



TÜTÜN VE TÜTÜN ÜRÜNLERİ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER VE DÜNYA UYGULAMALARI

Taxes on Tobacco and Tobacco Products And World Applications

Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, zeynep.arikan@deu.edu.tr

Araş. Gör. Salih GÜRBÜZ

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Mali Hukuk Anabilim Dalı, salih.gurbuz@deu.edu.tr

Arkan, Z. & Gürbüz, S. (2018). "Tütün ve Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Vergiler Ve Dünya Uygulamaları", Vol:4, Issue:20; pp:690-698 (ISSN:2149-8598)

ARTICLE INFO

Article History

Makale Geliş Tarihi

Article Arrival Date

17/04/2018

Makale Yayın Kabul Tarihi

The Published Rel. Date

22/05/2018

Anahtar Kelimeler

Tütün ve Tütün Mamulleri,
ÖTV, KDV, Vergi Yüğü

Keywords:

Tobacco And Tobacco
Products, Excise Tax, Value
Added Tax Tax Burden

ÖZ

Tütün ve tütün ürünleri tüm ülkelerde tüketilen ve tüketimi vergisel ödevlere tabi olan ürünlerdir. Tütün ve tütün ürünleri yapısı itibariyle zararlı ürünler olmasına rağmen yasak kapsamında değerlendirilmeyip demerit mallar listesinde yer almaktadır. Bu durumda tütün ve tütün ürünlerinin vergilendirilmesi dünya genelinde gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde farklılık arz etmeksizin yüksek vergilendirmeye tabi tutularak vergi adaleti prensibinden vazgeçilmektedir. Tütün ve tütün ürünleri üzerinden genellikle tüketim vergileri alınmaktadır. Ülkemizde ve birçok ülkede ÖTV ve KDV tütün ve tütün ürünleri üzerinden alınan vergilerin başında gelmektedir.

Bu çalışmada; Türkiye ve seçili ülkelerde tütün ve tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler incelenerek, uygulanan vergilerin tütün ve tütün ürünleri üzerindeki vergi yükleri, vergileme ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

ABSTRACT

Tobacco and tobacco products consumed and consumption in all countries are subject to tax assignment. Tobacco and tobacco products are not considered within the scope of prohibition although they are harmful products due to its structure, they are on the list of demerit goods. In this case, the taxation of tobacco and tobacco products is subject to high taxation without discrimination in developed or developing countries throughout the world, and the principle of tax justice is abandoned. Consumption tax is usually levied on tobacco and tobacco products. In our country and in many countries, excise tax and value added tax are dominant in taxes on tobacco and tobacco products.

In this study, the taxes on tobacco and tobacco products in Turkey and selected countries will be examined, the tax burden on the tobacco and tobacco products of the applied tax will be evaluated in terms of taxation principles.

1. GİRİŞ

Tütün hem zirai faaliyetin hem de ürün sürecinde diğer faaliyetlerin konusuna giren ve kullanıldığı alana göre merit ya da demerit mal olma özelliğini taşıyan bir bitkidir. Tütün zirai faaliyet sürecinde merit mal olarak değerlendirilmekte vergilendirme açısından dengeli ve adil bir süreç izlenmektedir. Ancak tütünün sigara, puro v.b. alışkanlık verici ve sağlığa zararlı, özetle demerit mal olarak tüketilmesi sürecinde vergilendirmenin seyri değişmekte neredeyse tüm ülkelerde aşırı vergi alınması yoluna gidilmektedir. Bu durumun gerekçesi olarak da fiyat mekanziması yoluyla tüketiminin caydırılması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada seçili ülkelerde tütün ve tütün ürünleri üzerindenki vergilendirme süreci örnekler yardımıyla açıklanmakta ve vergi yükünün nasıl gerçekleştiği incelenmektedir. Yine vergilendirme süreciyle gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde amaçlanan hedefe ulaşıp ulaşılamadığı değerlendirilmektedir.

2. Zirai Ürün Olarak Tütün ve Vergilendirilme Süreci

Tütün: patlıcangiller familyasından olan, bir yılda yaklaşık bir veya iki metre boyuna ulaşabilen önemli bir zirai bitkidir. Tütünün yoğun talep görmesinde birinci sırada tütünden elde edilen sigara, puro v.b. bağımlılık teşkil eden ürünlerin yer alması yatmaktadır (SağlıkAktüel, 2017). Bu ürünlerin yanı sıra tütün tohumunun yağ oranının % 35 - 45 civarında olması tütün yağının boya, parfümeri, sabun ve benzeri ürünlerde sıkça kullanılmasına imkan tanımaktadır (Catharine Richert, 2009). Tütünün bitki olması, yetiştirilmesi sürecinden mamül sürecine kadar ikili bir vergilendirilme dönemini ifade etmektedir.

Tütün bitkisinden sağlanan kazanç gelirin yedi unsurundan zirai kazanç içinde vergilendirilmektedir. Tütün yetiştiren çiftçiler gerekli şartları taşımaları halinde gerçek usule göre vergilendirilmektedir. Tütün ekilen zirai arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönümü geçmesi gerçek usule tabi olunması açısından tütün üreten çiftçiye yönelik özel bir şarttır. Tütün eken çiftçi gerçek usule tabi olma şartlarını taşıyorsa tevkifat usulüne göre vergilendirilmeye tabi tutulacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre söz konusu kişi ve/veya kurumlar tütün alımlarında gerçek usule tabi olmayan çiftçilerden aldıkları ürün için gelir vergisi stopajı yapacaklardır.

Tütün çiftçisi gerçek usule tabi ise bu satıştan katma değer vergisi (KDV) mükellefiyeti de doğmakta özetle fatura kesme yükümlülüğü meydana gelmektedir. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, tevkifat usulüne tabi olan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha müstahsil makbuzu düzenlemeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerlerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Bu durumda tütün çiftçileri müstahsil makbuzunda belirlenmiş oranlarda tevkifata tabi tutulmaktadır.

Tütün ilk aşamasında normal bir vergilendirme sürecine tabi tutulmaktadır. Bu süreç gelirin yedi unsurundan olan zirai kazanç olarak vergilendirilmesidir. Tütün; zirai üründen ticari bir ürün haline gelinceye kadarki zaman diliminde vergi adaleti açısından hiçbir olumsuz vergilendirmeye tabi olmamakta diğer zirai ürünlerden farklı tutulmamaktadır. Ancak diğer başlıklarda sıralanacak olan tütün ürünlerine yönelik vergilendirme süreci farklılık arz edecektir.

3. TÜTÜN ÜRÜNLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE SEÇİLİ ÜLKE ÖRNEKLERİ

Dünyada tütün genellikle sigara, puro v.b. şekillerde işlenerek tüketime sunulmaktadır. Tütünün kullanıldığı diğer ürünler sabun, parfümeri, boya v.b. olarak sıralanabilir. Bu ürünler saf tütün olmayıp içeriğinde tütünün hammadde olarak kullanıldığı ürünlerdir. Ancak sigara, puro v.b. bağımlılık oluşturan keyif verici ürünler diğer yardımcı ürünleri dışında (sigara kağıdı, paketi v.b.) dışında bütünüyle tütün ürünleridir. Sigara, puro v.b. türden tütün ürünlerinin vergilendirilmesi diğer ürünlere nazaran farklılık arz etmektedir. Tütün ürünlerinin vergilendirilmesi tüketim vergileri açısından tüketicisine oldukça büyük bir vergi yükü yüklemektedir. Bu yük dolaylı vergiler sınıflandırmasında oldukça önemli olan özel tüketim vergisi (ÖTV) ve KDV'den kaynaklanmaktadır.

ÖTV genel itibariyle oldukça çeşitli mallar üzerinden alınmaktadır. Bu spesifik ayırım ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ancak genellikle ülkeler;

- Alışkanlık verici maddeler (içki, sigara, kahve, uyuşturucu maddeler v.b.),
- Sürümü çok yüksek olan ilk maddeler, (benzin, gaz, demir, cam v.b.),
- Lüks maddeler (mücevher, kürk, motorlu taşıtlar v.b.)

üzerinden ÖTV uygulamasını yaygın olarak gerçekleştirmektedir (Taylor, 2012, s. 440). Tütün ürünleri üzerinde ülkelerin geneli fiyatların artırılmasına yönelik olarak önemli bir tüketim vergisi olan ÖTV uygulamasına rağbet göstermektedir.

ÖTV düzenlemesine sahip ülkelerin genelinde tütün ürünlerinin vergilendirilmesi hem nispi hem de maktu olarak uygulanmaktadır.

Maktu ÖTV; tütün ürünlerinde tane üzerinden gerçekleştiği için paketlenmeden önce üretim aşamasında uygulanan bir vergidir.

Nispi ÖTV; sigara ya da puroda perakende paket satış fiyatı üzerinden uygulanmaktadır.

ÖTV'nin yanı sıra KDV uygulaması da tütün ürünlerinde yüksek oranlarda uygulanabilmektedir.

Ayrıca KDV sigara ve puroda ÖTV'li fiyat üzerinden uygulanmaktadır.

3.1. Türkiye'de Tütün Ürünlerinin Vergilendirilmesi

Türkiye'de tütün ürünlerinden olan sigara ve puroya ÖTV ve KDV uygulanmaktadır. Tütün ürünlerinde ÖTV'nin uygulanması Tablo 1'de görüldüğü gibidir.

Tablo 1. Türkiye'de Tütün Ürünlerine Uygulanan ÖTV Oranları (2018 Yılı İçin)

Ürün İsmi	Vergi Oranı (%) (Bir Paketin Perakende Satış Fiyatına)	Asgari Maktu Vergi Tutarı (TL) (1 Adet Sigara)	Maktu Vergi Tutarı (TL) (1 Adet Sigara)
Sigara	65,25	0,2429	0,3246
Puro	40	0,2429	0,3246

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2018

Türkiye'de tütün ürünleri olarak tütün içeren sigaralar ile purolarda ÖTV hem nispi hem de maktu olarak uygulanmaktadır.

Sigara paketinin ÖTV tutarı hesaplaması aşağıdaki sayısal örneklerle açıklanabilir.

Örnek 1: 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 10 TL olan 1 paket (20 adet) sigara için ÖTV aşağıdaki gibi hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı	10 TL x 0,6525	= 6,5250 TL
Asgari maktu ÖTV tutarı	20 adet x 0,2490	= 4,9800 TL
Maktu ÖTV tutarı	1 Paket x 0,3246	= 0,3246 TL

Nispi ÖTV tutarı olarak hesaplanan 6,5250 TL, asgari maktu ÖTV tutarı olarak hesaplanan 4,9800 TL'den büyük olduğundan; nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarı toplamı olan (6,5250 TL + 0,3246 TL =) 6,8496 TL ÖTV olarak hesaplanır (VMV, 2016).

Örnek 2: 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 7 TL olan 1 paket (20 adet) sigara için ÖTV aşağıdaki gibi hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı	7 TL x 0,6525	= 4,5675 TL
Asgari maktu ÖTV tutarı	20 adet x 0,2490	= 4,9800 TL
Maktu ÖTV tutarı	1 Paket x 0,3246	= 0,3246 TL

Nispi ÖTV tutarı olarak hesaplanan 4,5675 TL, asgari maktu ÖTV tutarı olarak hesaplanan 4,9800 TL'den küçük olduğundan; asgari maktu ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarı toplamı olan (4,9800 TL + 0,3246 TL =) 5,3046 TL ÖTV olarak hesaplanır (VMV, 2016).

Yaklaşık bir paket sigaranın ÖTV'si sigara fiyatı ile ters orantılı artmaktadır. Örneklerde yer alan 10 TL'lik bir paket sigaranın ÖTV'si 6,8496 TL'dir. Fiyata oranlandığında 10 TL'lik paket sigaranın ÖTV'si yaklaşık % 68'lik bir kısmını oluşturmaktadır. Yine 6 TL'lik bir paket sigaranın ÖTV'si 5,3046 TL'dir. Fiyata oranlandığında 6 TL'lik paket sigaranın ÖTV'si yaklaşık % 88'lik bir kısmını oluşturmaktadır.

Puronun ÖTV hesaplaması için de sigarada uygulanan hesaplanma yöntemi geçerlidir. Ancak puronun tane olarak ya da paket halinde satışa sunulması nedeniyle genel olarak nispi ÖTV hesaplamada her zaman dahil edilmektedir.

Puronun ÖTV tutarı hesaplamasını aşağıdaki sayısal örneklerle açıklanabilir.

Örnek 1: 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 1.700,00 TL olan "Cohiba Behike BHK 56 10 lu Puro" için ÖTV aşağıdaki gibi hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı	1.700,00 TL x 0,40	= 680,00 TL
Asgari maktu ÖTV tutarı	10 adet x 0,2490	= 2,490 TL
Maktu ÖTV tutarı	1 Paket x 0,3246	= 0,3246 TL

Nispi ÖTV tutarı olarak hesaplanan 680,00 TL, asgari maktu ÖTV tutarı olarak hesaplanan 2,490 TL'den büyük olduğundan; nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarı toplamı olan (680,00 TL + 0,3246 TL =) 680,32 TL ÖTV hesaplanır.

Örnek 2: 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 60,00 TL olan "Jose L. Piedra Petit Cetro Küba Pürosu 5 Li Puro" için ÖTV aşağıdaki gibi hesaplanır:

Nispi ÖTV tutarı	60,00 TL x 0,40	= 24,00 TL
Asgari maktu ÖTV tutarı	10 adet x 0,2490	= 2,490 TL
Maktu ÖTV tutarı	1 Paket x 0,3246	= 0,3246 TL

Nispi ÖTV tutarı olarak hesaplanan 24,00 TL, asgari maktu ÖTV tutarı olarak hesaplanan 2,490 TL'den büyük olduğundan; nispi ÖTV tutarı ile maktu ÖTV tutarı toplamı olan (24,00 TL + 0,3246 TL =) 24,32 TL ÖTV hesaplanır.

Görüldüğü üzere nispi oran purolarda paket fiyatlarının yüksek olması nedeniyle asgari maktu ÖTV tutarının her zaman üzerinde olmasına neden olmaktadır.

Tütün ürünleri için ÖTV'nin yanı sıra KDV de uygulanmaktadır. Normal şartlar altında KDV oranları %1, %8 ve %18 olarak mal ve hizmetlere uygulanmaktadır. Ancak KDV oranları tütün ve tütün ürünlerinde sıraladığımız oranlardan farklı olarak Tablo 2'deki oran üzerinden uygulanmaktadır.

Tablo 2: Türkiye'de Tütün Ürünlerine Uygulanan KDV Oranları (2018 Yılı İçin)

Ürün İsmi	KDV %
Sigara	15,25
Puro	15,25

Kaynak: Aydın, 2017, s:1

KDV; sigara ve puroda ÖTV'li fiyata uygulanmaktadır.

Sigara paketinin KDV hesaplaması aşağıdaki sayısal örneklerle açıklanabilir.

Örnek 1 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 10 TL olan 1 paket (20 adet) sigara için KDV aşağıdaki gibi hesaplanır:

KDV tutarı	10 * 0,1525	= 1,525 TL
KDV hariç fiyat	10 - 1,525	= 8,4750 TL
ÖTV hariç fiyat	8,4750 - 6,8496	= 1,6254 TL

10 TL'lik sigaranın ÖTV ve KDV çıkartıldığında fiyatı 1,6254 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda 10 TL'lik bir paket sigaranın içindeki vergilerin oranı % 83,7460 olarak gerçekleşmektedir.

Örnek 2 10.10.2018 tarihinde, perakende satış fiyatı 7 TL olan 1 paket (20 adet) sigara için KDV aşağıdaki gibi hesaplanır:

KDV tutarı	7 * 0,1525	= 1,0675 TL
KDV hariç fiyat	7 - 1,0675	= 5,9325 TL
ÖTV hariç fiyat	5,9325 - 5,3046	= 0,6279 TL

7 TL'lik sigaranın ÖTV ve KDV çıkartıldığında fiyatı ise 0,6279 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durumda 7 TL'lik bir paket sigaranın içindeki vergilerin oranı da % 91,03 olarak gerçekleşmektedir.

Sigarada vergi yükünün fiyatla ters orantılı bir şekilde gerçekleştiği Tablo 3'de daha net bir biçimde analiz edilebilmektedir.

Tablo 3. Bir Paket Sigarada Fiyat Yükseldikçe Vergi Yükünün Hesaplanması (2018 ÖTV ve KDV verileri ile hazırlanmıştır)

Sigaranın Satış Perakende Satış Fiyatı (TL)	7,00	8,00	10,00	13,50	14,00
Toplam Vergi Yükü %	91,03	84,5575	83,7460	82,9044	82,8186
ÖTV	75,78	69,307	68,4960	67,65445	67,5686
KDV	15,25	15,25	15,25	15,25	15,25
Bir Paket Sigaradaki Vergi Tutarı (TL)	6,3021	6,76	8,37	11,19	11,59

Kaynak: Tarafımızca; Gelir İdaresi Başkanlığı, Aydın, verilerden faydalanılarak hazırlanmıştır. 2018 Tablo 3'e baktığımızda 7 TL'lik bir paket sigarada %91,03 olarak gerçekleşen vergi yükü fiyatlar arttıkça oransal olarak düşmekte 14 TL'lik bir paket sigarada ise % 82.8186 olarak gerçekleşmektedir.

Bu durumda etkin sebep ÖTV hesaplamasında görüleceği gibi asgari ÖTV ile nispi ÖTV'nin fiyata uygulanmasından elde edilecek miktarlardan hangisi büyük ise onun alınmasından kaynaklanmaktadır.

Bunun dışında diğer sayabileceğimiz sebep ise ÖTV'li fiyat üzerinden tekrar KDV hesaplanmasıdır.

Örnekler ve tablolar incelendiğinde Türkiye'de uygulanan tütün ve tütün ürünleri arasında en önemlisi olan sigara ve purolarda vergi yükü oldukça yüksek gerçekleşmektedir. Ancak bu durum sadece ülkemize özgü değil hemen hemen tüm ülkelerde görülen bir durumdur.

3.2. Seçili Avrupa Ülkelerinde Tütün Mamullerinin Vergilendirilmesi

Bu başlık altında inceleyeceğimiz ülkeler Avrupa'da yer alan ülkelerin tamamını kapsamamakta seçili bazı Avrupa ülkelerinden oluşmaktadır. Seçili Avrupa ülkelerinde hemen hemen tüm ülkeler (İngiltere dışında) Avrupa Birliği (AB) üyesidir. Bu durum AB üyeleri için birliğin düzenlediği bazı kararlar doğrultusunda vergi kanunlarının düzenlenmesine neden olmaktadır.

Tablo 4. Seçili Avrupa Ülkelerinde Sigara için ÖTV ve KDV Oranları (2018 Yılı İçin)

	Vergilendirme (Maktu/Nispi)		
	Maktu ÖTV € (1000 Adet Sigaradan)	Nispi ÖTV (%) (Sigara Paketinden)	KDV (%)
Almanya	98,20	21,69	15.97
Fransa	48,75	49,7	16.67
İngiltere	224.947	16,5	16.67
İspanya	24,70	51	17.36
Portekiz	88,20	17	15.75
Finlandiya	45,50	52	19.35
Hollanda	166.46	5	17.36

Kaynak: EXCISE DUTY TABLES, 2018

Tablo 4'de seçili ülkeler incelendiğinde sigaradaki ÖTV ve KDV ülkemizde olduğu gibi birlikte uygulanmaktadır. Ancak ülkemizde maktu olarak ÖTV iki şekilde uygulanmakta iken (asgari maktu ÖTV ile maktu ÖTV) seçili ülkelerde maktu ÖTV tek olarak uygulanmaktadır.

Ülkemizle karşılaştığımızda bir diğer önemli husus seçili ülkelerin geneli itibarıyla maktu ÖTV yüksek olan ülkelerde nispi ÖTV oranları düşük; tam tersi şekilde maktu ÖTV düşük ise nispi ÖTV oranlarının yüksek uygulanmasıdır.

Avrupa Birliği üyesi olmaları sebebiyle (İngiltere hariç) vergi hesaplamasının oranlar ve maktu vergi farklılık arz etmesine rağmen benzer olmasıdır. Bu durumun nedeni Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin sigara için asgari oranda vergi tahsil etmesi gerektiğini düzenleyen "Directive 2011/64/EU" adlı uygulamanın yer almasıdır. Bu düzenlemede özetle;

- 1000 adet sigara üzerinden maktu ÖTV'nin en az 90 € olması ve
- Sigaranın perakende satış fiyatında toplam ÖTV'nin payının en az % 60 olması¹

yer almaktadır (Union Official Journal of the European, 2011). Ancak "Directive 2011/64/EU" düzenlemesine göre AB üyesi ülkelerde ÖTV payının en az %60 olması kriterine uyulması zorunlu değildir.

"Directive 2011/64/EU" düzenlemesi dahilinde de AB ülkelerinde ortalama olarak sigara üzerinden alınan ÖTV ve KDV şu şekilde hesaplanmaktadır (Union Official Journal of the European, 2011).

¹ Burda anlatılmak istenen nispi ÖTV değildir. Hem nispi hemde maktu ÖTV'nin toplamının perakende satış fiyatının en az %60'ı olmasıdır.

Perakende Satış Fiyatı (vergi hariç)	0,7 €
+Maktu ÖTV	1.0 €
+Nispi ÖTV (%27)	0,8 €
Toplam ÖTV Payı (Perakende Satış Fiyatının %60'ı)	1.8 €
= Fiyat (KDV hariç)	2.5 €
+ KDV 20%	0,5 €
= Perakende Satış Fiyatı (tüm vergiler dahil)	3.0 €

Toplam vergi yükü AB standartlarına göre ortalama %60 ÖTV ile %20 KDV olmak üzere bir paket sigarada ortalama %80 civarında hesaplanmaktadır.

İngiltere AB üyesi değildir. Son referandum ile bu üyelikten kendi isteği ile çıkmıştır. Ancak sigara üzerinden alınan vergilerde AB ile eski üyelikten gelen uyum söz konusudur.

Örneğin İngiltere’de 10 € olan bir X marka sigara paketinde (20 adet sigara) vergi hesaplaması şu şekilde gerçekleşmektedir.

Nispi ÖTV tutarı	10 * 0,165	= 1,65 €
Maktu ÖTV tutarı	20 <i>adet</i> x 0,2249 ²	= 4,4989 €
KDV tutarı	10 * % 0,1667	= 1,667 €

İngiltere’de 10 € olan bir paket sigarada ÖTV toplamda 1,65 + 4,4989 = 6,1489 € olmaktadır. Bu durumda ÖTV’nin perakende satış fiyatı içindeki payı % 61,49 olarak gerçekleşerek “[Directive 2011/64/EU](#)” düzenlemesine uyumludur.

KDV + ÖTV (6,1489 + 1,667 =) 7,8159 € olarak hesaplanmaktadır (Cigarette shop UK, 2016).

Bu durumda 10 €’luk bir paket sigaranın 7,8159 €’su vergilerden oluşmakta yaklaşık % 80 ‘nini kapsamaktadır.

Örneğin Almanya’da 10 € olan bir X marka sigara paketinde (20 adet sigara) vergi hesaplaması şu şekilde gerçekleşmektedir.

Nispi ÖTV tutarı	10 * 0,2169	= 2,169 €
Maktu ÖTV tutarı	20 adet x 0,09823	= 1,964 €
KDV tutarı	10 * 0,1597	= 1,597 €

Almanya’da 10 € olan bir paket sigarada ÖTV toplamda 2,169 + 1,964 = 4,133 € olmaktadır. Bu durumda ÖTV’nin perakende satış fiyatı içindeki payı % 41,33 olarak gerçekleşerek “[Directive 2011/64/EU](#)” düzenlemesine uygun düşmemektedir.

KDV + ÖTV (4,133 + 1,597 =) 5,73 € olarak hesaplanmaktadır

Bu durumda 10 €’luk bir paket sigaranın 5,73 €’su vergilerden oluşmakta yaklaşık % 57 ‘sini kapsamaktadır.

AB’de seçili ülkeler incelendiğinde örnekler dahilinde sigara üzerindeki vergi yükünün % 50’nin üzerinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum “[Directive 2011/64/EU](#)” düzenlemesinin üye ülkeler için sadece tavsiye yönünde olduğunu göstermektedir.

Tablo 5. Seçili Ülkelerde Purodan Alınan Vergiler (01.01.2018)

	Vergilendirme (Maktu/Nispi)		
	Spesifik ÖTV €	Advalorem ÖTV (%)	KDV (%)
Almanya	140 (1000 Adet)	1.50	16
Fransa	190 (1000 Adet)	23	17
İngiltere	320,85 (1 kg)	0	17
İspanya	0	16	17

² 224.947 / 1000 = 0,2249 £ (1 tane sigara maktu ÖTV’si)

³ 98,20 / 1000 = 0,0982 £ (1 tane sigara maktu ÖTV’si)

Portekiz	0	25	17
Finlandiya	0	31	19
Hollanda	0	5	17

Kaynak: EXCISE DUTY TABLES, 2018

Bu düzenlemeyle ÖTV'nin sigara üzerinde yüksek tutulmasının istenmesinde yatan sebep bazı malların yasaklı mallar listesine alınamaması ve bu malların olumsuz dışsallıkları yüzünden demerit mallar olarak tanımlanmasıdır. Demerit malların tüketilmesini fiyat mekanizması yoluyla caydırmak amaçlı vergiler yüksek tutulmaktadır. Vergi adaleti açısından olumsuz görünen ancak sebeplerine bakıldığında hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin uygulamada sakınca görmediği bir durumdur.

3.3. ABD'de Tütün Mamulleri Üzerinden Alınan Vergiler

ABD'nin yönetim sistemi federatif bir yapıya sahiptir. ABD toplamda 50 eyalet ve bir bölge olan Columbia Bölgesinden meydana gelmektedir (International Information Programs,, 2005).

ABD'de vergi düzenlemeleri eyaletlerin iç işleri olması nedeniyle her bir eyalette tütün mamulleri arasında en önemlisi olan sigara üzerinde farklı farklı oranlarda ve miktarlarda uygulama sahası bulunmaktadır.

ABD'de bazı eyaletlerin ve bölge adına Washington D.C.'nin sigara üzerinden aldığı vergilerin ortalaması ve toplam vergi yükü Tablo 5'de gösterilmektedir.

Tablo 6. ABD'de Sigara Üzerinden Alınan Vergiler ve Vergi Yükü (2018 yılı için)

Eyaletler	Ortalama Perakende Satış Fiyatı (Tüm Vergiler Dahil)	Bir Paket Sigarada ÖTV Miktarı	ÖTV'nin Perakende Satış Fiyatı İçindeki Oranı	Eyalet Satış Vergisi Oranı	Bir Paket Sigarada Eyalet Satış Vergisi Miktarı	Bir Paket Sigarada Toplam Vergilerin Miktarı	Toplam Vergi Yükü
<i>ABD ortalaması</i>	<i>\$ 6.16</i>	<i>\$ 1.71</i>	<i>% 27,75</i>	<i>% 5.2</i>	<i>\$ 0.32</i>	<i>\$ 2.02</i>	<i>% 35,71</i>
Washington D.C.	\$ 8.00	\$ 3.025	% 37,81	% 6.50	\$ 0.49	\$ 3.51	% 43,87
Texas	\$6.11	\$1.410	% 23,07	% 6.25	\$0.36	\$ 1.77	% 28,96
Rhode Adası	\$9.40	\$ 4.250	% 45,21	% 7.00	\$ 0.61	\$ 4.86	% 51,70
Virginia	\$ 5.04	\$ 0.300	% 5,950	% 5.30	\$ 0.25	\$ 0.55	% 10,91
New York	\$ 10.44	\$ 4.35	% 41,66	% 4.00	\$ 0.40	\$ 4.75	% 45,49
Missouri	\$ 4.83	\$ 0.17	% 3,52	% 4.725	\$ 0.21	\$ 0.38	% 7,86

Kaynak: Campaigning for Tobacco – Free Kids, 2018

ABD'de bir paket sigara üzerinden ÖTV ve KDV'ye benzeyen eyalet satış vergisi alınmaktadır. Ancak bu vergiler her bir eyalet için farklılık arz etmektedir. Örneğin en yüksek vergi yükü Rhode Adası eyaletinde %51,70 olarak gerçekleşmekte iken en düşük vergi yükü ise Missouri eyaletinde %7,86 olarak gerçekleşmektedir. ABD'nin başkenti Washington D.C' de vergi yükü %43,87 olarak gerçekleşerek vergi yükü açısından eyaletler arasında 8. sıradadır.

ABD sigara üzerine uygulanan vergiler diğer seçili ülkeler ve Türkiye ile kıyaslandığında oldukça düşük kalmaktadır. Örneğin Türkiye, İngiltere, Fransa ve Almanya 'da bir paket sigarada ortalama yük %50'nin üzerinde gerçekleşirken ABD ortalaması %35,71 olarak gerçekleşmektedir. Eyaletler açısından en yüksek vergi yüküne sahip Rhode Adası'nda %51,70 iken Türkiye, İngiltere gibi ülkelerde bu oran %80'lere ulaşmaktadır.

ABD'de sigara üzerindeki vergi yükü vergi adaleti ilkesi açısından yüksek gerçekleşmektedir. Diğer seçili ülkelere nazaran düşük olsa da bu yük pakette ortalama %35,71 gibi önemli bir oranı bulmaktadır. Yine sigara, puro v.b. demerit malların fiyatlarının yükseltilerek tüketiminden vazgeçirme amaçlanmaktadır.

Ülkemizde ve seçili ülkelerde tütün ürünleri üzerine uygulanan yüksek oranlı vergi yükünden amaçlanan, bu ürünlerin tüketimini azaltmaktır. Ancak talebi esnek olmayan bu tür ürünlerin fiyat yoluyla caydırıcılığı tek başına yeterli olmamaktadır. Araştırmalar yüksek vergili ülkelerde sigara içicilerinin düşük vergili ülkelerdeki sigara içicilerinden daha fazla katran ve nikotine maruz kaldığını ortaya koymaktadır. Özellikle 18 – 24 arası yetişkinler vergisel değişikliğe yaşlı sigara tiryakilerinden daha fazla tepki göstermektedir. Çünkü gençler yaşlılara göre tükettikleri markayı daha kolay değiştirebilmektedir. Böylelikle genç tiryakiler için vergisel zam; günlük almaları gerekenden daha fazla katran ve nikotin almalarına neden olan davranışlara yönelmelerine neden olmaktadır (Josephson, 2016).

Sadece fiyat yoluyla başarı sağlanamaması nedeniyle ülkeler tütün ürünlerinin bağımlılığı ile mücadelede sağlık ve diğer sosyal önlemleri de uygulamaktadırlar.

Tablo 7. Seçili Ülkelerde Tütün Ürünlerinden Alınan ÖTV'nin Toplam ÖTV Gelirleri İçindeki Yüzdesi⁴

Yıllar Ülkeler	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Almanya	19.3	18.7	18.8	19	19	19	19.4
Fransa	21.7	22.5	20.6	20.5	20.1	18.8	18.4
İngiltere	20	20	19.7	20.3	20.8	22	20.7
İspanya	32,6	33.8	34	34	33.2	26.6	27
Portekiz	22.7	21	24.6	25.4	25.6	25.5	26
Finlandiya	9	10	10	9	10	11	10
Hollanda	12	13	13	14	14.5	14	---
Türkiye	26	26.4	25.8	25	28	25	25

Kaynaklar: Tarafımızca *BUMKO, OECD DATA ve EUROPEAN COMMISSION DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION* Bültenlerine Ait Verilerden Faydalanılarak Hazırlanmıştır, 2018.

Tablo 7'da ÖTV'nin tütün ürünleri kapsamında gerçekleşme oranları gösterilmektedir. Ülkeler incelendiğinde tütün ürünlerinin getirisinin yüksek olduğu görülmektedir. ÖTV içindeki bu pay tütün ürünlerinin ne denli vergi yüküne sahip olduğunun ayrıca önemli bir ispatıdır.

ÖTV ve KDV gelirleri ülkeler için önemli bir gelir kaynağı olması nedeniyle fiyat yoluyla tütün ürünleri için caydırıcılık amacı yerini kamu giderleri için önemli bir gelir kalemini oluşturmaktadır.

4. SONUÇ

Ülkeler incelendiğinde; Tütünün vergilendirilmesi mamul haline geçmeden önce ki vergilendirme sürecinde adaletsiz ya da eşitliğe aykırı hiçbir yön görülmemektedir.

Vergi adaleti prensibinin tütün ürünleri açısından sosyal ve ekonomik nedenler sebebiyle uygulanmadığı, bu doğrultuda yüksek vergi yükü ile tütün ürünlerinin fiyatlandırılmasının genel bir yöntem olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Ülkelerin benzer sistem kullanmasında literatüre yeni giren günah vergilerinin de esasını oluşturan demerit malların vergilerle fiyatlarının yükseltilerek talebinin azaltılması amacı yatmaktadır. Ancak bu durum ülkeler açısından ÖTV ve KDV kullanılarak talep elastikiyeti az olan tütün ürünlerinde daha çok gelir elde etme yönüne dönmekte, amaç finansal boyut kazanmakta (Bütçe açıklarının finansmanı v.b.) ve vergi adaleti prensibinin istisnası olan demerit malların vergi yükünün artırılması yönü suiistimal edilmektedir.

Türkiye'de vergi yükü tütün ürünleri açısından fiyat ile ters orantılı gerçekleşmektedir. Fiyat yükseldikçe vergi yükü azalmakta bu durum vergi adaleti açısından yüksek olan vergi yükünü daha da yükselterek vergi sistemini olumsuz yönde etkilemektedir.

⁴.KDV için bu tür bir tablonun hazırlanması mümkün olmadığı için veriler doğrultusunda ÖTV incelenmiştir.

KAYNAKÇA

- ASH Fact Sheet. (2016, 02). *ASH Fact Sheet on: Smoking Statistics, Who Smokes and How Much*. 04 25, 2018 tarihinde ASH Fact Sheet: http://www.ash.org.uk/files/documents/ASH_108.pdf adresinden alındı
- Catharine Richert. (2009, 07 29). *Claims that smoking kills more people annually than other dangerous activities combined*. 10 05, 2018 tarihinde Politifact: <http://web.archive.org/web/20160602205645/http://www.politifact.com/truth-o-meter/statements/2009/jun/29/george-will/claims-smoking-kills-more-people-annually-other-da/> adresinden alındı
- Cigarette shop UK*. (2016, 03 20). 03 20, 2017 tarihinde cheap tobacco roll: <http://www.cheaptobaccoroll.com/?acc=1679091c5a880faf6fb5e6087eb1b2dc> adresinden alındı
- Global Health Observatory data repository*. (2015). 04 24, 2017 tarihinde Global Health Observatory data repository: <http://apps.who.int/gho/data/view.main.TOB30200> adresinden alındı
- International Information Programs,. (2005, 10). *Eyalet Hükümetleri*. 10 10, 2018 tarihinde Usinfo.State.Gov: http://www.usemb-ankara.org.tr/About_America_Government/state.htm adresinden alındı
- Nihat IŞIK, Mustafa ACAR. (2003). KAYITDIŞI EKONOMİ: ÖLÇME YÖNTEMLERİ, BOYUTLARI, YARAR VE ZARARLARI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 117 - 136.
- OECD Data Daily Smokers*. (2017, 01 01). 04 28, 2016 tarihinde OECD Data: <https://data.oecd.org/healthrisk/daily-smokers.htm> adresinden alındı
- SağlıkAktüel. (2018, 09 20). *Tütün nedir? Faydaları nelerdir?* SağlıkAktüel: <http://www.saglikaktuel.com/bitki-ansiklopedisi-tutun-nedir-faydolari-nelerdir-1598.htm> adresinden alınmıştır
- TURHAN, Ş. (2017, 01 17). *Türkiye Kayıtdışı Ekonomide Birinci, Hürriyet Ekonomi*. 04 22, 2016 tarihinde Hürriyet Ekonomi: <http://www.hurriyet.com.tr/turkiye-kayitdisi-ekonomide-birinci-40041686> adresinden alındı
- Union Official Journal of the European. (2011, 07 21). *COUNCIL DIRECTIVE 2011/64/EU*. 09 25, 2018 tarihinde TAXATION AND CUSTOMS UNION: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF> adresinden alındı
- VMV. (2017, 01 06). *BİR PAKET SİGARADA VERGİ HESABI (ÖTV)*. 10 10, 2017 tarihinde Vergi Müfettişleri Vakfı: <http://www.vmv.org.tr/Haber/9> adresinden alındı