

TÜRKİYE’DE SİGARA’NIN VERGİLENDİRİLMESİNİN ETKİNLİĞİ*

THE EFFECTIVENESS OF THE TAXATION OF CIGARETTE IN TURKEY

Yrd. Doç. Dr. Alparslan UĞUR¹
Yrd. Doç. Dr. Emin KÖMÜRÇÜLER²

ÖZET

Tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler bütün ülkelerde önemli bir kamu gelir kaynağıdır. Tütün ürünleri üzerinden en fazla vergi sigaralardan alınan vergilerdir. Sigaranın vergilendirilmesinde uygulanan teknik hem satış fiyatlarını hem de kamu gelirlerini etkilemekte, kaçakçılık uygulamalarını teşvik edici olabilmektedir. Çalışmamızda AB’deki sigara üzerinden alınan vergiler incelenecek ve Türkiye’deki sigara vergilerinin etkinliği analiz edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Sigara Vergileri, Kamu Gelirleri, Sigara Kaçakçılığı.

Jel Kodları: H21, H25, H26.

ABSTRACT

The taxes on tobacco products are an important source of public revenue for all countries. Maximum tax on tobacco products are the taxes on cigarettes. The techniques used for the taxation of cigarettes should also affect both sale price and public revenue, may encourage smuggling practices. In our study the taxes on cigarettes in the EU will be examined and the effectiveness of cigarette tax will be analyzed in Turkey.

Key Words: Cigarette Taxes, Public Revenue, Cigarette Smuggling

Jel Codes: H21, H25, H26.

1. GİRİŞ

16. yy ortalarından itibaren ilk olarak Avrupa’da uygulama örneği görülen sigara vergileri, günümüzde devletlerin en önemli kamu gelirlerinden birini oluşturmaktadır. Sigara üzerinden alınan dolaylı vergiler kamusal politikalar için üç açıdan önem taşımaktadır. Öncelikle uygulanan ağır vergiler kamuya önemli gelirler sağlamaktadır. İkinci olarak sigara üzerindeki vergilerin artırılmasıyla sigara tüketiminin azaltılması ya da tamamen tüketiminin durdurulması amaçlanmaktadır. Üçüncü olarak da, bir Pigoviyen vergi olarak dışsal maliyetler içselleştirilmeye çalışılmaktadır. Sigara üzerine getirilen yüksek oranlı dolaylı vergilerin en önemli özelliği sigara tiryakileri için bir maliyet oluşturması, sigara içenlerden bütün topluma bir transfer sağlanması ve sigara ile ilgili hastalıkların tazmin edilmesidir.

Sigara üzerinden alınan yüksek oranlı dolaylı vergiler, tüketicilerin vergilerden kaçınmak amacıyla uyguladıkları yasal ve/veya yasal olmayan tüketim davranışları nedeniyle sınırlı bir etki göstermektedir. Bu tüketim davranışları, sigara üzerindeki dolaylı vergiler artsa bile toplam vergi gelirlerinin artmasını engellemektedir. Vergilerin artışıyla sigara satışlarına

* 10-14 Haziran 2015 tarihleri arasında Makedonya’nın Gostivar şehrinde gerçekleşen 1. Uluslararası Ekonomi ve İşletme Kongresinde (ICEB 2015) sunulan “Günah Vergisi Olarak Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Vergilerin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi” adlı tebliğin genişletilmiş ve güncelleştirilmiş halidir.

¹ Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, alparslanugur@hotmail.com

² Adnan Menderes Üniversitesi, Nazilli İİBF, Maliye Bölümü, eminkomurculer@gmail.com

ödenen tutarlar azalmakta, vergiden kaçınma/kaçırma eylemleri artış göstermektedir. Artan vergilerle birlikte tüketiciler; internetten satın alma gibi yollarla alışkanlıklarını değiştirmekte, sınırlararası satıştan (sınır ticareti) faydalanma, daha ucuz bir markayı satın alma, vergisiz tütünler kullanma ya da en önemlisi vergisiz kaçak sigaraları tüketme eğilimine girmektedirler. Örneğin sınırdan satış, sigara kaçakçılığına göre daha az zararlıdır. Çünkü gereksiz ulaşım masraflarına neden olarak sadece ülkelerarası vergi gelirlerinin kaymasına neden olmaktadır. Sınırdan satış faaliyeti, devletlerin izin verdiği ölçüde yasaldir. Oysa kaçakçılık faaliyeti illegaldir ve bütün gelirler yasadışı suç örgütlerine gitmektedir. Bütün bu faaliyetler, vergi gelirlerini ve sigara tüketimini kontrol politikalarını etkilemektedir.

Uygulama farklılığı olsa da diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de sigara üzerinden yüksek oranlı dolaylı vergi alınmaktadır. Türkiye’de sigara üzerinden alınan vergilerin çok büyük bir kısmı nispi vergileme yoluyla alınmaktadır. Sigara üzerinden alınan vergilerde maktu verginin payı % 2,3 düzeyindedir ki bu rakam Avrupa’da %40’ların üzerindedir. Maktu vergi bütün sigaralar için vergi yükünü eşitlemekte, vergilemedeki artış sonrası tüketicilerin daha düşük düzeyde vergilendirilen sigaralara geçiş imkanını ortadan kaldırarak, vergi artışının etkisini yok etme ihtimalini tamamen sonlandırmaktadır. Bu açıdan maktu vergiler gelirleri artırmak ve tüketimi azaltmak için daha istikrarlı ve kontrol edilebilir bir vergidir. Bu önemli vergileme farklılığının yanı sıra Türkiye’de denetim yetersizliğinden kaynaklı olarak kaçak sigaraların rahatlıkla satılabilmesi bir başka gerçekliği oluşturmaktadır.

Çalışmamızın amacı sigara üzerindeki yüksek oranlı tüketim vergilerinin Türkiye’deki etkinliğini incelemektir. Etkinlik ile kastedilen, Türkiye’de sigara üzerinden alınan dolaylı vergilerin sigara tüketimini azaltma, vergi gelirlerini artırma, dışsallıkları içselleştirme gibi politikaları başarıyla yerine getirip getirmediğidir. Bu durumda özellikle var olan durum ve eksiklikler analiz edilerek sigaranın vergilendirilmesinde Avrupa Birliği (AB) uygulamaları ile karşılaştırma yapılacaktır. Çalışmamızın çıkış noktası son yıllarda fiyatı oldukça artan sigaranın nasıl vergilendirildiğini incelemek oluşturmıştır. Beklenen sonuç, sigarada yanlış bir vergilendirmenin olduğunu tespit etmek ve bu noktada AB ile uyumun gerekliliğini ortaya koymaktır.

2. SİGARA’YA DEVLET MÜDAHALESİNİN GEREKLİLİĞİ VE SİGARA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN EKONOMİ-POLİTİĞİ

Sigaranın vergilendirilmesine geçmeden önce, sigaraya devletin neden müdahale etmesi gerektiği üzerinde durmakta fayda vardır. Negatif dışsallığı bilinen sigaranın, tüketicileri dışındakilere yüklediği maliyet bu noktada en temel müdahale gerekçesi olarak görülmekte ve müdahalenin öncelikle vergi enstrümanı ile yapıldığı dikkati çekmektedir. Bu nedenle burada devletin neden sigaraya müdahale etmesi gerektiği üzerinde durulacak ve akabinde bir müdahale aracı olarak vergilerin etkinliği, gücü, faydası vb. yönleri ele alınacaktır.

2.1. Devlet Sigara’ya Neden Müdahale Eder?

Tütün endüstrisine kamusal müdahaleler tütün kullanımında tam ve simetrik bilginin bulunmadığı ve tüketimde dışsallıkların bulunduğu piyasa aksaklıkları durumunda gerçekleşmektedir. Sigara içmeyenler, çocuklar ve bilgi sahibi olmayan sigara tiryakileri üzerindeki riskler ekonomik etkinsizliklere sebep olmaktadır (Ross and Chaloupka, 2006:114). Devletin düzenleyici rolü sigaradan kaynaklı dışsallıklara çözüm bulmaktır. Sigarada, bireyler diğer tüketim kararlarında olduğu gibi rasyonel tercihte bulduklarını

düşünürler fakat başkalarına verdikleri zararı hesaba katmazlar (Gruber and Köszegi, 2004:1961).

Evrensel sağlık sistemine göre sigaranın tüketilmesi kamusal sağlığa ayrılan kaynaklar açısından bir yük oluşturmaktadır. Tüketiciler faaliyetlerinin mali yüküyle yüzleşmezse sigaranın özel tüketim fiyatı, sosyal tüketim maliyetlerinden daha düşük olacaktır (Beatty vd., 2009:1176). Sigara kullanımı ulusal sağlık sistemi ve nüfus üzerindeki maliyetleri etkilemektedir. Dünya Bankası tahminlerine göre sigara kullanımından kaynaklı maliyet, yıllık sağlık bakım maliyetinin %6'sı ile %15'i arasındadır. Birçok ülkede sigarayla alakalı hastalıklar kamu tarafından finanse edilmektedir. Düşük gelirli ülkelerde hastalıkların çoğu fakir ve eğitimsiz nüfusun tütün kullanımından kaynaklanmakta, sigaraya yapılan harcamalar fakirlerin daha az gıda almasına yol açarak refahlarını etkilemektedir. 2001 yılında en düşük gelire sahip olan ülkelerden Nepal ve Myanmar'da aile bütçelerinin %4-%9,6'sı tütün kullanımına ayrılmakta, Meksika nüfusunun en fakirleri gelirlerinin %9-%22'sini tütün ürünlerine harcamaktadır (Ross and Chaloupka, 2006:114).

Tütün kullanımının sağlık ve ekonomik açıdan negatif sonuçları toplam ekonomik gelişme açısından zararlıdır. Tütünle alakalı hastalıklar emek verimliliği üzerinde negatif etkiye sahiptir. İnsanların yarısı aktif çalışma çağında sigarayla alakalı hastalıklar yüzünden ölmekte, bu durum onların gelirlerine bağlı yaşayan aileleri doğrudan etkilemektedir. Avrupa Komisyonu sigaranın üretim ve tüketiminin fakirliğe yol açtığını ve sürdürülebilir kalkınmaya zarar verdiğini ifade etmektedir. Bu amaçla sigara kullanımının azaltılması fakirliği, hastalığı, açlığı ve çevresel aşınmayı önleyecektir (Ross and Chaloupka, 2006:114).

Sigaranın ifade edilen bu olumsuz yönlerini bertaraf etmek ve nüfusun daha sağlıklı yaşam sürmesini sağlamak için devletler eğitim ve reklamların bulunduğu kampanya programları düzenler, sigarayı azaltmak için telefon hatlarından faydalanır ve küçük yaşta sigara yasağı uygular (Ahmad and Billimek, 2007:379). Bazı alanlarda sigara içilmesine izin vermez, sigara reklamlarının yapılmasını yasaklar ve sigara ürünlerinin üzerine zararlarını gösteren çeşitli resim ve görsellerin bulundurulmasını zorunlu kılar. Bütün bu yöntemlerden başka sigara kullanımının azaltılmasında en etkin yöntem olan vergi silahını kullanırlar.

2.2. Sigara Üzerinden Alınan Vergilerin Ekonomi Politikası

Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organization-WHO), tütün kullanımını azaltmak amacıyla 2003 yılında Tütün Kontrol Çerçeve Sözleşmesini kabul etmiş, Türkiye'de 2009 yılında bu sözleşmeyi imzalamıştır. WHO ilgili çerçeve sözleşmenin uygulanabilirliği için 6 temel yöntem belirlemiş ve bunlardan biri de vergileri artırmak şeklindeki politikalarından oluşmuştur (Deveci, 2010: 2-5). Sigara üzerindeki vergileri artırmının üç temel faydası söz konusudur. Bunlardan birincisi vergilerle insanların sigarayı bırakması sağlanacak ve gençlerin sigaraya başlaması engellenecektir. İkinci olarak vergiler, sigarayı bırakmaya bağlı olarak sağlık açısından önemli faydalar sunacaktır. Üçüncü olarak ise vergiler devlete önemli bir kamusal gelir sağlayacaktır (Emery, vd., 2001:278).

Sigara vergilerinin enflasyonun üzerinde artırılması, ürünleri daha pahalı hale getirecektir. Fiyatlar reel olarak daha pahalı hale geldiğinde insanların tütün ürünlerini satın alma eğilimleri düşecektir. Ortalama tütün vergilerindeki %10 artış, yüksek gelirli ülkelerde %4, orta ve düşük gelirli ülkelerde tütün kullanımını %5 azaltmaktadır. Yapılan araştırmalara göre fiyat artışlarından dolayı gençlerdeki sigarayı bırakma oranı yetişkinlere göre 2/3 oranında daha fazladır (WHO, 2014:6-7). Sigara tüketicilerinin %90'ı sigaraya çocukken ya da gençken başlamakta, çok azı 20 yaşından sonra sigara alışkanlığı kazanmaktadır (Nonnemaker and Farrelly, 2011:560). Gençlerin kendi gelirlerini kazanmıyor olmaları ve sigarayı aile – çevre gibi ortamlardan karşılamalarından dolayı vergiler gençleri “ateşten

çıkaran” bir yöntem olarak kabul edilmektedir. Vergilerden dolayı artan fiyatların gençler üzerindeki etkisi sahip olunan sosyal çevreye bağlı olarak değişmekle beraber kesin olan vergilerin sigaraya olan özendiriciliği azalttığıdır (Carpenter and Cook, 2008:298).

Sigara üzerindeki vergileri artırmak, tütün kullanımını azaltmak için en etkin sağlık kontrol yöntemlerinden biridir. Birçok ülkede artırılan vergilerin sağlık sektörüne önemli faydaları olmuştur. Çünkü tütün kullanımı en önemli ölüm nedenleri arasında sayılmaktadır. Tütün kullanımından kaynaklı kanser ve/veya kalp rahatsızlığı gibi sebeplerle her yıl 36 milyon insan ölmekte birçoğunun da yaşam süresi kısalmaktadır (WHO, 2014:6). 2000 yılında yapılan bir araştırmaya göre yüksek vergilerle tütün fiyatlarındaki %33'lük artış, aynı faydaları elde etmek için yapılan diğer önlemlere göre 15 kat daha etkin sonuçlar vermiştir. Eğer bütün ülkeler sigara paketleri üzerindeki vergileri %50 artırırlarsa dünyada 49 milyon kişi daha az sigara tüketicisi olacak, 11 milyon insan ise sigarayla ilgili daha az sebeplerle ölüme yakalanacaktır. Sigarayı bıraktıktan 1 yıl sonra koroner kalp hastalık riski yarı yarıya azalacak, 10 yıl sonra akciğer kanseri riski yarı yarıya düşecek, diğer kanser risk düzeylerinde önemli azalmalar olacaktır (WHO, 2014:8). Getirilen vergiler hamile kadınların da sigarayı bırakmasını sağlayacaktır. Çünkü sigara düşük doğum riskini %20 artırmaktadır. Evans ve Ringel (1999), sigara içen hamile kadınlar için yapmış oldukları çalışmada, Arizona eyaletinde paket başına 6,78 centlik vergi getirilmesiyle sigara içen hamile kadınların %32'sinin sigarayı bırakacaklarını ve böylece düşük doğum riskinin %5 azalacağını hesaplamışlardır (Evans and Ringel, 1999:152).

Tütün kullanımını azaltma ve diğer sağlık amaçlarının yanı sıra, vergi artışları devlete önemli kamusal gelirler sağlayacaktır. Vergi artışları kazan-kazan durumu oluşturacak hem kamusal sağlık amaçları yerine getirilirken hem de kamu gelirleri artırılabilecektir. WHO'nun hesaplamalarına göre eğer ülkeler tütün ürünleri üzerindeki vergiyi paket başına %50 artırırlarsa, sağlık ve diğer amaçlar için ekstradan 101 milyar dolarlık gelir sağlanacaktır (WHO, 2014:9-10). Ahmad S. (2005), California için yapmış olduğu analizde 75 yıllık bir zaman zarfı içinde vergilerdeki artışlardan kaynaklı fiyat artışlarının etkilerini analiz etmiştir. Ahmad ilgili sürede vergilere bağlı olarak fiyatların %100 artırıldığı bir durumda; toplam tüketilen sigara paketinde 7,88 milyar dolarlık bir azalma olduğunu, sigara içenlerin 31,14 milyar dolarlık bir tasarruf sağladığını, artan fiyatlardan dolayı sigara tiryakilerine 45,01 milyar dolarlık bir ek maliyet getirildiğini, 38,15 milyar dolarlık ek vergi kaynağı ve kümülatif sağlık maliyetlerinde 411,6 milyar dolarlık bir tasarruf sağlandığını tespit etmiştir (Ahmad, 2005:281).

3. SİGARA'NIN VERGİLENDİRİLMESİ: DOLAYLI VERGİLEME

Neoklasik refah ekonomisine göre sigara gibi bazı mallar üzerindeki dolaylı vergiler dışsal maliyetleri içselleştiren etkin Pigoviyen vergiler olarak görülmektedir (DeCicca vd., 2013:1130). Fiyatları artırarak kamusal sağlık amacını gerçekleştirmek için en iyi vergi dolaylı vergilemedir (WHO, 2014:11). Dolaylı vergiler ve KDV tütün ürünlerinin yerel tüketiminden alınan yaygın vergilerdir. Popüler tütün markalarındaki dolaylı vergilerin oranı %60'ları geçmektedir. Sosyal bakış açısından sigara üzerinden alınan vergiler birçok ülkede sigaranın dışsal maliyetlerinin çok üzerindedir (Haavio and Kotakorpi, 2011:577). Ülkelerin %90'ı, toplam 182 ülkeden 163'ü sigara üzerine dolaylı vergiler getirmişlerdir. Sadece Bahreyn, Kuveyt, Oman, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi Körfez ülkeleriyle; Marshall Adaları, Nauru gibi Pasifik ada ülkeleri ile Barbuda ve Karayipler gibi bazı ada ülkeleri ile Afganistan, Benin gibi ülkelerde vergi istisnaları söz konusudur. Ayrıca 182 ülkenin 152'sinde KDV alınmaktadır (WHO, 2010:28).

Tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde spesifik (maktu) ya da advalorem (nispi-oransal) vergileme söz konusu olmaktadır. Maktu vergilemede ürünün miktarı vergilemede önem taşımaktayken, oransal vergilemede tütün ürünlerinin fiyatları baz alınmaktadır. Maktu vergilemede sigara sayısı 1000 ya da 1 paket (20 tane) temel alınırken, değer üzerinden vergilemede fabrika çıkış fiyatları üzerine vergi oranı uygulanmaktadır. Bazı ülkelerde maktu, bazılarında nispi, AB ülkelerinde ise her ikisi de uygulanmaktadır. Türkiye, Rusya gibi ülkelerde maktu vergiler için alt eşik belirlenmekte, değer üzerinden alınan vergiler belirli bir tutarın altında kalırsa maktu vergi uygulanmaktadır.

Tablo-1: Uygulama Türüne Göre Sigara’nın Vergilendirilmesinde Ülke Sayıları

	Ülke Sayısı
Sadece Maktu Vergi	55
Sadece Nispi Vergi	60
Hem Nispi hem Maktu Vergi	48
Hiç Dolaylı Vergi Almayan	19

Kaynak: WHO, 2010:35.

Tablo 1’de maktu, nispi ve her ikisini de uygulayan ülke sayıları verilmektedir. 55 ülkede sigara üzerine sadece maktu vergi, 60 ülkede sadece nispi vergi, 48 ülkede ise hem nispi hem de maktu vergi uygulanırken, 19 ülkede ise hiç dolaylı vergi alınmamaktadır.

3.1. Nispi Vergileme

Tütün ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) uygulaması diğer ÖTV türlerinden farklı olarak üretici fiyatı üzerine değil, perakende satış fiyatları üzerine uygulanmaktadır. Buna göre “Perakende Satış Fiyatı = Üretici Fiyatı + ÖTV Tutarı + KDV Tutarı” şeklindedir. Burada vergileme işlemi daha önceden belirlenen bir Perakende Satış Fiyatı (K) üzerinden yapılmaktadır. O nedenle K’yı oluşturan formülün içinde K’nın kendisi de yer almaktadır. Bu durumun matematiksel ifadesi aşağıdaki gibi yapılabilir (Atuk vd., 2011:3):

Perakende Satış Fiyatı: “ K ” veya “ $L + (K*ötv) + [(L + K*ötv)*kdv]$ ”

L: Üretici Fiyatı **ötv:** ÖTV Oranı **kdv:** KDV Oranı

ÖTV Tutarı: $K*ötv$

KDV Tutarı: $(L + K*ötv)*kdv$

Nispi vergi perakende, toptan ve üretici fiyat değerleri üzerine konulabilmekte, vergi üretim veya ithalatta uygulanmakta, vergi uygulaması teknik kapasitesi yüksek vergi yönetimini gerektirmekte aksi halde yönetsel yükler güçlü olabilmekte, fiyatların düşük tutulmasına karşı vergilendirme çabuk etkilenmekte fakat bu duruma karşı minimum perakende satış fiyatı getirilebilmekte, maliyetli olduğu için kalite artırımından vazgeçirici etki sağlamakta, fiyatların düşük tutulma eğilimi çarpan etkisiyle sübvansede edilmekte, tütün ürünlerinde enflasyon etkisi dikkate alınmasa dahi fiyatlar arttığı sürece verginin gerçek değeri korunabilmekte, vergi sağlığı koruyucu etkiyi azaltarak ucuz sigaralarla ticareti daha da kötüleştirilmektedir (WHO, 2010:40). Nispi vergi söz konusu olduğunda artan fiyatlara karşı tüketiciler daha ucuza satılan ürünlere yönelirken, üreticiler fiyatları düşürme çabaları içine girerek tüketimin azalmasını engelleyici tedbirler uygulamakta, vergi gelirlerini azaltmaktadırlar. Nitekim Afrika Bölgesinde Gambiya’da 2012 yılında vergi sistemi maktudan nispi vergilemeye geçiş şeklinde olmuş bu durum vergi gelirlerini önemli ölçüde düşürmüştür (WHO, 2014:11).

3.2. Maktu Vergileme

Maktu vergilendirmede perakende satış fiyatı, üreticinin fiyatına belirlenen maktu tutardaki ÖTV tutarının eklenmesi ve bu tutara KDV uygulanmasıyla bulunmaktadır. Bu durumun

matematiksel gösterimi aşağıda belirtilmiştir. Matematiksel denklemden de anlaşılacağı üzere, maktu vergilemede nispi vergilemeye göre daha doğrusal bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Üretici fiyatı ve KDV sabit tutulduğunda maktu ÖTV'deki 1 TL'lik artışın perakende satış fiyatları üzerindeki etkisi $1*(1+KDV)$ şeklinde olmaktadır (Atuk vd., 2011:3).

Perakende Satış Fiyatı: “K” veya “ $L*(1+kdv)+P*(1+kdv)$ ”

L: Üretici Fiyatı **kdv:** KDV Oranı

P: Maktu ÖTV

KDV Tutarı: $(L+P)*kdv$

Maktu vergileme gerek AB ülkelerinde gerekse de dünyanın birçok ülkesinde tütün mamüllerinin vergilendirilmesinde önem taşımaktadır. Maktu vergilerin önemi sahip oldukları özelliklerinden kaynaklanmaktadır (WHO, 2010:40-47):

i) Maktu vergiler birim başına göre alınmakta, vergi üretim veya ithalatta uygulanmakta ve miktara göre tasarlanmakta, fiyatından daha düşük bir değerlendirme söz konusu olmamakta, yüksek fiyatlı markalarda vergi yükünü azaltabilmekte, vergilerin gerçek değeri enflasyon oranına eşitlenmezse aşınabilmekte, vergi sigara fiyat bandına bağlı olmaksızın tüketimi azaltmaktadır

ii) Maktu vergiler tüketici fiyatlarını nispi vergilere göre daha fazla artırmakta, böylelikle tüketimi daha çok kısımaktadır. Maktu vergileme, nispi vergilemede olduğu gibi artan vergilemeden dolayı artan fiyatlara karşı üreticilerin fiyat düşüşlerine gitmesini engellemekte, kesin ve güvenilir bir gelir kaynağı sunmaktadır.

iii) Nispi vergilemede çok küçük artışlar nihai ürün fiyatını vergilemeden çok daha fazla artırabilmektedir. Ayrıca üretici ürün kalitesini artırarak bunu fiyatlara aktarmak istediğinde, kalite artışından dolayı artan fiyatlardan devlet daha fazla vergi alacağından kalite artışlarına bağlı maliyet artışları fiyatlara tam olarak yansımaz. Örneğin nispi vergileme altında üretici kalitesinde 1 \$'lık iyileştirme yapıp bunu fiyatlara yansıttığında, vergileme, nihai satış rakamından oluşacağı için devlet 1 \$'lık kalite iyileştirmesinden de vergilendirme yapacak, birim başına ek vergilendirme söz konusu olacaktır.

iv) Maktu vergi yüksek fiyatlı markalardan düşük markalara geçişi daha az teşvik etmektedir. Tütün tüketicileri fiyat artışlarından dolayı yüksek fiyatlı ürünler yerine düşük fiyatlı ürünleri tercih etmektedirler. Bütün ürünler üzerinden belirli bir maktu vergi alınması durumunda dolaylı vergi yüksek fiyatlı markaların düşük fiyatlı markalara göre görece fiyatlarını azaltacaktır. Bu durum müşterilerin yüksek fiyatlı ürünlerden düşük fiyatlı ürünlere ikame imkanlarını sınırlayacaktır. Maktu vergi söz konusu olduğunda, yüksek vergilemeden dolayı fiyat artışları tüketicilerin marjinal ödeme istekliliğini kaliteli ürünlere doğru yöneltir. Fiyat artışları sonucunda düşük ve yüksek fiyatlı sigaralar arasında görece fiyat farkı azalacaktır.

v) Maktu vergilerin yönetilmesi daha kolaydır. Birim başına vergi alındığı için her durumda (üretim, toptan, ithalat) vergi alınabilir. Nispi vergide ise verginin yönetilmesi üreticinin perakende ve satış aşamasındaki fiyat kararlarına bağlıdır. Fiyatların daha düşük bir şekilde değerlendirilmesinden sakınmak için vergi idaresi üreticinin fiyat kararlarını izlemesi gerekir.

vi) Maktu vergi enflasyona göre ayarlandığı takdirde etkin bir vergilendirme yöntemi olacak, firmaların satış fiyatını azaltması ve vergi gelirlerinin düşmesi gibi bir sorunu ortadan kaldıracak, tütün tüketimini kısarak negatif dışsallıkların içselleştirilmesinde önemli bir görev üstlenecektir.

3.3. Belirli Bir Taban Üzerinden Nispi Vergileme

Türkiye ve Rusya gibi ülkelerde uygulanan bir vergilendirme türüdür. Vergi nispi olarak değer esasına göre alınmakta, fakat tarh edilen vergi belirli bir baz tutarın altında kalması halinde maktu vergileme esas alınarak hesaplama yapılmaktadır. Üreticilerin fiyatları düşük tutmak amacıyla strateji geliştirmesini önlemek amacıyla, kolayca uygulanabilecek baz değer esas alınmaktadır. Fiyatı düşük belirlenen ürünlere karşı geliştirilmiş etkin yöntemlerden biridir. Dikkate alınan baz değer enflasyon oranında artırılmadığı takdirde toplanan verginin değerinde azalma söz konusu olacaktır (Yürekli vd., 2010:30). Verginin uygulanabilirliği için teknik kapasitesi yüksek vergi idaresi gerekmede aksi halde yönetsel yük salt nispi rejime göre daha yüksek olabilmektedir. Minimum maktu vergi yüksek markalı sigaraların düşük fiyatlarla satılmasını önlemek amacıyla getirilmiştir. Vergi sistemi yüksek fiyatlı ürünlere karşı teşvik edici bir yöntem getirmemekte, düşük fiyatlı sigaraların yüksek fiyattan satılmasına yol açmaktadır. Minimum maktu vergi miktarı enflasyona endekslenmezse reel değerler düşmekte, maktu miktar ticareti daha da kötüleştirmektedir (WHO, 2010:41).

4. TÜRKİYE'DE SİGARA'NIN VERGİLENDİRİLMESİ

Türkiye'de tütün ürünlerinin vergilendirilmesi ifade edilirken ilk olarak ÖTV Kanunu'ndan önceki vergilemeden bahsedilecek sonrasında ÖTV Kanunu'yla vergi yapısındaki değişim anlatılacak ve daha sonra günümüzdeki uygulama yapısı değerlendirilip toplanan vergi tutarları hakkında bilgiler verilecektir.

4.1. ÖTV Kanunu'ndan Önce Vergileme

2002 yılında ÖTV Kanunu'nun getirilmesine kadar tütün ürünleri ve sigaradan farklı isimlerle değişik vergiler alınmaktaydı. Sigara üzerinden fabrika çıkış fiyatı üzerine, Malul Şehit Yetim Payı, Savunma Sanayi Fonu, Eğitim Gençlik Vergisi, Mera Fonu ve Gaziler Fonu, Tütün Fonu gibi kesintiler yapılmakta bunlara ilave olarak KDV hesaplanmaktaydı.

Önceleri Tütün Üretimi Geliştirme Fonu olan ve daha sonra 1991 yılında Tütün Fonu olarak ismi değiştirilen fon özellikle ithal tütünden yapılan sigaraların fiyatını yükseltmek amacıyla getirilmiştir. Üretilen sigaralarda ithal tütün kullanılmasından dolayı üretim yapan firmalar sigara içindeki ithal tütünlere göre vergilendirilmiştir. Uygulanan vergi 1000 adet sigara için 0,003 \$ ile 3 \$ arasında farklılaşmış, nihai üretimi tamamlanmış ithal edilen sigara paketleri için KDV ve ÖTV'nin yanında 0,040 \$ vergi alınmıştır. 2010 yılına kadar Tütün Fonu uygulaması devam etmiş 2010 yılında AB'ye uyum süreci kapsamında ithal edilen sigaralardan ve işlenen tütünlerden alınan fon sıfırlanmıştır (Yürekli vd., 2010:32). İşleme tabi tutulmamış tütün yapraklarının ithal edilmesi durumunda CIF bedeli üzerinden kiloda 3 \$ fon alınmıştır (Bakanlar Kurulu Kararı, 2009). AB ile yürütülen müzakerelere göre diğer tütünlerin ithalinde alınan ton başına 3.000 \$'lık Tütün Fonu, 30 Aralık 2010 tarihinde 2.250 \$'a, 2011 sonunda 1.800 \$'a, 2012 sonunda 1.500 \$'a, 2013 sonunda 1.200 \$'a, 2014 sonunda 900 \$'a indirilmiş (Bakanlar Kurulu Kararı, 2014), 2018 yılı sonunda tamamen kaldırılması öngörülmüştür.

4.2. ÖTV Kanunu'ndan Sonra Vergileme

2002 yılında ÖTV'nin uygulanmaya başlanması ile farklı sayılarda alınan vergiler tek bir vergi haline getirilmiş ve yeni bir düzenlemeye gidilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Sigara’dan Alınan Vergiler (2002-2014)

Yıl	Oransal Vergi	Asgari Maktu Vergi
2002	49,5%	
2003	55,3%	
2004	28,0%	VE 0,35 TL – 1,00 TL
2005	58%	Veya 1,20 TL
2006	58%	Veya 1,20 TL-Veya 1,40
2007	58%	Veya 1,55 TL
2008	58%	Veya 1,55 TL
2009	58%	Veya 2,05 TL
2010	63%	Veya 2,65 TL
2011	63% ³	Veya 2,65-2.90
2012	65%	Veya 2,90
2013	65,25%	Veya 3,15-3.22
2014	65,25%	Veya 3,75

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015; Yürekli, vd., 2010:32.

Tablo 2’den de görüleceği üzere ÖTV Kanunu’nun kabul edilmesiyle 2002 yılında perakende satış fiyatına %49,5, 2003 yılında %55,3’lük nispi vergi uygulanmıştır. 2004 yılının Şubat ayında bir paket sigara için perakende satış fiyatı 1,6 TL’ye kadar olan ürünlerde 0,5 TL, 1,65 TL ile 3,05 TL arasındakiler için 1 TL ve 3,05 TL üzerindeki için 1,6 TL’lik bir vergilendirme yapılmıştır.⁴ 2004 yılı itibariyle vergi oranı %28’e düşürülmüş fakat vergileme sigaranın içinde kullanılan oryantal tütünün (şark tipi tütün) miktarına bağlanmıştır. Eğer toplam içerikte oryantal tütün 1/3’ten az ise sigara paket satış fiyatı başına 1 TL, eğer 2/3 oranında oryantal tütün kullanılmışsa sigara paket satış fiyatı başına 0,35 TL vergileme yapılmıştır. Böyle bir uygulamanın temel sebebi oryantal tütün üreten Türk tütün üreticilerine fayda sağlamak ve ilgili tütünü daha az kullanan yabancı firmalara karşı Türk sigara üreticilerini korumaktır (Yürekli, vd., 2010:33-34). Buna karşın yabancı firmalar oryantal tütün üretimlerini artırmışlardır. Nihayetinde vergi gelirleri önemli miktarlarda düşmüş ve 2005 yılında bu uygulamadan tamamen vazgeçilmiştir. 2005 yılıyla vergileme yapısı yeniden değişmiş belirli bir tutarın altında kalan sigaralar için maktu 1,20 TL, ilgili tutarın üzerindeki için %58’lik vergi oranı uygulanmıştır. 2006 yılında maktu vergiler önce 1,20 belirlenmiş daha sonra 1,40’a yükseltilmiştir. Yıllar itibariyle gerek nispi gerekse de maktu vergiler artırılmıştır. 2011 yılında paket satış fiyatına %63 vergi uygulanmış, vergi sonrası bulunan tutar 2,65 TL’den az ise 2,65 TL vergi tutarı olarak baz alınmıştır (Bakanlar Kurulu Kararı, 2011a). 2012 yılında yapılan değişiklikle asgari maktu tutarların yanı sıra maktu vergi uygulaması da getirilmiştir.⁵ Aynı yıl vergi oranı %63 olarak uygulanmış, paket satış tutarı 2,90 TL’nin altında kalırsa, asgari maktu vergi miktarı 2,90 TL olarak kabul edilmiştir. Bunlara ilaveten ister nispi vergi uygulansın isterse de asgari maktu vergi esas alınsın bunlardan başka paket başına 0.09 TL maktu vergi alınmaya başlanmıştır. 2013 yılı itibariyle vergi oranı %65,25’e yükseltilmiş, asgari maktu tutar ise 3,15 olarak belirlenmiş ancak 3 Temmuz 2013 tarihinde 3,22 TL’ye yükseltilmiştir. 2013 yılı itibariyle maktu tutar 0,09

³ 13.10.2011 tarihinden geçerli olmak ve 31.12.2012 tarihine kadar uygulanmak üzere vergi oranı %65 ve asgari maktu tutarı 2,90 TL olarak belirlenmiştir (Bakanlar Kurulu Kararı, 2011b).

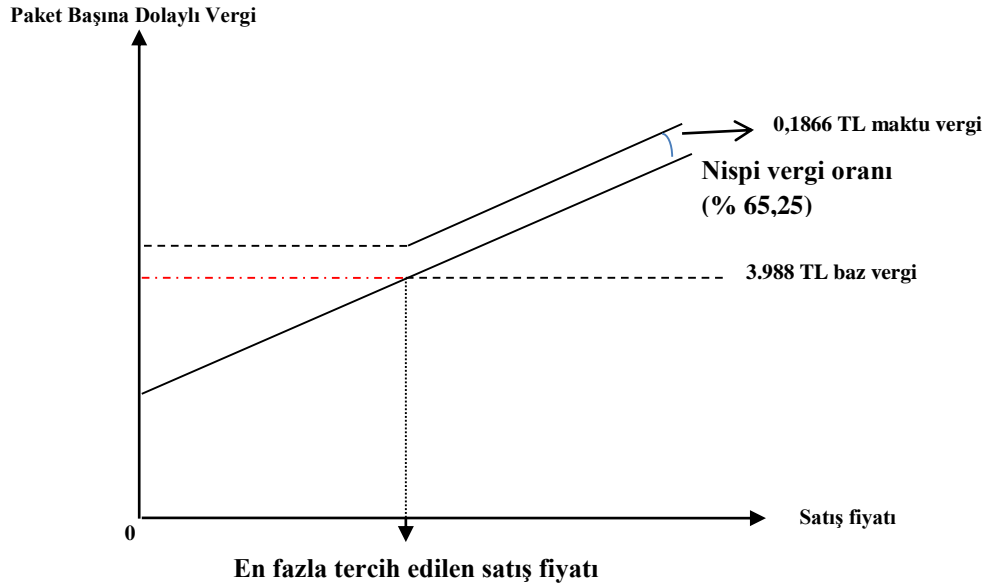
⁴ Uygulama kısa bir süre sonra yürürlükten kaldırıldığı için Tablo 2’de gösterilmemiştir.

⁵ B Cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarları perakende satış sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara, diğer tütün mamullerinin birim ambalajı içindeki mamulün her bir gramı itibariyle, maktu vergi tutarları ise 20 adet sigaradan veya 50 gram tütünden oluşan birim ambalaj itibariyle (Birim ambalajların farklı adet veya gramdan oluşması halinde vergi tutarı, anılan adet veya grama göre oranlanarak hesaplanır), uygulanır (Bkz: 4760 Sayılı ÖTV Kanunu Değişikliği, 2012).

olarak belirlenmiş, 3 Temmuz 2013’te 0.0922 TL’ye yükseltilmiştir (Vergi Sirküleri, 2012:1). 2014 yılında vergileme tutarları güncellenmiş, sigara paket satış fiyatına %65,25’lik nispi vergi uygulanmış ve buna paket başına 0,1366 TL maktu vergi eklenmiştir. %65,25’lik oran uygulandıktan sonra tutar 3,75’in altında kalırsa asgari maktu olarak 3,75 TL vergi alınmış buna paket başına 0,1366 TL maktu vergi eklenmiştir. (Vergi Sirküleri, 2014:1). Paket satış fiyatlarına ÖTV tutarından başka %18 KDV hesaplanmaktadır.

Türkiye’de 2015 yılı itibariyle tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde hem nispi hem de paket başına maktu vergi uygulaması yapılmakta, eğer nispi vergileme sonucu bulunan değer belirli bir taban fiyatın altında kalırsa asgari maktu vergileme yapılmakta ve bunun üzerine paket başına alınan maktu tutar eklenmektedir.

Şekil 1: Türkiye’de Sigara Üzerinden Yapılan Vergileme



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015’den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 1’den de görüleceği üzere 2015 yılı verilerine göre perakende sigara paketi satış fiyatı üzerinden %65,25 nispi vergi ve paket satış fiyatı üzerinden 0,1866 TL maktu vergi alınmaktadır. Paket satış fiyatına nispi vergi uygulandıktan sonra fiyat 3,988 TL’nin altında kalırsa, vergi 3,988 TL olarak hesaplanmakta ve bunun üzerine 0,1866 TL’lik maktu vergi eklenmektedir. Satış fiyatına %65,25’lik nispi vergi hesaplandıktan sonra bulunan vergi 3,988 TL’nin⁶ üzerinde ise bu tutara paket başına 0,1866 TL’lik maktu vergi eklenmektedir. Vergi ister asgari maktu, isterse de nispi olarak hesaplansın mutlaka paket başına maktu vergi alınmaktadır. Paket satış fiyatına nispi ve maktu vergiler hesaplandıktan sonra %18 KDV uygulanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan KDV, satış fiyatının %15,15’ine denk gelmektedir.

⁶ 1 Ocak 2015 tarihinden itibaren $(0,1971 \cdot 20)$ 3,94 olarak kabul edilen baz satış fiyatı 5 Ocak 2015 tarihi itibariyle güncellenerek $(0,1994 \cdot 20)$ 3,988 TL’ye yükseltilmiştir. Bu tarihten sonra paket fiyatı nispi vergilemeden sonra satış fiyatı 3,988 TL’nin altında kalan markalar için, 3,988 TL’lik asgari maktu ve bunun üzerine 0,1866 TL’lik paket başına maktu vergi hesaplaması yapılacaktır.

4.3. Tütün Ürünlerinden Alınan Toplam Vergiler

Devletin en önemli gelir kaynaklarından biri ÖTV'dir. ÖTV içerisinde de tütün mamülleri üzerinden (özellikle sigaradan) alınan yüksek oranlı vergiler önemli bir yer teşkil etmektedir.

Tablo 3: Tütün Mamülleri Üzerinden Alınan Vergiler

YILLAR	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Özel Tüketim Vergisi	41.831.723	43.619.794	57.285.121	64.188.786	71.705.544	85.461.561	91.073.807
Tütün Mamülleri Gelirleri	10.888.211	11.546.093	14.784.461	15.850.168	19.975.803	21.326.764	23.024.332
Tütün Mamüllerinin ÖTV İçindeki Payı	26,0	26,5	25,8	24,7	27,9	25,0	25,3
Tütün Mamülleri Bir Önceki Yıla Göre Artış Oranları	12,9	6,0	28,0	7,2	26,0	6,8	8,0
Tütün Mamülleri GSYİH Payları (%)	1,1	1,2	1,3	1,2	1,4	1,4	1,3
Tütün Mamülleri Bütçe Payları (%)	5,2	5,4	5,8	5,3	6,0	5,5	5,4

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2015.

Tablo 3'te tütün mamülleri üzerinden alınan vergiler ve bunların ÖTV, genel bütçe gelirleri ve GSYİH içindeki payları verilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere tütün mamüllerinin toplam ÖTV içindeki payı yaklaşık %25'ler düzeyindedir. Bir başka ifadeyle ÖTV gelirlerinin yaklaşık ¼'ü buradan sağlanmaktadır. Tütün mamüllerinden elde edilen gelirin bir önceki yıla göre artış oranları yıllar itibariyle farklılık gösterse de her yıl önemli artışlar olduğu dikkat çekicidir. Bu önemli artışlar özellikle 2010 ve 2012 yıllarında gerçekleşmiştir. Tütün mamüllerinden elde edilen gelirlerin GSYİH içindeki payları yıllar itibariyle değişiklik göstermekle birlikte %1'lerin üzerindedir. 2014 yılı itibariyle ilgili gelirlerin GSYİH içindeki payları %1,3 düzeyindedir. Tütün mamüllerinden sağlanan gelirin toplam bütçe gelirleri içindeki payı ise %5'lerin üzerindedir. 2008 yılında bütçe gelirlerinin %5,2'sini oluşturan tütün mamülleri gelirleri, 2012 yılında bütçe gelirlerinin %6'sına ulaşmış, 2014 yılında da oransal olarak bir miktar düşerek bütçe gelirlerinin %5,4'ünü oluşturmuştur.

5. SİGARA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI: TÜRKİYE AÇISINDAN SİGARA'DAKİ YANLIŞ VERGİLEME

Türkiye'de sigara üzerindeki dolaylı vergilemenin etkin olup olmadığı sorusu ancak bir karşılaştırma yardımıyla ortaya konulabilir. Uzun yıllardır AB üyelik sürecinde olan Türkiye için bu konuda da karşılaştırma yapılabilecek bir ülke grubu olarak ilk akla gelen ülkeler, AB ülkeleridir. Aşağıda Türkiye ile AB ülkeleri özellikle maktu ve nispi vergi payları açısından karşılaştırılacak ve Türkiye'deki durumun hemen hemen tüm AB ülkelerinden farklılaştığı ortaya konulacaktır.

5.1. Sigara Üzerinden Alınan Vergilerin Avrupa Birliği İle Karşılaştırılması

Türkiye'de özellikle sigara üzerinden maktu ya da belli bir tutarın üzerindeki için nispi vergi uygulaması söz konusudur. AB'de ise hem nispi vergileme hem de maktu vergilendirme yapılmaktadır. Avrupa Konseyi 2011 yılında almış olduğu kararla sigaradan alınan maktu vergilerin toplam vergi yükü içindeki payının %7,5'den az, %76,5'tan fazla olamayacağını açıklamıştır. Ayrıca alınan dolaylı vergi payının (KDV hariç) perakende satış fiyatı içindeki payının %60'dan ve 1000 sigara için hesaplanan dolaylı vergi tutarının 90 €'dan az olamayacağını kararlaştırmıştır (Official Journal of the European Union, 2011:4-5). Örneğin 3 €'ya satılan bir sigara paketinde, paket başına 1 € maktu ve %27 nispi vergi (0,8 €), hesaplandığında toplamda maktu ve nispi olarak 1,8 € vergi alınmış olacaktır (Vergi dahil satış fiyatının %60'ı - 1000 adet başına alınan en az 90 €'nun 20 adeti için). KDV %20 olarak belirlenip uygulandığında KDV miktarı olarak 0,5 € bulunacak ve 3 €'ya satılan bir pakette 2,3 € vergi alınmış olacaktır.

Tablo 4: Avrupa Birliği Ülkelerinde Sigara Üzerinden Alınan Vergiler (%) (2015 Ocak)

	Maktu (%) Toplam Vergi İçindeki Payı	Maktu (%) Toplam Satış İçindeki Payı	Nispi (%)	KDV (%)	Nispi + KDV (%)	Toplam Vergi Yükü
Avusturya	26,83	20,79	40	16,67	56,67	77,46
Belçika	18,03	13,90	45,84	17,36	63,2	77,10
Bulgaristan	51,9	42,79	23	16,67	39,67	82,46
Güney Kıbrıs	34,71	26,57	34	15,97	49,97	76,54
Çek Cumhuriyeti	43,19	33,73	27	17,36	44,36	78,09
Almanya	49,85	37,47	21,74	15,97	37,71	75,18
Danimarka	73,39	57,91	1	20	21	78,91
Estonya	37,96	31,00	34	16,67	50,67	81,67
Yunanistan	53,97	45,38	20	18,7	38,7	84,08
İspanya	13,96	11,03	51	16,96	67,96	78,99
Finlandiya	15,79	13,38	52	19,35	71,35	84,73
Fransa	17,91	14,48	49,7	16,667	66,37	80,35
Hırvatistan	24,98	18,98	37	20	57	75,98
Macaristan	31,99	24,57	31	21,26	52,26	76,83
İrlanda	67,13	56,26	8,85	18,7	27,55	83,81
İtalya	10	7,6730	51,03	18,03	69,06	76,73
Litvanya	46,53	36,85	25	17,36	42,36	79,21
Lüksemburg	12,11	8,43	46,65	17	61,18	69,61
Letonya	39,03	27,11	25	17,36	42,36	69,46

	Maktu (%) Toplam Vergi İçindeki Payı	Maktu (%) Toplam Satış İçindeki Payı	Nispi (%)	KDV (%)	Nispi + KDV (%)	Toplam Vergi Yükü
Malta	50,19	40,55	25	15,25	40,25	80,81
Hollanda	74,94	59,60	0,95	17,36	18,31	79,73
Polonya	39,09	32,17	31,41	18,7	50,11	82,27
Portekiz	54,61	42,67	17	18,7	35,7	78,08
Romanya	53,94	43,74	18	19,35	37,35	81,09
İsveç	74,39	60,96	1	20	21	81,94
Slovenya	50	40,10	22,07	18,03	40,1	80,2
Slovakya	49,98	39,64	23	16,67	39,67	79,3
Birleşik Krallık	61,3	52,52	16,5	16,67	33,17	85,69
Türkiye*	2,26	1,86	65,25	15,25	80,05	82,37

* Türkiye tarafımızca hesaplanmıştır. Hesaplamalar asgari maktu tutarın üzerindeki değerler için geçerlidir.

Kaynak: European Commission, 2015:7.

Tablo 4'te AB ülkelerinde sigaradan alınan vergiler gösterilmiştir. Maktu tutarlar 1000 sigara adedine göre hesaplanmakta, maktu tutarların toplam satış içindeki oransal payları, vergi dahil perakende satış fiyatının tüketimde kullanılan sigara miktarına bölünmesiyle elde edilmektedir. Toplam vergi yüküne; nispi vergiler + KDV'ye toplam satış içindeki maktu vergilerin oransal payının eklenmesiyle ulaşılmaktadır. Görüleceği üzere AB ülkelerinin hemen hemen hepsinde sigara üzerinden alınan vergilerde hem maktu hem de nispi vergi alınmakta aynı zamanda bu vergilere ilaveten KDV uygulanmaktadır. Bir paket sigaradan alınan toplam vergi hemen hemen bütün ülkelerde % 70'leri geçmektedir. 2015 yılı itibariyle bir paket sigaradan Birleşik Krallık'ta %85,69, Finlandiya'da %84,73, Yunanistan'da %84,08, İrlanda'da ise %83,81 oranında vergi alınmaktadır. Önemli olan sigara üzerinden alınan maktu vergilerin toplam sigara vergileri içindeki payıdır. Nitekim AB ülkelerinin çoğunda yıllar itibariyle maktu vergilerin oransal payları artarken nispi vergilerin oransal payları azalmaktadır. Örneğin İsveç'te 2008 yılında nispi vergilerin toplam satış içindeki payı %39,2 iken, 2012 yılında bu pay %1'e düşürülmüştür. Bir başka örnek olarak Danimarka'da ise, 2008 yılında nispi vergilerin toplam satış içindeki payı %39,78 iken, 2012 yılında bu pay İsveç'te olduğu gibi %1'e düşürülmüştür (WHO, 2012).

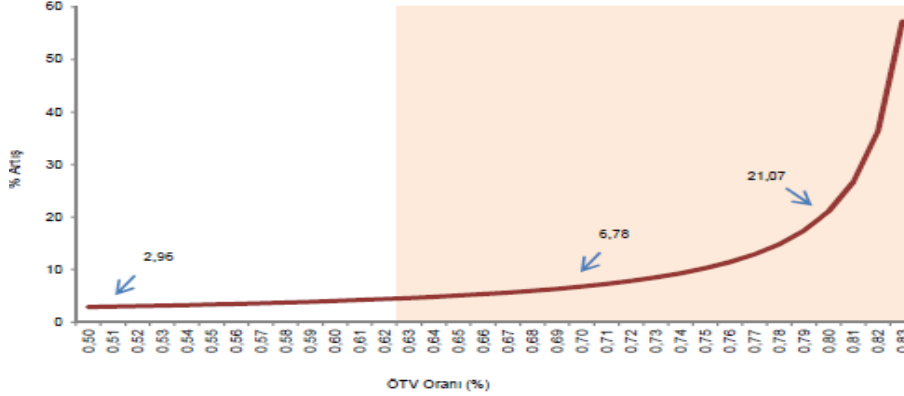
Maktu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1982 yılında Belçika'da %5,4, 1997 yılında %9,38, Fransa'da 1982 ve 1997 yıllarında %5, Hollanda'da 1982 yılında %10, 1997 yılında ise %50 düzeyindedir (Delipalla and O'Donnell, 2001:895). 2015 yılı itibariyle maktu vergilerin toplam vergiler içindeki payı Belçika'da %18,3, Fransa'da %17,91, Hollanda'da %74,94 seviyelerine yükselmiştir. Türkiye açısından duruma bakıldığında 2015 yılı itibariyle sigaradan alınan toplam vergi yükü %82,37 düzeyindedir. Sigaradan alınan vergilerin toplam satış fiyatı açısından Türkiye, AB ortalamasına benzer oranlarda bir vergi almaktadır. Türkiye'deki temel farklılık AB ülkelerinin aksine nispi vergilerin toplam vergi içindeki payının yüksekliğidir. Hiçbir AB ülkesinde Türkiye'deki kadar nispi vergi alınmamakta daha çok maktu vergiler üzerinden vergilendirme işlemi yapılmaktadır. Maktu vergilerin AB içindeki ortalaması %42,03 düzeyindedir. Türkiye'de nispi oran temel vergilendirme yöntemi olup bunun üzerine paket başına cüzi bir maktu vergi alınması söz konusudur. 2014 yılı AB ilerleme raporunda Türkiye için tütün mamüllerinin vergilendirilmesinde alınan ÖTV ile ilgili önemli ifadeler yer almıştır. Raporda Türkiye'de 2012 yılı itibariyle alınmaya başlanan maktu vergiler önemli bulunurken, nispi vergilerin toplam vergi içindeki payının çok yüksek olduğu vurgulanmıştır. Bu durumun AB

muktesabatıyla sorun oluşturacağı belirtilmiş, AB ülkelerinin maktu vergileri artırarak nispi vergileri azalttıkları ifade edilmiştir (Akın, 2014).

5.2. Sigara’daki Yanlış Vergileme: İkame Etkisi ve Sigara Kaçakçılığı

Türkiye’de sigaralara uygulanacak ÖTV ve KDV’nin belirlenmesinde, öncelikle sigara firmalarının perakende satış fiyatını belirlemesi ve bunun ardından ÖTV ve KDV’nin hesaplanması gerekmektedir. Fiyatı 10 TL’ye satılan bir paket sigara için öncelikle %65,25 nispi vergi uygulanmaktadır (6,525TL). Bulunan vergi miktarı 3,988 TL olarak belirlenen asgari maktu vergiden düşük çıkarsa asgari maktu vergi değeri dikkate alınmaktadır. Daha sonra paket başına tutara, maktu vergi eklenmektedir (0,1866 TL). Paket satış fiyatı 10 TL KDV dahil fiyatıdır. Bu yüzden KDV tutarını bulmak için paket fiyatını 1,18’e bölünmektedir. Böylelikle KDV matrahı 8,4746.-TL olarak bulunur (8,4746.-TL olarak bulunan KDV matrahının %18’i olan 1,5254.-TL de bir paket sigaranın hesaplanan KDV tutarını verir). 10 TL’ye satılan bir paket sigara için toplam ödenen ÖTV ve KDV tutarı toplamı (6,525+0,1866+1,5254) 8,237 liradır. Devlet 10 TL’ye satılan bir paket sigaradan 8,237 TL vergi almakta, üreticilere ise 1763 TL’lik bir tutar kalmaktadır. Toplam vergi yükü 2015 yılı Nisan ayı itibariyle **%82,37** düzeyindedir. Ayrıca sigara üreten işletmelerden %20 Kurumlar Vergisi alınmakta, kar dağıtım söz konusu olduğunda da %15 stopaj kesintisi yapılmaktadır.

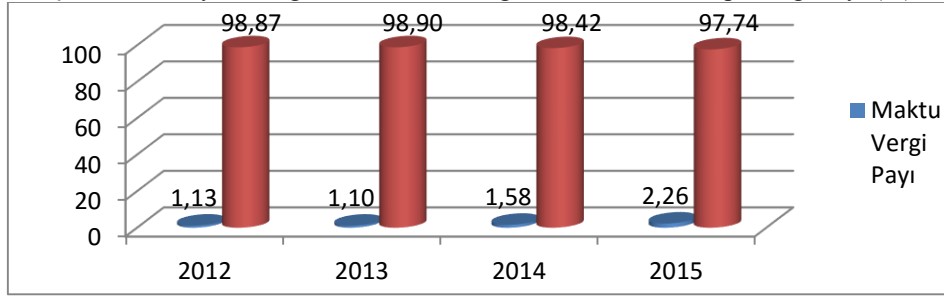
Şekil 2: Tütün Ürünleri Fiyatlarının ÖTV’ye Olan Duyarlılığı (% Değişim)



Kaynak: Atuk vd., 2011:4.

Türkiye’de tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde temel problem vergi yükünün yüksek olmasının yanı sıra nispi vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapının kullanılmasıdır. Nispi vergilemede üretici fiyatı ve KDV sabit tutulduğunda, ÖTV’deki oransal artışlar satış fiyatını önemli ölçülerde yükseltmektedir. ÖTV’deki bir birimlik artış nihai tüketici fiyatlarını nasıl değiştireceği Şekil 2’de verilmiştir. Buna göre ÖTV oranlarının %50’den %51’e çıkarılması satış fiyatını %2,96 artırmakta, %69’dan %70’e çıkarılması satış fiyatını yüzde 6,78 artırmakta; %79’dan yüzde %80’e çıkarılması da fiyatları %21,07 yükseltmektedir. Özellikle KDV ve üretici fiyatları değişmediğinde yüksek oranda alınan ÖTV’deki çok küçük artışlar nihai satış fiyatını yüksek derecede artırmaktadır. Üreticiler kalitelerini artırmak için fiyatlarını artırdıklarında, kalite artışından daha fazla vergileme olacağından dolayı bu durumu tekrar gözden geçireceklerdir. Türkiye’de özellikle nispi verginin %65,25’lere yükselmesi oran-satış fiyatı ilişkisini önemli bir biçimde yükseltmiştir.

Şekil 3: Türkiye’de Sigaradan Alınan Vergilerde Maktu ve Nispi Vergi Payı (%)



Kaynak: ÖTV’de asgari maktu tutarların üzeri dikkate alınmış ve bu tutarlara KDV eklenerek tarafımızca hesaplanmıştır.

Şekil 3’te de görüleceği üzere Türkiye’de sigaradan alınan vergilerdeki maktu ve nispi vergi paylarının yüzdelik dağılımları arasındaki fark oldukça yüksektir. Nispi vergiler hesaplanırken ÖTV’nin yanı sıra KDV de hesaplanarak orana dahil edilmiştir. 2012 yılında Türkiye’de maktu vergilerin payı sadece %1,12 iken 2015 yılında bu rakam maktu vergilerdeki artış sonucu %2,26’ya yükselmiştir. 2015 yılında sigaradan alınan toplam vergilerin %97,74’ü nispi vergilerden oluşmaktadır. Nispi vergilerdeki artışlar satış fiyatlarını aşırı yükselttiğinden tüketicilerin düşük fiyatlı ve/veya kaçak sigaraları tercihlerinde artışlar yaşanmaktadır.

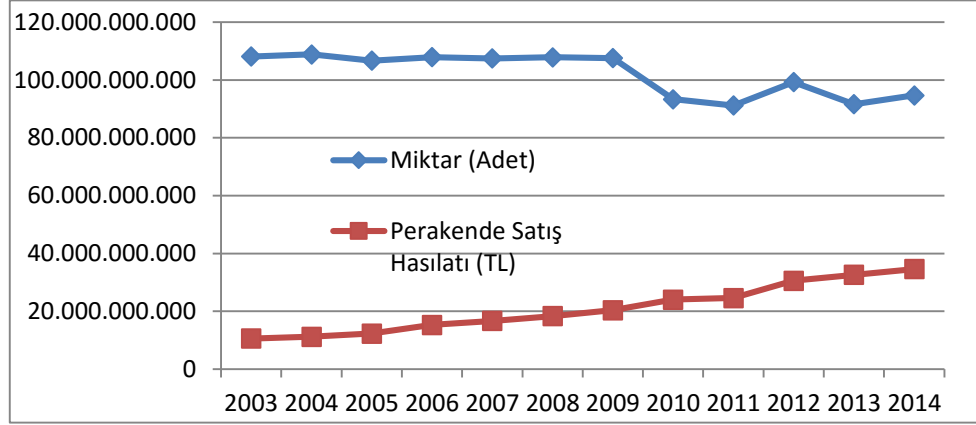
Nispi vergilerdeki bir diğer sorun sigara firmalarının üretimlerini artırarak artan arza bağlı fiyatları düşürmek istemeleri ve birim başına vergiyi azaltmalarıdır. Bu durumda nispi verginin hesaplanacağı vergi matrahı azalacaktır. Ayrıca nispi vergileme sonucu tüketiciler fiyat artışlarından dolayı düşük fiyatlı ürünleri tercih edebilmektedirler (WHO, 2010:42-48). Türkiye’de benzer durumlara sıkça rastlanmaktadır. Sigara fabrikalarının satış fiyatını düşürmesi vergi gelirlerinde önemli kayıplara sebebiyet vermektedir. Sadece 2014 yılında 25 farklı markada fiyat indirimleri gerçekleştirilmiştir (Akın, 2015). Sigara fiyatlarında üreticilerin rekabete girmesi ve 10 TL’ye satılan bir paket sigaranın fiyatını sadece 1 TL düşürerek 9 TL’ye satmaları durumunda, 2015 yılı itibarıyla devletin bir paket sigaradaki vergi kaybı 80,5 kuruş olacak, vergi gelirleri bir pakette %10,83 azalacaktır. Üretici 1 TL’lik indirim yaptığında bunun sadece 19,5 kuruşluk maliyetine katlanırken, geriye kalan maliyeti devlet üstlenecektir. Bu durum toplam sigara gelirlerinin çok önemli miktarlarda düşmesine neden olacaktır. Varolan yapı sektörde sigara indirim savaşlarının yaşanmasına neden olmaktadır. Nitekim Maliye Bakanı Mehmet Şimşek 2015 yılında sigara zamlarını değerlendirdiği televizyon konuşmasında, sigara üreticilerinin fiyat indirimlerine karşı çıkmakta ve böyle bir durumun olması halinde paket başına alınan maktu vergilerin artırılacağını ifade etmektedir. Şimşek, sigara firmalarının vergiden kaçınmak, vergiyi daha düşük tutmak için fiyatlarını indirdiklerine vurgu yaparak, vergi artışı nedeniyle şirketler fiyat indirmeye devam ederse maktu vergilerde gereken düzenlemeyi yapacaklarını belirtmiştir. (CNNTURK, 2015). Olası vergi kayıplarının önüne geçmek isteyen Bakanın konuşması sigaranın vergilendirilmesindeki nispi vergi uygulamasının açmazını ortaya koymaktadır.

Fiyat insanların sigarayı bırakmasında en etkili yöntemlerden biridir. İnsanların vergiler nedeniyle oluşan yüksek fiyattan dolayı sigarayı bırakması en çok arzu edilen durumdur. Fakat artan fiyatlardan dolayı kişiler tüketim alışkanlıklarını farklılaştırabilmektedirler. Sigara üzerinden alınan dolaylı vergiler sigara içenlerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışlarından dolayı sınırlı etki gösterebilmektedir (DeCicca vd., 2013:1130). Örneğin, bireyler internette alımlarını gerçekleştirebilirler, sınır ötesinden alımlar yapabilirler, daha düşük fiyatlı ürünleri tercih edebilirler ya da diğer tütün ürünlerini kullanabilirler (Delnevo,

vd., 2004:1800). Belirtilmesi gereken husus salt vergilemenin sigara kaçakçılığının yegane sebebi olmadığı fakat kaçakçılığı önemli bir şekilde teşvik ettiği'dir.

Türkiye'de yıllar itibariyle sigara üreticilerinin iç satış hasılatlarında önemli artışlar olmasına rağmen satış miktarlarında adet olarak önemli azalmalar söz konusudur. Şekil 4'te iç satış hasılatı ve satış miktarları (adet) verilmiştir.

Şekil 4: Türkiye Sigara İç Satışı (2003-2014)

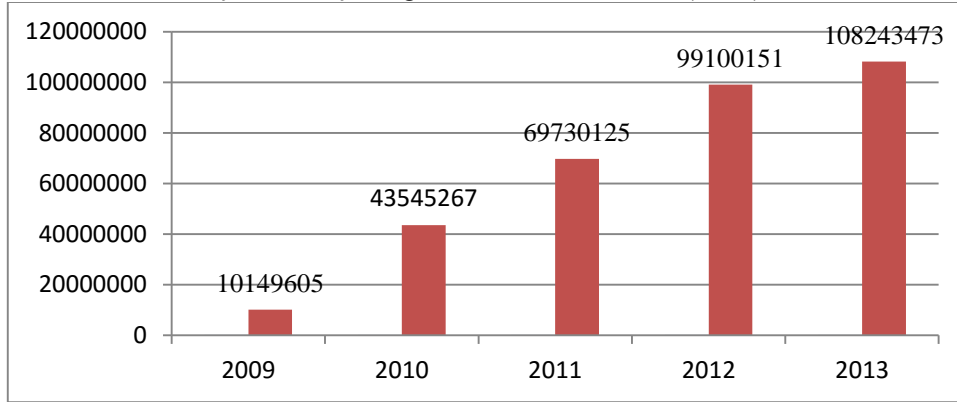


Kaynak: Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu, 2015.

Şekilden de görüleceği üzere üreticilerin iç satış hasılatlarında önemli artışlar söz konusudur. 2003 yılında üreticiler iç satışlardan 10.570.000.000,00 TL satış hasılatı elde ederlerken bu rakam yıllar itibariyle artmış 2014 yılında 34.624.817.146,63 TL'ye ulaşmıştır. Şüphesiz iç satış hasılatlarındaki artışın en önemli nedeni sigara satışlarındaki artış değil fiyatların yükselmesinden kaynaklı artıştır. İç satışları miktar itibariyle inceleyecek olursak yıllar itibariyle önemli azalışların olduğu dikkat çekicidir. 2003 yılında 108.157.063.150 adet sigara satışı söz konusu iken bu rakam yıllar itibariyle düşmüş 2014 yılında 94.168.206.450 adete gerilemiştir. Sigara adet satışlarındaki azalış insanların gerçekten sigarayı azaltma eğilimlerini mi göstermekte yoksa yasal sigara yerine kaçak sigaralara mı yöneldiklerini ifade etmektedir.

Türkiye'de vergiler sürekli artırılmasına rağmen, sigara tüketiminde bir azalma görülmemekte tüketim hızla artış göstermektedir. Nitekim ülkede geçmiş 10 yıl değerlendirildiğinde sigara tüketimi %50 artış göstermiştir. Tüketimin bu kadar hızlı artması bakımından Türkiye dünyada Pakistan'dan sonra en fazla sigara tüketiminin arttığı ülke olmuştur. Her yıl 750 bin çocuk ülkemizde sigaraya başlamaktadır (Gerçek, 2009:22). Sigara satışlarında azalış olmasına rağmen tüketimin hızla artması sigara kaçakçılığının artışı olarak yorumlanabilir. Sigaradaki yanlış vergilendirmenin en önemli sebeplerinden biri sigara kaçakçılığının artışıdır. Vergi oranları çok yüksektir ve nispi vergideki küçük bir artış fiyatları önemli oranlarda arttırmaktadır. Özellikle sigara kaçakçılığı yapanlar bu işi kaçakçılık suçu olarak görmemekte bir anlamda vergi kaçakçılığı olarak nitelendirmektedir. Sigara kullanımının çok yaygın olması kaçak sigaralara talebi arttırmaktadır. Ayrıca sigara kaçakçıları uyuşturucu kaçakçılığına göre daha az cezai yaptırımlarla karşılaşmaktadır (Emniyet genel Müdürlüğü, 2014:64).

Şekil 5: Kaçak Sigara Yakalama Miktarları (Paket)



Kaynak: Emniyet Genel Müdürlüğü, 2014:66.

Şekil 5'ten de görüleceği üzere kaçak sigaradan yakalanan paket sayısı her yıl artış göstermiştir. 2009 yılında toplam 10.149.605 paket sigara ele geçirilmişken bu rakam 2013 yılında 108.243.473 pakete yükselmiştir. 2009 yılına kıyasla 2013 yılında yakalanan kaçak sigara paketi yaklaşık 10 kat artış göstermiştir.⁷ Yakalanan kaçak sigaraların yanında bir de yakalanmadan satışı yapılan sigaralar dikkate alındığında rakamın önemli boyutlarda olduğu ifade edilebilir.

Türkiye'ye özellikle Dohuk, Süleymaniye gibi Kuzey Irakta bulunan sigara fabrikalarından sokulan kaçak sigaranın suç örgütlerine kazancı her konteynırda yaklaşık 1 milyon dolar civarındadır (Ankara Ticaret Odası, 2006). Sigara kaçakçılığındaki bir diğer yöntem Türkiye'de üretilen sigaraların İran'a ihraç edilmesi ve daha sonra Türkiye'ye kaçak yollara sokularak vergisiz olarak satılmasıdır. Türkiye'de bir paket sigara komşu ülkelerdeki sigaralardan yaklaşık 3 kat daha yüksektir. Devletin sigara kaçakçılığından her yıl yaklaşık 7,5 milyar dolar civarında bir gelir kaybı olduğu tahmin edilmektedir (Tütün Ekspertleri Derneği Bülteni, 2015:13). Türkiye'de satılan her 5 sigaradan 1'inin kaçak olduğu tahmin edilmekte, dolayısıyla tabiri caizse "sigaranın dumanını yel almakta parasını ise el almaktadır."

6. SONUÇ

Tütün ürünlerinin vergilendirilmesine tütün endüstrisindeki oligopol yapı önemli argümanlarla karşı çıkmaktadır. Onlara göre; vergi artışı tüketimi azaltıp gelirleri azaltacak, fakir insanlar sigarayı bırakamadıklarından gelirlerinin çoğunu sigaraya harcayacaklar, satışların azalmasına bağlı olarak kendi üretim güçleri, istihdam ve ekonomik verimlilik azalacak, sigara tüketiminin azaltılması amacıyla alınan vergilerle bireysel özgürlüklere müdahalede bulunulacaktır. Fakat bunlar kamuoyunu yanıltmaktan öte varsayımlardan başka birşey değildir. Çünkü artan fiyatlara bağlı olarak harcamalarda da artışlar söz konusu olacaktır. Buna göre sorulması gereken soru vergiler azaltıldığında kamu gelirlerinin artıp artmayacağıdır? Geliri düşük insanlar daha fazla tüketimde bulunsalar dahi, bunların fiyata karşı duyarlılıkları daha yüksektir. Vergi artışları sonucu artan fiyatlara karşı sigarayı bırakma eğilimleri daha yüksek olacaktır. Paternalist devlet anlayışı gereği, herkes vergi ödüyorken sigara içenler de dışsal maliyetlerini içselleştirmeleri gerekmektedir.

⁷ 2014 verileri 2015 yılı Haziran ayında yayımlanmaktadır.

Tütün mamüllerinin vergilendirilmesiyle elde edilen gelir bütün dünya ülkeleri açısından önem taşımakta, aynı zamanda negative dışsallıkların önlenmesine hizmet etmektedir. Yüksek vergilemenin en önemli amacı gelir sağlamanın yanı sıra bireylerin sigara tüketim alışkanlıklarının azaltılmasıdır. Sigara gibi bağımlılığı yüksek ürünlerde talep fiyat esnekliği yüksek olduğu söylenemez. Bu yüzde vergi enstrümanlarının dikkatli seçilmesinde fayda vardır. Etkin bir vergilemeyle sigaraya bağlı ölüm ve hastalıklarda bir azalma söz konusu olacak, devletçe sağlık sektörüne harcanan tutarlarda bir azalma görülecek ve kamu gelirlerinde önemli artışlar söz konusu olacaktır. Türkiye’de tütün mamüllerinin vergilendirilmesinde uygulanabilecek temel yöntemler şu şekilde ifade edilebilir:

i) Türkiye’de birçoğunun iddia ettiği gibi sigara üzerindeki vergi yükü yüksek değil AB ortalamasındadır. Fakat vergilendirmek için temel sorun vergilendirme sürecinin karmaşık olmasıdır. Bu amaçla tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler basitleştirilmeli, AB örneğinde olduğu gibi nispi vergilerin oranları düşürülüp maktu tutarlar artırılmalı ve enflasyon oranında her yıl yeniden güncellenmelidir. Çünkü maktu vergilemeye geçişle vergilemeden kaynaklı zararlar minimuma indirilecektir.

ii) Türkiye’de tütün ürünleri üzerinden alınan vergiler AB ile uyumlaştırılmalıdır. Bu amaçla maktu vergiler AB örneğinde olduğu gibi 1000 adet üzerinden değerlendirilmeli 20’lik paketler için maktu tutarın %2’si dikkate alınarak hesaplanmalıdır.

iii) Tütün ürünlerinden elde edilen gelirlerin bir kısmı sağlık sektöründe kullanılabilir. Bu uygulama her ne kadar adem-i tahsis ilkesine aykırı olmakla birlikte sağlık sektöründe etkinliği artıracaktır.

iv) Halkın vergi artışlarını desteklemesi açısından sigaranın sağlığa zararları konusunda kamu spotlarının yanı sıra alınan vergilerin de faydalı olduğu yönünde kamu spotları yapılmalıdır.

v) Sigaradaki yanlış vergilendirmenin en önemli sonuçlarından biri sigara kaçakçılığının artışıdır. Denetimin yetersiz olması ve en küçük bir nispi vergi artışı fiyatları önemli oranlarda artırmakta, sigara kaçakçılığını teşvik etmektedir. Bugün Ankara’da Türkiye Büyük Millet Meclisi önünde kaçak sigara satışı yapılmaktadır. 2011 yılındaki ‘Tütün ve Tütün Mamülleri Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı’ yayımlanarak Alo 136 ihbar hattının aktif hale getirilmesi, sigara kaçakçılığının hapis cezasını gerektiren suçlar içerisine alınması, kaçak sigara ihbarı yapanlara ödül verilmesi gibi yapılar söz konusu olsa da sigara kaçakçılığı her yıl sürekli artmaktadır. Devletin sigara kaçakçılığında her yıl yaklaşık 7,5 milyar dolar civarında bir gelir kaybı olduğu tahmin edilmektedir. Nitekim vergi sisteminde yapılacak değişiklik kaçak sigaraya teşviğin azaltılması yönünde önemli argümanlar sunacaktır. Salt vergilemenin yanı sıra ayrıca kaçak sigarayla mücadele konusu memleket meselesi olarak dikkate alınmalı ve önemli mücadeleye girişilmeli, sigara kaçakçılığı yapanlar uyuşturucu kaçakçılığı yapıyormuş gibi caydırıcı cezalar almalı, komşu ülkelerle gerek vergilendirme rejimi gerekse de kaçakçılığın önlenmesi konusunda anlaşmalar sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

AHMAD, S. (2005). “Increasing Excise Taxes on Cigarettes in California: A Dynamic Simulation of Health And Economic Impacts”, Preventive Medicine, 41.

AHMAD, S., BILLIMEK, J. (2007). “Limiting Youth Access to Tobacco: Comparing The Long-Term Health Impacts of Increasing Cigarette Excise Taxes and Raising The Legal Smoking Age to 21 In The United States”, Health Policy, 80.

- AKIN, E. (2014). “AB’nin 2014 İlerleme Raporu Vergilendirme İçin Neler Söylüyor?”, <http://t24.com.tr/yazarlar/emrah-akin/abnin-2014-ilerleme-raporu-vergilendirme-icin-neler-soyluyor,10376>, 18.04.2015.
- AKIN, E. (2015). “Sigara’da Fiyat İndirimleri: Kim Kazanıyor, Kim Kaybediyor?”, <http://www.kpmg.com/tr/tr/blog/sayfalar/sigarada-fiyat-indirimleri-kim-kazaniyor-kim-kaybediyor.aspx>, 18.04.2015.
- ANKARA TİCARET ODASI (2006). “Kaçak Ekonomisi Raporu”, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=784&l=1>, 18.04.2015.
- ATUK, O., ÇEBİ, C., ÖZEN M.U., (2011). “Tütün Ürünlerinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, Ekonomi Notları, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası, Sayı: 211-16.
- BAKANLAR KURULU KARARI (2009). 15685 No’lu ve 27447 Resmî Gazete Sayılı Karar.
- BAKANLAR KURULU KARARI (2011a). 1435 No’lu ve ve 27857 Resmî Gazete Sayılı Karar.
- BAKANLAR KURULU KARARI (2011b). 2304 No’lu ve 28083 Resmî Gazete Sayılı Karar.
- BAKANLAR KURULU KARARI (2014). 7145 No’lu ve 29223 Resmî Gazete Sayılı Karar.
- BEATTY, T.K.M., LARSEN, E.R., SOMMERVOLL, D.E., (2009). “Driven To Drink: Sin Taxes Near A Border”, *Journal of Health Economics*, 28.
- BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2015). “Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri”, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2014.html>, 17.04.2015.
- CARPENTER, C., COOK J.P., (2008). “Cigarette Taxes And Youth Smoking: New Evidence From National, State, And Local Youth Risk Behavior Surveys”, *Journal of Health Economics*, 27.
- CNNTURK (2015), “Zamlar Bütçeye Ne Getirecek?”, <http://www.cnnturk.com/haber/ekonomi/genel/zamlar-butceye-ne-getirecek>, 18.04.2015.
- DECICCAA, P., KENKELB, D., LIUCANBER, F., (2013). “Excise Tax Avoidance: The Case of State Cigarette Taxes”, *Journal of Health Economics*, 32.
- DELIPALLA, S., O’DONNELL, O., (2001). “Estimating Tax Incidence, Market Power and Market Conduct: The European Cigarette Industry”, *International Journal of Industrial Organization*, 19.
- DELNEVO, C.D., HRYWNA, M., FOULDS, J., STEINBERG, M.B., (2004). “Cigar Use Before And After A Cigarette Excise Tax Increase In New Jersey”, *Addictive Behaviors*, 29.
- DEVECİ, S. E., (2010). “Tütün Ürünleri Üzerindeki Vergiyi Anlamak”, http://www.ssuk.org.tr/eski_site_verileri/elazig_kongre_sunumlar/erhan_deveci.pdf, 18.04.2015.

- EMERY, S., AKE, C.F., NAVARRO, A.M., KAPLAN, R.M., (2001). “Simulated Effect of Tobacco Tax Variation on Latino Health in California”, *American Journal of Preventive Medicine*, 21(4).
- EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2014). *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2013 Raporu*, KOM Yayınları, Yayın No:109, Ankara.
- EUROPEAN COMMISSION (2015), “Excise Duty Tables, Manufactured Tobacco”, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf, 18.04.2015.
- EVANS, N.W., RINGEL, S.J., (1999). “Can Higher Cigarette Taxes Improve Birth Outcomes?”, *Journal of Public Economics*, 72.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI (2015), “Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm, 26.03.2015.
- GERÇEK, C., (2009). “Okullarda Sigara Eğitime Yönelik Yapılan Deneysel Araştırmaların Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Buca Eğitim Fakültesi Dergisi*, 26.
- GRUBER, J., KÖSZEĞİ, B., (2004). “Tax Incidence When Individuals Are Time-Inconsistent: The Case of Cigarette Excise Taxes”, *Journal of Public Economics*, 88.
- HAAVIO, M., KOTAKORPI, K., (2011). “The Political Economy of Sin Taxes”, *European Economic Review*, 55.
- NONNEMAKER, J.M., FARRELLY, M.C., (2011). “Smoking Initiation Among Youth: The Role of Cigarette Excise Taxes And Prices By Race/Ethnicity and Gender”, *Journal of Health Economics*, 30.
- OFFICIAL JOURNAL OF THE EUROPEAN UNION (2011), “Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the Structure and Rates of Excise Duty Applied to Manufactured Tobacco”, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>, 19.04.2015.
- ROSS, H., CHALOUPKA, F., (2006). “Economic Policies for Tobacco Control in Developing Countries”, *Salud Publica Mexicana*, 48.
- TÜTÜN VE ALKOL PİYASASI DÜZENLEME KURUMU (2015), “Tütün Mamulleri İstatistikleri”, <http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/tutun-mamulleri-piyasasi/tutun-mamulleri-istatistikleri.aspx>, 18.04.2015.
- TÜTÜN EKSPERLERİ DERNEĞİ BÜLTENİ (2015). “Tütün Ekspertleri Derneği Tütün Raporu (2002-2014)”, Sayı:188, İzmir.
- VERGİ SİRKÜLERİ (2012). “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na Ekli (III) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların Vergi Oranları, Asgari Maktu ve Maktu Vergi Tutarları Değiştirilmiştir”, No:2013/15, <http://www.verginet.net/Sirkuler/2013yili15.pdf>, 16.04.2015.
- VERGİ SİRKÜLERİ (2014). “Bazı Mallara Uygulanan ÖTV Oranları ile Maktu ve Asgari Maktu Vergi Tutarlarında Değişiklik Yapıldı”, No:2014/12, <http://www.verginet.net/Sirkuler/2014yili12.pdf>, 16.04.2015.

- WHO (2010). Who Technical Manual On Tobacco Tax Administration, http://whqlibdoc.who.int/publications/2010/9789241563994_eng.pdf?ua=1, 28.03.2015.
- WHO (2012). “Cigarette Tax – Most Sold Brand Data By Country”, <http://apps.who.int/gho/data/node.main.1309>, 28.02.2015.
- WHO (2014). Raising Tax on Tobacco, http://apps.who.int/iris/bitstream/10665/112841/1/WHO_NMH_PND_14.2_eng.pdf?utm_source=rss&utm_medium=rss&utm_campaign=raising-tax-on-tobacco-what-you-need-to-know-pdf, 18.04.2015.
- YÜREKLİ, A., ÖNDER, Z., ELİBOL, H.M., ERK, N., ÇABUK, A., FİSUNOĞLU, M., ERK, S.F., CHALOUPKA, J.C., (2010). Türkiye’de Tütün Ekonomisi ve Tütün Ürünlerinin Vergilendirilmesi, Uluslararası Tüberkuloz ve Akciğer Hastalıkları İle Mücadele Derneği, Paris.
- 4760 Sayılı ÖTV Kanunu Değişikliği (2012), “11. Madde B. Bendi”, <http://www.orgtr.org/tr/4760-sayili-ozel-tuketim-vergisi-kanunu>, 17.04.2015.