

TÜTÜN ÜRÜNLERİ ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ ÜZERİNE GENEL BİR DEĞERLENDİRME

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA¹

ÖZET

Son yıllarda elde edilen bilimsel kanıtlar, tütün ürünlerinin perakende satış fiyatlarının yüksek vergiler yoluyla artırılmasının, tütün tüketiminin kısılmasında ve tütüne bağılı ölüm ve hastalıkların azaltılmasında güçlü bir etkiye sahip olduğunu göstermektedir. Bir başka ifade ile yüksek tütün vergileri, tütün talebini kısmının en etkili yolu ve ayrıca kamu sağığını iyileştirmenin temel bir aracıdır. Sonuç olarak, 2017 yılı sonu itibariyle, sigaraların toplam vergi yükü OECD ülkelerinin neredeyse tamamına yakınında (ABD hariç) perakende satış fiyatının %50'sinin üzerindedir ve Türkiye'nin de aralarında bulunduğu sekiz ülkede ise bu oran %80 ve üzerine çıkmıştır. OECD genelinde son iki yılda geniş bir ülke grubu tütün ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranlarında artış yapmıştır ve tütün vergisi oranlarındaki artışlar devam etmektedir. Çalışmada, tüm bu tütün vergisi artışları ayrıntılı olarak incelenecek bir takım çıkarımlarda bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Tütün Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Sigara Tüketimi,

JEL Sınıflaması Kodları: H20, H24

A GENERAL OVERVIEW ON SPESIFIC EXCISE TAX ON TOBACCO PRODUCTS

ABSTRACT

The scientific evidence accumulated in recent decades has shown that increasing the retail selling price of tobacco products through higher taxes has a strong impact on reducing the consumption of tobacco and reducing the tobacco-related burden of illness and death. In other words, higher tobacco taxes are the single most effective way to decrease tobacco demand and it has also become a key tool to improve public health. As a result, by the end of 2017, the total tax burden on cigarettes was above 50% of retail selling prices in almost all OECD countries, except USA and reached 80% or more in eight countries, including Turkey. In OECD, within last two years, a large number of countries reported increases in excise duty rates on tobacco products and increases in tobacco tax rates have continued. In the study, these entire tobacco tax rate increases will be discussed and make some conclusions.

Keywords: Tobacco Tax, Excise Tax, Cigarette Consumption

JEL Classification Code: H20, H24

¹ Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, acelikka@ogu.edu.tr

GİRİŞ

Başta OECD üyesi ülkeler olmak üzere pek çok ülkede, tüketici davranışlarını etkilemek için spesifik özel tüketim vergilerinden yararlanma eğilimi artmaktadır. Tütün üzerinden alınan özel tüketim vergilerinin de öncelikli amacı geliri artırmak olmakla birlikte, özellikle son on yılda tütün üzerinden alınan vergilerin düzenleyici bir vergileme aracı olarak (sigara tüketimini kıstak) kullanılmaya başlandığı görülmektedir. Tütün ürünlerinin nispeten düşük talep fiyat esnekliği (az sayıda üretici ve önemli miktarda tüketiminin olması) tütün ürünlerini cazip bir özel tüketim vergisi konusu haline getirmektedir. Bununla birlikte, tütünün insan sağlığı üzerindeki olumsuz etkisi ve tüketim vergilerinin artırılmasının, tütün tüketiminin kısılmasında oldukça etkili olduğunun kanıtlanması², tütün üzerinden alınan özel tüketim vergilerini aynı zamanda kamu sağlığını korumanın temel bir aracı haline getirmiştir. Bu amaçla, OECD üyesi ülkeler tütün ürünlerinin vergi yükünü artırmayı sürdürmektedir. Üye ülkelerin neredeyse tamamında (ABD hariç) 2017 yılı sonu itibariye sigaraların toplam vergi yükü, tüketici fiyatının %50'sinin üzerindedir ve sekiz ülkede (Şili, Yunanistan, Finlandiya, İsrail, Türkiye, Polonya, İngiltere, Fransa) bu oran %80 ve üzerinde seyretmektedir (OECD 2019, 86). OECD genelinde son iki yılda geniş bir ülke grubu (İrlanda, Lüksemburg, Polonya, Hollanda, İngiltere, Macaristan, Litvanya, Fransa, Kanada'nın bazı eyaletleri, Finlandiya ve Avustralya) tütün ürünlerinden alınan özel tüketim vergisi oranlarını artırmış ya da aşamalı artırma planları yapmıştır. Bu çalışmanın amacı son iki yılda yapılan tütün vergisi reformlarını ayrıntılı olarak incelemektir. Bunun için çalışma iki bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, tütün vergilerinin tüketici davranışlarını etkilemedeki rolü (tütün vergilerinin etkinliği) ile ilgili değerlendirmeler yapılacaktır. İkinci bölümde ise 2018-2019 yıllarında tütün vergilerinde reform yapan Üye ülkelerin yaptıkları değişiklikler ayrıntılı olarak incelenecektir. Bunun için temel kaynak olarak OECD'nin son iki yılda yayınladığı Vergi Reformu Raporları (OECD, 2018: 98 vd ve OECD, 2019: 86 vd) esas alınmıştır. Sonuç kısmında ise yapılan reformların genel bir değerlendirmesi yer almaktadır.

² Son 50 yılda elde edilen bilimsel kanıtlar oldukça açık bir şekilde tütünün “öldürdüğünü” göstermektedir. Dünya Bankası'nın Raporlarına göre; erken yaşta sigara içmeye başlayanlar ve sigarayı bırakmayanlar, hiç sigara içmeyenlere göre, 3 kat daha fazla ölüm riski ile karşı karşıyadır. Sigara içmek, ortalama yaşam ömrünü 10 yıl daha kısaltmaktadır. Sigara içmek, küresel ölüm sebepleri arasında 2'nci sırada gelmektedir. Aktif ve pasif sigara içiciliğinin her ikisi de hastalığa ve erken ölüme yol açmaktadır. Her yıl, 7 milyondan fazla insan tütün kullanımı nedeniyle ölmektedir. Küresel çabalar artmadığı takdirde bu sayının 2030 yılına kadar, yıllık 8 milyona, ulaşacağı tahmin edilmektedir. Bu sayı, HIV/AIDS, tüberküloz ve sıtmadan kaynaklı ölümlerin yıllık toplamını aşmaktadır. Bu ölümlerin çoğu, doğrudan tütün kullanımından kaynaklı iken, %10'a yakını ise sigara dumanına maruz kalınması sonucundadır. Netice olarak, kullanılması öldürücü derecede zararlı olan tütünün özel olarak vergilendirilmesi gerektiği son derece açıktır. Bkz., (World Bank Group, 2019: 8-9; World Bank Group, 2017; 5).

1. TÜTÜN VERGİLERİNİN ETKİNLİĞİ

Tütün ürünlerinin perakende satış fiyatlarının yüksek vergiler (tütün vergileri) aracılığıyla artırılması, tütün tüketimini azaltmanın ve tütünü bırakmayı teşvik etmenin, en etkin yolu olarak kabul edilmektedir. Tütün ürünlerinin fiyatları yüksek vergiler yoluyla arttığı zaman; daha az insan tütün kullanmakta, tütün kullanmayı sürdürenler, tüketimini azaltmakta, tütünü bırakanların yeniden başlama olasılıkları zayıflamakta ve hepsinden önemlisi de çocukların ve gençlerin tütün kullanmaya başlama ihtimali düşmektedir³. Tütün ürünlerinin zararı kanıtlanmış olduğu için, bu tür vergi artışları tütün kullanıcılarının çoğunluğu tarafından da genellikle olumlu karşılanmaktadır. Dünya Sağlık Örgütü'nün araştırmaları, tütün ürünlerinin fiyat ve vergilerinin artırılmasının talebi azaltıcı yönde güçlü bir etkiye sahip olduğunu çok açık bir şekilde göstermektedir. Bu bağlamda, bir paket sigaranın fiyatında %10'luk bir artış, ortalama sigara talebini; yüksek gelirli ülkelerde %4, düşük ve orta gelirli ülkelerde ise %5 civarında azaltmaktadır (WHO, 2019: 1). Pek çok ülke deneyimi de bunu doğrulamaktadır. Örneğin Güney Afrika'da 1961-2012 yılları arasında, fiyatların ve vergilerin hareketi, sigara tüketiminin seviyesini neredeyse bire bir yansıtmıştır (WHO, 2018a: 1). Şöyle ki, tütün fiyatları arttığı zaman tütün tüketimi azalmıştır, tam tersine tütün fiyatları azaldığı zamanda ise tütün tüketimi artmıştır⁴. Türkiye'de 2005-2016 yılları arasında, tütün vergileri 4 kat artmış ve tüketici fiyatları neredeyse 2 katına çıkmıştır. Bu vergi artışları özellikle düşük ve orta gelir gruplarında sigara tüketimini başarılı bir şekilde azaltmıştır (World Bank Group, 2017: 11). Jamaika'da, özel tüketim vergisinin yapısının değiştirilmesinin ardından, vergi ve fiyatların artırılması tüketimi önemli ölçüde azaltmıştır⁵. Benzer amaçla Gabon, 2018 yılında tütünden alınan özel tüketim vergisini keskin bir şekilde (%50 oranında) artırmıştır (World Bank Group, 2019: 3-4). Fiyat ve vergi artışlarının tütün kullanımının azaltılmasında etkin ve önemli araçlar olduğu Dünya Sağlık Örgütü'nün Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesi ile de açıkça hüküm altına alınmıştır⁶.

³ Tütün vergilerinin artırılması, çocuklarda ve gençlerde daha da etkili olmaktadır. Sigara fiyatlarındaki tahmini %10'luk bir artış, gençlerde sigara kullanımını ortalama %10 oranında azaltmaktadır. Bu yetişkinlere göre çok daha güçlü bir etkiyi ifade etmektedir. ABD'de yapılan çalışmalar, 12 inci sınıf öğrencilerinde, yıllara göre sigara içme oranının, sigara fiyatlarındaki artışa oranla, azaldığını göstermiştir. Bkz., (WHO, 2018a: 2).

⁴ Diğer yandan Güney Afrika'da, 2019 yılı itibariyle tütünün nihai vergi yükü (KDV dahil) %52 civarındadır. Bu WTO'nun tavsiye ettiği %70 oranının oldukça altında bir orandır. Güney Afrika'da özel tüketim vergisi 2004 yılından beridir istikrarlı bir şekilde artsa da, yıllar itibariyle enflasyonun ancak %1 üzerine çıkabilmiştir. Bu da Ülkede sigaraları giderek daha uygun (kolay satın alınabilir) hale getirmiştir. Bir başka ifade ile özel tüketim vergisi, caydırıcılığını kaybetmiştir. Bkz., (Kalideen, 2019: 1).

⁵ Jamaika'da, 2008 yılına kadar tütün üzerinden, bir spesifik vergi ile fiyatın belli bir eşiği aşması halinde bir ad valorem vergi birlikte uygulanmıştır. Hükümet'in bu karmaşık sistemden vazgeçmesi, vergi gelirlerini artırmış ve talebi kısmıştır. Ancak daha sonra 5 yıl boyunca herhangi bir değişiklik yapılmayınca, verginin reel değeri enflasyon nedeniyle %32 oranında düşmüştür. Bu nedenle, 2015 yılından itibaren özel tüketim vergisi sürekli olarak artırılmaya başlanmıştır. Bu sayede Jamaika, 2017 yılında WHO tarafından "halkının sağlığını korumak için tütün vergilerini birkaç yıl istikrarlı bir şekilde artıran ülke" olarak tanınmıştır. Bkz., (WHO, 2018b: 25).

⁶ Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesinin (FCTC), "tütüne talebin azaltılması için fiyat ve vergi önlemleri" başlıklı 6'ncı maddesi ile taraf ülkelere, tütün tüketiminin azaltılmasına yönelik sağlık hedefleri doğrultusunda, tütün ürünlerine vergi ve gerektiğinde fiyat politikaları uygulama ve ayrıca uluslararası seyahat eden yolculara, tütün ürünlerinin vergisiz ve gümrüksüz satışının ve/veya ithalatının, gerekirse yasaklanması veya sınırlandırılması yetkisi verilmektedir. Bu Sözleşme, 21 Mayıs 2003 tarihinde kabul edilmiş ve 27 Şubat 2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tütün vergilerinin artırılmasının bir diğer faydası da bütçe gelirlerine olan katkısıdır⁷. Tütün vergilerindeki artış tütün tüketimini azaltırken, başlıca iki sebepten dolayı, vergi gelirlerinin de artırmaktadır. Tütün bağımlılık/alışkanlık yapan bir ürün olduğu için, tüketimindeki azalmanın oranı öncelikle fiyat artışlarının oranından daha düşük olmaktadır. İkinci olarak da, artan vergi nedeniyle sigara tüketim oranı azaltılsa bile, nüfus artışı yüzünden her zaman potansiyel bir sigara içenler grubu mevcut olup, piyasaya sürekli yeni sigara içicileri girmektedir. Dolayısıyla vergi nedeniyle sigara içenlerin toplam sayısında bir azalma genellikle uzun bir zaman almaktadır. Tütün vergilerinin sigaranın nihai fiyatı içerisindeki oranının oldukça düşük olduğu ülkelerde, verginin artırılması genellikle büyük tüketim azalışlarına yol açmazken, bütçe gelirini artırmaktadır. Sonuçta, ister gelişmiş isterse de gelişmekte olan bütün ülkelerde tütün vergilerinin artırılmasının faydası oldukça net olarak görülmektedir (WHO, 2018a: 3). Tütün vergilerinin artırılması ayrıca sağlık harcamalarının azalması ve verimlilik artışı gibi dolaylı faydalar da sağlamaktadır (World Bank Group, 2019: 3-4). Bu bakımdan tütün vergilerinin düzenli olarak artırılması ve reel fiyat artışlarının, enflasyonun kombine etkisinden ve tüketicilerin alım gücündeki artıştan daha hızlı olması (vergi artışlarının ekonomik göstergelere otomatik olarak endekslenmesi) gerekmektedir. Aksi takdirde, tütüne erişim kolaylaşacak ve zaman içinde tütün tüketimi artacaktır. Ayrıca tütün vergilerinin, ucuz markaların fiyatını önemli ölçüde artırmazken, pahalı markaların fiyatını artırması, tütün tüketimini kısmak yerine, daha ucuz markalara yönelimi teşvik etmektedir. Bu nedenle ürün ikamesinin (ucuz sigara kullanımının) önüne geçmek için, en çok tüketilen sigaralarda ve düşük maliyetli ürünlerde verginin artırılması gerekmektedir (WHO, 2019: 1). Bunun için spesifik ya da karma vergileme modeli daha fazla tercih edilmektedir. Nitekim spesifik bir vergi, bütün markalarda aynı miktarda uygulandığı için, sigara ürünleri arasındaki fiyat farklılıklarını azaltmaktadır. Bu da ucuz sigara erişimini ve tüketimini azaltmaktadır. Advalorem vergiler ise tütün fiyatlarını enflasyona endekslemekle birlikte, sigara markaları arasında büyük fiyat boşluğu oluşturmaktadır. Böylece tüketiciler vergiler arttığı zaman, sigarayı bırakmak yerine daha ucuz markaları satın alma eğilimi göstermektedir. Bu da vergi artışlarının etkinliğini azaltmaktadır. Bu sebeple Dünya genelinde 2008-2016 döneminde advalorem vergi uygulayan ülke sayısı 57'den 46 ya düşerken, aynı dönemde karma sistem uygulayan ülke sayısı 48'den 61'e (özellikle de AB ülkeleris) ve spesifik vergi uygulayan ülke sayısı da 48'den 66'ya yükselmiştir (WHO, 2018a: 9-10). Ancak hangi sistem tercih edilirse edilsin asıl önemli olan genel vergi yapısının basit ve uygulanmasının kolay olmasıdır. Bunun için özel tüketim vergileri, daha ziyade imalat aşamasında uygulanmaktadır (WHO, 2019: 1).

Halen Türkiye'nin de aralarında bulunduğu (RG. Tarih: 25 Aralık 2004, RG. No: 25681) toplam 181 ülke (Dünya nüfusunun %90'ı) Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesine taraftır.

⁷ Dünya Sağlık Örgütünün tespitlerine göre, tütün vergisi oranında yapılacak %10'luk bir artış, küresel kamu gelirlerinde %7'lik bir artış sağlayacaktır. Sigara paketi başına vergilerin sadece 0,80 ABD doları miktarında artırılması, 141 milyar dolardan fazla tütün vergisi hasılatına tekabül etmektedir. Bkz., (WHO, 2018a: 2-3).

⁸ Avrupa Birliği ülkelerinde 2011/64/EU Direktifi ile "karma system" uygulama zorunluluğu bulunmaktadır. Bu konuda ileride ayrıntılı bilgi verilecektir.

Tütün vergileri, tütün tüketimini azaltmanın ve insan sağlığını korumanın en etkili politika aracı olarak kabul edilmekle birlikte, bir yandan da genellikle gerileyici etki gösterdikleri yönündeki tartışmalar sürmektedir. Düşük gelirli tütüne gelirlerinin daha büyük bir oranını harcadıkları için, tütün vergilerindeki artışlardan, zengin tüketicilere göre daha fazla etkilendikleri ileri sürülmektedir. Bu tez ekonomik anlamda doğru kabul edilse bile, analizler genellikle bu noktanın ötesine geçmemektedir. Tam tersine sigaraların fiyatlarının artırılması orta ve uzun dönemde düşük gelirli hane halklarının refahını iki sebepten ötürü daha çok artırmaktadır. Tütün vergilerinin artırılması daha yüksek talep fiyat esnekliği nedeniyle düşük gelirli tütün tüketicilerini daha fazla azaltmalarına ve dolayısıyla tütün harcamalarını oransal olarak daha az artırmalarına neden olmaktadır. İkinci ve en önemlisi de düşük gelir grubundaki insanlar sigara içmekten kaynaklanan hastalıklardan daha fazla etkilendikleri için, sigarayı bırakmanın nihai sağlık faydalarının daha büyük bir oranından (örneğin düşük gelirlilerin ödedikleri vergilerin sağlık çıktısına oranı Hindistan'da 1,5:1 iken, Tayland'da 10:1 şeklinde değişmektedir) yararlanmaktadırlar. Bu açıdan bakıldığında, sigaraların fiyatındaki artışın aslında artan oranlı bir kamu sağlığı politikası olduğu, gerileyiciliğin geleneksel mali analizinde genellikle görmezlikten gelinmektedir. Bir başka şekilde ifade etmek gerekirse, tütün ürünlerinden alınan özel tüketim vergileri, gerileyici değil, tam tersine oldukça artan oranlı bir yapı sergilemektedir (World Bank Group, 2017: 6-7; Fuchs vd, 2019: 1).

Tütün ürünlerinin vergi yükünün ve fiyatlarının yüksek olması her zaman yüksek seviyede kaçakçılık anlamına da gelmemektedir. Dünya sağlık örgütünün bir araştırmasına göre Türkiye'nin de aralarında olduğu 76 ülkenin verileri vergi kaçakçılığının tütün fiyatlarının daha düşük olduğu ülkelerde daha yaygın olduğunu göstermektedir (WHO, 2018a: 13). Birçok ülke tütün vergileri ve sigara fiyatları artmasına rağmen, sigara kaçakçılığını başarılı bir şekilde kontrol etmektedir. Bunun en güzel örneklerinden biri olan İtalya'da sigara kaçakçılığı 1992 yılında yüksek bir seviyede iken (toplam tüketimin yaklaşık %13'ü) hükümet 1993-2000 yılları arasında tütün vergisini sigaranın perakende satış fiyatının %75,2'sine yükseltmiştir. Bununla birlikte kaçakçılıkla mücadele için bazı önlemler (barkod uygulaması, tütün kaçakçılığı ile ilgili yasalar, kıyı kontrollerinin artırılması gibi) alınmıştır. Bu sayede sigara kaçakçılığının oranı 2000 yılında %3'e gerilemiş ve ilerleyen yıllarda da bu düşük seviyesini sürdürmüştür (WHO, 2018a: 14). ASEAN üyesi ülkelerde de bu tezi destekler nitelikte güzel örnekler vardır. Filipinler, tütün vergilerini 2013-2017 döneminde her yıl artırmasına rağmen, sigara kaçakçılığında ciddi bir artış gözlenmemiştir. Tayland, tütün vergisini 1993-2015 yılları arasında on kez artırmasına rağmen tütün kaçakçılığı ile ilgili bir problem yaşanmamıştır (WHO, 2018a: 14).

Sonuç olarak, tütün ürünlerinin küresel vergi yükü (KDV dahil) 2016-2018 döneminde %58'den %63'e yükselmiştir. Bu anlamda Afrika bölgesi %34 ile en düşük orana, Avrupa bölgesi ise %78 ile en yüksek orana sahiptir (WHO, 2018a: 14). Bazı Körfez Arap ülkeleri (Bahreyn, Kuveyt, Umman, Katar, Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri) ise yakın zamanda tütün ürünlerine ilk kez vergi uygulamaya (net fiyatın %100 oranında) başlamıştır (WHO, 2018b: 21-23). OECD genelinde ise tütün vergisi oranlarındaki artış sürmektedir.

Aşağıda da görüleceği gibi bazı ülkelerde tütün ürünlerinin toplam vergi yükü (KDV ve diğer vergiler dahil) Dünya Bankasının belirlediği sınırın üzerinde olduğu gibi, bazı ülkelerde de son yıllarda yapılan artışlar sayesinde bu seviyeye oldukça yaklaşmıştır.

3. EN SON TÜTÜN VERGİSİ REFORMLARI

OECD genelinde son iki yılda başta; İrlanda, Lüksemburg, Polonya, Hollanda ve İngiltere olmak üzere bir kısım ülke tütün ürünlerinden alınan özel tüketim vergisini artırmıştır ya da aşamalı artış kararları almıştır (OECD, 2018, 98; OECD, 2019, 86). Bu da halen spesifik vergi artışlarında tütün ürünlerinin diğerlerine göre (alkollü içecekler ve sağlığa zararlı bazı tüketim maddeleri) popülaritesini sürdürdüğünü, bir başka ifade ile tütün vergilerinde yapılan reformların son iki yılda da daha ön plana çıktığını göstermektedir.

İrlanda, 2019 yılında sigaralardan alınan özel tüketim vergisini 50 sent artırmıştır, diğer tütün ürünlerinde de benzer oranda artış yapılmıştır. En önemlisi de düşük fiyatlı tütün kullanımının önüne geçmek için tütün ürünlerinin asgari fiyatlarında artış yapılmıştır. Böylece 11 Euro'nun altında satılan (genellikle kayıt dışı satılan ya da yurt dışından getirilen) bütün sigaralar, 11 Euro'dan satılan sigaralar ile aynı özel tüketim vergisine tabi tutulmaya başlanmıştır (OECD, 2019, 86). Ülkede sigara fiyatları 2012 yılından beridir, her bütçe döneminde istikrarlı bir şekilde artırılmaktadır. Artış oranları, 2016 bütçe döneminden itibaren her yıl 50 sent şeklinde uygulanmaya başlanmıştır. Böylelikle son üç yılda sigara fiyatlarında ortalama 2 Euro gibi ciddi bir artış yapılmıştır. 2020 bütçesinde de sigaraların paketinde 50 sentlik bir artış öngörülmüştür (Citizens Information, 2019: 1). Bu artışlarla birlikte özellikle gençlerin sigara tüketiminde ciddi bir azalma hedeflenmektedir (Pope, 2018: 1). Bugün İrlanda, AB'de sigaralara en yüksek özel tüketim vergisi uygulayan ülkelerden biridir (Bkz., Tablo 1).

Lüksemburg, 20 sigaralık paketlerde ortalama fiyatı 2010-2018 döneminde 3,20'den 4,20 Euro'ya kadar yükseltmesine rağmen, ülkede halen sigara en çok tüketilen ürünler arasında yer almaktadır. İstatistiklere göre ülkede 2018 yılında bir önceki yıla göre tütün satışları %5,86 oranında (3 milyardan fazla sigara) artış göstermiştir. Bunun temel nedeni komşu ülkeler (Almanya, Belçika ve özellikle de Fransa) ile kıyaslandığında sigara fiyatlarının halen düşük olmasıdır. Aynı marka sigara komşu ülke Fransa'da yaklaşık 3 Euro (yani %80) daha pahalı satılmaktadır. Bu da sigara tüketicilerinin stok için Lüksemburg'u tercih etmesine neden olmaktadır. Bir başka ifade ile tütün vergileri Lüksemburg'da etkinliğini yitirmiş durumdadır. Hükümet 2016-2020 sigara ile mücadele ulusal eylem planı kapsamında sigara vergisini artırmayı sürdürmektedir (RTL, 2019: 1; Delano, 2019). Ancak Lüksemburg halen Avrupa'da tütün ürünlerinin en ucuz olduğu ülkeler arasında yer almaktadır. AB içerisinde 20 paketlik sigara başına vergi yükü (KDV dahil) İngiltere'de %91,6 ile en yüksek seviyede iken, Lüksemburg % 69,3'e ile (ağırlıklı ortalama perakende satış fiyatının yüzdesi olarak) en düşük orana sahiptir (Bkz., Tablo 1).

Tablo 1: Avrupa Birliğinde Sigaraların Vergileri*

	Özel Tüketim Vergisi		Toplam Vergi (ÖTV ve KDV)		Ağırlıklı Ortalama Satış Fiyatı (ÖTV ve KDV dahil)		Vergi, Ağırlıklı Ortalama Satış Fiyatının Yüzdesi Olarak
	Euro	Dolar	Euro	Dolar	Euro	Dolar	
Avusturya	2,95	3,47	3,74	4,41	4,76	5,62	% 78,5
Belçika	3,77	4,45	4,83	5,70	6,10	7,19	% 79,2
Bulgaristan	1,76	2,07	2,18	2,58	2,57	3,03	% 85,1
Hırvatistan	2,04	2,41	2,71	3,19	3,35	3,95	% 80,9
Güney Kıbrıs	2,57	3,03	3,26	3,85	4,33	5,11	% 75,4
Çek Cumh.	2,07	2,45	2,68	3,16	3,48	4,11	% 76,9
Danimarka	3,23	3,80	4,30	5,07	5,39	6,35	% 79,9
Estonya	2,62	3,08	3,21	3,78	3,55	4,19	% 90,3
Finlandiya	4,73	5,58	6,02	7,10	6,70	7,90	% 89,9
Fransa	5,24	6,18	6,54	7,71	7,78	9,17	% 84,1
Almanya	3,19	3,76	4,09	4,82	5,64	6,65	% 72,5
Yunanistan	2,74	3,23	3,55	4,18	4,18	4,93	% 84,8
Macaristan	1,96	2,31	2,69	3,18	3,46	4,08	% 77,8
İrlanda	7,57	8,93	9,70	11,43	11,37	13,41	% 85,3
İtalya	2,92	3,44	3,80	4,48	4,90	5,78	% 77,5
Letonya	2,13	2,51	2,69	3,17	3,20	3,77	% 84,0
Litvanya	1,98	2,33	2,53	2,98	3,18	3,75	% 79,5
Lüksemburg	2,54	3,00	3,22	3,79	4,64	5,47	% 69,3
Malta	3,37	3,97	4,17	4,92	5,25	6,19	% 79,4
Hollanda	3,81	4,50	4,89	5,76	6,19	7,30	% 79,0
Polonya	1,99	2,35	2,60	3,06	3,26	3,84	% 79,8
Portekiz	2,60	3,06	3,44	4,05	4,49	5,30	% 76,5
Romanya	2,08	2,45	2,62	3,09	3,40	4,01	% 77,0
Slovakya	1,98	2,33	2,52	2,97	3,23	3,81	% 77,9
Slovenya	2,22	2,62	2,85	3,36	3,51	4,14	% 81,3
İspanya	2,80	3,30	3,58	4,23	4,52	5,33	% 79,3
İsveç	3,12	3,67	4,24	5,00	5,61	6,61	% 75,5
İngiltere	6,57	7,75	8,03	9,47	8,77	10,34	% 91,6
Ortalama	3,09	3,64	3,95	4,66	4,89	5,76	% 80,3

*20 Sigaralık Paket Başına, Mart 2019 İtibariyle

Not: ÖTV miktarlarının dolara dönüştürülmesinde 2018 ortalama dolar-euro paritesi (0,848) kullanılmıştır.

Kaynak: Elke Asen, Cigarette Taxes in Europe, August 22, 2019, <https://taxfoundation.org/cigarette-tax-europe-2019/> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).

Polonya, tütün ürünlerinin özel tüketim vergisini, enflasyon nedeniyle 2019-2022 yılları arasında %3 oranında artırma kararı almıştır. En son 1 Ocak 2013'te yapılan %5 oranındaki değişikliğin ardından yapılan bu değişiklik ile 2020 yılından itibaren bir paket sigaranın fiyatı 1,10 PNL, bir paket (50 gr) içimlik tütünün fiyatı 1,70 PNL ve bir kilogram kurutulmuş tütünün fiyatı 20 PNL artacaktır. Ayrıca 30 Haziran 2020 tarihinden itibaren elektronik sigaralarda vergiye tabi tutulacaktır (Deloitte, 2019: 7). Polonya, göçmen sayısının artması ve kayıt dışı

ekonominin azalması (%10'un altına düşürülmesi) sayesinde, son yıllarda tütün vergilerinden tarihindeki en büyük geliri sağlamaktadır (Buitenland, 2019: 1).

Hollanda, son 13 yılda sigaranın perakende satış fiyatını yaklaşık %70 oranında artırmıştır. Aynı dönemde enflasyon oranı hep %3'ün altında kalmıştır⁹. Dolayısıyla sigaraların fiyatları 2005-2018 döneminde tüketici fiyat endeksinden (TÜFE) çok daha hızlı yükselmiştir (Brigitte van de Pas, 2019: 1). Bu artışlara ilave olarak 2020 vergi planı kapsamında 1 Nisan 2020 tarihinden itibaren 20'lik sigara paketlerinin perakende satış fiyatlarının 1 Euro daha artırılması kararı alınmıştır (Government of Netherlands, 2019: 1).

İngiltere, son yıllarda istikrarlı bir şekilde tütün vergilerini enflasyon oranının üzerinde artırmıştır. Bu ısrarlı artışların sonucunda İngiltere, OECD üyeleri içerisinde sigaranın vergi yükünün en yüksek olduğu ülkelerden biri haline gelmiştir (Whitaker, 2019: 2). OECD'nin en son verilerine göre İngiltere sigaranın ortalama satış fiyatının en yüksek olduğu 5'nci ülke (Yeni Zelanda, Avusturalya, Norveç ve İrlanda'nın ardından) konumundadır¹⁰. AB'de ise İrlanda'nın ardından ikinci sırada yer almaktadır (Bkz., Tablo 1). Tütün ürünlerinin özel tüketim vergisi oranları 2018 yılında artmayı sürdürmüştür. Bu kapsamda bir önceki yıla göre; 20 paketlik sigaralarda 33 pens, 10 gramlık purolarda 17 pens, diğer içmelik ve çiğnemelik tütünlere 22 pens civarında artış yapılmıştır (GOV.UK, 2019:1; OBR, 2019: 1).

Macaristan, 2018 yılında sigaranın özel tüketim vergisinde üç aşamalı bir artış planı hazırlanmıştır. Bu kapsamda ilk artış 1 Eylül 2018 tarihinde diğerleri de Ocak ve Temmuz 2019'da gerçekleşmiştir. Buna rağmen sigara vergileri AB'nin belirlediği asgari sınıırı¹¹ halen altındadır¹². Macaristan'a asgari koşulları sağlaması için verilen uzun süre 31 Aralık 2017

⁹ Hollanda, 2013 yılında tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde advalorem sistemden, spesifik (kilogram ya da sigara) vergilemeye geçilmiş ve bu tarihten itibaren, özel tüketim vergisinde önemli oranda artış yapılmıştır.

¹⁰ İngiltere, aynı zamanda tütüne ilk vergi uygulayan ülkedir. Kral James I, 1604 yılında tütüne 6 şilin 10 peni oranında bir ithalat vergisi getirmiştir. Bkz., (Asen, 2019:1).

¹¹ Avrupa Birliği, 2011/64/EU Direktifi ile iç pazarın işleyişini sağlamak için, sigaralara advalorem ve spesifik bileşenlerden oluşan asgari bir özel tüketim vergisi zorunluluğu getirmiştir. Bu asgari oranlar; i) 1000 sigarada, toplam vergi yükünün %7,5-%76,5'i arasında, sabit bir spesifik vergi ve ii) maksimum perakende satış fiyatının yüzdesi olarak, bir advalorem vergiden oluşmaktadır. Toplamda özel tüketim vergisi oranları; i) 1000 sigarada en az 90 Euro ve ii) ağırlıklı ortalama satış fiyatının en azından %60'ı olmak zorundadır. Ancak, 115 Euro ve üzerinde özel tüketim vergisi uygulayan üye ülkelerin bu %60 şartını sağlamalarına gerek bulunmamaktadır.

Örneğin, 20 sigaralık paketler için basit hesaplama şu şekildedir (European Commission, 2019:1):

Perakende satış fiyatı (vergi hariç)	0,7 Euro
+ ÖTV - spesifik:	1,0 Euro
+ ÖTV - advalorem:	0,8 Euro (Perakende satış fiyatının %27'si)
Toplam ÖTV:	1,8 Euro (Perakende satış fiyatının %60'ı)
= Fiyat (KDV hariç):	2,5 Euro
+%20 KDV:	0,5 Euro
=Perakende Satış Fiyatı (bütün vergiler dahil):	3 Euro

¹² Diğer tütün ürünlerinde ise, sigaralardan biraz farklı olarak, ülkelerin spesifik ve advalorem bileşenler arasında bir seçim yapma ya da bunların karmasını uygulama seçenekleri bulunmaktadır. Diğer tütün ürünlerinin 3 farklı kategorisi için asgari oranlar şu şekildedir (European Commission, 2019:1):

tarhinde sona ermiştir. Ardından, rekabeti olumsuz etkilediği ve AB'nin sağlık koruma politikası ile çeliştiği gerekçesi ile Ocak 2018'de Macaristan'a son bir uyarı daha yapılmıştır. Bundan sonraki süreçte kararı Adalet Divanı verecektir (BBJ, 2019: 1).

Litvanya, halk sağlığını korumak amacıyla 2018 yılında, tütün ürünlerinin özel tüketim vergisini % 6-16 aralığında artırmayı amaçlayan 3 yıllık bir planı hayata geçirmiştir. Bu kapsamda 2019-2021 yılları arasında aşamalı olarak spesifik sigara vergisi; 62,25'den 69,4 Euro'ya (toplam 1000 sigarada 115,5 Euro'dan az olmamak şartıyla) yükselecektir. Purolarda ve içimlik tütünde ise vergi oranı kilogramda sırasıyla; 42 ve 68,6 Euro'dan 55 ve 90 Euro'ya çıkacaktır (BC, 2018: 1).

Avustralya, gelecek 4 yıl için özel tüketim vergisini enflasyonun üzerinde artıracığını duyurmuştur. Sigaradan alınan vergi 2013 yılından beridir ısrarlı bir şekilde her yıl %12,5 oranında artırılmaktadır. Bu stratejinin en azından 2020 yılına kadar süreceği duyurulmuştur. Böylece sigaraların bir paketinin maliyeti 40 Avusturya dolarına çıkacaktır. Bu Dünyadaki en yüksek sigara fiyatlarından biri olacaktır (WHO, 2018b: 21-23). Bu artışlarla birlikte son 20 yılda toplamda tütün vergileri %340 civarında artırılmıştır. Bu sayede uzun bir dönemin ardından Dünya Sağlık Örgütü'nün önerdiği %70 ölçüsüne yaklaşılmıştır¹³. Avustralya, şu an tütün vergisini ücret enflasyonuna (haftalık ortalama kazanç-AWOTE) endeksleyen tek ülkedir¹⁴. Bu sayede tütün ürünlerinin zaman içinde daha uygun (alınabilir) hale gelmesinin önene geçilmesi amaçlanmaktadır (O'Bannon ve Clark, 2019: 6). 2019 yılında yapılan bir düzenleme ile vergiden kaçınmayı önlemek için ithalatçılar, tüm vergileri ödemek ve ithalata ilişkin bütün vergi sorumluluklarına katlanmak zorunda bırakılmıştır (OECD, 2019: 86).

Kanada'nın Ontario Eyaletinde, 2018 yılında 200 sigaralık bir kartonun tütün vergisi yaklaşık 4 dolara yükselmiştir. 2019 yılında 8 dolar daha artırarak oranı kartonda 12 dolara çıkarma planından şimdilik vazgeçilmiştir (Ontario Ministry of Finance , 2018: 1; Ernst & Young , 2018: 1). Ottawa'da ise 2018 yılı bütçesi ile 200 sigaralık karton başına özel tüketim vergisi 1 dolar artırılmıştır. Ayrıca, tütün ürünlerinde geçmişte olduğu gibi 5 yılda bir yerine, yıllık enflasyon ayarlaması getirilmiştir (Kerr, 2018: 1).

Ürün Kategorisi	Asgari Oran
İnce sigara tütünü	Ortalama perakende satış fiyatının %48'i* ya da kilogram başına 60 Euro*
Purolar	Perakende satış fiyatının %5'i ya da 1000 tane ya da kilogram başına 12 Euro
Diğer içmelik tütünler	Perakende satış fiyatının %20'si ya da kilogram başına 22 Euro
*2020 yılına kadar aşamalı olarak %50'ye ya da 60 Euro'ya yükselecek.	

¹³ WTO, ülkelere 20 sigaralık bir pakette nihai tüketim fiyatının en azından %70'i oranında bir özel tüketim vergisi ve 20 sigaralık bir paketin perakende fiyatı üzerinden %75'lik bir toplam vergi yükü (ÖTV, KDV ve diğer vergiler dahil) önermektedir. Bkz., (Fuchs vd., 2019: 12).

¹⁴ Avustralya'da tütün vergisi oranları 2010 yılından önce enflasyona endekslenmiştir. Bu sayede sigaraların maliyeti diğer tüketim mallarının maliyetlerindeki artışlardan çok fazla artmıştır. Örneğin, 1996 yılından beridir tütünün maliyeti %343 oranında artarken, doğalgaz/ev yakıtlarının maliyeti %181, süt ve ekmeğin maliyeti sırasıyla %76 ve %38 oranında artmıştır. (Hirono ve Smith, 2018: 229).

Finlandiya, tütün vergisini, son yıllarda düzenli olarak, yılda iki kez artmaktadır. Puroların vergi yapısı da 2018 yılında diğer tütün ürünleri ile benzer şekilde değiştirilmiş ve KDV'ye ilave olarak purolara da birim başına vergi uygulanmaya başlanmıştır. Amaç, puroların vergisini de en azından ucuz sigaralar ile aynı seviyeye yükseltmektir. Finlandiya'da halen tütün ürünlerinin vergilendirilmesinde ve tütün ürünlerinin fiyatlarında diğer AB ülkeleri ile önemli farklılıklar bulunmaktadır (ASH Finland, 2019: 1). Sigaraların ortalama paket fiyatlarındaki vergi miktarı AB ortalamasının biraz üzerindedir (Bkz., Tablo 1).

Fransa'da yılda sigaradan kaynaklı ölümlerin 73,000 kişi olması nedeniyle hükümet bir paket sigaranın halen 8 Euro civarında olan maliyetini vergileri yükselterek 2020 yılında 10 Euro'ya çıkarma kararı almıştır (Copeland ve Keohanne, 2019: 1). Ülkede, 2018 yılında sigaranın paketinde yapılan 1 Euro'luk artışın, sigara tüketimini bir önceki yıla göre %9 oranında azalttığı gözlenmiştir (Delano, 2019: 1). Bu da tütün vergisi artışlarının, tütün tüketiminin kısılmasının en etkili yolu olduğu kabulünü desteklemektedir.

SONUÇ

Sigaranın öldürücü olduğu, sigara içenlerin, içmeyenlere göre 3 kat daha fazla ölüm riski ile karşı karşıya olduğu, sigara içmenin ortalama yaşam ömrünü 10 yıl kısalttığı bilimsel olarak kanıtlanmış durumdadır. Her yıl ortalama 7 milyona yakın insan tütün kullanımı nedeniyle ölmektedir. Önlem alınmadığı takdirde bu sayının 2030 yılına kadar yıllık 8 milyona ulaşacağı tahmin edilmektedir. Bu, birçok bulaşıcı hastalıktan ölüm sayısının toplamından daha fazla bir sayıya tekabül etmektedir. Bu gerçek karşısında, mutlaka tütün tüketimini kısıcı önlemler alınması gerekmektedir. Bu önlemlerin başında da tütün vergisi artışları gelmektedir. Son elli yılda yapılan bilimsel çalışmalar artan tütün vergilerinin tütün tüketiminin kısılmasının en etkili yolu olduğunu göstermektedir. Birçok ülke deneyimi de bunu doğrulamaktadır. Diğer yandan tütün vergilerinin gerileyici olduğu ve yüksek düzede vergi kaçakçılığı ile sonuçlandığı ile ilgili de kesin bir kanıt bulunmamaktadır. Tam tersine, çok sayıda ülke deneyiminin de gösterdiği gibi, sigaraların fiyat ve vergilerinin artırılmasının, orta ve uzun dönem net etkileri özellikle düşük gelirli hane halklarının refahın artması yönünde olmaktadır. Dünya sağlık örgütünün tespitlerine göre tütün fiyatlarının daha düşük olduğu ülkelerde vergi kaçakçılığı, tütün fiyatlarının yüksek olduğu ülkelere daha yaygın olmaktadır. Dolayısıyla tütün vergilerinin artırılması her zaman yüksek düzeyde vergi kaçakçılığı anlamına gelmediği gibi, tütün tüketiminin kısılması için bir yandan da vergi kaçakçılığını önleyici tedbirlerin artırılması gerekmektedir. Netice olarak, vergi gelirlerine katkısı ve diğer yan faydaları da hesaba katıldığında gelişmiş ya da gelişmekte olan bütün ülkelerde tütün vergilerinin önemi açık ve net olarak görülmektedir. Bu bakımdan tütün vergilerinin düzenli olarak artırılması ve reel fiyat artışlarının enflasyonun etkisinden ve tüketicilerin alım gücündeki artıştan daha hızlı olması kaçınılmazdır. Bu sayede zaman içinde tütüne erişiminin kolaylaşmasının (satın alma kolaylığının) önüne geçilmiş olacaktır.

Bu amaç doğrultusunda, tütün ürünlerinin küresel vergi yükü ortalaması son yıllarda %63'e kadar (Afrika bölgesi hariç) yükselmiştir. Avrupa bölgesinde bu oran daha yüksek olup ortalama %78 civarındadır. Dünya Sağlık Örgütü, halk sağlığının korunması ve tütün talebinin azaltılması için sigaraların perakende satış fiyatı içerisinde tütün vergilerinin oranının (KDV hariç) en az %70 olmasını tavsiye etmektedir. Bu kapsamda OECD genelinde de tütün vergisi oranlarını artırma çabaları artarak devam etmektedir. Birçok ülke tütün tüketimini azaltmak için tütün vergisi oranlarını ciddi olarak artırmakta ya da aşamalı artış planları yapmaktadır. Avrupa Birliği de halk sağlığını koruma politikası ile uyumlu olarak yayınladığı Tütün Direktifi ile üye ülkelere tütün ürünlerine asgari vergi oranları uygulama zorunluluğu getirmiştir. Ancak bazı ülkelerde tütün ürünlerinin vergi yükü halen asgari seviyenin altındadır. Bunlardan biri de Macaristan'dır. Macaristan son iki yılda yaptığı vergi artışlarına rağmen sigaranın vergi yükü AB'nin belirlediği asgari sınırın altında kalmıştır. Bunun rekabeti olumsuz yönde etkileyeceği ve AB'nin hedeflenen sağlık politikaları ile çeliştiği gerekçesi ile 2018 yılının Ocak ayında Macaristan'a son bir uyarı yapılmıştır. Sonrasında mesele Avrupa Adalet Divanına sevk edilecektir.

Gelinen noktada OECD genelinde (AB ülkeleri dahil) tütün vergisi oranlarını artırma çabaları sürmektedir. Son iki yılda da bu yönde reformlar artarak devam etmiştir. Bu tür reformlar halk tarafından da desteklendiği için, hükümetlerin bu tür vergi ve fiyat artışı yapmaları nispeten daha kolay olmaktadır. Nitekim tütün tüketicileri de sigaranın insan sağlığı üzerindeki etkisinin farkında oldukları için geneli, tütün vergilerinde yapılan artışları olumlu karşılamaktadır. Bu da tütün vergisi artışlarının uygulanmasını kolaylaştırmaktadır. Dolayısıyla bir yandan tütün vergisi oranları artırılırken, diğer yandan da vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi; daha az insanın tütün kullanmasına, tütün kullanmayı sürdürenlerin tüketimlerini azaltmalarına, tütünü bırakanların yeniden başlama olasılıklarının azalmasına ve hepsinden önemlisi de çocukların ve gençlerin tütün kullanmaya başlama ihtimalinin azalmasına büyük katkı sağlayacaktır. Son iki yılda yapılan reformlar, bu yöndeki çabaların gelecek yıllarda da devam edeceğini, bir başka ifade ile özel tüketim vergisi reformları içerisinde tüketim vergisi artışlarının ilk sıradaki yerini korumayı sürdüreceğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

- AGROBERICHTEN, B. (2019). Possible excise increase on tobacco and alcohol in Poland, <https://www.agroberichtenbuitenland.nl/actueel/nieuws/2019/11/19/excise-increase-on-tobacco-and-alcohol-in-poland> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- ASEN, E. (2019). Cigarette Taxes in Europe, <https://taxfoundation.org/cigarette-tax-europe-2019/> (Erişim Tarihi: 25.12.2019).
- ASH Finland, (2019). Tobacco taxation, <https://suomenash.fi/en/tobacco-policy/tobacco-taxation/> (Erişim Tarihi: 26.12.2019).
- BBJ, (2019). EC takes Hungary to court over cigarette excise tax, https://bbj.hu/economy/ec-takes-hungary-to-court-over-cigarette-excise-tax_172489 (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- BC, (2018). Lithuanian parliament approves tobacco excise tax hike plan, http://www.baltic-course.com/eng2/markets_and_companies/?doc=141120&output=d (Erişim Tarihi: 30.12.2019).
- BRIGITTE, van de Pas, (2019). Average price of a pack of cigarettes in the Netherlands 2005-2018, <https://www.statista.com/statistics/632791/average-price-of-a-pack-of-cigarettes-in-the-netherlands/> (Erişim Tarihi: 27.12.2019).
- CITIZENS INFORMATION, (2019). Excise duties, https://www.citizensinformation.ie/en/money_and_tax/tax/duties_and_vat/excise_duties.html (Erişim Tarihi: 28.12.2019).
- COPELAND, H., DAVID, K. (2019). French tobaccoists fear business will go up in smoke, <https://www.ft.com/content/ed6ad6ea-df7f-11e9-9743-db5a370481bc> (Erişim Tarihi: 26.12.2019).
- DELANO, (2019). Clearing The Air On Smoking in Luxembourg, <https://delano.lu/d/detail/news/clearing-air-smoking-luxembourg/206112> (Erişim Tarihi: 28.12.2019).
- DELOITTE, (2019). Tax&Legal Highlight Poland, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ce/Documents/tax-legal-highlights/November-2019/ce-tax-legal-highlights-poland-november-2019.pdf> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- ERNST & YOUNG, (2018). Tobacco tax policy in Ontario March 2018, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tobacco-tax-policy-in-Ontario-2018/\\$File/Tobacco-tax-policy-in-Ontario-March-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tobacco-tax-policy-in-Ontario-2018/$File/Tobacco-tax-policy-in-Ontario-March-2018.pdf) (Erişim Tarihi: 26.12.2019)
- EUROPEAN COMMISSION, (2019). Excise Duties on Tobacco, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/excise-duties-alcohol-tobacco-energy/excise-duties-tobacco_en (Erişim Tarihi: 26.12.2019).
- FUCHS, A., PATRICIO V.M., SHEILA, D. FERNANDA, G.I, (2019). Is Tobacco Taxation Regressive?, <file:///C:/Users/iibf/Desktop/Is-Tobacco-Taxation-Regressive-Evidence-on-Public-Health-Domestic-Resource-Mobilization-and-Equity-Improvements.pdf> (Erişim Tarihi: 27.11.2019).

- GOVERNMENT OF NETHERLANDS, (2019). 2020 Tax Plan, <https://www.government.nl/latest/news/2019/09/17/2020-tax-plan-work-will-be-more-financially-rewarding-and-the-government-will-start-implementing-the-national-climate-agreement-immediately> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- GOV.UK, (2018). Tobacco Products Duty rates, <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-excise-duty-tobacco-duty/excise-duty-tobacco-duty-rates> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- HIRONO, K., T. KATHERINA, E. SMITH, (2018). Australia's \$40 per pack cigarette tax plans: the need to consider equity, *Tob Control*, 27:229–233.
- KALIDEEN, S. (2019). A hefty tobacco tax increase will raise revenue and improve health, <https://www.dailymaverick.co.za/article/2019-10-29-a-hefty-tobacco-tax-increase-will-raise-revenue-and-improve-health/>(Erişim Tarihi: 30.12.2019).
- KERR, J. (2018). Ottawa is increasing the tax on cigarettes in the federal budget, <https://www.thestar.com/news/canada/2018/02/27/ottawa-hikes-tax-on-cigarettes-in-federal-budget.html> (Erişim Tarihi: 26.12.2019).
- O'BANNON, J., JOHN, C., (2019). Tobacco Excise: Historical Trends and Forecasting Methodology, http://www.treasury.gov.au/sites/default/files/2019-07/t392185_tp_tobacco_forecasting_working_paper.pdf (Erişim Tarihi: 12/12/2019).
- OBR, (2019). Tobacco duties, <https://obr.uk/forecasts-in-depth/tax-by-tax-spend-by-spend/tobacco-duties/>(Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- OECD, (2019). Tax Policy Reforms 2019, OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2019_da56c295-en#page1 (Erişim Tarihi: 8.12.2019).
- OECD, (2018). Tax Policy Reforms 2018, OECD and Selected Partner Economies, OECD Publishing, Paris, (https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-policy-reforms-2018_9789264304468-en) (Erişim Tarihi:27/05/2018)
- ONTARIO MINISTRY OF FINANCE, (2018). Tobacco Tax Rate Increases, <https://www.fin.gov.on.ca/en/tax/tt/rateincreases.html> (Erişim Tarihi: 26.12.2019).
- POPE, C. (2018). Budget 2019: Cigarettes hit with 50 cent increase but fuel and alcohol spared, <https://www.irishtimes.com/news/social-affairs/budget-2019-cigarettes-hit-with-50-cent-increase-but-fuel-and-alcohol-spared-1.3657249> (Erişim Tarihi: 28.12.2019).
- RTL, (2019). Billions of cigarettes sold in Luxembourg in 2018, <https://today.rtl.lu/news/luxembourg/a/1307596.html> (Erişim Tarihi: 28.12.2019).
- WORLD BANK GROUP, (2019). Gabon Assessment of The Impact of Tobacco Excise Tax Increases on Price, Consumption And Tax Revenue Over 2018-2021, <http://documents.worldbank.org/curated/en/525851558364934654/pdf/Gabon-Assessment-of-the-Impact-of-Tobacco-Excise-Tax-Increases-on-Price-Consumption-and-Tax-Revenue-over-2018-2021.pdf> (Erişim Tarihi: 22.11.2019).

- WORLD BANK GROUP, (2017). Tobacco Taxation, Summary of Proceedings, ,file:///C:/Users/iibf/Desktop/117147-REVISED-PUBLIC-SUMMARY-OF-THE-PROCEEDINGS-OF-THE-TOBACCO-TAX-CONFERENCE-April-2017-final-verions-July-10-2017.pdf (Erişim Tarihi: 22.11.2019).
- WHITAKER, D. (2019). Sin Tax Analysis: Tobacco Estimation of price elasticities of demand for cigarettes and rolling tobacco in the United Kingdom, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/uk/Documents/tax/deloitte-uk-tax-2019-sin-tax-reports-tobacco.pdf> (Erişim Tarihi: 29.12.2019).
- WHO, (2019). Raise taxes on tobacco, https://www.who.int/tobacco/mpower/publications/en_tfi_mpower_brochure_r.pdf (Erişim Tarihi: 20/11/2019).
- WHO, (2018a). Tobacco Taxes in Viet Nam Questions and Answers, file:///C:/Users/iibf/Downloads/WPR-2018-DPM-003-eng.pdf (Erişim Tarihi: 22/11/2019).
- WHO, (2018b). 2018 Global Progress Report on Implementation of the WHO Framework Convention on Tobacco Control, https://www.who.int/fctc/reporting/WHO-FCTC-2018_global_progress_report.pdf (Erişim Tarihi: 22/11/2019).