

TÜRKİYE’DE TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BAŞARISI

Betül HAYRULLAHOĞLU*

ÖZET

Kamu hizmetlerinin finansmanında en verimli kamu gelir türünün vergiler olduğu öteden beri bilinmektedir. Vergiler içerisinde ise özel tüketim vergisi önemli bir yere sahiptir. Ancak özel tüketim vergisinin mali amacı dışında özellikle alkol ve tütün mamullerinde tüketimi kısma amacı gibi bazı mali olmayan amaçları da bulunmaktadır.

Çalışmada vergi oranları, satış miktarları ve kaçakçılık miktarlarından yararlanılarak, tütün mamulleri ve alkollü içkilerde özel tüketim vergisinin tüketimi azaltmadaki başarısı incelenmektedir. Elde edilen sonuçlar, vergi oranlarında yapılan artışın, bireyleri kaçak tüketime yöneltmesi nedeniyle, talebi azaltmada beklenen etkiyi yaratamadığını ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, Erdemsiz Mallar, Sigara Kaçakçılığı, Alkol Kaçakçılığı.

JEL Kodu: H23, H26, K34

SUCCESS OF EXCISE DUTY ON TOBACCO PRODUCTS AND ALCOHOLIC BEVERAGES IN TURKEY

ABSTRACT

It has been long known that taxes are the most efficient type of public revenue. And excise duty has an important place in taxes. But, besides fiscal purposes, excise duty has some extra fiscal purposes such as reducing the consumption of alcohol and tobacco products especially.

In this study the success of excise duty on reducing the consumption of tobacco products and alcoholic beverages was examined, by using tax rates, sale, trafficking and bootlegging amounts. The obtained results reveal that, the increase of tax rates, couldn't have expected impact on decreasing the demand because of prompting people to trafficking and bottleging.

Keywords: Excise Duty, Demerit Goods, Cigarette Trafficking, Bootlegging.

JEL Code: H23, H26, K34

1. GİRİŞ

Türkiye’de bazı özel tüketim harcamalarını vergilendirmeyi amaçlayan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12.06.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Özel bir harcama vergisi olan özel tüketim vergisi, başlıca dört listede belirlenen mallar üzerinden alınmaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan tütün mamulleri ve alkollü içkiler bu listelerden üç sayılı listede yer almaktadır.

* Araş. Gör. , Uşak Üniversitesi, 1 Eylül Kampüsü İzmir Yolu 7. Km. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi B Blok No:11 64200 Uşak, E-mail: betul.hayrullahoglu@usak.edu.tr

Vergilerden beklenen mali fonksiyonların yanı sıra bazı ekonomik ve sosyal fonksiyonlar da söz konusudur. Bu noktada özel tüketim vergisinden, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin tüketimini kısımda yararlanılmaktadır. Ancak özel tüketim vergisinin bu fonksiyonunu yerine getirmedeki başarısı sorgulanmaktadır. Zira Türkiye’de özellikle sigara üzerinden alınan özel tüketim vergisinin artırılmasının bu ürünlerin talep esnekliklerinin düşük olması nedeniyle tüketicileri kaçak sigara tüketimine yönelttiği savunulmaktadır. Bireyleri kaçak tüketime yönelten farklı etkenler de olmakla birlikte çalışmada, tütün mamulleri ve alkollü içkiler üzerinde yürütülen özel tüketim vergisi politikasının, bu ürünlerin tüketimi üzerinde yarattığı etki açıklanmaya çalışılmaktadır.

2. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERDEN ÖTV ALINMA NEDENLERİ

Devletin ihtiyaç duyduğu gelirin sağlanmasını ifade eden ve varoluşlarından bugüne vergilerin esaslı fonksiyonunu oluşturan mali amacın artış eğiliminde olduğu izlenmektedir. Son yıllarda bütçe gelirleri içinde vergilerin payı ekonomik açıdan gelişmiş ülkelerde % 75-80’lerden az değildir. Hatta zaman zaman bu oran % 95’lere kadar çıkmaktadır (Kharitonenko, 2008: 109). Ancak vergilerin mali amaçlarının yanı sıra, ekonomik ve sosyo-kültürel alanlarda etkiler meydana getiren ve gerek “toplum mühendisliğinin”[†], gerekse ekonomik istikrarın sağlanması gibi maliye politikasının aracı olarak kullanımına yönelik mali olmayan amaçları da söz konusudur (Taylar, 2010: 445).

Vergilerin mali amaçları bakımından son derece önemli olan tüketim vergileri kapsam bakımından ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan genel tüketim vergileri istisna ve muafiyetler dışında kalan tüm mal ve hizmetleri kapsarken, belirli mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak adlandırılmakta ve daha çok tütün, alkollü içkiler gibi talep esnekliği düşük olan mallar üzerine uygulanmaktadır (Nadaroğlu, 1992: 375-376). Bu kapsamda genel tüketim vergilerinde, üretim sürecini ve gelir dağılımını bozmadan yüksek miktarda gelir sağlama amacı esassen, özel tüketim vergilerinde gelir sağlama amacının yanı sıra, sosyal faydası olmayan, hatta zararlı olduğu düşünülen bazı mal veya mal gruplarının vergilendirilmesi de amaçlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, özel tüketim vergilerinden yönlendirici vergisel amaçların hayata geçirilmesi noktasında da bir araç olarak yararlanılmaktadır (Taylar, 2010: 440, 445).

O halde genel tüketim vergisinin yanı sıra özel tüketim vergileri alınmasının mali, ekonomik ve sosyal çok sayıda amacı bulunmakla birlikte, özellikle sağlığa ve çevreye zararı bulunan bazı ürün grupları bakımından esas amacının bu malların tüketiminin kısıtlanması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır (Çelikkaya, 2011: 50). Buradaki tüketiminin kısıtlanması istenen mallar sosyal faydaları düşük olup, toplum ahlakı ve toplum sağlığı açısından zararları olduğu kabul edilen alkol ve tütün mamulleridir (Altıok, 2007: 72). Bu maddeleri aşırı miktarda tüketenlerin kazalar, aile içi geçimsizlikler veya bu maddelerin kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan hastalıklara bağlı olarak verimliliklerini kaybetmeleri ve bu yolla topluma bazı sosyal maliyetler yüklemeleri nedeniyle bu mallar üzerine özel tüketim vergileri konulmakta ve bu yolla sosyal maliyet ile özel maliyet arasında toplum aleyhine oluşan farkın önlenmesi amaçlanmaktadır (Taylar, 2010: 448). Nitekim 2010 yılında Özel Tüketim Vergisinde (ÖTV) yapılan düzenleme neticesinde alkollü içkilerde yapılan % 30’luk zam ile esas amaçlananın gelir sağlamak değil, toplum sağlığını korumak olduğu bizzat Maliye Bakanı tarafından açıklanmıştır (Yüzbaşıoğlu, 2010).

[†] Toplum mühendisliği kavramı mali anlamda; yönetenlerin toplumu şekillendirme çabası olarak ifade edilmekte ve vergilerden bunun gerçekleştirilmesini sağlayan bir araç olarak yararlanıldığı ifade edilmektedir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. GÖKER, C., (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Ankara, Turhan Kitabevi, s. 17 vd.

Bir mal ya da hizmetin tüketiminin kısıtlanmasının başlıca iki yolu bulunmaktadır. Bunlar; kanunlar yoluyla bu mal ve hizmetlerinin satışının ya da kullanımının yasaklanması ile piyasa sürecine vergi sistemi aracılığıyla müdahale edilmesidir. İlk yolun mümkün olabilmesi için gerekli olan tüketicilerin büyük çoğunluğunun söz konusu ürünün tüketimi konusunda isteksiz olmalarının çok düşük bir ihtimal olması nedeniyle en etkili yolun, yüksek oranlı bir ÖTV uygulamak suretiyle söz konusu mal ve hizmetlerin tüketiminin kısıtlanması olduğu ifade edilmektedir. Bu sayede tüketim tamamen yasaklanmadığı için herhangi bir tepki oluşmayacağı gibi, ürünü tüketmek isteyenler de bunların bedeline katlanmak zorunda kalacaklardır. Bu noktada özel tüketim vergisinin “düzenleyici” (yasaklayıcı) özelliği ortaya çıkmaktadır (Çelikkaya, 2011: 50).

Peki, özellikle tütün mamulleri ve alkollü içkiler bazında düşünüldüğünde yüksek oranlı bir özel tüketim vergisi uygulanması tüketimin kısıtlanmasında yeterli olabilmekte midir? Bu soru özel tüketim vergisinin bu ürünlerde düzenleyici özelliğinin başarısının tartışılması sonucunda çalışmanın ilerleyen kısımlarında cevaplandırılmaya çalışılacaktır. Ancak açık olan husus, alkol ve tütün mamullerinden alınan verginin Hazine açısından önemli bir gelir kaynağı olduğudur. Bu noktada, bireylerin sağlıkla ilgili uyarılara ya da fiyat artışlarına kulak verip alkol ve tütün tüketimini bırakmaları halinde, devletin bu önemli gelir kaynağından mahrum kalması mali bir kriz yaşanması anlamına gelebilecektir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 242).

3. VERGİ GELİRLERİ AÇISINDAN TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERİN ÖNEMİ

2014 yılı bütçe gerçekleştirmelerine bakıldığında, 2014 yılına ilişkin toplam bütçe gelirlerinin 425 milyar 758 milyon TL olduğu ve bunun 352 milyar 437 milyon TL'sinin, yani yaklaşık % 82,78'inin vergi gelirlerinden oluştuğu görülmektedir. Bütçe gelirlerinin en önemli kalemini oluşturan vergi gelirleri içerisinde ise, ÖTV önemli bir paya sahiptir (BUMKO, 2014a: 7). Tablo 1'den de görülebileceği gibi ÖTV, Katma Değer Vergisi'nden (KDV) sonra en fazla gelir getiren ikinci vergi konumundadır.

Tablo 1. Genel Bütçe Vergi Gelirleri 2013-2014 (Milyon TL)

| Vergi Türleri | 2013 | 2014 | Artış Oranı % |
|--------------------------------------|---------|---------|---------------|
| Gelir Vergisi | 63.761 | 73.899 | 15.9 |
| Kurumlar Vergisi | 28.988 | 32.304 | 11.4 |
| Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi | 37.995 | 38.121 | 0.3 |
| Özel Tüketim Vergisi | 85.462 | 91.074 | 6.6 |
| Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi | 6.160 | 7.486 | 21.5 |
| İthalde Alınan Katma Değer Vergisi | 62.727 | 64.388 | 2.6 |
| Damga Vergisi | 9.416 | 10.324 | 9.6 |
| Harçlar | 12.948 | 14.482 | 11.9 |
| Diğer | 18.712 | 20.357 | 8.8 |
| Genel Bütçe Vergi Gelirleri Toplamı | 326.169 | 352.437 | 8.1 |

Kaynak: BUMKO, 2014a: 7.

Tablo 2. Tahmini ÖTV Tutarları (2013- 2015)

| ÖTV Kalemleri | 2013 | 2014 | 2015 |
|-----------------------------------|-----------------------|-----------------------|-----------------------|
| Petrol ve Doğalgaz Ürünleri | 43.386.373.000 | 47.229.626.000 | 48.110.256.000 |
| Motorlu Taşıt Araçları | 9.699.395.000 | 11.036.172.000 | 12.898.310.000 |
| Alkollü İçkiler | 5.982.484.000 | 5.882.007.000 | 5.939.376.000 |
| Tütün Mamulleri | 21.345.552.000 | 21.971.493.000 | 23.500.005.000 |
| Kolalı Gazozlar | 358.326.000 | 339.905.000 | 305.186.000 |
| Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar | 2.473.401.000 | 3.122.313.000 | 3.678.325.000 |
| Toplam | 83.245.531.000 | 89.581.516.000 | 94.431.458.000 |

Kaynak: BUMKO, 2013: 6; BUMKO, 2014b: 6; BUMKO, 2015: 6'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

ÖTV içerisinde en önemli pay, petrol ve doğalgaz ürünlerine aittir. Tablo 2'den de görülebileceği üzere, ÖTV gelirlerinin yarısından fazlası petrol ve doğalgaz ürünlerinden sağlanmaktadır. Türkiye ve AB Ülkelerinde Aralık 2014'de uygulanan benzin ve motorinin vergisiz fiyatları ile uygulanan toplam vergi miktarı ve fiyat içerisindeki vergilerin oranı Tablo 3'de yer almaktadır.

Tablo 3. Türkiye ve AB Ülkelerinde Benzin ve Motorinin Vergilendirilmesi (Aralık 2014)

| Ülke** | Vergisiz Ürün Fiyatları | | Toplam Vergi Miktarı | | Satış Fiyatı İçindeki Toplam Verginin Oranı (%)* | |
|----------------------|-------------------------|----------------------------|----------------------|----------------------------|--|----------------------------|
| | Motorin (TL/LT) | K. Benzin 95 Oktan (TL/LT) | Motorin (TL/LT) | K. Benzin 95 Oktan (TL/LT) | Motorin (TL/LT) | K. Benzin 95 Oktan (TL/LT) |
| Almanya | 1,61 | 1,47 | 1,89 | 2,48 | 54 | 63 |
| Avusturya | 1,65 | 1,49 | 1,72 | 1,97 | 51 | 57 |
| Belçika | 1,66 | 1,49 | 1,81 | 2,41 | 52 | 62 |
| Bulgaristan | 1,85 | 1,72 | 1,49 | 1,58 | 45 | 48 |
| Çek | 1,84 | 1,61 | 1,74 | 1,93 | 49 | 54 |
| Danimarka | 1,81 | 1,62 | 1,91 | 2,53 | 51 | 61 |
| Estonya | 1,65 | 1,49 | 1,66 | 1,73 | 50 | 54 |
| Finlandiya | 1,87 | 1,60 | 2,07 | 2,57 | 52 | 62 |
| Fransa | 1,53 | 1,49 | 1,80 | 2,38 | 54 | 61 |
| Güney Kıbrıs | 1,85 | 1,69 | 1,90 | 1,97 | 51 | 54 |
| Hırvatistan | 1,70 | 1,52 | 1,74 | 2,06 | 51 | 58 |
| Hollanda | 1,66 | 1,53 | 2,01 | 2,95 | 55 | 66 |
| İngiltere | 1,63 | 1,47 | 2,80 | 2,77 | 63 | 65 |
| İrlanda | 1,68 | 1,54 | 2,12 | 2,47 | 56 | 62 |
| İspanya | 1,74 | 1,61 | 1,63 | 1,93 | 48 | 54 |
| İsveç | 1,65 | 1,42 | 2,26 | 2,50 | 58 | 64 |
| İtalya | 1,72 | 1,62 | 2,52 | 2,88 | 59 | 64 |
| Letonya | 1,73 | 1,54 | 1,55 | 1,77 | 47 | 54 |
| Litvanya | 1,76 | 1,61 | 1,50 | 1,82 | 46 | 53 |
| Lüksemburg | 1,69 | 1,54 | 1,34 | 1,73 | 44 | 53 |
| Macaristan | 1,73 | 1,51 | 1,80 | 1,85 | 51 | 55 |
| Malta | 2,06 | 2,00 | 1,78 | 2,06 | 46 | 51 |
| Polonya | 1,64 | 1,53 | 1,59 | 1,74 | 49 | 53 |
| Portekiz | 1,67 | 1,51 | 1,67 | 2,38 | 50 | 61 |
| Romanya | 1,68 | 1,49 | 1,90 | 1,97 | 53 | 57 |
| Slovakya | 1,82 | 1,62 | 1,74 | 2,26 | 49 | 58 |
| Slovenya | 1,64 | 1,52 | 2,08 | 2,40 | 56 | 61 |
| Türkiye | 1,65 | 1,49 | 2,18 | 2,83 | 57 | 66 |
| Yunanistan | 1,92 | 1,57 | 1,63 | 2,73 | 46 | 64 |
| AB 28 Ağırlıklı Ort. | 1,66 | 1,52 | 1,84 | 2,21 | 53 | 59 |

* Toplam vergi Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen ÖTV ve KDV'nin toplamıdır. ÖTV (95 Oktan) benzin türleri için 2,1765 TL/LT; motorin türleri için 1,5945 TL/LT; KDV ise % 18'dir.

** Sıralama alfabetik sıraya göre yapılmıştır.

Kaynak: EPDK, 2014: 6, 7, 9'dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 3’den de görüleceği üzere Türkiye, İngiltere ve İtalya’dan sonra motorin üzerinden en fazla vergi alan üçüncü ülke konumundayken, benzin üzerinden Hollanda ile birlikte en fazla vergi alan ülkedir. Buna bağlı olarak akaryakıttan elde edilen gelir, ÖTV gelirleri içerisinde önemli bir pay tutmaktadır. Bu durum aynı zamanda Türkiye’de neredeyse dünyanın en pahalı akaryakıtının tüketildiği söylemini doğrulamaktadır.

Ancak ÖTV gelirleri içinde alkollü içkiler ve tütün mamullerinden elde edilen gelir de önemli bir paya sahiptir. Daha açık bir ifadeyle, 2013 ve 2014 yıllarında olduğu gibi, 2015 yılında da toplam ÖTV gelirlerinin % 31,2’sinin, yani yaklaşık 3’de 1’inin alkollü içkiler ve tütün mamullerinden elde edilmesi planlanmaktadır (Tablo 2).

**Tablo 4. Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerden Elde Edilen Gelir (2004-2014)
(Milyon TL)**

| Yıllar | Tütün Mamulleri | Alkollü İçkiler | Yıllar | Tütün Mamulleri | Alkollü İçkiler |
|--------|-----------------|-----------------|--------|-----------------|-----------------|
| 2004 | 6.125 | 1.298 | 2010 | 14.784 | 2.868 |
| 2005 | 7.124 | 1.509 | 2011 | 15.850 | 3.856 |
| 2006 | 8.918 | 1.897 | 2012 | 19.975 | 4.642 |
| 2007 | 9.646 | 1.889 | 2013 | 21.326 | 5.196 |
| 2008 | 10.888 | 1.986 | 2014 | 23.024 | 5.889 |
| 2009 | 11.546 | 2.134 | | | |

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2014; T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, 2014: 30’dan yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yine Tablo 4’den de görüldüğü gibi alkollü içkiler ve tütün mamullerinden elde edilen gelir, her geçen yıl daha da artmaktadır. Özellikle sigaradaki vergi yükünün yükseltilmesine bağlı olarak kaçakçılığın artmasına ve tüketimin azalmasına rağmen, vergi gelirlerinde artış izlenmektedir. Dünya Sağlık Örgütü, 2014 yılında tütün mamulleri üzerinden alınan vergilerin artırılmasına yönelik başlattığı kampanyada, sigara üzerinden alınan vergilerin artırılmasının tüketimin azalacağı gerekçesiyle vergi gelirlerini azaltmayacağını, zira Mısır ve Filipinler’de kanıtlandığı gibi tüketimdeki azalmanın fiyatlardaki artışla kıyaslandığında daha az olduğunu ifade etmiştir (World Health Organization, 2014: 12). Türkiye açısından da geçerli olan bu sonuç ÖTV’nin mali amacı bakımından olumlu olmakla birlikte, yol açtığı kaçakçılık sorunu nedeniyle, toplum sağlığının korunması ve talebin azaltılması açısından yeterli başarıya ulaşamamaktadır. Bu nedenle, Dünya Sağlık Örgütü’nün tütün mamullerinden alınan vergileri artırma çağrısı, yol açacağı sonuçlar göz önünde bulundurularak üzerinde dikkatle düşünülmesi gereken önemli bir konudur.

4. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Özel tüketim vergileri, tarihin en eski vergilerindedir (Nadaroğlu, 1992: 376). Osmanlı vergi sistemi içerisinde yer alan ve alkollü içki satanların ödemek zorunda oldukları bir çeşit ruhsat harcı olan “Resm-i Beyiye” ve tütün mamulleri satışından alınan bir başka tüketim vergisi türü olarak “Tönbeği Beyiyesi”ni, özel tüketim vergileri kapsamında kabul etmek mümkündür (Kukuş, 2010: 39). 1957 senesinde gerçekleştirilen Gider Vergileri Reformu’ndan önceki yıllarda Türkiye’de başlıca iki grupta toplanan özel tüketim vergileri bulunmaktaydı. Bunlardan birinci grubu; şeker, glikoz, akaryakıtlar, elektrik, havagazı, kibrit,

kahve, bira ve şarap üzerinden alınan tüketim vergileri ile nakliyat vergisi oluştururken, ikinci grup ise; tütün, alkol ve alkollü içkiler, çay, tuz ve patlayıcı maddeler üzerinden alınan tüketim vergilerinden oluşmaktaydı. 1957’de Gider Vergileri Kanunu’nun çıkartılması üzerine, şeker hariç daha önce özel tüketim vergilerine tabi olan maddeler İstihsal Vergisi kapsamında vergilendirilirken, gider vergileri düzenlemesinin dışında kalan ve tekel konusuna giren diğer özel tüketim vergileri ise 1984’e kadar mevcut durumlarını korumuşlardır (Nadaroğlu, 1992: 374-375). 1985 yılında KDV’ye geçilmesi ile birlikte, o tarihe dek tek tek uygulanmakta olan özel tüketim vergileri yürürlükten kaldırılarak tümü Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) içerisinde “ek vergi” adıyla düzenlenmişlerdir (Kukuş, 2010: 40). Günümüzde bazı özel tüketim harcamalarını vergilendirmeyi esas alan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ise, 12.06.2002 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yeni bir kanun olan ÖTVK yeni vergiler getirmeyerek, yürürlükten kaldırmış olduğu bazı kanun ve kanun maddelerinde düzenlenmiş olan vergi, fon vb. bazı mali yükümlülüklerin yerini almıştır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 379).

Özel tüketim vergilerinin konusu ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber, daha çok iki grup maddeyi kapsamaktadır. Bunlar; çay, alkol, sigara vb. alışkanlık verici maddeler ile kürk, mücevher vb. lüks maddeler ile benzin, çimento vb. sürümü çok yüksek olan ilk maddelerdir (Turhan, 1993: 166). Avrupa Birliği’nde (AB) ÖTV üç temel ürün grubu üzerinden alınmaktadır. Bunlar; alkollü içkiler, tütün ürünleri ve petrol, benzin elektrik, maden kömürü ve kok kömürü gibi motor yakıtları, ısıtma yakıtlarını kapsayan enerji ürünlerinden oluşmaktadır (European Commission, 2015a).

AB’de alkollü içkiler kategorisi ise başlıca dört ürün grubundan oluşmaktadır. Bunlar; bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı içecekler (elma ve armut şarabı gibi) ile ara ürünler (Porto ve İspanyol şarabı gibi) ve etil alkoldür (European Commission, 2015a). Birlik bünyesinde tütün ürünleri; sigara ile sigara dışındaki tütün mamulleri olarak sınıflandırılırken, enerji ürünleri ise; petrol ürünleri (madeni yağlar) ve enerji ürünlerinden (kömür, doğal gaz, elektrik dahil tüm enerji ürünleri) oluşmaktadır. AB’de bu sayılan ürün grupları uyumlaştırma kapsamına alınmış, bunlar dışındaki ürün grupları bakımından uyumlaştırma öngörülmemiştir. Zira hasılat bakımından en önemli ürünler, uyumlaştırma kapsamına alınan bu ürün gruplarıdır. ÖTV hasılatının % 90’ından fazlası bu ürünlerden sağlanmaktadır (Bilici, 2010: 269-270). Tablo 5’de AB üyesi ülkeler içerisinde, uyumlaştırma kapsamı dışında tutulan ürün gruplarından da ayrıca özel tüketim vergisi alanlar ve ürün grupları yer almaktadır.

Tablo 5. Seçilmiş AB Üyesi Ülkelerde ÖTV'ye Tabi Ürünler

| Ülkeler | ÖTV'ye Tabi Ürünler |
|--------------------|--|
| Almanya | Alcopop (düşük alkollü şekerli içecek), bira, alkollü içkiler, enerji ürünleri, nükleer yakıtlar, köpüklü şarap, elektrik, tütün ürünleri, kahve ve köpüklü şarap ve bira dışında kalan bazı ara ürünler. |
| Belçika | Alkol, alkollü içkiler, tütün ürünleri, enerji ürünleri, alkolsüz içkiler ve kahve. |
| Danimarka | Petrol ürünleri, kömür, elektrik, doğalgaz, metan gazı vb. gazlar, motor yağı, alkol ve alkollü içkiler, kahve, çay, dondurma, şeker ve çikolata gibi şekerlemeler, badem, fındık, tahıl ve benzerleri, tütün ürünleri, sigara kağıdı, kumar, piyango, bahis ve kumar makineleri, bazı tip sigortalar. |
| Finlandiya | Alkol ve alkollü içkiler, tütün ürünleri, sıvı yakıtlar, elektrik, doğalgaz, kömür, katı atık alanları, makine yağları, yağ, dondurma, şekerleme, alkolsüz içecekler, içecek kapları, çam sakızı. |
| Hırvatistan | Yağ ve türevleri, doğalgaz, kola ve kolalı içecekler, elektrik, tütün ürünleri, bira, alkol, kahve ve alkolsüz içecekler, bazı motorlu taşıtlar, kapsamlı karayolu taşıtları sigorta primleri. |
| İngiltere | Havayolu yolculuğu, bira, alkollü içkiler, şarap, elma ve armut şarabı, fermente edilerek elde edilen ancak bira, şarap ya da meyveli şaraptan farklı olan alkollü içkiler, kumar, piyango, eğlence makineleri ve bahis, hidrokarbon yağları, tütün ürünleri. |
| İsveç | Alkollü içkiler, tütün ürünleri, enerji ürünleri, elektrik, atıklar, reklamlar ve trafik sigorta primleri. |
| Letonya | Petrol ve petrol ürünleri, alkol, bira, tütün ürünleri, kahve, doğalgaz ve bazı alkolsüz içecekler. |
| Malta | Enerji ürünleri, alkollü içkiler, tütün ürünleri ve mobil telefon hizmetleri. |
| Polonya | Alkol, tütün ürünleri, enerji ürünleri, elektrik ve binek otomobiller. |
| Portekiz | Petrol ve enerji ürünleri, elektrik, doğalgaz, alkol ve alkollü içkiler, tütün ürünleri ve taşıtlar. |

Kaynak: Germany Federal Ministry of Finance, 2013: 62, 90; HM Revenue & Customs, 2014; PricewaterhouseCoopers, 2015: 4; PricewaterhouseCoopers, 2014: 199, 477, 478, 624, 1122, 1265, 1580, 1603, 1903'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Türkiye'de ise ÖTV, 4760 sayılı Kanun'a ekli dört listede sayılan mallar üzerinden alınmaktadır. I sayılı listede; akaryakıt ürünleri, solventler ve solvent benzerleri, II sayılı listede; motorlu taşıt araçları, III sayılı listede; tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı gazozlar, IV sayılı listede ise; başta lüks tüketim malları olmak üzere çeşitli tüketim malları verginin konusunu oluşturmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 380-381). III sayılı listede iki mal grubu bulunmaktadır. Bunlar; A cetvelinde yer alan bira, şarap, içkiler ve kolalı gazozlar ile B cetvelinde yer alan sigara, puro, enfiye vb. tütün mamulleridir. Bu malların genel karakteri keyif verici maddeler olmalarıdır (Şenyüz ve diğ., 2013: 292).

Tablo 6. AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Bira ve Şarabın Vergilendirilmesi (2015)

| Ülkeler | Bira | | | Köpüksüz Şarap | | Köpüklü Şarap | |
|-------------------------|--|---------------------|----------------------|--|----------|---------------------------------------|----------|
| | HPD* ÖTV (EUR) | HAD ÖTV (EUR) | KDV % | ÖTV HL (EUR) | KDV % | ÖTV HL (EUR) | KDV % |
| Belçika | 1,8473 | --- | 21 | 57,24 | 21 | 195,87 | 21 |
| Bulgaristan | 0,767 | --- | 20 | 0 | 20 | 0 | 20 |
| Çek Cumhuriyeti | 1,164 | --- | 21 | 0 | 21 | 85,08 | 21 |
| Danimarka | --- | 7,53 | 25 | %6-15; 155,91 %15-22; 208,90 | 25 | %6-15; 200,98 %15-22; 253,91 | 25 |
| Almanya | 0,787 | --- | 19 | 0 | 19 | 136 | 19 |
| Estonya | --- | 7,22 | 20 | 97,37 | 20 | 97,37 | 20 |
| Yunanistan | 2,60 | --- | 23 | 0 | 23 | 0 | 23 |
| İspanya | <= 11P; 7,48 >11<=15P; 9,96 >11<=19P; 13,56 >19P; 0,91 | --- | 21 21 21 21 | 0 | 21 | 0 | 21 |
| Fransa | --- | 7,38 | 20 | 3,75 | 20 | 9,29 | 20 |
| Hırvatistan | --- | 5,23 | 25 | 0 | 25 | 0 | 25 |
| İrlanda | --- | 22,55 | 23 | >%5,5<= %15;424, 84 >%15; 616,45 | 23 | >%5,5;84 9,68 | 23 |
| İtalya | 3,04 | --- | 22 | 0 | 22 | 0 | 22 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | --- | 6,00 | 19 | 0 | 19 | 0 | 19 |
| Litvanya | --- | 3,10 | 21 | 64,03 | 21 | 64,03 | 21 |
| Letonya | --- | 2,71 | 21 | 65,16 | 21 | 65,16 | 21 |
| Lüksemburg | 0,7933 | --- | 17 | >%13;0 | 14 17 | 0 | 17 |

| | | | | | | | |
|------------------|---|-----------------------|----------------------------|---------------|-----------|----------------|-----------|
| Macaristan | --- | 5,22 | 27 | 0 | 27 | 53,05 | 27 |
| Malta | 1,73 | --- | 18 | 200 | 18 | 200 | 18 |
| Hollanda | <7P; 7,59 7P<11P; 28,49 11P<15P; 37,96 =>15P; 47,48 | --- | 21 21 21 21 | 88,36 | 21 | 254,41 | 21 |
| Avusturya | 2,00 | --- | 20 | 0 | 20 | 100 | 20 |
| Polonya | 1,86 | --- | 23 | 37,79 | 23 | 37,79 | 23 |
| Portekiz | <=7P; 9,71 >7<11P; 15,51 >11<=13P; 19,42 >13<=15P; 23,26 >15P; 27,24 | 7,75 | 23 23 23 23 23 | 0 | 13 | 0 | 23 |
| Romanya | 0,884 | --- | 24 | 0 | 24 | 36,59 | 24 |
| Slovenya | --- | 12,10 | 22 | 0 | 22 | 0 | 22 |
| Slovakya | --- | 3,587 | 20 | 0 | 20 | 79,65 | 20 |
| Finlandiya | --- | 32,05 | 24 | 339 | 24 | 339 | 24 |
| İsveç | --- | 21,33 | 25 | 276,80 | 25 | 276,80 | 25 |
| İngiltere | --- | 24,08 | 20 | 351,21 | 20 | 449,85 | 20 |
| Türkiye** | --- | % 63 30,10 | 18 | 162,55 | 18 | 1098,52 | 18 |

HPD: Hektolitrede Plato Derecesine Göre

HAD: Hektolitrede Alkol Derecesine Göre

* **Plato derecesi (P):** Biranın mayasındaki şeker miktarını ölçmede kullanılmaktadır. Avrupa’da bira genellikle Plato derecesine veya gerçek alkol içeriğine göre vergilendirilmektedir. Bu miktarlar arasında tam bir dönüşüm olmamakla beraber genellikle vergilendirmede % 1 alkolün 2,5 Plato derecesine sahip olduğu kabul edilmektedir (Çelikkaya, 2011: 54).

** Türkiye’de 2015 yılında köpüksüz şarap için litre başına 4,59 TL, köpüklü şarap için 31,02 TL ve bira için 0,85 TL ÖTV ödenmiş olup hesaplamalarda 02.01.2015 tarihli Merkez Bankası Euro döviz alış kuru olan 2,8238 TL kullanılmıştır. Alkollü içkilerdeki ÖTV tutarları 01.01.2015 tarihine göre güncellenmiştir. AB ülkelerindeki ÖTV tutarları Ocak 2015’e aittir.

Kaynak: European Commission, 2015b: 7-12; Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2014; OECD, 2014: 120-127’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 6’da, Türkiye ve diğer AB üyesi ülkelerde bira, köpüksüz şarap ve köpüklü şarap üzerinden alınan standart ÖTV ve KDV oranları yer almaktadır. Avrupa Birliği’nde alkollü içkiler için standart ve indirilmiş oranlar mevcuttur. Birada standart oranlar alkol derecesi % 0,5’i aşan ürünlerde, indirilmiş oranlar ise yıllık üretimi 2000.000 hl ile sınırlı olan küçük işletmelerde ve alkol derecesi % 2,8’i aşmayan düşük alkollü ürünlerde uygulanmaktadır (Çelikkaya, 2011: 58). Ancak küçük işletmeler için öngörülen indirilmiş oranlar, ulusal standart oranların % 50’sini aşmamaktadır. Şaraplarda indirilmiş oranlar ise, yalnızca alkol derecesi % 8,5’i aşmayan ürünlerde söz konusudur (European Commission, 2015b: 7, 12).

Birlik bünyesinde ayrıca, 19.10.1992 tarihinde çıkartılan 92/84/EEC Direktif ile iç pazarın gereği gibi işleyebilmesi amacıyla, alkollü içkilerde bazı asgari oranlarda anlaşılmıştır. Buna göre, ülkeler anlaşılan asgari oranların üzerinde kendi ulusal koşullarına göre oran belirleyebilmektedir (European Commission, 2015a). Direktifin 5’inci maddesinde 1.1.1993 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere köpüklü ve köpüksüz şaraplar için asgari oranlar 0 Euro olarak belirlendiğinden asgari ÖTV uygulanmamaktadır. Direktifin 6’ncı maddesinde ise, yine 1.1.1993 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere biralara için asgari ÖTV hektolitrede plato derecesine göre 0,748 Euro, hektolitrede alkol derecesine göre ise 1,87 Euro olarak belirlenmiştir (European Commission, 2015c).

Türkiye’de ise biranın vergilendirilmesi hektolitrede alkol derecesine göre yapılmakta olup, 2015 yılı için % 63 oranında ÖTV’ye tabi tutulmaktadır. Ancak çıkan tutarın hektolitrede 85 TL (30,10 Euro)’den az olması halinde, asgari tutar olan 85 TL ÖTV alınmaktadır.

Türkiye’de şarabın vergilendirilmesinde ise gerek köpüklü, gerekse köpüksüz şaraptan alınan nispi ÖTV % 0 olup, sadece asgari maktu ÖTV uygulanmaktadır. AB üyesi ülkelerden Bulgaristan, Yunanistan, İspanya, Hırvatistan, İtalya, Güney Kıbrıs Rum Kesimi, Lüksemburg, Portekiz ve Slovenya köpüklü ve köpüksüz şaraptan hiç ÖTV almazken; Çek Cumhuriyeti, Almanya, Macaristan, Avusturya, Romanya ve Slovakya ise yalnızca köpüklü şarapları ÖTV’ye tabi tutmaktadır. Türkiye ise Belçika, Danimarka, Estonya, Fransa, İrlanda, Litvanya, Letonya, Hollanda, Polonya, Finlandiya, Malta, İsveç ve İngiltere gibi hem köpüklü hem de köpüksüz şarap üzerinden asgari maktu ÖTV tahsil etmektedir.

Özetle, Türkiye’nin alkollü içkilerin tamamında AB ortalamasının üzerinde bir özel tüketim vergisine sahip olduğu görülmektedir (Çelikkaya, 2011: 62). Konuya tütün mamulleri açısından yaklaşıldığında da sigara üzerindeki gerek ÖTV, gerekse toplam vergi yükü açısından aynı şeyi söylemek mümkün olabilmektedir.

Türkiye’de sigara üzerinden alınan ÖTV’nin hesaplanmasında, 24.12.2012 tarihinde çıkarılan 2012/4116 sayılı BKK ile değişikliğe gidilmiştir. Yürürlüğe girdiği 2002 yılından 2004 yılına kadar sadece nispi oranda vergilendirilen sigara, 2004 yılından itibaren hem nispi, hem maktu ÖTV’ye tabi tutulmuştur. 25.07.2005 tarihinden itibaren nispi oranlar üzerinden vergilendirileceği kararlaştırılan sigaranın bu suretle hesaplanan vergisinin, belirlenen maktu vergi tutarlarına göre hesaplanan vergiden az olamayacağı kararlaştırılmıştır. 2007 yılından itibaren çıkarılan kararlarda, maktu vergi tutarı yerine asgari maktu vergi tutarları belirlenmeye başlanmış ve nispi oranlara göre hesaplanan verginin bu tutarlardan az olamayacağı ifade edilmiştir. En son 24.12.2012’de çıkartılan kararla sigara için uygulanan nispi ya da maktu ÖTV’den yüksek olanının yanı sıra, ayrıca belirlenen maktu ÖTV tutarlarının da ilave edilmesi uygulaması başlamıştır.

Tablo 7. AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Sigaranın Vergilendirilmesi (2014)

| Ülkeler | Maktu ÖTV Euro | Nispi ÖTV Euro | Top. ÖTV Euro | Ağırlıklı Ortalama Perakende Satış Fiyatı (PSF) Euro | Top. ÖTV/ PSF (%) | KDV/ PSF (%) | KDV+ ÖTV /PSF (%) |
|-------------------------------|----------------------|----------------------|---------------------|--|----------------------------|--------------------|----------------------------|
| Yunanistan | 1,65 | 0,70 | 2,35 | 3,50 | 67,10 | 18,70 | 85,80 |
| İngiltere | 4,41 | 1,39 | 5,80 | 8,40 | 69,02 | 16,67 | 85,69 |
| Polonya | 0,98 | 0,88 | 1,86 | 2,80 | 66,31 | 18,70 | 85,01 |
| Estonya | 0,93 | 0,96 | 1,89 | 2,82 | 66,98 | 16,67 | 83,65 |
| Bulgaristan | 1,03 | 0,55 | 1,58 | 2,38 | 66,44 | 16,67 | 83,11 |
| Finlandiya | 0,56 | 2,60 | 3,16 | 5,01 | 63,18 | 19,35 | 82,53 |
| Türkiye | 0,05 | 1,63 | 1,68 | 2,50 | 67,14 | 15,25 | 82,39 |
| Letonya | 1,04 | 0,65 | 1,69 | 2,60 | 64,88 | 17,36 | 82,24 |
| Slovenya | 1,36 | 0,76 | 2,12 | 3,31 | 64,05 | 18,03 | 82,08 |
| Fransa | 0,98 | 3,23 | 4,21 | 6,50 | 64,70 | 16,67 | 81,37 |
| Romanya | 1,21 | 0,53 | 1,74 | 2,81 | 61,98 | 19,35 | 81,33 |
| Malta | 1,65 | 1,02 | 2,67 | 4,07 | 65,55 | 15,25 | 80,80 |
| İrlanda | 4,84 | 0,79 | 5,63 | 9,09 | 61,93 | 18,70 | 80,63 |
| Portekiz | 1,75 | 0,66 | 2,41 | 3,90 | 61,81 | 18,70 | 80,51 |
| Danimarka | 3,17 | 0,05 | 3,23 | 5,44 | 59,32 | 20,00 | 79,32 |
| Slovakya | 1,19 | 0,69 | 1,88 | 3,00 | 62,64 | 16,67 | 79,31 |
| Litvanya | 0,91 | 0,62 | 1,53 | 2,47 | 61,85 | 17,36 | 79,21 |
| İspanya | 0,48 | 2,19 | 2,68 | 4,30 | 62,21 | 16,96 | 79,17 |
| İsveç | 3,27 | 0,06 | 3,32 | 5,74 | 57,92 | 20,00 | 77,92 |
| Hollanda | 3,48 | 0,06 | 3,53 | 5,84 | 60,55 | 17,36 | 77,91 |
| Hırvatistan | 0,55 | 1,00 | 1,55 | 2,70 | 57,43 | 20,00 | 77,43 |
| Belçika | 0,47 | 2,46 | 2,93 | 4,88 | 60,07 | 17,36 | 77,43 |
| Macaristan | 0,84 | 1,06 | 1,90 | 3,41 | 55,75 | 21,26 | 77,01 |
| Güney Kıbrıs Rum Kesimi | 1,10 | 1,39 | 2,49 | 4,08 | 60,96 | 15,97 | 76,93 |
| Avusturya | 0,80 | 1,71 | 2,51 | 4,18 | 60,16 | 16,67 | 76,83 |

| | | | | | | | |
|-----------------|------|------|------|------|-------|-------|-------|
| Çek Cumhuriyeti | 0,93 | 0,78 | 1,70 | 2,88 | 59,28 | 17,36 | 76,64 |
| İtalya | 0,26 | 2,40 | 2,66 | 4,58 | 58,13 | 18,03 | 76,16 |
| Almanya | 1,93 | 1,11 | 3,03 | 5,09 | 59,83 | 15,97 | 75,55 |
| Lüksemburg | 0,36 | 2,01 | 2,36 | 4,17 | 56,65 | 13,04 | 69,69 |

* Hesaplamalarda 2014 yılı Temmuz ayı vergi oranları kullanılmıştır. Türkiye için hesaplamalarda, 2014 ağırlıklı ortalama sigara satış fiyatı 7,24 TL ve TCMB 01.07.2014 tarihli Euro Döviz Alış Kuru 2,8991 olarak alınmıştır.

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, 2014.

Tablo 7’den de görülebileceği gibi, Türkiye, sigara üzerindeki toplam vergi yükü bakımından 7’nci sırada yer almaktadır. Sigaranın perakende satış fiyatı içerisindeki KDV’nin payının yüksekliği açısından, Malta ile birlikte en az vergi alan ikinci ülke olan Türkiye, ÖTV’de ise İngiltere’nin ardından ikinci sırada bulunmaktadır. Buna rağmen Türkiye, elde edilen toplam ÖTV açısından sondan 4’üncü ülkedir. Bunun en önemli nedeni, Türkiye’de sigaranın perakende satış fiyatının düşük olmasıdır. Zira Türkiye AB ülkeleri ile kıyaslandığında, sigaranın perakende satış fiyatı bakımından en ucuz 3’üncü ülke konumundadır. Bu nedenle gerek ÖTV hasılatının yükseltilmesi, gerekse tüketimin kısıtlanması bakımından oran artışından ziyade, perakende satış fiyatının artırılmasını en doğru seçenek olarak düşünmek mümkündür. Zira Türkiye’de sigara üzerinden alınan maktu ÖTV düşük olmakla birlikte, nispi ÖTV AB ülkelerine kıyasla son derece yüksektir. Ancak ÖTV hasılatını artırma ve tüketimi kısma çabasıyla sigaranın perakende satış fiyatının artırılmasının kaçak sigara tüketimini artıracakları gerçeğinin göz ardı edilememesi gerekmektedir.

5. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERDE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN BAŞARISI

Çalışmanın başlangıcında da belirtildiği gibi, ÖTV mali fonksiyonunu gerçekleştirme bakımından başarılıdır. Zira KDV’den sonra en fazla gelir getiren ikinci vergi konumundadır. Ancak ÖTV’nin tütün mamulleri ve alkollü içkilerde sosyal fonksiyonunu gerçekleştirmedeki başarısı sorgulanmalıdır. Gelir dağılımında adaletin sağlanması vergilerin sosyal fonksiyonlarından. Vergilerin devlete gelir sağlamanın yanı sıra ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada bir araç olabileceğini ilk kez savunan Adolph Wagner, verginin sosyal fonksiyonunun yerine getirebilmesi için artan oranlı bir yapıya sahip olması gerektiğini ifade etmektedir (Muter ve diğ., 2008: 128). Bu bakımdan, ilke olarak artan oranlı bir yapıya getirilemeyecek ÖTV’nin oran farklılaştırması yoluyla aşırı gerileyici özellik göstermesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla ülkeler zorunlu mallarda düşük, talebin gelir esnekliği yüksek olan lüks mallarda ise yüksek oran uygulamak suretiyle biçimsel bir artan oranlılık yaratarak gelir dağılımında adaleti sağlamaya çalışılmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 251).

Ancak, alkollü içkiler ve tütün mamulleri gibi alışkanlık ve keyif verici maddeler üzerine uygulanan yüksek oranlı ÖTV, gelir dağılımında adaleti bozmaktadır. Zira günümüzde bu malların çoğu, kullanılabilir gelirin yüzdesi itibarıyla diğer gelir gruplarıyla kıyaslandığında düşük gelirlilerce daha fazla tüketilmektedir (Turhan, 1993: 167). Tablo 8’de bu durum açıkça görülmektedir. Buna göre, 2013 yılında en yüksek % 20’lik gelire sahip bireylerin sigara ve tütün ile alkollü içkilere yapmış oldukları harcama miktarı toplam 245 milyon iken, en düşük % 20’lik gelire sahip bireylerin bu ürünlere yapmış oldukları toplam

harcama miktarı 620 milyona çıkmaktadır. Ancak Dünya Sağlık Örgütü, sigara üzerinden alınan vergilerin artırılmasına yönelik başlatmış olduğu kampanyasında, bu durumun düşük gelirli olanların vergi yükünü artıracakları argümanını tam olarak doğru bulmamaktadır. Bu görüşünü ise, düşük gelirli olanların fiyat artışlarına duyarlılıklarının yüksek gelirli olanlardan daha fazla olduğu ve böyle bir durumda, sigara tüketiminden vazgeçecekleri ya da tüketimi azaltacakları gerekçesine dayandırmaktadır (World Health Organization, 2014: 12). Bu görüşün Türkiye açısından doğruluğunun değerlendirilmesi için Tablo 8’den 2011-2013 yıllarına ait veriler incelendiğinde, en düşük gelire sahip % 20’lik kesiminin sigara ve tütüne yapmış oldukları harcamaların azalmadığı anlaşılmaktadır. Bu kişilerce tütün ve sigaraya yapılan harcamalar, her yıl yapılan toplam harcamanın ortalama % 27’lik kısmını oluşturmaktadır. Azalan tüketimin büyük bir kısmının bu kesimden kaynaklandığı varsayımı altında dahi, fiyat artışı nedeniyle yapmış oldukları harcama miktarlarının artmasına bağlı olarak, gelir dağılımı düşük gelirli olanların lehine bozulmuş olmaktadır.

Tablo 8. Kullanılabilir Gelire Göre Sıralı % 20’lik Gruplar Ayrımında Alkollü İçkiler ile Sigara ve Tütün İçin Yapılan Harcama Miktarları (2011-2013) (Milyon TL)

| | | I. %20 | II. %20 | III. %20 | IV. %20 | V. %20 | Toplam |
|------|-----------------|--------|---------|----------|---------|--------|----------|
| 2011 | Alkollü İçkiler | 5.74 | 10.66 | 25.43 | 27.27 | 43.59 | 112.71 |
| | Sigara ve Tütün | 197.22 | 262.45 | 318.77 | 370.37 | 433.68 | 1.582.50 |
| | Toplam | 202.96 | 273.11 | 344.21 | 397.65 | 477.28 | 1.695.22 |
| | | I. %20 | II. %20 | III. %20 | IV. %20 | V. %20 | Toplam |
| 2012 | Alkollü İçkiler | 6.13 | 12.38 | 21.59 | 27.44 | 53.76 | 121.33 |
| | Sigara ve Tütün | 198.34 | 316.31 | 401.19 | 433.83 | 510.06 | 1.859.75 |
| | Toplam | 204.47 | 328.70 | 422.79 | 461.27 | 563.83 | 1.981.09 |
| | | I. %20 | II. %20 | III. %20 | IV. %20 | V. %20 | Toplam |
| 2013 | Alkollü İçkiler | 8.38 | 9.97 | 25.48 | 33.41 | 63.82 | 141.07 |
| | Sigara ve Tütün | 237.42 | 331.46 | 433.37 | 531.43 | 556.69 | 2.090.39 |
| | Toplam | 245.80 | 341.43 | 458.85 | 564.84 | 620.52 | 2.231.47 |

Kaynak: TÜİK, 2015.

Gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmasına rağmen alkollü içkiler ve tütün mamulleri gibi alışkanlık ve keyif verici maddelerden özel tüketim vergisi alınmasının nedeni, vergilerin sosyal fonksiyonlarından bir diğeri olan “*halk sağlığını ilgilendiren tehlikelerle mücadele*” (Muter ve diğ., 2008: 129) etme çabasıdır. Diğeri bir ifadeyle, alışkanlık verici maddeler üzerinden alınan yüksek oranlı vergiler büyük ölçüde gerileyici ve dolayısıyla gelir dağılımını bozucu etki yaratmakla beraber, düzenleyici amaç açısından tercih edilmektedirler (Turhan, 1993: 168). Ancak tüketimin kısılmasını belirleyen vergi kapsamına alınacak olan malın talep esnekliğidir. Zira tüketim ancak talebin esnek olması durumunda kısılabilmektedir. Alkollü içkiler ve tütün mamullerinin taleplerinin esnek olmaması nedeniyle bu ürünler üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV talebin kısılmasında etkili olamamaktadır (Altıok, 2007: 62).

Alkollü içkiler ve tütün mamulleri üzerinden alınan ÖTV oran ve tutarlarında yapılan değişikliklerin tüketimde yaratmış olduğu etkileri Tablo 9, Tablo 10 ve Tablo 11 vasıtasıyla incelemek mümkündür.

Tablo 9. Türkiye’de Sigara Üzerinden Alınan ÖTV Oran ve Tutarları (2004-2015)

| Yıllar | Nispi Paket (%) | Maktu Paket (TL) | Asgari Maktu Adet (TL) | Yıllar | Nispi Paket (%) | Maktu Paket (TL) | Asgari Maktu Adet (TL) |
|--------|-----------------|----------------------------|------------------------|--------|-----------------|------------------|------------------------|
| 2004 | 28 | 0,0500 0,0267 0,0175 | --- | 2010 | 63 | --- | 0,1325 |
| 2005 | 58 | 0,0600 | --- | 2011 | 65 | --- | 0,1450 |
| 2006 | 58 | 0,0600 | --- | 2012 | 65 | --- | 0,1450 |
| 2007 | 58 | --- | 0,0750 | 2013 | 65,25 | 0,0922 | 0,1613 |
| 2008 | 58 | --- | 0,0775 | 2014 | 65,25 | 0,1366 | 0,1971 |
| 2009 | 63 | --- | 0,1325 | 2015 | 65,25 | 0,1866 | 0,1994 |

* Tabloda yer alan rakamlar ilgili yılda en son uygulanan tutarları ifade etmektedir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015. İlgili yılların Bakanlar Kurulu Kararlarından derlenmiştir.

Tablo 10. Türkiye’de Alkollü İçkiler Üzerinden Alınan ÖTV Oran ve Tutarları (2004-2015)

| Yıllar | Bira | | Köpüklü Şarap | | Köpüksüz Şarap | | Rakı | |
|--------|-----------|------------|---------------|------------|----------------|------------|-----------|------------|
| | Nispi (%) | Maktu (TL) | Nispi (%) | Maktu (TL) | Nispi (%) | Maktu (TL) | Nispi (%) | Maktu (TL) |
| 2004 | 63,3 | 0,1590 | 275,6 | 6,0000 | 63,3 | 1,5000 | 275,6 | 28,3809 |
| 2005 | 63,3 | 0,2380 | 275,6 | 11,2120 | 63,3 | 3,2800 | 275,6 | 35,8480 |
| 2006 | 63,3 | 0,2380 | 275,6 | 11,2120 | 63,3 | 3,2800 | 275,6 | 35,8480 |
| 2007 | 63,3 | 0,2380 | 275,6 | 11,2120 | 63,3 | 3,2800 | 275,6 | 35,8480 |
| 2008 | 63,3 | 0,2380 | 275,6 | 11,2120 | 63,3 | 1,7500 | 275,6 | 35,8480 |
| 2009 | 63 | 0,3500 | 0 | 12,4000 | 0 | 1,9500 | 0 | 39,6000 |
| 2010 | 63 | 0,4400 | 0 | 16,1200 | 0 | 2,4400 | 0 | 51,4800 |
| 2011 | 63 | 0,5300 | 0 | 19,8200 | 0 | 2,9400 | 0 | 63,4800 |
| 2012 | 63 | 0,6200 | 0 | 23,1900 | 0 | 3,4400 | 0 | 77,0000 |
| 2013 | 63 | 0,6400 | 0 | 24,3900 | 0 | 3,6100 | 0 | 81,0100 |
| 2014 | 63 | 0,7700 | 0 | 28,2000 | 0 | 4,1700 | 0 | 93,6700 |
| 2015 | 63 | 0,8500 | 0 | 31,0200 | 0 | 4,5900 | 0 | 107,7200 |

* Tabloda yer alan rakamlar ilgili yılda en son uygulanan tutarları ifade etmektedir.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2015. Veriler ilgili yılların Bakanlar Kurulu Kararlarından derlenmiştir.

Tablo 9 ve Tablo 10’dan Türkiye’de son yıllarda tütün mamulleri ve alkollü içkilere yönelik olarak uygulanan vergi politikalarına bakıldığında, tütün mamullerinde gerek maktu tutarlarda, gerekse nispi oranlarda artışlar olduğu görülmektedir. Alkollü içkilerde ise 2009 yılında çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararları ile gerek köpüklü ve köpüksüz şaraplar, gerekse rakıda nispi oranın 0’a indirilmesi dikkat çekici bir gelişmedir.

Tablo 11. Türkiye’de Sigara ve Alkollü İçki İç Satış Miktarları (2014-2014)

| Yıllar | Sigara (Milyar Adet) | Bira (Litre) | Köpüklü Şarap (Litre) | Körüksüz Şarap (Litre) | Rakı (Litre) |
|--------|-------------------------|-----------------|--------------------------|---------------------------|-----------------|
| 2004 | 108,87 | 813.172.565 | 510.705 | 28.385.099 | 44.167.330 |
| 2005 | 106,72 | 821.850.338 | 494.478 | 26.830.368 | 44.683.223 |
| 2006 | 107,91 | 803.840.728 | 360.719 | 23.411.257 | 46.517.680 |
| 2007 | 107,45 | 844.763.654 | 399.097 | 22.840.795 | 42.716.023 |
| 2008 | 107,86 | 925.020.469 | 460.547 | 37.907.519 | 44.602.479 |
| 2009 | 107,55 | 923.508.131 | 236.136 | 46.143.037 | 44.698.058 |
| 2010 | 93,35 | 921.500.292 | 252.761 | 59.455.609 | 46.380.793 |
| 2011 | 91,22 | 925.564.164 | 432.641 | 58.642.735 | 48.810.329 |
| 2012 | 99,26 | 998.823.252 | 826.771 | 56.410.914 | 44.611.011 |
| 2013 | 91,66 | 878.912.869 | 641.885 | 62.240.038 | 42.336.790 |
| 2014 | 94,50 | 943.199.212 | 627.896 | 62.858.199 | 40.267.282 |

Kaynak: TAPDK, 2013a; TAPDK, 2013b; Bugün, 2015’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 11’de, bazı tütün mamulleri ve alkollü içkilere ilişkin iç satış miktarları yer almaktadır. ÖTV oranlarında yapılan değişikliklerin bu ürünlerin tüketiminde yarattıkları etki bakımından sigara tüketimi incelendiğinde, 25.07.2005 tarihinde çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararı ile sigara üzerinden alınan nispi ÖTV’nin % 28’den % 58’e çıkartılması ile birlikte, sigara tüketimi bir önceki yıla göre yaklaşık 2,15 milyar adet azalmıştır. Ancak izleyen yıllarda her ne kadar eski seviyesine dönmese de yeniden artışlar yaşandığı görülmektedir. Sigara üzerinden alınan nispi ÖTV’deki bir diğer artış 29.12.2009 tarihinde çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçekleştirilmiş ve % 63 olarak belirlenmiştir. Yapılan oran artışının ertesi yıl etkisini göstermesiyle sigara tüketimi bir önceki yıla göre yaklaşık 14,2 milyar adet azalarak 93,35 milyara gerilemiştir.

Yıllık sigara tüketiminin gerilemeye devam ettiği 2011 senesinde, 12.10.2011 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile nispi ÖTV oranı % 63’den % 69’a yükseltilmiş, ancak yine 21.10.2011 tarihinde alınan kararlar bu oranın 31.12.2012’ye kadar % 65 olarak uygulanması kararlaştırılmıştır. 2013 yılında yaşanacak oran artışı beklentisiyle 2012 yılında sigara tüketimi bir önceki yıla göre yaklaşık 8,04 milyar artış göstererek, 99,26 milyar adete ulaşmıştır. 1.1.2013’den itibaren uygulanan yeni oranlarda nispi vergi oranının % 65.25’e çıkarılması ve ayrıca belirlenen maktu vergi tutarının da nispi oran ya da asgari maktu tutara göre hesaplanan vergiden yüksek olana eklenmesi yönteminin benimsenmesiyle tüketim, 2013 yılında 91,66 milyar adete gerilemiş, ancak 2014 yılında yeniden artış göstermiştir.

Tablo 9 ve Tablo 11 birlikte değerlendirildiğinde, vergi oranlarındaki artış ya da azalışların sigara tüketim miktarları üzerinde doğrudan etkili olduğu görülmektedir. Bu durumun tek istisnası, 2011 sonlarında yapılan değişikliklerle vergi oranının % 2 artırılmasına rağmen sigara tüketiminin 8,04 milyar artış göstermesidir. Bunda da daha önce ifade edildiği gibi 2013 yılından itibaren nispi oranın % 69’a yükseleceği beklentisinin etkili olduğu düşünülmektedir.

Şüphesiz vergi oranlarından önemli ölçüde etkilenen fiyat düzeyi, kişilerin talep düzeylerini belirleyen en önemli etkidir. Ancak vergi dışında gerçekleştirilen bazı yasal düzenlemeler de tüketim miktarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bunun en önemli kanıtlarından biri “% 100 Dumansız Hava Sahası” düzenlemesidir. 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun’da 5727 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme neticesinde 19.05.2008 tarihinde hayata geçirilen uygulama, 19.07.2009 itibarıyla ise kahvehane, kafeterya, birahane gibi eğlence hizmeti verilen işletmeler ve lokantaları da kapsamına almış ve buralarda tütün ürünlerinin tüketilmesi yasaklanmıştır (T.C. Başbakanlık, 2009). ÖTV oranlarında yapılan artışın yanı sıra, düzenlemenin uygulamaya geçirilmesi ile birlikte yıllık sigara tüketiminin 2009 ve özellikle 2010 yılları itibarıyla önemli ölçüde azaldığı görülmektedir.

Bu noktada tartışılması gereken husus, uygulanan vergi politikalarının gerçekten talebi azaltıp azaltmadığıdır. Diğer bir ifadeyle, vergisel ve vergi dışı düzenlemelerin tüketim üzerindeki etkisini en doğru şekilde değerlendirebilmek için kaçak tüketim miktarlarının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Tablo 12’de Türkiye’de 2004-2013 yılları arasında ele geçirilen kaçak sigara ve alkollü içki miktarları yer almaktadır.

Tablo 12. Türkiye’de Kaçak Sigara ve Alkollü İçki Miktarları (2004-2013)

| Yıllar | Kaçak Sigara (Paket) | Kaçak Alkollü İçki (Şişe) |
|--------|----------------------|---------------------------|
| 2004 | 4.315.774 | 61.746 |
| 2005 | 4.842.604 | 130.195 |
| 2006 | 7.212.872 | 133.726 |
| 2007 | 11.854.292 | 116.993 |
| 2008 | 10.669.357 | 384.278 |
| 2009 | 10.149.605 | 1.215.108 |
| 2010 | 43.545.267 | 362.731 |
| 2011 | 69.730.125 | 291.577 |
| 2012 | 99.100.151 | 244.158 |
| 2013 | 108.243.473 | 135.191 |

Kaynak: Emniyet Genel Müdürlüğü, 2006: 100; Emniyet Genel Müdürlüğü, 2009: 55; Emniyet Genel Müdürlüğü, 2014: 66, 68’den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 9, 11 ve 12’den izleneceği üzere Türkiye’de sigaraya yapılan zam tüketimi azaltmakla beraber, kaçak sigara kullanımını da artırmaktadır (Gedik, 2012). ÖTV artışlarını izleyen 2006, 2010 ve 2012 yılları ile artışın yapıldığı 2013 yılında kaçak sigara miktarındaki önemli artışlar dikkat çekmektedir. 2013 yılında kaçak sigara miktarının 108 milyon pakete ulaşmasının ardından nispi ÖTV % 65.25 oranında sabit tutularak, yalnızca asgari maktu ile maktu vergi tutarlarında artış yapıldığı görülmektedir.

Alkollü içkilerde ise maktu vergi tutarlarındaki artışların aksine nispi oranlarda indirimle gidilmiş, hatta 2009 yılında bira hariç tamamen sıfırlanmıştır. 06.04.2009 tarihinde çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararı ile birada nispi ÖTV % 63,3’den % 63’e düşerken, köpüklü şarap ve rakıda sıfır olarak belirlenmiştir. 29.12.2009’da çıkartılan kararlar köpüksüz şarapta

da oranın sifıra indirilmesi ile birlikte 2010'da köpüklü ve köpüksüz şarap ile rakı tüketimi artarken, bira tüketimi azalmıştır. 2010-2014 yılları arası tüketim miktarları incelendiğinde ise, rakı dışındaki alkollü içkilerde artış yaşandığı görülmektedir. Rakı tüketimindeki azalışın en önemli nedeni olarak ise 'milli içki'[‡] olarak tescil edilmemesi nedeniyle Avrupa Birliği ile mevzuat uyumu kapsamında 2009'dan itibaren ÖTV indirimine gidilememesi gösterilmektedir (Genç, 2013). Zira AB tarafından Yunanistan'a Uzo, Fransa'ya ise Rom için sağlanan ayrıcalıklar gibi ülkelerin milli içkilerine özel uygulamalar sağlanabilmektedir (Kızılot, 2007). Bu noktada, 2013 yılında özellikle bira ve köpüklü şarap tüketiminde yaşanan ani düşüş dikkat çekmektedir. Maktu ve nispi ÖTV oranlarına ilişkin önemli bir artış olmamasına rağmen içki tüketiminin azalmasının en önemli nedeni, 6487 sayılı Kanun'la getirilen ve 10.09.2013 tarihinden itibaren geçerli olan 22:00-06:00 saatleri arasında alkollü içki satışını, bunların her ne surette olursa olsun reklamı ve tüketicilere yönelik tanıtımının yapılmasını, 18 yaşını doldurmamış kişilere satılmasını ve akaryakıt istasyonlarının mağaza ve lokantalarında satılmasını yasaklayan düzenlemedir. Bu düzenlemeye rağmen köpüksüz şarap tüketiminin artmasının temel nedeni olarak ise; şarabın yemeği tamamlayan bir içki olması nedeniyle genellikle 22:00'dan sonra tüketiminin aranmadığı ve akaryakıt istasyonlarında da şarap talep edilmediğinden, buralarda satışın yasak olmasının tüketimi olumsuz etkilememesi gösterilmektedir (Cengiz, 2014). Ancak gerek alkollü içkiler, gerekse sigarada mevzuat düzenlemeleriyle azalan tüketimlerin, 2014 yılı itibarıyla yeniden artışa geçtiği görülmektedir. Bunda da denetim çalışmalarının etkinliğini yitirmesinin etkili olduğu ifade edilmektedir (Bugün, 2015).

Vergi oranlarındaki artış kaçak tüketimi artırdığı gibi, yapılan vergi indirimleri de kaçak tüketimi azaltmaktadır. Tablo 10, 11 ve 12'den de görüleceği üzere Türkiye'de alkollü içkilerden alınan nispi ÖTV oranının sifıra indirildiği 2009 yılını izleyen yıllarda rakı hariç alkollü içki tüketimi artarken, ele geçirilen kaçak içki miktarında önemli ölçüde azalma yaşanmıştır.

6. SONUÇ

Alkollü içkiler ve tütün mamullerinin taleplerinin esnek olmaması nedeniyle, bu ürünler üzerinden alınan yüksek oranlı ÖTV talebin kısılmasında etkili olamamaktadır. Tüm rakamlar birlikte değerlendirildiğinde ortaya çıkan sonuç, Türkiye'de sigara kaçakçılığı artarken, alkollü içkilerde özellikle 2009 sonrasında azalma olduğudur. Tersine şekilde, resmi sigara satış miktarlarındaki düşüşe karşılık alkollü içkilerde artış gözlenmektedir. Bu sonucun en önemli sebebi şüphesiz uygulanan vergi politikalarıdır. Sigara üzerinden alınan vergilerin artırılmasıyla iç satış miktarları azalıp, kaçakçılık rakamları artarken; alkollü içkilerde uygulanan vergi indirimleriyle iç satış rakamları artıp, kaçakçılık rakamları azalmıştır. O halde, uygulanan vergi politikalarıyla yapılan ÖTV artışı tüketimi kısmakla beraber, kaçakçılığı artırması nedeniyle, talebin kısılmasında tek başına etkili olamamaktadır.

Gerek sigara kullanımına, gerekse alkol tüketimine ilişkin yasakların uygulamaya girdiği yıllarda ise, iç pazar satışlarının yanı sıra, kaçakçılık miktarlarında azalmalar meydana gelmekle birlikte sigaradan elde edilen verilere göre, izleyen yıllarda kaçakçılık yeniden artış göstermiştir. O halde tüketime yönelik yasakların da talebin kısılmasında tek başına etkili olmadığı anlaşılmaktadır.

[‡] Türkiye Geleneksel Alkollü İçki Üreticileri Derneği yürüttüğü çalışmalar kapsamında ilk olarak Türk Patent Enstitüsü'ne (TPE) 'Türk Rakısı' olarak tescil yaptırmış, sonrasında ise TPE aracılığıyla Avrupa ve dolayısıyla tüm dünyada Türk rakısının 'Türkiye'nin milli içkisi' olarak tescili için girişimde bulunmuştur (Akşam, 2013).

Tütün mamulleri ve alkollü içkiler üzerinden alınan ÖTV, Hazine için vazgeçilmez bir gelir kaynağı olmakla birlikte, asıl amaçlananın toplum sağlığının korunması olduğu düşünüldüğünde, özellikle sigarada yaşanan kaçakçılık miktarlarındaki artış endişe uyandırmaktadır. Alkollü içkiler ve tütün mamullerinin taleplerinin esnek olmaması nedeniyle, tüketimlerinin kısılmasının son derece güç olduğu gerçeği de göz önünde bulundurulduğunda, vergi oranı artırımı ya da yasaklar talebin azaltılmasında beklenen etkiyi yaratamamaktadır. Bu nedenle, bireyleri kaçak tüketimden uzak tutmaya yönelik olarak vergi oran ve miktarlarının makul seviyelere düşürülmesi ile izlenecek düşük oranlı vergileme politikasının, tütün mamulleri ve alkollü içkilere yönelik yasal düzenlemelerle desteklenmesi son derece önem taşımaktadır. Bu noktada, vergi oran ve miktarlarının makul seviyelere düşürülmesinin, bireylerde vergiye karşı olan tepkiyi ve kaçak kullanımını azaltacağı düşünülmektedir. Ayrıca, kaçakçılıkla mücadele kapsamında yapılacak diğer çalışmaların da vergi politikasının başarısını artıracığı açıktır.

KAYNAKÇA

- ALTIOK, S., (2007), *Avrupa Birliği ile İlişkiler Çerçevesinde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması ve Türkiye Örneđi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- BİLİCİ, N., (2010), *Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi ve Mali Konular)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- CENGİZ, D., (04.04.2014), *Alkol Tüketiminde Düşüş Var Şirketlerde Gergin Bekleyiş Hakim*, Hürriyet, <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/26149082.asp> (15.02.2015).
- BUGÜN, (09.02.2015). *Sigara Tüketimi Önceki Yıla Göre 3 Milyar Adet Arttı*, Bugün, <http://www.bugun.com.tr/son-dakika/sigara-tuketimi-onceki-yila-gore--haberi/1481937> (14.02.2015).
- ÇELİKKAYA, A. (2011), Bazı Ürünlerden (Alkollü İçecekler- Madeni Yağlar ve Tütün Mamulleri) Alınan Özel Tüketim Vergisinin Ülke Bazında Karşılaştırmalı Analizi, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (29), 49-64.
- AKŞAM, (28.04.2013). *Rakı İçin Avrupa'ya 'Milli İçki' Başvurusu*, Akşam, <http://www.aksam.com.tr/ekonomi/raki-icin-avrupaya-milli-icki-basvurusu/haber-200427> (15.02.2015).
- EDİZDOĞAN, N. ve ÇELİKKAYA, A., (2012), *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayıncılık, Bursa.
- ENERJİ PİYASASI DÜZENLEME KURUMU (EPDK), (2014), *Petrol Piyasası Fiyatlandırma Raporu*, http://www.epdk.gov.tr/documents/petrol/rapor_yayin/Tarife_Fiyatlandırma_Rapor_Agustos_2014.pdf (30.01.2015).
- EUROPEAN COMMISSION, (2015a), *Excise Duties on Alcohol, Tobacco and Energy*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/gen_overview/index_en.htm (06.02.2015).
- EUROPEAN COMMISSION, (2015b), *Excise Duty Tables- Alcoholic Beverages*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf (25.02.2015).
- EUROPEAN COMMISSION, (2015c), *Council Directive 92/84/EEC*, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0084:en:HTML> (11.02.2015).
- GEDİK, E., (01.10.2012), *Sigaraya Sağlık Vergisi Gündemde*, Akşam, <http://www.medimagazin.com.tr/ana-sayfa/guncel/tr-sigaraya-saglik-vergisi-gundemde-1-11-46621.html> (15.02.2015).
- GELİR POLİTİKALARI GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2014), *Ekonomiye ve Bütçeye İlişkin Temel Göstergeler*, <http://www.gep.gov.tr/web/GenelMudurlukDokuman.aspx?prmts=104> (09.02.2015).
- GENÇ, F., (13.08.2013), *Akşamcı Hız Kesti Şarap Rakıyı Solladı*, Milliyet, <http://www.milliyet.com.tr/aksamci-hiz-kesti-sarap-rakiyi/ekonomi/detay/1749570/default.htm> (15.02.2015).
- GERMANY FEDERAL MINISTRY OF FINANCE, (2013), *An ABC of Taxes*, <http://www.howtogermaany.com/2012-10-30-abc-on-taxes.pdf> (06.02.2015).
- GÖKER, C., (2011), *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara.

- HM REVENUE & CUSTOMS, (2014), *Excise Duty Rates*, <http://www.hmrc.gov.uk/rates/excise-duties.htm> (10.02.2015).
- KHARITONENKO, K. A., (2008), Tax Functions in The System of The National Economy Modern Innovative Development, *Vestnik Samara State University of Economics*, 7 (45): vestnik.sseu.ru/view_pdf.php?pdf=1051 (03.02.2015).
- KIZILOT, Ş., (11.08.2007), *Uzo, Rom ve Rakı*, Hürriyet, <http://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/7067115.asp> (15.02.2015).
- KUKUŞ, B. A., (2010), *Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi ve Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi İle Uyumlaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- MUTER, N. B., ÇELEBİ, A. K., SAKINÇ, S., (2008), *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaası, Manisa.
- NADAROĞLU, H., (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- OECD, (2014), *Consumption Tax Trends 2014, VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, <http://www.oecd.org/tax/consumption/consumption-tax-trends-19990979.htm> (09.02.2015).
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, (2014), *Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2014/15*, <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/downloads.jhtml> (08.02.2015).
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, (2015), *Excise Duties in Denmark 2015*, <http://www.pwc.dk/da/afgifter/assets/pwc-excise-duties-in-denmark-2015.pdf> (07.02.2015).
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A., (2013), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- TAYLAR, Y., (2010), Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12 (Özel Sayı), 435-467.
- T.C. BAŞBAKANLIK, (16.07.2009), *4207 Sayılı Kanun Hükümlerinin Uygulanması Genelgesi 2009/13*, 27290 Nolu Resmi Gazete, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/07/20090716-9.htm> (15.02.2015).
- T.C. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2006), *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2005 Raporu*, <http://www.kom.pol.tr/Sayfalar/Raporlar.aspx> (15.02.2015).
- T.C. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2009), *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2008 Raporu*, <http://www.kom.pol.tr/Sayfalar/Raporlar.aspx> (15.02.2015).
- T.C. İÇİŞLERİ BAKANLIĞI EMNİYET GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2014), *Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele 2013 Raporu*, <http://www.kom.pol.tr/Sayfalar/Raporlar.aspx> (15.02.2015).
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUMKO), (2013), *2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,3753/2013.html> (29.01.2015).

- T.C. MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUMKO), (2014a), *Aylık Bütçe Gerçekleşmeleri Raporu*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,917/aylik-butce-gerceklesme-raporlari.html> (28.01.2015).
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUMKO), (2014b), *2014 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4570/2014.html> (29.01.2015).
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI BÜTÇE VE MALİ KONTROL GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (BUMKO), (2015), *2015 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu*, <http://www.bumko.gov.tr/TR,3753/2013.html> (29.01.2015).
- T.C. MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, (2014), *Merkezi Yönetim Mali İstatistikleri Bülteni Aralık 2014*, [https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/content/conn/MGM_UCM/path/Web%20icerikleri/Yayinlar/Mali%20Analiz%20ve%20B%20C3%BCItenler/Merkezi%20Y%20C3%B6netim%20Mali%20C4%B0statistik%20B%20C3%BCItenleri/2014%20Y%20C4%B1%20Aral%20Ay%20C4%B1%20Merkezi%20Y%20C3%B6netim%20Mali%20C4%B0statistikleri%20B%20C3%BCItenleri%20\(%20C3%96zet\).pdf](https://portal.muhasabat.gov.tr/mgmportal/content/conn/MGM_UCM/path/Web%20icerikleri/Yayinlar/Mali%20Analiz%20ve%20B%20C3%BCItenler/Merkezi%20Y%20C3%B6netim%20Mali%20C4%B0statistik%20B%20C3%BCItenleri/2014%20Y%20C4%B1%20Aral%20Ay%20C4%B1%20Merkezi%20Y%20C3%B6netim%20Mali%20C4%B0statistikleri%20B%20C3%BCItenleri%20(%20C3%96zet).pdf) (13.02.2015).
- T.C. TÜTÜN VE ALKOL PİYASASI DÜZENLEME KURUMU (TAPDK), (2013a), *Yıllar İtibarıyla Sigara İç Satışı (1925-2013)*, <http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/tutun-mamulleri-piyasasi/tutun-mamulleri-istatistikleri.aspx> (12.02.2015).
- T.C. TÜTÜN VE ALKOL PİYASASI DÜZENLEME KURUMU (TAPDK), (2013b), *Alkollü İçkiler Piyasası İstatistikleri, 2004-2014 Yılları (Litre)*, <http://www.tapdk.gov.tr/tr/piyasa-duzenlemeleri/alkollu-ickiler-piyasasi/kamuoyuna-yonelik-bilgiler.aspx> (12.02.2015).
- TOSUNER, M., ve ARIKAN, Z., (2013), *Türk Vergi Sistemi*, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- TURHAN, S., (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜRKİYE İSTATİSTİK KURUMU (TÜİK), (2015), *Tüketim Harcamaları İstatistikleri*, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1012 (12.02.2015).
- WORLD HEALTH ORGANIZATION, (2014), *Raising Tax on Tobacco What You Need to Know*, <http://www.who.int/campaigns/no-tobacco-day/2014/brochure/en/> (12.02.2015).
- YÜZBAŞIOĞLU, S., (29.10.2010), *Bu Vergi Bizi Bitirir Sizin İçin Yaptık*, Radikal, <http://www.radikal.com.tr/radikal.aspx?atype=haberyazdir&articleid=1026200> (06.02.2015).

