



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

GÜNAH VERGİLERİNİN ANAYASAL VERGİLEME
İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

Hazırlayan
Duygu DEMİREL İLK

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN

TOKAT 2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Günah Vergilerinin Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

.../.../...

Duygu DEMİREL İLK

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösteren danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Kübra GÖZEN BOZDOĞAN' a ve yüksek lisans eğitimine başlamamdaki belki de en önemli etken, beni bu alana yönlendiren gerek lisans eğitimimde gerekse yüksek lisans eğitimimde engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım, desteğini her zaman hissettiğim, değerli hocam Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN' a ayrı ayrı teşekkür etmek isterim. Beni bu yaşıma getiren, eğitim hayatım boyunca desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, her anlamda arkamda duran anneme, babama ve canım aileme teşekkürü bir borç bilirim. Ne zaman yorulsam, canım sıkılsa, beni her zaman neşelendiren, her ihtiyaç duyduğumda koşup gelen, yanımda olan ve yüksek lisans sürecimde bana hep destek olup yardımlarını bir an olsun esirgemeyen sevgili arkadaşım Semanur GENÇ' e teşekkür ederim. Bana her zaman pozitif enerji veren, pes ettiğimde beni yeniden heveslendiren, ilgisini, alakasını hep hissettiğim, çalışma süresince tüm zorlukları benimle göğüsleyen ve hayatımın her evresinde bana destek olup bu süreçte beni her zaman rahatlatıp hiç yalnız bırakmayan en büyük şansım, canım eşim Alican İLK' e sonsuz teşekkür ederim.

ÖZET

GÜNAH VERGİLERİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İlk Demirel, Duygu

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Ana Bilim Dalı

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Kübra BOZDOĞAN

Ağustos 2023, xii+ 101 sayfa

Devletin en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler hem gelir elde etmek hem de toplumsal refahı sağlamak adına çeşitli mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Bu vergilerden biri de günah vergileridir. Günah vergileri geçmişten günümüze kadar birçok ülkede uygulanmaktadır. Her ülkenin kendi vergi sistemine göre günah vergilerini uygulama biçimleri değişmektedir. Günah vergileri geçmiş zamanlarda dini yönden günah olarak kabul edilen mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınmaktadır. Çok eski zamanlarda papalar kadınların ahlaka uygun olmayan davranışlar sergilemesinin günah olduğunu belirterek onları bu günahlardan arındırma karşılığında para almaktaydı ve aldıkları bu paralarla dini projelerini finanse etmekteydiler. Böylelikle ortaya çıkan günah vergileri daha sonraları alkol ve tütün ürünleri gibi bağımlılık yaratan ve hem sağlığa zararlı hem de toplumsal huzuru bozan mal ve hizmetler üzerinden alınmaya başlanmıştır. Bu doğrultuda devlet hem gelir elde etmiş hem de toplumsal huzuru bozacak mal ve hizmetlerin kullanımını engellemeye çalışmıştır.

Bu çalışmada günah vergileri tüm özellikleri ile detaylıca ele alınmış ve açıklanmıştır. Aynı zamanda Türkiye’de uygulanmakta olan günah vergilerine ve seçilmiş bazı ülkelerdeki uygulama örneklerine yer verilmiştir. Son olarak anayasal vergileme ilkeleri ışığında günah vergilerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Günah Vergileri, Anayasal Vergileme İlkeleri, Özel Tüketim Vergisi

ABSTRACT

EVALUATION OF SIN TAXES IN TERMS OF CONSTITUTIONAL TAXATION PRINCIPLES

İlk Demirel, Duygu

Master's Thesis, Department of Finance

Advisor: Dr. Öğr. Üyesi Kübra BOZDOĞAN

August 2023, xii+ 101 pages

The most important source of income of the state is taxes. Taxes are levied on various goods and services in order to both generate income and ensure social well-being. One of these taxes is the sin tax. Sin taxes have been applied in many countries from the past to the present. According to each country's own tax system, the ways in which sin taxes are applied vary. Sin taxes are levied on the consumption of goods and services that were considered to be sins from a religious point of view in past times. In ancient times, popes stated that it was a sin for women to exhibit immoral behavior, and they received money in exchange for cleansing them of these sins, and they finance their religious projects with this money they received. Thus, the resulting sin taxes later began to be levied on goods and services that are addictive, harmful to health and disturb social peace, such as alcohol and tobacco products. Thus, the state has both earned income and tried to prevent the use of goods and services that would disturb social peace.

In this study, the sin tax has been discussed and explained in detail with all its features. At the same time, the sin taxes being applied in Turkey and the application examples in selected countries of the world have been included. Finally, sin taxes were evaluated separately in the light of constitutional taxation principles.

Keywords: Sin Taxes, Constitutional Principles of Taxation, Special Consumption Tax



İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM GÜNAH VERGİSİ KAVRAMI, TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE GÜNAH VERGİLERİ.....	3
1.1. GÜNAH VERGİSİ.....	3
1.1.1. Günah Vergisinin Tanımı ve Kapsamı	3
1.1.2. Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi	4
1.1.2.1. Batı’da Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi	5
1.1.2.2. Türkiye’de Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi	6
1.1.3. Günah Vergilerinin Amaçları	7
1.1.4. Günah Vergilerinin Özellikleri	8
1.1.5. Günah Vergilerinin Etkinliği	9
1.2. GÜNAH VERGİLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER	12
1.2.1. Günah Vergilerinin Savunan Görüşler	13
1.2.2. Günah Vergilerine Karşı Çıkan Görüşler	14
1.3. TÜRKİYE’DE GÜNAH VERGİLERİ	15
1.3.1. Özel Tüketim Vergisi.....	15

1.3.1.1.	Özel Tüketim Vergisinin Tanımı	16
1.3.1.2.	Özel Tüketim Vergisinin Tarihsel Gelişimi	17
1.3.1.3.	Özel Tüketim Vergilerinin Özellikleri	18
1.3.1.4.	Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri	20
1.3.1.5.	Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	21
1.3.1.6.	Özel tüketim Vergisini Doğuran Olay.....	22
1.3.1.7.	Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu	23
1.3.1.8.	Özel Tüketim Vergisinin Matrahı	24
1.3.1.9.	Özel Tüketim Vergisinin Beyanı.....	25
1.3.1.10.	Özel Tüketim Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	25
1.3.1.11.	Özel Tüketim Vergisinin Uygulama Alanları	26
1.3.2.	Katma Değer Vergisi	37
1.3.2.1.	Katma Değer Vergisinin Tanımı	37
1.3.2.2.	Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi.....	38
1.3.2.3.	Katma Değer Vergisinin Özellikleri.....	39
1.3.2.4.	Katma Değer Vergisinin Konusu	39
1.3.2.5.	Katma Değer Vergisinin Mükellefi	40
1.3.2.6.	Katma Değer Vergisinin Sorumlusu	41
1.3.2.7.	Katma Değer Vergisinin Vergiyi Doğuran Olay.....	41
1.3.2.8.	Katma Değer Vergisinin Matrahı	42

1.3.2.9. Katma Değer Vergisinin Oranları	43
1.3.2.10. Tütün ve Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Katma Değer Vergisi	43
1.4. SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE GÜNAH VERGİLERİ.....	46
1.4.1. ABD’de Günah Vergileri.....	46
1.4.2. İngiltere’de Günah Vergileri.....	51
1.4.3. İtalya’da Günah Vergileri	53
1.4.4. Fransa’da Günah Vergileri.....	56
2. BÖLÜM VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI VE ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ	59
2.1. VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI.....	59
2.2. ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ.....	60
2.2.1. Adalet İlkesi	60
2.2.1.1. Vergilemede Adaletin Sağlanması İlişkin İlkeler	62
2.2.2. Genellik İlkesi.....	67
2.2.3. Eşitlik İlkesi	68
2.2.4. Mali Güç İlkesi	69
2.2.5. Kanunilik İlkesi.....	71
2.2.6. Sosyal Devlet İlkesi	72
2.2.7. Ölçülülük İlkesi.....	74
3. BÖLÜM GÜNAH VERGİSİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	77
3.1. GÜNAH VERGİLERİNİN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	77
3.2. GÜNAH VERGİLERİNİN GENELLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	80
3.3. GÜNAH VERGİLERİNİN EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	81
3.4. GÜNAH VERGİLERİNİN MALİ GÜÇ İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	83

3.5. GÜNAH VERGİLERİNİN KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	84
3.6. GÜNAH VERGİLERİNİN SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	86
3.7. GÜNAH VERGİLERİNİN ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	88
SONUÇ VE ÖNERİLER	91
KAYNAKÇA.....	96
ÖZGEÇMİŞ	Error! Bookmark not defined.



TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo No	Sayfa
Tablo 1.1: Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi III Sayılı Liste Vergi Oranları	28
Tablo 1.2: III Sayılı Listenin Güncel Alkollü İçkiler Üzerinden Alınan ÖTV Oran ve Tutarları	30
Tablo 1. 3: Yıllar İtibariyle Alkollü İçecekler Üzerinden Alınan ÖTV Tutarları (2010-2023).....	32

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil No.....	Sayfa
Şekil 1.1: Tütün Mamullerinin ÖTV İçerisindeki Oranı (%)	29
Şekil 1.2: Alkollü İçeceklerin ÖTV İçerisindeki Oranı (%).....	33



KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AYM	Anayasa Mahkemesi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KİK	Körfez İş Birliği Konseyi
KVH	Kardiyovasküler Hastalık
LPG Gazı)	Liquefied Petroleum Gas (Likit Petrol Gazı, Sıvılaştırılmış Petrol
md.	Madde
M.Ö.	Milattan Önce
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü)
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RBT	Rasyonel Bağımlılık Teorisi
s.	Sayfa
SSB	Sugar-sweetened beverages (Şekerle Tatlandırılmış Meşrubat, sözlük anlamı) – (Alkol ve Şekerli İçecekler, 41)
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi

T.C. Anayasası	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
TDK	Türk Dil Kurumu
TL	Türk Lirası
VUK	Vergi Usul Kanunu
WHO	World Health Organisation (Dünya Sağlık Örgütü)



GİRİŞ

Geçmişten günümüze kadar olan günah vergileri farklı ülkelerde farklı şekillerde uygulanmıştır. Eski zamanlarda dini yönden günah olarak değerlendirilen davranışları engellemek amacıyla alınan günah vergileri daha sonraki zamanlarda farklı amaçlarla alınmaya devam etmiştir.

Günah vergilerinin doğuşu çok eski zamanlara dayanmakla birlikte ilk defa 1971 yılında Alexander Hamilton tarafından “günah vergisi” adı altında savaş döneminde alınmıştır. Alkol, tütün, kafein gibi bağımlılık yaratan ve sağlığa zararlı olan mallar üzerinden alınan bu vergi savaş dönemlerinde hem devlete gelir sağlamış hem de toplumsal huzuru bozan mal ve hizmetlerin tüketiminin caydırılması amacıyla ABD’nin Pennsylvania eyaletinde yasalaştırılmıştır. Yine farklı ülkelerde ve ülkemizde çeşitli şekillerde uygulanmaya devam eden günah vergileri, günümüzde sosyal amacının yanı sıra daha çok gelir elde etmek amacıyla alınmaktadır.

Günah vergileri alkol, tütün ürünleri, fastfood, kafein gibi bağımlılık yaratan ve hem kişinin kendisine zarar veren hem de çevredeki diğer insanları olumsuz etkileyen mallar üzerinden alınması genel olarak herkes tarafından kabul görmüş bir uygulamadır. Fakat zararlı alışkanlıkları önlemek gibi güzel bir amaç için alınsa bile bu verginin uygulanmasını destekleyen görüşlerin varlığının yanı sıra bu vergiye karşı çıkan görüşlerde mevcuttur.

Çalışmanın birinci bölümünde; günah vergisi kavramı, Türkiye’de ve seçilmiş dünya ülkelerinde günah vergileri başlığı altında günah vergisinin kavramsal çerçevesi ele alınmıştır. Bu bağlamda günah vergisinin tanımı, tarihsel gelişimi, amaçları, özellikleri, günah vergilerini savunan ve karşı çıkan görüşler detaylıca ele alınmıştır. Daha sonra Türkiye’de uygulanmakta olan günah vergileri kapsamında ÖTV ve KDV incelenmiştir. Seçilmiş dünya ülkeleri üzerinden uygulanmakta olan günah vergilerine ve uygulama şekillerine yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergileme ilkesi kavramı ve anayasal vergileme ilkeleri başlığı altında vergileme ilkesi kavramı tanımlanmış ve detaylıca açıklanmıştır. 1982 Anayasa’sında yer alan anayasal vergileme ilkeleri tek tek ele alınmış ve detaylıca incelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise günah vergileri 1982 Anayasasında yer alan anayasal vergileme ilkelerinden adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güç ilkesi, kanunilik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve ölçülülük ilkesi bağlamında ayrı ayrı incelenerek Anayasa Mahkemesi kararları ile değerlendirilip açıklanmaya çalışılmıştır.



1. BÖLÜM

GÜNAH VERGİSİ KAVRAMI, TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE GÜNAH VERGİLERİ

1.1. GÜNAH VERGİSİ

Geçmişten günümüze birçok zararlı alışkanlıklar meydana gelmiştir. Bu zararlı alışkanlıklar hem kişinin kendisine hem de bir başkasına zarar vermektedir. Eski zamanlarda kişinin sağlığına zarar veren maddelerin (içki, sigara vb.) kullanılması günah olarak kabul edilirken, zamanla devletin daha çok gelire ihtiyaç duyması ile hem bu zararlı maddelerin kullanımını azaltmak hem de devlete gelir sağlamak amacı ile zararlı alışkanlıklar üzerinden vergi toplanmaya başlanmıştır. Toplanan bu vergiler günah vergisi olarak adlandırılmaktadır.

1.1.1. Günah Vergisinin Tanımı ve Kapsamı

Günah kelimesi Türk Dil Kurumu’nun (TDK) Güncel Türkçe Sözlüğünde “*dini yönden suç sayılan iş, davranış veya vebal*” olarak tanımlanmıştır. Dinimizce alkol kullanmak, sigara içmek gibi sağlığa zararlı kötü alışkanlıklar günah sayılmıştır. Bu doğrultuda devlet ihtiyaçlarını karşılayabilmek için çeşitli konularda ve farklı isimlerde vatandaşlardan vergiler toplamaktadır. Bu vergilerden biri de günah vergileridir.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler insanların sağlığını korumak amacıyla çeşitli politikalar uygulamaktadırlar. Bu politikalar tüketilen mal ve hizmetlerin teşviki veya sınırlandırılması şeklinde olabilmektedir. Devletler özellikle küçük yaşta alkol ve sigara tüketimini engellemek için yaş sınırlaması, reklamlarda bu ürünlerin kullanımının sansürlenmesi, kapalı alanlarda sigara içilmesinin yasaklanması gibi insan sağlığına zararlı ürünlerin tüketimini kısıtlamaya yönelik politikalar uygulamaktadır (Black ve Mohamed, 2006, s. 131). Bu politikaların uygulanmasına sebep olan ürünler genellikle bağımlılık yapan ve negatif dışsallıklar meydana getiren mal ve hizmetlerdir. İnsana ve çevreye zarar veren bu mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi de günah vergisi olarak nitelendirilmektedir.

Günah vergisi ile ilgili literatürde birçok farklı tanım bulunmaktadır. Fakat bu tanımların hepsi insan sağlığına zararlı olan ve günah olarak kabul edilen malların tüketilmesi temeline dayanmaktadır. Toplumca uygun görülmeyen fakat hem yasal olan

hem de yaygınca tüketilen erdemsiz malların tüketimi üzerine konulan ve tüketimi azaltmak için veya meydana gelen olumsuz dışsallığı minimuma indirmeyi amaçlayan günah vergileri, ekonomi literatüründe tüketimi düzenleyici vergi, tüketimi kısıtlayıcı vergi ve cezalandırıcı vergi olarak da adlandırılmaktadır (Hyman, 1999; akt. Turan ve Yurdakul, 2009, s. 2).

Bir diğer tanıma göre, toplumun sağlığını ve huzurunu bozan aynı zamanda zararlı olan mal ve hizmetlerin tüketilmesi üzerinden alınan vergiler günah vergisi olarak kabul edilmektedir. Devletler bu vergileri hem gelir elde etmek hem de sosyal refahı sağlamak amacıyla toplamaktadır (Aktuğ ve Polat, 2016, s. 178).

Günah vergileri esas itibariyle bazı malların (alkol, tütün ürünleri, fastfood, kumar gibi) sosyal açıdan yasaklanması ile bu mallara bedel yüklemek için alınan bir vergidir (Go, 2012, s. 7). Adından da anlaşılacağı gibi aslında dini yönden de günah sayılan malların yasaklanmasıdır. Diğer bir ifadeyle günah vergisi, tütün ürünlerinin kullanımı, alkol tüketimi gibi çevreye zarar veren bağımlılıkların ya da inanç yönünden günah olarak kabul edilen mallara bedel yükleyebilmek için uygulanan bir vergidir. Bu vergi aynı zamanda tüketim vergileri içerisinde yer almaktadır (Lorenzi, 2004, s. 59).

Genel olarak bakıldığında günah vergisi hem insan sağlığını korumak hem de toplumsal refahı sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Devlet dini yönden suç sayılan ve yasaklanan ürünlerden vergi toplayarak hem yeni bir gelir kaynağı elde etmiş hem de insan sağlığını korumaya çalışmıştır.

1.1.2. Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Geçmişten günümüze kadar günah vergileri farklı ülkelerde farklı şekillerde uygulama alanı bulmuştur. Günah vergileri ilk zamanlar dini yönden günah olarak kabul edilen mal hizmetlerin tüketimini engellemek amacıyla alınmaya başlamıştır. Geçmişte tüketilen alkol, sigara ve yapılan zina işlemlerini engellemek amacıyla devletler bu mal ve hizmetlerin günah olduğunu belirterek yasaklamış ve tüketenlerden günah vergisi adı altında vergiler almıştır. Daha sonraları bu vergilerden çok fazla gelir elde eden devlet bu amacın yanı sıra artık kamu harcamalarının finansmanına gelir sağlamak amacıyla günah vergilerini almaya başlamıştır. Aşağıda günah vergilerinin Batı'daki ve Türkiye'deki uygulamalarının tarihsel gelişimi daha detaylı ele alınmıştır.

1.1.2.1. Batı’da Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Günah vergileri farklı dönemlerde farklı devletlerde farklı şekillerde uygulama yeri bulmuştur. Çok eski zamanlarda günah vergileri ahlaka uygun davranılmasını sağlamak amacıyla kullanılmıştır. Örneğin İngiltere’de papalar kadınların ahlaka uygun olmayan şekilde çalışıp kazandıkları paraları (hayat kadını olarak çalışmaları) vergilendirerek zorla almıştır. Papalar bu dönemde kadınlardan paraları alarak onları işledikleri suçların pişmanlık sonucu affedilip ve ruhlarının cehennemden kurtarılacağına inandırmıştır. Böylelikle papalar aldıkları bu vergilerle hem gelirleri artmış hem de dini projelerini finanse edebilmişlerdir (Lorenzi, 2004, s. 59). Aynı zamanda ahlaka uygun olmayan davranışları engellemeye çalışmışlardır. Massachusetts’de 1651 yılında kadınların makyaj yapması, topuklu ayakkabı giymesi, altın ve gümüş kullanması ve nişanlı erkeklerin eşlerini terk etmeleri yasaklanmıştır. Rusya’ da ise tütün içilmesi yasaklanmış ve ihlal edilmesi halinde ilk yakalanışta kamçılanmasına, ikinci yakalanışta ise öldürülmesi emredilmiştir (Heaton 2005; akt. Turan ve Yurdakul, 2009, s. 4). Diğer ülkelere baktığımızda 2011 yılında Danimarka’da halkın sağlığını olumsuz etkilediği düşünülerek doymuş yağlardan vergi alınmış, yine aynı yıl Macaristan’da kafein, şeker ve aşırı tuz içeren bazı mallar üzerinden vergi alınmıştır. 2011 yılında Fransa’da şekerli alkolsüz içeceklerden, 2014 yılında Meksika’da reçel, çikolata, şeker ve benzeri ürünlerden vergi alınması günah vergilerine örnek olarak verilebilir (Gergerlioğlu, 2016, s. 154-156).

Geçmişten günümüze alkol ve tütün ürünlerinin tüketimi azaltılmaya çalışılmıştır. Bu doğrultuda Çin İmparatoru Yute, M.Ö. 2200’ lü yıllarda pirinç şarabının mucidini halka zarar vermesini engellemek adına sürgüne göndererek cezalandırmıştır. Aynı zamanda M.Ö. 1122 yılında üzüm şarabı da yasaklanmış ve asma yapraklarının yok edilmesini belirten kanunlar düzenlenip halka ilan edilmiştir. Bunun yanı sıra Antik Mısır Hükümdarı olan Firavunlarda alkol tüketimini azaltmak amacıyla kanunlar çıkarmıştır. Roma ve Yunan medeniyetlerinde de alkol tüketimi tamamen yasaklanmış ve suistimal edilememesi için kanuni düzenlemeler yapılmıştır. Fakat alınan onca tedbire rağmen alkol tüketimine karşı istenilen sonuçların elde edildiğini söylemek pek de mümkün değildir. İngiliz İç Savaşları sırasında iflas etmiş durumda olan İngiltere’de, mali kaynak sağlamak amacıyla toplanan Uzun Parlamento, ulusun

kabul ettiği ilk tüketim vergileridir. Bu vergiye damıtılmış alkollü içkiler üzerindeki vergiler de dâhil edilmiştir. (Gifford, 1997, s. 2).

Bağımlılık yaratan ve insan sağlığına zararlı olan içki, sigara, kafein gibi maddeler üzerinden alınan vergi 1971 yılında ilk defa Alexander Hamilton tarafından günah vergileri adıyla savaş döneminde alınmıştır (Gerçek ve Çetinkaya, 2017, s. 50). Bu vergi, devrimci savaş döneminde devlete gelir sağlamanın yanı sıra bağımlılık yaratan zararlı maddelerin tüketimini minimuma indirmek amacıyla ABD'nin Pennsylvania eyaletinde yasalaştırılmıştır. Fakat savaş bitiminde halk bu verginin toplanmasına isyan etmiş ve vergi kaldırılmıştır (Talbot ve Pienaar, 2012, s. 1281). Daha sonra ABD' de yaşanan iç savaşlar neticesinde gelir ihtiyacı artmış ve alkol ürünlerinden özellikle viskiden tekrar vergi alınmaya başlanmıştır. Böylelikle savaş gibi durumlarda ihtiyaç duyulduğunda alkolün vergilendirilmesine başvurulmuştur. ABD' de zamanla bu vergilerin kapsamı genişlemiş ve ihtiyaç doğrultusunda alınmaya başlanmıştır (Gerçek ve Çetinkaya, 2017, s. 50).

1.1.2.2. Türkiye'de Günah Vergilerinin Tarihsel Gelişimi

Devletler insan sağlığını korumak ve toplumsal huzuru bozmamak adına zararlı alışkanlıkların tüketimini engellemek amacıyla birtakım tedbirler almıştır. Bu tedbirler doğrultusunda uygulanan günah vergilerinin doğuşu aslında çok eski zamanlara dayanmaktadır. Bu vergiler dünden bugüne farklı dönemlerde ve farklı yerlerde birçok farklı şekilde uygulanmıştır. Çok eski zamanlarda günahları kontrol altında tutmak, dine ve ahlaka uygun olmayan davranışları yasaklamak amacıyla uygulanan günah vergileri, şimdilerde ise insan sağlığını ve toplum huzurunu bozan, bağımlılık yaratan mal ve hizmetlerin caydırılmasına yönelik uygulanmaktadır (Avcı ve Demirci, 2017, s. 49).

Ülkemizde günah vergilerinin ilk örneğine Osmanlı döneminde rastlanmaktadır. Genç Osman döneminde tütün kullanımı yasaklanmış fakat bu yasakla önüne geçilemeyeceği anlaşılnca daha ılımlı yaklaşılmıştır. Tütün kullanan gayrimüslimlerden alınan bir vergi olan Şıra Resmi günah vergisinin ilk örneği sayılmaktadır (Ceylan M., 2010, s. 15). Bunun yanı sıra alkol satışı yapanlardan Resm-i Beyiye adı ile ruhsat harcı şeklinde vergi alınmıştır. 1863'te tütün mamulleri ticareti yapanlardan Tönbeki Beyiyesi adı altında alınan vergi bir diğer günah vergisi örneğidir (Erdoğan, 2001; akt. Ceylan M., 2010, s. 15). Bunun yanı sıra Osmanlı döneminde müstehcen eğlence,

obezite ve diğer kötü davranışları değiştirmek amacıyla vergilendirilmeye gidilmiştir. Bu doğrultuda kahvehanelerin kapatılması da bir günah vergisi örneği olarak kabul edilmektedir (Bülbül, 2013, s. 168).

Ülkemizde günah vergisi niteliğinde uygulanmakta olan ÖTV 2002 yılında 4760 Sayılı Kanun’la Türk vergi sisteminde yürürlüğe girmiştir. ÖTV kanununda yer alan III sayılı listede özellikle günah vergisi kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetler yer almaktadır ve her bir ürün türüne göre farklı oranlarda vergiler uygulanmaktadır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK), 2002). KDV ise, 25.10.1984 tarihinde kabul edilip 3065 sayılı “Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)” adı altında 01.01.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.1.3. Günah Vergilerinin Amaçları

Günah vergilerinin alınması çok eski zamanlara dayanmaktadır. İlk başlarda dini açıdan ahlaka uygun olmayan davranışları engelleme amacıyla alkol, sigara, kumar gibi hem bağımlılık yaratan hem de toplum huzurunu bozan mal ve hizmetler üzerinden alınmıştır. Hukuki açıdan yasaklanmayan fakat ahlaki açıdan ve sağlık açısından olumsuz sonuçlar meydana getiren erdemsiz malların tüketimini azaltmak veya tamamen yok etmek amacıyla bu vergilere başvurulmaktadır (Korkmaz ve Şimşek, 2017, s. 19).

Devletin artan kamu ihtiyaçlarını karşılamadaki en önemli gelir kaynağı arasında yer alan vergiler ile devlet savaş, kıtlık ve yoksulluk gibi durumlarda vergilendirmeye başvurur. Her verginin amacı gibi günah vergilerinin de bir diğer amacı devlete gelir sağlamaktır. Alkol ve tütün ürünleri gibi bağımlılık yaratan malların tamamen yasaklanması demokratik devlet anlayışına uygun değildir. Aynı zamanda bu tür malların tamamen yasaklanması bu malların yasa dışı yollarla tüketilmesine neden olacaktır. Bunun yanı sıra bu tür malların tamamen serbest bırakılıp satışına izin verilmesi sonucu insan sağlığı olumsuz etkilenecek, suç işleme kapasitesi artacak ve toplumsal huzur bozulacaktır. Dolayısı ile devlet bu tür malların kullanımını ne tamamen yasaklayacak ne de tamamen serbest bırakacaktır. Bunun yerine bağımlılık yaratan ve toplumsal huzurun bozulmasına neden olan bu mal ve hizmetlerin ekonomik değerini yükselterek kolay ulaşımını engellemeye çalışmaktadır. Böylece fiyatı

yükselen bu mallara kolay ulaşım engellenecek ve talep düşecektir (Yücetürk, 2015, s. 115).

Genel olarak günah vergilerine konu olan mal ve hizmetler bağımlılık yaratmakta ve negatif dışsallıklara yol açmaktadır. Geçmişten günümüze baktığımızda günah vergilerinin alınma sebeplerinin yıllar geçtikçe değiştiği ve başlarda insan sağlığını koruma amaçlı olup ahlaka uygun olmayan davranışları engellemeye çalışmaktadır. Fakat zamanla devletin önemli bir finansman kaynağı haline gelmiş ve bu amaçla alınmaya başlamıştır.

1.1.4. Günah Vergilerinin Özellikleri

Günah vergileri esas olarak yasaklayıcı vergiler değil alışkanlık ve bağımlılık yaratan mal ve hizmetlere olan talebin cezalandırılması olarak kabul edilebilir. Diğer bir ifade ile bu mal ve hizmeti kullanan kişinin cezalandırılması değil, meydana gelen davranışın cezalandırılması amaçlanmaktadır. Fakat bu durumda neyin günahkâr olduğuna karar vermek pek mümkün değildir. Bu konuda fikir birliği sağlanmış olsa bile günah kabul edilen davranışın tamamen ortadan kaldırılması ya da talebi caydırıcı tedbirler alınması konusunda da fikir birliğine varılmalıdır (Eroğlu ve Egeli, 2018, s. 70-71). Bu bağlamda verginin konusunu belirlemek oldukça güçtür.

Genel olarak günah vergilerinin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Lorenzi, 2004, s. 60):

- Tüketimi esnek olmayan bir talep eğrisine sahip olan mal ve hizmetlerden alınması temel belirleyici özelliğidir. Davranış, bağımlılık yapıcıdır. Bu davranıştaki küçük bir değişiklik, davranışı ortadan kaldırmayan önemli bir vergi geliri oluşturacaktır.
- Davranış, kendi kendine ya da başkasına zarar olarak düşünülebilmektedir. Günahkâr davranışlar, ani ya da uzun sürede kötü sağlık ve obezite gibi kişisel sonuçlar oluşturabilir.
- Günah olarak değerlendirilen davranışlar, başka insanlara zarar veren negatif dışsallıklar oluşturmaktadır. Bu vergiler ile sosyal çevreye zarar verebilecek bu malların tüketiminin önüne geçmeye çalışılmaktadır. Bu durumun yanında birey kendisine de zarar vermektedir.
- Günah vergilerinin temel özelliği antisosyal tüketim malları üzerine uygulanmasıdır.
- Sağlıksız davranışlar yönelik caydırıcı etkisi vardır.
- Günah vergileri kamu gelirlerini artırma da etkili bir araçtır.
- Günah vergileri istenmeyen davranışları değiştirmede önemli bir rol oynar.

Genel olarak günah vergileri ele alınırken sigara ve alkol gibi sayıca daha çok kişi tarafından kullanılan zararlı alışkanlıklara ağırlık verilirken son yıllarda devletler “obezite ile mücadele, fosil yakıt kullanımı, müstehcen eğlenceler” gibi durumları günah vergileri kapsamında değerlendirmektedir (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 2).

Günah vergilerinin temel özelliklerine bakıldığında bu vergiye başvurulmasının temel sebebi birey ve toplum sağlığını ve aynı zamanda toplum ahlakını korumak ve zararlı alışkanlıklar sonucu işlenen suçların önüne geçebilmektir. Bunun yanı sıra alınan günah vergileri ile hazineye büyük oranda katkı sağlanmaktadır.

1.1.5. Günah Vergilerinin Etkinliği

Yetişkin nüfus arasında yapılan araştırmalara göre dünya genelinde her beş kişiden birinin sigara kullandığı ve bu alışkanlığın her geçen gün nikotin bağımlılığına dönüştüğü söylenmektedir. Bu araştırmalara göre ölümlerin çoğunun sigara kullanımına bağlı hastalıklardan olduğu ve hatta ilerleyen zamanlarda ölüm oranlarının da artacağı belirtilmiştir (Demir ve Çelikay, 2020, s. 55). Bu doğrultu da başta sigara olmak üzere insan sağlığını olumsuz yönde etkileyen mal ve hizmetler üzerinden alınan günah vergileri ile bu davranışların azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

Toplum içinde yaşamaya başlanılan ilk yıllardan beri kişilerin olumsuz davranışları değiştirilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultu da devletler zararlı alışkanlıkları değiştirmede günah vergilerine başvurmaktadır. Yüksek oranlı vergiler uygulanarak kişileri zararlı alışkanlıklardan caydırmaya çalışılmıştır. Fakat günah vergileri ile zararlı alışkanlıkların caydırılması sınırlı düzeydedir. Çünkü genel olarak günah vergileri, olumsuz durumlar meydana getiren sorunlu davranışları (alkollü araba kullanma, şiddet, suç gibi) hedef almaktadır. Örneğin alkol kullanımına bakıldığında, aslında temel sorun ne kadar tüketildiğidir. Çünkü uzun süreli alkol kullanımı sarhoşluğa, beraberinde kazalara ve çeşitli sağlık sorunlarına sebebiyet verirken, daha ılımlı tüketim bu gibi durumlara yol açmaz. Bu durumda alkol üzerinden yüksek oranda vergi alınması ılımlı içicilere zarar vermektedir. Bu malların tüketilmesi sonucu sosyal maliyetleri koşullara göre değişmektedir. Fakat alkol ve sigara ile ilgili meydana gelen problemlerde günah vergileri herhangi bir ayrıma gidememektedir (Thornton, 2003, s. 15).

Genel olarak bakıldığında günah vergileri zararlı alışkanlıkları caydırma konusunda pek etkin değildir. Özellikle günah vergileri oranlarının arttırılması tütün ve alkol kullanımı ile meydana gelen negatif dışsallıklar üzerinde beklenmedik sonuçlar ortaya çıkaracak ve toplumsal refah olumsuz yönde etkilenecektir. Devlet kişilerin bağımlı oldukları malların fiyatlarını arttırdığında kişiler isteklerini karşılayacak başka mallara yönelecektir ve bu malların yerine ucuz ve kalitesiz ürünleri almak zorunda kalacaktır (Black ve Mohamed, 2006, s. 136). Örneğin vergiler ile sigara fiyatları arttığında insanlar daha ucuz, filtresiz ve yüksek nikotin içeren ürünleri tercih edecektir. Aynı şekilde alkol fiyatları arttığı durumda kişiler alkol oranı yüksek ve sert içkileri tercih edecektir. Bu da insanların sağlığını daha da olumsuz etkileyerek çeşitli sağlık sorunlarının meydana gelmesine sebep olacaktır (Thornton, 2003, s. 14-15).

Alkol ve tütün gibi bağımlılık yapan maddelere yüksek vergiler konularak caydırılması hedeflenmektedir. Fakat günah vergilerinin yüksek oranlarda uygulanması, vergi kaçakçılığını arttırarak bir başka sorunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda vergi gelirlerinin azalmasına sebep olacaktır. Bağımlılık yapan maddeler üzerinden yüksek oranda vergiler alınması ile kişiler bağımlı oldukları ürünlere farklı yollardan ulaşmaya çalışacak, bu ürünlere daha ucuz yollardan ulaşmak isteyecek ve böylelikle yer altı ekonomisi daha cazip hale gelecektir. (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 8).

Günah vergilerini savunan kesime göre, elde edilen vergi gelirleri ile zararlı alışkanlıklar sonucu meydana gelen negatif dışsallıklar finanse edilmelidir. Bu düşünceden yola çıkarak 1980 sonrası günah vergilerinden elde edilen gelirler birçok ülkede alkol ve tütün ürünü kullanımının kontrolünde ya da genel sağlık faaliyetlerinin finansmanında kullanılmıştır (Pla ve Jones, 2003, s. 125).

Günah vergileri ile zararlı alışkanlıkların tüketiminin azaltılmasında genellikle “Rasyonel Bağımlılık Teorisi (RBT)” dikkate alınmıştır. Bu teoriye göre bağımlılıkla kastedilen durum bir malın tüketiminin artması doğrultusunda gelecekteki tüketimini de arttırması durumudur. RBT aslında şimdiki zaman bağımlılarını değil, gelecekteki bağımlıların davranışlarını açıklamaya çalışmaktadır. Bu davranışlar açıklanırken dikkate alınan hem kişiler hem de bağımlılık yapan malların kişilerin üzerinde meydana getirdiği etkileridir. Örneğin bir kişi bir mala bağımlı iken başka bir kişi aynı mala bağımlı olmayabilir. Farklı durumlara rağmen RBT’ ye göre şimdiki zamandaki

kişilerin gelecekteki kişilere göre zararlı mallara bağımlı olması daha yüksek olduğunu savunmaktadır (Becker ve Murph, 1988, s. 681-689).

Bağımlılık yapan malların yakın zamanda fiyatlarının artacağı düşünülmesi şimdiki zamanda kullanımını azaltacaktır. Yakın zamanda meydana gelen fiyat değişimleri de ilerleyen zamanlardaki fiyat değişimlerden daha etkili olacaktır. Aynı zamanda fiyatlardaki artışın kalıcı olması da geçici fiyat artışlarından daha etkili olacaktır. Fakat gelecek dönemlerde fiyatların düşeceğinin düşünülmesi ya da boşanma, ölüm, işsizlik gibi stres yapan kötü durumların yaşanacağını düşünülmesi zararlı alışkanlıkların tüketimini arttıracaktır. RBT' ye göre bağımlılık yapan zararlı alışkanlıklardan kurtulmanın en etkili yolu "soğuk hindi" (cold turkey) yöntemidir (Eroğlu ve Egeli, 2018, s. 73). Bu yöntem de kişiler acı çekseler dahi bağımlı oldukları maldan bir anda vazgeçmektedirler. Böylelikle zararlı alışkanlıkların kullanımının sona ermesi beklenmektedir (Eroğlu ve Egeli, 2018, s. 73).

RBT' nin ekonomik ve sosyal açıdan hayatımızda herhangi bir etkisinin olmadığını ve bağımlılık yapan malların tüketimiyle fiyatlarda meydana gelen değişikliklerin arasında bir ilişki olamayacağını savunan düşüncelerde mevcuttur. Özellikle bağımlılık yapan malların fiyatlarının arttırılması ile bu kaynaklara yeraltından ulaşımın artacağı ve bu yüzden bu mallar üzerinde yapılacak fiyat artışlarının etkin olmayacağını düşünmektedirler. Bu doğrultuda RBT' ye getirilen birçok eleştiri mevcuttur. Bu eleştiriler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Thornton, 2006, s. 364-365):

- Tüketim vergileri hedeflenen malın tüketimini ortadan kaldırmaz.
- Yasaklamalar gibi tüketim vergileri de daha güçlü ve potansiyel olarak daha zararlı malların üretimini teşvik eder.
- Bir malın günah olarak değerlendirilmesi genç bireyler ve erkek çocuklar gibi potansiyel olarak riske meyilli gruplar için o malın kullanımını cezbedici bir hal alır.
- Tüketim vergileri, tüketicileri potansiyel olarak daha az arzu edilen, vergisiz ancak daha düşük kaliteli ve daha zararlı malların kullanımına yönlendirecektir.
- Günah vergileri kayıt dışı ekonominin gelişmesini teşvik edecektir.

- Tam olarak hangi malın vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi olanaksızdır.
- Optimum bir vergi oranının belirlenmesinin herhangi bir yolu yoktur.
- Yapıları itibariyle vergi politikaları ve oranları siyasi olarak istikrarsızdır.

Öte yandan Thornton'a göre günah vergileri alkol tüketimini azaltmaktadır. Fakat günahı azaltma konusunda, esas olarak günahın kendisini hedef almaması nedeni ile çok net bir sonuca varılamamıştır. Alkol tüketiminde en önemli husus ne kadar tüketildiği değil, nasıl tüketildiğidir. Alkol, nasıl tüketildiğine bağlı olarak, iyi huylu veya tehlikeli olabilir. Aşırı içme, sarhoşluğa, kazalara, ekonomik ve sosyal sorunlara ve sağlık sonuçlarına yol açan içme türüdür. Orta derecede içmek, bu sorunlardan hiçbirine yol açmamaktadır. Asıl sorun olan tüketim türü bağlayıcıdır ve bunun sonucunda zehirlenme, kazalar ve sağlık sonuçları ortaya çıkar. Alkol üzerindeki tüketim vergileri uzun süredir trafik kazalarının azalmasıyla ilişkilendirilmektedir. Fakat alkol vergilerindeki değişiklikler fiyat ve tüketim üzerinde sınırlı bir etkiye sahiptir ve daha çok ağır içiciler fiyattaki değişikliklere en az tepki verme eğilimindedir. Bu yüzden Thornton'a göre alkol tüketimi sonucu şiddet olaylarının, kazaların, intiharların, suç oranlarının artması ve sağlığı olumsuz etkilemesi gibi durumlar arasında çok net bir sebep-sonuç ilişkisi bulunmamaktadır. (Thornton, 2006, s. 366).

Genel olarak zararlı alışkanlıkların önlenmesinde günah vergileri sınırlı kalmakta ve istenilen hedeflere ulaşmada yetersiz olmaktadır. Bu yüzden devletler vergi politikasıyla sınırlı kalmayıp yeni yollara da başvurmuştur. Örneğin kişilere zarar veren malların reklamlarını yasaklamış, alkol ve sigaranın zararları çeşitli yerlerden duyurulmuş, okul ve iş yeri gibi alanlarda sigara içilmesi yasaklamış ve sigarayı bırakmak isteyenlere çeşitli imkân ve kolaylıklar sağlamıştır (Jha, Beyer, ve Heller, 1999, s. 48).

1.2. GÜNAH VERGİLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Günah vergileri ile alkol ve tütün ürünleri gibi bağımlılık yaratan ve hem kişinin kendisine zarar veren hem de çevredeki diğer insanları olumsuz etkileyen malların üzerinden vergi alınması genel olarak herkes tarafından kabul görmüş bir uygulamadır. Toplanan vergiler sayesinde gelirinde artış olan devletler de bu uygulamayı desteklemektedir (Dorsey, 2010, s. 62). Fakat bu görüşlerin yanı sıra günah vergilerinin ekonomik ve sosyal sebeplerden ötürü toplanmasına karşı çıkan görüşlerde mevcuttur.

1.2.1. Günah Vergilerinin Savunan Görüşler

Alkol ve tütün ürünlerinin üretimi ve tüketimi üzerinden alınan günah vergileri hakkında birçok farklı görüş mevcuttur. Bir kesim günah vergilerinin alınmasının haklı gerekçelere bağlarken bir kısımda alınmasının doğru olmadığını ileri sürmektedir. Bağımlılık yaratan malların kullanımı kişilerin hem kendisine hem de çevresine zarar vermesi nedeni ile bu mallar üzerinden vergi alınması genel olarak herkes tarafından kabul görmektedir. Bu malların tüketiminin engellenmesi için de vergiler yoluna başvurulmaktadır. Günah vergilerinin alınması gerektiğini savunanlar görüşlerini aşağıda yer alan esaslara dayandırmaktadırlar.

- “Günah vergilerinden elde edilen gelirler ile negatif dışsallıkların meydana getirdiği sosyal zararlar finanse edilebilir. Örneğin tütün ürünlerinin kullanımı sonucu elde edilen günah vergileri gelirleri ile sigara bırakma merkezleri finanse edilir, alkol kullanımı sonucu elde edilen gelirler ile de alkol bağımlılarının tedavi masrafları karşılanabilir (Lorenzi, 2004, s. 60-61).”
- “Zararlı alışkanlıklara sahip olan kişiler çevreye de zarar vermektedirler. Günah vergileri ile zararlı alışkanlıkları kullanmaktan vazgeçen kişiler çevreye verdikleri olumsuz durumlardan da uzaklaşmış olup toplumsal huzur sağlanmaya çalışılacaktır (Buyrukoğlu, Bozdoğan, ve Köktaş, 2016, s. 20).”
- “Zararlı alışkanlıklara sahip olana kişilere uygulanan günah vergileri ile kişiler bu alışkanlıklardan vazgeçerek sahip oldukları gelirlerini daha verimli kullanabileceklerdir (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 5).”
- “Genel olarak vergilere karşı çıkılırken, günah vergileri herkes tarafından kabul gören bir vergidir. Çünkü bu verginin konusunu oluşturan mal ve hizmetler ahlaken sakıncalıdır ve bir şekilde tüketiminin engellenmesi ya da vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu yüzden de fikir birliğine varılması daha kolay olmuştur (Aktuğ ve Polat, 2016, s. 181).”
- “Günah vergileri kişilerin kısa vadeli çıkarları yerine daha uzun vadeli gerçekçi ve kişilerin yararına olan eylemlerle değiştirmektedir. (Örneğin alkol ve sigara kullanan birinin kısa vadeli tatmin için sağlığına zarar

vermesi yerine kullanmayıp uzun vadede sağlıklı yaşaması gibi) (Buyrukoğlu ve diğerleri, 2016, s. 20).”

Günah vergileri esas itibariyle herkes tarafından kabul görmüş bir vergidir. Bağımlılık yaratan zararlı alışkanlıklar kişinin kendisini ve çevresini olumsuz olarak etkilemektedir. Aynı zamanda maddelere bağımlı olduklarından kişilerin gelirlerini de olumsuz olarak etkilemektedir. Bu doğrultu da devletler hem toplumsal refahın sağlanması hem de gelir kaynağı olması açısından günah vergilerini desteklemektedirler. Genel olarak günah vergileri ile birlikte devletin gelir elde edeceği, zararlı alışkanlıkların kullanımı sonucu meydana gelen kazalar ve hastalıkların azalacağı, kişilerin gelirlerini daha etkin kullanabileceği ve toplumsal refahın artacağı düşünceleri savunulmaktadır.

1.2.2. Günah Vergilerine Karşı Çıkan Görüşler

Bağımlılık yaratan malların tüketimini engellemek amacıyla uygulanan günah vergilerinin, istenilen sonuca ulaşmayacağını aksine tüketimini arttıracaklarını düşünen kesim bu verginin uygulanmasına karşı çıkmaktadır. Bunun yanı sıra birçok nedenden ötürü günah vergileri uygulamasını kabul etmeyen ve karşı çıkan bir kesim mevcuttur. Günah vergilerine karşı olan görüşleri şu şekilde özetlemiştir (Buyrukoğlu ve diğerleri, 2016, s. 20):

- “Radikal özgürlükçü iddialara göre, vergiler hiçbir zaman yasal değildir. Bir nevi hırsızlıktır. Bu durumda günah vergilerinin yasal olup olmadığı da tartışma konusudur.
- Daha ılımlı bir iddiaya göre, vergiler tarafsız olmak zorundadır ve piyasanın işleyişini aksatmamalıdır.
- Ahlaki iddiaya göre, günah vergileri vergi ödemekle yükümlü bireyleri vergi ödemekten vazgeçirerek ahlaki yönden olumsuz etkilemektedir.
- Amaçların mantıksal uyumsuzluğuna göre devlet hem bir davranışı vazgeçirmek istiyor hem de bu davranıştan faydalanarak gelirini yükseltmek istiyor.
- Günah vergileri gelir durumu kötü olan vatandaşların aleyhine gelir dağılımını bozmaktadır. Bu vatandaşlar yüksek gelirli kişilere göre, daha çok sigara tüketmeleri durumunda gelirlerine oranla daha çok vergi ödeyecektir.
- Günah vergileri, zararlı maddelere bağımlı olanların yüksek vergiler dolayısıyla bu mallara ulaşamama durumlarında aynı fiyattan daha kalitesiz malları tüketmelerine neden olur.
- Günah vergileri karaborsayı teşvik eder ve kanunlara saygısızlığı artırır.” şeklindedir.

Öte yandan günah vergileri devleti yönetenler üzerinde ahlaki açıdan risk oluşturmaktadır. Çünkü politikacılar zararlı alışkanlıkların engellenmesi ile gelirini

arttırmak için bu davranışların daha çok sergilenmesi ikileminde kalır. Böylece devleti yönetenler bu haksız kazanca alışır ve ek gelire ihtiyaç duyduklarında günah vergilerini arttırma ya da yeni günah vergileri alma yoluna gitmektedirler (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 6). Ayrıca farklı maliyetleri olan günah vergilerinin uygulanması ile birlikte kişiler ticaretlerini gayri resmi yollara başvurarak gerçekleştirecekler bu da devletin gelirlerinde azalmalar meydana getirecektir (Yüçetürk, 2015, s. 119-120).

1.3. TÜRKİYE’DE GÜNAH VERGİLERİ

Günah vergisi uygulamasının ilk örneklerine Osmanlı Döneminde rastlanmış olmakla birlikte günümüzde de uygulandığı görülmektedir (Avcı ve Demirci, 2017, s. 50). Türkiye’de günah vergisi adıyla herhangi bir vergi alınmasa da Özel Tüketim Vergileri (ÖTV) içerisinde yer alan bazı tüketim malları ve Katma Değer Vergisi (KDV) günah vergileri kapsamına girmektedir. ÖTV, kanunla belirtilen bazı mallar üzerinden alınmaktadır. ÖTV ‘nin konusunu oluşturan mallar; bağımlılık yaratan mallar, lüks tüketim malları ve sürümü yüksek olan mallar olmak üzere sınıflandırılmaktadır (Özbek, 2021, s. 44-45). Hem gelir elde etmek hem de bazı malların tüketimini caydırmak amacıyla alınan ÖTV, Türkiye’de günah vergisi olarak değerlendirilebilecek bir vergi türüdür (Taylar, 2012, s. 440-441). Vergi gelirleri içerisinde payı oldukça büyük olan KDV’ de ülkemizde günah vergisi olarak ele alınmaktadır.

Halkın sağlığını ve güvenliğini olumsuz yönde etkileyen zararlı olan mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan vergiler özellikle yabancı kaynaklarda günah vergileri (sin taxes) olarak adlandırılmaktadır (Newman, 2003, s. 4). İçki, tütün ürünleri, uyuşturucu, şekerli gazlı içecekler gibi halk sağlığını bozan mallar ile kumar ve fuhuş gibi ahlaka uygun olmayan davranışlar günah vergilerinin temel konuları arasında yer almaktadır. Bu doğrultuda çeşitli mal ve hizmetler üzerinden alınan ÖTV, günah vergileri içerisinde yer almaktadır (Lorenzi, 2006, s. 67).

1.3.1. Özel Tüketim Vergisi

Devletler var oldukları günden itibaren ülke içerisinde yaşayan vatandaşların refahını korumakla yükümlüdürler. Bu doğrultuda vatandaşlarının sağlığını negatif yönde etkileyen mal ve hizmetlerin tüketimi azaltmak ve kişilerin yararına olan mal ve hizmetlerin tüketimini teşvik etmek için belirli politikalar uygulamaktadır (Avcı ve

Demirci, 2017, s. 48). Özellikle tüketimi sınırlamaya yönelik olan bu politikalar ile devletler kişilerin sağlığını ve toplumsal refahı olumsuz olarak etkileyen mal ve hizmetlerin tüketimini kontrol altında tutmaya çalışmaktadır. Bu mal ve hizmetlerin tüketimini azaltmak amacıyla özel tüketim vergileri alınmaktadır.

ÖTV 2002 yılından itibaren ülkemizde uygulanmakta olup sağlığa ve çevreye zararlı olan belirli malların tüketimini azaltmak veya ortadan kaldırmak gibi farklı nedenlerle alınmaktadır. ÖTV, belirli mallar üzerinden alınması sebebi ile fiyatları değiştiren vergiler olarak da adlandırılmaktadır. Bu vergiler ile fiyat ayarlamaları yapıp tüketici tercihleri değiştirilmekte ve bazı mal ve hizmetlerinin tüketimini kısıp kişileri farklı ürünleri tüketmeye teşvik etmektedir (Çetin, 2020, s. 25).

1.3.1.1. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı

ÖTV kelime kökeni olarak batıya dayanmaktadır. Esas olarak “excise” kelimesinden türetilmiş olmakla birlikte farklı dillerde kısmen değişikliğe uğramıştır. Türkiye’de ise “excise” kelimesinin tam karşılığı olmamakla birlikte Özel Tüketim Vergisi olarak nitelendirilmektedir (Akkaya ve Aktuğ, 2021, s. 5).

ÖTV genel olarak belirli mal ve hizmetlerden alınan dolaylı bir vergi türüdür. Bütün mal ve hizmetlerden değil de sadece belirli mallar üzerinden alındığı için genel bir vergi değildir. Yani ÖTV, belirli bir malın ya da birbiriyle ilişkili bir mal grubunun üretilmesi ya da satılması durumunda alınan kısmi bir harcama vergisidir. Bu vergi çeşitli isimlerle anılmaktadır. Örneğin, alkol ve sigara gibi zararlı alışkanlıklar üzerinden alındığı durumlarda günah vergileri, petrol gibi çevreye zarar veren mallar üzerinden alındığında Düzeltici Vergiler ve iktisatçı Pigou tarafından ortaya çıkarıldığı için Pigouvian Vergiler olaraktan adlandırılmaktadır (Ceylan M., 2010, s. 14).

ÖTV esas itibari ile özel olarak belirlenmiş mal ve hizmetleri konu edinir. Bu vergilerin alınmasındaki amaç ise hem gelir elde etmek hem de tüketicilerin harcamalarını azaltmaktır. İyi ayarlanmış bir ÖTV ile enerji tasarrufundan çevreye ve mali amaçların yerine getirilmesine kadar birçok alanda etkili olunabilir (Erdem, 2013, s. 49-50).

Yapılan harcamalar üzerinden alınan ÖTV, sadece belirlenmiş mal ve hizmetlerden alınması nedeni ile fiyatı değiştiren vergiler olarak da adlandırılmaktadır. Bu vergiler fiyatlarda oynamalar yaparak tüketici tercihlerini değiştirebilmektedir. Yani istenilen malın fiyatını yükselterek tüketimini kısmakta ve tüketicileri başka ürünleri kullanmaya teşvik etmektedir (Öner, 2002; akt. Çetin, 2020, s. 25).

1.3.1.2. Özel Tüketim Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Özel Tüketim Vergilerinin tarihsel gelişimi çok eski çağlara dayanmaktadır. İnsanlığın toplu halde yaşamaya başlamasıyla birlikte ortaya çıkan vergilerden biri de ÖTV'dir. Geçmiş dönemlere baktığımızda meydana gelen çatışmalar ve ayaklanmaların birçoğunun nedenin ÖTV olduğu da görülmektedir. Çünkü çoğu insan tarafından kullanılan tuz, çay, şeker gibi tüketim malları üzerine vergi konulduğunda, halk buna karşı tepki göstermiş ve ayaklanmalar meydana gelmiştir (Avcı ve Demirci, 2017, s. 52).

Dünya'da çeşitli ülkeler tarafından uygulanan ve en eski vergilerden biri olan ÖTV konusunda birçok sıkıntı çekilmiş ve bu verginin sebep olduğu birçok olumsuz duruma katlanılmak zorunda kalınmıştır (Taylar, 2012, s. 453). Fakat olumsuzluklara rağmen hiçbir ülke bu vergiden vazgeçmemiş ve uygulamaya devam etmiştir. Sadece bazı dönemlerde halktan gelen tepkileri biraz olsun engellemek amacıyla verginin alınmasına ara vermiş ama tamamen kaldırmamıştır (Taylar, 2012, s. 453).

Tüketim üzerinden alınan vergilerin ilk ne zaman alınmaya başladığı tam olarak bilinmemekle beraber en ilkel haliyle başlangıcı ilkçağlara kadar uzanmaktadır. Roma Hukuku'nda bir çeşit tedavül vergisi olan "vectiliga" adı altında nakliyat ve satışlar üzerinden vergi alınmaktadır ve bu vergi günümüz dolaylı vergilerin kaynağını oluşturmaktadır (Taylar, 2012, s. 454).

Tarihte bilinen ilk ÖTV, Çin imparatoru Hsia Yu tarafından milattan önce 2200 yılında tuz üzerinden alınmıştır (Avcı ve Demirci, 2017, s. 52). Daha sonrasında da kullanılmaya devam eden bu vergi günümüze kadar gelmiştir. Aynı zamanda bu vergi 1789 yılında meydana gelen Fransız Devrimi'nin temel sebeplerinden arasında yer almaktadır (Avcı ve Demirci, 2017, s. 52).

Ülkemizde bilinen ilk ÖTV ise, Osmanlı Döneminde “Şıra Resmi” adı altında azınlıklardan alınmıştır. 16. yüzyılın sonuna doğru “Zecriye” adı altında alınmaya başlayan bu vergi farklı isimlerle de alınmıştır. Bu dönemde yine “Resm-i Beyiye” adı altında alkollü içecekleri satanlardan vergi alınmaya devam edilmiştir. Bu vergi bir nevi ruhsat harcı niteliğindedir (Çakıroğlu, 2005, s. 20). 1863 yılında tütün ve tütün ürünleri üzerinden “Tönbeği Beyiyesi” adı altında başka bir tüketim vergisi de alınmıştır (Çakıroğlu, 2005, s. 20).

Kuramsal olarak bakıldığında 1957 yılında uygulamaya başlanılan “istihsal vergisi” de ÖTV’nin temelini oluşturmaktadır. İmalat ve ithalat alanında tek aşamada alınan bu verginin konusunu oluşturan mallar listeler halinde belirlenmiştir. Malların imalatçı ve ithalatçıları verginin mükelleflerini oluşturmaktadır. Vergiye tabi olan bir malın, bir diğer vergiye tabi malın üretiminde kullanılması durumunda tekrar eden vergilemeyi engellemek amacıyla “ilk madde indirimi” adında bir indirim uygulanmaktadır. Bu özelliklere bakıldığında günümüzdeki ÖTV ile benzerlik göstermektedir. Bunun yanı sıra ÖTV’nin bağımsız bir vergi olarak hayata geçirilmesi için yapılan çalışmalar ilk olarak 1990 yılında Maliye Bakanlığı tarafından başlamıştır (Oktar, 2020, s. 15-16).

Ülkemizde ÖTV kanunu çıkarılmadan önce ÖTV’ye benzer nitelikte birçok vergi, fon ve buna benzer yükümlülükler yer almaktadır. Bu da vergi sistemi üzerinde karmaşıklığa neden olmaktadır. Bu karışıklığı önlemek amacıyla 2002 yılının mayıs ayında TBMM’ye sunulan ÖTVK tasarısı tekrar gözden geçirilerek 06/06/2022 tarihinde kanunlaşmış ve 01/08/2002 tarihinde 4760 Sayılı ÖTVK adı altında yeni bir vergi yürürlüğe konulmuştur. Böylelikle vergi sisteminde yer alan ve karmaşıklığa neden olan 16 adet vergi, fon ve harç gibi tüketim vergileri kaldırılarak tek çatı altında toplanmıştır (Türen, 2021, s. 29).

1.3.1.3. Özel Tüketim Vergilerinin Özellikleri

Özel tüketim vergilerinin birtakım özellikleri mevcuttur. Bu özellikler genel olarak aşağıdaki gibidir:

- Özel Tüketim Vergileri hem sağlık açısından hem de toplumsal açıdan zararlı olan mal ve hizmetlerin tüketimini caydırmak amacıyla alınmaktadır (Çalikkaya, 2011, s. 50).
- ÖTV oranı, yerli ve ithal mallar için aynı uygulanmaktadır (Ateş, 2017, s. 34).
- ÖTV sadece belirli mallar üzerinden alınması nedeni ile uygulaması kolaydır, mükellefi az olduğundan etkin bir vergilemedir (Ceylan M., 2006, s. 2).
- ÖTV' nin konusunu oluşturan mal ve hizmetlerin üretim ve satışlarında devlet kontrolü vardır. Örneğin akaryakıt ithali ve satışı devlet kontrolü altında yapılmaktadır (Çetin, 2020, s. 22).
- ÖTV hem sağlığa zararlı olan malların tüketimini kısımakta hem de devlete ek gelir sağlamaktadır (Avcı, 2018, s. 80).
- ÖTV' nin popülizme uygun olması nedeni ile toplum tarafından lüks olarak algılanan mallar üzerinden vergilendirilmektedir. Örneğin pahalı lüks arabalar üzerinden alınan vergi, diğer arabalara göre daha yüksek orandadır.
- ÖTV'nin matrahı spesifik olarak belirlenmektedir. Bu sayede matrah kolay tespit edilmekte, mükellef ile vergi dairesi arasındaki anlaşmazlıkları azaltmakta ve vergi kaçırma gibi durumları sınırlamaktadır (Akkaya ve Aktuğ, 2021, s. 7).
- ÖTV'nin uygulama açısından ülkeler arasında farklılıkları mevcuttur. Fakat genel olarak üç grup üzerinde yoğunlaşmaktadır. İlk grup, alkol ve tütün ürünlerini içeren erdemsiz mallardır; ikinci grupta, fosil yakıtlar ve son olarak üçüncü grupta ise lüks mallar yer almaktadır (Akkaya ve Aktuğ, 2021, s. 8.).

Genel olarak bakıldığında Özel Tüketim Vergileri uygulama açısından kolay olup devlet tarafından hem toplumsal huzuru sağlamak hem de kişilerin sağlığını koruma altına almak amacıyla alınmaktadır. ÖTV ile aynı zamanda gelir düzeyi yüksek kişilerden lüks tüketim malları üzerine yüksek vergi oranları konularak toplumsal adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Zararlı alışkanlıkların önlenmesi asıl amaç olan ÖTV ile

aynı zamanda devletin kamusal ihtiyaçlarını finanse edebildiği bir gelir kaynağı olmaktadır.

1.3.1.4. Özel Tüketim Vergisinin Alınma Nedenleri

Sadece belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin alınma nedenleri çeşitli olabilmektedir. Bu vergilerin alınma nedenleri genel olarak aşağıdaki gibidir:

- Özel Tüketim Vergileri negatif dışsallıkları yüksek olan ve sosyal açıdan faydası minimum olan mallar üzerinden alınmaktadır. Örneğin, özellikle alkol üzerinden alınmasının nedeni alkol tüketimi sonucu negatif dışsallıkların çok fazla meydana gelmesidir. Bunun yanı sıra lüks tüketim malları içerisinde ye alan kürklü giysiler üzerinden vergi alınmasının nedeni ise bu giysilerin yapımı sonucu bazı hayvanların nesli tükenme tehlikesiyle karşı karşıya kalmaları gibi negatif dışsallıklara yol açmasıdır. Bu tür mallardan vergi alınmasıyla doğayı korumaya çalışılmaktadır (Çetin, 2020, s. 26).
- ÖTV'nin alınmasının bir diğer nedeni çevre kirliliğini önlemektir. Üretim ve tüketim faaliyetleri nedeniyle meydana gelen dış etkileri azaltmaya çalışarak topluma daha fazla yarar sağlamaya çalışmaktadır. Örneğin fabrika bacalarından çıkan dumanlardan kirlilik vergisi alınmakta, aynı şekilde benzin ve mazot kullanımının yol açacağı hava kirliliğini önlemek amacıyla da petrol ürünleri üzerinden vergi alınmaktadır (Taylor, 2012, s. 450).
- Özel tüketim vergileri aynı zamanda devletler için kamu harcamalarını finanse edebilecekleri bir gelir kaynağı niteliğindedir. Devletler gelire ihtiyaç duyduklarında ÖTV'nin konusunu oluşturan mal ve hizmetler üzerindeki vergileri arttırarak her zaman gelir elde edebilmektedirler.
- Özel tüketim vergileri alkol, sigara, kumar gibi zararlı olan alışkanlıkların kullanımı engellemek amacıyla da alınmaktadır. Bu tür mallar üzerinden vergi alınarak hem tüketimi kısılmakta hem de tüketimi sonucu meydana gelen olumsuz durumlar engellenmektedir. Böylelikle

hem kişilerin sağlığı hem de toplumsal refah olumlu yönde etkilenecektir.

- Yüksek gelir elde edenlerin tükettikleri mallar üzerindeki vergi oranları arttırılarak daha fazla vergi alınmaktadır. Yani lüks tüketim malları üzerine konulan vergiler ile dolaylı vergilerde artan oranlılığın gerçekleşmesi hedeflenmektedir. Böylelikle vergi yükü dağılımındaki adalet sağlanmaya çalışılmaktadır (Çolak, 2006, s. 15).

1.3.1.5. Özel Tüketim Vergisinin Konusu

ÖTV'nin konusunu oluşturan mallar ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Her ülkede farklı olması, ülkelerin gelişmişlik düzeyi, teknolojik koşullar, değer yargıları ve üretilen mal ve hizmetlerine göre değişiklik göstermektedir. Vergilerin isimleri genel olarak üzerine konulan ürünlerin konularına göre adlandırılmaktadır. Verginin konusu; neyin üzerinden vergi alınacağını belirten temel unsurdur. Üzerine vergi konulan ve doğrudan ve dolaylı olarak kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur. En genel ifade ile üzerinden vergi alınan şey verginin konusunu oluşturmaktadır (Ay, 2004, s. 51).

ÖTV'nin konusu her ülkede farklı olmakla birlikte genel olarak iki başlık olarak ele alınmaktadır. Bunlar; bağımlılık yapan ürünler (alkol, sigara, çay, kahve, vb.) ve lüks ürünlerdir (elmas, değerli taşlar, kürk, vb.). Ayrıca benzin, çimento gibi sürümü yüksek olan bazı mallar üzerinden de ÖTV alınmaktadır. Bunun yanı sıra gelişmiş ülkelerde radyo, televizyon, kahve, otomobil gibi bazı mallar ÖTV'nin konusunu oluştururken, az gelişmiş ya da gelişmemiş ülkelerde çay, şeker, tuz, sigara, gaz gibi mallar üzerinden vergi alınmaktadır (Doğan, 2003, s. 20).

Bu vergiler içki, sigara ve petrol gibi talebin fiyat esnekliği çok düşük olan mallar üzerine konulmaktadır. Böylece devlet vergi oranlarını arttırsa dahi fiyat esnekliği çok düşük olduğundan bu mallara olan talepte çok az düşecektir. Bu doğrultuda devlet hem vergi oranlarını yükseltmiş hem de istediği vergi gelirlerini elde etmiş olacaktır. Ayrıca tüketici tercihlerinde çok fazla bir değişiklik olmayacağı için meydana gelecek kayıp çok sınırlı olacaktır (Aygül ve Polat, 2003).

Ülkemizde ÖTV, 4760 sayılı ÖTVK'ya ekli dört listede belirtilen mallar üzerinden alınmaktadır. Buna göre;

I sayılı listede petrol ürünleri, akaryakıt ve petrole ilişkin yan ürünler yer almaktadır. Bu listenin A cetvelinde her türlü benzin, akaryakıt, doğal gaz, jet yakıtı, motorin, damıtık denizcilik yakıtı, kalorifer yakıtı, fuel oil, propan, bütan, sıvılaştırılmış petrol gazı ve B cetvelinde ise petrol yan ürünleri benzol, tuluol,ksilol, solvent nafta, gaz yağı, hidrolik yağları ve diğer madeni yağlar yer almaktadır.

II sayılı listede her türlü kara, deniz ve hava araçları yer almaktadır. Bunlar; traktör, otobüs, minibüs, binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar (itfaiye taşıtları, kurtarıcılar, vinçli taşıtlar gibi), motosikletler, diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi), gemiler, yatlar ve kayıklar.

III sayılı listede alkollü içkiler, kolalı içkiler, tütün ve tütün mamulleri yer almaktadır. Buna göre her türlü alkollü içkiler, her türlü bira, şarap, gazozlar, her türlü tütün ve tütün ürünleri ÖTV'ye tabi tutulmaktadır.

IV sayılı liste de ise lüks tüketim malları ve dayanıklı tüketim malları bulunmaktadır. Buna göre, havyar, makyaj ve güzellik ürünleri, bakım ürünleri, kürkler, her türlü beyaz eşya, telefonlar, televizyonlar vd. ÖTV'ye tabi tutulmaktadır.

1.3.1.6. Özel tüketim Vergisini Doğuran Olay

Vergiye doğuran olay Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19'uncu maddesinde, *“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder”* şeklinde tanımlanmıştır (Vergi Usul Kanunu (VUK), 1961).

ÖTV'de vergiyi doğuran olay, verginin konusu ve yükümlüsü arasında bağlantı kuran olaydır. Genel anlamda mükellefi ÖTV borçlusu haline getiren olay şeklinde özetlenebilir (Ateş, 2017, s. 49). Bu doğrultuda vergiyi doğuran olay, ÖTV'ye tabi olan mal ve hizmetlerin üretim, dağıtım ve ithalinin gerçekleşmesi ile harcama konusu olmasıdır. Mükellef ile verginin konusu arasında geçen olayda vergi doğmaktadır (Çolak, 2006, s. 21).

ÖTV Kanunu'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran haller aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;

- Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,
- Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslim edilmesi mutata olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki malların alıcıya, (III) sayılı listedeki malların komisyoncuya veya konsinyi işletmeye teslimi,
- İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

ÖTV Kanunu 3.maddesi gereğince vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi aşağıdaki şekildedir;

I sayılı listede yer alan akaryakıt, doğalgaz, madeni yağ, vb. ürünlerin imalatçıları ve ithalatçıları tarafından tesliminde; II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçların ithalinde veya bunları imal ya da inşa edenler tarafından tesliminde; III sayılı listede yer alan içki, tütün mamulleri ve kolalı içeceklerin ve IV sayılı listede yer alan lüks ve dayanıklı tüketim mallarının, teslimi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

1.3.1.7. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Vergi de devlet ve mükellef olmak üzere iki taraf vardır. Devlet yerine getirmekle yükümlü olduğu hizmetleri finanse etmek için vergileri kullanmaktadır. Bu doğrultuda verginin borçlusu taraf vergi mükellefidir. Diğer bir ifadeyle vergi mükellefi, belirli bir dönemde vergi ödemekle yükümlü olan kişi ya da kurumdur. Vergi sorumlusu ise, vergi mükellefi olmasa bile Vergi Dairesine vergi ödemekle yükümlü olan kişi veya kurumdur (Ceylan M., 2010, s. 50).

ÖTV mükellefi ÖTVK'nın 4. Maddesinde verginin konusuna giren mal gruplarına ve gruplardaki malların niteliklerine göre sıralanmıştır. Buna göre ÖTV mükellefi;

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

ÖTV ilk aşamada ve tek seferde alınan bir vergi olduğu için mükellef sayısı azdır bu yüzden basit ve etkin olması amaçlanmaktadır (Türen, 2021, s. 40).

ÖTV üretim veya imalat aşamasında alındığı takdirde üretici veya imalatçı vergi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Yine aynı şekilde vergi kapsamına giren malların ithal ediliyorsa mükellef ithalatçıdır. Bu doğrultuda ÖTV mükellefleri sorumlu ve yükümlü durumundadır (Çolak, 2006, s. 22).

1.3.1.8. Özel Tüketim Vergisinin Matrahı

Matrah, vergi kanunlarına göre belirlenen, ortaya çıkan vergi borcunu hesaplamak için kullanılan miktardır (Ateş, 2017, s. 52). ÖTV’de verginin spesifik ya da advalorem olması durumuna göre vergi matrahı değer ya da miktar olmak üzere değişmektedir. Vergilemeye konu olan malların uzunluk, hacim, ağırlık gibi teknik ya da fiziki tutarlarının meydana getirdiği matrahlar dikkate alınarak hesaplanan oranlar spesifik vergilerdir. Ad valorem vergi ise, verginin konusunu oluşturan malların satış değerine bağlı olarak hesaplanmaktadır. Günümüzde ÖTV’nin matrahı hesaplanırken ad valorem vergi esas alınmaktadır (Çolak, 2006, s. 21-22). Uygulanmak istenilen maliye politikaları ÖTV ile daha etkin hale gelmiştir (Ay, 2004, s. 54)

ÖTV matrahı, ürünün veya hizmetin değerine, miktarına veya birimine göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, alkol ve tütün ürünleri için ÖTV matrahı, genellikle ürünün miktarı, alkol içeriği veya tütün ürünündeki etkin madde miktarına göre belirlenmektedir. Yani, bir şişe alkol veya bir paket sigara için uygulanan ÖTV, ürünün litre veya adet başına düşen belirli bir oranda hesaplanmaktadır.

ÖTV Kanunu’nun 11.maddesine göre verginin ölçü ve matrahı aşağıdaki şekildedir;

- (I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir.
- (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarları ile (B) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi ve maktu vergi tutarlar,

- (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak ÖTV hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.
- (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır

1.3.1.9. Özel Tüketim Vergisinin Beyanı

ÖTV mükelleflerin beyanı üzerine alınmaktadır ve genel olarak bir aylık dönemde vergilendirilmektedir. Fakat (I) sayılı listede yer alan petrol ürünleri her ayın ilk ve ikinci yarısında vergilendirilmektedir. Petrol ürünlerinden elde edilen gelirin büyük olması sebebiyle hazineye daha çabuk ulaşması için farklı şekilde vergilendirildiği düşünülmektedir (Karaca, 2021, s. 50).

ÖTV'ye tabi malların birbirinden farklı mal gruplarından oluşması nedeniyle vergilendirme dönemleri de farklılık göstermektedir. ÖTVK'nın 14.maddesinde vergilendirme dönemleri şu şekildedir;

Vergilendirme dönemi; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

1.3.1.10. Özel Tüketim Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

4760 sayılı ÖTVK'nın ikinci bölümünün 5,6 ve 7.maddelerinde istisna hükümleri yer almaktadır. Kanunda istisnalar, ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisna olmak üzere üç başlık olarak ele alınmıştır.

İhracat istisnası; vergiye konu olan malların ihracat teslimleri, “teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır ve teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır” şartıyla vergiden müstesnadır. Aynı zamanda “kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 95’inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır”.

Diplomatik istisna; kanunda ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerdeki malların, *“karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri,*

konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır”.

Diğer istisnalar; (I) sayılı listede yer alan malların, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için akaryakıt ikmalini yapanlara, petrol arama ve istihsal faaliyetlerini yapanlara; (II) sayılı listede yer alan mallardan, uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı; (IV) sayılı listede yer alan mallardan olağanüstü durumlardaki bedelsiz teslimlerinde ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, vergiden müstesnadır.

Muafiyet ve istisnaların yanı sıra engellilere yönelik olarak, II sayılı listedeki bazı Kayıt ve Tescile tabi motorlu taşıtlar vergiden istisna edilmiştir. Bu doğrultuda % 90 ve ya daha fazla engelliliği bulunan kişilere 5 yılda bir olmak üzere ÖTV istisnası getirilmiştir. Bunun yanı sıra, Kanununun 7. maddesinin 8. fıkrası ile Terörle Mücadele Kanunu kapsamında hayatını kaybetmiş olan şehitlere yönelik istisnada, şehitlerin eş veya çocuklarından biri ya da bunlar yoksa ana veya babasına yönelik belirli bir meblağın altındaki araçlar için ve bir defaya mahsus olmak üzere vergi istisnası getirilmiştir.

ÖTV objektif özellikte bir vergi olması nedeniyle muafiyetlere yer verilmemiştir. Aynı zamanda kanunun 10. maddesinde “*ÖTV’de muafiyet ve istisnalar ancak kanunda değişiklik yapılmak suretiyle gerçekleştirilebilir*” şeklinde istisnalara sınırlama getirilmiştir (ÖTVK, 2002; Altıok, 2007, s. 78).

1.3.1.11. Özel Tüketim Vergisinin Uygulama Alanları

ÖTV’nin uygulama alanları; tütün ürünleri, alkollü içecekler, motorlu taşıtlar, enerji ürünleri ve lüks mallar olmak üzere beşe ayrılmaktadır. Bu ürünler aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır.

1.3.1.11.1. Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan ÖTV

Ülkemizde ve dünyada bağımlılık yapan ürünlerin başında tütün ürünleri gelmektedir ve bunlar içerisinde sigara, dünya çapında en yaygın tütün kullanım şeklidir. Diğer tütün ürünleri ise nargile tütünü, çeşitli dumansız tütün ürünleri, purolar, sarma tütünler, pipo tütünleri, bidis ve kreteklerdir. Tütünün her türü zararlıdır ve tütüne maruz kalmanın güvenli bir düzeyi yoktur. Bu nedenle Dünya Sağlık Örgütü sigarayı en büyük halk sağlığı tehditlerinden biri olarak görmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2019, s. 549). Tütün ürünleri kullanımı sonucu ölen insan sayısı her yıl 8 milyonu aşmaktadır. Bu ölümlerden direkt olarak tütün kullanımı ile ölenlerin sayısı 7 milyondan fazladır ve pasif içicilik sonucu ölenlerin sayısı da yaklaşık 1,2 milyondur (WHO, 2022). Dünya çapında 1,3 milyar tütün kullanıcısı mevcuttur. Tütün ürünlerinin kullanımı sonucu meydana gelen hastalık ve ölümlerin en çok olduğu ülkeler genellikle düşük ve orta gelirli ülkelerdir. Bu ülkelerde yaşayan tütün bağımlıları gelirlerini sigaraya yatırdıklarından temel ihtiyaçlarını gideremeyecek duruma gelirler. Sağlık hizmetlerinin maliyetlerinin yüksek olması sebebi ile de bu hizmetten yeterince faydalanamazlar (WHO, 2022).

İnsan ve toplum sağlığı açısından zararlı olan tütün ürünlerinin kullanımını engellemek amacıyla bu ürünler üzerine yüksek vergi oranları konulmakta, zararlarının duyurulması için çalışmalar yapılmakta ve bağımlılıkla mücadele amaçlı destek programları yapılmaktadır (Kayalidere ve Özcan, 2019, s. 549).

Dünya Bankası verilerine göre sigara ve tütün kullanımı sonucu ortaya çıkan sağlık sorunlarının tedavi maliyetleri genel sağlık maliyetleri içerisinde %6 ila %15 orana sahip olduğu tahmin edilmektedir (Uğur ve Kömürcüler, 2015, s. 329-330). Yapılan araştırmalara göre bütün ülkeler sigara üzerine uygulanan vergileri %50 oranında yükseltirse dünya üzerinde 49 milyon kişi daha az sigara içecek ve sigara kullanımı dolayısı ile ortaya çıkan sağlık sorunları ve ölüm oranları azalacaktır (Uğur ve Kömürcüler, 2015, s. 329-330).

Türkiye’de tütün ürünlerini kullanan çok sayıda insan mevcuttur. Devlet bu ürünlerin kullanımını engellemek amacıyla farklı oranlarda vergiler almaktadır. Aşağıdaki tabloda tütün ürünleri üzerinden alınan özel tüketim ÖTV’nin III sayılı listedeki vergi oranları yer almaktadır.

Tablo 1.1. Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi III Sayılı Liste Vergi Oranları

(III) SAYILI LİSTE

(4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (12/3) maddesi uyarınca güncellenen liste) (Yürürlük:5/7/2023)

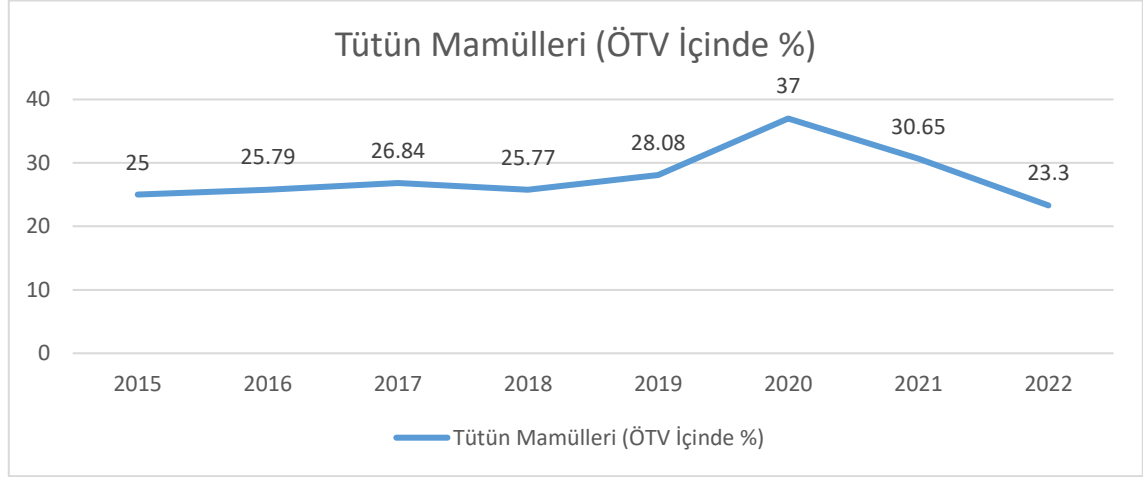
(B) CETVELİ

Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)	Maktu Vergi Tutarı (TL)
Tütün içeren purolar	45	0,9982	1,3346
Uçları açık purolar	45	0,9982	1,3346
Sigarillolar	45	0,9982	1,3346
Tütün içeren sigaralar	63	1,1114	1,1043
Diğerleri (Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar) - Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar -Tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar	45 63	0,9982 1,1114	1,3346 1,1043
Diğer mamul tütün ve mamul tütün yerine geçen maddeler; "homojenize" veya yeniden tertip edilmiş tütün; tütün hülasa ve esansları (2403.11.00.00.00, 2403.19.10.00.19, 2403.19.90.00.19, 2403.91.00.00.00, 2403.99.10.00.00, 2403.99.90.00.00 hariç)	63	1,1114	1,1043
Bu faslın 1 nolu alt pozisyon notunda belirtilen nargile tütünleri	63	0,2238	1,2927
Diğerleri (Net muhtevası 500 gr.ı geçmeyen ambalajlardaolanlar)	55	0,1421	1,2927
Diğerleri (Net muhtevası 500 gr.ı geçen ambalajlarda olanlar)	55	0,1421	1,2927
Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün	63	1,1114	1,1043
Diğerleri (Makaron)	0	0,1533	-

Kaynak: (Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2023).

Tablo1’ de Türkiye’ de ÖTV’nin (B) cetvelinde yer alan mallar ve bu mallara ait vergi oranları yer almaktadır. Tabloya göre tütün içeren sigaraların vergi oranı %63’ tür. Buna göre sigaraların perakende satış fiyatı üzerinden %63 oranında bir vergi alındıktan sonra 0,7865 TL’ lik daha maktu vergi alınmaktadır. Bunun yanı sıra asgari maktu vergi uygulanmasının sebebi sigara üreticileri fiyatları düşürse bile devletin paket başına alacağı minimum verginin sabit kalabilmesidir. Sigaranın paketi başına düşen nispi ve

maktu vergiler eklendikten sonra %18' lik KDV uygulanmaktadır. Aşağıdaki şekilde Türkiye’de elde edilen ÖTV gelirleri içerisindeki tütün ürünlerinin payı yer almaktadır.



Şekil 1.1. Tütün Mamüllerinin ÖTV İçerisindeki Oranı (%)

Kaynak: (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023).

Yukarıdaki Şekilde yıllar itibariyle tütün mamülleri üzerinden alınan vergilerin ÖTV içerisindeki payları yer almaktadır. Tütün mamüllerinin ÖTV içerisindeki payı 2015 yılında %25 iken bu rakam 2019 yılında %28,08'e 2020 yılında 37,00'a yükselmiş, 2021 yılında ise %30,65'e düşmüştür. Son olarak 2022 yılında %23 oranına kadar bir düşüş göstermiştir. Son yıllarda tütün üzerinden alınan vergilerin ÖTV gelirleri içerisindeki payı azalmıştır.

1.3.1.11.2. Alkollü İçecekler Üzerinden Alınan ÖTV

Birey ve toplum sağlığını olumsuz yönde etkileyen bir diğer zararlı alışkanlık alkol kullanımıdır. Son yıllarda alkol kullanımı özellikle genç nüfus başta olmak üzere daha çok artmaktadır. Dünya üzerinde kişi başına düşen alkol oranı 9,1 iken Türkiye' de kişi başına 2 litre civarındadır (Ekinci ve Turan, 2013, s. 112). Dünya ortalamasının altında olmamıza rağmen yine de alkol kullanımı azaltılmaya çalışılmaktadır. Alkol tüketiminin artması bireyin sağlığına zarar vermesinin yanı sıra toplum huzurun bozulması, sağlık harcamalarının artması, gelirin etkin harcanmaması gibi birçok olumsuzluğu da beraberinde getirmektedir. Bu doğrultuda devlet alkol tüketimini azaltmak için en kolay yöntem olan vergilerin yükseltilmesi yoluna başvurmaktadır.

Fakat vergi oranlarının yükseltilmesi herkes için caydırıcı nitelikte değildir. Böylelikle devlet alkol tüketimini sınırlı düzeyde azaltabilmektedir (Ekinci ve Turan, 2013, s. 112).

4760 sayılı ÖTV kanununun (12\3) maddesi uyarınca hangi alkollü içecek üzerinden ne oranda vergi alınacağı belirtilmiştir. Aşağıdaki tabloda III sayılı listenin güncel alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV oran ve tutarları yer almaktadır.

Tablo 1.2. III Sayılı Listenin Güncel Alkollü İçkiler Üzerinden Alınan ÖTV Oran ve Tutarları

(III) SAYILI LİSTE

(4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (12/3) maddesi uyarınca güncellenen liste) (Yürürlük:5/7/2023)

(A) CETVELİ

Mal İsmi	Vergi Oranı (%)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL)
Meyva suları (üzüm sırası dahil) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış), ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın (Yalnız ambalajlanmış olanlar ve/veya toptan teslim konuları edilenler) (Sebze suları ve Türk Gıda Kodeksine göre % 100 meyve suyu sayılanlar hariç)	10	-
Sular (mineral sular ve gazlı sular dahil) (ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış veya aromalandırılmış) ve alkolsüz diğer içecekler (20.09 pozisyonundaki meyve ve sebze suları hariç) (Yalnız ambalajlanmış olanlar ve/veya toptan teslim konuları edilenler) (Doğal mineralli doğal maden suyu ile üretilmiş, tatlandırılmış, aromalandırılmış meyveli gazlı içecekler; şalgam suyu; Türk Gıda Kodeksine göre çeşnili ve aromalı/aromalandırılmış içme sütleri, bebek ve devam sütleri sayılanlar ile 2202.10.00.00.11, 2202.10.00.00.12, 2202.10.00.00.13, 2202.91.00.00.00 hariç)	10	-
Sade gazozlar	10	-
Meyvalı gazozlar	10	-
Kolalı gazozlar	35	-
Alkolsüz biralar	10	-
Malttan üretilen biralar	63	6,1915
Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm sırası (20.09 pozisyonunda yer alanlar hariç) (2204.10 köpüklü şaraplar ve 2204.30 diğer üzüm şıraları hariç)	0	30,4445
Köpüklü şaraplar	0	205,6908
Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış) (2205.10.10.00.00, 2205.10.90.00.12 hariç)	0	310,4386
Alkol derecesi hacim itibarıyla % 18 veya daha az olanlar	0	246,5234
Alkol derecesi hacim itibarıyla % 22 ve fazla olanlar	0	845,9684

Fermente edilmiş diğer içecekler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı, sake gibi), tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları	0	67,1636
Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler [Alkol derecesi ne olursa olsun tağıyir (denatüre) edilmiş etil alkol hariç]	0	845,9684
Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler [(2208.90.91; 2208.90.99) Alkol derecesi hacim itibariyle % 80'den az olan tağıyir (denatüre) edilmemiş etil alkol hariç, (2208.20; 2208.50; 2208.60; 2208.70 ve 2208.90 hariç)]	0	845,9684
Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler	0	845,9684
Cin ve Geneva	0	845,9684
Votka (2208.60.91.00.00, 2208.60.99.00.00 hariç)	0	845,9684
Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	845,9684
Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar (Alkol derecesi hacim itibariyle % 45.4'den fazla olanlar)	0	845,9684
Likörler	0	845,9684
Diğerleri (2208.90.48.00.11, 2208.90.71.00.11 hariç)	0	845,9684
Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçmeyen kaplarda olanlar)	0	845,9684
Rakı (Muhtevası 2 litreyi geçen kaplarda olanlar)	0	845,9684

Kaynak: (GİB, 2023).

Yukarıdaki tabloda Türkiye'deki 2023 yılı itibariyle alkollü ürünler üzerinden alınan vergiler yer almaktadır. Her bir ürün üzerinden farklı oranlarda vergiler alınmakta ve nispi ve maktu tutarlar ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Alkollü içecekler üzerinden alınan ÖTV oranlarının belirlenmesinde asgari maktu vergileme yolu esas alınmaktadır. Sadece malttan üretilen biralar üzerindeki ÖTV'nin belirlenmesinde ise hem nispi hem de maktu vergileme yolu ile esas alınmaktadır. Bu doğrultuda nispi vergi tutarının, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan maktu vergi tutarından düşük olması durumunda vergi dairesine asgari vergi tutarı ödenmektedir. Alkollü içecek olarak kullanılmayıp sadece yemeklerde kullanılan konyak ve şaraplar vergileme konusu dışında tutulmuştur (Taghiyev, 2020, s. 63)

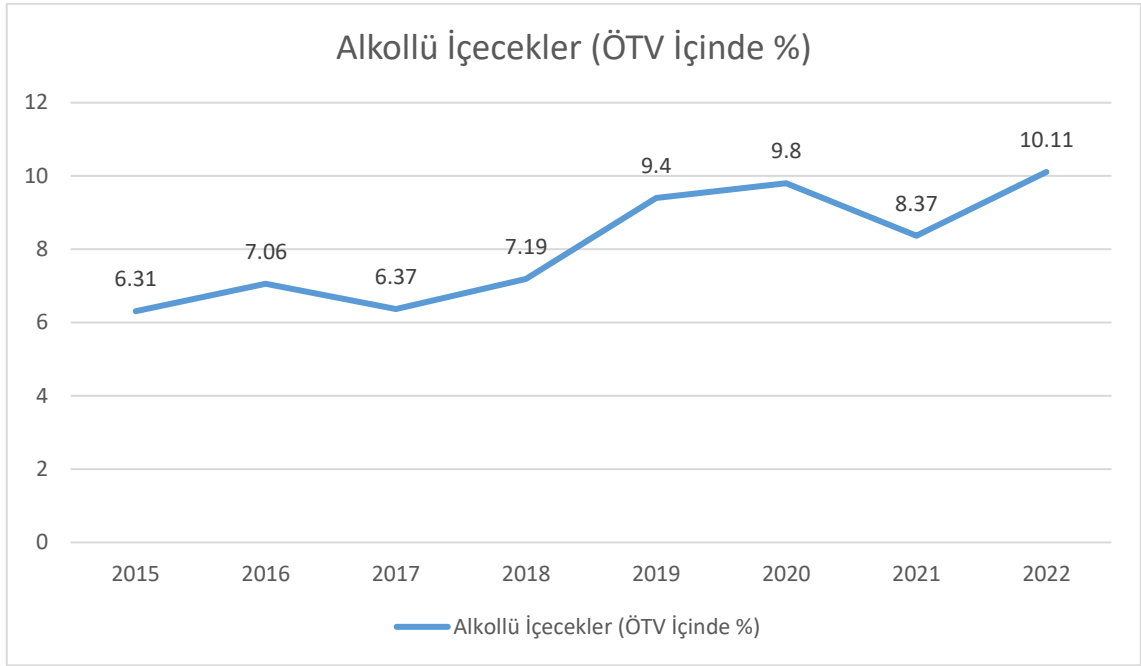
Türkiye'de alkollü içecekler üzerinden vergiler alınmaktadır. Devlet bu içeceklerin tüketiminin azaltılması amacıyla her yıl vergi oranlarında değişiklik yapılmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibariyle alkollü içecekler üzerinden alınan vergi oranları yer almaktadır.

Tablo 1. 3. Yıllar İtibariyle Alkollü İçecekler Üzerinden Alınan ÖTV Tutarları (2010-2023)

YILLAR	BİRA(TL)		ŞARAP(TL)		KÖPÜKLÜ ŞARAP(TL)		RAKİ (TL)	
	Nispi (%)	Maktu (%)	Nispi (%)	Maktu (%)	Nispi (%)	Maktu (%)	Nispi (%)	Maktu (%)
2010	63	0,44	0	2,44	0	16,12	0	51,48
2011	63	0,53	0	2,94	0	19,82	0	63,48
2012	63	0,62	0	3,44	0	23,19	0	77,00
2013	63	0,64	0	3,61	0	24,39	0	81,01
2014	63	0,77	0	4,17	0	28,20	0	93,67
2015	63	0,8966	0	4,8419	0	32,7229	0	113,6338
2016	63	1,1691	0	5,7476	0	38,8303	0	148,3335
2017	63	1,2605	0	6,197	0	41,8668	0	159,9331
2018	63	1,5592	0	7,6662	0	51,7935	0	213,0168
2019	63	1,9125	0	9,4033	0	63,5302	0	261,2875
2020	63	2,0442	0	10,0511	0	67,9074	0	279,2902
2021	63	2,3933	0	11,7678	0	79,5059	0	326,9929
2022	63	4,4096	0	21,6821	0	146,4895	0	602,4843
2023	63	6,1915	0	30,4445	0	205,6908	0	845,9684

Kaynak: (GİB, 2023).

Tabloya baktığımızda tüketimi caydırmak amacıyla her alkollü içecek üzerinden farklı oranlarda vergi alındığı görülmektedir. Aynı zaman da yıllar itibariyle alkollü içecekler üzerinden alınan vergiler, sürekli olarak artış göstermiştir. 2010 yılı ile 2023 yılları arasındaki vergi oranları karşılaştırıldığında vergi oranlarının çok yüksek bir şekilde artış gösterdiği görülmektedir. Özellikle 2022 yılı vergi oranları 2021 yılına kıyasla iki kat artmıştır. Yine aynı şekilde 2023 yılı vergi oranları da artarak devam etmiştir. Aşağıdaki şekilde Türkiye’de elde edilen ÖTV gelirlerinin içerisindeki alkollü içeceklerin payı yer almaktadır.



Şekil 2. Alkollü İçeceklerin ÖTV İçerisindeki Oranı (%)

Kaynak (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2023).

Yukarıdaki şekilde yıllar itibariyle alkollü içecekler üzerinden alınan vergilerin ÖTV içerisindeki payları yer almaktadır. Alkollü içeceklerin ÖTV içerisindeki payı 2015 yılında %6,31 iken bu rakam 2020 yılında 9,8'e kadar yükselmiş, 2021 yılında ise %8,37'ye düşmüştür. Son olarak 2022 yılında %10,11 oranına kadar bir artış göstermiştir. Alkollü içecekler üzerinden alınan vergi oranları 2015 ve 2022 yılı genel itibariyle kıyaslandığında ÖTV gelirleri içerisindeki payı %66 oranında artış göstermiştir. Bu doğrultuda son yıllarda alkollü içecekler üzerinden alınan vergilerin ÖTV gelirleri içerisindeki payı artmıştır.

Alkollü içecekler üzerindeki vergi oranlarının arttırılması ile birlikte, kaçak içki daha cazip gelmeye başlayacaktır. Kişiler market raflarında uçuk fiyatlarda satılan alkollü alamayacakları için daha ucuz ve ulaşımının daha kolay olması nedeni ile kaçak alkole yöneleceklerdir. Böylelikle insan sağlığına daha çok zarar veren kaçak içki tüketimi artacaktır. Kaçak içki tüketimi sonucu ölümlerde kaçınılmaz olacaktır (Bingöl, 2022, s. 2-3).

1.3.1.11.3. Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan ÖTV

ÖTV Kanunu'nda yer alan (II) sayılı listedeki araçların ilk iktisabı veya ithali ile imal ve inşa edenler tarafından teslimi ÖTV'ye tabidir. Bu listede, çeşitli kara, deniz ve hava araçları yer almaktadır ve her bir araca uygulanan vergi oranları farklıdır. ÖTV sadece (II) sayılı listede yer alan araçlar için kullanılmaktadır. Bu araçların imalatı ve onarım için kullanılan yedek parçalar için vergi uygulanmamaktadır (Çapar, 2004, s. 126).

ÖTV Kanunu'na göre verginin konusunu oluşturan mallar şu şekildedir;

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayan malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir. Kanuna ekli listelerde yer alan mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalardır. Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTVKnın uygulanmasında hüküm ifade etmez. Bu Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarındaki değişikliğin mahiyetini, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yapılan değişikliklere bağlı olarak açıklamaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

ÖTV Kanunu'nun 7.maddesine göre; (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi motorlu taşıtların, % 90 veya daha fazla engelliliği bulunan kişilere 5 yılda bir olmak üzere ilk iktisabına ÖTV istisnası getirilmiştir.

Motorlu taşıt ticareti yapanların, kayıt ve tescile tabi olmayan motorlu taşıtları kullanması, kullanmak amacıyla Türkiye'ye ithal etmesi ya da Türkiye'den satın alması durumunda ÖTV uygulanmaktadır. Bu araçlar üretildiği ülkede kayıt ve tescile tabi tutulmuş veya kullanılmış olsalar dahi Türkiye'ye girişi esnasında ÖTV uygulanmaktadır (Türkmenoğlu, 2011, s. 75).

(II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlara uygulanan ÖTV oranları farklılık göstermektedir. Bu doğrultuda vergiye tabi olan otobüs, midibüs, minibüs, eşya taşınmasında kullanılan özel motorlu taşıtlar, özel amaçla kullanılan motorlu taşıtlar, motosikletler, mopetler, bir yardımcı motora sahip olan tekerlekli araçların silindir hacimlerinin değişikliğine göre ve binek otomobiller, station wagonlar, yarış arabaları, jeepler, arazi taşıtları, motorlu karavanlar, para arabaları gibi motorlu taşıtlar ise bu

araçların silindir hacimleri dikkate alınarak ÖTV oranları hesaplanmaktadır (Karaca, 2021, s. 52).

1.3.1.11.4. Enerji Ürünleri Üzerinden Alınan ÖTV

Enerji ürünleri üzerinden alınan vergiler birçok ülke için hem düzenli hem de kolay edilebilir gelir kaynağıdır. Petrol ürünlerinin doğaya verdiği zararlar ve küresel ısınma kaygıları sonucu enerji politikalarında değişimler meydana gelmiş ve hem çevreyi koruma hem de gelir elde etme amaçlı vergiler alınmaya başlanmıştır. Bunun yanı sıra enerji ürünleri üzerinden alınan vergiler “yeşil vergi” olarak da adlandırılmaktadır. (Türkmenoğlu, 2011, s. 53-54).

Enerji ürünleri üzerinden alınan ÖTV, birçok ülkede enerji tüketimini düzenlemek ve gelir elde etmek amacıyla alınmaktadır. Enerji ürünleri, genellikle fosil yakıtlar olarak bilinen petrol, doğal gaz ve kömür gibi enerji kaynaklarından elde edilen yakıtları ve bu yakıtları içeren ürünlerdir. Bu ürünler genellikle motorlu taşıtlar, ısınma ve enerji üretimi gibi alanlarda kullanılmaktadır.

ÖTV Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan mallar A ve B cetveli olmak üzere iki grup halinde düzenlenmiştir. T sayılı listenin A cetvelinde motorin, kalorifer yakıtı, kurşunlu benzin, kurşunsuz benzin, süper benzin, uçak benzini, fueloil, doğalgaz, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) gibi çeşitli ürünler yer alırken B cetvelinde ise eter, inceltici yağlar, hidrolik yağları, gazyağı, solvent, benzol ve vernik gibi mallar yer almaktadır.

Genel olarak enerji ürünleri üzerinden alınan ÖTV, ulaşımda ve yerinde sabit olarak kullanılan enerji ürünleri üzerinden alınmaktadır şeklinde tanımlanabilir. Geçmişten günümüze enerji ürünlerinin vergilendirilmesi birçok farklı şekilde uygulanmıştır. Günümüzde ise enerji ürünlerine ÖTV uygulanmaktadır. Enerji ürünleri üzerinden alınan vergiler, enerji ve emisyon türlerine uygulanmaktadır. Çeşitli yakıtların enerji ya da karbon içeriğine göre alınmaktadır. ÖTV oranları enflasyona karşı endekslenmekte ve böylelikle vergi gelirlerinde meydana gelecek erozyonu önlemeye yardımcı olmaktadır. ÖTV matrahı, enerji ürünleri için genellikle litre/ton başına düşen miktar gibi birim başına düşen miktardır. Yani, enerji ürünlerinin satış birimi üzerinden hesaplanmaktadır. Örneğin, petrol için ÖTV matrahı genellikle litre

başına düşen miktar olarak belirlenirken, elektrik için ÖTV matrahı kilovat saat başına düşen bir miktar olarak hesaplanmaktadır (Gündüz, 2013, s. 116-117).

Enerji ürünleri üzerinden alınan vergiler hem enerji etkinliğinin sağlanması hem de enerji dışsallıklarının içselleştirilmesinde başvurulan mali araçlardan biridir. Her ülke enerji ile ilgili politikalarını farklı şekillerde uygulamaktadır. Devletler uyguladıkları politikalar ile enerji etkinliği ve çevre kirliliğini önleme gibi hedeflerine kimi zaman ulaşabilse de uyguladıkları politikaya göre bu durum değişebilmektedir (Aytaç, 2011, s. 395-397).

Genel olarak enerji ürünlerinden alınan vergiler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bunun yanı sıra enerji ürünleri üzerinden vergi alınmasının nedeni, enerji etkinliğinin sağlanması, gelir elde etmek ve çevre kirliliğinin önüne geçebilmektir.

1.3.1.11.5. Lüks Mallar Üzerinden Alınan ÖTV

ÖTVK'ya ekli IV sayılı listede yer alan havyar, güzellik için müstahzarlar, kürkler, klima, kasetçalar, radyo, televizyon, silahlar, deodorantlar gibi lüks ve dayanıklı tüketim mallarının imalatçıları tarafından teslimi ve ithali ÖTV'nin konusuna girmektedir.

Lüks mallar üzerinden alınan ÖTV, lüks olarak kabul edilen belirli bir grup mallar üzerinden alınmaktadır. ÖTV matrahı, lüks mallar için ürünün değeri veya fiyatına göre belirlenmektedir. ÖTV matrahı, satış fiyatının bir yüzdesi olarak belirlenebilir veya belirli bir değeri aşan ürünler için özel olarak uygulanmaktadır. ÖTV, bu tür ürünlerin fiyatına eklenir ve tüketici tarafından ödenmektedir.

Lüks mallar genel olarak yüksek gelir grupları tarafından tüketilmektedir. Bu doğrultuda daha çok gelir elde etmek isteyen devlet, bu grupta yer alan mallar üzerindeki vergi oranlarını arttırması bir yandan gelir dağılımı üzerinde adaletsizliğe yol açmazken bir yandan da alt gelir grubu için bazı mallar temel ihtiyaç olduğu için bu açıdan adaletsizliğe yol açmaktadır (Karaca, 2021, s. 60).

ÖTVK'nın 1/d maddesinde IV sayılı listedeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından tesliminin, ya da ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla

satışının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi olacağı belirtilmiştir. Yasanın 4/a maddesinde ise bunların imali, inşası veya ithali veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin ÖTV'nin yükümlüsü oldukları belirtilmiştir.

1.3.2. Katma Değer Vergisi

Mal ve hizmetlerin üretim aşamasından tüketim aşamasına kadar ki tüm aşamalardına uygulanan KDV, bir tüketim vergisidir. Genel olarak birçok ürüne uygulanmakta olan KDV bazı ürünlerden muaf tutulmakta veya indirimli olarak uygulanmaktadır. Uygulanmakta olan KDV oranları ürün veya hizmete göre değişiklik göstermektedir. Her vergide olduğu gibi KDV'nin de temel amacı devlet gelirlerini arttırmak ve kamu harcamalarının finansmanını sağlamaktır.

1.3.2.1. Katma Değer Vergisinin Tanımı

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan KDV, üretim aşamasından tüketime kadarki tüm iktisadi harcamalar üzerinden alınan çok aşamalı bir dolaylı vergi türüdür (Karakaya, 2021, s. 13).

Harcamalar üzerinden alınan KDV, mal ve hizmetlerin fiyatına eklenerek tüketicilerden tahsil edilmektedir. KDV'de vergi mükellefi toplumun büyük çoğunluğunu oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra vergi muafiyet ve istisna kapsamı dardır, genel ve yayılı bir dolaylı vergi türüdür. Bu nedenlerden ötürü KDV'nin maliye politikası aracı olarak etkinliği ÖTV'ye oranla daha yüksektir (Dizemen, 2022, s. 40).

OECD ülkelerinde uygulanan ve genel tüketim vergileri içerisinde kapsamı en geniş ve en gelişmiş vergi KDV'dir. KDV'nin yürürlüğe girmesinin ekonomik ve mali olmak üzere birçok farklı amacı vardır. Bunlar; kaynakların etkin kullanımını sağlamak, yatırımları teşvik etmek, sanayinin vergi yükünü azaltmak ve ihracatın arttırılması gibi ekonomik amaçlar ve vergilemede adaleti sağlamak, vergi kaçakçılığının önüne geçmek ve dolaysız vergileri tamamlamak gibi mali amaçlardır. Bunun yanı sıra AB ülkelerinin vergi sistemlerine uyum sağlayabilmek için KDV benimsenmiştir (Dizemen, 2022, s. 40).

Vergiler devletlerin en önemli gelir kaynağıdır. KDV, üretim ve tüketimin her aşamasında mal ve hizmetlerin satışına uygulanan, harcamalar üzerinden alınan bir

dolaylı bir vergidir. Bu doğrultuda devletlerin gelir kaynakları arasında KDV büyük bir öneme sahiptir (Bulut T. , 2023, s. 84-85).

1.3.2.2. Katma Değer Vergisinin Tarihsel Gelişimi

KDV ilk olarak 1918 yılında Alman iş adamı Wilhelm Von SIEMENS tarafından, Almanya’da uygulanmakta olan muamele vergileri yerine uygulanması için öneride bulunmuştur. Fakat bu öneri uygulamaya geçmemiştir (Ergan, 2023, s. 8). Daha sonra 1948 yılında bugünkü anlamda KDV’nin ilk örneği Fransa’da uygulamaya başlanmıştır. İlk olarak üretim aşamasında uygulanan vergi, 1954’te tüketim tipi KDV’ye dönüştürülerek resmi olarak uygulamaya geçmiştir (Yaşar, 2022, s. 23).

1962 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğu Maliye Komitesi, KDV’nin uygulamadaki başarısı nedeniyle bütün üye ülkelere bu verginin uygulanmasını tavsiye etmiştir. Başta Almanya olmak üzere diğer tüm AB’ye üye ülkeler 1968 yılından itibaren KDV’yi yürürlüğe koymuştur. KDV sadece AB ülkeleri tarafından değil diğer birçok ülke tarafından da uygulamaya başlamıştır (Arslan, 2006, s. 2-3).

Türkiye’de KDV’nin temelleri ilk olarak 1927 yılında uygulamaya geçen “Muamele Vergisi” ile atılmıştır. Türkiye’ye ithal edilen mamuller ve ihraç edilen mallar ile sınai işletmelerin satışları üzerinden alınan bu vergi aynı zamanda imal ve ithalat aşamasında önceden ödenen vergileri, daha sonraki aşamalarda alınacak vergilerden indirilebilmektedir. Bu özellikleri ile dünya ülkeleri arasında bugünkü anlamda KDV’yi uygulayan ilk ülkenin Türkiye olduğu ifade edilmektedir (Yaşar, 2022, s. 27-28).

1957 yılında istihsal vergisi ile hizmet vergilerinden oluşan “ilk madde üretiminde” alınması hedeflenen “Gider Vergileri” olarak adlandırılan vergi uygulamaya geçmiştir. İkinci beş 5 Kalkınma Planı ile KDV’ye geçme çalışmaları başlamıştır. 1972 yılında Alman KDV’ sinden esinlenilerek bakanlık tarafından kurulan komisyonla ilk KDV tasarısı hazırlanmıştır ve 1980 yılında farklı bir kanun tasarısı hazırlanmış olup ikisi de başarısız olmuştur (Ergan, 2023, s. 9).

Türkiye’de KDV değişen şartlara paralel olarak birçok nedenden ötürü yeniden düzenlenmiş ve yürürlüğe girmiştir. Özellikle üretim aşamasında uygulanan muamele

vergileri sanayi kesimini zorlamaktadır. Aynı zamanda kaynak dağılımındaki adaletsizlik, mükelleflerin aynı şey için birden çok vergi ödeme durumunda kalması, sanayi kesiminin yaşamış olduğu zorluklar ve piyasadaki ekonomik sıkıntıların önüne geçebilmek adına 3065 Sayılı Kanun numarasıyla 25.10.1984 yılında KDV kanun tasarısı kabul edilmiştir (Ergan, 2023, s. 9). Daha sonra 2 Kasım 1984 tarihinde 18563 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanarak 01.01.1985 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

KDV'ye yürürlükte olan banka ve sigorta muameleleri vergisi hariç 8 farklı gider vergisi uygulamadan kaldırıp KDV adı altında tek çatıda toplanmıştır (Batıray, 2006, s. 46).

1.3.2.3. Katma Değer Vergisinin Özellikleri

Literatürde KDV'nin çeşitli özellikleri yer almaktadır. Bu doğrultuda KDV'nin genel olarak özellikleri şu şekilde sıralanabilir (Tekir, 1990; akt. Arslan, 2006, s. 3):

- KDV, milli gelirin tamamını kapsayan genel bir vergi olup, perakende satışlar dahil, mal ve hizmetlerin üretim ve teslimlerinin her aşamasında uygulanır.
- KDV, tek (düz) oranlı bir vergi olup müterakkiyetin uygulanması mümkün değildir.
- Ekonomik faaliyetler arasında ayırım yapmaması, fiyat mekanizması yolu ile yansıtılabilmesi ve bu nedenle de gelir dağılımında ciddi sapmalara neden olmaması bu verginin tarafsız olduğunu göstermektedir.
- Otokontrol etkisi nedeniyle vergi kaçakçılığına meydan vermemesi, uluslararası ticarete ihraç edilen malların üzerindeki vergi yükünün açık ve kesin olarak vergi iadesine konu teşkil edebilmesi, ithal edilen mallara uygulanan vergi oranı ile dâhilde üretilen mal ve hizmetlere uygulanan vergi oranının aynı olması vergi yükünün eşit dağılımında etkili olmaktadır.
- KDV, kayıt ve belgelere göre alınan vergiler arasında karşılıklı kontrole büyük ölçüde imkân vermesi işletmeler arası belge alışverişinin düzenli hale gelmesinde etkili olmaktadır.

Bu özelliklerinin yanı sıra KDV'nin oranları mal ve hizmet gruplarına göre farklılık göstermektedir ve verginin fiili olarak tüm yükü nihai tüketici üzerindedir (Yaşar, 2022, s. 12-13)

1.3.2.4. Katma Değer Vergisinin Konusu

Vergiye tabi tüm malların üretiminden tüketimine kadar meydana gelen katma değer verginin konusunu oluşturmaktadır (Arslan, 2006, s. 21).

3065 sayılı KDVK'nın 1.maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler yer almaktadır. Bu madde gereğince aşağıdaki işlemler KDV' ye tabidir;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:
- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
 - Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması, Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,
 - Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10/2/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,
 - Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,
 - Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
 - Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,
 - Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

1.3.2.5. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Vergiye tabi işlemleri yapan yani malı satan, hizmeti yerine getiren ya da ithalatı yapan kişi KDV'ni mükellefi olarak değerlendirilmektedir.

KDV'nin yabancı mükellefleri Türkiye sınırları içerisinde yaptıkları satışlardan elde ettikleri gelir üzerinden KDV ödemekle yükümlüdür. Buna göre KDV, genel uygulamalara kıyasla mükellefiyette hiçbir mali sınırı aşma/bir meblağ kriteri getirmemektedir (Karakaya, 2021, s. 18).

KDV'nin mükellefi, vergi teorisi açısından “kanuni mükellef” ve “iktisadi mükellef” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tüketicie sunduğu mal ve hizmet karşılığında aldığı vergiyi devlete ödemekle yükümlü olan kişiler, kanuni mükelleflerdir (Karakaya, 2021, s. 18). Bunun yanı sıra, “*kanuni mükelleflerin teslim ettikleri mal veya hizmetin nihai tüketicisi durumunda olan ve vergileri satış fiyatı ile kanuni mükellefe ödeyen iktisadi mükelleflerdir*” (Arslan, 2006, s. 23).

KDVK'nın 8.maddesinde verginin mükellefleri belirtilmiştir. Bu maddeye göre KDV'nin mükellefleri;

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
- İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
- Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
- Müzayede mahallerinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar,
- PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
- Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
- 1 inci maddenin 3'üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
- İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Bu maddelerin yanı sıra *“vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler”*.

1.3.2.6. Katma Değer Vergisinin Sorumlusu

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumlusu KDVK' da düzenlenmiştir. KDVK' nın 9.maddesine göre vergi sorumlusu şu şekildedir;

- Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.
- Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

1.3.2.7. Katma Değer Vergisinin Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay VUK'un 19.maddesinde *“vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar”* şeklinde tanımlanmıştır.

KDVK'nın 10.maddesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelme şekli belirtilmiştir. Bu maddeye göre KDV'yi doğuran olayın meydana gelmesi şu şekildedir:

- Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- İthalatta, Gümrük Kanunu'na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili
- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (Değişik ibare:27/1/2000-4503/3 md.) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması
- 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi. Anında meydana gelir

1.3.2.8. Katma Değer Vergisinin Matrahı

Vergi üzerinden hesaplanan tutar matrah olarak tanımlanmaktadır (Karakaya, 2021, s. 21). Bu doğrultuda KDV'nin matrahının nasıl tespit edileceği KDVK' nın 20-27'nci maddelerinde yer almaktadır. KDVK' da matrahın belirlenmesi verginin konusunu oluşturan işlemler; teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, ithalatta matrah, uluslararası yük ve yolcu taşımalarında matrah ve özel matrah şekilleri, şeklinde ayrı ayrı ele alınmıştır.

KDVK' nın 24 ve 25.maddelerinde matrahın tespitine yönelik olarak, matraha dahil olan ve dahil olmayan unsurlar yer almaktadır. Bu maddelere göre;

Matraha dahil olan unsurlar:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,
- Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Matraha dahil olmayan unsurlar:

- Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar,
- Hesaplanan katma değer vergisi.

1.3.2.9. Katma Değer Vergisinin Oranları

Ödenmesi gereken KDV' nin hesaplanmasında kullanılacak vergi oranları, KDVK'nın 28.maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bu maddeye göre;

Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10'dur. Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1 'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkilidir.

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi her bir işlem için % 18
- b) I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1
- c) II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8

3065 sayılı KDVK'nın 28. Maddesinde yer alan KDV oranları, 10.07.2023 tarihinde 32241 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değiştirilmiştir. Buna göre yeni KDV oranları aşağıdaki şekildedir¹;

24.12.2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1.maddesinin birinci fıkrasının;

- (a) bendinde yer alan “%18” ibaresi “% 20” şeklinde,
- (b) bendinde yer alan “%8” ibaresi “% 10” şeklinde,

değiştirilmiştir.

1.3.2.10. Tütün ve Alkol Ürünleri Üzerinden Alınan Katma Değer Vergisi

Devletin en önemli gelir kaynağı; egemenlik gücüne dayanarak sosyal, mali ve ekonomik amaçlarla alınan vergilerdir. Vergiler arasında en kolay elde edilen ve vergi gelirleri arasında büyük bir paya sahip olan vergiler ise zararlı alışkanlıklar üzerinden alınan vergilerdir.

Tütün üzerinden alınan vergilerin iki temel amacı vardır. İlki devletin gelir elde edebilmesi adına mali bir amaçtır. İkincisi ise, kişilerin sağlığını olumsuz yönde etki eden ve tütün kullanımı azaltmayı hedefleyen sosyal bir amaçtır (Canbay, 2017, s. 3-4). Birkaç araştırmacının tütün üzerine yaptıkları araştırmalarından edindikleri bulgular şu şekildedir;

¹ 10.07.2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanmıştır

- Lee, Liao, Ye, ve Liao (2005) tarafından Taivan’ da yapılan araştırmada, tütün üzerinden alınan vergilerin artırılması durumunda insan sağlığına olumlu etkilerin olduğu ayrıca devlete ek bir gelir kaynağı oluşturduğu belirtilmiştir.
- Hu ve Mao (2002)’nun yaptığı araştırmada, bireylerin ek bir vergi artışı durumunda davranışları üzerinde olumlu etki yarattığına ulaşılmıştır.
- Yine aynı şekilde Hu T.-w. , Mao, Shi, ve Chen (2010) tarafından Çin üzerinde yapılan bir araştırmada tütün üzerinden alınan vergilerin tütün tüketimini azaltılması hususunda maliyet etkinliği açısından en yüksek araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Dünya Sağlık Örgütü ve Dünya Bankası da tütün ürünleri üzerinden vergi alınmasını desteklemektedir. Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesi’nde özellikle gençlerin tüketim davranışlarını değiştirmede vergilendirmenin kullanılmasının önemi belirtilmiştir. Bağımlılık yapan maddelerden özellikle sigaranın belirli bir süre kullanımı sonucu bırakılması zordur. Dolayısıyla özellikle gençlerin erken yaşta sigaraya başlamalarını engellemek ya da bu alışkanlıktan vazgeçmelerine teşvik etmek oldukça önemlidir (Güzel, 2019).

Devletin tütün vergisi üzerinden sağladığı avantajlar şu şekilde sıralanabilir (Güzel, 2019);

- Sigaranın neden olduğu rahatsızlıklar sebebiyle artan sağlık maliyetlerinin azaltılması,
- Sağlık sorunları neticesinde işe gelmeme eğilimindeki düşüş sebebiyle üretimde artış yaşanması,
- Sağlık sorunları ve engellilik nedeniyle ayrılan sosyal bütçede küçülmenin sağlanması,
- Ölüm oranlarının azalması sebebiyle üretim artışı,
- İnsanların daha sağlıklı ve uzun yaşaması sebebiyle toplumsal faydada artış sağlanması,
- İşe gelmeme oranlarındaki düşüşün üretim artışı yolu ile gelir vergisinde artışa neden olması,
- Çalışma süresinin artmasına bağlı olarak kişilerin daha fazla gelir vergisi vermesi ile sigarayı bırakma durumlarında harcanabilir gelirin artmasına bağlı olarak devletin daha fazla KDV geliri elde etmesidir.

Sağlığa zarar veren ürünlere yüksek oranda vergi uygulanması sonucunda ürün tüketiminde bir düşüş yaşanması beklenmektedir. Fakat söz konusu vergiler toplum açısından değerlendirildiğinde hoş karşılanmamaktadır. Bu ürünlerden vazgeçemeyen bireylerin sayısının çok olması, devletin gelir fonksiyonu açısından büyük önem arz etmektedir (Kaplan ve Erul, 2021, s. 90).

Zararlı alışkanlıkların başında gelen alkol tüketimi üzerinden temelde iki vergi alınmaktadır. Bunlar ÖTV ve KDV olmak üzere, ikisi de dolaylı vergilerdir (Bingöl, 2022, s. 3-4). Bu ürünler üzerinden %20 KDV uygulanmak birlikte ÖTV oranları her bir içkinin türüne ve alkol oranına göre değişiklik göstermektedir. Tüm dünyada uygulanmakta olan ÖTV’ni temel amacı hem sağlık açısından hem de çevre açısından zararlı olan malların tüketimini azaltmaktır. Bunun yanı sıra devletin gelir elde etmesi de bir diğer amacıdır.

Alkolün sebep olduğu olumsuz dışsallıkların önüne geçmek devletin görevidir. Bireylerin alkol tüketimi sonucunda meydana gelen hastalıklar, aile içi şiddet, trafik kazaları gibi hem bireye hem de topluma zarar veren malların tüketiminin önüne geçebilmek adına devlet vergi almaktadır. Bu doğrultuda vergi oranlarını yükselterek bireyleri tüketimden caydırmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda yaş sınırlandırması getirmekte, kamu spotları reklam yasakları gibi yöntemlerle bu ürünlere erişimi engellemeye çalışmaktadır (Ö.Koç ve N. Koç, 2020, s. 213).

Ho, Schafferer, Jie-Min, Yeh, ve Hsieh (2018) tarafından yapılan bir çalışmaya göre bireylerin sosyo-ekonomik durumları tüketim tercihlerinin değişmesinde etkin rol oynamaktadır. Bu doğrultuda düşük ve orta gelirli ülkelerde yüksek vergi oranları sebebiyle sigarayı bırakma oranları daha fazladır. Bunun yanı sıra yüksek gelirli ülkelerde bu oran daha düşüktür. Aynı şey alkol tüketimi içinde geçerlidir. Yüksek vergi oranlarına gelir durumu iyi olan tüketiciler katlanabilirken, düşük gelir durumu sahip bireyler için aynı şey geçerli değildir.

Türkiye’de uygulanmakta olan 3065 sayılı KDVK’nın 28. Maddesinde yer alan KDV oranları, 10.07.2023 tarihinde 32241 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanan 7346 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile değiştirilmiştir. Bu doğrultuda alkol ve sigara gibi zararlı alışkanlıklar üzerinden alınan KDV oranları %18’den %20’ye yükselmiştir². Türkiye’de zararlı alışkanlıklar üzerinden alınan vergiler daha çok ÖTV olarak değerlendirilse de %20’lik bir oranda KDV uygulanmaktadır.

² 10.07.2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanmıştır

1.4. SEÇİLMİŞ DÜNYA ÜLKELERİNDE GÜNAH VERGİLERİ

Günah vergileri birçok ülkede farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bu bölümde ABD, İngiltere, İtalya ve Fransa’da uygulanmakta olan günah vergileri ve uygulama şekilleri yer almaktadır.

1.4.1. ABD’de Günah Vergileri

Günah vergileri diğer bir adıyla halk sağlığı vergileri, tüketimi azaltmayı ek gelir elde etmeyi ve nüfus sağlığını iyileştirmeyi amaçlayan zararlı malların tüketimini engellemek amacıyla uygulanan tüketim vergileridir. Bu ürünler arasında tütün ürünleri, alkol ve şekerli içecekler (Sugar-Sweetened Beverages SSB) ilk akla gelenler olsa da alkolsüz içecekler, çay, aromalı kahve, meyve suları ve spor içecekleri gibi şeker eklenmiş ürünlerde yer almaktadır. (Miracolo, Sophiea, Mackenzie, ve Kanavos, 2021, s. 790). Bu malların kullanımı birçok zararlı etkiyi de beraberinde getirmektedir. Örneğin, tütün tüketimi, kardiyovasküler hastalık (KVH), solunum yolu hastalığı, kanser ve diğer bulaşıcı olmayan ve kronik hastalıklara yakalanma riskinin artmasıyla bağlantılıyken, yüksek SSB tüketimi genellikle KVH, metabolik hastalık ve obezite gibi sağlık sorunlarının ortaya çıkma riskini arttırmaktadır (Malik, Pan, Willett, ve Hu, 2013, s. 1084).

ABD’ de günah vergisinin ilk örneğini Alexander Hamilton tarafından ortaya atılan viski vergisi oluşturmaktadır. Toplumun ahlakını ve sağlığını bozduğu gerekçesiyle 1791 yılında uygulamaya konan viski vergisi, çiftçilerin vergiye tepki göstermesi sonucu kaldırılmıştır. İç savaşların artmasıyla birlikte gelire ihtiyaç duyan hükümet sonrasında tekrar alkol üzerinden vergi almaya başlamıştır. 1861 yılı itibarıyla alkol ve tütün ürünleri üzerinden daimî bir vergi alınmaya başlanmıştır. Savaş zamanları yüksek olan bu vergiler savaş bitiminde düşürülerek uygulanmaya devam etmiştir (Aktuğ ve Polat, 2016, s. 182-183).

Sıfır kalorili içecekler yerine alkol ve şekerli içeceklerin tüketilmesi aşırı kilo ve obeziteye yol açmaktadır. Ekonomik açıdan tüketim vergileri, firmalar veya kişisel gelirler yerine mal veya hizmetlerden alınmaları nedeniyle dolaylı bir vergilendirme biçimidir. Bu, onlara tüketici davranışlarını şekillendirme konusunda daha fazla kapasite sağlar. Günah vergileri, ya birim başına (satılan bir malın veya hizmetin her birimi için kilogram başına dolar gibi sabit bir tutar olarak tanımlanır) ya da reklam

değeri (harcama üzerinden alınır ve katma değer yüzdesi olarak belirlenir) olmak üzere iki farklı şekilde uygulanabilir. Birim başına vergi uygulaması ile vergi, birim başına sabit bir tutarla temsil edilirken, reklam değeri vergi uygulaması ile vergi, birim başına sabit bir yüzdeden oluşur. Günah vergilerinin gelir getirici özelliği sayesinde mali alan oluşturularak ülkelerin harcamaları arttırmasına olanak sağlanmaktadır. Bu da ülkelerin diğer harcama kalemlerine baskı yapmadan veya bütçe dengelerini istikrarsızlaştırmadan mali kaynakları kamu harcamalarına yönlendirmelerine olanak sağlar (Claro, Levy, Popkin, ve Monteiro, 2012, s. 178-179).

Genel sağlık için potansiyel olarak zararlı olan tütün, alkol ve şeker gibi mallar üzerindeki Latin Amerika vergilendirmesi, Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ülkelerindeki ortalamanın oldukça altındadır ve bu nedenle Latin Amerika ülkeleri için geçerli bir politika seçimini temsil eder, çünkü bunlar aynı anda gelir elde etmenin yanı sıra tüketici davranışını ve dolayısıyla nüfus sağlığını etkileyebilir (Pan American Health Organization, 2015). Latin Amerika, halk sağlığına (tütün, alkol, doymuş yağ) zararlı olabilecek nispeten yüksek düzeyde ürün tüketimine sahip bir bölge olarak kabul edilir. Bölgede 20 yaşın altındaki kişilerin yüzde yirmisi aşırı kilolu veya obezdir, bu oran Meksikalı ve Perulu yetişkinler arasında% 50'yi aşmaktadır (Cominato, ve diğerleri, 2018). Ayrıca, bölgede tütün tüketiminde genel olarak yüksek bir yaygınlık kaydedilmiştir, yalnızca kişi başına yıllık 500 sigara tüketimi bildirirken, diğer tüm Latin Amerika ülkelerinde tütün tüketimi kişi başına yıllık 500 ila 1500 sigara arasında değişmektedir (Müller ve Wehbe, 2008, s. 286).

Latin Amerika ülkeleri arasında şekerli içecek tüketimi en yüksek olan ülkelerin başında Meksika yer almaktadır. Vergi uygulamasından önce Meksika, 2011 yılında dünya çapında en yüksek alkolsüz içecek tüketimine (kişi başına 163 litre) sahipti. Ocak 2014'te Meksika hükümeti, tüm şekerli alkolsüz içeceklere, yani gazlı içecekler, aromalı sular, şekerli mandıralar, çaylar ve şeker eklenmiş enerji içeceklerine litre başına 1 Meksika pezosu vergi getirmiştir, ancak %100 meyve suyundan oluşan içecekler ve yapay tatlandırıcılı içecekler hariç tutulmuştur. Bu, karbonatlı şekerli içeceklerde % 11'lik bir fiyat artışına ve 2013'teki fiyatlara kıyasla karbonhidratsız şekerli içeceklerde yaklaşık% 10'luk bir fiyat artışına neden olmuştur. Aynı zamanda Meksika, esansiyel

olmayan yüksek enerji yoğun gıdalara (100 g'da en az 275 kalori ile) % 8'lik bir advalorem vergisi uygulanmaya başladı (Miracolo ve diğerleri, 2021, s. 794).

Yapılan bir çalışmada Meksika'da uygulanan SSB vergisinin tüketim üzerindeki değişiklikler analiz edilmiştir. Bu çalışma ile uygulanan vergi sonrası tüketicinin davranışlarının nasıl etkilendiğine bakılmıştır. Bu doğrultuda belirli SSB vergisinin getirilmesinin, SSB ürünlerinin fiyatını 2014 yılında, 2013 yılına göre yaklaşık %10 artırdığı tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre SSB alımlarında, 2012-13 dönemine göre 2014 yılında %5,5, 2015 yılında %9,7 oranında bir azalma olduğu görülmüştür (Cochero, Rivera-Dommarco, Popkin, ve Ng, 2017, s. 564-568). Bu çalışmaya göre, vergilendirilmiş içecek tüketiminin hem mutlak hem de göreceli olarak azaldığı ve aynı zamanda vergilendirilmemiş içecek tüketimini de artırdığı görülmektedir. Bu tüketim kaymasının vergilendirilmemiş içeceklere en büyük etkisinin, en düşük sosyoekonomik grupta olduğu gösterilmiştir. Genel olarak, Meksika'da SSB vergi uygulamasını değerlendiren çalışmaların sonuçlarına göre, vergilendirilmiş SSB'lerin tüketiminde bir düşüş olduğu ve verginin alınmasının, kişilerin tercihlerini vergilendirilmemiş içeceklere veya diğer ürünlere kaydırmıştır. Bazı çalışmalar, vergi uygulamasının etkilerinin kısa vadede değil, uzun vadede daha önemli olabileceğine dikkat çekti. Bunun nedeni, insan alışkanlık oluşumunun kademeli olması ve artan vergilendirme ışığında değişen davranışların şekillenmesinin zaman alabilmesidir. Ek olarak, vergi uygulamasının ardından tüketiciler daha ucuz vergisiz içeceklere yönelebilir ve bu durum uzun vadede daha iyi sonuçların oluşmasına neden olabilir (Wright, Smith, ve Hellowell, 2017; Cochero ve diğerleri, 2017).

ABD' de son 30 yıl içerisinde şekerli içeceklerin tüketiminde özellikle çocuk ve gençler arasında büyük oranda artışlar meydana gelmiş ve bu ürünlerin tüketimini engellemek amacıyla vergileme yoluna gidilmiştir. Uygulanan vergi ile şekerli içeceklerin tüketimi azaltılmış ve obezite gibi hastalıkların artmasının önüne geçilmiştir. Aynı zamanda vergiler aracılığıyla elde edilen gelirler ülke ekonomisine katkı sağlamıştır (Yayla, 2020, s. 95-96).

Latin Amerika, önemli miktarda şeker, alkol ve tütün tüketimine sahip, orta ve üst gelirli ülkelerden oluşmaktadır. Yüksek tütün tüketim oranlarına rağmen, tütünün vergilendirmesi, yüksek gelirli ülkelerdeki vergilendirme seviyelerine kıyasla genellikle

yetersiz kalmaktadır. Günah vergileri uygulamasına bakıldığında, bölgedeki vergilendirme seviyesinin önemli ölçüde artırılabilceğini ve bunun sürdürülebilir bir mali alan oluşumuna yol açabileceği tespit edilmiştir. Bu anlamda, bölgedeki ülkeler vergilendirme seviyelerini yükseltmek ve aynı zamanda sağlık hizmeti verimliliğini artırmaya çalışmak gibi yollara başvurabilirler. Günah vergilerinin sağlık hizmetlerini ne ölçüde başarılı bir şekilde finanse edebileceği, günah vergilerinin türü, tüketimin fiyat artışlarına tepkisi, talebin fiyat esnekliği, gelir seviyeleri, hastalık yükü, ilgili vergilerin ne ölçüde tahsis edildiği gibi etkenler aracılığıyla şekillenmektedir (Miracolo ve diğerleri, 2021, s. 807).

Günah vergileri, 1987'de 14,1 milyar dolar ve tüm eyalet hükümeti gelirlerinin yaklaşık yüzde 5,6' sını kapsamaktadır (Johnson ve Meier, 2015, s. 577). Önemli bir politika olgusu olmasının yanı sıra, günah vergileri önemli bir siyasi fenomen haline gelmiştir. Alınması nispeten kolay bir vergi olarak kabul edilen günah vergileri, seçmenlerin öfkesini uyandırmadan devletin gelirini artırmasına izin verir. İçki içmeyi, sigara içmeyi veya kumar oynamayı sınırlamak isteyen savunuculuk grupları da bu ahlaksızlıklar üzerindeki vergileri artırmayı desteklemektedir (Johnson ve Meier, 2015, s. 577).

Mükellefler genel olarak fazla vergi ödemek istemezler bu yüzden uygulanan günah vergileri ürünlere az miktarda eklenir ve mükelleflere çok fazla hissettirilmez bu doğrultuda birçok kişi uygulanmakta olan günah vergileri oranlarından habersizdir. Bazı vergiler diğer vergilere göre daha az belirgindir ve mükellefe hissettirmeden alınır, günah vergileri de bu vergilerdendir. Bu doğrultuda alkol ve sigara vergileri bu ürünlerin fiyatına dahil edilmiştir; kumar vergileri ise eğlencenin ve heyecanın satın alma fiyatı olarak algılanmaktadır. Günah vergileri, mal veya hizmetlere uygulanan diğer vergilere benzer şekilde, genel olarak vergilendirme hakkındaki görüşlere de dayanmaktadır. Devletin uygulamakta olduğu vergilere seçmenlerinin muhafazakarlığı da yön vermektedir. Uygulanan vergilere yönelik halkın genel tutumları önemlidir. Dolandırıcılar genellikle vergilere karşı çıksalar da günah vergileri, gelir veya emlak vergileri gibi "kötü bir vergi" yerine kullanıcı ücretlerine benzer bir "iyi vergi" olarak algılanır. Daha muhafazakâr bir halkı olan devletlerin daha yüksek günah vergilerine sahip olma olasılığı daha yüksek olacaktır (Wright, Erikson ve McIver, 1985, s. 581).

Bireyin sigara, içki ve kumarın yasal ahlaksızlıklarına yönelik tutumlarını birçok faktör etkiler ancak din muhtemelen en önemlisidir. Alkol ve tütün kullanımına ve kumar oynamaya yönelik tutumlar, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bazı kiliseler için büyük endişe kaynağıdır. Son yıllarda Protestan köktenciler ulusal düzeyde güçlü bir siyasi güç haline gelmiştir. Protestan köktencilerin devlet düzeyinde, özellikle kumar ve alkolle ilgili siyasi eylemleri her zaman yüksek olmuştur. Sonuç olarak, daha fazla Protestan köktencisi olan devletlerin devlet destekli kumar oynama olasılıkları daha düşük ve alkol ve tütünden daha yüksek vergilere sahip olma olasılıkları daha yüksek olmalıdır. Devletin uyguladığı alkol ve tütün üzerindeki daha yüksek vergiler "günahkarları" cezalandırmak ve kötü davranışlarını değiştirmeye teşvik etmek için kullanılabilir (Johnson ve Meier, 2015, s. 578).

Katolikler bu konularda Protestan köktendincilere karşıdır. Tombala gibi küçük bahis oyunları Katolik Kilisesi'nde uzun bir geleneğe sahiptir. Ölçülü içmek, belki de dini nedenlerden çok etnik nedenlerle kabul edilmiştir. Ayrıca Katolik göçmenler, geleneksel olarak başkalarını doğrudan etkilemeyen bireysel eylemlere hoşgörülü olan liberal, kentsel bir koalisyonun parçasıdır (Fairbanks, 1977, s. 413-415).

Amerika'nın karşı karşıya olduğu obezite ile ilgili sağlık sorunları göz önünde bulundurulduğunda günah vergilerinin çok faydalı olduğu düşünülmektedir. Günah vergileri, bireylerin tükettikleri ürünlerde daha iyi, daha sağlıklı seçimler yapmaları için ekonomik bir teşvik sağlayacaktır. Vergi, sağlıksız tüketim miktarını azaltarak toplumun genel sağlığını olumlu yönde etkileyecektir. Ayrıca tüketimde şu anda hesaba katılmamış dışsallıklar dikkate alınarak halk sağlığı sigortası sisteminin adaletini artıracaktır. Aynı zamanda, vergiden elde edilen gelirler, doğrudan vergiyle ilişkili programları ödemek için kullanılacaktır. Bu tür programlar arasında daha sağlıklı yiyeceklerin sübvansede edilmesi, beslenme eğitim programlarının finanse edilmesi ve obeziteye bağlı rahatsızlıklarla ilişkili sağlık hizmetlerinin ödenmesi yer almaktadır (Cummings, 2010, s. 279).

Günah vergilerinin çok faydalı olduğunu savunanlar gibi uygulanmaması gerektiğini savunanlarda mevcuttur. Bu kişiler verginin uygulanmasının kişisel özerkliğe tecavüz olduğunu düşünmektedir. Bu görüşün savunucuları, özerkliğin en önemli politika kaygısı olması gerektiğine ve sağlıksız tüketim seçimleriyle sonuçlansa

bile kişisel tercihe saygı gösterilmesi gerektiğine inanmaktadır. Sonuç olarak şekerli içecekler üzerinden alınan günah vergileri, Amerika'nın karşı karşıya olduğu obezite ile ilgili sağlık sorunlarının tamamen ortadan kalkması için yeterli değildir. Amerika'nın obezite salgınına tepkisi, günah vergilerinden ve hükümetin uyguladığı politikadan daha fazlasını gerektirmektedir (Cummings, 2010, s. 292-293).

1.4.2. İngiltere’de Günah Vergileri

Birçok ülke de olduğu gibi İngiltere’de de din ve ahlaka dayanarak kişilerin hayatlarına birtakım kısıtlamalar getirilmiştir. Günahları kontrol etme amacıyla tütün ve alkol kullanımını engelleyecek kanunlar ve vergiler mevcuttur (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 3).

Günah vergileri, ülkeyi yönetenlerin özellikle savaşlar sırasında hızlı bir şekilde nakit bulmaları gerektiğinde başvurdukları bir yöntemdir. İngiltere’de Birinci Dünya Savaşı döneminde bira üzerindeki vergiler 10 kata kadar arttırılmıştır. Yine aynı şekilde İkinci Dünya Savaşı döneminde de şarap yüksek oranlarda vergilendirilmiştir. Bu doğrultuda İngiltere’de günümüz anlamında ilk günah vergisi uygulamasının bu dönemde olduğu görülmektedir (Snowdon, 2012, s. 5-6).

İngiltere’de papaların hayat kadınlarından zorla aldıkları paralar günah vergilerinin bir örneğidir. Papa Leo X, çıkarlarını finanse etmek için olağanüstü bir miktar paraya ihtiyaç duyuymuş ve binlerce kayıtlı fahişeye günah vergisi uygulamıştır. (Lorenzi, 2004, s. 59). Günahkarların Araf’taki ruhlarını bir ücret karşılığında kurtarmıştır. Papa II. Clement Kiliseye bir genelev kazancı sağlamıştır. Buna göre fuhuştan suçlu olan her kişi, mülkünü elden çıkarırken, ölüm sırasında veya yaşam boyunca yarısını bir manastıra bağışlamak zorunda kalmıştır. Genelevler üzerinde yargı yetkisine sahip, üzerine vergi konulan ve 16. yüzyılın ortalarına kadar devam eden bir mahkeme de kurulmuştur. Böylece Papa Leo X hayat kadınlarından zorla aldığı paralar ile çıkarlarını finanse etmiştir. (Lorenzi, 2004, s. 59).

1763 yılında elma şarabı üzerinden alınan ÖTV büyük tepkilere yol açması nedeniyle kaldırılmış yerine kolonilerde uygulanmak üzere damga vergisi getirilmiştir (Taylar, 2012, s. 455). İngiltere hükümeti 1999 yılında tütün üzerinden elde ettiği vergi gelirlerini sigara kullanımı sonucu meydana gelen hastalıkların tedavisinde kullanmaya

karar vermiştir (Turan ve Yurdakul, 2009, s. 9). Böylelikle hem zararlı alışkanlıkları önlemek amacıyla vergiler alınmış hem de toplanan vergiler ile sağlık harcamaları finanse edilmiştir.

Devlet ‘günah’ olarak kabul edilen ürünlerden vergi alarak, bu ürünlerin daha az üretilmesini ve satın alınmasını teşvik etmeye çalışmaktadır. Yaygın olarak alınan tüketim vergileri, tütün ürünleri, alkol, yakıtlar ve karbon vergileridir. Vergi, tüketimi ve üretimi caydırmada ne kadar başarılı olursa, devletin bu ürünlerden elde ettiği geliri o kadar azalmaktadır. İngiltere, halk sağlığı hedeflerine ulaşmak için vergi politikasını kullanmakta yalnız değildir. Vergilendirilen ürünler, vergi türü ve oranlar büyük farklılıklar gösterse de tüm OECD ülkeleri alkol veya tütün ürünlerinden vergi almaktadır. Zararlı ürünlerin daha az tüketilmesi yalnızca daha mutlu ve sağlıklı tüketiciler yaratmakla kalmaz, aynı zamanda üçüncü kişiler için de daha az olumsuz sonuç doğurmaktadır (Hoffer, Bray ve Weigel, 2023, s. 2).

İngiltere'nin Muhafazakâr hükümeti, Kara Çarşamba günü sterlini desteklemeye çalışırken boşa harcadığı milyarların bir kısmını telafi etmek için sigaraya uygulanan vergi artışını uygulamaya koymuştur (Snowdon, 2012, s. 6). 2008'de, İşçi Şansölyesi Alistair Darling'in üstesinden gelmesi gereken bir kredi krizi geçirdiğinde, tütün, alkol ve benzin vergileri ilk yükselen vergilerdi (ABD'nin aksine, motor yakıtı kullanımı Avrupa'da uzun zamandır küçük bir günah olarak görülüyor) (Snowdon, 2012, s. 6). Bunu yaparak Darling, İngilizlerin zorlu dönemlerde sigara içen ve içki tüketen bireyler üzerindeki baskıyı artıran uzun süredir devam eden vergi geleneğini devam ettirmiştir. Birinci Dünya Savaşı öncesinde hem İngiltere’de hem de ABD’de tüm hükümet gelirlerinin üçte birinden fazlası içki ve tütüne ödenen vergilerden oluşuyordu. (Snowdon, 2012, s. 6)

Sağlıksız yiyecek ve içeceklerin özellikle şekerli içeceklerin tüketimi sonucu meydana gelen obezite gibi sağlık sorunlarının önlenmesi amacıyla vergiler alınmaktadır. İngiltere’deki yaşlılar ve yetişkinlerin üçte ikisi aşırı kilolu veya obezdir (Briggs, 2019, s. 1). Kilo alımına çok fazla yemek yemek ve çok az hareket etmek başta olmak üzere şeker oranı yüksek meyve suları, şurup ve alkolsüz içeceklerin fazla tüketimi neden olmaktadır. Bu içecekler aynı zamanda kalorilerinin ötesinde besinsel faydası olmayan bir dizi kötü sağlık sorunu ile de ilişkilidir. Bu malların tüketimi,

diyabet, diş çürüğü, kalp hastalığı ve hipertansiyon gibi daha birçok hastalığı da beraberinde getirmektedir. Vergiler genellikle “olumsuz dışsallıkları” düzeltmek için kullanılır. Örneğin, tütün üzerindeki vergiler sadece davranışı değiştirmez aynı zamanda ortaya çıkan kalp hastalığı ve kanserlerin sağlık ve toplumsal maliyetlerini içselleştirir. Aynı şekilde alkol vergileri ile karaciğer hastalığı ve alkolsüz içecekler vergileri ile obezitenin önüne geçilmesi de örnek olarak gösterilebilir. 30'dan fazla ülke bir çeşit meşrubat vergisi uygulamaktadır (Briggs, 2019, s. 1). Şekerli içecekler üzerindeki vergiler obezite ile mücadelenin önemli bir parçasıdır. İngiltere Halk Sağlığı, Sağlık Seçme Komitesi, İngiliz Tabipler Birliği ve çok sayıda tıp kraliyet koleji tarafından gözden geçirilmiş ve desteklenmiştir (Briggs, 2019, s. 1).

1.4.3. İtalya’da Günah Vergileri

Günah vergilerini uygulayan ülkelerden biri de İtalya’dır. İtalya’da alınan günah vergileri ile toplum ahlakı ve sağlığı açısından olumsuz dışsallıklar meydana getiren malların tüketiminin caydırılması ve cezalandırılması hedeflenmektedir (Appleby ve Boyle, 2000).

2014 yılında İtalya'daki günah vergileri gelirleri, toplam vergi gelirlerinin kabaca % 5,5'i olan 22,8 milyar €’dur (Bella, Gandullia, Leporatti, ve Montefiori, 2019, s. 131). Kumar en büyük gelir kaynağını (11,2 milyar €), ardından tütünü (10,5 milyar €) temsil ederken, alkollü içecekler önemli ölçüde daha düşük bir paya (1,1 milyar €) sahiptir (Bella, Gandullia, Leporatti ve Montefiori, 2019, s. 131).

İtalya'daki alkollü içecekler, esas olarak içeceklerin alkollü içeriğine dayalı olarak belirli bir planla vergilendirilir. Bira, hektolitres / derece Plato başına 3,04 € olan bir tüketim vergisine tabi tutulurken, alkollü içecekler hektolitres saf alkol başına 1035,52 €’ya eşit bir tüketim vergisi ile vergilendirilir. Şarap tüketim vergisinden muaf tutulmuştur. Aynı zamanda tüm alkollü ürünler KDV’ye tabidir (%22) (Bella ve diğerleri, 2019, s. 131).

Sigaraların vergilendirilmesi, perakende fiyatının kabaca%5'ini temsil eden belirli bir vergiden (yani üretilen 1000 sigara başına sabit tutar) ve fiyatla orantılı, perakende fiyatının kabaca%52'sini oluşturan bir değer vergisinden oluşan karma bir

sisteme dayanmaktadır. ÖTV'nin vergi matrahına da %22 KDV uygulanır (Bella ve diğerleri, 2019, s. 131).

Kumarın vergilendirmesi, diğer mallara uygulanan biçimden önemli ölçüde farklıdır. İtalyan vergi sistemi özellikle karmaşıktır. İtalya'da vergi marjı loto ve piyangolara uygulanmaktadır. Bu oyunlar için mali para çekme, adil bir oyunda kazanma ile etkin kazanma arasındaki farka eşittir. Bazı durumlarda, kazançlara%6 ek para çekme uygulanır. Brüt ciro sistemi, spor ve atla ilgili oyunlara ve eğlence makinelerine uygulanır: vergi matrahı brüt cirodur (yani toplam bahis tutarı), ancak%6 ile%26,8 arasında değişen farklı oyunlara farklı vergi oranları uygulanır (Bella ve diğerleri, 2019, s. 132). 2015 yılında toplam kumar cirosunun yaklaşık%55'ini temsil eden eğlence makineleri, kabaca%13'e eşit bir vergi oranına tabidir. Son olarak, brüt harcama mekanizmasında vergi matrahı, brüt ciro ile kazançlar arasındaki farktır. Bu sistem poker oyunlarına (%20) ve casinolara uygulanır. Genel olarak, yakın zamanda tanıtılan oyunlar (yani eğlence makineleri, uzaktan kumar) geleneksel oyunlardan (örneğin loto) daha düşük vergi oranlarına tabidir ve sonuç olarak ciroya uygulanan ortalama vergi oranı yıllar içinde büyük ölçüde azalmıştır (Bella ve diğerleri, 2019, s. 132).

Literatürde, İtalya'da uygulanan günah vergilerinin ve bunların potansiyel etkileri çeşitli çalışmalarda yer almaktadır. Odak noktalarından biri, günah vergilerinin vergi uyumu ve ekonomik suç üzerindeki etkisi olmuştur. İtalya'da vergi kaçakçılığı ile ekonomik suçlar arasındaki ilişkiyi inceleyen bir çalışma, vergi kaçakçılığının mülkiyet suçları, dolandırıcılık ve tefecilik dahil olmak üzere ekonomik suçları olumlu yönde etkilediğini tespit etmiştir (Argentiero, Chiarini, ve Marzano, 2020). Bu da İtalya'daki vergi kaçakçılığı ile diğer yasadışı faaliyetler arasında bir bağlantı olabileceğini göstermektedir.

Günah vergileriyle ilgili kamuoyu açısından yapılan çalışmalar karışık bulgular göstermiştir. Çalışmalar, şekerli içecek vergilerinin potansiyel etkilerini incelerken, bazıları halkın bu vergilere yönelik bilgi ve tutumlarını araştırmıştır. İtalya'da yapılan kamuoyu yoklamaları ile şekerli içecek vergilerine farklı düzeylerde destek gösterildiği sonucuna ulaşılmıştır (Donaldson, ve diğerleri, 2014). Bir kesim sağlık açısından zararlı olan şeker tüketiminin azaltılması taraftarıyken diğer kesim buna karşı çıkmaktadır

(Donaldson, ve diğerleri, 2014). Bu doğrultuda günah vergilerine halkın desteğinin, bu vergilerin arkasındaki gerekçenin farkındalığının anlaşılıp anlaşılmaması gibi faktörlerden etkilenebileceğini göstermektedir.

Ayrıca, günah vergilerinin öz denetim ve refah üzerindeki etkisi incelenmiştir (Schmacker ve Smed, 2020). Vergi artışlarının, öz kontrolü düşük kişiler için alışkanlık yaratan mal alımları üzerinde daha küçük bir etkisi olduğu saptanmıştır. Bununla birlikte, bu etki vergi artışları ve vergi indirimleri için simetrik görünmemektedir, bu da düşük öz kontrole sahip tüketicilerin fiyatlar yükseldiğinde tüketimi azaltmayı zorlaştırdığını, ancak fiyatlar düştüğünde fiyat teşviklerine tepki verdiğini göstermektedir. Öz kontrolü düşük bireylerin bu vergilere yanıt vermesi durumunda günah vergilerinin refah artırıcı olabileceği savunulmaktadır (Schmacker ve Smed, 2020) Bu da günah vergilerinin öz kontrolü teşvik etme ve zararlı davranışları azaltmadaki potansiyel faydalarını vurgulamaktadır.

İtalya'nın günah vergileri, halk sağlığına zararlı olduğu düşünülen veya olumsuz sosyal etkileri olan ürünler üzerindeki vergilerin uygulanmasını ifade etmektedir. Spesifik bir örnek, İtalya'da önerilen şeker vergisidir (Donaldson, ve diğerleri, 2014). Günah vergileri genellikle bu ürünlerin tüketimini caydırmak ve halk sağlığı girişimleri için gelir elde etmek için uygulanmaktadır (Elder, Lawrence, ve Ferguson, 2010). İtalya'da günah vergilerinin uygulanması, kamu desteği, ekonomik etkiler, sosyal hareketlilik, vergi kaçırma oranları ve potansiyel refah etkileri gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir (Donaldson, ve diğerleri, 2014).

Genel olarak, yapılan çalışmalar İtalya'daki günah vergilerinin vergi uyumu, ekonomik suç, yolsuzluk, kamuoyu ve refah üzerindeki etkileri de dahil olmak üzere çeşitli yönlerini incelemiştir (Argentiero ve diğerleri, 2020). Vergi kaçakçılığını, yolsuzluğu ele almak ve halkın günah vergileri konusundaki farkındalığını ve anlayışını teşvik etmek, etkili günah vergisi politikalarının tasarlanmasında ve uygulanmasında dikkate alınması gereken önemli faktörlerdir.

İtalya'da uygulanan günah vergileri, gelir açısından ölçüldüğünde, kumar vergilendirmesi, diğer satış vergilerinin neredeyse iki katı olan bir fiyat endeksini kaydeden en gerici vergi olarak ortaya çıkmaktadır (Beckert ve Lutter, 2009). Düşük

gelirli bireylerin günah vergileri gelirlerinden daha büyük bir paya katkıda bulunma eğiliminde olmaları, savunmasız tüketicileri korumaya yönelik politikalar tasarlama ihtiyacını vurgulamaktadır. Günah malları tüketimi sonucu meydana gelen negatif dışsallıklar yine günah vergileri yoluyla elde edilen gelirlerle finanse edilmektedir. Böylelikle günah vergileri gelirlerinin çoğunlukla tüketicilerin yararına harcanması, fayda ilkesinin yerine getirilmesi anlamına gelmektedir (Bella ve diğerleri, 2019, s. 140-141).

1.4.4. Fransa’da Günah Vergileri

Fransa’da günah vergileri genellikle alkol, sigara ve şekerli içecekler gibi sağlık açısından zararlı olan malların tüketimini azaltmak için alınmaktadır. Özellikle şekerli içecekler gibi sağlıksız yiyecekleri hedef alan bir günah vergisi 1 Ocak 2012’de yürürlüğe girmiştir (Julia, Méjean, Vicari, Péneau, ve Hercberg, 2015, s. 2680-2681). Fransa’da alınan bu vergi, şekerli içecek tüketimini azaltmayı ve nüfus sağlığını iyileştirmeyi amaçlanmaktadır. Fransa’da yapılan bir araştırma bu verginin algılanmasını değerlendirmiş ve katılımcıların yaklaşık yarısının vergiyi genel olarak desteklediğini ve % 57,7 ’sinin bunu nüfus sağlığının iyileştirilmesinde yardımcı olarak algıladığını sonucuna ulaşmıştır (Julia ve diğerleri, 2015, s. 2680-2681). Çalışma ayrıca, elde edilen gelirin sağlık sistemini iyileştirmek için kullanılması ve diğer gıda maddelerinin fiyatlarındaki düşüşle ilişkili olması durumunda katılımcıların vergiyi destekleme olasılıklarının daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur (Julia ve diğerleri , 2015, s. 2680-2681).

Fransa’da politikacılar, halk sağlığı endişesini öne sürerek 2012 yılında şekerli içecekler üzerinden günah vergisi almaya başlamıştır, ancak şişe başına yalnızca yüzde bir tarife ile Fransız soda vergisi, günah vergilerinden çok gizli bir vergi gibi görünmektedir (Snowdon, 2012, s. 6-7). Günah vergileri aynı zamanda politikacıların özellikle savaşlar sırasında hızlı bir şekilde nakit bulmaları gerektiğinde halka empoze edilme gibi esrarengiz bir alışkanlığa sahiptir (Snowdon, 2012, s. 6-7).

Fransa’daki şekerli içecek vergisi de dahil olmak üzere günah vergilerinin tüketimi azaltmadaki etkinliği çeşitli çalışmalarda incelenmiştir. Yapılan bir çalışmada, tüketicilere uygulanan soda vergisinin %39 ile % 100 arasında değişen bir geçiş oranı olduğu tespit edilmiştir (Gangl, 2021, s. 2-3). Başka bir çalışma, Fransa’da hane halkı

düzeyinde satın alınan gazlı içeceklerin sayısını analiz etmiş ve soda tüketiminde küçük ama kesin olarak tahmin edilmeyen bir düşüş bulmuştur (Gangl, 2021, s. 2-3). Bu bulgular, günah vergilerinin vergilendirilen malların tüketimini azaltmada bir miktar etkisi olabileceğini göstermektedir.

Günah vergileri genellikle sağlıksız malların tüketimiyle ilişkili olumsuz dışsallıkları ele almak ve halk sağlığını geliştirmek için uygulanmaktadır. Aynı zamanda günah mallarının tüketiminin topluma dayattığı maliyetleri içselleştirmeyi amaçlayan bir düzeltici vergilendirme biçimi olarak kabul edilmektedir (Schmacker ve Smed, 2020).

Günah vergilerinin kabulü ve etkinliği farklı nüfus ve bağlamlar arasında değişmektedir. Şekerli içecekler üzerinden alınan vergiler de dahil olmak üzere günah vergileri, halkın desteği, sosyodemografik özellikler, sağlık yararları algıları ve vergi gelirlerinin kullanımı gibi faktörlere bağlı olarak değişebilmektedir (Julia ve diğerleri, 2015).

Günah vergileri genellikle dışsallıkları içselleştirme ve piyasa başarısızlıklarını düzeltmeyi hedeflemektedir. Ek olarak, günah vergileri, kendi kendine uygulanan kısıtlamalara kıyasla uygun maliyetli bir uygulama politikası aracı olarak görülmektedir. İnsanlar bu malların tüketimi yoluyla zararlarını en üst düzeye çıkarabildikleri için "günahkâr" davranışlarda bulunabilirler (Kim, 2022, s. 2-5).

Günah vergilerinin tüketimi azaltmak ve halk sağlığını iyileştirmek gibi amaçlanan hedeflerine ulaşmadaki etkinliği çeşitli bağlamlarda incelenmiştir. Örneğin Körfez İş birliği Konseyi (KİK) ülkelerinde yapılan bir çalışmada günah vergilerinin şekerli içecekler üzerindeki etkisi incelenmiştir ve bulgular, Suudi Arabistan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Katar ve Umman'da günah vergilerinin uygulanmasından sonra alkolsüz içecek satış hacimlerinin büyüme hızında bir düşüş olduğunu göstermiştir (Jawaldeh ve Megally, 2020). Bu da günah vergilerinin sağlıksız içecek tüketimini azaltmada önemli bir etkisi olabileceğini ortaya koymaktadır. (Jawaldeh ve Megally, 2020).

Genel olarak bakıldığında Fransa’da 2012 yılından itibaren şekerli içeceklerle uygulanmaya başlayan günah vergileri, halk sağlığı endişelerini gidermek ve gelir elde etmek için bir araç olarak uygulanmıştır. Elde edilen ek gelirler tüketimi engellenen malların kullanımı sonucu meydana gelen sağlık harcamaları ve olumsuz dışsallıkların giderilmesinde kullanılmaktadır. Her ülkenin günah vergilerini uygulama şekli farklı olduğundan vergi oranları ve düzenlemeleri farklılık göstermektedir. Halkın bu vergilere ilişkin algısı, yaş ve algılanan vergi geliri kullanımı gibi faktörlere göre değişmektedir. Fakat genel olarak halkın bu vergiye ilişkin algısı genellikle destekleyici ve çoğunluk nüfus sağlığının iyileştirilmesinde yardımcı olarak algılamaktadır. Yapılan çalışmalar, çeşitli ülkelerde günah vergilerinin uygulanmasından sonra şekerli içeceklerin satış hacimlerindeki düşüşün kanıtladığı gibi, günah vergilerinin tüketimin azaltılmasında etkili olabileceğini göstermektedir. Günah vergilerinin uygulanması ve etkisi, halk sağlığı, mali koşullar ve vergilendirmeye yönelik toplumsal tutumlar bağlamında daha geniş bir bağlamda ele alınmalıdır.

2. BÖLÜM

VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI VE ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ

2.1. VERGİLEME İLKESİ KAVRAMI

Devletin sorumluluklarını yerine getirirken kullandığı en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Devlet finansman ihtiyacını karşılarlarken vergileme ilkelerinden, vergilerin seçimi, tekniği ve uygulanması aşamalarında yararlanmaktadır. Vergileme ilkeleri aynı zamanda bazı vergilerin gerek kapsamında gerekse yapılarının belirlenmesinde dikkate alınması gereken unsurlardır. Sürekli olarak değişen ve gelişen dünyada vergileme ilkeleri de ekonomik, sosyal ve ideolojik gelişmelere paralel olarak değişimlere uğramıştır (Gökbunar, 1998, s. 2).

Devlet bireylerden vergi toplarken vergileme ilkelerini göz önünde bulundurmalıdır. Vergi şekillerinin ve tekniklerinin iktisadi, ahlaki ve sosyal bazı yönlerden uygun olmayan ve yeterli etkinliği sağlayamayanların değiştirilip yerine yeni vergi şekillerinin getirilmesi isteği ile birlikte vergileme ilkeleri ortaya çıkmıştır (Gökbunar, 1998, s. 2). Bu doğrultuda vergileme ilkelerinin genel olarak bir tanımını yapacak olursak;

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş temel unsurlar veya kurallardır (Devrim, 1995; akt. Binokay, 2010, s. 18).

Sürekli değişen dünya ile birlikte vergileme ilkelerinde de birtakım değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda vergileme ilkelerinin temel özelliklerini şu şekilde sıralamak mümkündür (Bal, 2019, s. 11);

- Vergileme ilkeleri uyulması zorunlu ilkeler niteliğindedir. Bu yüzden aslında olanı değil olması gereken durumları ifade etmektedir.
- Vergileme ilkeleri zamanın gerektirdiği koşullara göre değişime uğrayabilir. Ülkelerin ekonomik, sosyal, iktisadi, vb. birçok durumu ile doğrudan bağlantılıdır.

- Vergileme ilkelerinin her biri birbiri ile iç içedir. Bir ilkenin önemi ve değeri, diğer bir ilkeninki ile yakından ilgilidir. Bu yüzden vergileme ilkeleri tek tek değil bir bütün olarak ele alınmalıdır.

Vergilemede yaşanan gelişmelere paralel olarak değişen vergileme ilkelerinde, eskiden vergilemeden beklenen tek şey devletin finansman ihtiyacını karşılaması iken yaşanan gelişmeler verginin ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmede kullanılabilecek etkin bir araç olduğunu göstermektedir.

Vergileme ilkeleri konusunda birçok farklı düşünür tarafından çalışmalar yapılmıştır. Tüm bu çalışmalar sonucunda günümüzde de kabul görülen Adam Smith'in vergileme ilkeleri benimsenmiştir. Bu ilkeler “adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güç ilkesi, kanunilik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve ölçülülük ilkesi” olmak üzere yedi başlık altında toplanmıştır.

2.2. ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ

Devlet vergilendirme yoluna giderken birtakım ilkelere uymak zorundadır. Bunlar anayasal vergilendirme ilkeleridir. Anayasal vergilendirme ilkeleri; adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güç ilkesi, kanunilik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve ölçülülük ilkesi olmak üzere yedi başlık altında toplanmıştır.

2.2.1. Adalet İlkesi

Anayasada belirtildiği gibi vergiler belirli ilkelere göre alınmaktadır. Bu ilkelerin başında da “adalet” gelmektedir. Vergi kanunları uygulanırken herkese adaletli davranmak temel ilke olarak benimsenmiştir. Yani genel olarak bakıldığında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması vergi sistemlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu doğrultuda vergiler mükelleflerin ödeme güçlerine göre alınmalıdır. Vergilemede adaletin sağlanması hem vergiye gönüllü uyumu arttıracak hem de mükellefler açısından daha adaletli bir ortam oluşacaktır.

Vergi adaleti kavramı, mükelleflere en uygun ve kabul edilir biçimde vergi yükünün dağıtılmasını ifade etmektedir (Gök, Biyan ve Akar, 2013, s. 270). Öznel bir niteliğe sahip olan vergi adaleti kavramı kişilerin yaşam tarzları, inanışları, düşünce yapıları gibi çeşitli faktörlerden ötürü toplumdan topluma değişiklik gösterebilmektedir

(Güran, 2004, s. 244-245). Vergi adaleti kavramı genel olarak, vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin, ödeme güçlerine göre belli oranlarda vergi yüküne katkı sağlamaları, şeklinde tanımlanabilir. Vergi adaleti kavramı, kişiden kişiye ve toplumdan topluma değişir nitelikte bir kavram olması nedeni ile herkes için geçerli olacak kesin bir tanımı yapılamamaktadır.

Tarih boyunca düşünürler arasında fikir birliği sağlanamayan vergi adaleti kavramı, kural niteliğinde olup herkes tarafından uygulanması gereken bir kavramdır. Birçok terim gibi vergilemede adalet kavramı da zamana, mekâna ve yaşanan gelişmelere bağlı olarak değişim göstermektedir.

İnsanlar yaşamak için gerekli olan ihtiyaçlarını karşılarken birtakım faaliyetler gerçekleştirmek zorundadır. Bu faaliyetler sonucu bir gelir elde edilmektedir. Elde edilen gelirlerin bir kısmı devlete ödenmek zorundadır. Bu durumda her birey kendi ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Verginin temelini oluşturan vergileme de adalet de bu noktada çok önemli bir konuma sahiptir. Vergi sistemleri içerisinde etkin bir şekilde uygulanan vergi adaleti ile birlikte vergiye olan gönüllü uyum artmakta ve mükelleflere daha güvenilir bir ortam sunulmaktadır. Böylelikle ülkelerin daha sağlıklı bir vergi sistemi olacaktır.

Vergilemede adalet ilkesi aslında, vergi sistemleri içerisinde mükellefler arasında adil oranlarda vergi dağılımının yapılmasını ifade etmektedir. Vergi yükünün adil bir şekilde dağılımının yapılması, vergi sistemleri açısından büyük öneme sahiptir. Kimden hangi oranda vergi alınacağı, mükelleflerin ödeme gücünün belirlenmesi adaletin sağlanabilmesi için çok önemlidir. Bunun yanı sıra vergi adaletinin kişiye, kuruma, yere ve zamana göre değişebilir olması mükellefler için uygun olan vergi oranlarının belirlenmesine de olanak sağlamaktadır (Gökbunar, 1998, s. 9).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için tarafsız bir vergi politikasının uygulanması çok önemlidir. Mükelleflerden vergi alınsa bile gelirleri ve servetleri arasındaki oran aynen korunmalıdır. Bunun yanı sıra gelir elde eden her kişiden belli oranda vergi alınmalıdır. Kişiler arasındaki servet farklılıklarını minimuma indirmeyi amaçlayan vergi adaletine göre, mükelleflerden toplanan vergilerin kişileri zor duruma sokmayacak oranlarda olması gerekmektedir (Mercan, 2006, s. 5-6). Vergilemede adalet

ilkesi esas itibari ile mükellefler arasında verginin dağılımının adaletli olmasını amaçlamaktadır. Bu doğrultuda kimden ne kadar vergi alınması gerektiği ve vergileme ölçüsü belirlenirken mükelleflerin kişisel durumlarının göz önünde bulundurulması büyük önem taşımaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010, s. 29).

Vergi adaleti hakkında XV. yüzyılda dönemin ünlü maliyecisi Guicciardini, “*mademki bizler aynı devletin vatandaşlarıyız ve hepimiz eşitiz, vergilerin bizi ancak aynı ekonomik düzeye getirmeleri halinde hakiki adaletten ve hakiki eşitlikten bahsedilebilir*” demiştir (Türk, 2011; akt. Gök ve diğerleri 2013, s. 271).

Vergilemede adalet ilkesi, yatay ve dikey olarak ikiye ayrılmaktadır:

Yatay Adalet: gelirleri aynı oranda olan bireylerin ödeme güçleri de aynı orandadır. Bu doğrultuda ödeyecekleri vergi miktarı da aynı olmalıdır. Ödeme gücü aynı olan bireylerin aynı işleme tabi tutulmasına, yani vergi yüküne aynı oranda katılmasına yatay adalet (horizontal equity) denilmektedir (Edizdoğan, 2004, s. 235).

Dikey Adalet: elde ettiği gelirler birbirinden farklı olan bireylerin ödeyecekleri vergi oranlarının da farklı olması dikey adalet (vertical equity) olarak tanımlanmaktadır (N. Bilici ve A. Bilici, 2011, s. 155).

Her iki kavramda esas itibari ile vergi ödemekle yükümlü bireyler arasındaki adaleti sağlamaya yöneliktir. Bununla birlikte yatay adalet görüşü uygulanabilirlik açısından daha kolaydır.

2.2.1.1. Vergilemede Adaletin Sağlanmasının İlişkin İlkeler

Geçmişten günümüze vergilerin uygulandığı dönemler itibari ile vergilemede adaletin sağlanması büyük önem taşımaktadır. Kamu giderlerini karşılamak üzere alınan vergilerin kimden ne kadar alınacağını adil bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda vergi ödeyen bireyler arasındaki adaletin en iyi şekilde sağlanabilmesi için vergileme ilkeleri geliştirilmiştir. Bu ilkeler faydalanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Faydalanma İlkesi:

17. ve 18. yüzyılda ortaya çıkan bu yaklaşım esas itibariyle eşdeğerlik (muadelet) fikrinden esinlenilerek vergide bir karşılık bulmuştur. İnsan haklarının üstünlüğünün benimsenmesi ve eşitlik anlayışının yaygınlaşması ile birlikte vergilemede fayda ilkesi önemli bir konuma gelmiştir (Sonsuzoğlu, 1997, s. 26-27).

Bu yaklaşımda ölçü olarak fayda kullanılmaktadır. Adaletin sağlanmasında esas olan bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma oranına göre vergilendirilmesidir. Bunun temel amacı ise, başkalarının faydalanmış oldukları kamu hizmetlerinin bedelinin herkese yansıtılmasını önlemektir (Dirican, 2020, s. 37).

Fayda yaklaşımına göre bireyler vergileri sadece kamu hizmetlerinden yararlandıkları oranlar kadar ödeyeceklerdir. Kamu hizmetlerinden herkes her zaman aynı oranda yararlanmadığı için kim ne kadar kamu hizmetinden yararlanmışsa o kadar vergi ödemiş olacaktır (Edizdoğan, 2004, s. 233). Yani faydalanma ilkesine göre bireylerin ödeyecekleri vergi miktarı kamu hizmetlerinden yararlanma oranları ile doğru orantılıdır. Kamu hizmetinden daha çok yararlanan daha çok vergi ödeyecek, az yararlanan daha az vergi ödeyecektir.

Genel olarak bakıldığında faydalanma ilkesi, adaletin sağlanması yönünde etkili bir uygulama gibi görünmektedir. Fakat uygulaması biraz zordur. Çünkü bireylerin gelirlerinin eşit olmamasından dolayı kamusal faaliyetlerden yararlanan marjinal faydaya göre vergilendirilmeleri gerekmektedir. Kamusal faaliyetlerin marjinal faydasını ölçmek oldukça zor olduğundan kişilerin gerçek tercihlerini belirlemekte pek mümkün olmayacaktır (Işık, 2008, s. 22).

Ödeme Gücü İlkesi:

Vergileme açısından büyük bir öneme sahip olan ödeme gücü ilkesi vergi adaletinin sağlanmasında kişilerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini ön görmektedir. Vergi ödemekle yükümlü olan mükelleflerin asgari geçimlerini sağlayabildikten sonraki kalan kısım ödeme gücü olarak nitelendirilmektedir. Fakat herkesin yaşam standartları farklı olduğundan dolayı net bir asgari geçim oranı da yoktur. Bu yüzden ödeme gücü göstergesi olarak kişilerin toplam gelirleri kabul edilmektedir (Sonsuzoğlu, 1997, s. 6-7).

Devlet, mükelleflerden vergi alırken gelir durumlarını göz önünde bulundurarak oranları belirlemelidir. Anayasamızın 73. Maddesinde “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür” ifadesi yer almaktadır. Bu doğrultuda kişilerin ödeme güçlerine göre geliri çok olandan yüksek oranda, geliri az olandan ise daha düşük oranlarda vergi almalıdır. Böylelikle kişiler arasındaki servet farklılıkları da azalacak ve vergilendirmede adalet sağlanmış olacaktır.

Mükelleflerin vergi ödeme karşısındaki durumlarının bağımsız olarak incelenmesi ve ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi kabul edilmiştir. Farklı gelir düzeyine sahip kişilerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereklerinden biridir. Ödeme gücüne göre vergilerin toplanması ile birlikte mükellefler vergi ödemede zorlanmayacak ve vergi yükünün dağılımında adalet sağlanmış olacaktır (Akdoğan, 2011, s. 221-222).

Vergilemede adaletin sağlanmasında birtakım araçlardan yararlanılmaktadır. Bu araçlar; artan oranlılık, ayırma ilkesi, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi, asgari geçim indirimi, muafiyet ve istisna uygulaması olmak üzere altıya ayrılmaktadır.

Artan Oranlılık:

Temelini marjinal fayda yaklaşımı oluşturan artan oranlılık artan vergi matrahına paralel olarak vergi oranlarının da artmasıdır. Yani gelir üzerinden bir vergi alınıyorsa kişinin geliri ne kadar artarsa ödeyeceği vergi miktarı da o kadar artacaktır (Şeker, 2010, s. 138-139). Artan oranlı vergi tarifesinde ödeme gücüne göre gelir dilimleri hazırlanır ve her bir kişinin gelir miktarı farklı olduğundan gelir dilimleri de kişilerin ödeme gücüne göre düzenlenmektedir. Bu doğrultuda asıl amaç kişilerin ödediği vergi ile ödeme gücü arasında ilişki kurmaktır (Işık, 2008, s. 26).

Genel olarak bakıldığında artan oranlılık, kişilerin gelirlerine bağlı olarak vergi matrahındaki artışlar olarak tanımlanabilir. Böylelikle kişilerin ödeme gücüne göre vergi alınmış olup, vergilemede adaletin sağlanmasına katkı sağlanmış olacaktır.

Ayırma İlkesi:

Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin uygulanan ilkelerden bir diğeri de ayırma ilkesidir. Bu ilkeye göre, kişilerin sadece elde ettiği gelire göre değil gelirin kaynağına ve niteliğine göre vergi borçlarının hesaplaması yapılmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmasının esas amacı kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerini sağlamaktır. Ayırma ilkesi kişilerin elde ettiği gelir kaynağı ile yükümlülerin sosyal durumları yani niteliksel özellikleri üzerinde durmaktadır. Ayırma ilkesi aslında emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin arasındaki ayırmadan ortaya çıkmıştır. Bu ilkeye göre sermaye gelirleri emek gelirlerine göre daha çok gelir getirebilir nitelikte ve yüksek ödeme gücüne sahip olması dolayısıyla daha yüksek oranlarda vergilendirilmelidir (Şeker, 2010, s. 139).

Asgari Geçim İndirimi:

Asgari geçim indirimi, bireylerin asgari düzeyde geçimini sağlayabildikten sonra geriye kalan gelirleri üzerinden vergilendirilmesidir. Asgari geçim indirimi miktarı mükelleflerin vergi ödeme gücünün başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir. Mükelleflerin asgari geçim seviyeleri belirlenirken kendilerinin ve ailelerinin durumları da göz önünde bulundurulmalıdır. Bu durumda vergi ödeme gücü olmayan mükelleflerden vergi alınmaması gerekmektedir (Soğukpınar, 2009, s. 44).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için kimden hangi oranda vergi alınması gerektiğini belirlemek gerekir. Bu doğrultuda mükellefler ödeme gücüne göre en uygun şekilde vergilendirilmelidir. Fakat asgari geçim indirim tutarı, kişilerin harcama düzeyleri farklı olmasından ötürü kesin bir miktar olarak belirlenememektedir. Bu doğrultuda kişilerin yapmak zorunda olduğu harcamalar düşüldükten sonra geriye kalan kısım vergi ödeme gücü olarak kabul edilmekte ve onun üzerinden vergilendirilmektedirler. Yani kişiden kişiye farklı olan asgari geçim oranını ortalama olarak belirleyip herkes için kabul edilebilecek genel bir tutarın belirlenmesi daha doğru olacaktır (Binokay, 2010, s. 43-44).

Genel olarak bakıldığında asgari geçim indirimi oranı hesaplanırken, kişilerin yaşamını sürdürebilmek için zorunlu olan ihtiyaçlarını minimum miktarda karşılamaları sonucu geriye kalan gelir miktarı vergi ödeme gücü olarak kabul edilir ve bu kısımdan

vergileme miktarı belirlenmektedir. Böylelikle vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasına da olanak sağlanmış olacaktır.

“Yapılan düzenleme ile 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 32’nci maddesinde düzenlenmiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır”³.

“Asgari geçim indiriminin kaldırılması ile birlikte; çalışma yaşamından ücretlerin artık net yerine brüt ücret üzerinden ödenmesi ve ücretlerin (özel, kamu dahil) yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi, çalışanlar için daha adil sonuçlar doğuracaktır” (Türkmen, 2021).

Muafiyet ve İstisna Uygulaması:

Vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik kullanılan araçların sonuncusu muafiyet ve istisna uygulamasıdır. Bu uygulama esas itibariyle gelir seviyesi düşük bireylere bir takım vergisel avantajlar sağlayarak gelir ve servet farklılıklarını minimuma indirmeyi amaçlamaktadır (Ata, 2001, s. 51).

Devlet muafiyet ve istisnalar ile vergi ödeyemeyecek durumda olanlara bir takım vergisel avantajlar sunarak yardım etmektedir. Fakat bu avantajlar abartıldığı zaman vergi gelirini azaltma yönünde etkili olabilir. Bu konuda devlet olabildiğince özenli davranmalıdır. Vergilemede muafiyet ve istisna uygulaması vergilemede adaleti sağlama yönünde büyük bir etkiye sahiptir. Çünkü bu uygulama ile gelir durumu iyi olmayanlardan vergi alınmamakta ya da çok düşük miktarlarda alınmaktadır. Böylelikle vergi kaçakçılığının da haksız olduğunu kanıtlar niteliktedir (Yavuz, 2015, s. 30).

Vergilemede genellik ilkesi gereğince herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Fakat bazı ekonomik, sosyal ve idari nedenlerden dolayı bu ilkeye ters düşülebilmektedir. Vergilendirilmesi gereken bir kişinin, kurumun ya da konunun vergiye tabi tutulmadığı durumlarda muafiyet ve istisna olarak adlandırılmaktadır.

³ 27.01.2022 tarihli ve 31732 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanmıştır

2.2.2. Genellik İlkesi

Verginin genelliği ilkesi vergi yüküne herkesin katılmasını ifade etmektedir. Yani vergi ödemekle yükümlü olan tüm bireylerden herhangi bir fark gözetmeksizin vergi alınmasıdır. Bu ilke aynı zamanda verginin kanunla konulmasını ifade eden “kanunun genelliği” ilkesiyle de doğrudan ilişkilidir. Genellik ilkesi aynı zamanda hakların tanınması ve yükümlülüklerin belirlenmesi adına herkesin uyması gereken bir ilkedir. Dolayısıyla vergi gibi kanunların da genellik ilkesine uygun olması gerekmektedir (Tekbaş, 2012, s. 150).

1961 Anayasası’nın 61. maddesi ve 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde, *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”* hükmünde yer alan “herkes” sözcüğünde de genellik ilkesi vurgulanmıştır. Verginin herkes tarafından alınması aynı zamanda vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını gerektirir. Böylelikle ayrıcalıklı sınıflar ortadan kalkacak ve kanunlar önünde herkes eşit konuma sahip olacaktır (Baş, 2011, s. 52-53). Verginin genelliği ilkesi doğrultusunda şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır (Keskin, 2020, s. 137);

- Sadece belirli kişileri kapsayacak şekilde birtakım vergiler konulamaz.
- Mali güce göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek için vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmaya çalışılması dışında, vergi yükü toplumun belirli bir kesimi üzerine yoğunlaştırılmaz.
- Vergilemeye ilişkin muafiyet, istisna ve indirim gibi uygulamaların, ilgili verginin özelliklerine ve anayasal ilkelere uygun bir şekilde nesnel ölçütlere dayandırılarak yapılması gerekir.
- Vergi kanunlarında yer alan vergiyi doğuran olayın, ilgili verginin getiriliş amacını ve tüm unsurları kapsayacak şekilde tanımlanması gerekir.
- Mali güce göre vergilendirme ilkesi ile güdülen amaçlar istisna olmak üzere, vergi oranlarının belirlenmesinde hiçbir kişinin vergi dışı bırakılmaması gerekir ve benzeri.

Genellik ilkesine göre hiçbir sosyal sınıf farkı gözetmeksizin gelir ve servete sahip olan ve harcama yapan her birey vergi ödemek zorundadır. Bu doğrultuda ülke içerisinde yaşayan herkes (yabancı uyruklularda dahil) vergi ödemekle yükümlüdür. Verginin genelliği ilkesinde de vurgulanmak isteten vergilemeye ilişkin hak ve ödevlerin herkese ait olduğudur ve ayırım yapılmaksızın mali gücüne göre herkesin vergi yüküne katılmasıdır (Koyuncu, 2016, s. 85-87).

Anayasa Mahkemesi'nin bu konuya ilişkin bir kararında verginin genelliği ilkesi⁴;

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir... Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın, mali gücü olanların kamu hizmetleri giderlerini karşılamak için vergi yüküne katılımını ifade eder. Bu durum gözetildiğinde gelir ve malı olan herkesin ekonomik gücü ile orantılı olarak vergi vermek zorunluluğu bulunmaktadır. Yalnızca belli konulardan ve belli kişilerden vergi alınmasıyla bu ilkenin amacı gerçekleştirilmiş sayılamaz, şeklinde açıklanmıştır.

Genel olarak bakıldığında vergilemede genellik ilkesi, ödeme gücüne göre herkesin vergi yüküne katılmasını, kanunlar önünde eşit sayılmasını ve herkes tarafından uyulması gereken zorunlu bir ilke niteliğinde olmasını ifade etmektedir.

2.2.3. Eşitlik İlkesi

Eşitlik ilkesi 18. yüzyılda ortaya çıkmış ve adalet düşüncesinden geliştirilmiştir. Vergilemede eşitlik ilkesi, kişilerin ödeme güçlerine göre vergi yüküne katılmalarını ifade etmektedir. Tüm vatandaşların hiçbir ayırım gözetmeksizin vergi yüküne katılmasını ve herkesin kanun önünde eşit olarak değerlendirileceğini vurgulamaktadır. Bu doğrultuda kanun koyucu eşitlik ilkesinin uygulanmasında çeşitli nedenlerden ötürü istisnalar getirebilmektedir. Böylelikle kişilerin vergiye gönüllü uyumu artacak daha rahat vergi ödeyebileceklerdir (Erkin, 2012, s. 242-243).

Eşitlik ilkesi 182 Anayasası'nın 10'uncu maddesinde;

Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. (Ek fıkra: 7/5/2004-5170/1 md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 7/5/2010-5982/1 md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz. (Ek fıkra: 7/5/2010-5982/1 md.) Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar, şeklinde ifade edilmiştir.

Eşitlik ilkesi, herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması anlamına gelmemektedir. Bu ilkenin asıl amacı, şartları birbirine benzeyen, aynı nitelikleri barındıran durumların, kanun önünde aynı işlemlere tabi tutulmasıdır.

⁴ Anayasa Mahkemesi Kararı (AYM), K.T. 23.7.2003, E. 2003/48, K. 2003/76, 25580 sayılı ve 11.09.2004 tarihli Resmî Gazete

Eşitlik ilkesi hem anayasa hukuku hem de vergi hukuku açısından büyük bir öneme sahiptir. Devlet vergi ve benzeri mali yükümlülükleri yerine getirirken hiçbir ayırım gözetmemesi eşitlik ilkesinin bir gereğidir. Aynı zamanda vergi yükünün mükelleflerin mali gücüne göre eşit bir şekilde dağıtılması da adalet ilkesinin bir sonucudur ve eşitlik ilkesi ile adalet ilkesi iç içedir (Kolukırcık, 2022, s. 52).

Eşitlik ilkesi maddi ve şekli olarak ikiye ayrılmaktadır. Kişilerin sahip olduğu özelliklere bakılarak benzer özelliklere sahip olanların sınıflandırılması ve aynı durumda olanlara eşit davranılması maddi anlamda eşitlik olarak açıklanmaktadır. Kanun hükümlerinin uygulanırken vatandaşlar üzerinde hiçbir şahsi ayırım gözetmeksizin bir bütün olarak ve herkese eşit bir şekilde uygulanması şekli eşitlik olarak açıklanabilir (Tekin ve Gümüş, 2014, s. 249).

2.2.4. Mali Güç İlkesi

18.yy'da ortaya çıkan mali güç kavramının tam olarak bir tanımı olmamakla birlikte literatürde çok farklı tanımları mevcuttur (Selçuk, 2022, s. 113). Bunun yanı sıra mali güç kavramı ile ödeme gücü kavramları zaman zaman aynı anlamlarda da kullanılsalar da birbirinden farklıdır. 1961 Anayasasının Temsilciler Meclisinde mali güç kavramı yerine ödeme gücü kavramının kullanılması öne sürülmüştür. Fakat ödeme gücüne göre, vergi sadece gelir ve iratlardan alınacak servet verginin konusu dışında bırakılmış olacaktır. Buna karşın komisyon sözcüsü, *"bir şahıs bütün parasını gayrimenkule yatırır ve parasız kalırsa, ödeme gücünün pek az olduğunu iddia edebilir. Ama mali gücü yüksektir"* diyerek ödeme gücü kavramına karşı çıkmış ve mali güç kavramının daha geniş anlamda olduğu düşünüldükçe kabul edilmiştir (Oğurlu, 1995, s. 121). 1982 Anayasa'sında da mali güç kavramı kullanılmaya devam etmiştir.

Anayasa Mahkemesi mali güç kavramını şu şekilde açıklamaktadır⁵:

Malî gücüne göre vergi ödeme yükümlülüğü" ..., kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatmaktadır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, malî gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. "Malî güç", "ödeme gücünün" kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik

⁵ AYM, K.T. 7.11.1989, E. 1989/6, K. 1989/42, 20484 sayılı ve 06.04.1990 tarihli Resmî Gazete

değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir. Gelir türlerinde vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler bu ölçüt gözetilerek kurallaştırılır.

Herkesin gelir düzeyi farklı olduğu gibi mali gücü de farklıdır. Gelir düzeyi fazla olanın mali gücü daha fazla gelir düzeyi az olanın ise daha azdır. Buna göre ödedikleri vergi oranları da değişiklik göstermektedir. Mali güç ilkesine göre kişiler mali güçlerine göre ayrılmakta ve herkes mali gücüne oranla vergi ödemektedir (Karakoç, 2013, s. 1285).

Herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi adalet ilkesi ile doğrudan bağlantılıdır. Mali güç ilkesi, kişilerin ekonomik durumlarına göre vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Kişilerin mali gücü arttıkça ödemesi gereken vergi yükü de aynı oranda artmaktadır (Oğurlu, 1995, s. 124).

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında⁶;

Hukuk devletinde mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı sağlanır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi veya kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu bu olaya göre vergi kanunları çıkarır. Bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, denilerek mali gücün göstergeleri belirlenmiştir.

Mali güce göre vergilendirme ilkesi literatürde “vergilemede iktidar ilkesi” olarak da geçmektedir. Mali güç ilkesi aynı zamanda vergilendirmede dikkate alınan temel ölçütlerden biridir. Anayasa’da mali gücün ne olduğuna dair tam net bir tanım yer almamakla birlikte Anayasa’nın 73.maddesinin 1.fıkrasında yer alan “*Herkes... mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” ifadesi yer almaktadır. Anayasa’da yer alan bu ifade mali güce göre vergilendirme ilkesinin anayasal dayanağıdır. Bu doğrultuda mali güç ilkesinin temel vergilendirme prensiplerinden biri olduğu açıkça vurgulanmıştır. Anayasa Mahkemesi’nin kararları doğrultusunda mali gücü olan kişiler mali gücü daha az olan kişilere göre daha fazla oranda vergilendirilmeye tabi tutulması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda devletin sosyal ve adil bir hukuk devleti olduğunun bir göstergesidir (Keskin, 2020, s. 148).

⁶ AYM, K.T. 18.7.1995, E. 1994/84, K. 1995/33, 22792 sayılı ve 19.10.1996 tarihli Resmî Gazete

2.2.5. Kanunilik İlkesi

Kanunilik ilkesinin doğuşu çok eski tarihlere dayanmaktadır. Geçmişte Magna Carta zamanına dayanan kanunilik ilkesi vergi hukukunun bilinen en eski ve önemli ilkelerinden biridir. Vergiye tabi işlemlerin kanunlara dayandırılarak yapılması verginin hukuki açıdan zeminini oluşturmuş ve herkes tarafından kabul edilmesini sağlamıştır (Keskin, 2020, s. 127-128).

Hukuk devleti ilkesinin bir gereği ve sosyal devlet ilkesinin de bir sonucu olan kanunilik ilkesi, kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve aynı zamanda sosyal ve ekonomik anlamda hakların gerçekleştirilebilmesi açısından oldukça önemli bir ilkedir. Kanunilik ilkesi Anayasa'dan bağımsız bir ilke olarak yer almayıp ilgili konularla birlikte düzenlenmektedir. Bu doğrultuda hükümetin yapacakları işlemlerde kanunlarda belirtilen usul ve esaslara uyma zorunluluğu getirilmiştir (Günay ve Tekir, 2018, s. 713).

Kanunilik ilkesi kişisel hak ve özgürlüklerin korunmasının yanı sıra devletler için de oldukça önemlidir. Kanunilik ilkesi ile keyfiliğin önüne geçilerek devletin devamlılığı sağlanmakta ve aynı zamanda kuvvetler ayrılığı noktasında sınırlar belirlenmektedir. Uluslararası anlamda ülke kanunlarının her iki taraf açısından da bilinmesi ile suçlarla mücadele edebilmek daha kolay olacaktır. Bu doğrultuda kanunların hazırlanarak onaylanması parlamento tarafından, bu kanunların uygulanması ve denetlenmesi ise yargı organları tarafından yapılacaktır (Evren, 2011, s. 976).

Devletler egemenlik gücüne dayanarak en büyük gelir kaynağı olan vergileri vatandaşlardan almaktadır. Fakat bu vergiler toplanırken vatandaşlar arasında adaletin sağlanması gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi verginin kanunla konulup, değiştirileceği ve kaldırılacağını öngörmektedir. Bu sayede vergilerin keyfi olarak arttırılması gibi durumların önüne geçilmiş olup kişilerin hak ve özgürlükleri koruma altına alınmıştır.

Vergilemede kanunilik ilkesine göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler hem maddi hem de şekli anlamda kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durum Anayasanın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" ifadesiyle net

bir şekilde belirtilmiştir. Vergiye ve vergi uygulamalarına kanuni zemin hazırlayan bu ilke, diğer anayasal vergilendirme ilkeleri açısından da varlık sebebidir (Koyuncu, 2016, s. 125).

Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında kanunilik ilkesi ile ilgili şu ifadeler yer verilmiştir; *"Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, alınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönetiminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır"*⁷. Kanunilik ilkesi vergiyi kurucu temel öğelerin ve vergiden doğan ödev ve usullerin kanunla düzenlenmesinin zorunlu olduğunu belirtmektedir. Böylelikle vergi yönetiminde herkese eşit şekilde davranılmış olacaktır.

Vergilerin kanuni ilkesi gereğince devlet istediği gibi vergilere müdahale edememektedir. Kanunla belirtilmemiş olan bir vergiyi koyamaz ve vatandaşlardan alamaz. Vergiler ancak kanunla konulmakta ve kaldırılmaktadır. Kanunsuz vergi olmaz prensibi gereği ortaya çıkan kanunilik ilkesi genel anlamda yasal gerekliliklere koşulsuz uyma ve yasal ilkelerin en doğru şekilde uygulanması anlamına gelmektedir (Sobir, 2022, s. 12-13).

2.2.6. Sosyal Devlet İlkesi

Bir yönetim biçimi olan sosyal devlet, Sanayi Devrimi sonrasında ortaya çıkıp sürekli bir gelişim içinde günümüze kadar gelmiştir. Sosyal devlet, esas itibarıyla ülke içerisinde yaşayan vatandaşların sosyal hayatlarını özgürce ve rahat bir biçimde yaşayabilmeleri ve hayat kalitesini yükseltmek adına minimum düzeyde yaşanılabilir bir hayat standardının oluşturulması anlamına gelmektedir (Yörük, 2021, s. 169,177).

Sosyal devlet anlayışı ile devletler ülke içerisinde yaşayan vatandaşların hayatlarına müdahale edebilmektedir. Böylelikle tüm toplumun sosyal adaleti, refahı ve güvenliğini sağlamak temel görevidir. Sosyal devlet anlayışı Sanayi Devrimi sonrasında 1800'lü yıllarda ortaya çıkmış ve sürekli gelişerek günümüze kadar ulaşmıştır.

⁷ AYM, K.T. 15.10.2009, E. 2006/124, K. 2009/146, 27456 sayılı ve 08.01.2010 tarihli Resmî Gazete

Jandarma devlet anlayışının sonrasında ortaya çıkan sosyal devlet anlayışı ile bireylerin temel hak ve özgürlükleri koruma altına alınmış, sosyal bütünleşme sağlamaya çalışılmıştır (Yörük, 2021, s. 168-169).

Devletlerin ekonomik ve sosyal hayata etken bir şekilde müdahale etmesi yasal ve gerekli olarak kabul edilmektedir. Devlet bu anlayış gereği sosyal adalet ve sosyal barışı sağlamak amacını gütmektedir. Bu amaç doğrultusunda sosyal devlet düşüncesi ortaya çıkmıştır (Oğurlu, 1995, s. 114). Sosyal devlet kavramı, vergi kanunları açısından büyük bir öneme sahiptir ve önemli bir denetim getirmektedir. Anayasa mahkemesinin bir kararında sosyal hukuk devletinden şu şekilde söz edilmiştir⁸;

Demokratik sosyal hukuk devleti, insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren ferdin huzur ve refahım gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içerisinde çalışmasını sağlayan, çalışmaların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adaletle uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirleri alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlet şeklinde sosyal hukuk devletinin bazı özelliklerine yer verilmiştir.

Anayasa Mahkemesi benzer bir kararında, “sosyal hukuk devleti güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir... Hukuk devletinin amaç edindiği kişiliğin korunması, sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilir” diyerek hukuk devleti ile sosyal devlet arasındaki ilişki ifade edilmiştir⁹.

19’uncu yüzyılda ortaya çıkan ve 20’nci yüzyılda gelişim gösteren sosyal devlet kavramı günümüze kadar ulaşmıştır. Sosyal refah anlayışının hâkim olması ile özellikle

⁸ AYM, K.T. 24.6.2004, E. 2003/18, K. 2004/88, 26440 sayılı ve 20.02.2007 tarihli Resmî Gazete

⁹ AYM, K.T. 15.12.2006, E. 2006/111, K. 2006/112, 26392 sayılı ve 30.12.2006 tarihli Resmî Gazete

sanayi toplumlarında yer alan yoksul kesimin daha onurlu bir şekilde yaşayabilmesini esas alan sosyal devlet kavramı, yaşam standartlarının yükseltilmesini amaçlamaktadır. Kısaca sosyal devlet, devletin ülkede yaşayan herkes için asgari düzeyde yaşanılabilir bir yaşam standardı oluşturulmasını sağlaması şeklinde tanımlanabilir (Bulut N., 2003, s. 173-174).

Devletin toplumun sosyal ve ekonomik hayatına müdahale etmesinin gerekli olduğu anlamına gelen sosyal devlet kavramı ile devletler sosyal barış ve adaleti sağlamaktadırlar. Böylelikle herkes için yaşanılabilir bir asgari yaşam standartlarının oluşturulması devletin en önemli görevidir (Koyuncu, 2016, s. 154-155).

1982 Anayasası'nın 2.maddesinde, *“Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir”* ifadeleri yer almaktadır. Aynı zamanda anayasanın 5.maddesinde de;

Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır, ifadelerine yer verilmiştir.

Anayasada yer alan ifadelere bakıldığında devletin bazı konularda daha titiz davranması gerektiği görülmektedir. Bunlar özellikle sosyal haklara saygı, adalet, eşitlik, demokrasi ve bağımsızlıktır. Devlet özellikle gelir durumu iyi olmayan vatandaşların daha iyi yaşam sürebilmelerine de olanak sağlamalıdır. Toplumsal refah ve huzurun sağlanması sosyal devletin temel hedeftir.

2.2.7. Ölçülülük İlkesi

Ölçülülük tarih boyunca farklı düşünürler tarafından tanımlanmıştır. Aşırılıklardan kaçınma ve orta yolu bulma anlamında kullanılan ölçülülük kavramı, birbirleri ile çatışma içerisinde olan menfaatlerin orta yol bulunarak dengede tutulması ve bu şekilde meydana gelecek olan ölçsüz sonuçların engellenmesini sağlayan bir prensiptir (Artun, 2021, s. 5).

Hemen hemen tüm dünyada temel hak ve özgürlüklere bir sınırlandırma getirilmiştir. Temel hak ve özgürlükler tamamen sınırsız değildir. Fakat devlet bu sınırlandırmaları istediği şekilde düzenleyememektedir. Hukuk devletin bir gereği olan temel hak ve özgürlüklerin korunması ile yapılan sınırlandırmaların belli şartlara göre yapılması gerekmektedir. Anayasa metinlerinde temel hak ve özgürlüklere getirilen sınırlandırmanın ne ölçüde olacağı belirtilmektedir. Temel hak ve özgürlüklerin korunmasında esas alınan en önemli ilke ölçülülük ilkesidir (Kırbyık, 2022, s. 5-6).

Ölçülülük ilkesi için birçok tanım yapılmış ve genel olarak aynı anlam ifade edilmiştir. Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlükler sınırlandırılırken kullanılan aracın, sınırlandırma amacını gerçekleştirirken amaç ile araç arasında bir oran bulması şeklinde tanımlanmaktadır. Genel anlamda birbiri ile zıt düşen menfaatlerin uygun şekilde orta yol bulunarak dengelenmesi ve ölçüsüz sonuçların meydana gelmesini engelleyen bir prensiptir (Artun, 2021, s. 7).

Demokrasi ilkesi ve hukuk devleti ilkesi ölçülülük ilkesinin kaynağını oluşturmaktadır (Rumpf, 1993, s. 44). Amaç ve araç arasında bir denge kurulmasını öne süren ölçülülük ilkesi, hak ve özgürlüklere getirilen sınırlandırma ile ulaşılmak istenen amacın gerektirdiği miktarı aşmamasını ifade etmektedir. Yani kısıtlamalar getirilirken bireylere daha az kısıtlayıcı tedbirler getirilerek üstlerine yüklenecek olan yükümlülükler azaltılmaya çalışılmaktadır (Kırbyık, 2022, s. 9). Ölçülülük ilkesi temel hak ve özgürlüklerin korunması ve kamu yararı arasındaki ilişkide en iyiye ulaşmada toplumun yararını korumayı amaçlamaktadır (Ceylan B., 2020, s. 35).

Ölçülülük ilkesi Türk hukuk Sisteminde 2001 yılında meydana gelen Anayasa değişikliği ile kural haline gelmiştir (Bayrakçı, 2022, s. 54). Ölçülülük ilkesi Anayasa'nın 13'üncü maddesinde şu şekilde yer almaktadır: *“Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz.”*. Bu ifadelerle göre temel hak ve hürriyetler üzerinde yapılacak olan düzenlemelerin sadece Anayasa da belirtilen nedenlere bağlı olarak yapılabileceği ve ölçülülük ilkesine aykırı olmaması gerektiği belirtilmiştir.

Ölçülülük ilkesi tamamlayıcısı olan üç alt ilke ile bağdaştırılmaktadır. Bu ilkeler Anayasa Mahkemesi tarafından şu şekilde açıklanmaktadır¹⁰:

Elverişlilik öngörülen sınırlamanın ulaşmak istenen amacı gerçekleştirmeye elverişli olmasını, gereklilik ulaşmak istenen amaç bakımından sınırlamanın zorunlu olmasını ve aynı amaca daha hafif bir sınırlama ile ulaşılmasının mümkün olmamasını, orantılılık ise getirilen sınırlama ile ulaşmak istenen amaç arasında makul bir dengenin gözetilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.

Ölçülülük ilkesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*" ifadesi ile de doğrudan bağlantılıdır. Bu ifade de yer alan "dengeli dağılım" ile anlatılmak istenen aslında ölçülülük ilkesine uygun şekilde hareket edilmesidir (Keskin, 2020, s. 125).

¹⁰ AYM, K.T. 10.4.2019, E. 2018/136, K. 2019/21, 30807 sayılı ve 20.6.2019 tarihli Resmî Gazete

3. BÖLÜM

GÜNAH VERGİSİNİN ANAYASAL VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde günah vergileri 1982 Anayasası'nda yer alan vergileme ilkelerinden, adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güç ilkesi, kanunilik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve ölçülülük ilkesi açısından ayrı ayrı ele alınarak değerlendirilmiştir.

3.1. GÜNAH VERGİLERİNİN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Adalet ilkesi esas itibariyle herkesten ödeme gücüne göre vergi alınmasını ifade etmektedir. Adam Smith'in öne sürdüğü bu ilkeye göre, gelir elde eden herkesin hiçbir ayrıma tabi tutulmadan ödeme gücüne göre vergi ödemelidir (Ateş, 2022, s. 14). Adalet ilkesi, *“Toplumu meydana getiren bireylerin tamamının, kamu hizmetlerinin finansmanına katılması, vergilemenin adalet ilkesinin bir gereğidir. Adalet ilkesine göre, toplumu oluşturan bireyler, ayırım gözetmeksizin ödeme güçleri oranında vergi ödemelidirler”* şeklinde tanımlanmaktadır (Pehlivan, 2018).

Vergilemede adalet ilkesine 1982 Anayasası'nın 73.maddesinin ikinci fıkrasında *“Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır”* ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Bu ifadeye göre vergi yükünün herkese eşit bir şekilde dağıtılmasında mali güce dikkat edilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Genellikle az gelişmiş ülkelerde adalet göz ardı edilerek zorunlu tüketim mallarının talep esnekliği düşük olması nedeniyle daha çok gelir elde etmek amacıyla bu mallar daha fazla vergilendirilmektedir (Aktuğ, 2016, s. 21).

Tüketim mallarının gelir amaçlı olarak farklı şekilde daha yüksek vergilendirilmesinin de ekonomik bir gerekçesi vardır. Tütün, alkol, çay, kahve ve enerji ürünleri gibi bağımlılık yaratan veya vazgeçilmez ürünler için yakın ikamelerin olmaması, bunlara olan talebin esnek olmadığını göstermektedir. Buna karşılık, bu, tüketim vergilerinin uygulanmasıyla ekonomik kararların çarpıtma potansiyelinin nispeten küçük olduğu anlamına gelir (Cnossen, 2010, s. 3). Bu doğrultuda kişiler, zorunlu olan bu malların tüketiminden vazgeçemeyeceklerdir. Vergilerin yükselmesi ile

kişiler bu vergileri ödemekte zorlanacak ve gelir durumu düşük olan kişiler açısından adaletsiz bir vergi sistemi meydana gelecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin 28 Mart 2001 tarihli bir kararında vergilemede adalet ilkesi açısından şu şekilde bir değerlendirme yapılmıştır¹¹;

Mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme, en az geçim indirimi, ücret gelirlerinin sermaye gelirlerinden farklı vergilendirilmesi, servet vergilerinde lüks kabul edilen servet unsurlarının, temel ihtiyacı karşılayan servet unsurlarından daha yüksek oranda vergilendirilmesi, harcama vergilerinde lüks tüketime konu olan mal ve hizmetler ile zorunlu mal ve hizmetlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi, çeşitli istisna durumları ve muafiyet uygulamaları vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

Negatif dışsallığa sebep olan malları tüketmek durumunda olanlar yani bu mallara bağımlı olanlar ve gelir durumu düşük olan kişiler, bu ürünlere daha ucuz yollardan ulaşmaya çalışacaktır. Böylelikle talep kayıt dışı ekonomiye doğru kayacaktır. Aynı zamanda kişiler bağımlı oldukları ürünlere kara borsa aracılığıyla hem daha ucuz yolla hem de daha sağlıksız bir şekilde ulaşmaya başlayacaktır. Kaçak alkol üretimi ve kaçak sigaralara olan talep artacaktır. Kişiler daha ucuz yolla üretilen ve daha sağlıksız olan bu ürünlere daha kolay ulaşacağı için kaçak ürünlere yönelecektir. Böylelikle vergi ödemekten de kaçmış olacaklardır. Bu durum kişilerin sağlık durumlarını da olumsuz yönde etkileyecektir ve sağlık için yapılan harcamalar da buna bağlı olarak artacaktır. Ölümler ve bu ürünlerin kullanımına bağlı meydana gelecek olan sağlık sorunları artacaktır. Yine aynı şekilde kaçak ürünlere yönelinmesi ile bu ürünler üzerinden alınan vergi gelirlerinde de azalışlar meydana gelecektir.

Danıştay'a açılan bir davada ÖTV ile ilgili yapılan bir düzenlemenin meydana getirdiği adaletsizlik şu şekilde açıklanmıştır (Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı , 2023);

Anayasa hükmünün açıkça ortaya koyduğu şekli ile devlet vergi koyma yetkisini, ancak kamu giderlerini karşılamak amacıyla kullanabilme olanağına sahiptir. Ancak, bu meşru amacın varlığı yanında, vergilerin kişilerin mali gücü ile kamu giderlerini karşılama

¹¹ AYM, K.T. 28.3.2001, E. 1999/51, K. 2001/63, 24710 sayılı ve 29.03.2002 tarihli Resmî Gazete

amacı arasında adil bir dengenin kurulması suretiyle konulması ve bunun maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenmesi de Anayasal bir ödev niteliğindedir.

Örneğin; son üç yıllık süreç içerisinde 17.11.2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7256 sayılı Kanun, 09.06.2021 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan 7326 sayılı Kanun ve son olarak 12.03.2023 tarih 32130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7440 sayılı Kanun ile büyük çoğunluğu vergi borcu olan alacaklar yapılandırma kapsamına alınmıştır. Devlet kamu giderlerini karşılamak için tahsil etmesi gereken vergilerin zamanında tahsil edilememesi sebebi ile son üç yıl içinde üç Kanun ile yapılandırma yapmış ve bir kısım alacaklarından vazgeçmiş; bununla birlikte dava konusu işlem ile vatandaşın vergi yükümlülüğünü arttırmak suretiyle gelirlerinde artışa gitmiştir.

Bu davaya göre vergilendirmede yapılan artışlar nedeni ile kişiler vergilerini ödeyemeyecek duruma gelebilirler. Ödenemeyen vergiler birikerek çok daha yüksek miktarlarda borçlar meydana gelmektedir. Devletin borçları silme işlemi diğer borcunu ödemiş mükellefler açısından adaletsizliğe yol açmaktadır. Yine bu şekilde devlet nasıl olsa borçları silecek düşüncesi ile mükellefler vergi borçlarını ödemez duruma gelecektir. Bu doğrultuda devlet borçları silmek yerine yapılandırmaya gitmesi bir nebze olsun adaletsizliği ortadan kaldıracaktır.

Buna göre günah vergilerinin de aynı şekilde caydırılma amacıyla çok yüksek oranda uygulanması gelir düzeyi düşük alt gruplar açısından adaletsizliğe neden olacaktır. Zararlı ürünlere bağımlı halde olanlar yüksek vergiler nedeniyle bu ürünleri kullanmaktan vazgeçmeyecektir ve geçimini sağlamakta zorlansa dahi yine de bu ürünlere ulaşmaya çalışacaktır. Bu doğrultuda tüketimden vazgeçilmesi için vergilerin yükseltilmesi bir çözüm değildir aksine mükellefler arasında adaletsizlik meydana getirecektir.

Günah vergileri, bağımlılık yapan ürünler üzerinden çok yüksek miktarda uygulandığında gelir düzeyi düşük bireyler açısından yük oluşturacaktır. Tüketimini caydırmak amacıyla belirli malların fiyatının yükseltilmesi talebi bir miktar düşürse bile geliri yüksek olan kişiler ile geliri düşük olan kişiler aynı oranda vergi ödeyeceği için alt gelir düzeyine sahip kişiler açısından bir adaletsizlik söz konusu olacaktır. Bu doğrultuda günah vergileri vergilemede adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde adalet ilkesine ters düştüğü açıkça görülmektedir.

3.2. GÜNAH VERGİLERİNİN GENELLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında vergilemede genellik ilkesi, *"Herkes kamu giderlerinin karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür"* ifadesiyle hüküm altına alınmıştır. Bu ifadeye göre, "herkes vergi ödemekle yükümlüdür" ibaresinde geçen "herkes" sözcüğü ile vergilemede genellik ilkesi vurgulanmaktadır.

Vergilemede genellik ilkesi ile esas olarak herkesin vergi ödemek zorunda olduğu ve mali gücün göz önünde bulundurularak kişilerin vergilendirilmeye tabi tutulması gerektiği vurgulanmaktadır. Aynı zamanda mali gücün göz önünde tutulması adalet ilkesini ve ödeme gücü ilkesini vurgulamaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 20 Mart 2008 tarihli kararında vergilemede genellik ilkesi ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır¹²;

Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.

Anayasa Mahkemesi kararında genellik ilkesi ile ilgili niteliklere yer verilmiştir. Bu doğrultuda genellik ilkesine göre mali güç dikkate alınarak vergilendirme yapılmakta ve geliri fazla olandan, geliri az olana göre daha fazla vergi alınması gerektiği açıkça belirtilmiştir.

¹² AYM, K.T. 20.3.2008, E. 2004/94, K. 2008/83, 26923 sayılı ve 01.07.2008 tarihli Resmî Gazete

Günah vergileri alkol, tütün, fastfood, şeker ve kumar gibi hem insan hem de doğaya zararları bulunan ürünlerin tüketilmesini engellemek amacıyla alınan bir tüketim vergisidir. Geçmiş zamanlarda bu ürünlerin kullanımı günah olarak nitelendirilerek vergi alınırken şimdilerde daha çok gelir sağlamak amacıyla alınmaktadır (Buyrukoğlu ve diğerleri, s. 18-19).

Günah vergileri aslında herkese uygulanan bir vergi değildir. Sadece belirli mallara bağımlı olanların bu malları tüketmesi üzerine vergilendirilmektedir. Bu yüzden bu ürünleri satın almayan ve tüketmeyenler bu vergiye tabi değildir.

Genel olarak bakıldığında genellik ilkesine göre herkes vergi ödemekle yükümlüdür. Anayasa Mahkemesi'nin 28 Mart 2001 tarihli kararına göre genellik ilkesi¹³, “*Ayırım gözetilmeksizin herkesin vergi ödemesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu doğrultuda günah vergileri de hiçbir ayırım gözetmeksizin herkese aynı oranda uygulanmaktadır. Bu doğrultuda günah vergileri, genellik ilkesine uygun şekilde vergilendirilmektedir.

3.3. GÜNAH VERGİLERİNİN EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1982 Anayasa'nın 73.maddesinin 1. bendinde “herkes vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesinde eşitlik ilkesi de vurgulanmaktadır. Eşitlik ilkesine göre, vergi yükünün herkese eşit bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir.

Vergilemede eşitlik ilkesi yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmaktadır. Aynı gelir düzeyine sahip kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesi yatay eşitlik olarak değerlendirilmektedir. Bunun tam tersi şeklinde farklı gelir düzeyine sahip kişilerin farklı şekilde vergilendirilmesi ise dikey eşitlik olarak tanımlanmaktadır. Dikey eşitlik vergilemede kişilerin mali güçleri göz önünde bulundurularak vergilendirilme yapılmaktadır (Durmaz, 2022, s. 33-34). Bireylerin mali güçlerinin kesin olarak belirlenememesi ve adaletin tam olarak sağlanamaması açısından Türkiye’de yatay eşitlik benimsenmiştir.

¹³ AYM, K.T. 28.3.2001, E. 1999/51, K. 2001/63, 24710 sayılı ve 29.03.2002 tarihli Resmî Gazete

1982 Anayasası'nın 10.maddesinde eşitlik ilkesinin genel esasları yer almaktadır. Bu maddeye göre;

Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz.

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde (...) kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Anayasa Mahkemesi'nin 31 Ekim 2013 tarihli kararında vergilemede eşitlik ilkesi ile ilgi şu ifadeler yer almaktadır¹⁴; “Anayasanın 10.maddesinde yer verilen eşitlik ilkesi ile eylemi değil, hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunla aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanunlar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir”. Bu ilke ile aynı durumdaki kişilere farklı işlemler uygulanması engellenmiştir. Bu doğrultuda hiçbir ayırım gözetmeksizin kanunlar önünde herkes eşittir.

Günah vergileri zararlı alışkanlıkları olan herkese eşit bir şekilde uygulanmaktadır. Kişilerin mali gücüne bakılmaksızın herkes aynı oranda vergi ödemekle yükümlüdür. Geliri az olan kişilerin, geliri fazla olan kişilere göre aynı oranda vergi ödemesi gelir dağılımı açısından bir adaletsizlik meydana getirirse de vergilemede eşitlik ilkesine uygun şekildedir. Günah vergilerinin herkese aynı şekilde vergilendirilmesi vergileme ilkelerinden eşitlik ilkesi açısından değerlendirildiğinde bu ilkeye uygun şekilde uygulandığı görülmektedir.

¹⁴ AYM, K.T. 31.10.2013, E. 2013/72, K. 2013/126, 28892 sayılı ve 24.01.2014 tarihli Resmî Gazete

3.4. GÜNAH VERGİLERİNİN MALİ GÜÇ İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamu harcamalarının finansmanına kişilerin mali gücünün yettiği kadar katılması mali güç ilkesinin temelini oluşturmaktadır (Ceylan B. , 2020). Bu doğrultuda mükelleflerin ödemesi gereken vergi miktarları mali güçlerine orantılı olarak, gelirleri arttıkça ödeyecekleri vergi miktarları da artmaktadır.

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73.maddesinin birinci fıkrasında *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür."* ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeye göre vergi ödeyen mükelleflerin vergilendirilmesinde mali güç dikkate alınmaktadır.

Vergi hukuku öğretisinde uzlaşılan bir tanıma göre mali güç, *yasama organının vergilendirme yetkisini, kişilerin iktisadi ve kişisel durumlarını göz önünde bulundurarak kullanmasıdır*, şeklinde tanımlanmıştır (Canyaş ve Seçilmiş, 2013, s. 303).

Anayasa Mahkemesinin 6 Temmuz 1995 tarihli kararında mali güç ilkesi ile ilgili şu ifadeler yer verilmiştir¹⁵;

Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır.

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur.

Anayasa Mahkemesinin farklı bir kararında mali güç ile ilgili niteliklere ve mali gücü tespit unsurlarına yer verilmiştir. 28 Şubat 2018 tarihli kararda mali güç ile ilgili şu ifadeler yer verilmiştir¹⁶;

¹⁵ AYM, K.T. 6.7.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, 22542 sayılı ve 02.02.1996 tarihli Resmî Gazete

Mali güç; ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Kanun koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Mali güce göre vergilendirme, verginin yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının kanunlarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, çeşitli istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.

Mali güç ödeme gücüyle kıyaslandığında, mali gücün ve ödeme gücünün birbirlerinde ayrıştığı görülmektedir. Ödeme gücü bireylerin “en az geçim indirimini” aşan gelirlerini kapsamaktadır. Mali güç ise bireylerin yalnızca gelirlerini değil servet ve harcamalarını da kapsayarak daha etkin olduğu düşünülmektedir (Ceylan B. , 2020, s. 33). Yani mali güç kişinin sahip olduğu tüm gelirler üzerinden vergilendirildiği için bu noktada ödeme gücünden ayrılmaktadır.

Genel olarak bakıldığında kişinin tüm geliri üzerinden mali gücüne göre vergilendirilmesi adaleti sağlamak ve sosyal devlet fonksiyonunu yerine getirmek açısından büyük önem arz etmektedir. Günah vergileri mali güç ilkesi açısından değerlendirildiğinde pek de uygun olmadığı görülmektedir. Çünkü mali güç ilkesine göre geliri çok olan daha çok vergi alınırken geliri az olandan daha az oranda vergi alınması gerekmektedir. Bu yüzden vergilendirme sisteminde artan oranlı vergileme sisteminin kullanılması daha uygun olacaktır. Fakat günah vergileri alınırken kişilerin gelirine bakılmaksızın herkesten aynı oran vergi alınmaktadır. Bu yüzden günah vergileri mali güç ilkesi açısından ters düşmektedir.

3.5. GÜNAH VERGİLERİNİN KANUNİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilemede kanunilik ilkesi vergilemeye dair işlemlerin kanunla yapılmasını zorunlu kılan bir ilkedir. Böylelikle vergilemenin alt ve üst sınırı isteğe göre değil yasalar üzerinden belirlenmektedir.

Anayasa'nın 73.maddesinde vergilendirmede kanunilik ilkesi ile ilgili şu ifade yer almaktadır; “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur,*

¹⁶ AYM, K.T. 28.2.2018, E. 2017/117, K. 2018/28, 30381 sayılı ve 4.4.2018 tarihli Resmî Gazete

değiştirilir veya kaldırılır”. Buna göre vergiye dair yapılacak olan tüm değişikliklerin kanunlarla yapılmasının zorunluluğu belirtilmiştir. Böylece keyfi değişiklik ve düzenlemeler yapılamayacaktır. Yine Anayasa’nın 73. maddesinin 4. fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” ifadeleriyle bir istisnadan söz edilmiştir.

Bir başka tanıma göre vergilemede kanunilik ilkesi, “*idarenin sınırsız güce sahip olamayacağının, vergileme yetkisinin sınırının mükelleflerin hak ve özgürlükleri ile evrensel hukuk normlarına uygun olması gerekliliğinin, vergi istisna ve muaflıklarının yasal çerçevesinin çizilmesinin ve yargısal denetiminin bir gerekçesi olarak ele alınmalıdır*” (Gerçek ve Bakar, 2017, s. 9). Vergilemede kanunilik ilkesinin temel amacı mali yük konulması, kaldırılması ve değiştirilmesi konusunda hukuk devleti olarak anayasal bir güvence sunmaktır.

Kanunsuz vergi olmaz ilkesi, Anayasa Mahkemesi’nin 30 Aralık 2015 tarihli kararında şu şekilde ele alınmıştır¹⁷;

Vergi ve malî yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.

Ülkemizde adı günah vergisi olan bir vergi olmamakla beraber Özel Tüketim Vergileri günah vergisi olarak kabul edilmektedir (Sandalcı U. ve Sandalcı İ., 2018, s. 4). Dolayısıyla günah vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlere yönelik vergilendirilmeler kanunla konulup uygulanmaktadır. Bu doğrultuda günah vergileri

¹⁷ AYM, K.T. 30.12.2015, E. 2014/183, K. 2015/122, 29592 sayılı ve 13.1.2016 tarihli Resmî Gazete

kanunilik ilkesi açısından değerlendirildiğinde bu ilkeye uygun bir şekilde vergilendirmenin mevcut olduğu görülmektedir.

3.6. GÜNAH VERGİLERİNİN SOSYAL DEVLET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilemede sosyal devlet ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. fıkrasına göre "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükmüyle düzenlenmiştir. Sosyal devlete ilkesi aynı zamanda 1982 Anayasası'nın 2. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; "*Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir*".

Bireyleri korumak, barış ve huzur içerisinde yaşamalarını sağlamayı amaçlayan paternalist devlet, sosyal devlet olgusunun bir gereğidir. Aynı zamanda "*paternalist devlet, bireylerin sağlık, eğitim, adalet, tasarruf gibi fonksiyonlarını dikkate alır ve bu fonksiyonların zarar görmesini engelleyen düzenlemeler yapmaktadır*" (Buyrukoğlu ve diğerleri, 2016, s. 18). Devlet toplumsal refah ve huzuru sağlayabilmek adına birtakım yasalar koyar ve bu yasalara göre ülkeyi yönetmektedir.

Danıştay'a açılan bir davada ÖTV ile ilgili yapılan bir düzenlemenin sosyal devlet ilkesi açısından değerlendirilmesi şu şekilde yapılmıştır (Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı , 2023);

Anayasa Mahkemesinin birçok kararında da yer verildiği üzere; Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözetken kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için önlemler alarak çalışanları koruyan, millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir.

Bundan başka yakın zamanda yapılan birçok yasal düzenleme ve zammın devlet bütçesine eklediği yük yanında enflasyona olumsuz etki ile ürün fiyatlarında artışa sebep olduğu açıktır. Dava konusu işlem ise ÖTV artışı sebebi ile ürün fiyatlarında ayrıca yükselmeye yol açmaktadır.

Örnek olarak 01.05.2023 tarih 32177 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi uyarınca belirlenen tarihler arasında doğalgaz kullanım bedelleri Enerji ve Tabiat Bakanlığı bütçesinde karşılanmış iken dava konusu işlem ile işbu Kararnameden sadece 2 ay sonra doğalgaz ÖTV tutarı arttırılmıştır.

Sadece bu örnekler dahi esasen dengeli bir artış ve düzenleme yapılmadığının, bugüne değin yapılan ekonomik tercihler nedeniyle oluşan bütçe açığının kapatılması için vergilerin artırılması yolunun tercih edildiğinin bir göstergesidir.

Sosyal bir devlet olmanın gereği devletin vatandaşların mülkiyet haklarını koruyacak, Anayasa'nın 5. maddesi ile bağlantılı şekilde bu hakların korumasını ve geliştirmesini sağlayacak tedbirler alınmasıdır. Devletin vatandaşı koruyucu tedbirler alması ve imkanları yetersiz kişileri desteklemesi gerekmekte iken dava konusu düzenleme ile dengesiz şekilde alım gücünün azalmasına sebebiyet verilmesi bu anlamda sosyal devlet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir

Danıştay'a açılmış olan bu davaya göre vergilerin kontrolsüzce artırılması kişilerin yaşam standardı etkileyeceği ve toplumsal huzurun bozulmasına yol açması sebebi ile sosyal devlet ilkesine ters düşmektedir. Bu doğrultuda devletin kamusal ihtiyaçlarını finanse etmek amacıyla aldığı vergilerin kişilerin yaşam standartları bozulmadan, ekonomik durumları göz önünde bulundurularak ve olması gereken minimum oranda vergi artışları yapması gerekmektedir. Vergilerin bir anda maksimum seviyede artışı kişileri ödeme konusunda zora sokacaktır. Bu doğrultuda sosyal devlet ilkesine aykırı hareket edilmiş olacaktır.

Günah vergileri sosyal devlet ilkesi açısından değerlendirildiğinde aslında bir durumda daha ters düştüğü görülmektedir. Devlet kişileri zararlı alışkanlıklardan vazgeçirmek için vergilendirme yoluna giderken bir yandan da gelir elde etme çabasıdadır. Yani aslında devlet vazgeçirmek istediği davranıştan faydalanmaktadır. Kişilerin bağımlılığı bir zaaf durumunda olması nedeniyle kişilerin vazgeçemedikleri bu ürünlere küçük küçük zamlar yaparak tüketimden caydırmadan geliri arttırmaktadır. Bu da genel anlamda sosyal devletin gereklerine aykırıdır.

Tüm bunlara ek olarak tüketiminden caydırılması istenilen mal ve hizmetlere yüklenen vergi miktarlarının çok olması alt gelir grupları açısından bir adaletsizliğe yol açacaktır. Bağımlı olduğu ürüne daha ucuz yollarla ulaşmak isteyen tüketici vergilendirilmeyen ve daha zararlı olan mallara yönelir ve sosyal refah olumsuz etkilenmektedir. Aynı zamanda vergi ödemeye gücü yetmeyen kişilerce ucuz yollu ürünlere ulaşmak istenmesi, yolsuzluk ve suça neden olan yeraltı piyasasının oluşmasına yol açarak kara borsayı teşvik edecek ve kanunlara saygısızlığı arttıracaktır. Tüm bunların sonucunda sosyal devlet ilkesine aykırı hareket edilmiş olacaktır.

Günah vergileri kapsamına giren zararlı malların vergilendirilmesi ile “*sosyal faydası olmayan, hatta zararlı olduğu düşünülen bazı mal veya mal grupları vergilendirilmektedir*” (Taylar, 2012, s. 440). Yani genel anlamda zararlı alışkanlıkların kullanımı sonucu kişi hem kendine hem de çevresine zarar verecektir. Sosyal devlet ilkesi gereğince kişilerin huzurlu ve barış içerisinde yaşamaları devletin en önemli görevidir. Bu doğrultuda toplumsal huzurun bozulmaması adına zararlı mal ve hizmetlere uygulanan günah vergileri sosyal devlet ilkesini yerine getirmektedir.

3.7. GÜNAH VERGİLERİNİN ÖLÇÜLÜLÜK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anayasa’nın “Temel hak ve hürriyetlerin sınırlanması” başlıklı 13. maddesine göre, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve laik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”.

Bu maddeye göre temel hak ve özgürlükler kanunla koruma altına alınmış yapılacak olan sınırlandırmaların yalnızca kanunla ve ölçülülük ilkesine uygun bir şekilde yapılması gerektiği vurgulanmıştır. Yani ölçülülük ilkesine göre uygulanacak olan vergi oranları, faiz ya da zamların aşırılığa kaçılmamasını ifade etmektedir.

Ölçülülük ilkesi Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde yer almaktadır;¹⁸ “*Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşmak istenen amaç arasında da "ölçülülük ilkesi" gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur.*”

Bu ifadeye göre vergilendirme yapılırken ulaşmak istenen hedef arasında makul bir denge sağlanması gerekmektedir. Yani vergilendirmede ölçülülük dikkate alınarak belli oranlarda fiyatlarda yükselme yapılması gerekmektedir. Vergilendirme oranlarında makul denge sağlanamadığı zaman yapılan artışlar mükellefler açısından ağır bir yük oluşturmaktadır. Bu durumda ölçülülük ilkesine aykırı hareket edilmiş olmaktadır.

¹⁸ AYM, K.T. 5.5.2016, E. 2016/16, K. 2016/37, 29728 sayılı ve 31.05.2016 tarihli Resmî Gazete

Anayasa Mahkemesi'nin 27 Ekim 2011 tarihli bir kararında ölçülülük ilkesi ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır¹⁹;

Hukuk devletinin bir gereği olan “ölçülülük” ilkesi yasa koyucu için bağlayıcıdır. Bu ilke, Anayasa Mahkemesinin çeşitli kararlarında vurgulandığı gibi “elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik”, getirilen kuralın, ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını ve “orantılılık” ise, getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir.

Ölçülülük ilkesi nedeniyle devlet, sınırlamadan beklenen kamu yararı ile bireyin hak ve özgürlükleri arasında adil bir dengeyi sağlamakla yükümlüdür. Anayasa'da düzenlenen kişinin maddi ve manevi varlığını koruma ve geliştirme hakkı ile Devlet herkesin maddi ve manevi varlığını geliştirmesi için gerekli şartları hazırlamakla yükümlüdür.

Bu karara göre devlet, vergilere yapılacak olan artışları ölçülülük ilkesine uygun şekilde yapmak zorundadır. Kişilerin hak ve özgürlüklerini koruyup ve ulaşılmak istenen hedefler arasında adil bir denge kurmakla yükümlüdür.

Batı (2023) ölçülülük ilkesini şu şekilde ele alınmıştır; *“Yapılan değişiklik meşru amaç ile çelişir bir durumda ise ve kişilerin artan maktu vergi tutarları karşısında söz konusu ürünleri satın almakta zorlanması gibi bir sonuç doğurmuşsa ölçülülük/orantılılık savıyla mülkiyet hakkı ihlal edilmiş denilebilecektir.”*

Batı (2023)'ya göre;

Geçtiğimiz günlerde 7390 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ÖTV Kanunu (I) sayılı listede bulunan benzin, motorin, LPG gibi bazı ürünlerin maktu tutarları hatırı sayılır şekilde artırılmıştı. Yapılan Kanun değişikliği sonucunda düzenlenen 7390 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile ÖTV maktu tutarların artırılması sonucunda ödenecek vergi tutarlarının ödeyenler açısından ortalama vergi yüklerini artırmakta ve bu yönüyle de ölçülülük ilkesinin çiğnendiği düşünülmektedir.

Bu doğrultuda ülkemizde yapılan ÖTV zamlarının bir anda çok fazla miktarda yapılması kişiler üzerinde ağır bir yüke neden olacaktır. Özellikle son dönemlerde herkes araba kullanmaya başlamıştır. Artan benzin fiyatlarını karşılayamayacak durumda olanlar artık arabalarını kullanamaz duruma gelmiştir. Aynı zamanda artan benzin fiyatlarına oranla toplu taşıma ve taksi ücretleri de artmıştır. Bu durumda gelir

¹⁹ AYM, K.T. 27.10.2011, E. 2010/71, K. 2011/143, 28197 sayılı ve 07.02.2012 tarihli Resmî Gazete

durumu olmayan ya da artık bu kadar zammı karşılayamayacak durumda olan kişiler iş yerlerine, okullara, hastanelere gidilebilecek birçok yere yürüyerek gitmek zorunda kalmaktadır. Yapılan kanun değişikliğinin kişilerin yaşam standartlarını bozmadan toplum düzenine aykırı olmayacak şekilde ve ölçülülük ilkesi esas alınarak belli bir oranda yapılması daha uygun olacaktır. Yani bir anda bu kadar fazla olan vergi zammı ölçülülük ilkesine aykırıdır.

Bu doğrultuda ölçülülük ilkesi günah vergileri özelinde değerlendirildiğinde ulaşılmak istenen amaç ile ön görülen uygulamada ölçülülük ilkesi dikkate alınması esastır. Devlet tüketiminden vazgeçirmek istediği mal ve hizmetlerin vergilerini yükseltirken kişilerin haklarını ihlal etmemeli ve belli bir oranda ölçülülük ilkesine uygun şekilde yapmalıdır. Günah vergilerine uygulanacak olan vergi oranlarındaki artışlar ne çok yüksek ne de çok düşük olmalıdır. Tüketimi caydırıcı nitelikte olup kişilere zarar vermeyecek bir dengenin sağlanması gerekmektedir. Özellikle vergi tabanı açısından artan oranlı bir vergi tarifinesin uygulanması daha adil olacaktır. Herkesin aynı oranda vergilendirilmesinin yerine geliri az olandan daha az, geliri çok olandan daha çok vergi alınması daha adil bir vergi sistemini oluşturacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günah vergileri; alkol, tütün ürünleri, kafein fastfood, kumar vb. gibi bağımlılık yaratan ve negatif dışsallıklara yol açan alışkanlıkların engellenmesi amacıyla alınmaktadır. Geçmişte daha çok dini yönden günah sayılan ahlaka uygun olmayan davranışları engellemek amacıyla alınmış olsa da günümüzde daha çok kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla alınmaktadır.

Türkiye’de günah vergisi adı altın tam olarak bir vergi olmamakla birlikte Türk vergi sisteminde yer alan ÖTV ve KDV günah vergisi olarak değerlendirilmektedir. Özellikle ÖTV kapsamında, III sayılı listede yer alan toplum sağlığını olumsuz yönde etkileyen mal ve hizmetler günah vergisi adı altında ele alınmaktadır.

Ekonomik ve sosyal nedenlere bağlı olarak artan günah vergileri oranları gelir durumu düşük olan kişiler açısından daha fazla vergi yükü oluşturacağından gelir dağılımında adaletsizliğe neden olmaktadır. Aynı zamanda gelir durumu düşük olan bağımlılar, bu ürünlere daha ucuz yollardan ulaşmak isteyecek ve ürünün kalitesi azalarak potansiyel olarak daha zararlı mallardan tüketecektir. Buna bağlı olarak kişiler kara borsaya yönelecek, kaçakçılık artacak ve yer altı piyasası oluşacaktır. Bunun yanı sıra kişiler bağımlı oldukları ürünlere daha ucuz yolla daha kalitesiz şekilde ulaşacakları için hastalıklar ve ölümler artacak ve aynı şekilde yapılan sağlık harcamaları da buna paralel olarak atış gösterecektir. Sağlık harcamalarının artması da devlet açısından ekstra bir yük olacaktır. Yine aynı şekilde yer altı piyasasının artması ile devlet denetimleri sıkılaştıracak kolluk kuvvetleri ve cezaevi harcamaları gibi hizmetler için yapılan harcamalarda artacaktır.

Alkol ve sigara bağımlılığı düşük gelir grupları açısından daha çok negatif dışsallığa yol açacak ve yüksek gelir gruplarına kıyasla vergi yüküne daha çok katlanacakları için gelir dağılımında adaletsizliğe neden olacaktır. Buna bağlı olarak da toplumsal refah olumsuz etkilenecektir. Buda sosyal devlet ilkesine ve adalet ilkesi açısından ters düşmektedir.

Günah vergileri ülkeler kapsamında ele alındığında Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler günah vergilerinin sosyal amacından çok mali amacını ön planda tutmuş, ABD, Fransa ve İtalya gibi gelişmiş ülkelerde daha çok günah vergilerinin sosyal amacına

göre hareket edilmiş olsa da bu ülkelerde mali amaç doğrultusunda yüksek oranda gelir elde etmiştir.

Günah vergileri genel olarak tüm ülkeler açısından hem kolay gelir elde edilir olması hem de toplumsal refahı düzenleyici özellikte olması nedeni ile vazgeçilmez bir gelir kaynağı olmuştur. Olumsuz özelliklerinin yanı sıra birçok olumlu özelliğinin bulunması ile devletler etkin bir şekilde uygulamaktadır. Aynı zamanda öne sürülen sosyal amacı dolayısıyla kişilerden tepki görmeden uygulanmaktadır.

Günah vergilerinden elde edilen gelirlerin büyük çoğunluğu sosyal amacını gerçekleştirmeye yönelik olarak, sağlığa zararlı ürünlerin tüketilmesi sonucu meydana gelen olumsuz dışsallıkların maliyetlerinin finansmanında kullanılmalıdır. Bunun yanı sıra tüketimi azaltmaya yönelik olarak eğitici ve bilinçlendirici politikalar daha sık yürütülmelidir.

Vergilendirme yetkisinin kullanılmasında keyfi uygulamaların önüne geçerek devletin sahip olduğu sınırsız vergilendirme yetkisinin en önemli sınırlandırıcılarından birisi vergilendirme ilkeleridir. Vergilendirme ilkeleri bazı sınırlandırmalara tabi tutulabilir. Bu sınırlandırma içerisinde çalışmanın çerçevesini çizdiği ilkeler anayasal vergileme ilkeleridir. Literatürde anayasal vergileme ilkeleri; adalet ilkesi, genellik ilkesi, eşitlik ilkesi, mali güç ilkesi, kanunilik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve ölçülülük ilkesi olarak yer almaktadır. Günah vergileri anayasal vergileme ilkeleri açısından değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşılmıştır:

Adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde, vergi oranlarının herkese aynı şekilde uygulanması ve caydırılma amacıyla çok yüksek oranda uygulanması düşük gelir grupları açısından bir adaletsizlik meydana getirmektedir. Bu doğrultuda günah vergileri adalet ilkesi açısından ters düşmektedir. Genellik ilkesi açısından bakıldığında günah vergileri hiçbir ayırım gözetmeksizin herkese aynı oranda uygulanması sebebiyle genellik ilkesine uygun şekildedir. Eşitlik ilkesi açısından incelendiğinde yine aynı şekilde vergi oranlarının herkese eşit bir şekilde uygulanması ile eşitlik ilkesine uygun bir şekilde uygulandığı görülmektedir. Mali güç ilkesi açısından bakıldığında, mali güç ilkesine göre geliri çok olan daha çok vergi alınırken geliri az olandan daha az oranda vergi alınması gerekmektedir. Fakat günah vergileri alınırken kişilerin gelirine

bakılmaksızın herkesten aynı oran vergi alınmaktadır. Bu yüzden günah vergileri mali güç ilkesi açısından ters düşmektedir. Kanunilik ilkesine bakıldığında, Ülkemizde adı günah vergisi olan bir vergi olmamakla beraber Özel Tüketim Vergileri günah vergisi olarak kabul edilmektedir. Ülkemizde günah vergileri kapsamında değerlendirilen mal ve hizmetlere yönelik vergilendirilmeler kanunla konulup uygulanmaktadır. Bu doğrultuda günah vergileri kanunilik ilkesi açısından değerlendirildiğinde uygun bir şekilde vergilendirmenin mevcut olduğu görülmektedir. Sosyal devlet ilkesi açısından değerlendirildiğinde, sosyal devlet ilkesi gereğince kişilerin huzurlu ve barış içerisinde yaşamaları devletin en önemli görevidir. Bu doğrultuda toplumsal huzurun bozulmaması adına zararlı mal ve hizmetlere uygulanan günah vergileri sosyal devlet ilkesini yerine getirmektedir. Fakat günah vergilerinin yüksek oranlarda uygulanması kişilerin yaşam standartlarını etkileyeceğinden sosyal devlet ilkesine aykırı hareket edilmiş olacaktır. Yani günah vergileri sosyal devlet ilkesi açısından hem uygundur hem de uygun değildir. Son olarak ölçülülük ilkesi açısından değerlendirildiğinde, ulaşılmak istenen amaç ile ön görülen uygulamada ölçülülük ilkesi dikkate alınması esastır. Devlet tüketiminden vazgeçirmek istediği mal ve hizmetlerin vergilerini yükseltirken kişilerin özlülük haklarını ihlal etmemeli ve belli bir oranda ölçülülük ilkesine uygun şekilde yapmalıdır. Günah vergileri uygulanırken tüketimi caydırıcı nitelikte olup kişilere zarar vermeyecek bir dengenin sağlanması gerekmektedir.

Günah vergileri herkesten aynı oranda alınması sebebi ile zararlı olan mal ve hizmetlere bağımlı ve gelir durumu düşük olan kişiler açısından adaletsizliğe neden olmaktadır. Gelir durumu iyi olan kişiler için ödedikleri vergi belki çok az olabilir ama gelir durumu düşük olan kişiler açısından vergi oranları yüksek gelebilir. Bu doğrultuda düşük gelir grupları açısından adaletsizliği ortadan kaldırmak ve vergi yükünü azaltmak adına vergilendirmede artan oranlı tarife uygulanmalıdır.

Günah vergilerinin sosyal amacı yerine daha çok mali amacı için alınması ile kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olması, tüm olumlu ve olumsuz yönlerine rağmen geçmişte uygulanmış olup günümüzde de hala uygulanıyor olması, zararlı alışkanlıkların kullanımını önlemede bir araç olması sebebiyle bu ürünlerin kullanımının azaltılması ya da tamamen ortadan kaldırılması pek mümkün değildir. Bu doğrultuda günah vergilerinin yapısında iyileşme sağlanabilir. Doğru

uygulanacak bir vergi tarifesiyle günah vergileri daha etkin hale getirilebilir. Toplum ve birey sağığı açısından yapılan eğitici, öğretici, bilinçlendirici çalışmalar arttırılmalı kişileri teşvik edecek yeni yollar bulunmalıdır.

Günah vergilerinin temel hedefi sosyal devlet ilkesinin bir gereğı olarak halkın sağığını korumaktır. Zararlı alışkanlıklar üzerinden alınan vergilere bir kota sınırlaması getirilirse devlet sosyal devlet ilkesinin gereğini yerine getirmiş olacaktır. Yani devlet sadece vergi alır ve bu oranlarını istediğı gibi yükseltirse burada amaç halkın sağığını korumaktan çıkıp sadece gelir elde etme odaklı olacaktır. Bu doğrultuda kişilerin satın aldıkları alkol, tütün gibi zararlı malların satışına kota uygulaması getirilmelidir. Örneğın, bir kişi bir paket sigara alacaksa veya bir şişe alkol alacaksa bu ürünlere barkod eklenerek kişiler belli miktarda alkol sınırlamasına tabi tutulabilir. İsteyen istediğı kadar bu ürünlerden alamayacaktır. Yine aynı şekilde bu alkol ve tütün ürünlerinin satışı T.C kimlik numaraları ile yapılabilir. Herkesin satın alma kotası olmalı ve bu miktarı aşamayacak kadar alabilmelidir. Her paketin barkodu olup ve kişi başına düşen miktar belli olmalıdır. Böylelikle alkol tüketenler ve tüketmeyenlerde ayrılmış olacaktır. Kişiler istese de kendileri için bir başkasına bu ürünlerden aldıramayacaktır. Çünkü kimse alkol ya da sigara kullanmadığı halde kullanıyormuş durumuna düşmek istemez. Böylelikle kişiler bir süre sonra alkol ve tütün ürünlerine istedikleri kadar rahat ulaşamayacakları için tüketimden vazgeçmeye yöneleceklerdir.

Türk vergi sisteminde günah vergileri adı altında bir vergi olmaması nedeniyle belki de kişiler açısından caydırıcılığı pek yoktur. Çünkü zararlı olan mal ve hizmetler üzerinden ÖTV ve KDV belli oranlarda alınmaktadır. Fakat bu mal ve hizmetlere doğrudan günah vergisi adı altında bir vergi alınır ve bu vergilerden elde edilen gelirlerin hepsi bir havuzda toplanabilir. Elde edilen gelirler bu malların kullanımı sonucu meydana gelen olumsuz dışsallıkların giderilmesinde ve sağık harcamalarının finansmanında kullanılabilir. Vergiler hem daha etkin kullanılmış olur hem de artık zararlı alışkanlıklar üzerinden doğrudan alınan tek bir vergi olmuş olur.

Günah vergileri genel anlamda adalet ilkesine uygun değildir. Bu bağlamda özellikle gelir durumu düşük olan ve bağımlılık derecesinde zararlı alışkanlıkları tüketenlere vergi oranlarında bir miktar muafiyet ve istisna uygulanabilir. Böylelikle adalet ilkesine uygun davranılmış olacaktır. Aksi taktirde durumu iyi olanlar zararlı mal ve

hizmetlere çok rahat bir şekilde ulaşabilecekken gelir durumu düşük olanlar o kadar rahat ulaşamayacak ve yer altı piyasası gibi daha zararlı ürünlere yönelecektir.

Bu genel değerlendirmeler ışığında günah vergilerinin daha etkin ve anayasal vergilendirme ilkelerine uygun bir şekilde uygulanabilmesi için bazı düzenlemeler yapılmalıdır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir;

- Günah vergilerinin gelir seviyesine göre artan oranlı olarak uygulanması gerekmektedir. Vergi tarifesi olarak artan oranlı vergi tarifesi uygulanabilir.
- Günah vergileri uygulanırken kota uygulaması getirilebilir.
- Günah vergisi adı altında yeni bir vergi çıkarılıp özellikle bağımlılık yaratan mal ve hizmetler üzerinden vergi alınabilir.
- Günah vergilerinden elde edilen gelirler sağlığa zararlı ürünlerin tüketilmesi sonucu meydana gelen olumsuz dışsallıkların maliyetlerinin finansmanında kullanılabilir.
- Zararlı alışkanlıkların tüketimini azaltmaya yönelik olarak eğitici ve bilinçlendirici politikalar daha sık yürütülebilir.

Günah vergilerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve özellikle sosyal amacının yerine getirilmesi açısından yukarıdaki önerilerin uygulanması etkili olabilecektir. Zararlı alışkanlıkların tüketiminin azaltılması için günah vergileri çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Bu doğrultuda devlet en etkili olacak politikayı seçmeli ve toplum sağlığı ve huzuru açısından zararlı alışkanlıkların tüketimini tamamen engelleyemese bile azaltmaya çalışmalıdır. Günah vergilerinin etkili bir şekilde uygulanması ile zararlı alışkanlıkların kullanımının önüne geçilebilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi* (14 b.). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, Ş., ve Aktuğ, M. (2021). Teorik Temelleri ve Gelişimi Bakımından Özel Tüketim Vergilerinin Analizi. *Maliye Çalışmaları Dergisi*(65), 1-23.
- Aktuğ, M. (2016). *Küreselleşme Sürecinde Özel Tüketim Vergilerinin Gelişimi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aktuğ, M., ve Polat, S. (2016). Günah Vergileri: ABD ve Türkiye'deki Mevcut Durumun Karşılaştırılması. *I. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu*, (s. 176-189). Elazığ.
- Akyazan, A. E. (2009). Vergiendirme yetkisinin Türkiye'deki gelişimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 22(81).
- Altıok, S. (2007). *Avrupa Birliği İle İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Anayasa Mahkemesi. (7 Kasım 1989). Anayasa Mahkemesi Kararı. E. 1989/6, K. 1989/42, Resmi Gazete Sayı: 20484. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1989-42-nrm.pdf> adresinden alındı.
- Anayasa Mahkemesi. (18 Temmuz 1985). Anayasa Mahkemesi Kararı. E. 1994/84, K. 1995/33, Resmî Gazete Sayı: 22792. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1995-33-nrm.pdf> adresinden alındı.
- Anayasa Mahkemesi. (23 Temmuz 2003). Anayasa Mahkemesi Kararı. E. 2003/48, K. 2003/76, Resmi Gazete Sayı: 25580. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-76-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi. (24 Haziran 2004). Anayasa Mahkemesi Kararı. E. 2003/18, K. 2004/88, Resmi Gazete Sayı: 26440. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/02/20070220-8.htm> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi. (15 Ekim 2009). Anayasa Mahkemesi Kararı E. 2006/124, K. 2009/146, Resmi Gazete Sayı: 27456. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/01/20100108-20.htm> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi. (27 Ekim 2011). Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2010/71, K. 2011/143, Resmi Gazete Sayı: 28197. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-143-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi. (30 Aralık 2015). Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2014/183, K. 2015/122, Resmi Gazete Sayı: 29592. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2015-122-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi. (10 Nisan 2019). Anayasa Mahkemesi Kararı. E. 2018/136, K. 2019/21, Resmî Gazete Sayı: 30807 <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2019-21-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi Kararı. (6 Temmuz 1995). E. 1994/80 K. 1995/27, Resmi Gazete Sayı: 22542. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1995-27-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi Kararı. (28 Mart 2001). E. 1999/51, K. 2001/63. Resmi Gazete Sayı: 24710. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2001-63-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi Kararı. (3 Mart 2008). E. 2004/94, K. 2008/83, Resmi Gazete Sayı: 26923. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/07/20080701-12.htm> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi Kararı. (31 Ekim 2013,). E. 2013/72, K. 2013/126, Resmi Gazete Sayı: 28892. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-126-nrm.pdf> adresinden alındı.

Anayasa Mahkemesi Kararı. (28 Şubat 2018). E. 2017/117, K. 2018/28, Resmi Gazete Sayı: 30381. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2018-28-nrm.pdf> adresinden alındı.

Appleby, J., ve Boyle, S. (2000). Blair's billions: where will he find the money for the NHS? *BMJ*, 320(7238), 865-867.

Argentiero, A., Chiarini, B., ve Marzano, E. (2020). Does Tax Evasion Affect Economic Crime? *Fiscal Studies The Journal of Applied Public Economics*.

Arslan, E. (2006). *Türkiye’de Katma Değer Vergisi Uygulaması ve Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi . İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Artun, E. S. (2021). *Vergi Hukukunda Ölçülülük İlkesi*. Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ata, A. Y. (2001, Aralık). *Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet ilkesinin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ateş, G. (2022). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin İncelenmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Ateş, M. S. (2017). *Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Avcı, O. (2018). KDV ve ÖTV Açısından Uluslararası Vergilendirme Sorunlarına Yönelik Değerlendirmeler. *Vergi Sorunları*(354), 73-85.
- Avcı, O., ve Demirci, Z. (2017). Türkiye'de Günah Vergisi Olarak ÖTV III Sayılı Listenin İncelenmesi. U. Ü. Fakültesi (Dü.), 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu* içinde, (s. 47-60). Bursa.
- Ay, H. M. (2004). *Adil Gelir Dağılımının Sağlanması Özel Tüketim Vergisinin Yeri ve Bunun Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Doktora Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aygül, E., ve Polat, L. (2003). IV Sayılı Listedeki Mallara Glikin Ötv Kanunu Uygulamaları. Temmuz 21, 2023 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2003/08/05/iv-sayili-listedeki-mallara-iliskin-otv-kanunu-uygulamalari/> adresinden alındı
- AYM, Anayasa Mahkemesi Kararı. (15 Aralık 2006). E. 2006/111, K. 2006/112, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2006-112-nrm.pdf> adresinden alındı.
- Aytaç, D. (2011). Türkiye'de Enerji Etkinliğini Sağlama ve Çevresel Kirlenmeyi Engellemede Enerji Üzerindeki Zımni Vergi Oranlarının Etkisi. *Maliye Dergisi*(160), 392-410.
- Bal, B. (2019). *Dolaylı Vergilerin Türk Vergi Sistemindeki Yeri ve Ekonomiye Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Baş, H. (2011). *Vergilendirme ilkelerine anayasa mahkemesi'nin bakış açısı*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Batı, M. (2023, Temmuz 21). ÖTV Zamları Anayasaya Aykırı mı? (III): Yapılması Gereken... T24. Ağustos 6, 2023 tarihinde <https://t24.com.tr/yazarlar/murat-bati> adresinden alındı

- Batıray, J. (2006). *Türk Vergi Sisteminde KDV ve ÖTV'nin Avrupa Birliği Vergi Sistemine Uyumu*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bayrakçı, Ö. F. (2022). *Ölçülülük İlkesi Işığında İktisadi Amaçlı Vergi Teşviklerinin Meşruluğu*. Doktora Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Becker, G. S., ve Murph, K. M. (1988). A Theory of Rational Addiction. *Journal of Political Economy*, 96(4), 675-700.
- Beckert, J., ve Lutter, M. (2009). The Inequality of Fair Play: Lottery Gambling and Social Stratification in Germany. *European Sociological Review*, 25(4).
- Bella, E. d., Gandullia, L., Leporatti, L., ve Montefiori, M. (2019). The Incidence of Sin Taxes: Evidence from Italy. A. Bianco, P. Conigliaro, ve M. Gnaldi içinde, *Italian Studies on Quality of Life* (s. 127-143).
- Bilici, N., ve Bilici, A. (2011). *Kamu Maliyesi* (1 b.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bingöl, O. (2022, 05 27). *Alkollü İçeceklerde ÖTV Zammı Serüvenimiz*. 09 19, 2022 tarihinde Vergiye Dair: <https://vergiyedair.com/2022/05/27/alkollu-iceceklerde-otv-zammi-seruvenimiz/> adresinden alındı
- Binokay, M. D. (2010). *Rasyonel Vergileme İlkeleri ve Türkiye'de Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Black, P., ve Mohamed, A. (2006). "Sin" Taxes and Poor Households: Unanticipated Effects. *South African Journal of Economics*, 74(1), 131-136.
- Briggs, A. (2019, Temmuz 11). "Sin taxes"the language is wrong, but the evidence is clear. *The BMJ- Views and Reviews*.
- Bulut, N. (2003). Küreselleşme: Sosyal Devletin Sorunu Mu? *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 52(2), 173-197.

- Bulut, T. (2023). *Dolaylı Vergiler ile Enflasyon Arasındaki İlişkinin Katma Değer Vergisi Açısından Analizi: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Bolu: Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D., ve Köktaş, A. M. (2016). Paternalist Devlet Anlayışının Bir Gereği Olarak Günah Vergileri: Türkiye Örneği. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(3), 15-31.
- Bülbül, D. (2013). Yerel Yönetimlerde Yeni Bir Finansman Yöntemi: Günah Vergileri. *Vergi Sorunları Dergisi* (294), 166-170.
- Canbay, T. (2017). Bir Günah Vergisi Olarak Türkiye’de Sigaranın Vergilendirilmesinin Vergi Kaybı Açısından Değerlendirilmesi. *International Journal of New Trends in Social Sciences*, 1(1), 1-10.
- Canyaş, O., ve Seçilmiş, İ. E. (2013). Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 301- 315.
- Ceylan, B. (2020, Eylül). Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 7(21), s. 30-43.
- Ceylan, M. (2006). ÖTV Özellikli Konular ve Muhasebe Kayıtları. 09 11, 2022 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2006/05/12/ozel-tuketim-vergisi-hakkinda-ozellikli-konular-ve-muhasebe-kayitlari-dr-murat-ceyhan/> adresinden alındı
- Ceylan, M. (2010). *Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Mali Güç İlkesi Açısından Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Claro, R. M., Levy, R. B., Popkin, B. M., ve Monteiro, C. A. (2012). Sugar-Sweetened Beverage Taxes in Brazil. *American Journal of Public Health* |, 102(1), s. 178-183.
- Cnossen, S. (2010). The Economics of Excise Taxation . *International Studies Program*. Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University.

- Cochero, M. A., Rivera-Dommarco, J., Popkin, B. M., ve Ng, S. W. (2017). In Mexico, Evidence Of Sustained Consumer Response Two Years After Implementing A Sugar-Sweetened Beverage Tax. Nisan 7, 2023 tarihinde <https://www.healthaffairs.org/doi/pdf/10.1377/hlthaff.2016.1231> adresinden alındı
- Cominato, L., Biagio, G. F., Lellis, D., Franco, R. R., Mancini, M. C., ve Melo, M. E. (2018). *Obesity Prevention: Strategies and Challenges in Latin America*. Current Obesity Reports.
- Cummings, J. (2010). Obesity and Unhealthy Consumption: The Public-Policy Case for Placing a Federal Sin Tax on Sugary Beverages. *Seattle University Law Review*.
- Çakıroğlu, T. (2005). *Özel Tüketim Vergisi ve Ekonomik Etkileri*. Yüksek Lisans Tezi, Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çalikkaya, A. (2011). Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler-Madeni Yağlar Ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(29), s. 49-64.
- Çapar, M. (2004). Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması. *Sayıştay Dergisi*, 121-134.
- Çetin, H. (2020). Tüketim Üzerinden Alınan (Dolaylı) Vergiler ve Türkiye Örneği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 12(1), 19-37.
- Çolak, G. (2006). *Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliğine Uyum*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, E. K., ve Çelikay, F. (2020). Paternalist Anlayış Perspektifinden Erdemsiz Mallar ve Kamu Müdahalesi: Ampirik Bir Değerlendirme. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 20(39), 53-69.
- Dirican, H. (2020, Temmuz). *Adam Smith'in Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Vergiye Gönüllü Uyumun Analizi: Kocaeli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Dizemen, E. H. (2022). *Paternalistik Devlet Anlayışının Vergi Politikasına Yansıması: Günah Vergilerinin Mali ve Sosyal Açıdan Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, U. (2003). Özel Tüketim Vergisi. *Vergi Sorunları Dergisi*(174), 19-32.
- Donaldson, E. A., Cohen, J. E., Rutkow, L., Villanti, A. C., Kanarek, N. F., ve Barry, C. L. (2014). Public support for a sugar-sweetened beverage tax and pro-tax messages in a Mid-Atlantic US state. *Public Health Nutrition*, 18(12), 2263-2273.
- Dorsey, R. (2010). In Defense of 'Sin Taxes': Tax Policy, Virtue Ethics and Behavioral Economics. *Southern Law Journal*, 20, 53-67.
- Durmaz, S. G. (2022). *Türkiye'de Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Vergilemede Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Edizdoğan, N. (2004). *Kamu Mliyesi* (8 b.). Bursa: Ekin Kitabevi.
- Ekinci, F., ve Turan, D. (2013). Alkopop Vergilerinin Gençlerin Alkol Tüketimi Üzerine Etkileri ve Etkinliğinin Değerlendirilmesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 13(1), 111-120.
- Elder, R. W., Lawrence, B., ve Ferguson, A. (2010). The Effectiveness of Tax Policy Interventions for Reducing Excessive Alcohol Consumption and Related Harms. *American Journal of Preventive Medicine*, 38(2), 217-229.
- Erdem, T. (2013). Vergi İlkelerinin KDV'si ve ÖTV'si Üzerinden Vergi Adaleti Arayışı. *Vergi Sorunları*(297).
- Ergan, C. (2023). *İhracatta Katma Değer Vergisi İadesi ve Muhasebeleştirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*(3).

- Eroğlu, A., ve Egeli, H. (2018). Günah Vergilerinin Şiddet Olayları Üzerindeki Etkisi. *Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 5(1), 69-80.
- Evren, Ç. C. (2011). Kabahatlerde Kanunilik İlkesi. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 69(1-2), s. 967-1002.
- Fairbanks, D. (1977). Religious Forces and "Morality" Policies in the American States. *University of Utah Western Political Science Association*, 30(3), 411-417.
- Gangl, S. (2021). Do soda taxes affect the consumption and health of school-aged children? Evidence from France and Hungary. *VfS Annual Conference 2020 (Virtual Conference): Gender Economics 224577*. Verein für Socialpolitik / German Economic Association.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 07 5). *Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları*. Ağustos 16, 2023 tarihinde https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm?cid=1 adresinden alındı
- Gelir Vergisi Kanunu (GVK).
- Gerçek, A., ve Bakar, F. (2017). Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, 2(1), 7-26.
- Gerçek, A., ve Çetinkaya, Ö. (2017). Maliye Araştırmaları-1. 32. *Uluslararası Maliye Sempozyumu*, (s. 47-60). Bursa.
- Gergerlioğlu, U. (2016). Bazı OECD Ülkeleri Bağlamında Obezite Vergilerinin Değerlendirilmesi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(2), 149-166.
- Gifford, A. (1997). Whiskey, Margarine, and Newspapers: A Tale of Three Taxes. *From Taxing Choice, Ed., W. F.Shughart II*, 1997. California State University, Northridge.

- Go, L. A. (2012, Şubat). Are Sin Taxes Sinful? A Policy Paper on Philippine Sin Taxes. *Researcher, Action for Economic Reforms*. Unit 1403 West Trade Center.
- Gök, M., Biyan, Ö., ve Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analizi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi*, 34(1).
- Gökbunar, A. R. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi*(4).
- Günay, B., ve Tekir, A. F. (2018). Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 24(2), s. 711-742.
- Gündüz, İ. O. (2013). Bir Çevre Vergisi Türü Olarak Enerji Vergisi: Fosil Yakıtların Vergilendirilmesi-I. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(2), 11-126.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.
- Güzel, S. (2019). Türkiye'de Tütüne Uygulanan ÖTV Üzeine Bir Değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi* (242), 31-45.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri*. Ağustos 15, 2022 tarihinde <https://muhasibat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> adresinden alındı
- Ho, L.-M., Schafferer, C., J.-M. L., Yeh, C.-Y., ve Hsieh, C.-J. (2018). Raising Cigarette Excise Tax to Reduce Consumption in Low and Middle-income Countries of the Asia-Pacific Region: a Simulation of the Anticipated Health and Taxation Revenues Impacts. *BMC Public Health*, 18(1187), 2-9.
- Hoffer, A., Bray, S., ve Weigel, C. P. (2023, Mart 31). *Shrinking Revenue from Sin Taxes: A Small Price to Pay for Healthier Behaviour*. Nisan 27, 2023 tarihinde

Tax Foundation: <https://taxfoundation.org/uk-budget-gap-excise-taxes/>
adresinden alındı

Hu, T. W., ve Mao, Z. (2002). Effects of Cigarette Tax on Cigarette Consumption and the Chinese Economy. *Tobacco Control*, 11(2), 105-108.

Hu, T.-w., Mao, Z., Shi, J., ve Chen, W. (2010). The Role of Taxation in Tobacco Control and its Potential Economic İmpact in China. *Tobacco Control*, 19(1), 58-64.

Işık, S. (2008). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Jawaldeh, A. A., ve Megally, R. (2020). Impact evaluation of national nutrition policies to address obesity through implementation of sin taxes in Gulf Cooperation Council countries: Bahrain, Saudi Arabia, Oman, United Arab Emirates, Kuwait and Qatar. *F1000Research*.

Jha, P., Beyer, J. d., ve Heller, P. S. (1999). Death and Taxes Economics of Tobacco Control. *Finance ve Development*, 36(4), 46-50.

Johnson, C. M., ve Meier, K. J. (2015). The Wages of Sin: Taxing America's Legal Vices. *University of Utah Western Political Science Association*, 43(3), 577-595.

Julia, C., Méjean, C., Vicari, F., Péneau, S., ve Hercberg, S. (2015). Public perception and characteristics related to acceptance of the sugar-sweetened beverage taxation launched in France in 2012. C. University içinde, *Public Health Nutrition* (Cilt 14, s. 2679-2688).

Kaplan, E. A., ve Erul, R. D. (2021). Sigara Tüketimi ve Vergiler: Logit Model Çerçevesinde Bir Analiz. *Türk Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 89-100.

- Karaca, Y. (2021). *Özel Tüketim Vergisinin Kapsam Açısından İncelenmesi: Türk Vergi Sistemi Uygulamaları*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Okan Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.
- Karakaya, M. S. (2021). *Tüketiciye Doğrudan Sunulan Dijital Hizmetlerin KDV Açısından Vergilendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakoç, Y. (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, s. 1259-1308.
- Kargı, V., ve Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). 3065. Resmi Gazete 18563, (02.11.1984).
- Kayalıdere, G., ve Özcn, P. M. (2019). Erdemsiz Malların Vergilendirilmesi: Türkiye'de Özel Tüketim Vergisi'nin Etkinliği Açısından Bir Değerlendirme. *II. International Conference on Empirical Economics and Social Sciences*, (s. 541-556).
- Kayan, A. (2000). Verginin tarihsel gelişimi ve sebep olduğu bazı önemli olaylar. *Maliye Dergisi*(135).
- Keskin, E. (2020). *Türk Vergi Hukukunda Vergi Affının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kim, K. (2022). Using dynamic common correlated effects approach to analyze the role of sin taxes in short- and long-term fiscal surplus across US states. *Public Budgeting ve Finance*, 42(2), 255-278.
- Kırbıyık, R. İ. (2022, Şubat). *Anayasa Hukuku Kapsamında Ölçülülük İlkesi*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Koç, Ö. E., ve Koç, N. (2020). Alkol Tüketimi ile Alkol Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi İlişkisinin İncelenmesi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 18(3), 212-226.
- Kolukırmık, R. (2022). *Dijital Hizmet Vergisinin Anayasal Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Korkmaz, G., ve Şimşek, Ç. (2017). Sigara Bağımlılığına Yönelik Müdahaleler. *Hemşirelik Akademik Araştırma Dergisi*, 3, 14-23.
- Koyuncu, C. (2016). *Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Anayasal Vergilendirme İlkeleri*. Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Lee, J.-M., Liao, D.-S., Ye, C.-Y., ve Liao, W.-Z. (2005). Effect of Cigarette Tax Increase on Cigarette Consumption in Taiwan. *Tobacco Contro*, 14(1), 71-75.
- Lorenzi, P. (2004). Sin Taxes. *Society*, 41(3), 59-65.
- Lorenzi, P. (2006). The moral grounds of sin taxes. *Social Science and Public Policy*, 67.
- Malik, V. S., Pan, A., Willett, W. C., ve Hu, F. B. (2013). Sugar-sweetened beverages and weight gain in children and adults: a systematic review and meta-analysis. *The American Journal of Clinical Nutrition*, 98, s. 1084-1102.
- Mercan, S. (2006). *Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sistemlerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Miracolo, A., Sophiea, M., Mackenzie, ve Kanavos, P. (2021, Haziran). Sin taxes and their effect on consumption, revenue generation and health improvement: a systematic literature review in Latin America. *Health Policy and Planning*, 36(5), s. 780-810.

- Musgrave, R. A., ve Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice*. New York: Mcgraw Hill Book Company.
- Müller, F., ve Wehbe, L. (2008). Smoking and smoking cessation in Latin America: a review of the current situation and available treatments. *International Journal of Chronic Obstructive Pulmonary Disease*, 3(2), s. 285-293.
- Newman, J. S. (2003). Slave Tax as Sin Tax: 18th and 19th Century Perspectives. *Wake Forest Public Law and Legal Theory Research Paper Series Research Paper No. 04-01*, 4.
- Oğurlu, Y. (1995). *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Işığında Devletin Vergilendirme Yetkisi*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Oktar, K. (2020). *Özel Tüketim Vergisi*. Yeni Ekonomi Danışmanlık A.Ş.
- Özbek, K. (2021). Türkiye'de Günah Vergileri ve Özel Tüketim Vergileri Uygulaması. *Uluslararası Sosyal, Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 1(1), s. 41-52.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (2002). 4760. Resmi Gazete 24783, (12.06.2002). Temmuz 21, 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf> adresinden alındı
- Pan American Health Organization. (2015). Fiscal Space For Increasing Health Priority in Public Spending in the Americas Region. *Working Document Pan American Health Organization (Washington D.C.)*. nisan 7, 2023 tarihinde <https://www.paho.org/hq/dmdocuments/2015/fiscal-space-americas-15.pdf> adresinden alındı
- Pehlivan, O. (2018). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Celebiler Basım Yayım ve Dağıtım.
- Pla, N. B., ve Jones, A. M. (2003). Addictive goods and taxes: a survey from an economic perspective. *Revista de Economía Pública*, 167(4), 123-153.

- Rumpf, C. (1993). Ölçülülük İlkesi ve Anayasa Yargısındaki İşlevi ve Niteliği. *Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi*, 10, s. 25-48.
- Sandalcı, U., ve Sandalcı, İ. (2018). Türkiye’de Günah Vergileri Kapsamında Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Etkinliği. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(4), 1-14.
- Schmacker, R., ve Smed, S. (2020). Sin Taxes and Self-Control. *DIW Berlin German Institute for Economic Research*.
- Selçuk, K. (2022). Anayasal Vergilendirme İlkeleri ve Ülke Örnekleri. *Akdeniz 8. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi*, (s. 107-163).
- Snowdon, C. (2012). The Wages of Sin Taxes. Adam Smith Institute.
- Sobir, O. (2022). *Kanunilik İlkesinin Uluslararası Hukuktaki Yansımaları*. Doktora Tezi. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soğukpınar, G. (2009). *Vergilemede adalet kavramının sosyo-ekonomik analizi: Türkiye örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sonsuzoğlu, E. (1997). *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi*. Doktora Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Soydal, H., ve Yılmaz, L. (2009). Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Ekonomiye Etkileri. *Dergipark*, 12(1-2), 295-308.
- Şeker, M. (2010). *Kamu Maliyesi*. İstanbul.
- T.C. Anayasası. (1982, Kasım 9). 1982 Anayasası, K.N. 2709. (17863). Resmi Gazete, 17863.
- T.C. Resmî Gazete (2022, 27 Ocak). Gelir Vergisi Genel Tebliği. Sayı: 31732. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220127-5.pdf>
- T.C. Resmî Gazete (2023, 7 Temmuz). TBMM Kararları. Sayı: 32241

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230707.pdf>

- Taghiyev, R. (2020). *Alkol ve Tütün Ürünleri Üzerinde Uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Etkinliği: Türkiye ve Azerbaycan Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Talbot, L., ve Pienaar, S. (2012). Fat Tax As An Alternative Tax In South Africa. *International Business ve Economics Research Journal*, 11(12), 1281-1288.
- Taylar, Y. (2012). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467.
- Tekbaş, A. (2012). Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 123-191.
- Tekin, A., ve Gümüş, Ö. (2014, Ocak). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefî Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*(39), 243-258.
- Thornton, M. (2003). Harm Reduction and Sin Taxes: Why Gary Becker is Wrong. (M. I. Papers, Dü.) 09 07, 2022 tarihinde <https://mises.org/wire/harm-reduction-and-sin-taxes> adresinden alındı
- Thornton, M. (2006). Harm reduction and sin taxes: why gary becker is wrong. P. K. Klitgaard içinde, *The Dynamics of Intervention: Regulation and Redistribution in The Mixed Economy* (s. 357-376).
- Turan, D., ve Yurdakul, A. (2009). Zararlı alışkanlığı önlemeye yönelik bir araç olarak günah vergileri ve etkinliği. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, 1(2).
- Türen, R. (2021). *Lüks Mal ve Hizmetler Çerçevesinde Türkiye'deki Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyale Bilimler Enstitüsü.

Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı . (2023, Temmuz 16). Danıştay Başkanlığına Yürütmenin Durdurulması Talebi. *Dilekçe*. Ankara. https://d.barobirlik.org.tr/2023/%C3%96TViptal_dilekce.pdf adresinden alındı.

Türkiye İstatistik Kurumu. (2019). *TÜİK Devlet Hesapları 2019*. Şubat 27, 2022 tarihinde <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Devlet-Hesaplari-2019-33592> adresinden alındı

Türkmen, N. (2021, Aralık 27). Asgari Geçim İndirimi Kaldırıldı. *Köşe Yazısı*. Sözcü Gazetesi.

Türkmenoğlu, A. (2011). *Son Gelişmeler Işığında Karşılaştırmalı Olarak Avrupa Birliği ve Türkiye'de Özel Tüketim Vergileri*. Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uğur, A., ve Kömürcüler, E. (2015). Türkiye'de Sigaranın Vergilendirilmesinin Etkinliği. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(4), 327-346.

Vergi Usul Kanunu (VUK). (1961).

WHO. (2022, 05 24). Tabacco. 09 14, 2022 tarihinde <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/tobacco> adresinden alındı

Wright, A., Smith, K. E., ve Hellowell, M. (2017). Policy Lessons From Health Taxes: A Systematic Review Of Empirical Studies. *BMC Public Health*. Nisan 7, 2023 tarihinde file:///C:/Users/alaat/Downloads/Policy_lessons_from_health_taxes_A_systematic_revi.pdf adresinden alındı

Wright, G. C., Erikson, R. S., ve McIver, J. P. (1985). Measuring State Partisanship and Ideology with Survey Data. *Journal of Politics*, 47(2), s. 469-489.

Yaşar, İ. B. (2022). *Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasında Tek Oranlı Yapı Önerisi ve Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Yavuz, E. (2015). *Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Avrupa Birliği ve Türkiye Vergi Yapılarının Karşılaştırmalı Analizi*. Yüksek Lisans Tezi. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yayla, H. (2020). *Obeziteyi Önlemede Obezite Vergilerinin Potansiyel Rolü: İstanbul İli Örneği*. Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yörük, E. S. (2021, Haziran 5). Sosyal Devlet Anlayışı ve Türkiye'deki Gelişimi. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 168-169.
- Yücetürk, G. (2015). Ülkemizde ve Dünyada Birey ve Toplum Sağlığına Zararlı Ürünlerin Vergilendirilmesi ve Günah Vergisi Kavramı. *Vergi Raporu*(190), 114-122.