



## BAZI ÜRÜNLERDEN (ALKOLLÜ İÇECEKLER-MADENİ YAĞLAR VE TÜTÜN MAMULLERİ) ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN ÜLKE BAZINDA KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Ali ÇELİKKAYA\*

**Özet:** Bu çalışmanın amacı bazı ürünler (Alkollü içecekler, Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) üzerinden alınan özel tüketim vergisinin OECD üyesi ülkelerdeki uygulamalarını karşılaştırmalı olarak analiz etmektir. Bunun için öncelikle özel tüketim vergisinin temel amacı, özellikleri ve üye ülkelerde özel tüketim vergisi hasılatının gelişimi ele alınacaktır. Ardından da sırasıyla alkollü içeceklerden, madeni yağlardan ve tütün mamullerinden alınan özel tüketim vergileri ülke bazında karşılaştırmalı olarak analiz edilecektir. Sonuç bölümünde ise Türkiye ile ilgili bir takım değerlendirmelerde bulunulacaktır. Türkiye'nin OECD üyesi ülkeler içerisinde özel tüketim vergisinin en yüksek olduğu ülke olması çalışmanın önemini ve çekiciliğini daha da artırmaktadır.

**Anahtar Sözcükler:** Özel Tüketim Vergisi, Alkollü İçecekler, Madeni Yağlar, Tütün Mamulleri, OECD Üyesi Ülkeler, Tüketimin Kısılanması.

### COUNTRY BASE COMPARATIVE ANALYSIS OF EXCISE TAX ON ALCOHOLIC BEVERAGES, MINERAL OILS AND TOBACCO PRODUCT

**Abstract:** The purpose of this submission is to analyze the applications of excise taxes on some specific products- alcoholic beverages, mineral oils, tobacco products- among OECD countries in a comparative way. Initially, the basic goal and some nature of excise taxes, also the evaluation of it as a share of total income and GDP will be discussed then respectively the taxation on alcoholic beverages, mineral oils, and tobacco products will be considered in a contrastive manner. In the following conclusion section, same interpretations about Turkey take place. In this regard Turkey has the highest excise tax income among other OECD member countries, there increases the attractiveness and importance of this study.

**Keywords:** Excise Tax, Alcoholic Beverages, Mineral Oils, Tobacco Products, OECD Countries, Limiting Consumption.

## GİRİŞ

Bu çalışmanın amacı Türkiye'nin de aralarında bulunduğu OECD üyesi ülkelerde uygulanan özel tüketim vergilerini bazı mal grupları ile sınırlı olarak (alkollü içkiler, akaryakıt ürünleri ve tütün mamulleri) analiz etmektir<sup>1</sup>. OECD terminolojisinde belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler grubuna; özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, ithalat resimleri, ihracat vergileri ve bazı hizmetlerden alınan vergiler girmektedir. Ancak bunlar içerisinde en önemlisi özel tüketim vergisidir. OECD üyesi ülkelerin hemen hepsinde "alkollü içkiler", "akaryakıt ürünleri" ve "tütün mamulleri" özel tüketim vergisine tabidir. Ancak verginin uygulamasında (özellikle de vergi oranlarında) üye ülkeler arasında büyük farklılıklar söz konusudur. Aşağıda bu farklılıklar ürün bazında ayrıntılı olarak incelenecektir. Ancak öncesinde özel tüketim vergisinin uygulanma nedenleri ve toplam vergi hasılatı içerisindeki gelişimi ele alınacaktır. Zira OECD üyesi ülkelerde özel tüketim vergisinin toplam gelir içerisindeki payı farklılık göstermektedir. Ayrıca global kriz yaşandığı 2008 yılında bir çok ülkede, Türkiye ile bir kısım Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri hariç, özel tüketim vergisi hasılatı önemli ölçüde düşmüştür. Türkiye şu an OECD üyesi ülkeler içerisinde özel tüketim vergilerinin GSYİH ve toplam vergi geliri içerisindeki payının en yüksek olduğu ülkedir. Dolayısıyla konu bu yönleri ile de incelemeye değerdir.

\* Doç. Dr. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü.

<sup>1</sup> Çalışmada ağırlıklı olarak OECD'nin yayınladığı en son harcama vergileri raporundaki (2008 raporu) veriler kullanılmıştır. Bu veriler AB raporları ile desteklenerek daha da güncelleştirilmeye çalışılmıştır.

## ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN AMACI ve ÖZELLİKLERİ

Özel tüketim vergileri tarihsel olarak genel tüketim vergilerinden (katma değer vergisi ve perakende satış vergisi gibi) çok daha eski bir geçmişe sahiptirler. Genel tüketim vergilerinin uygulanmaya başlanmasından çok önce özel tüketim vergisi, gümrük vergisi ile birlikte tüketimi vergilemenin temel yolu olmuştur.

Özel tüketim vergisinin birçok amacı bulunmakla birlikte temel amacı sağlığa ve çevreye zararlı bazı malların tüketimini kısımlaktır<sup>2</sup>. Teorik olarak bir mal ya da hizmetin tüketimini kısmanın iki yolu vardır. Bunlardan ilki yasalar yoluyla satışını/kullanımını yasaklamaktır. Ancak bunun mümkün olabilmesi için tüketicilerin büyük çoğunluğunun ilgili ürünün tüketimi konusunda isteksiz olması gereklidir. Bu ise çok düşük bir ihtimaldir. Tüketimi kısmanın ikinci yolu ise piyasa sürecine vergi sistemini kullanarak müdahale etmektir. Bir başka deyişle yüksek oranlı bir özel tüketim vergisi uygulayarak da söz konusu mal ve hizmetlerin tüketimini kısmak mümkündür. Bu sayede tüketim tamamen yasaklanmadığı için her hangi bir tepki oluşmayacağı gibi ürünü tüketmek isteyenler de bunun bedeline katlanmış olacaktır (Buchanan, 1960: 410-411). Bu anlamda özel tüketim vergisi “düzenleyici” (yasaklayıcı) bir özelliğe sahiptir. Örneğin alkol ve sigaradan alınan özel tüketim vergisinin artırılmasının sağlığa zararlı olan bu ürünlerin tüketiminin kısımlmasına yardımcı olacağı ifade edilmektedir. Benzer şekilde akaryakıt üzerine vergi konmasındaki amaç da doğal kaynakları ve çevreyi korumaktır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 244-246). Nitekim son yıllarda OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda özel tüketim vergilerinin (özellikle de araç yakıtlarına uygulananların) tanımlanmasında çevresel amaçlar ön plana çıkmıştır (OECD, 2008: 74). Avrupa Birliğinde şu an tüketim vergileri içerisinde katma değer vergisinden sonra en büyük pay çevresel amaçlı bir vergi olan enerji vergisine aittir<sup>3</sup>. Bir kısım Birlik üyesi ülke (Romanya, Slovenya, İspanya ve Polonya gibi) çevre dostu biyo-yakıtlardan özel tüketim vergisi almamakta ya da indirimli oran uygulamaktadır. Lüksemburg 1/1/2007’den itibaren kurşunsuz benzinin 1000 litresinde 20 EUR iklim değişikliği vergisi almaya başlamıştır (European Commission, 2010c: 8-9). Türkiye’de ise çevresel amaçlı özel tüketim vergisi uygulaması bulunmamaktadır. Tam tersine özel tüketim vergileri daha çok gelir amaçlı olarak düşünülmüştür<sup>4</sup>. Netice olarak aksi görüşlerde<sup>5</sup> bulunmakla birlikte, vergilendirilecek ürün listesi iyi seçilmek koşuluyla özel tüketim vergisinin adalet bakımından genel tüketim vergilerine tercih edilebileceğini söylemek mümkündür (Batrel, 1979: 140).

Özel tüketim vergisi birçok yönden katma değer vergisinden ayrılmaktadır. Öncelikle özel tüketim vergisi katma değer vergisinin aksine üretim ya da toptan aşamasında az sayıda mükellefi ve sınırlı sayıda ürünü kapsamaktadır. Ayrıca özel tüketim vergisi genellikle ürünün ağırlık, hacim, güç ya da kalitesine göre alınmaktadır. Ancak bazı durumlarda spesifik ve advalorem unsurların birleştirilmesi de mümkündür. Diğer taraftan özel tüketim vergisi normal olarak katma değer vergisi matrahının bir parçasıdır. Bir başka deyişle katma değer vergisi genellikle tüketilen ürünün özel tüketim vergisi ödenmiş değeri üzerinde alınır. Dolayısıyla özel tüketim vergisi oranlarındaki artış hem özel tüketim vergisi hem de katma değer vergisi gelirlerinde bir artış ifade etmektedir (OECD, 2008: 74).

## ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ HASILATININ GELİŞİMİ

Özel tüketim vergisinin GSYİH içerisindeki oranı OECD üyesi ülkelerde oldukça farklılık göstermektedir. Örneğin İsviçre, Mexico ve Yeni Zelanda’da oran %1’in altında iken (ABD’de ise %1 seviyesindedir), buna karşılık Danimarka, Slovenya ve Türkiye’de %4’ün üzerindedir. Türkiye aynı zamanda OECD üyesi ülkeler içerisinde özel tüketim vergisinin GSYİH içerisindeki oranının en yüksek olduğu ülke özelliğine de sahiptir (Tablo 1).

<sup>2</sup> Tam tersine genel tüketim vergilerinin amacı ise daha çok gelir sağlamaktır.

<sup>3</sup> AB’de enerji vergilerinin (özellikle akaryakıt tüketim vergisi) toplam tüketim vergileri içerisindeki oranı %3,3’tür. En yüksek oranlar; Lüksemburg (%6,3), İsveç (4,8), Bulgaristan ve Çek Cumhuriyeti (her ikisi de %4,5) ile Danimarka’ya (%4,4), Slovenya (%4,2), Macaristan ve Polonya’ya (her ikisi de %3,7) aittir. En düşük oranlar ise; Yunanistan (%1,6), Güney Kıbrıs (%2,0), Malta ve İspanya’ya (her ikisi de %2,2) aittir. Burada dikkat çeken nokta Birliğe yeni katılan ülkelere geçiş dönemi için süre verilmesine karşılık çoğunda çevre vergilerinin oranının AB ortalamasının üzerinde olmasıdır (European Commission, 2010, 97).

<sup>4</sup> Çevre vergileri ayrı bir çalışma konusudur.

<sup>5</sup> Aksi yönde bir görüş için (bkz., Due, 1967: 343-344).

OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda (AB üyesi ülkeler dahil<sup>6</sup>) 2003-2009 döneminde özel tüketim vergisinin GSYİH'ya oranı düşmüştür. Buna karşılık Almanya, Slovenya, İsveç, Çek Cumhuriyeti, Polonya, İsrail ve Türkiye özel tüketim vergilerinin GSYİH içindeki payının artış gösterdiği başlıca ülkelerdir (Tablo 1). Bunlar içerisinde özellikle Çek Cumhuriyeti ve Polonya'da artışın altında yatan temel sebep gelir ve kurumlar vergisinin "tek oranlı" hale getirilmesidir. Bu da söz konusu ülkelerde dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerde daha ciddi düşüşler yaşanmasına neden olmuştur. Türkiye'de ise özel tüketim vergisinin kapsamına giren ürünlerin (akaryakıt, tütün ve alkollü içecekler) taleplerinin nispeten "inelastik" olması ve verginin "tahsil kolaylığı" bu tür matrahları karlı ve önemli bir gelir kaynağına dönüştürmüştür.

**Tablo 1: Özel Tüketim Vergisinin Gelişimi**

Ülkeler	GSYİH İçindeki Oranı							Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Oranı						
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Avustralya	2,5	2,5	2,3	2,2	2,1	2,0	-	8,5	8,2	7,6	7,4	7,0	7,4	-
Avusturya	2,7	2,8	2,7	2,5	2,4	2,4	2,4	6,2	6,3	6,3	5,9	5,8	5,6	5,6
Belçika	2,3	2,4	2,4	2,2	2,2	2,0	2,1	5,1	5,3	5,3	5,0	4,9	4,6	4,9
Kanada	1,9	1,8	1,6	1,5	1,5	1,5	1,5	5,5	5,4	4,9	4,6	4,5	4,5	4,8
Şili	1,9	1,7	1,7	1,5	1,5	1,3	1,4	10,0	8,6	7,8	6,3	6,3	5,9	7,5
Çek Cum	3,4	3,5	3,7	3,7	3,8	3,7	3,8	9,1	9,3	9,9	10,1	10,1	10,2	10,9
Danimarka	4,9	5,0	4,9	4,8	4,7	4,3	4,0	10,3	10,1	9,7	9,7	9,5	8,9	8,3
Finlandiya	4,3	3,9	3,8	3,7	3,3	3,3	3,4	9,7	9,0	8,6	8,4	7,8	7,7	8,0
Fransa	2,7	2,6	2,5	2,4	2,3	2,3	2,3	6,2	6,1	5,7	5,5	5,3	5,2	5,6
Almanya	3,2	3,0	2,9	2,8	2,6	2,6	2,7	9,0	8,6	8,4	8,0	7,3	6,9	7,2
Yunanistan	2,8	2,6	2,6	2,5	2,5	2,3	0,0	8,7	8,5	8,2	7,8	7,8	7,1	0,0
Macaristan	3,8	3,7	3,6	3,8	3,8	3,8	3,7	9,9	9,8	9,7	10,3	9,6	9,4	9,5
İzlanda	3,3	3,4	3,7	3,7	3,5	2,7	-	9,1	8,8	9,2	9,0	8,6	7,4	-
İrlanda	3,3	3,4	3,3	3,2	3,1	3,0	-	11,8	11,2	10,8	10,0	10,1	10,5	-
İsrail	1,5	1,6	1,6	1,7	1,7	1,7	1,8	4,3	4,4	4,5	4,6	4,5	5,1	5,6
İtalya	2,4	2,3	2,3	2,2	2,1	2,0	2,2	5,9	5,6	5,6	5,3	4,9	4,6	5,0
Japonya	2,0	1,9	1,9	1,9	1,8	1,8	1,8	7,6	7,4	6,9	6,7	6,4	6,3	11,4
Kore	3,1	3,0	2,9	2,7	2,9	2,8	2,4	13,0	12,7	12,0	11,0	10,8	10,4	9,3
Lüksemburg	4,5	4,8	4,4	4,0	3,7	3,7	3,6	11,8	13,0	11,8	11,1	10,4	10,3	9,7
Mexico	1,6	1,1	0,6	0,4	0,4	0,5	0,6	9,3	6,2	3,3	2,2	2,3	2,4	3,5
Hollanda	3,1	3,2	3,3	3,3	3,1	3,1	-	8,4	8,7	8,5	8,6	8,0	8,0	-
Yeni Zelanda	1,6	1,5	1,4	1,0	0,9	0,9	0,9	4,6	4,2	3,9	2,7	2,5	2,6	3,0
Norveç	3,6	3,5	3,2	3,1	3,1	2,8	3,0	8,4	8,1	7,4	7,1	7,1	6,5	7,3
Polonya	4,1	4,2	4,2	4,0	4,2	4,4	-	12,6	13,2	12,7	11,9	12,0	12,9	-
Portekiz	3,9	3,8	3,8	3,9	3,5	3,3	-	11,6	11,7	11,2	11,2	10,0	9,3	-
Slovakya.	3,1	3,3	3,7	2,9	3,5	2,7	2,6	9,4	10,5	11,6	9,6	12,0	9,2	9,5
Slovenya	3,5	3,6	3,5	3,4	3,5	3,5	4,3	9,2	9,3	9,0	9,0	9,2	9,5	11,4
İspanya	2,4	2,4	2,3	2,2	2,2	2,1	2,1	7,1	6,9	6,4	6,0	5,8	6,2	6,8
İsveç	3,2	3,0	3,0	2,8	2,7	2,7	2,9	6,6	6,3	6,1	5,8	5,7	5,8	6,2
İsviçre	1,7	1,7	1,7	1,6	1,5	0,4	0,4	5,8	5,9	5,7	5,5	5,3	1,5	1,3
Türkiye	<b>5,0</b>	<b>4,7</b>	<b>5,1</b>	<b>4,9</b>	<b>4,6</b>	<b>4,4</b>	<b>4,6</b>	<b>19,2</b>	<b>19,6</b>	<b>21,2</b>	<b>19,9</b>	<b>19,3</b>	<b>18,2</b>	<b>18,6</b>
İngiltere	3,3	3,3	3,1	3,0	2,9	2,9	3,1	9,7	9,4	8,8	8,1	8,0	8,1	9,1
ABD	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9	1,0	4,2	4,1	3,9	3,7	3,6	3,6	4,2
OECD Ort.	<b>3,0</b>	<b>2,9</b>	<b>2,9</b>	<b>2,7</b>	<b>2,7</b>	<b>2,5</b>	-	<b>8,7</b>	<b>8,6</b>	<b>8,3</b>	<b>7,8</b>	<b>7,7</b>	<b>7,3</b>	-

Kaynak: (OECD, 2010).

<sup>6</sup> AB'de 2001 yılında yükselişe geçen tüketim vergileri (katma değer vergisi dahil) ekonomik kriz yılı olan 2008 yılında ortalama % 0,7 oranında keskin bir düşüş yaşamıştır. En büyük düşüş Estonya ve İrlanda'da (% 2,5'in üzerinde) gözlenmiştir. Buna karşılık Almanya, Lüksemburg, Slovenya ve özellikle de Avusturya ve İsveç'te tüketim vergileri artmıştır. Şu an tüketim vergilerinin en büyük paya sahip olduğu Birlik üyesi ülke "tek oranlı" gelir vergilemesi modeline geçen Bulgaristan'dır. Onu sırasıyla Güney Kıbrıs, Malta ve Romanya takip etmektedir (European Commission, 2010a: 21-22).

OECD üyesi ülkeler içerisinde özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranının en düşük olduğu (% 4'ün altında olan) ülkeler sırasıyla; Mexico, Yeni Zelanda ve İsviçre'dir. İsviçre'de 1965-2007 döneminde ortalama %7-8 aralığında olan bu oran 2008 yılında ciddi bir düşüş göstererek %1,5'e gerilemiştir ve bu trend devam etmektedir. Mexico'da ise 2003-2009 döneminde özel tüketim vergisinin oranı yaklaşık üçte bir oranında azalmıştır. Ayrıca Kore, Lüksemburg, İzlanda, Almanya ve Şili de ciddi anlamda düşüşün gözlendiği ülkeler arasındadır. Buna karşılık Slovenya, Japonya ve İsrail'de oran yükselmektedir. Japonya'da 1965 yılından beri düzenli bir şekilde düşen özel tüketim vergisinin vergi gelirleri içerisindeki oranı 2008 yılında %6,3'e kadar gerilemiştir. Ancak 2009 yılında ciddi bir artış göstererek neredeyse iki katına yükselmiştir. İskandinav ülkeleri içinde özel tüketim vergilerinin GSYİH ve toplam gelir içerisindeki oranını en yüksek olduğu ülke ise aynı zamanda dünyada gelir vergisinin GSYİH içerisindeki oranını en yüksek olduğu ülkelere biri olan Danimarka'dır. Türkiye'de 2003-2007 döneminde istikrarlı bir gelişme gösteren özel tüketim vergisinin toplam gelir içerisindeki oranında 2008 yılından kısa süreli bir düşüş yaşamıştır. Bu düşüşte 2008 yılında yaşanan global kriz sonrasında gerçekleştirilen özel tüketim vergisi indirimlerinin de büyük etkisi vardır<sup>7</sup>. Ancak Türkiye şu an için OECD üyesi ülkeler içerisinde en yüksek özel tüketim vergisi oranına sahiptir. Öyle ki özel tüketim vergisinin topla vergi gelirleri içerisindeki oranı OECD ortalamasının iki katını geçmiş durumdadır (Tablo 1).

### BAZI MALLARDA ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

OECD üyesi ülkelerin tamamında üç temel ürün grubu olan madeni yağlar, tütün mamulleri ve alkollü içecekler özel tüketim vergisine tabi tutulmaktadır. Özel tüketim vergisinin temel karakteristikleri ve amaçları bütün OECD üyesi ülkelerde benzer olmakla birlikte, verginin uygulaması (özellikle de vergi oranları) üye ülkeler arasında büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin Avusturya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, İspanya ve İsviçre'de şaraba sıfır vergi uygulanırken, Türkiye, Norveç ve İzlanda'da 3.5 dolardan daha fazla bir vergi uygulanmaktadır (Tablo 3). Bu farklılıklar (özellikle de alkollü içeceklerde) üye ülkelerde mevcut geleneklerden kaynaklanmaktadır (OECD, 2008: 74, 78).

Söz konusu ürünler üzerinden alınan vergiler ile belirli mal ve hizmetlerden alınan spesifik vergilerin GSYİH ve toplam vergi gelirleri içindeki oranı arasında doğrudan bir bağlantı bulunmamaktadır. Türkiye, Finlandiya ve İzlanda gibi ülkelerde alkollü içecekler, akaryakıt ve tütün üzerinde gerçekte çok yüksek özel tüketim vergisi vardır ve bu ülkelerde aynı zamanda belirli mal ve hizmetlerden alınan vergilerin hem GSYİH hem de toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı OECD ortalamasının oldukça üzerindedir. Buna karşılık İngiltere ve İrlanda'da alkollü içecekler, akaryakıt ve tütün üzerinden alınan özel tüketim vergisinin oranı OECD ortalamasının üzerindedir, ancak belirli mal ve hizmetlerden alınan vergilerin oranı OECD ortalamasının altındadır (OECD, 2008: 43-44).

Bu durum bir takım faktörlerle açıklanabilir. Özel tüketim vergisinin yüksek olması tüketicilerin sigara ya da çevreye zararlı akaryakıt tüketimini kısarak davranışlarının etkileyebileceği gibi diğer yandan yüksek vergi seviyesi kaçakçılığı, sınır ticaretini ya da gümrük kaçakçılığını da teşvik edebilir. Nitekim İngiltere'de on sekizinci yüzyılda çay üzerinden alınan verginin %119'dan %12,5'e indirilmesi gümrük kaçakçılığını karlı olmaktan çıkartmış ve aynı zamanda vergi gelirlerini de artırmıştır. Ancak mevcut koşullarda aynı sonucu veren ve vergi gelirlerini doğrudan artıracak kıyaslanabilir bir vergi indirim düşünmek oldukça güç gözükmektedir (D.I. Trotman-Dickenson, 1996: 247).

Globalleşme ile birlikte entegre piyasaların (Avrupa Birliği gibi) oluşturulması ve sınırlarda kontrollerin kaldırılması özel tüketim vergisinin piyasa güçleri etkilenene kadar farklılaştırılmasına neden olmuştur. Bu sadece uluslararası ticarete değil federal yapılarda da söz konusudur. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde eyaletlerde farklı özel tüketim vergisi uygulaması vardır. Dolayısıyla vergi otoriteleri komşu ülkeler ile özel tüketim vergisi oranlarını

<sup>7</sup> Bazı Mallara Uygulanacak Katma Değer Vergisi İle Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında 2009/14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. Tarih: 16 Mart 2009, RG. No: 27171) ile 15/6/2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli; (II) sayılı listede yer alan mallardan bazılarının vergi oranları indirilmiş, (IV) sayılı listede yer alan mallardan ekli (2) sayılı cetvelde yer alanların vergi oranları % 0 (yüzde sıfır) olarak belirlenmiştir. Süre sonradan 30 Eylül'e kadar (3 ay daha ) uzatılmıştır. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü bu indirimlerin (KDV indirimleri ile birlikte) maliyetinin 600-700 milyon lira civarında olduğunu ifade etmiştir (Bkz., Bülbul ve Orkunoğlu, 2009: 101). Bu da global kriz ile başlayan tüketim vergilerindeki düşüşün 2009 yılında da devam etmesine neden olmuştur.

uyumlaştırma arayışı içine girmek zorunda kalmıştır (OECD, 2008: 78, 80). Aşağıda bu çabalar ürün bazında ayrıntılı olarak incelenecektir.

### Alkollü İçecekler

Alkollü içeceklerde özel tüketim vergisi ya ürünün alkol içeriğine göre spesifik olarak ya da değerine göre advalorem olarak hesaplanmaktadır. Bazen de bu iki yöntemin bir bileşkesi uygulanmaktadır. Spesifik tarife genellikle ucuz malları ya da ham maddeleri (genellikle sağlığa çok daha zararlı olanları) cezalandırırken, tam tersine daha pahalı ürünleri ve tamamlanmış malları ise ödüllendirmektedir. Advalorem tarife için ise bunu tam tersi söylenebilir. Bu da genellikle iki yöntemin bir bileşkesinin kullanılmasına neden olmaktadır<sup>8</sup>. Ancak bunun bir istisnası olana Mexico’da vergi ürünün “değerine” göre hesaplanmakta ve birada ürünün “alkol derecesine” göre artırılmaktadır. OECD geneline bakıldığında bütün vergilendirme şekillerinde alkollü içeceklerin özel tüketim vergisinde bir uyumsuzluk vardır. Ayrıca her ne kadar teoride özel tüketim vergileri tarafsız olsa da mahalli ürünlere vergi indirimleri ve tercihli rejimler kullanılması rekabetin çarpıtılmasına neden olmaktadır (OECD, 2008: 80).

Tablo 2, 3 ve 4 sırasıyla bira, şarap ve diğer alkollü içecekler üzerindeki özel tüketim vergilerini, bunların karmaşık hesaplama yöntemlerini ve OECD üyesi ülkelerde mevcut oranları karşılaştırmalı olarak göstermektedir. Matrahtaki dalgalanmalar nedeniyle, spesifik ve advalorem tarifeler birleşince tüketici açısından fiyat farklılıklarının tam olarak ifade etmek güçleşmektedir. Bununla birlikte bazı komşu ülkeler arasındaki vergi rekabeti (İngiltere/Fransa ve Almanya/Danimarka gibi) sınır ötesi kaçakçılığı artırmaktadır. Diğer taraftan her ne kadar piyasa güçlerinin vergi oranlarını uygun bir seviyeye çekeceği ileri sürülse de bu sağlık gibi alanlarda vergi oranlarını belirlenmesinde diğer politik faktörler ile bir tezat teşkil etmektedir (OECD, 2008: 85).

**Tablo 2. Biranın Vergilendirilmesi**

Ülkeler	Hektolitrede Plato derecesine göre vergi miktarı	Hektolitred e alkol derecesine göre vergi miktarı	KDV	Düşük alkol derecesinde (%2,8’in altında) vergi miktarı. Ürünün hektolitresinde vergi	Biranın vergilendirilmesi sisteminin diğer özellikleri	
	(USD)	(USD)		(USD)	Alkol derecesine göre artan oran uygulaması	Küçük üreticiler için düşük oran uygulaması
Avustralya			10,0		Evet	Evet.
Avusturya	2,29		20,0		Hayır	Evet
Belçika	1,91		21,0		Hayır	Evet
Kanada		26,02	7/15		Evet	Evet
Çek Cum <sup>13</sup>	1,68		19,0		Hayır	Evet
Danimarka		5,93	25,0		Hayır	Evet
Finlandiya		20,07	22,0	1,73	Hayır	Evet
Fransa		2,85	19,6	1,42	Hayır	Hayır
Almanya	0,89		19,0		Hayır	Evet
Yunanistan	1,60		19,0		Hayır	Evet
Macaristan	4,15		20,0		Hayır	Hayır
İzlanda		55,90	24,5		Hayır	Hayır
İrlanda		19,67	21,0		Hayır	Evet
İtalya	2,71		20,0		Hayır	Hayır

<sup>8</sup> Spesifik ve advalorem tarifelerin avantaj ve dezavantajları hakkında geniş bilgi için bkz., (Çelikkaya, 2001: 127-130).

Japonya			5,0		Hayır	Hayır
Kore			10,0		Hayır	Hayır
Lüksemburg	0,86		15,0	0,86	Hayır	Evet
Mexico		0,03	15,0		Evet	Hayır
Hollanda	2,35		19,0		Evet	Evet
Yeni Z.			12,5		Hayır	Hayır
Norveç			25,0		Evet	Hayır
Polonya	3,61		22,0		Hayır	Evet
Portekiz			21,0	9,39	Evet	Evet
Slovakya.	2,89		19,0		Hayır	Evet
İspanya <sup>11</sup>			16,0	3,63	Evet	Hayır
İsveç		16,05	25,0		Hayır	Hayır
İsviçre	1,24		7,6		Hayır	Evet
<b>Türkiye</b>		26,42	18,0		Hayır	Hayır
İngiltere		19,31	17,5		Hayır	Evet
ABD		21,00	-		Hayır	Evet

**Plato derecesi (P).** Biranın mayasındaki şeker miktarını ölçmek için kullanılır. Avrupa’da bira genellikle Plato derecesine ya da gerçek alkol içeriğine göre vergilendirilmektedir. Bu miktarlar arasında tam bir dönüşüm olmamakla birlikte genellikle vergilendirmede %1 alkolün 2,5 Plato derecesine sahip olduğu varsayılmaktadır.

**Avustralya.** Özet tüketim vergisinin oranı 48 litreyi geçmeyen bira kaplarında, alkol derecesi %3’ü aşmazsa 32,52 AUD, aşarsa 37,90 AUD’dır. 48 litreyi aşan kaplarda ise alkol derecesi %3’ü aşmazsa litrede 6,49 AUD, %3-3-5 arasında 20,39 AUD) ve %3,5’i aşarsa 26,69 AUD’dır. Her oran alkol içeriği %1,15’i aşan miktara kadar hesaplanmaktadır. Bu miktarın altında kalan alkol derecesine sahip biralar özel tüketim vergisinden istisnadır. Küçük işletmeler üretimleri 30,000 litreyi aşmazsa her mali yıl için maksimum 10,000 AUD’ye kadar ödedikleri verginin %60’ını iade almaktadırlar. **Avusturya.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 50,000hl altı olanlar) için vergi oranı üretim hacmine göre 1,24 EUR-1,87 EUR arasında değişmektedir. **Belçika.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 200,000 litre altı olanlar) için vergi oranı üretim hacmine göre hektolitre plato başına 1,4873 EUR-1,6587 EUR arasında değişmektedir. Alkol derecesi %0,5’in altında olan bira 3,7184 EUR/hl vergiye tabidir. **Kanada.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 75,000hl altı olanlar) için vergi oranı; a) alkol derecesi %2,5’in üzerinde ise 3,122-26,537 CAD/hl, b) %1,2-2,5 arasında 1,561-13,269 CAD/hl, c) %1,2 ve altı ise 0,259-2,02 CAD/hl arasında değişmektedir. 75.000hl üzeri içinse vergi oranları, a) alkol derecesi %2,5’i aşarsa 32,22 CAD, b) %1,2-2,5 arasında ise 15,61 CAD, c) %1,2 ve altı ise de 2,591 CAD’dır. **Çek Cumhuriyeti.** Küçük işletmelerde vergi oranları; 10,000hl-12,00 CZK; 50,000hl-14,40CZK; 100,000hl-16,80 CZK; 150,000hl-19,20 CZK ve 200,000hl-21,60 CZK’dir. **Danimarka.** Alkol derecesi %2,8’in altında ise vergi yoktur. Bira ve alkolsüz içeceklerin karışımından oluşan ürünlerde ilave vergi vardır. Bu miktar alkol içeriği %10’a kadar olan karışımlarda 8,15 DKK, üstünde olanlarda ise 14,80 DKK’dır. **Finlandiya.** Küçük işletmeler için dört tür indirilmiş oran vardır; a) 2000hl’ye kadar 9,73 EUR b) 2000-30000hl arası, 13,62 EUR, c), 30.000-55.000hl arası, 15,56 EUR, d) 55.000-100.000hl arası 17,51 EUR’dur. **Almanya.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 200,000hl’ye kadar olan) için vergi oranı üretim hacmine göre hektolitre plato başına 0,4407 EUR-0,7862 EUR arasında değişmektedir. **Yunanistan.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 200,000 litre altı olanlar) için hektolitre plato başına 0,57 EUR’dur. **İzlanda.** Vergi oranı alkol derecesi %2,5’i aşana kadar 5,870 ISK’dır. **İrlanda.** Vergi oranı alkol derecesi %1,2’ye kadar sıfırdır. **İtalya.** Alkol derecesi %0,5’i aşmayanlar vergiye tabi değildir. **Japonya.** Vergi oranı 22,000 JPY/hl’dir. **Kore.** Biradaki içki vergisinin oranı üretici fiyatının %72’sidir. Ayrıca içki vergisinin %30’u oranında eğitim vergisi uygulanır. **Lüksemburg.** Küçük işletmeler (yıllık üretimi 200,000hl altı olanlar) için vergi oranı 0,40-0,45 EUR arasında değişmektedir. **Mexico.** Bütün oranlar değere göredir. Bira ve diğer alkollü içkilere uygulanacak oranlar şu şekildedir: a) 14° G.L’ye kadar-%25, b) 14° G.L-20° G.L arası-%30, c) 20° G.L üzeri %50’dır. Geri dönüşümsüz kutu kullanımını engellemek için bir mekanizma geliştirilmiştir. Mükellefler eşdeğer oranın uygulanması sonucunda daha büyük olanı ya da litrede 3MXN ödemek zorundadır. Geri dönüşümlü kutuları tercih edenlerde bu oran litrede 1,26 MXN’ye düşmektedir. **Hollanda.** 11-15 Plato aralığında 12 derece Plato için (25,11:12=2.1 EUR). Vergi oranları hektolitredede aşağıdaki gibidir; a) 7 platoya kadar 5,50 EUR, b) 7-11 plato arası 18,84 EUR, c) 11-15 plato arası 25,11 EUR, d) 15 plato üzeri 31,40 EUR’dur. Küçük işletmeler için (yıllık 200,000hl’ye kadar üretim yapanlar) ise şu şekildedir; a) 7 platoya kadar yukarıdaki miktar b) 7-11 plato arası 17,43 EUR, c) 11-15 plato arası 23,23 EUR, d) 15 plato üzeri 29,05 EUR’dur. Alkol içeriği %0,5 olan birada KDV oranı %6’dır. **Yeni Zelanda.** Vergi oranı nihai ürünün

içeriğindeki alkol derecesi %2,5'in üzerinde ise litrede 23,936 NZD'dir. Bu oran %1,15-2,5 aralığında 35,898 NZD'dir. %1,15'in altında alkol içeriğine sahip olan birada ise vergi yoktur. **Norveç.** Vergi oranları hektolitrede; a) %0,00-0,70-164 NOK, b) %0,70-2,75-256 NOK, c) %2,75-3,75-968 NOK, d) %3,75-4,75-1676 NOK. Alkol içeriği %7'den fazla olan birada alkol derecesi ve hektolitrede 374 NOK'dur. **Polonya.** Küçük işletmeler için ayrıcalıklar; a) 20,000hl'ye kadar 25PLN/hl, b) 70,000'den fazla ise 12,50PNL/hl, c) 150,000'den fazla ise 10PLN/hl, d) 200,000'den fazla ise 7,50PLN/hl şeklindedir. **Portekiz.** Vergi oranları hektolitrede alkol derecesi; a) %0,5-1,2 arası 6,60 EUR, b) %1,2 derece ve 8 plato arası 8,27 EUR, c) %1,2 dereceyi aşan ve 8-11 plato arası 13,20 EUR, d) %1,2 dereceyi aşan ve 11-13 plato arası 16,53 EUR, e) %1,2 derece aşan ve 13-15 plato arası 19,81 EUR, f) %1,2 dereceyi aşan ve 15 platoyu aşan 23,18 EUR'dur. Küçük işletmelerde (yıllık 200,000hl'yi aşmayan) oranlar %50 indirimli olarak uygulanmaktadır. **Slovak Cumhuriyeti.** Küçük işletmelerde (yıllık 200,000hl'yi aşmayan) plato başına 37 SSK'dir. **İspanya.** Alkol derecesi %1,2'yi geçmeyen bira vergiden istisnadır. Alkol derecesi; a) %1,2-2,8-2,75 EUR/hl, b) alkol derecesi %2,8'i aşan ve plato derecesi 11'in altında olan-7,48 EUR/hl, c) plato derecesi 11-15 arası olan-9,96 EUR/hl, d) plato derecesi 15-19 arası olan-13,56 EUR/hl, e) plato derecesi 19'dan fazla olan-0,91 EUR/hl ve plato derecesidir. Ceuta ve Melilla'da ÖTV yoktur. **İsveç.** Tablo alkol derecesi %2,8'in üzerindeki birayı ifade etmektedir. Alkol derecesi %3,5'den az olan alkollü içeceklerde KDV oranı %12'dir. **İsviçre.** Küçük işletmelerde (yıllık 55,000hl'yi aşmayan) 1,26-2,08 CHF/Plato/hl arasında değişmektedir. **Türkiye.** Spesifik vergi uygulaması yoktur. Değerin %63,3'ü özel tüketim vergisidir. Eğer vergi oranına göre hesaplanan miktar tabloda ifade edilen minimum miktarların altında kalırsa o zaman minimum miktarlar ödenir. **İngiltere.** Alkol derecesi %1,2'yi geçmeyen vergiden istisnadır. Küçük işletmelere indirilmiş oranlar uygulanır; 5000 hl'ya kadar = 6,30 GBP, 5000-30000hl arası =6,60GBP-11,54, 30000-60000hl arası =11,54GBP-12,59. **Amerika Birleşik Devletleri.** Federal ve mahalli vergi oranlarının ortalaması 21 USD/hl'dir. Federal vergi varilde (31 galon) 18,00 USD'dir. 26,42 galon=1 hektolitredir. Küçük işletmeler (yılıda 2milyon varilden az üretenler) varil başına ilk 60.000 varil için 7,00 USD ödemektedir. Alkol içeriğine göre artan oranlı bir tarife bulunmamaktadır. Ülkede KDV'de yoktur.

**Not:** 1 Haziran 2007 itibariyle günceldir.

Kaynak: (OECD, 2008: 75-76).

**Tablo 3. Şarabın Vergilendirilmesi**

Ülkeler	Köpüksüz şarap		Köpüklü şarap		Düşük alkollü (%8,5'den az) Köpüksüz şarap	
	Hektolitrede vergi (USD)	KDV	Hektolitrede vergi (USD)	KDV	Hektolitrede vergi (USD)	KDV
Avustralya		10		10		10
Avusturya	0,00	20	0,00	20	0,00	20
Belçika	52,57	21	179,83	21	16,60	21
Kanada	51,83	6/14	51,83	6/14		6/14
Çek Cum	0,00	19	163,64	19	0,00	19
Danimarka	71,56	25	107,23	25	45,45	25
Finlandiya	218,78	22	218,78	22		22
Fransa	3,72	19,6	9,20	19,6	0,00	19,6
Almanya	0,00	19	154,20	19	0,00	19
Yunanistan	0,00	19	0,00	19	0,00	19
Macaristan	0,00	20	94,00	20	0,00	20
İzlanda	502,86	24,5	490,29	24,5		24,5
İrlanda	270,30	21	540,60	21	90,08	21
İtalya	0,00	20	0,00	20	0,00	20
Japonya	64,52	5	64,52	5	0,00	5
Kore		10		10		10
Lüksemburg	0,00	12/15	0,00	15	0,00	15
Mexico		15		15	0,03	15
Hollanda	65,94	19	224,85	19	32,97	19
Yeni Z.		12,5		12,5		12,5
Norveç	504,84	25	504,84	25		25

Polonya	71,58	22	71,58	22	0,00	22
Portekiz	0,00	12	0,00	21	0,00	12
Slovakya.	0,00	19	138,73	19	0,00	19
İspanya	0,00	16	0,00	16	0,00	16
İsveç	241,05	25	241,05	25		25
İsviçre	0,00	7,6	0,00	7,6	0,00	7,6
<b>Türkiye</b>	364,04	18	1244,40	18	364,04	18
İngiltere	250,72	17,5	338,25	17,5	0,00	
ABD	46,00	0,0	113,00	0,0		0,0

**Avustralya.** Bir ayırım yapılmaksızın bütün şarap çeşitleri %10 KDV'ye ve KDV öncesi toptan satış fiyatının %29'u oranında şarap dengeleme vergisine (WET) tabidir. WET %1,15'den fazla etil alkol içeren alkol ürünlerine uygulanır. Küçük üreticilere yıllık maksimum 500000 AUD'ye kadar WET indirimi uygulanır. **Kanada.** Etıl alkol derecesi %7'den fazla olan şaraba litrede 0,62 CAD, %1,2-7 aralığında olan şaraba litrede 0,295 CAD; %1,2'den az olanlara ise 0,0205 CAD oranında vergi uygulanır. **Danimarka.** Alkol derecesi %15-22 aralığında olan şarapta vergi 1,055 DKK'dır. Alkol derecesi %1,2-6 aralığında olanlar düşük alkollüdür. Köpüksüz ve köpüklü şaraplar %6-15 aralığında alkol derecesine sahiptir. Köpüklü şarap için köpüksüz için ödenene litrede 306 DKK daha ilave edilir. Alkollü ve alkolsüz içecek karışımlarına ilave vergi uygulanır. Oranlar alkol içeriği %10'a kadar olanlarda 2,25 DKK ve %10'un üzerinde olanlarda ise 14,75 DKK'dır. **Finlandiya.** Düşük alkollü ürünlerin vergisi şu şekildedir; a) %1,2-2,8 arası-4,54 EUR, b) %2,8-5,5 arası-103,0 EUR, c) %5,5-8,0 arası-152,0 EUR'dur. **Almanya.** Düşük alkollü (%6'nın altı) köpüklü şarap 51,00 EUR'dur. Alkol derecesi %1,2-22 arasında olan ara ürünler; a) alkol derecesi %15-22 arası-153 EUR/hl, b) %15'den küçük-102 EUR/hl, %15'den az köpüklü-136EUR/hl şeklindedir. **İzlanda.** Tablodaki oran alkol derecesi %15'e kadar olan şaraba aittir. Alkol derecesi %2,25'i aştıkça oran 52,80 ISK/ctl'dir. **İrlanda.** Alkol derecesi %5,5'in altında olan şaraba düşük alkol oranı uygulanır. **Kore.** Şaraptaki içki vergisinin oranı imal/ithal fiyatının %30'udur. Ayrıca eğitim vergisi (içki vergisinin %10'u) uygulanır. Bu oranlar alkol içeriğini dikkate almaksızın köpüklü/köpüksüz bütün şaraplara uygulanır. **Mexico.** Bütün oranlar değere göredir. Vergi oranları; a) 14° G.L'ye kadar-%25, b) 14° G.L-20° G.L arası-%30, c) 20° G.L üzeri-%50'dir. **Hollanda.** Düşük alkollü köpüklü şarapta oran 38,16 EUR'dur. Düşük alkollü (%5 altı) şarapta KDV %6'dır. **Yeni Zelanda.** Düşük alkollü şarapta litrede 2,3936 NZD'dir. **Norveç.** Tablodaki oran alkol derecesi %12 olan şaraba aittir. Alkol derecesi %4,76-22,0 arası oran 374NOK'dur. **Slovak Cumhuriyeti.** Alkol derecesi %8,5'i aşmayan köpüklü şarap 1700SKK/hl, ara mallar 2500SKK/hl'dir. **İspanya.** Ara mallar ve alkol derecesi %1,2-22 arasında olanlar; a) alkol derecesi %1,2-115 arası-33,32EUR/hl, b) diğerleri-55,53EUR/hl'dir. **İsveç.** Düşük alkollü şarap; a) %7-8,5 arası-1541 SEK, b) %4,5-7 arası-1120 SEK, c) %2,25-4 arası-758 SEK'dir. Köpüklü şarap için özel oran yoktur. **İsviçre.** Sadece alkol derecesi %15'den fazla olan şarap 1450 CHF/hl oranında vergilendirilir. **Türkiye.** Spesifik uygulama yoktur. ÖTV oranı %63,3 ya da %275,6'dır. Ancak hesaplan miktar tabloda belirtilen minimum miktarlardan daha düşük olursa, bu durumda minimum miktarlar esas alınır. **İngiltere.** Alkol derecesi düşük olanlarda oran; a) %1,2-4 arası-50,38GBP/hl, b) %4-5,5 arası-69,27GBP/hl, c) köpüklü şarap %5,5-8 arası-166,70GBP/hl, d) %115-22 arası-217-95GBP/hl'dir. Ayrıca elma ve armut ürünlerinde; a) %1,2-7,5 arası-25,61GBP/hl, b) %7,5-8,5 arası-38,43GBP/hl oranında vergi uygulanmaktadır (1 Ocak 2003'ten geçerli oranlar). Köpüklü şarap ve elma şarabı; %5,5-8 arası-166,70GBP/hl'dir. Köpüksüz elma şarabında (%8,5 ve üstü alkol derecesine sahip) yapma şarap gibi vergilendirilir. **Amerika Birleşik Devletleri.** ÖTV oranları köpüksüz şarapta %14'e ve köpüklü şarapta %113'e kadar değişmektedir; a) alkol derecesi %14-1,07USD/galon, b) %14-21-1,57 USD/galon, c) %21-24-3,15USD/galon, d) suni kabronlu şarap 3,30 USD/galon, e) köpüklü şarap-3,40 USD/galon. 26,42 USD galon=1hektolitre. Ülkede KDV yoktur.

**Not: 1 Haziran 2007 itibariyle günceldir**

*Kaynak: (OECD, 2008: 77-78).*



**Tablo 4. Alkollü İçeceklerin Vergilendirilmesi (Hektolitreye başına)**

Ülkeler	Ulusal paralar	ÖTV (USD)	KDV (%)	Küçük üretici oranları
Avustralya			10	Hayır
Avusturya	1 000,00	1 010,32	20	Evet
Belçika	1 660,00	1 879,95	21	Hayır
Kanada	1 169,60	920,94	6/14	Hayır
Çek Cum	26 500,00	1 815,07	19	Hayır
Danimarka	15 000,00	1 773,05	25	Hayır
Finlandiya	2 825,00	3 018,16	22	Hayır
Fransa	1 450,00	1 616,50	19,6	Hayır
Almanya	1 303,00	1 387,65	19	Evet
Yunanistan	1 090,00	1 563,85	19	Hayır
Macaristan	236 000,00	1 873,02	20	Evet
İzlanda	70 780,00	785,57	24,5	Hayır
İrlanda	3 925,00	3 886,14	21	Hayır
İtalya	800,00	953,52	20	Hayır
Japonya			5	Hayır
Kore			10	Hayır
Lüksemburg	1 041,14	1 058,07	15	Hayır
Mexico	%50		15	Hayır
Hollanda	1 504,00	1 636,56	19	Hayır
Yeni Z.			12,5	Hayır
Norveç	57 400,00	6 054,85	25	Hayır
Polonya	4 550,00	1 099,03	22	Hayır
Portekiz	956,00	522,86	21	Evet
Slovakya.	28 300,00	1 645,35	19	Hayır
İspanya	830,25	1 081,05	16	Evet
İsveç	50 141,00	5 379,94	25	Hayır
İsviçre	2 900,00	1 638,42	7,6	Hayır
<b>Türkiye</b>	7 092,00	9 093,08	18	Hayır
İngiltere	1 956,00	3 159,94	17,5	Hayır
ABD	923,00	923,00		Hayır

**Avustralya.** Alkol derecesi %10'u aşan bira dışındaki alkollü içeceklerde vergi oranı 64,21 AUD/lt, %10'un altında kalanlarda ise (Brandy 59,94 AUD/lt) daha düşük bir oran olan 37,90 AUD/lt'dir. **Avusturya.** Küçük işletmelerde oran 540 EUR'dur. **Kanada.** Saf etil alkol içeren içkiler 11,696 CAD/lt, etil alkol derecesi %7'nin altında olanlar 0,295 CAD/lt vergiye tabidir. **Danimarka.** Alkollü ve alkolsüz içeceklerin karışımı ilave vergiye tabidir. Oran 2,90 DDK'dır. **Finlandiya.** Vergi oranları, a) CN-kod 2208. alkol derecesi %1,2-2,8 arası-168 EUR, b) diğer ürünler 2825 EUR'dur. **Almanya.** Küçük işletmelerde oran 730 ya da 1022 EUR'dur. **Yunanistan.** Yunan rakısı ve etil alkol saf alkolün (birkaç bölgede indirimli söz konusudur, ancak sadece oniki ada bölgesinde uygulanır) 545 EUR/hl'dir. **Macaristan.** Meyve yetiştiricileri tarafından meyveden damıtılan ve özel meyve yetiştiricilerine satılan etil alkole indirimli oran (HUF 118000) uygulanır. İndirimli oran meyve üreticisi başına yılda özel tüketim için saf alkolün 50 litresi ile sınırlıdır. **İzlanda.** Tablodaki oranlar bira ve şarap dışındaki diğer içecekler içindir ve %15'e çıkmaktadır. Oran % 2,25'i aşan alkol derecesinde 52,80 ISK/ctl'dir. **İtalya.** Alkol derecesi %1,2'yi aşan sert içkilerde vergileme söz konusudur. **Japonya.** Vergi oranları; a) viski ve brandy (%40 derece)-40000JPY, b) sert içki (%37 derece)-37000JPY, c) Shochu Grup A ve B (%25 derece)-25000JPY'dir. **Kore.** Vergi ürünün değerine göre alınır, oran alkol içeriğine göre değişmez. Oran %72'dir ve ayrıca %30 eğitim vergisi alınır. **Mexico.** Vergi oranları; a) 14° G.L.'ye kadar-%25, b) 14° G.L.-20° G.L. arası-%30, c) 20° G.L. üzeri %50. **Hollanda.** Alkol derecesi %1,2'den az olan düşük alkollü içkilerde oran %6'dır. **Yeni Zelanda.** Alkol derecesi; a) %9-14 arası olanlarda is 2.3936 NZD\$/lt, b) %14'den fazla olanlarda 43.594 NZD\$ (sert olmayan içki ve vermut hariç, onlarda oran 2.33936 NZD \$/lt'dir). **Portekiz.** Küçük işletmelere indirimli oran uygulanır. **İspanya.** Kanarya adalarında noran saf alkolde 649.66 EUR/hl'dir. Küçük işletmeler de oran 726,50 EUR/hl'dir (Kanarya adalarında

565,66 EUR/hl). **İsviçre**. Ağırlıklı ortalama oran. **Türkiye**. Spesifik uygulama yoktur. ÖTV oranı %275,6'dır. Bu orana göre hesaplanan vergi, idare tarafından belirlenen minimum miktarların altında kalırsa o zaman minimum miktarlar ödenir. **İngiltere**. Bütün içkiler (%22 derecenin üzeri) sert içki olarak vergilendirilir. **Amerika Birleşik Devletleri**. Federal ve eyalet vergi oranları ortalama 923 USD/hl'dir. Federal oran 2007'de galonda (3,785 litre/%50 alkol derecesi) 13,50 USD olmuştur. Federal KDV uygulaması yoktur.

**Not:** 1 Haziran 2007 itibariyle günceldir

*Kaynak: (OECD, 2008: 79-80).*

Avrupa Birliği alkollü içecekler için standart ve indirilmiş oranlar uygulamaktadır. Burada standart oranlar alkol derecesi % 0,5'i aşan ürünlerde, indirilmiş oranlar ise küçük işletmelerde (yıllık üretimi 2000.000hl ile sınırlı olanlar) ve düşük alkollü (%2,8'i aşmayan) ürünlerde uygulanmaktadır. AB ayrıca 92/84/EEC Direktifi ile 19/10/1992 tarihinden geçerli olmak üzere alkollü içkilerde "minimum vergi" uygulamasına geçmiştir. Buna göre nihai ürünlerde ödenecek özel tüketim vergisi 0,748 EUR/hl-Plato derecesi ya da 1,87 EUR/hl-alkol derecesinden (1 Ocak 2010 itibariyle) az olamayacaktır. Küçük işletmeler için öngörülen indirilmiş oranlar da ulusal standart oranların %50'sini aşamayacaktır. Biranın aksine şarapta (köpüklü-köpüksüz ve bunların karışımı-alkol derecesi %8,5'i aşmayan) minimum özel tüketim vergisi uygulaması bulunmamaktadır<sup>9</sup>. Ayrıca üye ülkelerin yarısından fazlası (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Almanya, Yunanistan, İspanya, İtalya, Güney Kıbrıs, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Avusturya, Portekiz, Romanya, Slovenya ve Slovakya) köpüksüz şaraptan ve karışık şaraptan (Almanya hariç) standart oranda özel tüketim vergisi de almamaktadır. Birlik üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda küçük üreticiler için bira üretiminde ayrıcalıklı oranlar söz konusu olup, bir kısım ülke (İspanya, Slovenya, İsveç, İtalya, Güney Kıbrıs ve Macaristan) küçük üreticilerden hiç vergi (özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi) almamaktadır (European Commission, 2010b, 7-11). Türkiye'de ise şarabın vergi yükü 3.5 dolardan fazladır ve bira üretiminde küçük işletmeler için ayrıcalıklı oran uygulaması söz konusu değildir (Tablo 2 ve 3).

### **Madeni Yağlar**

Madeni yağlar genellikle teknik özelliklerine göre (kurşunlu/kurşunsuz benzin, dizel yağ, kalorifer yakıtı ve ağır fuel-oil gibi) alt gruplara ayrılırlar. Bazı OECD üyesi ülkeler ayrıca diğer enerji ürünlerini de (gaz, elektrik ve kömür gibi) vergilendirmektedir. Ancak enerjinin vergilendirilmesinde genel bir matrah yoktur. Sosyal nedenlerle neredeyse bütün OECD üyesi ülkeler evlerdeki kalorifer yakıtı benzer özelliklere sahip olan dizel yakıttan düşük oranda vergilendirmektedir. Tek bir ülke (Mexico) enerji ürünlerini sadece "değere" göre vergilendirmektedir. Diğer bütün ülkeler spesifik vergi oranları uygulamakta ve hiçbir ülke spesifik unsurlar ile advalorem unsurlarının birleştirildiği bir sistem uygulamamaktadır.

Madeni yağlardan alınan özel tüketim vergisinin en önemli özelliklerinden bir oranlarının tüketici davranışlarını etkilemek için kullanılmasıdır. Örneğin daha çok çevre dostu olan kurşunsuz benzinin üretimi daha pahalı olduğu için kurşunlu benzin ile ticari olarak rekabet edebilme imkanı bulunmamaktadır. Bu olumsuzluk son zamanlarda vergi farklılaşmalarına gidilerek aşılıma çalışılmış ve kurşunsuz benzinin pompa fiyatı daha da ucuzlaştırılmıştır. Neredeyse bütün OECD üyesi ülkeler bu prensibi benimsemiş ve bunu diğer mali olmayan araçlarla da birleştirerek yeni araçlarda katalitik konverter zorunluluğu getirilmiştir (OECD, 2008, 85).

Avrupa Birliğinde 23/96/EC Sayılı Komisyon Kararı ile 27/10/2003 tarihinden geçerli olmak üzere petrolde "minimum vergi" uygulamasına geçilmiştir. Özel tüketim vergisi 01/01/2010 tarihi itibariyle kurşunlu benzinde 421 EUR/1000lt, kurşunsuz benzinde ise 359 EUR/1000lt'den az olamayacaktır. Birlik üyesi ülkelere Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Letonya, Lüksemburg (uçaklar hariç), Malta, Polonya, Slovenya ve Finlandiya'da kurşunlu benzin satışı yasaklanmıştır. Bir kısım ülkede ise çevre dostu yakıtlardan özel tüketim vergisi alınmamaktadır. Romanya ve Slovenya'da biyo yakıt özel tüketim vergisinden tamamen muaf. İspanya'da bio-dizele 31/12/2012'ye kadar sıfır oran uygulanacaktır. Polonya'da indirimli oran (litrede 0,37 EUR) uygulaması vardır. Lüksemburg'da ise 1/1/2007'den itibaren kurşunsuz benzinin 1000 litresinde 20 EUR iklim değişikliği vergisi uygulanmaktadır. Ayrıca İtalya'da tarımsal amaçlı petrol kullanımına indirilmiş oran uygulaması söz konusudur (European Commission, 2010c: 8-9). Türkiye'de bu paralelde araç kullanımına AB standartları getirmiş ve 2004 yılından itibaren kurşunlu benzin satışını yasaklamıştır.

<sup>9</sup> AB'de alkollü içeceklere uygulanan güncel oranlar için bkz., (European Commission, 2010b: 1-22).

Tablo 5’de OECD üyesi ülkelerin tamamında madeni yağlar üzerinden alınan vergilerin oranları karşılaştırılmaktadır. Diğer ürünlerdekine benzer şekilde burada da üye ülkeler arasında büyük söz konusudur. Örneğin kurşunsuz benzinin vergisi ABD’de litrede 0,105 USD iken, Türkiye’de 1,747 USD’dir. Bir başka deyişle Türkiye’de benzinden alınan vergi ABD’nin yaklaşık 17 katıdır. Benzer şeyi oto dizel içinde söylemek mümkündür. Ancak oto dizelde bu fark dokuz kattır. Ayrıca birçok ülkede evsel yakıt kullanımı Türkiye’nin aksine özel tüketim vergisinden istisnadır.

**Tablo 5. Mineral Yağların Vergilendirilmesi**

Ülkeler	Süper benzin (94-96 RON/litre)		Oto dizel (Litre)		Sanayi yakıtı (1000 litre)		Evsel yakıt (1000 litre)	
	ÖTV (USD)	KDV	ÖTV (USD)	KDV	ÖTV (USD)	KDV	ÖTV (USD)	KDV
Avustralya	0,278	10	0,248	10		10		10
Avusturya	0,470	20	0,413	20	66,08	20	107,93	20
Belçika	0,650	21	0,368	21	20,94	21	20,94	21
Kanada	0,198	6/14		6/14	45,12	6/14	65,02	6/14
Çek Cum	0,811	19	0,682	19	45,21	19	45,21	19
Danimarka	0,476	25	0,323	25	25,89	25	167,85	25
Finlandiya	0,628	22	0,341	22	75,43	22	108,79	22
Fransa	0,671	19,6	0,475	19,6	63,10	19,6	63,10	19,6
Almanya	0,698	19	0,501	19	65,34	19	86,73	19
Yunanistan	0,425	19	0,352	19		19		19
Macaristan	0,846	20	0,698	20		20		20
İzlanda		24,5		24,5		24,5		24,5
İrlanda	0,439	21	0,364	21	46,89	21	46,89	21
İtalya	0,672	20	0,496	20	480,58	20	480,58	20
Japonya	0,405	5	0,241	5	0,00	5	0,00	5
Kore	0,962	10	0,638	10	228,81	10	228,81	10
Lüksemburg	0,470	15	0,295	15	21,34	15	10,16	12
Mexico	0,107	15		15		15		15
Hollanda	0,748	19	0,410	19	236,86	19	236,86	19
Yeni Z.	0,325	12,5	0,078	12,5	0,00	12,5		12,5
Norveç	0,524	25	0,228	25	102,22	25	102,22	25
Polonya	0,398	22	0,288	22	56,28	22	56,28	22
Portekiz	0,317	21	0,198	21	-	12	74,97	12
Slovakya.	0,901	19	0,843	19	0,00	19		19
İspanya	0,516	16	0,393	16	110,30	16	99,44	16
İsveç	0,543	25	0,399	25	59,98	25	366,20	25
İsviçre	0,415	7,6	0,436	7,6	2,32	7,6	2,32	7,6
<b>Türkiye</b>	1,747	18	1,071	18	-	18	974,36	18
İngiltere	0,782	17,5	0,782	17,5	124,23	17,5	124,23	5,0
ABD	0,105	-	0,122	-	0,00		0,00	

**Avustralya.** İşletmelere karayollarında kullanılması uygun dizel yakıt kullanmaları halinde ÖTV indirimi uygulanmaktadır. **Avusturya.** Sanayi yakıtı bazı büyük endüstri kollarında kısmen iade edilir. **Kanada.** Ticari amaçlı oto dizel kullanımında 0,178 CAN\$/litre vergi uygulanır. **Danimarka.** Endüstriyel tüketicilerde oto dizel vergisinin 0,66 DKK/lt’si iade edilir. **Macaristan.** Hafif yakıttan ÖTV alınmamaktadır. Çünkü ürün önemli miktarda tüketilmemektedir. **İzlanda.** IEA üyesi değildir. **Japonya.** Oranlar süper değil, kurşunsuz normal benzin (91 RON) oranlarıdır. **Kore.** Oranlar süper değil, kurşunsuz normal benzin (92 RON) oranlarıdır. **Lüksemburg.** Hafif yakıtta indirilmiş KDV oranı (%12) uygulanır. **Mexico.** Süper benzin hariç hacim üzerinden ÖTV yoktur. **Yeni Zelanda.** ÖTV petrol tüketim vergisi ve mahalli vergileri kapsamaktadır. Hafif yakıtların evsel kullanımı vergiye tabi değildir. çünkü tüketim önemli miktarda değildir. **Norveç.** Ticari amaçlı oto dizel kullanımında ÖTV oranı 3,560 NOK/LT’dir. **Portekiz.** Tarımsal amaçlı oto dizel kullanımı indirilmiş oranda (%12) KDV’ye tabidir. **Slovakya.** Sanayide hafif yakıt için ödenen ÖTV iade edilir. Evsel kullanım ise ÖTV’ye tabi değildir. Çünkü

yetirince kullanımı yoktur. **İngiltere.** Evsel kullanım (yurt içi kullanım ya da 2300 litre altı) için KDV oranı %5'dir. **Amerika Birleşik Devletleri.** Federal ve mahalli vergilerin ortalamasıdır. KDV yoktur.  
**Not:** 2007 yılının ilk çeyreğini yansıtmaktadır.

Kaynak: (OECD, 2008: 81-82).

### Tütün mamulleri

Alkol ve akaryakıt ürünleri gibi tütün ürünleri de bir takım alt kategorilere (sigaralar, puro/sigarilollar, sarma tütün ve pipo tütünü gibi) ayrılmaktadır. Alkollü ürünlerde alkol içeriği, madeni yağlarda enerji içeriği esas alınırken, tütün mamullerinde ise sigara ya da puronun içme değeri arasındaki farkın ya da sağlık sorunlarının bir parçası olarak nikotin/katran içeriğinin esas alınıp alınmayacağı tartışılmaktadır.

Sağlık sebepleriyle birçok ülkede sigara ve diğer tütün mamullerinin arasında vergi farklılaştırılmasına gidilmiş ve sigara nispeten daha pahalı hale getirilmiştir. Ancak kurşunsuz benzinde sağlanan başarının aksine sigara içenler sigara ve diğer tütün ürünlerini ikame mal olarak görmemiş ve bu alandaki fiyat esnekliği nispeten daha düşük kalmıştır (OECD, 2008: 85).

Her ne kadar alkollü içecekler ve madeni yağlarda sadece bir ülke (Mexico) “değere” göre özel tüketim vergisi olsa da bu yöntem (değere göre vergilendirme) birçok ülkede tütün mamullerinin vergilendirilmesinde oldukça popülerdir. Dünyada genelde toplam 182 ülkenin 55’inde spesifik, 60’ında advalorem ve 48’inde ise bunların karışımı (çoğunluğu AB ülkesi) özel tüketim vergisi uygulanmaktadır. 19 ülkede ise sigaradan özel tüketim vergisi alınmamaktadır. Bunlar Körfez Arap Ülkeleri (Bahreyn, Kuveyt, Umman, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri), bazı Pasifik ada ülkeleri (Cook Adaları, Marshall Adaları, Nauru, Niue, Palau ve Kiribati), bazı Karayip adaları (Antigua ve Barbuda, Grenada ve St Lucia) ve Afganistan, Benin, Maldivler ve Sao Tome-Principe’dir. 182 ülkenin 156’sında aynı zamanda sigaraya katma değer vergisi de uygulanmaktadır (WHO, 2010: 12, 21).

OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğu tütün mamullerinin vergisini hesaplarken spesifik ve advalorem unsurlarının bir bileşkesi kullanmaktadır.

Bu hem ucuz ve pahalı ürünlerin telafi edilmesine yardımcı olmakta (aynı şey alkol ürünleri için de geçerlidir) hem de ülkeler arasında düşük üretim maliyetine sahip olanlar ile yüksek üretim maliyetine sahip olanlar arasında tarafsızlığın sağlanmasına hizmet etmektedir. Düşük üretim maliyetine sahip olan ülkeler düşük spesifik unsurlar ve yüksek değer unsurlarının bir bileşkesini seçerken, buna karşılık yüksek üretim maliyetine sahip ülkeler ise yüksek spesifik unsurlar ve düşük değer unsurları seçerek bunu telafi etmektedir (OECD, 2008: 85-86).

Tablo 6 OECD üyesi ülkelerde tütün ürünlerinin özel tüketim vergilerini karşılaştırmaktadır. Alkollü ürünlerde olduğu gibi burada da açık fiyat farklılaştırması sınır ötesi kaçakçılık faaliyetlerini artmasına katkı sağlamaktadır (OECD, 2008: 85-86).

**Tablo 6. Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi**

Ülkeler	Sigara			Puro/Yaprak Sigara			Sigara Tütünü		
	ÖTV (1000)	ÖTV (RSP)	KDV	ÖTV (1000)	ÖTV (RSP)	KDV	ÖTV (1000)	ÖTV (RSP)	KDV
Avustralya	174,01	0,00	10		0,00	10	217,53	0,00	10
Avusturya	29,39	42,00	20	0,00	13,00	20	0,00	47,00	20
Belçika	18,04	52,41	21	0,00	10,00	21	9,01	31,50	21
Kanada	64,61		7/15	13,07		7/15	44,02		14
Çek Cum	32,88	23,00	19	30,14		19	41,10		19
Danimarka	75,25	13,61	25	23,40	10,00	25	53,49	0,00	25
Finlandiya	16,16	50,00	22	0,00	22,00	22	3,87	50,00	22
Fransa	8,36	58,00	19,6	0,00	27,57	19,6	0,00	58,57	19,6
Almanya	88,07	24,66	16	14,91	1,47	16	36,27	18,57	19
Yunanistan	7,37	53,83	19	0,00	26,00	19	0,00	59,00	19
Macaristan	57,46	27,50	20	0,00	28,50	20	0,00	52,00	20

İzlanda	126,78	47,31	24,5	126,78	44,56	24,5	90,68	44,56	24,5
İrlanda	149,87	17,78	21	215,24	0,00	21	181,62	0,00	21
İtalya	7,39	58,50	20	0,00	23,00	20	0,00	56,00	20
Japonya	659,73	0,00	5	65,74	0,00	5	65,74	0,00	5
Kore	41,41	0,00	10		0,00	10	29,27	0,00	10
Lüksemburg	15,65	47,44	15	0,00	5,00	15	0,00	36,00	15
Mexico	0,00	50,72	15	0,00	18,27/50, 72	15	0,00	18,27/50, 72	15
Hollanda	79,50	20,52	19	0,00	5,00	19	33,49	14,21	19
Yeni Z.	-	0,00	12,5		0,00	12,5	226,59	0,00	12,5
Norveç	197,26	0,00	25	197,26	0,00	25	197,26	0,00	25
Polonya	18,14	31,30	22	46,05		22	17,87	21,67	22
Portekiz	31,87	23,00	21	0,00	12,00	21	0,00	40,60	21
Slovakya.	63,95	23,00	19	81,40		19	78,49		19
İspanya	5,47	54,95	16	0,00	12,71	16	0,00	38,46	16
İsveç	21,46	39,20	25	60,09	0,00	25	67,60	0,00	25
İsviçre	56,06	25,00	7,6	1,47/6,83	0,00	7,6	0,88/5,59	0,00	7,6
<b>Türkiye</b>	76,92	58,00	18	76,92	58,00	18	76,92	58,00	18
İngiltere	99,80	22,00	17,5	234,81	0,00	17,5	168,77	0,00	17,5
ABD									

**RSP.** Perakende satış fiyatı.

**Puro/yaprak sigaralar.** Kanada, Danimarka ve Japonya'da 1000 adete göre vergilendirilir ve ağırlık dikkate alınmaz. Kanada ve Danimarka'da puroların ağırlığı 3 gram ve Japonya'da 1 gram olarak kabul edilir.

**Avustralya.** Sigara ve puroda tütün içeriği 8 gramı aşarsa oran 298,01 AUD/kg'dir. **Avusturya.** Puroda oran perakende satış fiyatının %13'üdür ve 1000 adette en az 32,7 EUR'dur. **Kanada.** Yurt içinde üretilen puroda ilave vergi vardır ve 1000 adette 66 CAD ile perakende fiyatının %66'sından büyük olanı uygulanır. **Danimarka.** İri kıyılmış tütünden yapılan diğer içmelik tütünlere oran 4025/1000adet DKK'dır. **Finlandiya.** Sigara kağıdında vergi perakende fiyatının %60'ıdır. Japonya. Oran ulusal, mahalli ve seçimlik oranların bileşkesidir. Sigara ve puro da oran eşdeğer olup 8744/1000 JPY'dir. **Kore.** Puroda oran KRW 65 400/1 000'dir ve tütün mahalli vergilere tabi tutulur. **Mexico.** El yapımı ürünlerde oran %26,6 (perakende fiyatın %18,27'si)dir. Aksi taktirde oran %140 (perakende fiyatın %50,72)'sidir. **Yeni Zelanda.** Tütün ağırlığı 0,8 kg'yi geçmeyen gerçek tütünde oran 289.16 NZD/1000 adettir. Tütün ağırlığı 0,8 kg'yi aşarsa puro kategorisinde vergilendirilir ve oran 361,45 NZD/kg'dir. **Portekiz.** Azores ve Maderia bölgelerindeki küçük üreticiler için oran 8,36 EUR ve %36,5 olarak uygulanmaktadır. **Slovakya.** Diğer tütünlere oran SKK 880/1 000g'dir. Enfiye ve çigneme tütünüde ise oran SKK 880/1 000 g'dir. **İsviçre.** 1000 adet başına uygulanır. Maksimum ve minimum arasındaki fark perakende satış fiyatı ve 1000 adet in ortalama ağırlığına göre belirlenir. Tütünde ise bu fark sadece perakende satış fiyatına göre belirlenir. **Türkiye.** 1000 adet sigarada vergi 60 TL'dir. Bir pakette miktar 1,2 TL'dir. Sigara ve diğer tütün ürünleri üzerindeki orana göre hesaplanır ve minimum vergi miktarından az olamaz. Puroda ise oran 1000 gramda 60 TL'dir. **Amerika Birleşik Devletleri.** Eyalet vergileri farklıdır. Bir sigarada federal ve eyalet vergilerinin ortalaması 2007 yılı için 72 00 USD'dir. Federal oranlar tütün için; a) küçük sigarada (1000 adet başına 3 poundu aşmaya) 19,50 USD, b) büyük sigaralar için 40,95/1000 adet USD, c) 1000 adette 3 paundu aşmayan küçük sigarada 1,828/1000 adet USD, d) geniş sigarada 1000 adette 48,75 USD'yi aşmayanda perakende fiyatının %20,719'u, e) burna çekilenlerde 0,585 USD, f) çigneme tütünde 0,195 USD, g) pipo tütünüde ve kendi yuvarlanan tütünde 1,0969 USD'dir. Bazı eyaletler ayrıca advalorem matrah kullanmaktadır. Federal KDV yoktur.

**Not:** 1 Ocak 2007 itibariyle günceldir

*Kaynak: (OECD, 2008: 83-84).*

Dünyada çok sayıda ülke farklı özel tüketim vergisi uygulamasını terk ederek bütün tütün gruplarında tek bir oran uygulamaya ya da gruplar arasındaki fiyat boşluğunu ortadan kaldırmaya başlamıştır. Türkiye, Mısır, Polonya, Rusya ve Ukrayna vergi oranlarını yükselterek üreticilerin sigara fiyatlarını yükseltmelerine neden olan ülkeler arasındadır. Türkiye'de 2010 yılı itibariyle sigaraya uygulanan özel tüketim vergisi pakette maktu olarak 2,65 TL ve oransal olarak tüketici fiyatının % 63'ünü oluşturmaktadır. Katma değer vergisi de eklendiğinde bu oran %78,70'e

çıkılmaktadır<sup>10</sup>. Türkiye şu an tütün ürünleri üzerindeki özel tüketim vergisinin en yüksek olduğu dünyanın 14 üncü ülkesidir. En çok sigara tüketilen 16 ülke içerisinde ise<sup>11</sup> özel tüketim vergisinin en yüksek olduğu ikinci ülke konumuna sahiptir. Sigaradan alınan özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı 2009 yılı itibarıyla %7,9 olmuştur. Ancak sigaranın perakende fiyatı bütün yüksek gelirli AB üyesi ülkelerin oldukça altındadır. Bu da AB'deki bir çok ülkeden daha fazla sigara tüketiminin olduğu Türkiye'de sigarada elde edilen vergi gelirinin AB ortalamasının oldukça altında kalmasına neden olmaktadır (Yürekli ve Chaloupka, 2010: 1-25 PPT).

Tablo 7'de son olarak en çok sigara tüketilen 15 ülkede paket başına en çok kullanılan, en ucuz ve en kaliteli sigara markalarının taşıdıkları vergi yükü yer almaktadır. Türkiye bu ülkeler arasında ikinci sırada yer almaktadır.

**Tablo 7. Paket Başına Fiyat ve Gelir Karşılaştırması**

Ülkeler	Fiyat (USD)			Toplam Vergi Payı (%)		
	En Popüler	En Ucuz	En Kaliteli	En Popüler	En Ucuz	En Kaliteli
Bangladeş	0,38	0,17	1,04	67	47	87
Brezilya	1,30	1,03	1,28	58	58	63
Çin	0,73	0,29	1,76	38	40	44
Mısır	0,49	0,49	1,52	59	59	39
Hindistan	1,65	1,40	1,86	55	50	50
Endonezya	0,96	0,46	0,87	51	44	50
Mexico	2,07	1,26	2,07	65	65	65
Pakistan	0,23	0,16	0,80	53	63	58
Filipinler	0,53	0,53	0,84	54	54	76
Polonya	1,94	1,15	2,65	94	91	85
Rusya	0,51	0,14	1,26	37	47	27
Tayland	1,29	0,75	1,81	64	65	63
<b>Türkiye</b>	1,97	1,41	3,15	73	87	73
Ukrayna	0,39	0,08	0,65	45	61	39
Viet Nam	0,65	0,15	0,94	45	45	45

Kaynak: (WTO, 2010: 38).

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Türkiye tütün mamulleri hariç diğer ürünlerin tamamında (alkollü içecekler ve akaryakıt ürünleri) OECD ve AB ortalamalarının üzerinde bir özel tüketim vergisi yürüne sahiptir.

Türkiye'de sigara üzerindeki toplam vergi yükü (KDV dahil) 2010 yılı itibarıyla perakende satış fiyatının %78,70'idir. Avrupa Birliği'nde bu ortalamanın üzerinde olan ülkeler Fransa (%80,38) hariç Birliğe yeni katılan Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleridir<sup>12</sup>. Diğer Birlik üyesi ülkelerin tamamında oran Türkiye'ye yakın olup ortalama %70'in üzerindedir. Buna karşılık Birlik üyesi ülkelerde sigaranın perakende satış fiyatı Türkiye'den oldukça yüksektir. Bu da sigaradan sağlanan özel tüketim vergisi hasılatının Türkiye'den oldukça yüksek çıkmasına neden olmaktadır<sup>13</sup>. Dolayısıyla sigara tüketiminin sınırlandırılması isteniyorsa özel tüketim vergisinin yanında perakende

<sup>10</sup> Yabancı tütün ve sigaralar üzerinden ayrıca tütün fonu ve gümrük vergisi alınmaktadır. Bu tutar tütünün tonunda 3000 Dolar, sigaranın paketinde 0,40 dolardır. AB'nin ısrarlarına rağmen Türkiye AB tarım fonundan destek almadığı için yerli üreticileri korumak zorunda olduğu gerekçesiyle fonun uygulanmasına devam etmektedir (Bilici, 2008: 235).

<sup>11</sup> Bu ülkeler sırasıyla Pakistan, Türkiye, Endonezya, Hollanda, Romanya, Arjantin, Şili, Cezayir, Hindistan, Tayvan, Mısır, Avusturya, Morocco, Bangladeş ve İspanya'dır (WB, 2000: 1).

<sup>12</sup> Slovakya (%90,03), Bulgaristan (%88,70), Polonya (%86,38), Estonya (%82,57), Letonya (%81,46) (European Commission, 2010d: 7).

<sup>13</sup> Örneğin 2008 yılında sigaradan alınan toplam vergi, Almanya'da 14300,000 EUR, İtalya'da 10400,000 EUR, Fransa'da 9400,000 EUR İngiltere'de 8400,000 ERUR İspanya'da 7300,000 EUR ve Türkiye'de 5100,000 EUR olmuştur (Tobacco Taxes in Turkey, 2010: 1-2).

satış fiyatının da AB standartlarına yükseltilmesi gereklidir. Bu vergi hasılatında otomatik bir artışa neden olacaktır. Ancak konunun kaçakçılık boyutu da ihmal edilmemelidir.

Türkiye’de alkollü içecekler üzerindeki vergi yükü OECD ve AB ortalamasının oldukça üzerindedir. AB üyesi ülkelerin büyük bir kısmında şaraba sıfır vergi uygulanırken, Türkiye şaraba 3.5 dolardan daha fazla vergi uygulayan üç OECD üyesi ülkeden biridir. Birlik üyelerinin bir kısmı ayrıca küçük bira üreticilerden hiç vergi almamaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi alkollü içecekler üzerindeki vergi yükünün bu derece farklılaşması üye ülkelerdeki geleneklerden de etkilenmektedir.

Türkiye dışındaki bütün OECD üyesi ülkelerde süper benzinin litre fiyatında özel tüketim vergisinin miktarı 1 doların altında iken (13 ülkede yarım doların da altındadır) Türkiye’de 1 litre süper benzinin perakende satış fiyatı içerisindeki özel tüketim vergisi miktarı 1,747 USD’dir. Bu miktar benzin üzerindeki özel tüketim vergisi yükünün en düşük olduğu Amerika Birleşik Devletleri’nin (0,105 USD) yaklaşık 17 katıdır. Aynı şeyi ticari amaçlı olmayan oto dizel için de söylemek mümkündür. OECD üyesi ülkelerin tamamında 1 doların altında olan özel tüketim vergisi miktarı Türkiye’de (1,071 USD) Amerika Birleşik Devletlerinin (0,122 USD) yaklaşık dokuz katıdır. Ayrıca Türkiye evsel yakıt kullanımı üzerinden en yüksek oranda özel tüketim vergisi alan OECD üyesi ülkelerden biridir. Tam tersine Japonya ve Amerika Birleşik Devletleri’nde evsel yakıt kullanımından özel tüketim vergisi alınmamaktadır. Türkiye’de madeni yağlar üzerindeki vergi yükünün bu kadar yüksek olmasının temel sebebi aşağıda açıklanacağı üzere önemli bir gelir kaynağı olarak görülmeleridir. Bu nedenle Türkiye çevre vergileri alanında da AB’nin oldukça gerisinde kalmıştır.

Türkiye özel tüketim vergisinin toplam vergi gelirleri ve GSYİH içerisindeki oranı bakımından OECD üyesi ülkeler içerisinde ilk sırada yer almaktadır. Giriş kısmında da ifade edildiği gibi Türkiye’de özel tüketim vergisinin toplam gelir içerisindeki oranı OECD ortalamasının iki katının da üzerindedir. Bu gelişmenin altında yatan en önemli nedenlerden biri dolaysız vergi (gelir ve kurumlar vergisi) tahsilatında yaşanan sıkıntılardır. Dolaysız vergileme alanında yaşanan vergi kayıp ve kaçakları (kayıt dışı ekonominin büyüklüğü) devleti talebin inelastik olduğu mallar (tütün mamulleri, alkollü içecekler ve akaryakıt ürünleri) üzerinden vergi almaya yöneltmiştir. Bu tahsil maliyetlerinin düşük olması bakımından arzulanan bir durum olmakla birlikte vergi adaleti bakımından son derece olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Ayrıca özel tüketim vergisi oranlarının çok yüksek olması sınır ülkeler ile ticarete kaçakçılığı da önemli ölçüde teşvik etmektedir.

Ancak buna rağmen dolaysız vergi yükü artırılmadığı için dolaylı vergilerin (özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi) toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da yükselmeye devam etmektedir. Bu da vergi sistemini harcama vergisi modeline doğru sürüklemektedir. Ancak tam anlamıyla kişisel bir harcama vergisi modeli şu ana kadar pratiğe geçirilememiştir<sup>14</sup>, ayrıca OECD tarafından da desteklenmemektedir. OECD ağırlıklı olarak dolaysız vergi yapısının güçlendirilmesini önermektedir. Bunu için de tek oranlı ve ikili gelir vergisi modelleri en çok destek gören modellerdir. Bunlardan ilki Rusya başta olmak üzere merkezi ve doğu Avrupa ülkelerinde fiilen uygulanmaya başlanmıştır. İkincisi ise İskandinav ülkelerinde pratiğe geçirilmiştir<sup>15</sup>. Türkiye’de dolaysız vergi yapısını güçlendirmek ve dolaylı vergileri OECD standartlarına düşürmek durumundadır.

## KAYNAKÇA

BATIREL, Ö.F. (1979). **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**. 2. Baskı, İstanbul: Mert/Er Matbaası.

Bazı Mallara Uygulanacak Katma Değer Vergisi İle Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Belirlenmesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında 2009/14802 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (RG. Tarih: 16 Mart 2009, RG. No: 27171).

<sup>14</sup> Harcama vergisi modeli kısa bir dönem (1960’lı yıllarda) Hindistan ve Sri Lanka’da uygulanmış ve başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

<sup>15</sup> Bu modeller hakkında geniş bilgi için bkz., (Çelikkaya, 2010, 101-128).

- BİLDİRİCİ, N. (2008). “*Özel Tüketim Vergisine Tabi Ürünler Üzerindeki Vergi Yükü (Türkiye, Avrupa Birliği Üyesi Ülkeler Karşılaştırması), Türk Vergi Sisteminin Küresel Bağlamda Değerlendirilmesi*”, **23 üncü Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı**, 233-243.
- BUCHANAN, J.M. (1966). **The Public Finances**. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc.
- BÜLBÜL, D ve ORKUNOĞLU I.F. (2009). “*Türkiye’de Otomotiv Piyasasındaki Özel Tüketim Vergisi İndirimlerinin Maliye Sosyolojisi Açısından Analizi*”, **Sosyo-Ekonomi**, Temmuz-Aralık, 2009-2: 95-108.
- D.I.TROTMAN-DICKENSON (1996). **Economics of the Public Sector**. London: Macmillian Pres.
- DUE, J. E. (1967). **Maliye Bir İktisadi Analiz** (Çev: Sevim Görgün, İzzettin Önder), Üçüncü Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- ÇELİKKAYA, A. (2001). “*Türk Gümrük Kanunu’nun Vergilemeye İlişkin Hükümlerinin Değerlendirilmesi*”, **Anadolu Ün. SBE. Yayınlanmamış Doktora Tezi**, Eskişehir.
- ÇELİKKAYA, A. (2010). “*İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması*”, **ESOGÜ, İİBF Dergisi**, 5(2): 101-128.
- EDİZDOĞAN, N ve ÇELİKKAYA, A. (2010). **Vergilerin Ekonomik Analizi**. Bursa: Dora Yayıncılık.
- EUROPEAN COMMISSION (2010a). **Taxation trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway**, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-10-001/EN/KS-DU-10-001-EN.PDF) (22/12/2010).
- EUROPEAN COMMISSION (2010b). “*Excise Duty Tables Part I-Alcoholic Beverages*”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/alcoholic\\_beverages/rates/excise\\_duties-part\\_I\\_alcohol-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_I_alcohol-en.pdf) (22/12/2010).
- EUROPEAN COMMISSION (2010c). “*Excise Duty Tables Part II-Energy Products and Electricity*”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/energy\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_ii\\_energy\\_products\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf) (22/12/2010).
- EUROPEAN COMMISSION (2010d). “*Excise Duty Tables Part III-Manufactured Tobacco*”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/excise\\_duties/tobacco\\_products/rates/excise\\_duties-part\\_III\\_tobacco-en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_III_tobacco-en.pdf), (22/12/2010).
- OECD (2008). **Consumption Tax Trends 2008, VAT/GTS, and Excise Rates, Trends and Administration Issues**. [http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en\\_2649\\_33739\\_41751636\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/20/0,3343,en_2649_33739_41751636_1_1_1_1,00.html), (06/12/2010).
- OECD (2010). “*Revenue Statistics-Comparative Tables*”, <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>. (06/12/2010).
- Tobacco Taxes in Turkey (2010). [http://www.tobaccofreeunion.org/assets/Technical%20Resources/Economic%20Reports/Turkey%20Economic%20Reports%202010/English/Turkey\\_tob\\_taxes\\_en\\_F.pdf](http://www.tobaccofreeunion.org/assets/Technical%20Resources/Economic%20Reports/Turkey%20Economic%20Reports%202010/English/Turkey_tob_taxes_en_F.pdf), (29/12/2010).
- WB (2000). “*Economics of Tobacco for Turkey*”, (2000), <http://www1.worldbank.org/tobacco/pdf/country%20briefs/Turkey.pdf>. (29/12/2010).
- WHO (2010). “*Technical Manual on Tobacco Tax Administration*” [http://whqlibdoc.who.int/publications/2010/9789241563994\\_eng.pdf](http://whqlibdoc.who.int/publications/2010/9789241563994_eng.pdf), (30/12/2010).
- YÜREKLİ, A. A. ve CHALOUPKA, F.J. (2010). “*Tütün Kontrolü Ekonomisi ve Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi: Tütünsüz Bir Türkiye İçin Karşılaşılan Güçlükler ve Fırsatlar*”, <http://www.tapdk.gov.tr>, (29/12/2010).