğunlukla Fiskal Amaçlı Yaklaşımın Tercihî**

Günah vergileri ilk uygulandığı dönemlerde dini temellere dayanan yapıdayken, günümüzde daha çok ekonomik ve sosyal amaçlarla alınmakta olup kapsamı da hükümetlerce günden güne genişletilmektedir. Bunun sonucunda ise günah vergilerinin zararlı / istenilmeyen davranışları önleme misyonu sekteye uğramaktadır (Turan & Yurdakul, 2009:1).

---

<sup>3</sup> Bknz. <<http://f.eba.gov.tr/gib/>>, 22.12.2016.

### 3.2.2. Vergi Sistemindeki Sık Yasal Değişikliklere İntibak Sorunu

Sıklıkla yapılan vergi mevzuatı değişikliklerine uyum sağlamak güçleşmekte, sık ve çok sayıda yapılan değişiklikler sonucunda birçok önemli konu mükelleflerin ve idarenin dikkatinden kaçabilmekte, vergi ihtilaflarının çözümü ve vergi yargısının ihtilaflı olayların dönemine göre esas alacakları hükümler değiştiğinden işleri karmaşıklaşmakta, sık yasal değişikliklerde kimi düzenlemelere yeterince açıklama getirilemezken, kimi yasal değişiklikler ve açıklamaları arasında çelişkiler ortaya çıkabilmektedir (Tosuner vd., 1992: 16).

### 3.2.3. Mali Afların Sıklığı

Türkiye’de sıklıkla başvuru alan af uygulamalarının mükelleflerin vergi uyumuna olumsuz etkileri yadsınamaz niteliktedir. Nitekim mükelleflerin, vergi kaçırınların vergi afları ile vergi cezalarının tamamının ya da bir kısmının ve uzlaşma sonucunda vergi asılları ve cezalarının büyük bir kısmının silineceğinin bilinmesi, mükelleflerin vergi bilincini olumsuz şekilde etkilemektedir. Bununla birlikte yaklaşık iki - üç yıl süren mali uyumsuzlukların dava ile çözümü sırasında vergi gelirlerinin enflasyona karşı değer yitirmesi de vergiye uyumu düşürmektedir.

### 3.2.4. Denetimlerin ve Cezaların Niteliği

Temel Vergi geliri güvenlik önlemleri arasında; denetim ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda mükelleflerin maruz kalacakları cezalar ve bunların yaptırım güçleri yer almaktadır. Hâlihazırda GİB tarafından 2009’da proje olarak benimsenip 2010’da faaliyete geçirilen risk analizine dayanan vergi denetimine geçilmesi, artan teknoloji ve diğer veri ambarı paylaşım tekniklerinin, mevcut ve yeni analiz programlarının bir arada kullanımı ile çapraz kontrollerin, ihbar ve şikâyetlerin, inceleme sonuçlarının karşılaştırılabilirliği, diğer kamu kurumlarından, bankalardan edinilen bilgilerin alınabildiği sistemle denetimlerde yaşanabilecek zaman kaybını, vergi incelemelerinin etkinliğinin artması, vergi denetim maliyetlerinin düşürülmesi, vergi denetim standartlarının oluşturulması, geliştirilmesi bakımından oldukça yararlı uygulamalar olsalar da tek başına yeterli olmayıp, ciddi ve yükümlülerin vergi uyumunu önleyen davranışları çeldirici nitelikte yaptırımlarla desteklenmesi ihtiyacı bulunmaktadır.

### 3.2.5. Ülkedeki Siyasi ve Ekonomik Konjonktürün Etkisi

Literatürde siyasi süreç adil ve meşru olarak algılandığında, vatandaşların vergi ödemelerine karşılık eşit tam kamu yararı elde etmeseler bile dürüstçe gelir beyan etmeye istekli oldukları görüşüne (Feld & Frey, 2007: 102) ve ekonomik buhran dönemlerinde, bireylerin ülkedeki hükümet politikalarını benimsemediklerinde, kamu harcamalarının nereye harcandığına dair şeffaflık sağlanamadığında, hükümete, mahkemelere ve hukuk sistemine güvenleri azaldıkça, vergi denetimleri düştükçe vergi uyumlarının düşeceğine dair yaklaşımlara rastlanılmıştır (Witte & Woodbury, 1985: 1; Braithwaite, 2002: 12-15; Palil & Mustapha, 2011: 7).

#### **4. Vergiye Direnme Yöntemleri**

Vergiye direnme yöntemleri bireysel, toplu ve karma olmak üzere üç kategoride sınıflandırılabilir.

##### **4.1. Vergiye Karşı Bireysel Direnme Yöntemleri**

Kişisel ekonomik denge için mükellef, vergi ile azalan ödeme gücünü telafi etmek için gelirini yükseltecek verimli faaliyetlerini artırmaya çalışacaktır. Ancak bu kısmi telafi imkânı; işbölümü ve kişiler arası değişime, rekabete göre işleyen bir ekonomide genellikle mümkün değildir. Böylelikle ikinci seçenek olarak mükellef, geliri, eski seviyesinde kalmadığından, tüketim tercihlerinde ve/veya tüketim düzeyinde bir değişimle tüketimini azaltacaktır. Marjinal Fayda eşitliği teoremi ve Wieser Kanununa göre de önce lüks maddelerin tüketiminde bir azalma görülecektir (Sönmez, 1971: 14). Buradan hareketle vergiye bireysel direnme yöntemleri dolaylı ve dolaysız olarak sınıflandırılabilir. Vergiye karşı dolaylı bireysel direnme yöntemleri; aylıklığı tercih etme, üretimi, yatırımı azaltma veya yatırımdan vazgeçme, tüketimi ve tasarrufu azaltma, vergi borcunu geciktirme, oyunu başka siyasi partiye kaydırma olup, çalışmamızın asıl konusu mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri doğrudan tepkiler olduğundan, bu kısımda yalnızca bu konuya yer verilmiştir. Vergiye doğrudan gösterilen tepkiler; vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve mikro vergi planlaması, kayıtdışı ekonomiden yararlanma ve vergi cennetlerine kaçış ve vergi yansıması olarak belirtilebilir.

##### **4.1.1. Vergi Kaçırma**

Mali yükümlülüklerin, yasalara aykırı olarak, bilinçli şekilde yerine getirilmediği ya da olduğundan az gösterilerek yerine getirildiği durumda vergi kaçakçılığı söz konusudur. Ekonomistler vergi geliri düzeyi ile vergi oranları arasında; vergi kaçıranlara uygulanan cezaların büyüklüğü ve yükümlülerin vergilerini öderken hile yapma fırsatlarının belirlediği bir pozitif korelasyon (ilişki) bulmuşlardır. Ancak sosyal bilim adamları bu noktada daha çok vergi ödeme ahlakının belirleyiciliğine dikkat çekmişlerdir (Etzioni, 1986: 178). Diğer yandan bir firmanın tamamen iflas ettiği durumda, doğrudan ve dolaylı vergi kaçakçılığına başvurma düzeyinin karşılaştırıldığı bir çalışmada, firma tarafından riskten kaçınma oranının düşürülmesi için, dolaylı bir verginin, eşit kazançlı bir kar vergisine göre daha düşük yüzdeyle kaçırıldığı tespit edilmiştir (Marrelli, 1984: 181). Buradan hareketle vergi kaçakçılığında gerek bireyler gerek kurumlar açısından gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde vergi kaçırma eğiliminin, gider vergilerine oranla daha yüksek olduğu söylenebilir. Ancak ilgili vergilerdeki vergi artış oranlarının, mükellef üzerinde oluşturacağı baskının şiddetinin ölçümüne yönelik olarak yapılacak çalışmalarda, gider vergilerinin gerileyici etkisi nedeniyle sonuçların bundan farklı çıkabileceği göz ardı edilmemelidir.

##### **4.1.2. Vergiden Kaçınma ve Mikro Vergi Planlaması**

Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin yasalara aykırı olmayan faaliyetleri ile vergiyi doğuran olaya neden olmayarak, vergisel yükümlülüklerinden kurtulmalarına

ilişkindir. Çokuluslu firmaların gelirlerini ve karlarını buldukları ülkeden daha düşük vergi oranları uygulayan bir başka ülkedeki şubelerine kaydırmaları ve bireysel bazda mükelleflerin bağlı oldukları ülkenin vatandaşlığından ayrılmaları bu kapsamdadır. Mikro vergi planlaması ise; mükelleflerin iktisadi ve mali imkanlarla ödemeleri gereken vergiyi en aza indirme çabasıdır (Edizdoğan vd., 2011: 234). Uygulamada bilinçli mükellefler tarafından yoğunlukla kullanılan vergiden kaçınmanın ya da mikro vergi planlamalarının yalnızca belirli durumlarda tercih edilmediği bilinmektedir. Buna ilişkin bir çalışmaya göre; Mikro vergi planlamasından kurumların vazgeçme nedenleri arasında en önemlileri; vergi planlamasının firma itibarına zarar verme ihtimali, gelir idaresi tarafından tespit edilme ve cezalandırılma riski, olumsuz medya ilgisi riski vb. olarak belirtilmiştir (Graham vd., 2014: 1001).

### **4.1.3. Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Cennetlerine Kaçış**

Gider vergileri bakımından; vergilerdeki ve fiyatlardaki sürekli artış, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmadan gerçekleştirilmesine, ilgili malın tüketiminin azalmasına veya fiyatı ilgili mala göre daha ucuz ürünlere talebin kaymasına, gelir vergileri bakımından ise; bireysel ve kurumsal gelirlerin ve karların düşük oranlı vergiler uygulayan, "vergi cenneti" olarak adlandırılan ülkelere kaydırılmasına neden olabilmektedir. Bu durum hükümetlerin vergi gelirlerinde kayba neden olmaktadır (Gravelle, 2009: 727). Ayrıca vergi cennetleri aracılığıyla ya da diğer yollarla kayıtdışı faaliyet gösteren firmaların ve bireylerin neden oldukları rekabet eşitsizliği dikkate değerdir. Şöyle ki kayıtdışılık - vergi gelir kaybı - kayıtlı yükümlülerin vergi yüklerindeki psikolojik ve mali artıştan kaynaklanan sarmal etki ile vergi sisteminin adaletsizliğine inançlarındaki artış, düzenli vergi ödeyen mali yükümlülere, vergi kaçırmaya teşvik etmektedir.

### **4.1.4. Vergi Yansımaları**

Vergiyi ödeyen kimsenin, iktisadi imkânlardan faydalanarak verginin bir kısmı veya tamamını bir başkasına veya başkalarına yüklemesidir. Uygulamada gelir vergileri yansıtılamazken, harcama vergileri fiyat mekanizması aracılığıyla yansıtılabilmektedirler (Türk, 2001: 168).

## **4.2. Vergiye Karşı Kolektif Direnme Yöntemleri**

Vergiye toplu şekilde direnme şekilleri arasında; vergi reddi (tax refusal), vergi grevi (tax strike), vergi isyanı (tax revolt) ve baskı grupları sayılabilir. Ancak literatürde bu kavramların net şekilde tanımları bulunmamaktadır. Bununla birlikte kavramların birçok makalede birbirinin yerine kullanıldıkları görülmüştür.

### **4.2.1. Vergi Grevi ve Vergi İsyanı**

Literatürde sözü edilen kavramlar hakkında net şekilde bir görüş birliğine varılamamıştır. Örneğin bir çalışmada vergi grevi; itirazların dile getirilmemesi, vergi isyanı ise getirilen bir verginin yok sayılması olarak tanımlanmaktadır (Ataer, 2016: 131). Bir



diğerinde ise; yasal düzenleme ile getirilmiş bir verginin toplumsal tepkiler ile kaldırılması durumunda vergi grevinden söz edilebileceği ileri sürülmektedir (Yılmaz, 2007: 166). Örneğin Poujade Hareketinin bazı eserlerde verginin reddi bazılarında ise vergi isyanı olarak değerlendirildiğine rastlanılmıştır. Ancak vergi isyanının çoğunlukla “ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlerle” ortaya çıktığı görüşü benimsenmiştir (Aktan vd., 2003: 5-6; Bulutoğlu, 1959: 173). Bu noktada vergi grevi, vergiye karşı toplu şekilde gösterilen direnç mekanizmalarından biri olup, ait olunan esnaf ya da ticaret odasının, işçi- işveren sendikasının vb. toplumsal baskı mekanizması ile vergiye karşı tepkilerinin yaygınlaşması olarak seyretse de sonradan şiddetlenerek vergi isyanına dönüşebilmektedir.

Vergi isyanı belirli bir dönemde belirli bir ülkede vergiye karşı toplu ve aktif şekilde gösterilen tepkiler olup, “devlet otoritesine karşı girişilen, şiddet kullanımını içeren, kamuoyuna açık, propagandalarla desteklenen, haksız ve adil olmayan vergilere karşı yasalara aykırı eylemler” olarak tanımlanmaktadır (Aktan vd., 2003: 6-10). Dünyada bilinen ilk vergi isyanları Asya’da (M.S. 25 - M.S. 220) Han Hanedanlığında, Babil’de Hammurrabi döneminde (M.Ö. 1792-1750) ve Avrupa’da ise Roma Krallığında (M.Ö. 27 - M.S. 337) görülmüştür (Burg, 2004: 1). Tarihte özel tüketim vergisine yönelik bilinen ilk isyan ise; ABD’de 1794’te George Washington döneminde viski üzerindeki bir özel tüketim vergisi nedeniyle ortaya çıkan viski ayaklanmasıdır (Bonsteel & Tachau, 1982: 239).

Tarihte yaşanan diğer vergi grevi ve vergi isyanlarına örnek olarak Fransa’daki Poujade eylemi, 1619’da Brüksel’deki satış vergisine tepki, 1700’lü yıllarda İskoçya’daki ve İngiltere’deki malt vergisi tepkileri ve 20. yüzyılın başında Fransa’daki şarap üreticilerinin tepkileri gösterilebilir. Fransa’da 1955’te, Pierre Poujade önderliğinde vergiye direnme olarak başlayan harekette; vergi toplayıcıları taciz edilmiş, devlet ihaleleri bozulmuş ve bazı lider Poujade taraftarları milletvekili olarak seçilip faaliyette bulunmuşlardır (Time, 1956). Diğer yandan Habsburg Hollanda’daki Brabant Dükalığı’na bağlı olan Brüksel’de 1619’da yaşanan vergi grevi sonucunda, kent işgal edilmiştir. Dört Brabant Devletinin (din adamlarının, soyluların temsilcilerinin, bira, şarap, ekmek ve etten oluşan dört tüketim türü için standart satış vergisini yenilemek üzere toplandıklarında; Brükselin temsilcileri, vergiye onay vermemişlerdir. Ancak Anayasal ilke olarak vergilerin “tam onay” ile geçirilmesi gerektiğinden, vergiler yasal olarak tahsil edilemez hale gelmiştir. Bu duruma çözüm olarak hükümet vergilerin zorla toplanmasını emretmiştir (Honacker, 1994: 97-101). İskoçya’da ise 1725’te Fransa’ya karşı savaşın finansmanı için malt vergisi uygulanmaya başlamıştır. 1707’de yapılan Birlik Antlaşması uyarınca İskoçya’ya malt vergisinden savaşın sonuna kadar geçici bir muafiyet verilse de, savaştan sonra, 1725’de, Avam Kamarası, İngiltere genelinde uygulanan ancak İskoçya’da sadece yarısı oranında alınan yeni bir malt vergisi uygulamıştır. Glasgow’daki öfkeli İskoç vatandaşlar, bira fiyatını arttıran bu vergiden ötürü, vergiye oy veren meclisteki temsilcilerinin evlerini yakıp, yıkmış, Edinburgh’da bira fabrikaları yasa dışı olarak grev yapmıştır. Daha sonra, 1806’da, Llannon, Galler’de malt vergisi isyanları yaşanmıştır; burada mafya, malt arayan 26 tüketim vergisi toplayıcısına saldırmıştır. 1907’de Fransa Argelliers’taki şarap üreticileri komitesinin düzenlediği belediye meclislerinin toplu istifalarını içeren vergi grevi, merkezi hükümetin askeri gücüne maruz kalmıştır (Burg, 2004: 322-323, 382-383).

#### 4.2.2. Baskı Grupları

Kişilerin ortak niteliklerine göre oluşturdukları baskı grupları kendi çıkarlarına ve üyesi oldukları grubun çıkarlarına uygun hizmetlerin ve düzenlemelerin gerçekleştirilmesi konusunda, işveren sendikaları, işçi sendikaları, çeşitli kuruluşlar, dernekler, vakıflar, esnaf odaları, çiftçi odaları vb. gibi baskı grupları, üyeleri lehine hükümeti etkilemektedirler (Uruş, 2017: 53). Dolayısıyla vergi mükellefleri, çeşitli mali hukuki düzenlemelerin kendi yararlarına yapılmasını sağlamak amacıyla baskı gruplarının faaliyetlerine katılabilirler. Nitekim baskı grupları oluşturdukları oy kitlesi aracılığıyla siyasi iktidarı etkileme güçlerini artırırlar (Ay, 1997: 126).

#### 4.3. Vergiye Karşı Bireysel ve Kolektif Direnme Yöntemleri Verginin Reddi ve Vergi İnzivası

Hem bireysel hem de kolektif direnme yöntemleri vergi inzivası ve vergi reddidir. Uygulanmak istenen bir verginin vatandaşlar tarafından bireysel ya da toplu şekilde kabul edilmemesi verginin reddi (Saruç, 2013: 53) iken, vergi inzivası, bir bireyin veya bir topluluğun, mali yükümlülüklerinden kurtulmak için ikametgâhlarını terk etmeleridir. (Çakar, 2013: 1293). Verginin reddi hem bireysel hem de toplumsal olarak vergiye karşı gösterilen dirençte genellikle ilk aşama olarak nitelendirilebilir. Ancak geçmişte birçok ülkede toplumsal bir vergi reddi olarak başlayan hareketlerin çoğunlukla vergi grevi ya da vergi isyanı olarak sonuçlandığı görülmüştür. Vergi inzivası ise günümüzde şahsılık vergi ilkesini uygulayan Amerika vb. ülkelerdeki yüksek vergilerden kurtulmak isteyen vergi mükelleflerinin (özellikle de sinema sanatçıları, ses sanatçıları vb. ünlülerin) vatandaşlıktan ayrılmalarıdır.

#### 5. Günah Vergilerinin Taraftarlarının ve Karşıt Görüştekilerin İddiaları

Obezite ile mücadele kapsamında sağlıklı beslenmenin caydırılması ve halkın yağlı gıdaları tüketmesinin sınırlandırılması için, özellikle Amerika'da ve AB ülkelerinde sağlıklı gıda vergileri alınmasına ilişkin vergisel düzenlemelere gidilmiştir (Alemanno & Carreno, 2011: 1).Günah vergilerinin taraftarlarına göre; günah vergileri, üzerinden alındığı mal ya da hizmetin fiyatını artırarak bireylerin taleplerini düşürebilir, toplumu olumsuz dışsallıklar olarak etkileyen özellikle kendi kendini kontrol sorunu yaşayan bireylerin kötü davranışlarını önleyebilir (DePippo, 2002: 552; Haavio & Kotakorpi, 2011: 588). Bununla birlikte günah vergi gelirleri uygulamasına göre sağlık sermayesine yapılacak sübvansiyonların birey bazında uygulaması daha güç olduğundan ve sağlık sermayesi stoğu bireysel açıdan görünür olmadığından, uygulamada günah vergilerinden yararlanılmaktadır (Aronsson & Thunström, 2015: 13). Günah vergileri genel olarak sağlık harcamalarının finansmanında ya da neden oldukları negatif dışsallıkların ya da diğer başka sosyal amaçların finansmanında kullanılabilirler (Cremer vd., 2012: 118-119; Kahn, 1995: 179; Manning vd., 1989: 9; Madore vd., 2015: 11). Diğer yandan düşük gelirli bireylerin yüksek gelirli bireylere göre daha esnek bir talebi olması durumunda, sağlıklı gıda vb. mallar üzerindeki vergilerin, genel fayda maliyetinin yoksullar için en düşük, faydasının ise yoksullar için en yüksek olması açısından etkisinin daha eşitlikçi (artan oranlı) olması

mümkündür (Kotakorpi, 2008: 96). Nitekim 12 malın tüketiminin gelir dağılımındaki değişikliğe bağlı olarak nasıl değiştiğini inceleyen bir araştırmaya göre araştırma kapsamındaki malların (alkol, sigara, fast food, makineli satışlarda satılan evden uzakta yiyecek alımı, kurabiye, kek, cips, şekerleme, donuts (çörekler), pastırma ve karbonatlı alkolsüz içecekler vb. malların) gelir harcama esneklikleri hesaplandığında; gelirin, alkol harcamaları üzerinde en büyük etkiye sahip oluğu, buna karşılık üzerinde en az etkiye sahip olduklarının tütün harcamaları ve çörek harcamaları olduğu belirtilmiştir (Hoffer vd., 2015: 2). Buna karşılık 'günah vergileri' karşıtları, verginin gerileyen doğasının, fakir bireyleri daha çok etkilediği görüşünü savunmaktadırlar. Bunun nedeni, vergi oranındaki artışlar nedeniyle, genç ve daha zengin tüketicilerden ziyade, yaşlı ve fakir kesimin sınırlı bütçelerinin daha büyük bir bölümünün, alkol ve sigaranın artan fiyatına ayrılmasına yol açmasıdır (Lockwood & Taubinsky, 2017: 1). Örneğin; yağ üzerinde %10'luk bir vergi artışı yağ tüketimini %1 oranında düşürecektir. Yağ vergisinin (fat tax) gerekçesi uzun vadede sağlayacağı sağlık artışlarıdır. Yağ vergisi, tüketicilerin refah kayıplarını daha yüksek fiyatlardan, daha uzun yaşamlarına imkân vererek telafi etmektedir. Ancak yağ vergileri, yağ alımını azaltmak için yetersiz olduğundan, amaçlanan uzun vadedeki sağlık artışlarının gerçekleşmesi pek mümkün değildir. Ayrıca toplumda özellikle yoksul ve yaşlı tüketiciler yağ vergisinin yükünü ve yaratacağı sağlık sorunlarını daha ağır bir şekilde yüklenmektedirler (Chouinard vd., 2007: 17).

## 6. Türkiye'de Alkol ve Tütün Ürünleri Kontrolünün Hukuki Gelişimi

Tütün kontrolü Türkiye'de 1980'lerin sonunda başlamıştır. 09 Ocak 2002 tarih ve 24635 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4733 Sayılı Kanun ile TEKEL özelleştirmeye hazırlanmış, tütünde destekleme alımları kaldırılmış, tütün mamüllerini ve piyasalarını düzenlemek, denetlemek amacıyla özerk bir kurum olarak 2002'de Türkiye Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK) kurulmuştur. Kasım 2004'te Dünya Sağlık Örgütü'nün Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesini imzalamıştır. 1996'da çıkarılan 4207 Sayılı Tütün Mamüllerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda 2008 yılında yapılan değişikliklerle yeniden düzenlenmiştir.

Tütün ve alkol ürünlerine ilişkin düzenlemeler getiren temel kanunlar; 4250 Sayılı İspirto ve İspirtolu İçkiler İnhisarı Kanunu, 4207 Sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun, 4733 Sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ve 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu ile yapılan düzenlemelerdir. 4250 Sayılı Kanunu'nun 6. maddesini düzenleyen 6487 no'lu Bazı Kanunlar İle 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 2013 yılında yapılan değişikliklerle; alkollü içkilerin reklamının yapılamayacağı, alkollü içki üretenlerin eşantyon, promosyon veya bedelsiz olarak alkollü içki dağıtamayacakları, Türkiye'de üretilen veya ithal edilen alkollü içkilerin ambalajları üzerine alkol miktarı ve zararlarına ilişkin uyarı mesajı koyulması ve Öğrenci yurtları, sağlık hizmeti verilen yerler, spor müsabakası yapılan stadyum ve kapalı spor salonları, her türlü eğitim ve öğretim kurumları, kahvehane, kıraathane, pastane, bezik ve briç salonları ile akaryakıt istasyonlarının mağaza ve lokantalarında alkollü içkilerin satışının yapılamayacağı öngörülmüştür. 4733 Sayılı Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu Teşkilat ve

Görevleri Hakkında Kanun'da 2008 yılında yapılan değişikliklerle Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri Genel Müdürlüğü'nün yeniden yapılandırılması ile Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu kurulmuştur. 5607 Sayılı Kaçakçılık Kanunu'nun 10. maddesinde; kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan eşyanın tütün, tütün mamulleri, etil alkol, metanol ve alkollü içkiler olması halinde verilecek ceza üç yıldan az olamayacağı hükmüne yer verilmiştir. Aynı kanununun 17. ve 18. maddelerinde ise tütün mamulleri, etil alkol, metanol ve alkollü içkilerin ambalajlarına kamu kurumlarınca uygulanan bandrol, etiket, hologram, pul, damga veya benzeri işaretleri; bulunmayanların ya da taklit edenlerden ticari amaçla üreten, bulunduran veya nakledenler, satışa arz eden veya satan, bu özelliğini bilerek ve ticari amaçla satın alan, kişinin üç yıldan altı yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür

## 7. Günah Vergileri ve Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergisi hakkındaki düzenleme 4760 Sayılı ÖTV Kanunu ile 06.06.2002'de kabul edilmiştir. Bu kanuna eklenen dört listedeki mal ve hizmetler üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. I. listede; petrol ürünleri, akaryakıt ve petrol yan ürünleri, II. listede; her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçları, III. listede; alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamullerine, 4. listede; lüks mallara, dayanıklı tüketim mallarına ve diğer mallara yer verilmiştir. Ancak buradan hareketle günah vergilerine ilişkin olarak dikkate alınması gereken liste üçüncü listedir. 4760 Sayılı ÖTV Kanununun III Sayılı listesinin A cetvelinde kolalı ve alkollü içecekler ve B cetvelinde tütün ve tütün mamulleri yer almaktadır. III Sayılı listede yer alan Türkiye'deki kolalı ve alkollü içeceklerle ilişkin 2017 yılı vergi oran ve tutarları Tablo 1'deki gibidir.

**Tablo: 1**  
**Türkiye'de Kolalı ve Alkollü İçeceklerden Alınan ÖTV Oranı ve Tutarları**  
(III) SAYILI LİSTE (A) CETVELİ

Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (T.L.)
<b>Kolalı Gazozlar</b>	25	-
<b>Malıtan üretilen biralara</b>	63	1,1691
<b>Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm sırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (2204.10 köpüklü şaraplar ve 2204.30 diğer üzüm şarapları hariç)</b>	0	5,7476
<b>Köpüklü şaraplar</b>	0	38,8303
<b>Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)</b>	0	58,6046
<b>Alkol derecesi hacim itibarıyla %18 veya daha az olanlar</b>	0	46,5387
<b>Fermente edilmiş diğer içecekler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı gibi), tarifinin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları</b>	0	5,7476
<b>Alkol derecesi hacim itibarıyla %22'den fazla olanlar</b>	0	171,0694
<b>Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyr (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler (Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyr (denatüre) edilmiş etil alkol hariç)</b>	0	171,0694
<b>Alkol derecesi hacim itibarıyla %80'den az olan tağıyr (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler [(2208.90.91; 2208.90.99) Alkol derecesi hacim itibarıyla %80'den az olan tağıyr (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç, (2208.20; 2208.50; 2208.60; 2208.70 ve 2208.90 hariç)]</b>	0	171,0694
<b>Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler</b>	0	171,0694
<b>Cin ve Geneva</b>	0	152,1361
<b>Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)</b>	0	152,1361
<b>Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibarıyla %45.4'den fazla olanlar)</b>	0	171,0694
<b>Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibarıyla %45.4'den fazla olanlar)</b>	0	171,0694

Likörler	0	171,0694
Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	0	171,0694
Raka (Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar)	0	148,3335
Raka (Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar)	0	148,3335

Kaynak: GIB, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesine göre güncellenen liste.

III Sayılı listeye göre yalnızca nispi ÖTV oranının belirlendiği içecek türü; kolalı içecekler olup, bunlar üzerindeki nispi vergi oranı %25'tir. Köpüklü şaraplarda, cin votka, rakıda nispi vergi oranı %0 olarak belirlenirken, asgari maktu tutarlarının taze üzüm şarabı ve diğer fermente edilmiş şaraplar hariç genellikle (38.- T.L. - 171.- T.L.) aralığında ve yüksek tutarda belirlendiği görülmektedir.

Türkiye'de tütün ve tütün mamullerinde hem nispi ve hem maktu vergi uygulaması söz konusudur. Alkollü içeceklerin vergilendirilmesinde ise bira hariç (birada nispi vergi oranı %63) asgari maktu vergi tutarları kullanılmaktadır. Alkollü içeceklerde kontroller ise TAPDK tarafından, 2007 yılından itibaren bandrol sistemi ile yapılmaktadır. ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinin 5. bendi uyarınca (III) Sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanır. (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanır. Sigaradaki ÖTV hesabına benzer şekilde bira üzerinden hesaplanan ÖTV tutarının tespitinde nispi ötv tutarı ile asgari ötv tutarı karşılaştırılarak yüksek olan tutar hesaba dahil edilmektedir. Buna göre; örneğin, 2017 Mart için 5,75- T.L. - 8,25- T.L. fiyat aralığında değişen kutu bira fiyatı ortalama 7.- T.L. olarak alınacak olursa; %6.3 alkol oranına sahip, 50 cl. kutunun;

Nispi ÖTV tutarı: 7.- T.L. x 0,63 = 4,41- T.L.

Asgari maktu vergi tutarı: 6,3 x 1,16- T.L. x 0,5 lt = 3,538- T.L.

Bu hesaplama göre nispi ÖTV tutarı 4,41- T.L. olup, asgari maktu vergi tutarı olan 3,538- T.L.'den büyük olduğundan, bira için hesaplanan ÖTV 4,41- T.L.'dir. Biradaki ÖTV yükü %63'tür. Biranın KDV'si 1,26- T.L. olup, biradaki toplam vergi yükü (ÖTV+KDV) yaklaşık %81'dir.

Tablo: 2

**Türkiye'de Tütün ve Tütün Mamullerinden Alınan ÖTV Oranı ve Tutarları (2016)**

(B) CETVELİ	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi (T.L.)	Maktu Vergi (T.L.)
Mal İsmi			
Tütün içeren purolar	40	0,2429	0,3246
Uçları açık purolar	40	0,2429	0,3246
Sigarillolar	40	0,2429	0,3246
Tütün içeren sigaralar	65,25	0,2429	0,3246
Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar sigarillolar ve sigaralar)			
-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar	40	0,2429	0,3246
-Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	65,25	0,2429	0,3246
İçilen tütün (Herhangi bir oranda tütün yerine geçen maddeleri içersin içermesin) (2403.10.10.00.19 ve 2403.10.90.00.19 hariç)	65,25	0,2429	0,3246
Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçmeyen ambalajlarda olanlar)	65,25	0,0633	0,3246
Diğerleri (Net muhtevası 500 gramı geçen ambalajlarda olanlar)	65,25	0,0633	0,3246
Enfiye ve çignemeye mahsus tütün	65,25	0,2429	0,3246

Kaynak: GIB, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/3. maddesine göre güncellenen liste.

Örneğin sigaranın 2017 Mart ayı satış bedeli 9.- T.L. ile 13.50- T.L. arasında değişmektedir. Buna göre örneğimizde yaklaşık 10.- T.L. değerinde bir paket sigaranın ÖTV'sini ve bir paket sigaradaki toplam gider vergi yükünü aşağıdaki şekilde hesaplayabiliriz.

$$\text{Nispi ÖTV tutarı: } 10.- \text{ T.L.} \times 0,6525 = 6,525- \text{ T.L.}$$

$$\text{Asgari maktu ÖTV tutarı: } 20.- \times 0,2429 = 4,858- \text{ T.L.}$$

$$\text{Maktu ÖTV tutarı: } 1.- \text{ T.L.} \times 0,3246 = 0,3246- \text{ T.L.}$$

$$6,525- \text{ T.L.} + 0,3246 = 6,8496- \text{ T.L.}$$

Örneğimizde nispi ÖTV tutarı, asgari maktu ÖTV tutarından matematiksel olarak büyük bir değerde olduğundan, nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarı toplamı toplam ÖTV'yi gösterir. Buna bir de sigara bedeli üzerinden alınan KDV eklenirse; (+1,8- T.L.), buradan hareketle sigarada ÖTV yükü %68, sigara üzerindeki toplam vergi yükü (KDV + ÖTV) ise %86'dır. Sonuç olarak seçilen örneklere ilişkin hesaplamalar sonucunda biradaki ve sigaradaki ÖTV yüklerinin yaklaşık %63 ve %68 oranlarında olup, 2015-2018 yıllarını kapsayan Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planında belirtilen ÖTV'nin, sigara perakende satış fiyatının en az %70'ini oluşturması hedefi ile uyumlu oldukları görülmektedir.

Günah vergilerinin gelişimi incelendiğinde, Türkiye'de toplam ÖTV'nin bütçedeki değeri içinde günah vergilerinin payı da değerlendirilmelidir. Buna göre; özel tüketim vergileri toplamı, merkezi bütçe gelirlerinin yaklaşık çeyreği kadardır (Bülbül, 2013: 168). Tablo 3'e göre; Türkiye'de ÖTV'deki payı bakımından büyükten küçüğe doğru ÖTV günah vergisi bileşeni sırasıyla 2016 için %26,59 oranı ile tütün mamüllerinden alınan ÖTV, alkollü içkilerden alınan ötv %6,5 ve %0,29 oranı ile kolalı gazozlardan alınan ÖTV'dir. Türkiye'de 2006'dan 2016'ya günah vergi gelirleri toplamı yaklaşık 4 kat artmıştır.

**Tablo: 3**  
**Özel Tüketim Vergilerinin Analizi (.000.- T.L.)**

Yıl	Toplam Vergi Gelirleri	Toplam ÖTV	Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Alkollü İçkilerden Alınan ÖTV	ÖTV'deki Payı (%)	Tütün Mamüllerinden Alınan ÖTV	ÖTV 'deki Payı (%)	Kolalı Gazozlardan Alınan ÖTV	ÖTV 'deki Payı (%)	Günah Vergi Gelirleri Toplamı
2006	151.271.701	37.102.948	24,52	1.897.599	5,11	8.918.386	24,03	447.057	1,2	11.263.042
2007	171.098.466	39.350.665	22,99	1.889.360	4,8	9.690.423	24,62	184.582	0,46	11.764.365
2008	189.980.827	41.962.183	22,08	2.059.463	4,9	10.918.162	26,01	205.102	0,48	13.182.727
2009	196.313.308	43.708.500	22,26	2.146.665	4,91	11.546.412	26,41	212.361	0,48	13.905.438
2010	235.714.637	58.038.327	24,62	3.382.510	5,8	14.975.856	25,8	222.092	0,38	18.580.458
2011	284.490.017	64.263.538	22,58	3.859.568	6	15.850.558	24,66	292.487	0,45	20.002.613
2012	317.218.619	71.793.179	22,63	4.643.532	6,4	19.976.172	27,82	286.689	0,39	24.906.393
2013	367.517.727	85.770.481	23,33	5.196.417	6,05	21.326.877	24,86	299.493	0,34	26.822.787
2014	401.683.956	91.657.358	22,81	5.964.149	6,5	23.024.356	25,12	310.812	0,33	29.299.317
2015	465.229.389	106.646.242	22,92	6.806.175	6,3	26.968.729	25,28	344.887	0,32	34.119.791
2016	529.263.765	121.187.315	22,89	7.908.393	6,5	32.235.232	26,59	362.329	0,29	40.505.954

*Kaynak: GİB verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.*

Alkol ve tütün ürünlerin üzerinden alınan vergilerin Türkiye'deki durumu AB ülkelerindeki durum ile karşılaştırılarak da değerlendirilebilir. Buna göre; örneğin, AB'de alkollü içeceklerin vergilendirilmesinde; bira, şarap, şarap ve biranın dışında fermente içecekler, tüm sayılan içeceklerin dışındaki ara ürünler ve etil alkolden (saf alkolden) oluşan 5'li sınıflandırma temel alınmıştır. Birçok AB üyesi ülkede AB'nin üye ülkeler için belirlediği alkol vergilerindeki baz matrah benimsenerek, şarap üzerinde dini ortaklık ritüeli olarak nitelendirilebilecek şekilde ÖTV alınmamakta, yalnızca %14 - %25 aralığında değişen oranlarda KDV alınmaktadır (EC, 2016). Bunun istisnasını Danimarka, İrlanda ve Lüksemburg oluşturmaktadır. 1 Temmuz 2016 verilerine göre; AB'de alkollü içeceklerde matrah standart oranlara ve alkol derecesinin azlığına göre düşürülmüş ÖTV ve KDV'ye tabidir. AB'de de Türkiye'deki uygulamasındaki gibi köpüklü şarabın ÖTV'si köpüksüz şaraba göre daha fazladır. Örneğin; Danimarka'da köpüksüz şarap %6 - %15 vol'de 155 euro, %15 - %12 volde 208 euro, köpüklü şarap %6 - %15 vol'de 200 euro, %15 - %22 vol'de 253 eurodur. Diğer yandan köpüksüz şarap ve köpüklü şarap bakımından en yüksek ÖTV İrlanda'da ve İngiltere'de uygulanmaktadır (EC, 2016). AB'nin alkol derecesine göre belirlediği ÖTV standardının minimum 1,87 euro olduğu birada sırasıyla en yüksek ÖTV'yi uygulayan ülkeler; İngiltere (24 euro), İrlanda (22 euro) ve Finlandiya'dır (32 euro). AB üyesi ülkelerde etil alkolün yüz litre başına değeri 550 - 1000 euro arası belirlenmiş olup, minimum AB standardının birçok ülkede aşıldığı ve yaklaşık 200 euro - 1000 euro civarı ÖTV'nin söz konusu olduğu görülmektedir. Etil alkolde en yüksek ÖTV'yi Sırbistan 5455 euro olarak uygulamaktadır (EC, 2016a: 23, 25). Örneğin, Türkiye'de alkol derecesi ne olursa olsun (denatüre) edilmiş etil alkolün maktu ötv tutarı 171 T.L.'dir. AB'de 20 sigaralık bir sigara paketinin perakende satış fiyatı tüm vergiler dahil 3,3 eurodur. Özel tüketim vergisi 1 euro (spesifik), 0,8 euro (advalorem), KDV'si ise 2,5 eurodur (EC, 2016b). Türkiye'de bir sigara paketinin perakende satış fiyatı tüm vergiler dâhil ortalama 10.- T.L. ile 13.50- T.L. arasında değişmekte olup yaklaşık 2,5 eurodur. Buradan hareketle Türkiye'de sigara üzerindeki gider vergilerinin, AB ülkeleri ile kıyaslandığında makul düzeyde olduğu rahatlıkla söylenebilecektir. Diğer yandan AB'de 2015 için her 100 sigaranın (spesifik ÖTV + advalorem ÖTV + KDV) toplamının perakende satış fiyatı içindeki payı; Hollanda'da %76,50 olup, bunun %60,03'ü ÖTV (181,58 euro), İsveç'te %73,21 olup, bunun %62,64'ü ÖTV'dir (EC, 2016: 8).

## 8. Vergiye Karşı Tepki Davranışlarının Sonuçları

Vergiye direnç; geliri düşük kesimlerin özellikle zorunlu tüketimlerine dayalı vergilemelerde mükelleflerin kayıtdışına yönelmeleriyle, geliri ve serveti yüksek kesimlerin ise mali danışmanları aracılığıyla saldırgan vergi planlaması yöntemlerini kullanmaları ile ortaya çıkmaktadır. Tüm bu gelişmelerle aşınan vergi matrahları, idarenin vergi gelir kayıplarına neden olmaktadır. Bunun sonucunda daha sık mali af uygulamalarına başvurulmakta, daha çok teşvik paketi, yeni tahsilat yöntemleri denenmesi, vergi idaresi personelinin çeşitli yeni hizmetlerin sunumuna uygun hale getirilmesi vb. vergi idaresinin uyum maliyetleri yükselmektedir. Tüm bunlar ise bir kısır döngü olarak; idarenin mali suçları affının vergilemede adaleti sorgulatması nedeniyle yine mükelleflerin vergiye karşı bakış açılarını olumsuz şekilde etkileyerek, aynı süreci yeniden başlatmaktadır. Bu noktada mükelleflerin vergiye karşı tepki davranışlarının sonuçları tüketim bakımından

değerlendirilebilir. Türkiye'de sigara ve alkol tüketim oranlarındaki yıllara göre değişim verileri tablo 4'te görülmektedir. Buna göre; 2010-2014 yılları arasında sigara tüketimi yaklaşık 90 milyar seviyesine düşmüştür. Buna paralel şekilde 2008-2012 aralığında Küresel Yetişkin Tütün Araştırması (KYTA) tütün kullanım sıklığının; 15 yaş üzeri nüfusta %31,2'den %27,1'e, erkeklerde %47,9'dan %41,5'e kadınlarda ise %15,2'den %13,1'e düştüğü tespit edilmiştir (HSK, 2014: 3). Bu tüketim düşüşünün nedeni ÖTV ve devletin uygulamış olduğu 4207 Sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun ile getirilen "%100 Dumansız Hava Sahası" düzenlemesi ve 5727 Sayılı Kanun ile Temmuz 2009'da uygulanmaya başlanan kahvehane, kafeterya, birahane gibi eğlence hizmeti verilen işletmeler ve lokantalar kapsamında tütün ürünlerinin etkin tüketim yasaklamalarıdır (Buyrukoğlu vd., 2016: 29).

**Tablo: 4**  
**Türkiye'de Tütün ve Tütün Mamülleri İç Satışı (2006-2016)**

Yıllar	Sigara İç Satışı Milyar Adet	Nargilelik Tütün mamülü iç satışı (perakende satış hasılatı TL)	Pipoluk Tütün Mamülü İç satışı perakende satış hasılatı TL	Puro/Sigorilla İç satışı perakende satış hasılatı TL	Sarmalık Kıyılmış Tütün İç Satış Perakende satış hasılatı TL
2006	107,91	-	-	-	-
2007	107,45	-	-	-	-
2008	107,86	931.355,17	212.805,00	5.549.994,80	-
2009	107,55	772.071,16	168.112,50	13.689.617,50	46.750,00
2010	93,35	418.742,10	2.428,59	17.734.698,50	65.796,00
2011	91,22	595.971,95	61.440,00	23.682.289,00	7.751.734,40
2012	99,26	779.922,35	62.391,00	8.895.483,50	9.812.354,30
2013	91,66	284.776,50	47.869,50	11.013.290,00	18.276.430,25
2014	94,68	740.720,30	55.195,00	14.952.770,00	11.897.578,60
2015	103,21	734.569,98	61.502,00	24.052.974,70	9.313.009,50
2016	105,48	949.182,10	27.131,00	16.076.123,68	18.039.726,80

*Kaynaklar: Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu (TAPDK), 2016, TAPDK ve TEKEL Kayıtları.*

Çalışmada TÜİK hanehalkı bütçe araştırmalarında alkollü içecek, sigara ve tütün birarada değerlendirildiğinden, bu iki sektörün ayrı ayrı verilerine ilgili kaynaktan erişilemediğinden, TAPDK verileri ile çapraz kontrollü değerlendirme yapılamamıştır. Ancak TÜİK hanehalkı tüketim harcamalarının harcama türüne göre 2002-2015 yılları dağılımında alkollü içecek, sigara ve tütünün payı %4'tür (TÜİK, 2015). Ancak en güncel TAPDK verilerine göre Türkiye'de en çok tüketilenden en az tüketilen alkollü içeceğe doğru yapılacak sıralamada; bira birinci sırada yer alırken, birayı sırasıyla rakı, köpüksüz şarap ve köpüklü şarap izlemektedir. 2006-2014 yıllarında alkollü içki tüketiminde köpüksüz şarabın tüketiminin 2006'daki değerine kıyasla 2014'te 3 kat arttığı, köpüklü şarabın ise aynı dönemde tüketiminin 2 kat arttığı Tablo 5'te görülmektedir. Buna karşılık Türkiye'de bira ve rakıdaki tüketim istikrarlı bir seyir izlemiştir. Ancak 2013 yılında hazırlanan Ulusal Alkol Kontrol Eylem Planının ve bunu takiben getirilen alkolle ilişkin hukuki sınırlandırmaların ve ÖTV artışlarının Türkiye'de 2013 yılındaki köpüksüz şarap hariç alkol tüketiminde düşüşe neden olduğu düşünülmektedir. Diğer yandan 2013 sonrasında alkollü içecek kullanımının artış eğilimine girdiği görülmektedir.



**Tablo: 5**  
**Türkiye’de Alkollü İçecek Tüketimi**

Yıl	Bira (Litre)	Köpüklü Şarap (Litre)	Köpüksüz Şarap (Litre)	Rakı (litre)
2006	803.840.728	360.719	23.411.257	46.517.680
2007	844.763.654	399.097	22.840.795	42.716.02
2008	925.020.469	460.547	37.907.519	44.602.479
2009	923.508.131	236.136	46.143.037	44.698.058
2010	921.500.292	252.761	59.455.609	46.380.793
2011	925.564.164	432.641	58.642.735	48.810.329
2012	998.823.252	826.771	56.410.914	44.611.01
2013	878.912.869	641.885	62.240.038	42.336.790
2014	943.199.212	627.896	62.858.199	40.267.282

Kaynak:TAPDK, 2015.

OECD’nin 2015 yılı zararlı alkol kullanımı ile mücadele raporuna göre; 40 ülke içinde, alkol tüketenlerin %20’si alkolik olarak tanımlanırken, yılda yaklaşık 11 litrelik alkol tüketilen Estonya listede birinci sırada bulunmaktadır. Türkiye’de bir yetişkin yılda 3 litreden az alkol tüketirken, kişi başı yıllık alkol tüketiminde 6,2 litre olan dünya ortalamasının altında kalmaktadır. Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerinde yıllık alkol tüketimi %1,1’inin kayıtlara geçmediği tahmin edilen alkol tüketimi ile birlikte kişi başına 10,3 litredir. Türkiye; Malezya’dan sonra en az alkol tüketilen ikinci ülkedir. Raporda, 34 OECD ülkesindeki alkol tüketiminin %1,1’inin kayıtlara geçmediği tahmin edildiğinden, bu oranla birlikte yıllık kişi başına alkol tüketimi 10,3 litredir (OECD, 2015: 39-48).

Asgari geçim düzeyinde olan mükelleflerin takibi hakkındaki uygulamaların geliştirilmesine ve sigara, tütün ve alkol ürünlerinde kayıtdışılığın önlenmesine ilişkin uygulamaların etkinleştirilmesine çalışılmalıdır. Türkiye’de bu konudaki yararlı çalışmalardan birisi 2007 yılında Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sisteminin işlerliği olarak belirtilebilir. Ancak halen kaçak sigara ve tütün ürünlerinin takibinde sorunların sürdüğü düşünülmektedir.

Bu bağlamda Emniyet Genel Müdürlüğünün Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele (KOM) Raporuna göre; alkollü içecek ve tütün mamülleri kaçakçılığı olay sayısı bakımından değerlendirilecek olursa, 2011-2015 aralığında; 2011 yılı olay sayısı 12.925, 2012 olay sayısı 16.492, 2013 olay sayısı: 20.779, 2014 yılı olay sayısı 15.744, 2015 yılı olay sayısı 14.889’dur. Özellikle terör örgütleri ile organize suç örgütlerine finans kaynağı teşkil eden tütün mamulleri kaçakçılığının 2011 yılından itibaren yükseldiği, en yüksek olay sayısına ise 2013’te ulaşıldığı görülmüştür. Bunu izleyen dönemde ise olay sayısında düşüş eğilimi görülmüştür. Kaçak sigaralar Ağrı, Van, Şırnak ve Hakkâri vb. illerde depolanıp, Türkiye’ye dağıtılmış, sahte gümrük mühürlü TIR’ların içine veya yük taşımacılığı yapan araçlardaki yükler arasına gizlenerek kaçırılmaya çalışılmıştır. Alkollü içecek kaçakçılığı ve sahtekârlığı ise çoğunlukla Akdeniz ve Ege kıyı şeridinde ve büyük şehirlerde görülmektedir. 2015’te Türkiye’de EGM tarafından 2015’te 77 adet sahte alkollü içki imalathanesi tespit edilmiştir. KOM birimlerince 2015’te ele geçirilen kaçak sigaraların neden olduğu vergi kaybı yaklaşık 800 milyon TL’dir (EGM, 2016: 27-28).

## 8.1. Mükellef Hakları Bakımından Değerlendirilmesi

Günümüzde gelir idareleri tarafından vergiye uyumu artırmak amacıyla mükellef haklarını koruyucu ve mükellef memnuniyetini artırıcı faaliyetlere daha sık başvurulduğu görülmektedir. Mükellef haklarını geliştirerek, idarenin etkinliğini artıran ve vergiye direncin düşürülmesine katkıda bulunan bazı projeler; KDV iadesi risk analiz sistemi, önceden hazırlanmış kira beyan sistemi, e-yoklama, e-fatura, e-defter ve sosyal medya aracılığıyla vatandaşla iletişim kurulmasıdır (Çanak kale, 2016: 58-61).

## 8.2. ÖTV'deki / Günah Vergilerindeki Artışlar Bakımından Değerlendirilmesi

Hükümetlerce artan gelir ihtiyacının karşılanmasında sağlıklı ya da istenilmeyen ürünlerin tüketiminin azaltılmasında kullanıldıkları için diğer vergilere kıyasla özel tüketim vergilerinde rahatlıkla artırıma gidilmektedir. Dolayısıyla günden güne günah vergilerinin kapsamı genişlemektedir. Bunu destekler şekilde Dünya Sağlık Örgütü (WHO) de tüm ülkelerde sigara paketleri üzerindeki vergilerin %50 oranında artırılmasının, 49 milyon kadar daha az sigara içen bireyle hükümetlerin sağlık ve diğer sosyal politikalarda kullanabilecekleri 101 milyar dolarlık gelir elde edeceklerini tahmin etmiştir. Nitekim 2009-2011 yılları arasında 40 ülke tütün gelir vergilerinin yasal olarak belirli bir miktarının sağlık amacıyla kullanılacağını belirtmişlerdir. Türkiye'de 2008 yılından bu yana sürekli artan özel tüketim vergileri ve bununla bir arada uygulanan sigara ve tütün reklam yasakları vb. diğer politikaların etkisi ile tütün satışları %12 oranında azalmıştır (WHO, 2014: 9-10). Ancak 2010'da yapılan Türkiye'de Vergi Bilinci Araştırmasına göre; teoride dolaylı vergilerin, mali anestezi etkileri ile tahsilat kolaylığı ileri sürülse de, dolaylı vergilerin Türkiye'de en yoğun hissedilen ve tepki duyulan vergi türleri olduğu sonucuna ulaşılmıştır (Çakar vd., 2010: 77).

2015-2018 yıllarını kapsayan Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planı, 27 Ocak 2015 tarihli ve 29249 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2015/1 Sayılı Başbakanlık Genelgesi ile yürürlüğe girmiştir. Eylem planının hedefi ÖTV'nin, sigara perakende satış fiyatının en az %70'ini oluşturması ve vergi artış oranının enflasyon oranının üzerinde kalmasının sağlanması olarak öngörülmüştür. Buna göre tütün ürünlerine olan talebin azaltılmasına yönelik fiyat ve vergilendirme konularında belirlenen stratejiler 4 tanedir. Bunlardan ilki; ÖTV'nin hem oransal hem de maktu olarak artırılmasıdır. Bunun için yapılacak faaliyetler; tütün mamullerinden alınan maktu ve asgari maktu ÖTV tutarlarının, Ocak ve Temmuz aylarında, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından ilan edilen üretici fiyat endeksinde son altı ayda meydana gelen değişim oranıyla orantılı olarak artırılmasına devam edilmesidir. İkinci strateji; tütün ve tütün ürünlerinin, TÜFE'den çıkartılması çalışmalarının tamamlanmasıdır. Üçüncüsü; bütçe imkânları doğrultusunda tütün kontrolü çalışmalarında kullanılmak için gerekli kaynağın ayrılmasına yönelik çalışmaların yapılması, dördüncüsü; sigara ve diğer tütün ürünlerinin vergilendirme politikalarının birindeki vergi artışının, diğerine yönelmeye yol açmayacak şekilde düzenlenmesi için gerekli mevzuat düzenlenmesinin yapılmasıdır (Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planı (2015-2018), 17-19). Bununla birlikte Türkiye Halk Sağlığı Kurumu tarafından 2010-2014 Türkiye Sağlıklı

Beslenme ve Hareketli Hayat Programı (Türkiye Obezite ile Mücadele Programı) başlatılmış ve bu program 2017'ye uzatılmıştır.

Dünya Sağlık Örgütü'nün (1961-2010) yılları verilerinin kullanıldığı alkol tüketim düzeyi araştırma sonuçlarına göre; 15 yaşın üzerindeki litre başına alkol tüketiminde; Türkiye'de %63 oranında en çok bira, %9 oranında ise şarap tüketildiği görülmektedir. Türkiye'de erkekler %19,7 oranı ile %8,2 oranına sahip kadınlara kıyasla daha çok içmektedir (WHO, 2014: 1). Ancak vergi oranlarındaki artışlar, bireyleri kaçak tüketime teşvik ettiğinden, talebi azaltmada yeterli olmamaktadırlar (Hayrulloğlu, 2016: 108). Nitekim Sakarya'nın Karapürçek ve Akyazı ilçelerinde 404 adet sigara kullanan vatandaşla yüz yüze yapılan anketin sonuçlarına göre; bireylerin paketlerdeki yazılar ve resimleri hiç önemsemedikleri, sigara fiyatları ve vergilerdeki artışlar sonucunda kullandıkları sigara markasını ya da kaçak sigara tercihlerini değiştirdikleri, sigara kullanan kişilerin çoğunlukla sağlık nedeniyle sigarayı bırakmayı düşündükleri gözlemlenmiştir. Dolayısıyla sigara fiyatları veya vergilerle mücadele yönteminin başarısı için mutlaka kaçak sigara ve aşıktan tütün satılmasına ilişkin önlemlerin alınması zorunludur (Akyol, 2014: 35).

Türkiye İstatistik Kurumu verilerine göre, genel fiyat endeksi 2003'te %94,77 iken 2016'da %302,17 oranına ulaşarak 2016'da 2003'teki değerinin 3 katının üzerinde bir artış göstermiştir. Tüketici fiyat endeksi (2003=100) ana grup ve alt ana gruplara göre endeks rakamlarına göre 2003-2017 karşılaştırması yapıldığında (TÜİK, 2017); 2003 Ocak ayında içkilerin, şarabın, biranın, tütünün TÜFE değerleri sırasıyla, %90,53, %94,58, %92,45 ve %89,70 iken, 2017 Şubat ayında bu değerler sırasıyla %656,65, %359,18, %588,26 ve %586,43 olmuştur. 2003 değerlerine kıyasla 2017'de TÜFE değeri bakımından içkilerin 6 kat, şarabın 3 kat, biranın ve tütünün 5 kat fiyatları artmıştır. Kısacası alkol ve tütün ürünlerinin fiyatlarındaki artışın, 2003-2017 periyodunda genel fiyat endeksi ortalamasını oldukça aştıkları rahatlıkla söylenebilir. Diğer yandan 1 kilo dana eti ya da kuzu eti fiyatı 60-80 TL değerini aşmazken, 1 litre rakının ortalama 110-130 TL olması, Türkiye'de alkollü içeceklerin fiyatının düşük ve orta gelir düzeyindeki bireylerin alım gücünü zorladığının bir göstergesidir. Bu nedenle Türkiye'de alkollü içecek üzerindeki asgari maktu ÖTV tutarlarındaki artışların minimum düzeyde yapılması ve alkollü içeceklerin ve tütünün fiyatlarındaki değer artışına belirtilen dönemin TÜFE genel fiyat endeksi ortalamasının 3 katını aşmayacak şekilde sınırlandırma getirilmesi, vergilemenin hem mali fonksiyonuna hem de fiyatları hâlihazırda birçok mal ve hizmete göre oldukça yüksek olan alkollü içeceklerin talebinin kısılması ile vergilemenin sosyal fonksiyonuna hizmet edecektir.

2003 Türkiye Hanehalkı Harcamaları Anket verilerini kullanarak sigaradaki tüketim vergi artışının hanehalkı harcamaları üzerindeki etkilerinin incelendiği bir çalışmanın sonucuna göre; fakir sigara içen hanehalkları, sigaradaki tüketim vergisi artışından en büyük faydayı sağlayan kesimdir. Bunun nedeni; sigara tüketimindeki düşüşün, tüketim ödemelerinin toplam hanehalkı harcamaları içindeki payını azaltması ve sağlıklarının düzelle ihtimalindeki artıştır (Önder & Yürekli, 2014: 1). Dolayısıyla Türkiye'de sigara üzerindeki ÖTV gerileyici etki göstermediğinden, bir paket sigaranın perakende satış fiyatı içindeki ÖTV düzeyinde ilgili dönemin TÜFE genel fiyat endeksi ortalamasının minimum 2 katını aşacak şekilde artış sağlanması önerisinde bulunulabilir.

## 9. Sonuç

Vergiye direnme; vergisel sorumlulukların yükümlüleri tarafından minimum düzeyde yerine getirilmesi ya da mükelleflerce hiç gerçekleştirilmeyecek şekilde tasarruflarda bulunulması durumudur. Uygulamada vergiye direncin oldukça farklı türde mükellef tutum ve davranışları ile ortaya çıktığı görülmektedir. Vergiye direnç bireysel ya da toplu şekilde olabilmektedir.

Vergiye direnme alanında yapılmış çalışmalar incelendiğinde literatürde çoğunlukla vergiye direnme nedenlerinin irdelendiği ve bununla mücadele yöntemlerine yer verildiği görülmektedir. Ancak vergiye direnç gösteren mükelleflerin neden direndiklerinden çok daha önemli olanın; vergiye uyumlu olan mükelleflerin, vergiye uyumlu olma nedenlerinin araştırılması olduğu düşünülmektedir. Bunun nedeni araştırmaya tersten yaklaşarak, vergiye gönüllü uyumu artıma ihtimali olan mükelleflerin beklentilerinin gelir idaresi tarafından karşılanmasının ve bu mükelleflerin sayılarının artırılabilmesine yönelik GİB bilgi işlem veri tabanındaki analizlerin geliştirilmesi oldukça yararlı olacaktır. Bununla birlikte Türkiye’de uygulandığı şeklinde olduğu gibi çoğunlukla hatalı mükellefin ya da vergisel sorumluluklarını yerine getirmeyen mükelleflerin denetiminden, rastgele vergi denetimi sistemine geçiş yapılmasının; mükelleflerin toplum içinde ya da bireysel boyutta rencide edilmeden, tesadüfen denetlendiklerini bilmelerinin, mükelleflerle barış sağlanabilmesi açısından daha yararlı olacağı söylenebilir.

Dünya Sağlık Örgütü’nün 2009 yılı raporuna göre; çeşitli şekillerde yapılan kaçakçılığın tespiti için gümrük yetkililerine bilgilendirme çalıştaylarının düzenlenmesi önerisi (WHO, 2009: 95) kaçakçılıkla mücadelede katkı sağlayacaktır. Tütün ve alkol ürünleri üzerinden alınan vergiler basitleştirilip, nispi vergi oranları düşürülürken, maktu tutarlarda belirli düzeyde artırılmasına gidilmelidir (Uğur & Kömürcüler, 2015: 343). Türkiye’deki sigara ve alkol tüketiminin azalması, belirtilen ürünlerin tüketiminden kaynaklanan hastalıkları azaltarak, kişi başına sağlık harcamaları artış hızını belirli derecede yavaşlatacaktır (Uğur vd., 13). Bunun için günah vergilerinden elde edilen gelirlerin belirli bir kısmının, sağlık harcamalarının finansmanının karşılanmasında oluşturulacak bir sağlık fonundan yararlanılması, idarenin hizmet sunum şeffaflığını ve etkinliğini artıracaktır.

Alkollü içecek ihracatının desteklenmesi ile Türkiye’de üretilen içkilerin büyük oranda yurt dışına gönderilmesi, elde edilecek gelir düzeyini artırırken, iç piyasaya arzı azaltacaktır. Bununla birlikte alkollü araç kullanıp insan ölümüne neden olanların çoğunlukla tutusuz yargılanmalarındansa, Türk Ceza Kanunu’nda yapılacak değişikliklerle, alkollü araç kullananlar; cinayete teşebbüsten, ölüme neden olanlar; cinayetten yargılanabilirlerse, alkollü araç kullanımının sonucundaki kazaların sayısında önemli derecede düşüş kaydedilebilecektir (Buzrul, 2016: 121). Bununla birlikte Türkiye’de en son 2013’te Sağlık Bakanlığı’nın koordinesinde düzenlenen “Alkol Kontrolü Eylem Planı”nın revize edilerek yürürlüğe girmesi ve eylem planında alınan kararlardan özellikle “5 yıl içinde 18 yaşın altındaki gençlerin alkol kullanım oranının %50 azaltılması için alkol üzerindeki vergilerde artış sağlanması” ve “aile hekimlerinin alkol taraması yapması, danışmanlık hizmeti vermesi” hedeflerinin faaliyete geçirilmesi oldukça yararlı olacaktır.

1986-2006 döneminde Columbia bölgesinde ve 49 eyalette 1050 gözlemlik bir panel veri analizinin sonucuna göre; sigara üzerindeki özel tüketim vergilerindeki artışın yetişkinlerin sigara tüketimini etkilemezken, 18 yaşının altındaki gençlerde sigara tüketimini azalttığını tespit etmiştir (Sylvain, 2008, 87). Buradan hareketle alkol ve tütün türevi ürünlerle mücadeleden daha çok etkilenecek kesim yetişkinlere kıyasla gençler olduğundan, yüksek vergi ve fiyatlarla bu kötü alışkanlıklara hiç başlamamış olanların, başlamalarının önlenmesi politikası ile geleceğe dönük sağlık harcamalarının düşürülmesine yönelik çalışmalara devam edilmelidir. Kötü alışkanlıkları süren yetişkinler için ise sigaradaki klinik hizmetlerinin etkinleştirilmesi, alkolü bıraktırmaya ilişkin olarak Anatem dışında da hastanelerde hizmet veren birimlerin ve aile hekimlikleri taramalarının ve kontrollerinin yaygınlaştırılmasının toplum sağlığına katkısı büyük olacaktır.

Bireylerin vergiye karşı tepkilerinin ve kaçak kullanımının azaltabilmesi için vergi oran ve miktarları makul düzeyde tutulmalı ve kaçakçılıkla mücadele kapsamında gümrük noktalarının kontrolü, transit rejiminden yararlananların ülke içine kaçak ürün sokmalarının önlenmesi için daha sıkı kaçak takibi yapılmalıdır. Bu bağlamda 2017 yılı Mart ayında sigaradaki ÖTV yükü %68, sigara üzerindeki toplam vergi yükü (KDV+ÖTV) ise %86'dır. Belirtilen rakam 2015-2018 yıllarını kapsayan Ulusal Tütün Kontrol Programı Eylem Planında öngörülen ÖTV'nin sigara perakende satış fiyatının en az %70'ini oluşturması hedefi ile uyumludur. Ancak AB'de 20 sigaralık bir sigara paketinin perakende satış fiyatı tüm vergiler dâhil 3,3 eurodur. Özel tüketim vergisi 1 euro (spesifik), 0,8 euro (advalorem), KDV'si ise 2,5 eurodur (EC, 2016b). Türkiye'de bir sigara paketinin perakende satış fiyatı tüm vergiler dâhil ortalama 10 TL ile 13.50TL arasında değişmekte olup yaklaşık 2,5 eurodur. Buradan hareketle Türkiye'de sigara üzerindeki gider vergilerinin, AB ülkeleri ile kıyaslandığında makul düzeyde olduğu rahatlıkla söylenebileceğinden, Türkiye'de sigara üzerindeki ÖTV'de bir miktar daha artırıma gidilebileceği düşünülmektedir. Diğer yandan sigara ve tütün mamülleri üzerindeki ÖTV'de yapılacak enflasyona dayalı artışlar hariç, neredeyse vergilendirme sınırına ulaşıldığı düşünülmektedir. Bu nedenle sigara üzerindeki toplam vergi yükünün %86'yı aşmasının, mükelleflerin kaçak sigara talebini artıracak dikkate alınmalıdır. Belirtilen dönemde biranın ÖTV yükü ise %63, biradaki toplam vergi yükü (ÖTV+KDV) ise %81'dir. Ancak kişi başı alkol tüketimi Türkiye'de yıllık 3 litreyi aşmayıp, diğer ülkelere kıyasla oldukça düşük olduğundan ve Türkiye'de 2013'te Sağlık Bakanlığı tarafından başlatılan Ulusal Alkol Eylem Planının süresi uzatılmadığından, alkollü içeceklerdeki vergi oranlarındaki artışın TÜFE'ye uyumlu sürdürülmesi uygun olacaktır. Bunların yerine özellikle gıda sektöründe faaliyet gösteren firmaların kontrolü ve obezite ile mücadelede Türkiye'de tuz ve yağ vergilerinin getirilmesi ilgili tüketim vergilerinin gerileyici etkilerinin azaltılması bakımından ise perakende satışlar ile toptan satışlarda, perakende satışlar lehine olacak şekilde vergi oran farklılaştırılmasına gidilmesi yararlı olacaktır. Bununla birlikte günah vergi gelirlerinin, alkol ve sigara ile mücadeleye, pasif içicilerin korunmasına belirli oranda tahsisi; önleyici sağlık hizmeti fonksiyonu görerek toplum sağlığına katkıda bulunacaktır. Günah vergi gelirlerinin, alkol ve sigara dolayısıyla kanser tedavisi görenlerin masraflarına belirli oranda tahsisinin sağlanması ise mükelleflerin vergiye direncini azaltacaktır.

## Kaynaklar

- Aktan, C.C. & D. Dileyici & Ö. Saraç (2003), "Vergi Zulmüne Karşı Direnişin İki Yönü: Sivil İtaatsizlik ve Vergi İsyanı", içinde: *Vergi, Zulüm ve İsyan*, C.C. Aktan & D. Dileyici & Ö. Saraç (eds.), Ankara: Phoenix Yayınevi.
- Aktan, C.C. & Ö. Saraç & D. Dileyici (...), *Avrupa ve Amerikan Tarihinde Vergi İsyanları*, <[http://www.canaktan.net/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa-isyani.pdf](http://www.canaktan.net/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/avrupa-isyani.pdf)>, 02.02.2016.
- Aktan, C.C. (2004), *Vergiye Karşı Aktif ve Pasif Tepkiler*, <<http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu-maliyesi/vergi-psiko/tepkiler.htm>>, 02.02.2016.
- Akyol, B. (2014), "Sigara Tüketimini Etkileyen Faktörler: Sakarya İlinde Bir Alan Araştırması", Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Projesi*, Mayıs.
- Alemanno, A. & I. Carreno (2011), "Fat Taxes in the European Union between Fiscal Austerity and the Fight against Obesity", *European Journal of Risk Regulation*, (4), 1-10.
- Aronsson, T. & L. Thunström (2005), "Optimal Paternalism: Sin Taxes and Health Subsidies", <[http://www.umu.se/digitalAssets/9/9669\\_ues662.pdf](http://www.umu.se/digitalAssets/9/9669_ues662.pdf)>, Department of Economics, *Umeå University Econpapers*, April, 1-15.
- Ataer, S. (2016), "Kişisel Vergi Yükünün Hafifletilmesi Kapsamında Gelişmiş OECD Ülkelerindeki Uygulamalar ve Türkiye İçin Çözüm Önerileri", içinde: *Political Economy of Taxation*, M. Aydın & S.S. Tan (eds.), Ijopoc Publication, London, November, 127-135.
- Ay, H. (1997), "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", içinde: *Prof.Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan*, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 125-135.
- Braithwaite, V. (ed.) (2002), *Taxing Democracy*, London: Ashgate.
- Bulutoğlu, K. (1959), "Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Seri: IV, İstanbul, 173-197.
- Burg, D.F. (2004), *A World History of Tax Rebellions: An Encyclopedia of Tax Rebels, Revolts*, Routledge, New York London.
- Buyrukoğlu, S. & D. Bozdoğan & A.M. Köktaş (2016), "Paternalist Devlet Anlayışının Bir Gereği Olarak Günah Vergileri: Türkiye Örneği", *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Temmuz, 9(3), 15-31.
- Buzrul, S. (2016), "Türkiye'de Alkollü İçki Tüketimi", *Journal of Food and Health Science*, 2(3), 112-122.
- Bülbül, D. (2013), "Yerel Yönetimlerde Yeni Bir Finansman Yöntemi: Günah Vergileri", *Vergi Sorunları*, (294), 166-170.
- Chouinard, H. vd. (2007), "Fat Taxes: Big Money for Small Change", *Forum for Health Economics & Policy*, June, 10(2), 1-33.
- Cremer, H. & P. De Donner & D. Maldonado & P. Pestieau (2012), "Taxing Sin Goods and Subsidizing Health Care", *The Scandinavian Journal of Economics*, March, 114(1), 101-123.
- Çakar, M. & M. Şeker & Ö. Bingöl (2010), *Türkiye'de Vergi Bilinci Araştırması*, <<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/134/2%20ikincibolum.pdf>>, İstanbul.
- Çakar Pürsünlerli, E. (2013), "Vergiye Karşı Direnme Şekilleri ve Vergi İnzivası", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1-2), 1293-1313.

- Çanakkale, O.F. (2016), "Teknolojik İlerlemenin Vergiye Gönüllü Uyuma Etkisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Şubat, (329), 57-61.
- Çataloluk, C. (2008), "Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 213-228.
- De Juan, A. & M.A. Lasheras & R. Mayo (1994), "Voluntary Tax Compliant Behavior of Spanish Income Taxpayers," *Public Finance*, (49), 90-105.
- DePippo, D.J. (2002), "I'll Take My Sin Taxes Unwrapped and Maximized, with a Side of Inelasticity, Please Comment", *University of Richmond Law Review*, March, (36), 543-568.
- Duke, J. & R. Graham & M. Hanlon & I. Nemit Shroff (2014), "Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field", *American Accounting Association*, 89(3), 991-1023.
- Emniyet Genel Müdürlüğü (2016), "Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Raporu", <<http://www.kom.pol.tr/Documents/Raporlar/2015tur.pdf>>, Haziran, Ankara.
- Etzioni, A. (1986), "Tax Evasion and Perceptions of Tax Fairness: A Research Note", *The Journal of Applied Behavioral Science*, 22(2), 177-185.
- European Commission (2016), *Excise duties - Alcoholic beverages*, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duties-alcoholic-beverages\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-alcohol/excise-duties-alcoholic-beverages_en)>, 02.02.2017.
- European Commission (2016a), *Excise Duty Tables*, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_i\\_alcohol\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf)>, July, 02.02.2017.
- European Commission (2016b), *Excise Duties: Cigarettes*, <[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco/excise-duties-cigarettes\\_en](http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco/excise-duties-cigarettes_en)>, 02.02.2017.
- Feld, L.P. & B.S. Frey (2007), "Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation", *Law & Policy*, January, 29(1), 102-120.
- Gökbunar A.R. & R. Gökbunar (2007), "Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu", *Vergi Dünyası*, (311), 91-100.
- Haavio, M. & K. Kotakorpi (2011), "The Political Economy of Sin Taxes", *European Economic Review*, May, 55(4), 575-594.
- Halk Sağlığı Kurumu (2014), *2008-2012 Aralığında Küresel Yetişkin Tütün Araştırması (KYTA)*, <[http://www.halksagligiens.hacettepe.edu.tr/KYTA\\_TR.pdf](http://www.halksagligiens.hacettepe.edu.tr/KYTA_TR.pdf)>, Ankara.
- Hayrulloğlu, B. (2016), "Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı", *Journal of Life Economics*, (4), 89-112.
- Hoffer, A. & R. Gvillo & W.F. Shughart & M.D. Thomas (2015), "Regressive Effects Causes and Consequences of Selective Consumption Taxation", *Mercatus Working Paper*, March, <<https://www.mercatus.org/system/files/Hoffer-Selective-Consumption-Taxation.pdf>>, 02.02.2017.
- Honacker, K.V. (1994), *Lokaal Verzet En Oproer In De 17de En 18de Eeuw: Collectieve Acties Tegen Het Centraal Gezag In Brussel, Antwerpen En Leuven Standen En Landen*, Nr. 98, Kortrijk-Heule.

- Kahn, J.P. (1995), “Sin Tax As a Mechanism of Health Care Finance”, in: *Allocating Health Care Resources*, J.M. Humber & R.F. Almeder (eds.) Humana Press, 177-202.
- Kotakorpi, K. (2008), “The Incidence of Sin Taxes”, *Economics Letters*, January, 98(1), 95-99.
- Lockwood, B.B. & D. Taubinsky (2017), “Regressive Sin Taxes”, *NBER Working Paper* No. 23085, Issued in January, 1-67.
- Madore, A. & J. Rosenberg & R. Weintraub (2015), “Sin Taxes and Health Financing in the Philippines”, Cases in Global Health Delivery *Module Note*, April, 1-33.
- OECD (2015), *Tackling Harmful Alcohol Use: Economics and Public Health Policy Trends in alcohol consumption in OECD Countries*, Chapter 2, <[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/social-issues-migration-health/tackling-harmful-alcohol-use/trends-in-alcohol-consumption-in-oecd-countries\\_9789264181069-5-en#.WMqHSo1rNdg](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/social-issues-migration-health/tackling-harmful-alcohol-use/trends-in-alcohol-consumption-in-oecd-countries_9789264181069-5-en#.WMqHSo1rNdg)>, 39-60.
- Oral, B.G. (2011), “Mali Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri: Türk Vergi Sistemi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 16(3), 403-431.
- Önder, Z. & A. Yürekli (2014), “Who Pays the Most Cigarette Tax in Turkey”, *Tobacco Control*, 1-7.
- Palil, M.R. & F.M. Ahmad (2011), “Determinants of Tax Compliance in Asia: A case of Malaysia”, *European Journal of Social Sciences*, September, 24(1), 7-32.
- Saruç, N.T. (2013), “Vergi Uyumu ve Kısıtları”, içinde: *Vergi Teorisi*, İ. Sağbaş (ed.), Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2960 Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1915, Ünite 8, Ocak, 36-63.
- Schumpeter, J.A. (1929), *Ökonomie und Soziologie der Einkommensteuer*, Der Deutsche Volkswirt, Vol. 4, 380-385.
- Serim, N. (2011), “Mükellef Tipolojilerine Göre Vergi Ahlakını Şekillendirmek Olanaklı Mıdır?”, *Vergi Sorunları*, Mart, (270), 68-78.
- Sönmez, N. (1971), *Vergileme Olayında Kişisel Ekonomik Denge Yönünden Mükelleflerin Davranışları*, Ticaret Matbaacılık T.A.Ş., İzmir.
- Spicer, M.W. & A.B. Lee (1980), “Fiscal Inequity and Tax Evasion: An Experimental Approach”, *National Tax Journal*, (33), 171-75.
- Sylvain, S. (2008), “The Effects of Excise Tax on Cigarette Consumption: A Divergence in the Behavior of Youth and Adults”, *Michigan Journal of Business*, 1(2), April, 87-109.
- Şenyüz, D. (1995), *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Uludağ Üniversitesi Yayını, Bursa.
- Tachau, M.K.B. (1982), “The Whiskey Rebellion in Kentucky: A Forgotten Episode of Civil Disobedience”, *Journal of the Early Republic*, Published by: University of Pennsylvania Press, Autumn, 2(3), 239-259.
- Torgler, B. (2003), “Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust”, *Constitutional Political Economy*, DOI: 10.1023/A:1023643622283, 14, 119-140.
- Tosuner, M. & Z. Arıkan & A.B. Yereli (1992), *Türk Vergi Sistemindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ege Genç İşadamları Derneği Yayını, Ekonomik Raporlar No. 7, İzmir.
- Turan, D. & A. Yurdakul (2009), “Zararlı Alışkanlığı Önlemeye Yönelik Bir Araç Olarak Günah Vergileri ve Etkinliği”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1(2), 1-13.
- TÜİK (2015), “Hanehalkı Tüketim Harcamasının Dağılımı (Türkiye)”, <[http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1012](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1012)>, 02.02.2017.



- TÜİK (2017), *Tüketici Fiyat Endeksi (2003=100) Ana Grup ve Alt Ana Gruplara Göre Endeks Rakamları, 2003-2017*, <[http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt\\_id=1014](http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1014)>, 02.02.2017.
- Türk, İ. (2001), *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Uçanok, O. (2016), "Yüksek Gelir ve Servet Sahiplerinin Vergi Uyumu", *Vergi Dünyası*, Mayıs, (417), 8-10.
- Uğur, A. & E. Kömürcüler (2015), "Türkiye'de Sigara'nın Vergilendirilmesinin Etkinliği", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 327-346.
- Uğur, A. & E. Akdemir ve E. Gürsel (2010), "Sigara ve Alkol Üzerindeki Dolaylı Vergilerin Sağlık Harcamaları Üzerindeki Etkisi", *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 2(1), 1-14.
- Uruş, A.F. (2017), *Optimal Vergileme İlkeleri İle Vergilere Karşı Gösterilen Tepkiler Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesi*, Ekin Yayınevi, Şubat.
- Witte, A.D. & D.F. Woodbury (1985), "The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance: The Case of the U.S. Individual Income Tax", *National Tax Journal*, March, 38(1), 1-13.
- World Health Organization (2009), *Türkiye'de Etkili Tütün Kontrol Politikalarının Uygulanması Üzerine Ortak Ulusal Kapasite Değerlendirmesi*, Şubat, <<http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/tutun-ve-alkol-kontrolu/mevzuat-ve-belgeler-1.aspx>>, 02.02.2017.
- World Health Organization, (2014a), *Global Status Report on Alcohol and Health 2014*, <[http://www.who.int/substance\\_abuse/publications/global\\_alcohol\\_report/profiles/tur.pdf](http://www.who.int/substance_abuse/publications/global_alcohol_report/profiles/tur.pdf)>, 02.02.2017.
- World Health Organization (2014), *Raising Tax on Tobacco, What You Need To Know?*, May, <[http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/112841/1/WHO\\_NMH\\_PND\\_14.2\\_eng.pdf?ua=1](http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/112841/1/WHO_NMH_PND_14.2_eng.pdf?ua=1)>, 02.02.2017.
- Yılmaz Akgül, G. (2007), *Kamu Maliyesi (Ders Notları)*, Genişletilmiş 2. Baskı, Arıkan Yayıncılık, İstanbul.
- Yılmaz, B.E. & M. Şeker (2007), "Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları (İstanbul Örneği)", *Toplumsal Raporlar*, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 86, İstanbul.
- .....(1956), "France: Rights & Duties", *Time*, <<http://content.time.com/time/magazine/article/0,9171,824028,00.html>>, LXVII(12), 19 March.

Orkunoglu-Şahin, I.F. & A.B. Yereli (2018), “Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye’de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi”, *Sosyoekonomi*, Vol. 26(35), 169-193.