



Optimal Vergileme Açısından Özel Tüketim Vergilerine İlişkin Bir Değerlendirme

Dr. Öğr. Üyesi Nagihan ÖZKANCA ANDIÇ
Pamukkale Üniversitesi, Kale MYO
ORCID No: 000-0003-4028-264X

Özet

Tüketim vergileri harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde yer almaktadır. Tüm mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen tüketim vergileri genel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktayken belli başlı bazı mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergileri özel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktadır. Özel tüketim vergilerinin amaç ve kapsamına bakıldığında vergilendirmenin fiskal amacı dışında bireylerin harcama eğilimlerinin düzenleme ve vergilendirmeye yönelik tepkileri azaltma gibi amaçları da mevcuttur. Burada karşımıza optimal vergileme kavramı çıkmakta ve özel tüketim vergileri ile optimal vergileme arasında doğrudan bir ilişki olduğu düşünülmektedir. Toplumun tercihlerine en uygun vergi sistemini oluşturmaya çalışan optimal vergi kavramı sosyal refah politikaları ile doğrudan ilişkili bir kavramdır. Optimal vergileme, adalet ve etkinlik temelli bir vergileme anlayışının ürünü olarak ifade edilebilir. Sosyal refahın sağlanabilmesi açısından büyük önem arz eden adalet ve etkinlik kavramları arasındaki dengelemenin optimal vergileme yoluyla gerçekleşmesi beklenmektedir. Çalışmanın amacı tüketim vergilerinde optimal kavramının nasıl ele alındığı hakkında bir inceleme yapmak ve özel tüketim vergilerine ilişkin mevcut durumu değerlendirmektir.

Anahtar Kelimeler: Sosyal Refah, Optimal Vergileme, Özel Tüketim Vergileri, Vergilendirmede Adalet ve Etkinlik

Abstract

Consumption taxes are included in the taxes on expenditures. While consumption taxes collected on all goods and services are called general consumption taxes, consumption taxes on certain goods and services are called special consumption taxes. Considering the purpose and scope of excise taxes, apart from the fiscal purpose of taxation, individuals' spending tendencies also have purposes such as reducing reactions to regulation and taxation. Here we come across the concept of optimal taxation and it is thought that there is a direct relationship between special consumption taxes and optimal taxation. The optimal tax concept, which tries to create the most suitable tax system for the preferences of the society, is a concept directly related to social welfare policies. Optimal taxation can be expressed as the product of a taxation approach based on fairness and efficiency. It is expected that the balancing between the concepts of justice and efficiency, which are of great importance in terms of ensuring social welfare, will be realized through optimal taxation. The aim of the study is to examine how the concept of optimal in consumption taxes is handled and to evaluate the current situation regarding special consumption taxes.

Keywords: Social Welfare, Optimal Taxation, Special Consumption Taxes, Fairness and Efficiency in Taxation

GİRİŞ

Vergi, devletlerin egemenlik hakkının bir göstergesi olarak ve devlet kavramının ortaya çıkmasından beri sürekli olarak değişen ve gelişen bir kavramdır. Önceleri devletler vergilerin psikolojik ve sosyolojik yönlerini dikkate almadan vergilendirme işlemi yapmış olsalar da günümüzde aşırı vergilendirme sonucunda vergi reddi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma hatta daha ileri boyutu olarak vergi isyanları ile karşılaşılabilen bir bilinmektedir.

Vergi sistemleri artık üç açıdan incelenmektedir. Bunlardan ikisi vergilemede adalet ve etkinlik olarak karşımıza çıkarken diğer ayağını vergilendirmenin idareye maliyeti oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler içerisinde yer alan özel tüketim vergileri idare açısından her zaman cazip vergiler olmuştur çünkü bu vergiler mali anestezi etkisi yarattığı için toplanması kolay vergilerdir. Ancak optimal vergileme kavramı vergilemenin yalnızca adalet ve etkinlik tarafı ile ilgilenmekte idareye maliyetini dikkate almamaktadır.

Optimal bir vergi sistemi oluşturulmasının faydasının çok olacağı düşünülmektedir. Adil ve etkin bir vergi sistemi oluşturulması vergi kayıp ve kaçığının önüne geçecek, adil olmayan bir vergi sisteminin yaratacağı ekonomik faaliyetlere ilişkin kaygıları azaltacak ve hatta milli sermayenin uluslararası piyasaya kaçışını engelleyecektir. Optimal vergileme ile ilgili literatürde pek çok çalışma mevcuttur ancak bu çalışma son yıllarda özellikle belli bazı mallarda aşırı artırılan Özel Tüketim Vergisinin optimalite açısından değerlendirilmesi ile sınırlandırılmıştır. Ülkemiz de pek çok ürün üzerinden tahsil edilen ÖTV'nin optimallığı hakkında bir değerlendirme yapmaya çalışılacaktır.

1. Optimal Vergileme Kavramına Genel Bir Bakış

Optimal vergileme kavramı refah iktisadı doğrultusunda toplum tercihlerine uygun bir vergilemenin nasıl olması gerektiğine yanıt arar. Sosyal refahı gözetilen bir vergi sistemi oluşturulurken etkinlik ve adalet kavramları arasında dengeli bir dağılım gerçekleştirilmesi beklenmektedir.

Optimal vergi teorisi hem adalet ve etkinlik arasındaki dengeyi sağlayan hem de kamu harcamalarının finansman ihtiyacını karşılayan bir vergilendirme sisteminin nasıl olacağı ile ilgilenmektedir. Bir vergi sistemi kamu finansmanını sağlarken toplumun beklentilerine uygun etkinlik & adalet tercihini karşıladığı ölçüde optimal kabul edilmektedir (Akkaya, 1988:344).

Optimal vergi modelleri oluşturulurken dolaylı vergilerin mi yoksa doğrudan vergilerin mi daha ağırlıklı olması gerektiği konusu uzun zamandır tartışılmalı bir konudur. Vergi gelirleri açısından doğrudan vergilemenin tercih edilmesi gerekliliği üzerinde durulurken vergi toplama kolaylığı açısından dolaylı vergilerin kullanımının daha doğru olduğu ifade edilmektedir (Atkinson & Stiglitz, 1980:99-105). Vergileme de adalet açısından dikkate alındığında doğrudan vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil olduğu kabul edilmektedir (Nadaroğlu, 1982:342). Dolaysız vergilerin ise mali anestezi etkisiyle toplumda vergiye karşı bir tepki yaratmadığı düşünülmektedir.

Optimal vergileme ile ilgili literatür asıl olarak iki yaklaşım etrafında şekillenmektedir. Bunlar Mirrleesyen temelli gelirin optimal vergilendirilmesi ve Ramsey temelli mal ve hizmetlerin optimal vergilendirilmesidir (Selen, 2017:341). Mirrlees'in optimal gelir vergisi tarifesi çalışanların gelirleri üzerine koyulacak ve kaynak tahsisinde etkisizliği en aza indirgeyecek bir modeldir. Modelin sonuçlarına göre çalışanların gelirlerine uygulanan optimum bir gelir vergisi tarifesi, emek arzına ve gelir ile boş zaman arasındaki ikame etkisine duyarlıdır (Albayrak, 2011:14). Ramsey'in optimal vergi yaklaşımı ise iş gücünden elde edilen verginin dar kapsamlı bir vergi ile değiştirilmesi sonucunun aşırı vergi yüküne neden olacağı bunun sonucunda da birey ya da firmaların vergiden kaçınmasına neden olacağı yönündedir (Parry & Oates, 1998). Optimal vergileme sorununa mal ve hizmetler özelinde yaklaşan Ramsey, teorisinin çıkış noktasını bir malın fiyatının talebe olan esnekliği olarak belirlemiştir. Eğer vergi bir malın fiyat yapısını bozarak etkinlik kaybına sebep oluyorsa o malların talep fiyat esnekliğinin optimal vergi açısından değerlendirilmesi gereken bir konu olduğu kabul görmüştür (Selen, 2017:339).

Özel tüketim vergilerini optimalite açısından değerlendirmeden önce vergi yükü ve etkinlik kavramlarına da değinilmesi gerekmektedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesi, "herkes kamu giderlerini karşılamak üzere malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır, şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Vergi, bireyin iktisadi gücünde bir azalma yarattığı için bir yüke neden olmaktadır. Çünkü mikro açıdan mükelleflerin

gelirlerinin, makro açıdan ise toplumun gelirlerinin, özel sektörden kamu sektörüne aktarılmasına neden olmaktadır (Kirmanoğlu, 2014:276). Vergi yükü verginin gelire oranı olarak tanımlanabilir. Ancak vergi ödeyenlerin ekonomik gücünde bir azalma söz konusu olmaktadır. Kuşkusuz vergi ödeyenlerin bu azalmadan etkilenmeleri ve bir şeyler hissetmeleri çok doğaldır. İşte, vergi mükelleflerinin vergi ödemediği dolaylı olarak duydukları bu tazyike subjektif vergi yükü denilmektedir. Ödenen vergilerle, elde edilen gelir arasındaki oransal ilişkiye ise objektif vergi yükü adı verilmektedir.” (Aksoy, 2011:270). Subjektif vergi yükü, ödenen verginin psikolojik etkilerini ifade ettiği için maddi ölçümünü yapabilmek mümkün değildir ancak mükelleflerin vergiye farklı şekillerde karşı reaksiyon gösterdikleri bilinmektedir.

Optimal vergilendirme yaklaşımı çerçevesinde oluşturulacak bir vergi politikasının vergilendirmenin etkinlik boyutu ile eşitlik yönünü de dikkate alması beklenmektedir. Vergilendirmenin hem etkinlik hem de eşitlikle ilgili sonuçlarını değerlendirebilmek için bireylerin vergiye karşı tepkilerini çözümlenmesi gerekmektedir. Malların/hizmetlerin göreceli fiyatları değiştiği için optimal dengeden uzaklaşmakta ve vergi yükünün dağılımında adalet ilişkili tereddütler doğmaktadır (Seçilmiş & Didinmez, 2016:209). Vergi ödemeleri sürecinde bireylerin davranışlarında birtakım farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Aşırı vergi karşısında tüketici davranış eğilimini tüketmeme şeklinde değiştirebilecektir bu durumda etkinlik kaybı ortaya çıkacaktır. Yani vergi yükünün dağıtımının da optimalitenin gerektirdiği şekilde gerçekleşmesi gerekmektedir.

2. Özel Tüketim Vergisi ve Amaçları

Vergi, “bireylerden kamu harcamalarını finanse etmek ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere cebri, nihai ve karşılıksız olarak doğrudan doğruya istenilen maddi bir yükümlülüktür” (Türk, 1999:98). Başka bir tanıma göre ise; vergi, “devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının yükledikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek ve tüzel kişilerden cebren, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak alınan para şeklindeki ekonomik değerlerdir” (Akdoğan, 2014:124).

Tüketim vergileri ise gelir ve servetin harcanması sürecinde alınan vergilerdir. Gerçek ya da tüzel kişilerin sahip oldukları gelir veya servet unsurlarının doğrudan ya da dolaylı olarak tüketim veya yatırım amacıyla kullanılması harcama vergilerini doğurur (Şen & Sağbaş, 2016:220). Gelir ve servette olduğu gibi tüketimin de bireylerin mali güçlerini gösterdiği kabul edilmektedir. Çünkü elde edilen gelirin harcanması da ayrı bir vergi ödeme gücü ortaya çıkarmaktadır.

Özel Tüketim vergisi objektif özellik gösteren vergi yükümlüsünün bireysel ve ailevi durumunu dikkate almayan bir randıman vergisidir. Yansıma özelliğine sahip olduğundan dolayı bir vergidir (Yılmaz, 2015:222). Ayrı ayrı ve belirtilen mal ve hizmetler üzerinden tahsil edilen vergiler özel tüketim vergileri olarak ifade edilirler. Bu vergiler vergiye karşı tepkileri en aza indirdiğinden tarihin en eski vergilerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadırlar (Turhan, 1993:165).

Konusu ülkeden ülkeye farklılık gösteren özel tüketim vergileri kolay tahsilat sağlanması açısından genellikle üç grup üzerinden tahsil edilmektedir. Bunlar; alışkanlık sağlayan maddeler (alkol, sigara vb.), lüks maddeler (kürk vb.), yüksek sürüme sahip olan mallar (benzin, mazot vb.) olarak sıralanabilir (Saraçoğlu & Ejder, 2003:10). Özel tüketim vergilerinin büyük bir kısmı gelirlerinin çoğunu tüketime ayırmak zorunda kalan dar gelirli kesim ödemektedir. Çünkü bireyin gelir düzeyi yükseldikçe tükettiği mal ve hizmet üzerinden ödediği verginin toplam gelirine oranı küçülmektedir (Öztürk, 2013:146). Vergi orta gelir grubunun lüks mallara olan talebini azaltır ayrıca alışkanlık sağlayan mallara konan yüksek bir verginin gelir dağılımına etkisinin olumsuz olduğu da bilinmektedir. Düşük gelire sahip birey de yüksek gelire sahip birey de bu tip malların fiyatı ne kadar artarsa artsın talep etmeye devam eder. Bu sebeple bu tip mallardan alınan vergiler düşük gelirli aleyhine bir gelir dağılımı oluşturmaktadır (Bulutoglu, 2004: 360).

Özel tüketim vergileri iki esasa dayandırılarak uygulanmaktadır. Bunlardan ilki, miktar esasına dayalı ya da spesifik vergilendirmedir. Bu vergilendirme esasında özel tüketim vergisine konu teşkil eden malların matrahını belirlemede hacim, ağırlık, uzunluk, yüz ölçümü, sayı gibi kriterler ölçü alınmaktadır. Özel tüketim vergilerinin matrahlarının spesifik olarak belirlenmesi, matrahın değer esasına göre belirlenmesinden daha kolaydır. Bu sayede vergi mükellefleri ile idare arasında matraha ilişkin anlaşmazlıklar olmamaktadır. Ayrıca verginin bu şekilde uygulanması durumunda vergi kaçırma olanağı da sınırlandırılmış bulunmaktadır (Saraçoğlu&Ejder, 2003:5).

Ötv'nin amaçlarını ise mali amaçlar ve mali olmayan amaçlar olarak iki bölüme ayırabiliriz. Bunlardan mali amaç, bütçe denkliliğinin sağlanması ve kamu giderlerinin gerektirdiği finansman kaynaklarının elde edilmesini ifade ederken, temel amaç ise devlet hazinesinin ihtiyaç duyduğu gelirin sağlanmasıdır. Verginin mali amacının yanı sıra, ekonomik ve sosyal amaçları da önem taşımaktadır. Mali amacın yanında ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirebilmek bakımından da özel tüketim vergilerinden yararlanılmaktadır (Saraçoğlu, 2017:44). Örneğin günah vergileri olarak da adlandırılan alkol ve sigara gibi demerit mallar üzerinden alınan ÖTV mali olmayan amaçlara hizmet etmektedir. Bu tip malların bireysel ve toplumsal sağlığa olumsuz etkileri nedeniyle yüksek oranda vergilendirildiği ifade edilmektedir. Ayrıca devletin maddi bir varlığa sahip olması gerektiğini savunanlar devletin bu uygulamalarının pozitif dışsallık sağladığı fikrindedir (Buyrukoğlu&Erasa, 2012:123).

Aşağıda Tablo 1'de son 10 yıllık dönemde tahsil edilen ÖTV gelirlerinin toplamı ve Ötv toplamını oluşturan I, II ve III sayılı listelerden tahsil edilen vergi miktarları gösterilmektedir. Tablo incelendiğinde görülmektedir ki 2020 yılına kadar petrol ve türevlerinden tahsil edilen ÖTV'nin payı en yüksek iken 2021 yılında bu gelirlerde büyük düşüş yaşanmıştır bunda eşel mobil sisteminden vazgeçmenin etkili olduğu düşünülmektedir. Ayrıca tütün, alkol ve motorlu taşıt alımlarından tahsil edilen Ötv'nin hızlı şekilde arttığı görülmektedir. Değişen Ötv oranlarının bu artışta etkili olduğu düşünülmekte ve bir sonraki bölümde bu durum grafiklerle ifade edilmektedir.

Tablo 1. Özel Tüketim Vergisinden Edilen Toplam Vergi Geliri ve I, II ve III Sayılı Listelerden Elde Edilen Gelirler

Özel Tüketim Vergisinden Edilen Toplam Vergi Geliri ve I, II ve III Sayılı Listelerden Elde Edilen Gelirler		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Toplam Özel Tüketim Vergisi	64.188.786	71.705.544	85.461.561	91.095.043	105.922.766	120.401.507	138.328.315	147.546.372	161.109.998	172.003.743	196.536.159	
Petrol ve Doğalgaz Ürünleri (I)	33.572.623	35.934.622	45.158.151	45.628.139	50.829.553	56.296.381	63.602.587	68.456.021	75.089.163	78.844.624	31.779.430	
Motorlu Taşıtlar (II)	8.567.837	8.408.972	10.564.665	12.850.802	17.026.579	18.872.615	22.017.408	23.483.246	26.209.164	29.144.265	63.693.449	
Alkollü İçkiler (III-a)	3.856.415	4.642.864	5.196.165	5.888.632	6.797.293	7.903.644	10.012.631	10.550.565	11.578.298	12.653.110	20.864.155	
Tütün Mamülleri (III-b)	15.850.168	19.975.803	21.326.764	23.024.332	26.968.709	32.235.133	37.426.818	37.786.905	40.285.393	42.681.764	64.381.124	
Kolalı Gazozlar (III-c)	280.991	276.449	299.479	310.659	344.770	361.516	402.715	986.824	1.012.388	1.079.863	1.830.761	
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar (IV)	2.057.748	2.466.816	2.916.325	3.392.471	3.955.781	4.726.061	4.866.297	6.282.811	6.935.592	7.600.117	13.987.240	

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

3. Optimal Vergileme ve ÖTV Arasındaki İlişkiye Yönelik Bir Değerlendirme

Sosyal refah iktisadının bütünleşik bir parçası olan optimal vergileme hangi kaynaktan ne ölçüde vergi alınması gerektiği sorusuna yanıt arar. Teori bu açıdan vergi öncesi geliri hesaba katmaz ve vergilendirmeye etkinlik açısından yaklaşılmaktadır. Bilinen en eski vergilerden olan tüketim vergileri optimal vergilemenin doğal araştırma konusudur. Çünkü tüketim vergileri yapıları gereği bireyin gelir ya da servetine bakılmaksızın sabit miktarlı düzenlenebileceği gibi advalorem bir vergi veya spesifik bir vergi şeklini de alabilmektedir (Thorndike, 2007:203).

Ramsey advalorem vergilerde optimalite sorununa ilk dikkat çeken ve bir çözüm önerisi getiren kişi olmuştur. Ramsey optimal vergilemeyi tüketim mallarının arz ve talep esnekliğine göre incelemektedir. Kaynak tahsisinde etkinliğin korunması için talep esnekliği düşük mallara daha yüksek, talep esnekliği yüksek olan mallara daha düşük vergi koyulmasını ifade etmektedir (Şen&Sağbaşı, 2016:287). Ancak Ramsey kuralı optimalitenin adalet ayağını ihmal etmektedir. Ramsey'e göre tüketilmesi zorunlu olan ürünler vergi hasılatını arttırması açısından daha çok vergilendirilmelidir ancak zorunlu tüketim mallarının dar gelirli bütçesindeki yeri yüksek gelir grubundan çok daha fazladır. Dolayısıyla hükümetler tarafından tercih edilen bir durum değildir.

Optimal vergileme konusunda Ramsey'e alternatif bir yaklaşım da Corlett & Hague tarafından ortaya atılmıştır. Corlett & Hague'e göre farklı mallar üzerinden alınacak vergilerin bireylerin boş zaman ve çalışma tercihlerine göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Yani boş zamanda talep edilecek mallar daha yüksek vergilendirilmeli, çalışmayı destekleyecek olan mallar daha az vergilendirilmelidir (Corlett&Hague, 1953: 21-30). Ramsey'in aksine Corlett & Hague vergilendirmenin ikame etkisine dikkat çekmiştir. Bireylerin çalışma talebini güçlendirmeye çalışmıştır. Bu yöntem düşük gelirli lehine bir sonuç doğuracaktır, çalışması karşılığında daha yüksek vergilendirilmeyen bireyin boş zamana olan isteği azalacaktır.

Özel tüketim vergileri verimli yapısı ve idaresinin kolay olması nedeniyle sıklıkla tercih edilen bir vergi türüdür. Yapısı gereği anestejik bir vergi olan ÖTV tek aşamalı bir vergidir. Kurumsal nitelikli mükellef grupları aracılığıyla toplanan ÖTV'nin kayıp ve kaçığı azdır. Bu nedenle uygulamaya başlandığından beri hükümetlerin öncelikli olarak tercih ettiği bir vergi olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de ÖTV'nin kapsamına giren malları 4 ayrı listede toplamak mümkündür. Bunları akaryakıt, motorlu taşıtlar, kolalı ve alkollü içecekler ile tütün mamulleri ve son olarak dayanıklı tüketim malları ile lüks olarak adlandırılan tüketim malları olarak özetlemek mümkündür. Vergiden beklenen hazineye gelir sağlamanın yanı sıra zararlı alışkanlıkların kullanımının azaltmasıdır ancak ÖTV oranlarındaki özellikle son iki yılda yaşanan artış vergiye karşı bir tepki oluşmasına da neden olmuştur. ÖTV hem aşırı yüksek olması nedeniyle hem de yaşam tarzına vergi yoluyla müdahale edilmesi nedeniyle eleştirilmektedir.

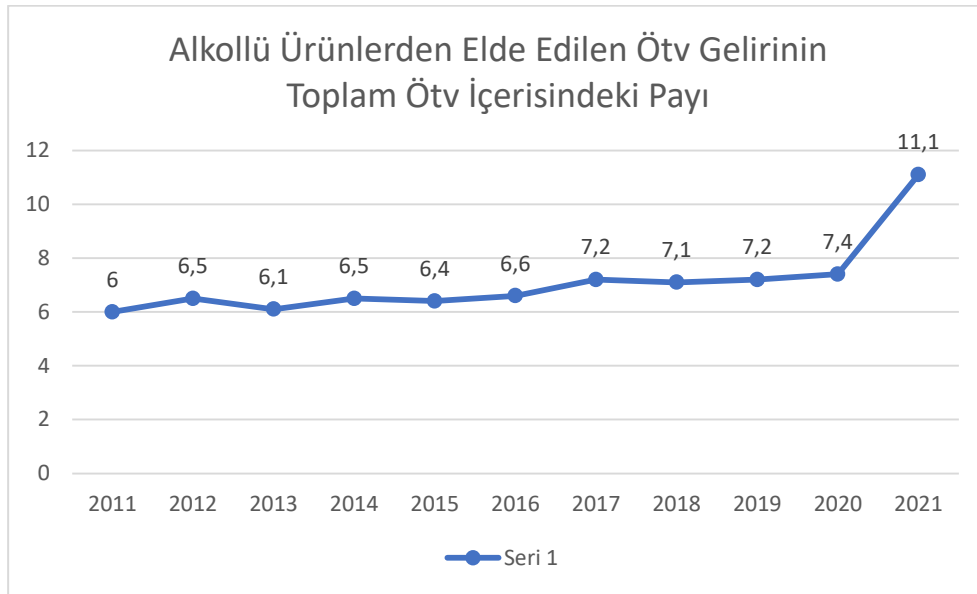
Günümüzde oldukça eleştirilen bir konu olan Ötv içerisinde hangi malların ne kadar vergilendirildiği grafiklerle açıklanmaya çalışılacaktır. Aşağıda Tablo 2'de son on yıllık süreçte toplam vergi gelirleri içerisinde Ötv'nin payı gösterilmektedir. Dolaylı bir vergi olan Ötv'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının oldukça yüksek olduğu düşünülmektedir. Özellikle yine dolaylı bir vergi olan katma değer vergisi ile birlikte düşünüldüğünde toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payının %50'lerde seyrettiği bilinmektedir.

Tablo 2: 2011-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Ötv'nin Payı

2011-2021 Yılları Arasında Toplam Vergi Gelirleri İçerisinde Ötv'nin Payı	
2011	21,6
2012	21,6
2013	21,9
2014	21,4
2015	21,9
2016	21,7
2017	21,9
2018	22,1
2019	21,8
2020	21,1
2021	17,6

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

Alkollü ürünler üzerinden vergi alınması tüm dünyada kabul gören bir uygulamadır. Burada hedef bütçeye gelir elde etmekten çok sağlığa zararlı olması nedeniyle genç kesimin bu tip ürünlere ulaşımını engellemektir. ÖTV Kanununun 12. Maddesinin 3. Fıkrasına göre alkollü ürünler üzerinden alınacak maktu vergiler altı ayda bir otomatik olarak yenilenmektedir. Aşağıda 2011-2021 yılları arasında alkollü ürünlerden elde edilen ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payı gösterilmektedir. Grafiğin yıllara göre artan bir seyir izlendiği görülmektedir.

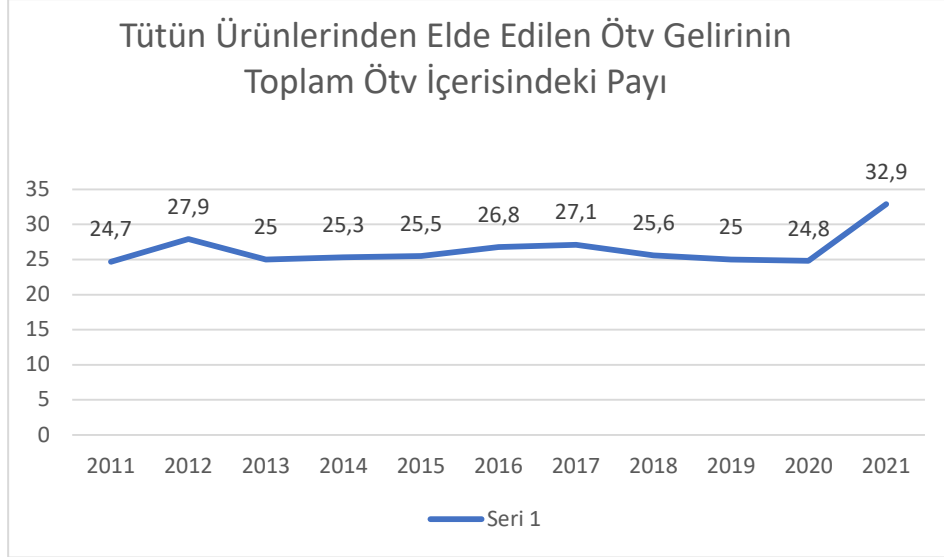
Grafik 1: Alkollü Ürünlerden Elde Edilen Ötv Gelirinin Toplam Ötv İçerisindeki Payı

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

Alkollü ürünlerde olduğu gibi tütün mamullerinin de sağlığa zararlı olması nedeniyle vergilendirilmesi oldukça kabul gören bir uygulamadır. Tütün ürünleri üzerinden alınacak vergiler de altı ayda bir otomatik olarak yenilenmektedir. Tütün vb ürünlerin alışkanlık sağlayan özelliğinden ötürü vergilendirilmesinin kolay olduğu düşünülmektedir. Aşağıda Grafik 2'de tütün ürünlerinden elde

edilen ÖTV'nin toplam ÖTV gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Tütün ürünlerinden tahsil edilen ÖTV'nin toplam ÖTV'nin neredeyse üçte birini oluşturduğu görülmektedir.

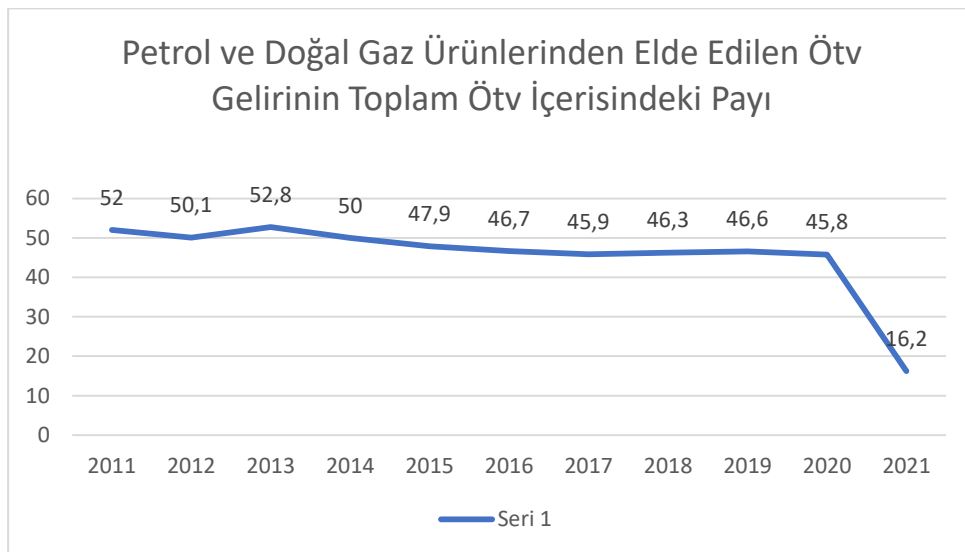
Grafik 2: Tütün Ürünlerinden Elde Edilen Ötv Gelirinin Toplam Ötv İçerisindeki Payı



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

Grafik 3'te son on yıllık dönemde akaryakıt ürünlerinden alınan ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payı gösterilmektedir. 2021 yılına kadar akaryakıt ürünlerinden alınan ÖTV'nin toplam ÖTV'nin neredeyse yarısını oluşturduğu görülmektedir. Ancak 2020 Aralık ayında yapılan düzenleme ile eşel mobil sisteminden vazgeçilmesi ÖTV gelirlerinde ciddi bir düşüşe sebebiyet vermiştir. Sistemden vazgeçilmesi ile uluslararası petrol fiyatlarındaki veya döviz kurlarındaki artış nedeniyle akaryakıt fiyatlarında bir artış olması durumunda ÖTV tutarlarında bir değişiklik yapılmaması öngörülmüştür ayrıca fiyatların inmesi durumunda indirilen fiyat kadar ÖTV tutarında artış yapılması kararlaştırılmıştır. Eşel mobil sisteminden vazgeçilmesinin hazineye maliyeti oldukça yüksek olmuştur.

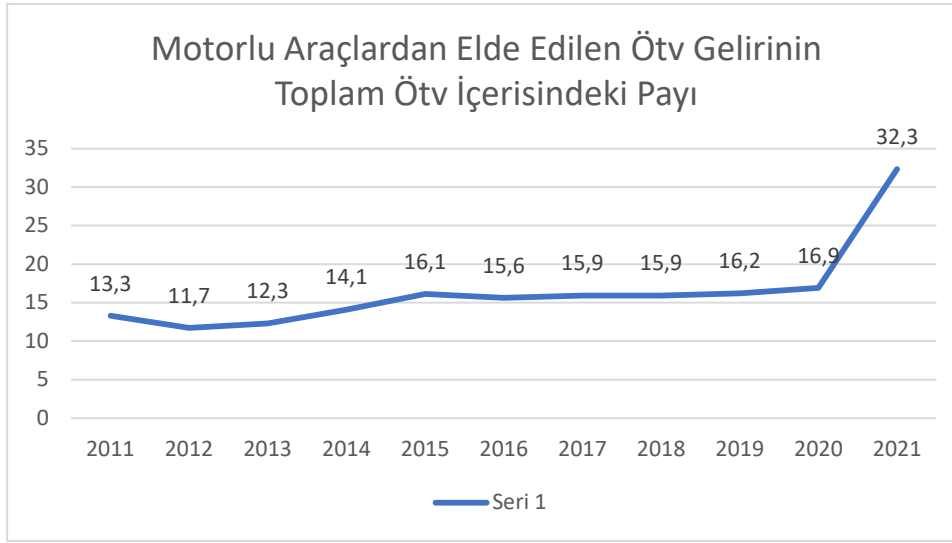
Grafik 3: Petrol ve Doğal Gaz Ürünlerinden Elde Edilen Ötv Gelirinin Toplam Ötv İçerisindeki Payı



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

Motorlu taşıt alımında ÖTV önceki dönemlerde aracın ağırlığına göre hesaplanırken 2016 yılında değişikliğe gidilmiş artık araç alımlarında uygulanacak ÖTV'de motor hacmi ve matrah da dikkate alınmaya başlanmıştır. 2020 yılında yapılan değişiklik ile vergisiz fiyatına göre değişmekle birlikte üst seviyede %80, %130 ve %220 oranında uygulanmaya başlandı. Yabancı ülke emsallerine göre oldukça yüksek olan bu oran araç sahibi olmayı zorlaştıran bir durum haline getirmiştir. Aşağıda Grafik 4'te 2011-2021 yılları arasında motorlu taşıt alımlarında elde edilen ÖTV'nin toplam ÖTV içerisindeki payı gösterilmektedir. 2020 yılına kadar oldukça sabit bir seyir izleyen ÖTV'nin yapılan son değişiklikten sonra iki katına çıktığı görülmektedir. Bu durumun bireylerin araç alımına yönelik talebini olumsuz etkileyeceği ve vergiye karşı bir direnç oluşturacağı düşünülmektedir.

Grafik 4: Motorlu Araçlardan Elde Edilen Ötv Gelirinin Toplam Ötv İçerisindeki Payı



Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı

SONUÇ

Kamu maliyesi literatürü hükümetlere optimal tüketim vergilemesi için üç seçenek sunmaktadır. Bunlar çalışanların gelirlerine uygulanan optimum bir gelir vergisi tarifesi olan Mirrleesyen yaklaşım, optimal vergilemede tüm taleplerin aynı oranda azalmaya neden olacağını iddia eden Ramsey kuralı ve boş zamanı tamamlayıcı olan malın daha çok vergilendirilmesini öneren Corlett-Hague kuralıdır. Sosyal refah iktisadi gereğince hangi kaynaktan ne şekilde vergi alınacağı sorunu ile ilgilenen optimal vergileme için özel tüketim vergileri önemli bir vergi türüdür. Çünkü özel tüketim vergileri yapıları gereğince mali anestezi ya da mali aldanma olarak ifade edebileceğimiz bir yapıya sahiptir. Yani bireyler satın aldıkları malın içerisinde fark etmeden özel tüketim vergisini ödemekte, hükümetler de bir nevi kazı bağırtmadan yolmaktadırlar.

Çalışmada son on yıllık süreçte özel tüketim vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ve özel tüketim vergisinin kalemlerini oluşturan petrol, alkol, tütün ve motorlu araç alımında ödenen ötv'nin toplam ötv içerisindeki payları tablolar ve grafikler üzerinde gösterilmiştir. Özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının oldukça yüksek olduğu ve bu durumun optimal vergilemenin adalet ayağını zedelediği düşünülmektedir. Değinilmesi gereken bir diğer konu ise tütün ve alkol ürünlerinde yapılan son vergi artışlarının mükellefleri oldukça zorladığı noktasıdır. Bunun sonucu olarak mükelleflerin vergiye karşı tepki olarak sarma sigara ve kaçak alkole olan talebinin artacağı düşünülmektedir.

Petrol ve türevlerinin vergilendirilmesinde eşel mobil sisteminden vazgeçilmesi ise geçmiş yıllarda neredeyse Ötv gelirlerinin yarısını oluşturan petrol gelirlerinden elde edilen Ötv'nin %16'ya düşmesine sebep olmuştur. 2016 öncesinde araç ağırlığına göre tahsil edilen ötv, günümüzde motor hacmi ve matrah üzerinden takdir edilmektedir. Ancak ötv miktarları nedeniyle düşük sınıf bir araç bile orta gelirli bir ailenin ulaşamayacağı bir ürün haline gelmiştir. Enflasyonist ortamda talebi yüksek olsa da uzun dönemde vergi kayıplarına yol açacağı düşünülmektedir.

Özel tüketim vergilerinin çıkış noktası sadece hazineye gelir sağlamak değil günah vergileri olarak da adlandırılan alkol ve sigara gibi bireylerin özellikle de genç kesimin sağlığına zararlı ürünlerin kullanımını kısıtlamaktır. Ancak geldiğimiz noktada bireyleri kaçak alkol ve sarma sigaraya teşvik etmesi nedeniyle mali olmayan amacını kaybetmiş esas amacı hazineye gelir sağlamak haline gelmiştir. Ancak vergi politikaları oluşturulurken uzun vadede ki etkileri iyi düşünülmeli ve sürdürülebilir vergi politikaları oluşturulmalıdır. Ayrıca temel bir ihtiyaç olan araç sahipliği konusunda da bir düzenlemenin şart olduğu düşünülmektedir. Özellikle dar gelirli ve orta sınıfın talep ettiği modellerin ulaşılabilirliğini kolaylaştıracak vergi politikalarının hayata geçirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A. (2011), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara

Aksoy, Ş. (2011), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Akkaya, Ş. (1988), Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 341-354.

Albayrak, Ö. (2011), Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme, A. Pınar., A. H. Köse ve N. Falay (Ed.), Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim (İzzettin Önder'e Armağan), İstanbul: SAV Yayınları.

Atkinson, A. B. & Stiglitz, J. E. (1972). The structure of indirect taxation and economic efficiency. *Journal of Public Economics*, 1(1), 97-119.

Bulutoğlu, Kenan (2004), Kamu Ekonomisine Giriş, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı, İstanbul.

Buyrukoğlu, S., Erasa, İ. (2012), Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi, Vergi Dünyası, sayı 375, 116-127.

Corlett, W. J. & Hague, D. C. (1953), Complementarity and Excess Burden of Taxation, *The Review of Economic Studies*, 21(1), 21-30.

Nadaroğlu, H. (1992), Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Yayınevi, İstanbul.

Parry, I. W. H., ve Oates, W. E. (1998), Policy Analysis in a Second-best World, Resources for the Future, Washington.

Saraçoğlu, F. (2017), Ötv Oranlarında Otomotiv Sektörüne Yönelik Olarak Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:213.

Saraçoğlu, Fatih ve Haydar Ejder (2003), "Özel Tüketim Vergisinin Teorik Temelleri ve Avrupa Birliği Normları" Maliye Seçme Yazıları, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F.'ni Geliştirme Vakfı İktisadi İşletmesi, Ankara.

Seçilmiş, E., Didinmez, İ. (2016), Vergi Reformlarının Davranışsal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, Bilig, Sayı: 77, 203-232.

Selen, U. (2017), "Refah İktisadi Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı ve Türk Vergi Sisteminin Analizi", Yrd. Doç. Dr. Yaşar Methibay'a Armağan, Editör: Fatih SARAÇOĞLU – Muharrem ÇAKIR, Gazi Kitabevi, Ankara 2017.

Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016), Vergi Teorisi ve Politikası, Barış Arıkan Yayınları, Ankara.

Thorndike, J. J. (2007). The Flat Tax: Fiscal revolution or policy diffusion? In Holger Nehring & Floring Schui (Eds.), *Global Debates about Taxation* (pp. 201-218), London: Palgrave Macmillan.

Turhan, S. (1963), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul.

Türk, İ. (1999), *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.

Öztürk, N. (2013), *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınları, Bursa.

Yılmaz, B. E. (2015), *Maliye*, Der Yayınları, İstanbul.