

VERGİSEL PERSPEKTİFTEN TÜTÜN ÜRÜNLERİ VE ALKOLLÜ İÇECEKLER PİYASASINDA KAYIT DIŞILIK

Tespitler ve Mali Politika Önerileri

İÇİNDEKİLER

YÖNETİCİ ÖZETİ	4
1. Tütün ve Tütün Mamulleri – Sektörün Boyutu ve Bütçe Ağırlığı	8
1.1. Genel Bakış	9
1.2. Türkiye’de Sigara Vergilemesi ve Vergi Yüğü Analizi	10
2. Alkollü İçecekler – Sektörün Boyutu ve Bütçe Ağırlığı	12
3. Yeni Nesil Tütün Ürünleri	14
4. Türkiye’de Isıtılan Tütün Ürünleri	16
4.1. Mevzuat Çerçevesinde Isıtılan Tütün Ürünleri	17
5. Kayıt Dışı Ekonomi Bağlamında Alkol ve Tütün Mamulleri	18
5.1. Geleneksel Tütün Ürünleri	19
5.2. Yasa Dışı Isıtılan Tütün Ürünleri	21
5.2.1. İstanbul Ekonomi Araştırma Anketi	22
5.2.2. Araştırma Sonuçları ve Etki Analizi	23
5.3. Alkollü İçecekler	23
5.3.1. Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Verileri	23
5.3.2. Türkiye’de Alkollü İçecek, Sigara, Tütün, Akaryakıt ve Cep Telefonlarının Yasa Dışı Ticaretinin Analizi Çalışması	24
6. Isıtılan Tütün Ürünleri Ve Türkiye Pazarı	25
6.1. Hukuki Alt Yapı	26
6.2. Vergi Modeli Önerisi	26
6.3. Doğrudan Yabancı Yatırım	27
7. Isıtılan Tütün Ürünleri Kullanımında Global Trendler	29
7.1. İtalya	30
7.2. Yunanistan	31
7.3. Polonya	32
7.4. Romanya	32
8. SONUÇ	34
9. DİPNOT	36
10. KAYNAKÇA	39



YÖNETİCİ ÖZETİ

“Doğası ve yapısı gereği net bir tanımlama yapılması zor olmakla birlikte gölge ekonomi, yer altı ekonomisi, gri ekonomi gibi terimlerle eş anlamlı kullanılan kayıt dışı ekonomi kavramı; resmi kayıtlarda yer almayan, yasal belgelere dayandırılmayan, yasal düzenlemeler çerçevesinde kontrolü yapılamayan ve milli gelir hesaplamalarına dahil edilemeyen ekonomik işlem ve faaliyetlerin tamamı olarak tanımlanabilmektedir.

Kayıt dışı ekonomi ile etkin bir mücadele sağlanması için öncelikle bu kavramın oluşmasında etkili olan nedenlerin ve ekonomide yaratacağı sonuçların doğru bir şekilde anlaşılması ve yorumlanması gerekmektedir. Kayıt dışı ekonomi, çok yönlü bir olgu olması nedeniyle sosyal, hukuki, ahlaki, kültürel ve ekonomik faktörlerin tamamından etkilenerek artış veya azalış eğilimi göstermektedir. Özellikle ekonomik etmenlerin, toplumun tüm paydaşlarını kayıt dışı faaliyetlere yönlendirme konusunda daha fazla etkiye sahip olduğu görülmektedir.

Küresel ekonomideki dalgalanmalar, işsizlik, sosyal güvenliğe ve çalışma şartlarına ilişkin yükümlülükler kişilerin ve işletmelerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerini arttırarak kayıt dışı ekonominin büyümesi sonucunu doğurmaktadır. Kayıt dışılığın ekonomide yarattığı tahribat; kamu gelirlerinde azalış bu sebeple kamu hizmetlerinde yetersizlik ve vergi oranlarının arttırılması veya yeni vergilerin ortaya çıkması ile piyasalardaki rekabet koşullarının bozulması gibi sonuçlar şeklinde gözlemlenebilmektedir.¹”

Alıntıladığımız bu satırlar 2023 ila 2025 yıllarını kapsayan Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'ndan. Bu çalışma ile de amacımız, gayri resmi ekonominin en önemli ürünlerinden ikisi olan alkol ve tütün ürünleri üzerine finansal bir bakış sunmaktır. Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı (KOM) yıllık faaliyet raporlarında da belirtildiği üzere; yasa dışı alkol ve tütün mamulleri ticareti terörizmin önemli finans kaynaklarından biridir.² Alkol, tütün ve tütün ürünleri ile ilgili kaçak faaliyetler, vergi gelirleri bağlamında önemli gelir kayıplarına ve kamusal düzen üzerindeki doğrudan etkilerine neden olduğu için yakından takip edilmesi gereken önemli bir konudur. Çalışmamızın kapsamı

ve içeriği, bu hassasiyet gözetilerek hazırlanmıştır.

Öncelikle, Türkiye'de tütün, alkollü içecekler ve özellikle yeni nesil tütün ürünleri konusunda kapsamlı bir inceleme sunulmaktadır. Bu sektörlerin ekonomik, hukuki ve vergi dinamikleri analiz edilmekte, gayri resmi ekonomi bağlamında bu alanlardaki gelişmelerin ve değişikliklerin etkileri değerlendirilmektedir. Özellikle Türk ekonomisinde alkol, tütün ve tütün ürünleri endüstrilerinin büyüklüğüne ve bütçedeki ağırlığına odaklanılarak, son altı yıldaki bütçe içindeki payları incelenmiştir.

Raporda vurgulanan diğer bir alan, yeni nesil tütün ürünleridir. Bu ürünlerin küresel kullanım eğilimleri ve düzenlemeleri detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Örneğin; İtalya, Yunanistan, Polonya ve Romanya gibi ülkelerdeki uygulamalar ve vergi politikaları incelenerek bu ürünlerin dünya çapındaki yaygınlığı ve etkileri değerlendirilmiştir.

Yaptığımız çalışma ve araştırmalar alkollü ürünlerdeki kayıt dışı piyasa ile yeni nesil tütün ürünlerini içeren kayıt dışı piyasa dinamiklerinin oldukça farklı olduğunu göstermektedir. Bu tespitten hareketle, mali ve hukuki politika önerilerimizin -piyasa dinamikleri bağlamında mali ve ekonomik etkilerinin büyüklüğü nedeniyle- özellikle ısıtılan tütün ürünlerine odaklandığını vurgulamak isteriz.

Çalışmamızı oluştururken sadece ulusal ve uluslararası çalışma ve kaynaklardan yararlanılmamış; İstanbul Ekonomi Araştırma ile birlikte yürüttüğümüz ve tütün ya da nikotin ürünü kullanan katılımcıları hedefleyen kapsamlı bir araştırma çalışmasının verilerinden de faydalanılmıştır. Bu araştırma, tütün veya nikotin ürünleri kullanan katılımcıları hedef almış ve değerli içgörüler sağlamıştır. Bu tarafıyla, çalışmamızın hipotezlerinin üzerine inşa edildiği varsayım temellerinin son derece güncel olduğunu özellikle vurgulamak isteriz. *Bu çalışmanın en kritik sonuçlarından biri ise illegal yollarla alternatif ürünlerin kullanımından kaynaklanan 30 milyar TL'ye yakın vergi geliri kaybı olduğu tahmini olmuştur.* Gayri resmi ekonomi bağlamında, geleneksel tütün ürünleri, ısıtılan tütün ürünleri ve

alkollü içeceklerin rolleri ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Bu rapor, Türkiye'deki tütün, alkollü içecekler ve yeni nesil tütün ürünleri sektörlerinin ekonomik, hukuki ve vergi dinamiklerini değerlendirmiştir.³

Son olarak, rapor yüz milyonlarca dolar tutarındaki potansiyel yabancı yatırımları ve kayıt dışı yollarla ülkemize giren bu ürünler için yurtdışına kanalize olan döviz tutarını da dikkate alarak bu sektörlerin Türk ekonomisi üzerindeki etkisine dikkat çekmektedir.

Rapor, tütün ürünleri üzerine yenilikçi vergilendirme politikalarının nasıl uygulanabileceğini tartışmakta ve tütün ürünleri vergilendirmesinin çevresel ve sosyal faydaları artırmak için nasıl kullanılabileceği konusunda öneriler sunmaktadır. Bu rapor, içerdği bilgilerin Türkiye'nin bu sektörlerdeki gelecekteki politika ve stratejilerini şekillendirmede değerli bir rehber olarak hizmet edeceği umuduyla yazılmıştır.

 **Not: Okuma akışının bozulmaması adına kaynakça ve dipnotlara raporun sonunda yer verilmiştir.**

1. TÜTÜN VE TÜTÜN MAMULLERİ — SEKTÖRÜN BOYUTU VE BÜTÇE AĞIRLIĞI

1.1. GENEL BAKIŞ

Dünyada ve ülkemizde tütün endüstrisi istihdam, ihracat ve gelir yaratma gibi faktörlerle ele alındığında ekonomik açıdan etkili bir sektör olup, tütün yetiştiriciliği, işleme, üretim, dağıtım ve perakende satış süreçleri ile birlikte geniş bir istihdam yaratmaktadır. Bu istihdam fırsatları, sadece tütün yetiştiriciliği ve üretimi ile doğrudan ilgilenen çiftçiler ve işçiler için değil, aynı zamanda destekleyici sektörler ve hizmetler için de geçerlidir. Türk tütün endüstrisinin varlığı, ambalaj ve lojistik gibi çeşitli yan sanayi ve hizmet sektörlerinin yanı sıra perakende kanalındaki işletmelerin ticaretinin büyümesine de önemli ölçüde katkı sağlamış, böylece ekonomik büyümeyi desteklemiştir.

Türkiye, aynı zamanda, tütün ve tütün ürünlerinin ihracatında da güçlü bir konuma sahiptir. Uluslararası alanda da tanınmakta olan Türk tütünü, ülkemizin ihracat gelirlerinin artmasına ve dış ticaret dengesine olumlu katkı sağlamaktadır. Bu ihracat gelirleri, Türkiye'nin ekonomik büyümesini desteklerken döviz rezervlerini güçlendirmektedir.

Tütün mamulleri sektörü üzerinden elde edilen vergi gelirleri ise büyüklüğü bakımından sektörün en temel ekonomik katkısı olarak öne çıkmaktadır. Türkiye'de tütün ürünleri üzerinden özel tüketim vergisi (ÖTV) ve katma değer vergisi (KDV) tahsil edilmekte ve bu vergiler dolaylı vergilerin içinde önemli bir payı oluşturmaktadır. Buna ilaveten; girdi ithalatı, tütün ürünlerinin üretimi, iç piyasaya satışı ve ihracatı süreçlerinde elde edilen vergiler ve kurumlar vergisi ile birlikte düşünüldüğünde sektörün devlet bütçesine olan ciddi katkısı daha iyi anlaşılmaktadır.

Son altı yıllık bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde, özel tüketim vergisi gelirleri içindeki payı bakımından motorlu taşıtlardan sonra ikinci sırada olan tütün mamullerinden elde edilen özel tüketim vergisi gelirlerinin toplam ÖTV gelirlerinin yüzde 25'ini aştığı ve bazı yıllarda toplam vergi gelirlerinin yüzde 8'ine yaklaştığı görülmektedir. Tütün mamullerinden elde edilen KDV de düşünüldüğünde sadece dolaylı vergilere olan katkısının bile toplam vergi gelirleri içindeki önemi net olarak görülmektedir.

- 2022 yılı için tütün mamullerinden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 101,3 milyar TL olduğu ve diğer ÖTV kalemlerinde yaşanan artışlarla da birlikte toplam 419,8 milyar TL'ye yükselen ÖTV tahsilatının içinde yüzde 24,1 gibi hatırı sayılır bir oranla yer aldığı dikkat çekmektedir.
- 2023 yılında ise tütün mamullerinden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 176,6 milyar TL olduğu görülmekte ve KDV ile birlikte devlet bütçesine 220 milyar TL'nin üzerinde bir katkı sağladığı hesaplanmaktadır.

Tütün mamullerinden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının genel bütçe ve vergi gelirlerine oranına ilişkin detay ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Genel Bütçe Gelirleri (milyon TL)	732.401	852.407	1.005.017	1.370.732	2.747.757	5.110.895
Vergi Gelirleri Toplamı (milyon TL)	621.536	673.860	833.251	1.164.988	2.353.437	4.500.865
ÖTV Gelirleri Toplamı (milyon TL)	133.906	147.134	207.283	205.392	419.791	928.194
Tütün Mamulleri ÖTV Tahsilatı (ÖTVK Liste III-b) (milyon TL)	42.725	50.358	61.801	67.620	101.275	176.590
Genel Bütçe Gelirlerine Oran (yüzde)	5,83	5,91	6,15	4,93	3,69	3,46
Vergi Gelirleri Toplamına Oran (yüzde)	6,9	7,5	7,4	5,8	4,3	3,9
Toplam ÖTV Tahsilâtına Oran (yüzde)	31,91	34,23	29,81	32,92	24,13	19,03

Tablo 1: Tütün mamullerinden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının genel bütçe ve vergi gelirlerine oranı⁴

1.2. TÜRKİYE'DE SİGARA VERGİLEMESİ VE VERGİ YÜKÜ ANALİZİ

Türkiye’de sigara vergilemesinin tarihçesi uzun bir süreci kapsamaktadır. 19. yüzyılın sonlarına doğru Osmanlı İmparatorluğu döneminde devletin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla tütün ve tütün mamulleri üzerinde bazı vergiler uygulanmakta iken, Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte bu konu daha sistematik bir şekilde ele alınmaya başlandı. 1926 yılında Sigara Monopol Kanunu kabul edildi ve devletin sigara üretimi ve satışını tekeline almasıyla birlikte sigara vergileri daha belirgin bir şekilde düzenlendi. Ancak vergi sistemi içindeki en önemli kilometre taşlarından biri kuşkusuz, tütün mamulleri dahil pek çok özel tüketim mal ve hizmetleri üzerinden alınan özel tüketim vergisidir. ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte çeşitli mal ve hizmetlere uygulanan 16 değişik vergi, fon ve harç da yürürlükten kaldırılmış, böylece, ÖTV vergi sisteminin sadeleşmesi ve basitleşmesi yolunda önemli bir adım atılmıştır.

1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren ÖTV Kanunu’nda sigara vergilemesi için yıllar içinde farklı uygulamalar hayata geçirilmiştir. 2013 yılı başında gerçekleşen değişiklik ile “nispi vergi” ve “asgari maktu vergi” uygulamasına, “maktu vergi” eklenmiştir. Buradaki değişimin temel dayanağı, Avrupa Birliği ülke örneklerinde de olduğu gibi, vergilendirme sistemini daha anlaşılır, öngörülebilir, sürdürülebilir ve esnek bir yapıya kavuşturmasıdır.

ÖTV Kanunu, tütün mamullerine uygulanan maktu ve asgari maktu vergilerin, her yılın Temmuz ve Ocak aylarında geçmiş altı aydaki Yurt içi Üretici Fiyatları Endeksi (Yİ-ÜFE) değişimi oranında güncellenmesini öngörmektedir. 27 Aralık 2023 tarihinde resmi gazetede yayımlanan cumhurbaşkanı kararına göre 1 Ocak 2024’ten itibaren geçerli olan sigara üzerindeki vergi unsurlarının güncel seviyeleri aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Ocak 2024	
Nispi Vergi	%57
Maktu Vergi	4,8058 TL /Paket
Asgari Maktu Vergi	28,498 TL /Paket
KDV	%20* (Efektif %16,67)
Ortalama Vergi Yüğü⁵	%82,6

Tablo 3: Ocak 2024 itibariyle sigara üzerindeki vergi unsurları ve ortalama vergi yükü

* 07 Temmuz 2023 Tarihli ve 32241 Sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7346 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 10 Temmuz 2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, yüzde 18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranının yüzde 20 olarak uygulanmasına karar verilmiştir. Söz konusu değişiklik öncesinde endüstri ortalama perakende satış fiyatındaki bir sigara paketi üzerinde

yüzde 81,1 olan vergi yükünü, mezkur düzenlemeyle 1,41 puan artırmıştır. Yukarıda da özetlediğimiz üzere 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren ÖTV Kanunu ile birlikte ilk olarak yüzde 49,5 olarak tespit edilen nispi ÖTV zaman içerisinde kademeli olarak yükselmiş ve bir dönem yüzde 67 ve 65,25 oranlarına da ulaştıktan sonra 2021'den bu yana yüzde 63 seviyesinde kalmış, Ocak 2024 itibarıyla de yüzde 57 oranı uygulanmaya başlanmıştır.

Yüksek nispi vergili ÖTV yapısı, mali çarpanın yüksek olmasına neden olduğundan, yüksek vergi ve maliyet artışlarında aşırı ve ani fiyat artışları gerektirmektedir. Bu mekanizmanın enflasyon üzerindeki olumsuz etkisinin yanı sıra hem tüketicilerin -vergisi ödenmediği için- daha ucuz olan yasa dışı alternatiflere kaymasına yol açtığı, hem tüketicilerin nasıl üretildiği belli olmadığı için standardı olmayan ürünler tüketmesine neden olduğu hem de devletin vergi gelirlerinde çok önemli kayıplar yarattığı dikkatten kaçırılmamalıdır.

2. ALKOLLÜ İÇECEKLER — SEKTÖRÜN BOYUTU VE BÜTÇE AĞIRLIĞI

Türkiye'de alkollü içecekler sektörü, tarım sektöründen elde ettiği hammaddeyi yüksek katma değerli içeceklere dönüştürerek, turizm sektörüne ve iç tüketimden kaynaklanan ÖTV gelirine katkıda bulunan en önemli sektörlerden biridir. Başka bir ifadeyle alkollü içecekler sektörü, tarladan başlayan değer zincirinin önemli bir bileşenidir ve binlerce çiftçinin yıllık emekleriyle ürettiği üzüm, arpa, anason, şerbetçiotu gibi tarımsal ürünleri yüksek katma değerli içeceklere dönüştürmektedir; Türkiye'de bu zincirin temel halkalarından olduğu tahmin edilen 50 binden fazla çiftçi ailesinin alkollü içecek sektörüne yönelik üretim yaptığı düşünülmektedir.⁶

Türkiye'de alkollü içecekler sektörü ülke ekonomisi için üç farklı kanaldan gelir etkisi yaratmaktadır. Bunların başında, tarım sektöründen yapılan hammadde satın alımları gelmektedir. Ayrıca, turizm ve dış ticaret kanallarında yapılan satışlar da işletmelerin cirolarına katkı sağlamaktadır. İç pazarda yapılan satışlardan elde edilen ÖTV vergisi de diğer bir gelir kaynağıdır. Bu üç önemli unsurdaki gelişme ve büyüme, direkt olarak ülke ekonomisine etki etmektedir.

Son 6 yıla ilişkin bütçe gerçekleştirmeleri incelendiğinde;

- 2018 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 12.402 milyon TL olduğu ve toplam 133.901 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 9,26 oranıyla,

- 2019 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 14.715 milyon TL olduğu ve toplam 147.134 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 10 oranıyla,
- 2020 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 16.464 milyon TL olduğu ve toplam 207.283 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 7,94 oranıyla,
- 2021 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 22.785 milyon TL olduğu ve toplam 205.392 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 11,09 oranıyla,
- 2022 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 43.702 milyon TL olduğu ve toplam 419.791 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 10,41 oranıyla,
- 2023 yılı için alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının 69.040 milyon TL olduğu ve toplam 928.194 milyon TL'lik ÖTV tahsilatının içinde yüzde 7,44 gibi ciddi bir oranla yer aldığı dikkat çekmektedir.

Alkollü içeceklerden elde edilen özel tüketim vergisi tutarının genel bütçe ve vergi gelirlerine oranına ilişkin detay ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Genel Bütçe Gelirleri (milyon TL)	732.401	852.407	1.005.017	1.370.732	2.747.757	5.110.895
Vergi Gelirleri Toplamı (milyon TL)	621.536	673.860	833.251	1.164.988	2.353.437	4.500.865
ÖTV Tahsilatı Toplamı (milyon TL)	133.901	147.134	207.283	205.392	419.791	928.194
Alkollü İçecekler ÖTV Tahsilatı (ÖTVK Liste III-a) (milyon TL)	12.402	14.715	16.464	22.785	43.702	69.040
Genel Bütçe Gelirlerine Oran (yüzde)	1,69	1,73	1,64	1,66	1,59	1,35
Vergi Gelirleri Toplamına Oran (yüzde)	2,00	2,18	1,98	1,96	1,86	1,53
Toplam ÖTV Tahsilâtına Oran (yüzde)	9,26	10,00	7,94	11,09	10,41	7,44

Tablo 4: Alkollü içeceklerden elde edilen ÖTV tutarının genel bütçe ve vergi gelirlerine oranları

3. YENİ NESİL TÜTÜN ÜRÜNLERİ

Ülkemizde tütün ve tütün mamulleri dediğimizde sigara ve sarmalık kıyılmış tütünden bahsediyor olsak da gelişen teknoloji ve tüketici ihtiyaçları ile birlikte bu sektörde de yeni alternatiflerin geliştirildiğini ve dünyada yayıldığını görüyoruz. Son yıllarda tütün mamullerinin tüketimine ilişkin sektörde trend değişimi yaşanmaktadır; gerek geleneksel tüketici alışkanlıklarındaki değişim gerekse teknolojik gelişmelerle birlikte çeşitli ve riski azaltılmış alternatifler olarak üretilmeye başlanan yeni nesil tütün/nikotin ürünlerinin piyasaya sunulması bu değişimde ivme yakalanmasına neden olmuştur. Bu değişimi, sektördeki başlıca üreticilerin uzun vadeli global hedeflerinde de görmek mümkündür. Şirketlerin açıklamalarına göre;

- Philip Morris International 2030 itibarıyla toplam net gelirlerinin 3'te 2'sini dumansız yeni nesil ürünlerin oluşturmasını hedeflemektedir.⁷
- British American Tobacco 2030 itibarıyla portföyündeki dumansız yeni nesil ürünlerin kullanıcı sayısını 50 milyona çıkarmayı amaçlamaktadır.⁸
- Japan Tobacco International ise 2028 itibarıyla başlıca ısıtılan tütün ürünü pazarlarında, ısıtılan tütün çubuğu için yüzde 10'ların üzerinde bir segment payı elde ederek, riski azaltılmış ürünler kategorisinde başabaş noktasına ulaşmayı hedeflemektedir.⁹

Bu bağlamda, tütün endüstrisi bir taraftan geleneksel tütün ürünleri üzerinden pazardaki mevcudiyetini sürdürürken diğer taraftan yatırımlarının büyük bir bölümünü talebin giderek kaydığı yeni nesil tütün ve nikotin ürünlerine yönlendirilmiştir. Bu ürünlerin başında elektronik sigaralar ve 'Heated Tobacco Products (HTP)' yaygın ismiyle ısıtılan tütün ürünleri gelmektedir.

Temelde tüketiciye nikotin sağlaması amaçlanan ve pille çalışan bir düzenek olan ilk elektronik sigaralar içinde sıvı nikotin ve propilen glikol içeren bir kartuş bulunmakta; elektronik sigaradan nefes çekildiği zaman pil aktive olmakta ve kişi buhar formuna geçen ve nikotin içeren elektronik sigara sıvısını solumaktaydı. Her ne kadar piyasaya çıkarılan ilk elektronik sigaralar tek kullanımlık olsa da ürünün gelişimi sırasında bilgisayar ile uyumlu adaptörlerle şarj edilebilen ürünlerin de geliştirildiği¹⁰ görülmektedir. İlk patent başvurusu 1963 yılına uzanan elektronik sigaraların günümüzde farklı özelliklere sahip çeşitleri bulunmaktadır. Tek kullanımlık veya tekrar doldurulabilir kartuşlar kullanılan elektronik sigaralar, değiştirilebilir kartuş veya podların kullanıldığı pod sistem elektronik sigaralar ile daha büyük boyutlarda ancak watt ayarı, sıcaklık kontrolü ve özelleştirilebilir seçenekler içeren mod elektronik sigaralar elektronik sigara çeşitlerine örnek gösterilebilir.

Isıtılan tütün ürünleri ise, elektronik sigaralardan farklı olarak tütün içermekte olup, geleneksel sigaralarda olduğu gibi tütünü yakmak yerine ısıtarak nikotin sağlayabilen ve zararlı madde maruziyetinin azaltılmasını sağlayan ürünlerdir. Bu cihazlarda, tütün çubuğu farklı formatlardaki tutucu içine yerleştirilir ve belli bir sıcaklığa kadar ısıtılır. Bu yöntemle, hem nikotin iletimi sağlanır hem de yanma reaksiyonu gerçekleşmediğinden zararlı¹¹ madde maruziyeti azaltılır, kül ve duman oluşmaz. Bu metotla, yanma olmadığı için, geleneksel sigarada yanma sırasında açığa çıkan zararlı maddelerin ciddi bir oranda azaltılması mümkün olmaktadır.¹³

4. TÜRKİYE'DE ISITILAN TÜTÜN ÜRÜNLERİ

4.1. MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE ISITILAN TÜTÜN ÜRÜNLERİ¹⁴

4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun kişileri ve gelecek nesilleri tütün ürünlerinin zararından korumak ve herkesin temiz hava solumasını sağlamak amacıyla yürürlüğe girmiş ve bu konuyla ilgili birçok kuruma çeşitli yükümlülükler getirmiştir. Söz konusu Kanun geleneksel tütün ürünlerinin zararlarından korunmaya yönelik önlemleri kapsamaktadır. Ancak tütün ürünlerinin zararlarının azaltılmaya çalışmasına yönelik çalışmaların teknolojik gelişmeler ile harmanlanmasının yeni nesil ürünler olarak tanımlanabilecek, geleneksel tütün ürünlerinden tamamen farklı prensiplerle çalışan ürünler ortaya çıkardığı da özellikle dikkate alınmalıdır.

Bu noktada, özellikle altı çizilmesi gereken nokta ısıtılan tütün ürünlerine ilişkin düzenlemelerin dayanağı olan mevzuatın, düzenlenme tarihi itibarıyla yeni nesil tütün ürünlerinin mevcut olmaması münasebetiyle, henüz günceli yakalayamamış olmasıdır. Geleneksel tütün ürünlerinin zararından korunmasına yönelik olarak yapılan düzenlemeler aslında tam da bu Kanunun amacına yönelik olarak tütün ürünlerinin kullanımında riskleri azaltmasına yönelik çalışmaların bir sonucu olarak geliştirilmiş olan yeni nesil tütün ürünlerine ne ölçüde hitap edebildiği konusu tartışılmalıdır.

5. KAYIT DIŞI EKONOMİ BAĞLAMINDA ALKOL VE TÜTÜN MAMULLERİ

Vergi kaçakçılığı başta olmak üzere, kayıt dışı ekonomi küresel çapta önemli bir sorun olarak öne çıkmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 2023-2025 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'nda kayıt dışı ekonomi, "kamu otoritesinden gizlenen, resmi kayıtlara kısmen veya tamamen geçirilmeyen ya da geçirilemeyen ve bu nedenle denetlenemeyen faaliyetler bütünü" şeklinde tanımlanmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, ekonomik faaliyetlerin resmi kayıtlar ve düzenlemeler dışında gerçekleştirildiği, vergi sisteminden kaçınılan, millî gelir hesaplamalarına dahil edilemeyen ve yasal düzenlemeler çerçevesinde kontrolü yapılamayan bir alandır. Kayıt dışı ekonomi, yalnızca ekonomik sonuçlar doğurması beklenen bir durum değildir; aksine, sosyal, hukuki, ahlaki ve kültürel faktörlerden etkilenir ve toplumun tüm paydaşlarını yakından ilgilendirir. Kayıt dışı ekonomide dikkat çeken en yaygın ürünlerinden ikisi alkol ve tütün ürünleridir. Alkol, tütün ve tütün mamullerine ilişkin yasal olmayan pazar faaliyetleri hem kamu düzenini doğrudan etkilemekte hem de vergi gelirlerinde önemli kayıplara neden olmaktadır. Kaçakçılığın, kamu düzenini tehdit eden boyutunun içinde organize suç örgütlerinin finansman elde etmeleri ve mevzuata uygun olmayan bir biçimde üretilen/satılan ürünlerin yaygınlaşması gibi önemli konular bulunmaktadır. Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı'nın (KOM) yıllık faaliyet raporlarında da belirtildiği üzere yasa dışı tütün ve alkol ticareti terör ve suç örgütlerinin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için finansal destek sağlamaktadır.¹⁵ Kayıt dışı ekonomi ayrıca sadece vergi gelirlerini aşındırmakla kalmamakta, vergisel yükümlülüklerini yerine getiren mükellefler ile vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükellefler arasında vergi yükünün adil dağılımını engellediği için gelir dağılımındaki adaletle zarar vermektedir.

Ülkemizde de kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek için çeşitli stratejiler uygulanmaktadır. Bu stratejiler arasında kayıt dışı ekonomi boyutunun ölçülmesi ve vergi açığının hesaplanmasına yönelik analiz çalışmaları yapılması, vergi ve sosyal güvenlik bilincinin gelişmesini amaçlayan toplumsal farkındalık ve mükellefi bilinçlendirmeye yönelik çeşitli çalışmalar

yapılması yer almaktadır. Ayrıca, kayıt dışı ekonomiyle etkin mücadele için kurumlar arası iş birliğinin ve veri paylaşımının geliştirilmesi, hukuki, idari ve teknik önlemlerin alınması ve denetim kapasitesinin artırılması gerçekleştirilmesi planlanan temel stratejiler arasında yer almaktadır.

Kayıt dışı tütün ürünleri ile alkol piyasalarına yönelik değerlendirmelerimize sonraki bölümlerde yer verilmektedir. Söz konusu değerlendirmelerimizin kayıt dışı ekonominin boyutunun ölçüm ve analiz çalışmaları kapsamında; 2023-2025 Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı'nda yer alan kayıt dışı ekonomiden kaynaklanan makro ve sektörel düzeydeki vergi açığı hesaplama çalışmaları eylemine katkıda bulunacaktır.

5.1. GELENEKSEL TÜTÜN ÜRÜNLERİ

Ülkemizde halihazırda tütün ve tütün mamulleri sektöründe yasa dışı kıyılmış sarmalık tütün ve vergisi ödenmeden ülkemize sokulan kaçak sigara ticareti önemli bir sorun teşkil etmektedir. Türkiye'de yasa dışı tütün ve tütün mamulü tüketimi ile ilgili en güncel ve kapsamlı araştırma Oxford Economics tarafından hazırlanan 'Türkiye'de Kaçak Tütün Tüketimi' isimli Aralık 2022 tarihli rapordur. Türkiye'de tütün ürünleri için yıllar içerisinde değişen yasa dışı tüketim seviyelerinin ve hacminin belirlenmesi ve buna bağlı olarak özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi alımından doğan yıllık vergi kaybı tahmininin ortaya konması amacıyla gerçekleştirilen çalışmanın sonuçları oldukça çarpıcıdır.

	2019	2020	2021	2022 - İlk 6 ay
Yasal Tüketim (milyon adet)	118.908	115.320	126.597	55.898
Sigara	118.516	113.786	123.621	54.646
Kıyılmış Tütün	392	1.534	2.976	1.252
Kaçak Tüketim (milyon adet)	18.553	25.518	28.901	21.623
Sigara	2.523	1.042	2.451	2.624
Kıyılmış Tütün	16.030	24.476	26.450	18.999
Toplam Tüketim (milyon adet)	137.461	140.838	155.498	77.521
Sigara	121.039	114.828	126.072	57.270
Kıyılmış Tütün	16.422	26.010	29.426	20.251
Kaçak tüketimin toplam tüketim içindeki payı ¹⁶	%13,50	%18,12	%18,59	%27,89

Tablo 10: Yıllara göre sigara ve kıyılmış tütün tüketimi değişimi

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere kaçak tütün tüketiminin toplam tüketim içindeki payı 2019 yılında yüzde 13,5 seviyelerinde iken, 2022 yılının ilk altı ayında bu oran yaklaşık yüzde 28 olarak ölçülmüştür. Türkiye’de tüketim içindeki yasa dışı payının özellikle 2019’dan beri giderek arttığına ve bu artışın çok büyük oranda kıyılmış sarmalık tütün hacmindeki büyümeden kaynaklandığına dikkat çekilmiştir. Araştırmada, 2019 ve 2021 yılları arasında yasa dışı kıyılmış tütün tüketimi toplam yasa dışı tüketimin yüzde 91,3 olduğu ifade edilmiştir.¹⁷

Oxford Economics raporuna göre, yukarıdaki tüketim oranları dikkate alınarak yasa dışı tüketime bağlı vergi

kaybı tahminleri ise aşağıdaki “Sigara ve kıyılmış tütünde yasa dışı ürün tüketimine bağlı tahmini vergi kaybı” isimli grafikte yer almaktadır. 2021 yılında yaklaşık 18,3 milyar TL olan vergi geliri kaybı tahmininin 2022 yılının sadece ilk altı ayında toplamda 21,3 milyar TL’ye ulaşmış olduğu dikkate alındığında, yılın tamamı için bu kaybın ciddi bir boyuta ulaşmış olacağını ifade etmek yanlış olmayacaktır. İlaveten, bu seviyedeki bir yasa dışı ticaretin, güncel vergi ve fiyat seviyeleriyle hesaplandığında yıllık 80 milyar TL’nin üzerinde bir vergi geliri kaybına yol açacağı tahmin edilmektedir.



Tablo 11: Sigara ve kıyılmış tütünde yasa dışı ürün tüketimine bağlı tahmini vergi kaybı

Yasa dışı tütün ürünleri ticareti, toplum sağlığına, ekonomiye, ticari rekabete, üretim ve gelişime olumsuz etkileri olan büyük bir sorundur. Bu ticaretin öncelikli olumsuz etkileri şunlardır:

- Yasa dışı tütün ürünleri yetkisiz ve kontrolsüz noktalardan arz edilmekte ve internet üzerinden iletişim kurulmaktadır. Bu sayede yasa dışı ürünler, yasal yaş sınırının altındaki kişilere kolayca ulaşabilmekte ve bu durum mevcut halk sağlığı politikalarıyla çelişmektedir.
- Yasa dışı tütün ürünlerinin piyasaya sürülmesi, ruhsatlı ve yasalara uygun şekilde faaliyet gösteren yaklaşık 150.000 esnafın ekonomik kayıplarına neden olmaktadır.
- Yasa dışı tütün ticareti nedeniyle devlet 2023 yılı itibarıyla 80 milyar TL'nin üzerinde vergi kaybı yaşamaktadır. Yasal pazardan kaçırılan her yüzde 1'lik dilim, yaklaşık 2,3 milyar TL vergi kaybına yol açmaktadır. Yapılan son düzenlemeye rağmen, mevcut sigara vergi yapısında fiyata bağlı unsur olan nispi verginin yüksek (yüzde 57) olması sebebiyle maliyet artışlarının karşılanması için fiyatların katlanarak artmasını zorunlu kılmaktadır. Bu durumdan sebep bugün 80 milyar TL olan vergi kaybı hesabının gelecek dönemlerde vergi kaynaklı maliyetlerle beraber artması yüksek ihtimaldir.

Değindiğimiz bu noktalar bağlamında yasa dışı tütün mamulleri ticaretine dair üç kritik aksiyonu da aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür;

i. İzinsiz Tütün Ticareti için Öngörülen Hapis Cezasının Yeniden 3-6 Yıla Çıkarılması

Kaçakçılık Kanunu çerçevesinde, 1/1/2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren düzenleme ile, Tarım ve Orman Bakanlığından yetki belgesi almadan açık tütün ticareti ve makarona doldurulmuş şekilde kıyılmış tütün ticareti yapılması eylemlerinin her ikisi için de 3 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Ancak, 30/11/2022 tarihinde aynı Kanun yeniden düzenlendi ve yasa dışı makaron ticareti için 3-6 yıl hapis cezası muhafaza edilirken; bu makaronların içerisine giren yasa dışı tütünün ticareti için verilecek hapis cezası 2-5 yıla düşürülmüştür. Söz konusu yeni düzenlemenin yasa

dışı ticaretle mücadele faaliyetlerinde geriye doğru bir adım olduğu değerlendirilmektedir. Düzenleme ile getirilen hapis cezalarının caydırıcılık özelliği de göz önüne alınarak, her iki eylem için de 3 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası olarak uygulanması yasa dışı ticaretle mücadelede önemli bir adım olacaktır.

ii. Yasa Dışı Tütün Mamulü Üretim Teçhizatlarının İnternet Ortamında Satışının Engellenmesi

Yasa dışı ticarete konu olan doldurulmuş makaron üretiminin seri bir şekilde yapılmasını sağlayan makinelerin e-ticaret siteleri üzerinden gerçekleştirildiği görülmektedir. Ülkemizde, e-ticaret pazar yerlerinin (elektronik ticaret aracı hizmet sağlayıcıların) ticareti yapılan ürüne dair hukuki veya cezai sorumluluğu bulunmamaktadır. Yasa dışı ticareti körükleyen seri üretim teçhizatının denetimsiz ticaretinin engellenmesine yönelik mevzuat çıkarılması gerekmektedir.

iii. Yasa Dışı Ticarete Kullanılan Araçların Müsaderesi

Hem İçişleri Bakanlığı hem de Ticaret Bakanlığı tarafından kararlılıkla yürütülen operasyonlarda ele geçirilen yasa dışı ürünlerin yanı sıra, üretimde veya ulaşımda kullanılan makinelerin veya araçların el konularak müsadere edilmesi mücadelenin etkinliğini artıracaktır.

5.2. YASA DIŞI ISITILAN TÜTÜN ÜRÜNLERİ

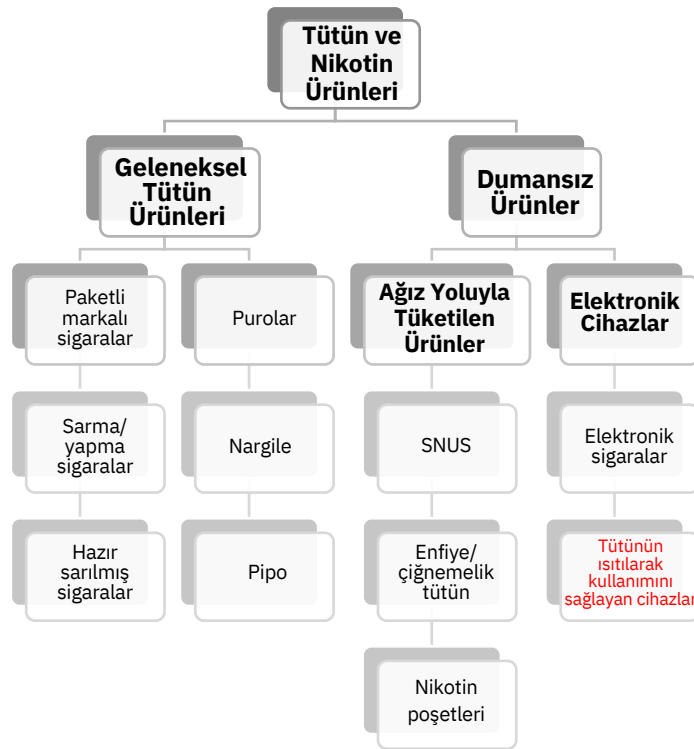
Türkiye’de ısıtılan tütün ürünlerinin, üretimi, ithalatı, satışı ve dağıtımı 25 Şubat 2020 tarih ve 31050 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 49 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yasaklanmıştır. Bu yasak ve kısıtlamalarla karşılaşan ısıtılan tütün ürünlerinin temini için de başvurulacak yollar ürünlerin yasa dışı yollarla ülkeye sokulması ve dağıtılması olmuştur.

5.2.1. İstanbul Ekonomi Araştırma Anketi

Satışı ve dağıtımı ülkemizde kısıtlanmış olan, diğer bir ifadeyle yasa dışı tütün mamulleri ve özellikle ısıtılan tütün ürünlerinin giderek arttığı gözlenen kullanım yaygınlığını anlamak amacıyla İstanbul Ekonomi Araştırma ile birlikte tütün ya da nikotin ürünü kullanan 2000 katılımcıyla bir araştırma çalışması gerçekleştirilmiştir. İstanbul, Ankara ve İzmir illeri coğrafi kapsam olarak belirlenmiş; İstanbul, Ankara

ve İzmir illeri coğrafi kapsam olarak belirlenmiş; bu alanda 2000 tütün ya da nikotin ürünü kullanıcısı ile yüz yüze anket yapılarak ürünün bilinirliği, kullanım oranı ve sıklığı, satın alma kanalları, kullanım sebepleri ve ürünle ilgili genel bilgi seviyesinin ölçülmesi hedeflenmiştir.

Araştırmaya konu tütün ve nikotin ürünleri aşağıdaki şekilde gruplanmıştır

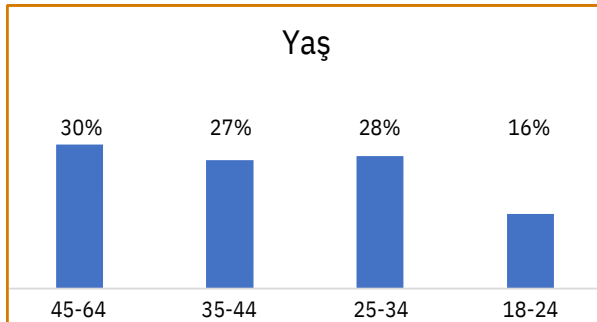


Tablo 12: Tütün ve nikotin ürünlerinin sınıflandırılması

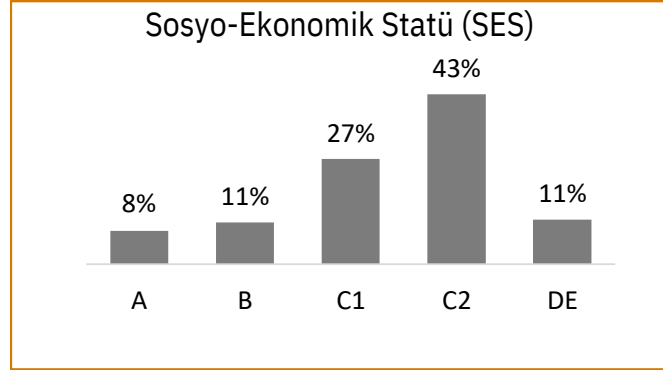
Araştırmanın katılımcı profilinin cinsiyet, yaş, sosyo-ekonomik statü ve hane halkı gelirine ilişkin detayları ise aşağıdaki grafiklerde yer almaktadır.¹⁸ Söz konusu oranlar, temsiliyeti sağlamak amacıyla anket yapılan illerin cinsiyet ve yaş dağılımlarını yansıtabilecek şekilde belirlenmiştir.



Tablo 13: Katılımcı profilinin cinsiyet dağılımı



Tablo 14: Katılımcı profilinin yaş dağılımı



Tablo 15: Katılımcı profilinin sosyo-ekonomik statü (SES) dağılımı

5.2.2. Araştırma Sonuçları ve Etki Analizi

Yapılan anket sonuçlarına göre tütün veya nikotin ürünü kullanıcılarının son iki ayda yüzde 20'ye yakınının yeni nesil tütün ürünleri kullandığı görülmektedir. Farklı kategorileri aynı anda kullanan kullanıcılar da olmakla birlikte, yeni nesil dumansız alternatifleri tercih eden kullanıcı oranının üç büyük ilde yüzde 15 ile yüzde 20 arasında bir seviyeye ulaştığı açıkça görülmektedir. Büyük illerin trendlerin yayılmasındaki belirleyici rolünü göz önüne aldığımızda, bugün değilse bile zaman içinde bu alternatiflerin tercih edilmesinde ve kullanım oranlarında yurt genelinde de bu seviyeleri gözlemlemeyi beklemek mümkündür. Yapılan çalışmada yasa dışı dumansız alternatif ürünler kullanımından kaynaklı vergi geliri kaybı 30 milyar TL'ye yakın olduğu ölçülmektedir. Bu hesaplama yıllık 137,4 milyar adetlik 2023 toplam pazar hacmi baz alınarak ve bu pazarın yüzde 18'lik bir kısmının dumansız alternatif ürünler tarafından temsil edildiği varsayımına dayanmaktadır. Ayrıca, sigara çubukları üzerindeki özel tüketim vergisi oranı için Avrupa Birliği ülkeleri ile uyumlu olarak raporun "7.2. Vergi Modeli Önerisi" başlıklı bölümünde ayrıntılarına yer verdiğimiz vergilendirme modeli baz alınmıştır.

Yeni nesil nikotin ürünlerinin kaçakçılığındaki artış, T.C. Ticaret Bakanlığı raporlarına da yansımıştır. Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü'nün Faaliyet Raporu'na göre 2021 yılında 17.371 olan yakalanan yasa dışı ürün sayısı 2022 yılında 104.015 adete ulaşmış, 2023 yılının sadece ilk 6 ayında bu rakam

30 katına çıkmış ve yapılan yakalamalarda 3.488.374 adet yasa dışı ürün ele geçirilmiştir.

Geleneksel tütün ürünleri ve yeni nesil dumansız ürünlere beraber düşünüldüğünde sadece yasa dışı tütün ve nikotin ürünlerinden devletimizin vergi geliri kaybının 110 milyar TL'ye ulaştığı tahmin edilmektedir. 2023 yılında tütün ürünlerinden toplam 176,6 milyar TL ÖTV tahsil edildiği ve bütçe bakımından kaynak ihtiyacımızın önemi düşünülürse bu seviyedeki bir vergi geliri kaybının ne derece büyük olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

5.3. ALKOLLÜ İÇECEKLER

Alkollü içecekler için yasa dışı ticaretin farklı boyutları bulunmaktadır; yurt dışından kaçırılan bandrolü olmayan uluslararası markalar, orijinal izlenimi veren otantik markalı şişeler şeklinde "sahte" uluslararası markaların taklitleri ve son olarak yasadışı üretilen yerel içkiler. Burada kategori ne olursa olsun, yasal ve yasadışı alkollü içkiler arasındaki aşırı yüksek fiyat farkları yasadışı içkilere olan talebi çok artırmıştır. Öte yandan, yasal ticaretteki kâr marjlarının çok küçük olması, perakendeciler, barlar ve restoranlarda kaçak orijinallerin ve sahte alkollü içkilerin satışını karşı konulmaz hale getirmektedir.

5.3.1. Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Verileri

Yasa dışı alkol temini Türkiye'ye farklı noktalardan

çoğunlukla karınca tüccarları ve sıradan yolcular yoluyla gelmektedir. Diğer taraftan ise sahte içkilerin yeraltı üretimi iyi gizlenmiş koşullarda devam etmektedir. KOM raporlarına göre, ele geçirilen şişe sayısı 2017 yılına kadar oldukça az (250 bin civarında) kalmıştır. Ardından iki yıl içinde kaçak ve sahte alkollü içki şişelerinin sayısı yaklaşık 1 milyon 750 bine yükselmiştir. Açıklanan son veriler ise 2021 yılına ilişkin olup bu sayı 700.881 litre olmak üzere 169.208 şişedir.

olmasını açıklar niteliktedir. Diğer taraftan tüketiciler sahte içkideki metil alkolün ölümcül olma riskine karşı kayıtsız değildir; Kaçak alkollü içecek tüketicilerinin neredeyse yarısı (yüzde 49,4) yasal olanların fiyatının düşmesi durumunda bunlara geçiş yapacağını bildirmiştir; bu fiyat değişimi için beklenti ise yüzde 39 düzeyindedir.²⁰

5.3.2. Türkiye’de Alkollü İçecek, Sigara, Tütün, Akaryakıt ve Cep Telefonlarının Yasa Dışı Ticaretinin Analizi Çalışması

Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi (BETAM) çatısı altında 1 Mart 2019 tarihinde başlayan ve yaklaşık 24 ay süren bir proje yürütülmüştür.¹⁹ Bu projede Türkiye’de ülkeye kaçak yollarla sokulan yerli kaçak tütün ürünleri, yurtiçinde yasadışı üretilen alkollü içecekler, yurtiçinde üretilen yasadışı akaryakıt ve cep telefonlarının talep ve arzını oluşturan faktörlerin belirlenmesi ve anlaşılması amaçlanmıştır. Yasadışı ticaretin yöntem ve rotalarına ilişkin detaylı bir incelemeyi barındıran proje aynı zamanda yasadışı ticaretle mücadelede de değerlidir.

Araştırmaya göre tüketiciler ile yapılan derinlemesine görüşmelere göre kaçak alkollü içki seçiminin ardında birçok sebep bulunmaktadır. Katılımcılar kaçak ürün satın almalarının en önemli sebebi olarak bandrollü alkollü içkilerin yüksek fiyatlarını belirtmişlerdir. Bazıları, yasadışı alkollü içecek tüketimindeki artışın hükümetin vergi politikaları sebebiyle olduğunu belirtmektedir. Hatta birçok kullanıcı geçmişte bandrollü içki tükettiklerini vurgulamışlardır. Piyasada hem ülkeye kaçak getirilmiş ürünler hem sahte ürünler hem de evde üretilmiş ürünler bulunmaktadır. Bunların tamamı yasal alkollü içkilere kıyasla bir fiyat avantajına sahiptir. Kaçak içki tüketicilerinin bildirdiğine göre, 1 litre kaçak içki bandrollü 1 litre alkollü içecekten ortalama yüzde 51,3 daha ucuzdur. Bu durum kaçak alkol tüketimi nedenlerinde birinci sırada yaklaşık yüzde 90’lık bir yüzdeyle kaçak alkolün daha ucuz

6. ISITILAN TÜTÜN ÜRÜNLERİ VE TÜRKİYE PAZARI

6.1. HUKUKİ ALT YAPI

Yeni nesil tütün ürünlerinin hukuki alt yapısının belirlenmesindeki en önemli unsur söz konusu ürün tanımlarının doğru kategoriler altında yapılmasıdır. Isıtılan tütün ürünlerinin geleneksel sigara olarak değerlendirilmemesi, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi bu ürünlerin risk profili de göz önüne alınarak farklı bir ürün olarak kategorize edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye’de tütün ürünlerinin ithalatı belirli şartlara bağlanmıştır; yıllık 2 milyar adet sigara üretiminin yapılması bu şartların başında gelmektedir. Türkiye’de yapılması planlanan yatırımlar tamamlanana kadar bu ürünlere geçici bir ithalat hakkı tanıyacak hukuki düzenlemeye ihtiyaç olduğunun da altını çizmek gerekir.

6.2. VERGİ MODELİ ÖNERİSİ

Günümüzde pek çok ülkede sosyal ve çevresel faydaları artıracak yenilikçi yatırımların teşvik edilmesi amacıyla yenilikçi vergilendirme politikaları uygulanmaktadır. Gerek zararlı ürünlerin tüketimini azaltmak ve daha iyi alternatiflere olan talebi teşvik etmek için gerekse daha iyi ürünlerin geliştirilmesi ve üretilmesi için üreticileri teşvik etmek amacıyla; ‘inovasyonu destekleyen vergilendirme’ yaklaşımı elektrikli araçlar ve yenilenebilir enerji gibi pek çok sektör için vergilendirme politikalarının belirlenmesinde yaygın olarak kullanılmaktadır.

Hali hazırda tütün ürünleri üzerinden alınan iki temel vergi türü bulunmaktadır; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan tütün mamulleri için uygulanacak oran yüzde 20’dir. Özel tüketim vergisi hesaplamasına ilişkin ise çeşitli yöntemler mevcuttur. Raporumuzun 5.2.2. bölümünde de yer verildiği üzere, yasa dışı dumansız alternatif ürünlerin kullanımı neticesinde 30 milyar TL’ye yakın tahmin edilen vergi kaybının önüne geçebilmek adına, ısıtılan tütün ürünlerinin özel

tüketim vergisi yapısına ilişkin, inovatif vergi yaklaşımına yönelik olarak değerlendirdiğimiz, vergilendirme önerilerimiz aşağıda yer almaktadır.

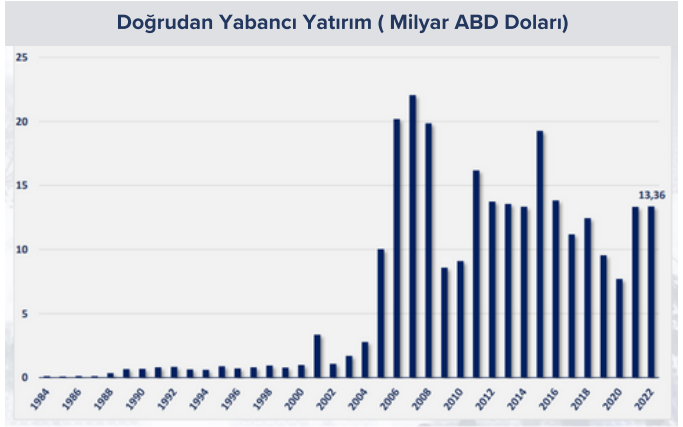
- Isıtılan tütün ürünlerinin satış ve kullanımının yasal olduğu ülkelerin çoğunda tütün ağırlığına dayalı maktu vergi sistemleri kullanıldığı da dikkate alındığında; tütün çubuklarının vergilendirilmesinde önerilen yöntem ürünlerin arz ettiği risk ile uyumlu olacak şekilde tütün ağırlığına göre hesaplanacak tam maktu vergi uygulamasıdır. Isıtılan tütün ürünlerine, lanse edildiği 70 ülkenin 42’sinde tamamen maktu vergiden oluşan ÖTV uygulanmaktadır.
- Isıtılan tütün ürünlerinin ‘dumansız bir ürün olduğu’ belirtilerek yapılan doğru ÖTV tanımıyla birlikte, yeni ÖTV vergi kategorisine uygun bir şekilde ve hem sigara tüketicilerinin bu ürünlere geçişini kolaylaştıracak hem de üreticileri daha fazla yatırım ve Ar-Ge yapmaları için teşvik edecek seviyede vergilendirilmesi önerilmektedir. Bu bakış açısıyla, ısıtılan tütün ürünleri, farklı risk profili dolayısıyla piyasaya sunulduğu ülkelerin yaklaşık üçte ikisinde üreticileri yatırıma teşvik edecek şekilde, sigaraya göre çok daha düşük ÖTV yüküne tabii tutulmuştur. Isıtılan tütün ürünlerine uygulanan vergi sigara vergilerine kıyasla AB ülkeleri ortalamasında yüzde 63, OECD ülkeleri ortalamasında ise yüzde 55 daha azdır.

- Birçok gelişmiş ülkede politika yapıcılar bu ürünlerin nasıl vergilendirmesi gerektiğine yönelik görüş bildirmişlerdir. Örneğin, Avusturya'da 2022 Tütün Vergi Mevzuatı'na ilişkin komite raporunda "2022 Tütün Vergi Mevzuatı'ndaki değişiklikler neticesinde, - devletin «Out of responsibility for Austria» programında olduğu gibi (bakınız kısım «Diğer vergi tedbirleri» S.80) - sigara, puro, ince puro, sarmalık kıyılmış tütün ve ısıtılan tütün ürünlerinin tütün vergileri makul ve düzenli adımlarla yeniden düzenlenmeye devam edilmelidir. Böylece, olağan dışı enflasyonist dönemlerde, bu tütün ürünlerinin sürdürülebilir vergilendirmesini ve tütün ürünü satıcılarının ekonomik varlıklarını temin etmek mümkün olacaktır. Ayrıca, «zarar azaltımı» faktörleri de vergilendirmede göz önüne alınmalıdır»²¹ ifadesi ile tütün ürünlerinin risk profiline göre vergilendirilmesi gerektiğinin altı çizilmiştir.
- Benzer şekilde İtalya'da, Sayıştay'ın 2023 Bütçe Yasası'na ilişkin görüşünde, "Nihayetinde, bu (2023 Bütçe Yasası) İtalyan vergi sistemini (ÖTV sistemi) Avrupa ortalamasına yaklaştıran bir yasadır. **Isıtılan tütün ürünlerinin daha düşük vergilendirilmesi, teorik olarak özel tüketim vergilerinin seviyesinin bu ürünlerin tüketiminin sebep olduğu sosyal zarara göre belirlenmesi gerektiği prensibine dayanmaktadır.**"²² ifadesiyle bu noktaya dikkat çekilmiştir.

Vergi politikalarının inovasyon ve zararı azaltılmış ürünlerin geliştirilmesi ve ticarileştirilmesi konularına olan etkisini inceleyen, ABD merkezli Uluslararası Hukuk ve Ekonomi Merkezi'nden Eric Fruits elektronik cihazların ÖTV'ye tabi tutulmasının pek yaygın olmadığını ve ilave vergi yükü yaratarak sigaradan bu ürünlere geçişi yavaşlatacağını ifade etmekte; ısıtılan tütün ürünlerinin zaten vergilendirildiği de düşünüldüğünde, bu cihazlar ve ilgili aksesuarlar için ÖTV uygulamasından sakınıldığını dile getirmektedir.²³

6.3. DOĞRUDAN YABANCI YATIRIM

Ticaret Bakanlığı tarafından düzenli olarak yayımlanan Ekonomik Görünüm Raporu – Kasım 2023 verilerine göre 1984-2002 döneminde 14,6 milyar ABD doları olan doğrudan yabancı yatırım tutarı, 2003-2022 döneminde kümülatif olarak 251,5 milyar dolara ulaşmıştır. Sadece 2022 yılına bakıldığında ise bu yatırım tutarının 13,36 milyar dolar olduğu görülmektedir. Doğrudan yabancı yatırımlarda 2022 yılı Ekim ayında 1 milyar 156 milyon dolar giriş yaşanırken 2023 yılı Ekim ayında 1 milyar 188 milyon dolar giriş yaşanmıştır.²⁴



Tablo 17: Yıllar itibarıyla doğrudan yabancı yatırımlar

Ocak ayında açıklanan ve ilk on bir aylık verilerin de eklenmiş olduğu Türkiye'ye gelen uluslararası doğrudan yatırım hacmini gösterir detay tabloda ise uluslararası doğrudan yatırım tutarının yarısından fazlasının sermaye girişi olduğu göze çarpmaktadır.²⁵

Türkiye'ye gelen UDY'nin toplam hacmi, milyon \$

	Yıllık veri													Aylık veri (ilk 11 ay)	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2022	2023
Türkiye'ye gelen UDY girişleri	9099	16182	13744	13563	13337	19263	13835	11190	12450	9549	7700	13325	13601	12588	9232
UDY sermaye girişi	6256	16136	10761	10523	8632	12181	7579	7401	6699	5881	5791	7098	6985	6588	4773
Net gayrimenkul	2494	2013	2636	3049	4321	4156	3890	4643	5915	4979	3954	5634	6273	5668	3346
Diğer	349	-1967	347	-9	384	2926	2366	-854	-164	-1311	-2045	593	343	332	1113

Tablo 18: Yıllar itibarıyla Türkiye'ye gelen uluslararası doğrudan yatırım hacmi

Dünya genelindeki basın duyurularına bakıldığında ısıtılan tütün ürünleri bağlamında sektörün oyuncularından gelen yatırım haberleri dikkat çekmektedir. Philip Morris International, İtalya'da 1 milyar Euro üzerindeki yatırımıyla son 20 senede İtalya'da yapılan en büyük fabrikayı inşa etmiştir.²⁶ Yine Philip Morris International, Polonya fabrikasına 214 milyon Euro yatırım yapacağını duyurmuştur.²⁷ Romanya başbakanı Nicolae Ciolacu yaptığı basın açıklamasında Philip Morris International'ın bugüne kadar yapmış olduğu 600 milyon Euro değerindeki yatırıma ek olarak 121 milyon Euro daha yatırım yapacağını belirtmiştir.²⁸ Benzer şekilde BAT İtalya ve Romanya³⁰ fabrikaları için 550 milyon Euro'ya yakın yatırım haberi paylaşmıştır. Bu örneklerden yola çıkarak, ısıtılan tütün ürünleri bağlamında Türkiye'ye

diğer ülke örneklerinde olduğu gibi yüz milyonlarca dolar yatırım yapılması beklenebilir. Yukarıdaki verilerle birlikte değerlendirildiğinde, potansiyel yatırım tutarının Türkiye için büyük bir önemi olduğu dikkatten kaçırılmamalıdır.

Bu noktada, ısıtılan tütün ürünlerinin Türkiye'de üretilmesinin yurt dışına giden döviz bağlamında vebununla birlikte ihracat açısından müspet bir etkisi olacağı tabiidir. Yasa dışı yollarla getirilen ısıtılan tütün ürünleri ve elektronik sigaraların kayıt dışı temin edilmesinden kaynaklı döviz kaybının yıllık yaklaşık 7 milyar dolarlık bir hacme ulaştığı tahmin edilmektedir (*ortalama paket fiyatı ısıtılan tütün ürünleri için 150 TL, 2 ml'lik tek kullanımlık elektronik sigaralar için 170 TL varsayılmıştır*).

7. ISITILAN TÜTÜN ÜRÜNLERİ KULLANIMINDA GLOBAL TRENDLER

Ülkemizde yasal olarak satışı mümkün olmayan bu yeni nesil ürünlerin kullanım trendi dünya genelinde hızlı bir artış göstermektedir. Görece daha uzun süredir piyasada bulunan elektronik sigaralar ABD, Fransa ve İngiltere gibi ülkelerde önemli bir pazar payına sahiptir. İlk olarak 2014'te Japonya ve İtalya'da piyasaya çıkan ısıtılan tütün ürünlerinin ise kısa sürede 70'in üzerinde³¹ ülkede satılıyor olması bu ürünlere giderek artan talebin önemli bir göstergesidir. Yeni nesil ürün segmentinde artan talep ve rekabet ise ürün inovasyonunun devam etmesi ve ürün teknolojisinin geliştirilmesi için ciddi araştırma-geliştirme yatırımlarını beraberinde getirmiştir.

Geleneksel tütün ürünlerinin kullanımına kıyasla ısıtılan tütün ürünlerinin daha az risk taşıdığı kabulünün yaygınlaşmasıyla tüketicilerin bu ürünlere olan farkındalığı ve ilgisi artmış; sigara kullanıcılarının zararlı kimyasallara maruziyeti azaltmak amacıyla alternatif olarak bu ürünleri tercih ettikleri görülmüştür.³²

Isıtılan tütün ürünlerinin kullanımına, satış ve pazarlamasına ilişkin yasal çerçeve her ülkede farklılık göstermektedir. Isıtılan tütün ürünlerinin satıldığı ülkeler içerisinde örneklem yoluyla ise İtalya, Yunanistan, Polonya ve Romanya seçilmiş; bu ülkelerde ısıtılan tütün ürünlerine ilişkin yasal düzenlemeler, bu ürünler üzerinden alınan vergilere ilişkin örnek hesaplamalar ise aşağıdaki alt bölümlerde detaylandırılmıştır.

7.1. İTALYA

İtalya'nın ısıtılan tütün ürünlerini geleneksel sigaralardan farklı bir ürün olarak ayrı bir kategoride tanımlaması ve ürünlerin satışı, ithalatı ve kullanımına ilişkin düzenlemelerin yapılması AB Tütün Ürünleri Yönergesi ile 2016 yılında efektif hale gelmiş³³; söz konusu kısıtlamalar tütün ürünleri kullanımıyla ilgili düzenlemelerin yer aldığı Sigara ve Benzeri Ürünler Yasası (Legge sulla tutela della salute nel fumo) altında düzenlenmiştir.

Dünyada ısıtılan tütün ürünlerinin ilk lanse edildiği ülkelerden biri olan İtalya'da ısıtılan tütün ürünlerinin vergi yapısı ve seviyesi de sigaradan önemli ölçüde farklılaştırılmıştır. Sigaralara nispi vergi ve maktu vergiden oluşan karma ÖTV uygulanırken, ısıtılan tütün ürünlerine tamamen maktu vergiden oluşan bir sistem uygulanmaktadır. Lanse edildiği ilk yıllarda sigaranın yüzde 50'si seviyesinde ÖTV'ye tabii tutulmakla birlikte 2019 yılında kategoriyi daha fazla teşvik amacıyla bu oran sigara ÖTV'sinin yüzde 25'i seviyesine indirilmiştir³⁴. Bugün İtalya'da ısıtılan tütün ürünleri hala sigaraya göre önemli ölçüde - sigara ÖTV'sinin yüzde 36,5'u seviyesinde - farklı vergilen-dirilmektedir.

İtalya'nın ısıtılan tütün ürünlerinin lanse edilmesi için gerekli olan yasal ve vergisel düzenlemelerle birlikte yaptığı lansman, ülkenin dış ticaretine de katkıda bulunmuştur. Sektördeki PMI³⁵ ve BAT³⁶ gibi büyük üreticiler yeni nesil ürünlerin üretimi için toplamda 1,5 milyar Euro yatırım yapacaklarını duyurmuş ve 2015'te İtalya, Bolonya'da PMI'nın ilk ısıtılan tütün ürünleri fabrikası açılmış ve diğer AB ülkeleri ve AB dışındaki ülkelere ihracat başlamıştır. 2021 itibarıyla İtalya'nın AB dışındaki ülkelere ısıtılan tütün ürünleri ihracatı 1,55 milyar Euro ile **AB toplamının üçte ikisini** oluşturmaktadır.³⁷ 2022 yılında ise Bolonya fabrikasının ihracatının 1,85 milyar Euro ile tüm İtalya'nın gerçekleştirdiği ünlü İtalyan yıllandırılmış peynir³⁸ ve zeytinyağının³⁹ ihracatlarını dahi geçtiği görülmektedir.

2023 Ekim itibarıyla vergi oranları	Isıtılan Tütün Çubuğu
Perakende Satış Fiyatı (EUR/Paket)	5,2
Nispi Vergi	-
Maktu Vergi (EUR/1000 adet)	56,4
KDV	22%
ÖTV (EUR/Paket)	1,1
KDV (EUR/Paket)	0,9
Toplam Vergi (EUR/Paket)	2,1
Toplam Vergi Yüklü	39,7%

Tablo 5: İtalya'da ısıtılan tütün çubuğu üzerinden alınan vergi unsurları ve toplam vergi yükü

7.2. YUNANİSTAN

Yunanistan, sigara içmeye devam edecek yetişkinlerin geleneksel sigaralara daha iyi bir alternatif olacak yeni nesil tütün ürünleri konusunda bilgilendirilmesini önemseyen ve bu ürünlerin sağlığa olan etkisinin araştırılması için bilimsel değerlendirmeleri önceliklendiren ülkeler arasında ilk sıralarda yer almaktadır.

Yunanistan'da 2019 yılında sunulan Sigaraya Karşı Ulusal Eylem Planı⁴⁰ aşağıdaki dört temel ilkeye dayanmaktadır;

1. Özellikle 15 yaş ve üzeri gençlerde önem verilen, önleyici tedbirleri vurgulayan sağlıklı ve sigarasız bir kültürün teşvik edilmesi,
2. Sigara içmeyenlerin ikinci el duman maruziyetinden korunması,
3. Sigarayı bırakmaya çalışanlara yönelik tıbbi desteğin artırılarak destek verilmesi,
4. Zarar azaltma stratejik yaklaşım altında yeni nesil tütün ürünlerinin değerlendirilmesi ve düzenlenmesi

Bu eylem planıyla ilgili ilk adım dördüncü maddeye ilişkin olarak atılmış ve aktif ve pasif sigara içenlerin yeni teknolojilerin yardımıyla maksimum zarar azaltma hedefine ulaşılması amacıyla 2020 yılının Temmuz ayında yasalaşmıştır. 2020/4715 sayılı Kanun'da ise aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

"Yeni tütün ürünleri, nikotin içeren ve elektronik olmayan sigaralar ve diğer nikotin içeren ürünlerin kullanımının, geleneksel sigaralara göre önemli ölçüde azalmış bir sağlık riski veya toksik emisyonlarda azalma veya azaltılmış toksisite sunduğunu bilimsel olarak desteklenen beyanların, bu düzenlemelerde belirtilen prosedüre ve koşullara uygun olarak yapılması izin verilir."

Bu düzenleme ile uyumlu olarak Mart 2023'te Yunanistan sağlık bakanlığı IQOS ile kullanılan HEETS'in sigaraya kıyasla daha az zararlı madde açığa çıkardığına ve toksisite oluşturduğu beyanına onay ve izin vermiştir.

Yunanistan da ısıtılan tütün ürünlerini ilk çıkışından itibaren ayrı bir kategori olarak tanımlayan, yasal ve vergisel düzenlemeleri de bu farklılığı gözeterek uygulayan ülkeler arasında yer almaktadır.

Pek çok gelişmiş ülkede olduğu gibi Yunanistan'da da ısıtılan tütün ürünlerine, tütün ağırlığına bağlı tamamen maktu vergilendirme uygulanmaktadır. Isıtılan tütün ürünlerine uygulanan ÖTV oranı, lanse edildiği tarihten bu yana geçen yedi yılda sabit tutulmuş olup, Haziran 2023 itibarıyla özel tüketim vergisi bakımından sigaraya göre yüzde 69 daha düşük vergilendirilmektedir.

ÖTV seviyesi bakımından daha avantajlı bir çerçevede değerlendirilmesi, tüketicilerin sigaradan ısıtılan tütün ürünlerine geçişine yardımcı olmuştur. Isıtılan tütün ürünlerine olan talep artışının görülmesiyle birlikte 2017'de PMI'nın Yunanistan'daki sigara fabrikası ısıtılan tütün ürünleri fabrikasına dönüştürülmüştür.

AB üyesi ve AB dışındaki ülkelere başlayan ihracat 2021 itibarıyla 140 milyon €'ya ulaşmıştır.⁴¹

2023 Ekim itibarıyla vergi oranları	Isıtılan Tütün Çubuğu
Perakende Satış Fiyatı (EUR/Paket)	4,0
Nispi Vergi	-
Maktu Vergi (EUR/kg)	156,7
KDV	24%
ÖTV (EUR/Paket)	1,0
KDV (EUR/Paket)	0,8
Toplam Vergi (EUR/Paket)	1,7
Toplam Vergi Yüklü	43,2%

Tablo 6: Yunanistan'da ısıtılan tütün çubuğu üzerinden alınan vergi unsurları ve toplam vergi yükü

7.3. POLONYA

Polonya’da ısıtılan tütün ürünleri lansmanı Nisan 2017’de yapılmıştır. Sigara içen yetişkinlerin kategoriye geçişini teşvik etmek amacıyla lansman sonrası 3 yıl boyunca ısıtılan tütün ürünleri ÖTV’ye tabi tutulmamış; ilk vergi 2020 yılında getirildiğinde ise ısıtılan tütün ürünlerine sigaraya kıyasla yüzde 79 oranında daha düşük ÖTV uygulanmıştır. ÖTV farkının yüzde 74 olarak belirlendiği 2022 yılında, öngörülebilirliği arttırmak için 2027’ye kadar geçerli olacak 6 yıllık bir vergi planı üzerine el sıkışılmıştır. Bu plana göre, 6 yıl boyunca ısıtılan tütün ürünlerinin ÖTV farkının sigaraya kıyasla yüzde 74 oranında daha az olmasına karar verilmiştir.

Sigaralara nispi vergi ve maktu vergiden oluşan karma ÖTV uygulanırken, ısıtılan tütün ürünlerine ağırlık bazlı tamamen maktu vergiden oluşan bir sistem uygulanmaktadır.

2023 Ekim itibarıyla vergi oranları	Isıtılan Tütün Çubuğu
Perakende Satış Fiyatı (PLN/Paket)	16,5
Nispi Vergi	-
Maktu Vergi (PLN/kg)	508,9
KDV	23%
ÖTV (PLN/Paket)	2,7
KDV (PLN/Paket)	3,1
Toplam Vergi (PLN/Paket)	5,8
Toplam Vergi Yüğü	35,0%

Tablo 7: Polonya’da ısıtılan tütün çubuğu üzerinden alınan vergi unsurları ve toplam vergi yükü

Polonya’da kategoriyle ilgili atılan adımların ve yapılan düzenlemelerin beraberinde yabancı yatırımcıları da getirdiği söylenebilir. Sektörün büyük oyuncularından Philip Morris International (PMI) Polonya’nın Krakow şehrine ısıtılan tütün çubuğu üretimi için 1 Milyar Zloti (~214 Milyon Euro) üzerinde yatırım yapılacağını duyurmuştur.⁴²

Bununla birlikte Polonya Parlamentosu Sağlık Komitesi tarafından talep edilen bir üniversite araştırması raporu Parlamento’nun resmi internet sitesinde paylaşılarak “Tütünde Zarar

Azaltımı” kavramına dikkat çekmektedir. Raporla daha az zararlı ürünlerin daha az vergilendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır.⁴³

7.4. ROMANYA

Pek çok gelişmiş ülkede olduğu gibi Romanya mevzuatında da ısıtılan tütün ürünlerinin riski azaltılmış ürünler olduğuna ilişkin ifadeler yer almaktadır. Vergi mevzuatında belirtildiği üzere tütün karışımında yanma olmaksızın, ısıtma yoluyla solunabilir aerosol oluşturan, gümrük kodu NC 2404 11 00 olarak tanımlanmış ısıtılan tütün ürünlerine risk potansiyeli azaltılmış ürün olmasından dolayı özel vergi uygulanır.⁴⁴

Isıtılan tütün ürünlerine, sigaradan farklı olarak tütün karışımının ağırlığına bağlı tamamen maktu vergilendirme uygulanmaktadır. Lansmanının yapıldığı 2015 yılında ısıtılan tütün ürünlerine uygulanan ÖTV oranı, sigaraya kıyasla yüzde 73 oranında daha düşük olacak şekilde belirlenmiştir. Aradan geçen 8 yılın ardından ısıtılan tütün ürünlerinde ÖTV oranı sigaraya kıyasla yüzde 65 oranında daha azdır.

2023 Ekim itibarıyla vergi oranları	Isıtılan Tütün Çubuğu
Perakende Satış Fiyatı (RON/Paket)	20,0
Nispi Vergi	-
Maktu Vergi (RON/kg)	4,139,8
KDV	19%
ÖTV (RON/Paket)	4,5
KDV (RON/Paket)	3,2
Toplam Vergi (RON/Paket)	7,7
Toplam Vergi Yüğü	38,6%

Tablo 8: Romanya’da ısıtılan tütün çubuğu üzerinden alınan vergi unsurları ve toplam vergi yükü

1 Ocak 2024 itibarıyla geçerli hale gelen 5 yıllık ÖTV planı önerisinde ısıtılan tütün ürünlerindeki ÖTV oranının sigaraya kıyasla daha düşük oranda seyrettiği dikkat çekmektedir. Tablo 9’da belirtilen oranlara göre 2026 yılında ısıtılan tütün ürünlerinin ÖTV oranının sigaraya kıyasla yüzde 57 seviyesinde daha az olmasının planlandığı görülmektedir.

Ürünler	Vergi Unsuru	Nisan 2023 - Aralık 2023	Ocak 2024 - Mart 2024	Nisan 2024 - Mart 2025	Nisan 2025 - Mart 2026	Nisan 2026 - Aralık 2026
Sigaralar	Nispi Vergi (Perakende satış fiyatı üzerinden %)	12%	12%	11%	10%	10%
	Maktu Vergi (1000 adet için)	RON 493,99	RON 540,94	RON 540,94	RON 557,99	RON 583,99
	Asgari Maktu Vergi (1000 adet için)	RON 625,97	RON 672,92	RON 672,92	RON 687,97	RON 718,97
Isıtılan Tütün Ürünleri	Maktu Vergi (kg başına)	RON 834,63	RON 1094,93	RON 1094,93	RON 1146,62	RON 1198,28

Tablo 9: Romanya'nın 5 yıllık ÖTV Planı Önerisi

Isıtılan tütün ürünleri kategorisi ülkeye yatırımları da beraberinde getirmektedir. Romanya Başbakanı Nicolae Ciolacu'nun Eylül 2023'deki açıklamasına göre sektörün oyuncularından Philip Morris International (PMI) bugüne kadar yapmış olduğu 600 milyon dolar değerindeki yatırımlarına ilave olarak 130 milyon dolarlık yatırım yapacağını duyurmuştur.⁴⁵

8. SONUÇ

Bu rapor, Türkiye'de tütün, alkollü içecekler ve özellikle yeni nesil tütün ürünlerine ilişkin kapsamlı bir inceleme sunmakta ve bu sektörlerin ekonomik, hukuki ve vergi dinamiklerini ele alarak, bu alanlarda yaşanan gelişmelerin ve değişikliklerin kayıt dışı ekonomi bağlamında etkilerini değerlendirmektedir. Öncelikli olarak alkol, tütün ve tütün mamullerinin Türkiye ekonomisindeki boyutu ve bütçedeki ağırlığına odaklanılmış ve bu sektörlerin son altı yıl içindeki bütçe gerçekleştirmelerindeki payları incelenmiştir.

Raporda özellikle vurgulanan bir diğer konu, yeni nesil tütün ürünleri olan elektronik sigaralar ve ısıtılan tütün ürünleridir. Bu ürünlerin dünya genelindeki kullanım trendleri ve regülasyonları ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Örnek olarak, İtalya, Yunanistan, Polonya ve Romanya gibi ülkelerdeki uygulamalar ve vergilendirme politikaları incelenerek, bu ürünlerin dünya çapındaki yaygınlığı ve etkileri gözler önüne serilmiştir.

Türkiye'de ısıtılan tütün ürünleri mevzuat açısından ayrıca değerlendirilmiş ve bu ürünlerin Türkiye'deki kullanımı üzerine İstanbul Ekonomi Araştırma tarafından gerçekleştirilen anket sonuçlarına dayalı detaylı bir analiz sunulmuştur, yasa dışı dumansız alternatif ürünlerin kullanımından kaynaklı vergi geliri kaybının yaklaşık 30 milyar TL'ye yakın olduğuna ilişkin tahmin bu çalışmanın bir sonucudur. Kayıt dışı ekonomi bağlamında, geleneksel tütün ürünleri, ısıtılan tütün ürünleri ve alkollü içeceklerin rolü derinlemesine incelenmiştir. Bu bağlamda, kaçakçılıkla mücadele verileri ve yasa dışı ticaret analizleri, bu sektörlerin kayıt dışı ekonomideki etkisini belirlemek adına kritik bir öneme sahiptir.

Son olarak, bu rapor Türkiye'deki tütün, alkollü içecekler ve yeni nesil tütün ürünleri sektörlerinin ekonomik, hukuki ve vergi dinamiklerini açıklayarak, Türkiye'ye yapılması muhtemel yaklaşık yüz milyonlarca dolar hacmindeki yatırım dikkate alındığında bu sektörlerin Türkiye ekonomisine olan etkilerini doğrudan yabancı yatırım bağlamında değerlendirmiştir. Bununla birlikte, bu ürünlerin ülkemizde üretilmesinin yurt dışına giden döviz ve ihracat bağlamında müspet bir etkisi olacağına işaret edilmiştir.

Özellikle tütün ürünlerinin vergilemesine odaklanıldığında özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi olmak üzere iki vergi türü dikkat çekmektedir. Bu bağlamda, raporda yer verilen vergi modeli önerileri; tütün çubuklarının vergilendirilmesinde tütün ağırlığına dayalı tam maktu vergi yönteminin belirlenmesi, sosyal risk ve zararlar dikkate alındığında ısıtılan tütün ürünlerinin geleneksel tütün ürünlerinden ayrıştırılarak daha düşük bir vergi yüküne tabi tutulması, ısıtılan tütün ürünleri için kullanılan cihazların özel tüketim vergisine tabi tutulmaması gerektiğidir. Yenilikçi vergilendirme politikalarının tütün ürünleri üzerinde nasıl uygulanabileceği konusu ele alınmakta ve tütün ürünlerinin vergilendirilmesinin, çevresel ve sosyal faydaları artırmak için nasıl kullanılabileceği konusunda öneriler sunulmaktadır. Çalışmamızın, içerdiği bilgilerin Türkiye'nin bu sektörlerdeki gelecekteki politika ve stratejilerini belirlemede önemli bir rehber olmasını temenni ederiz.

DİPNOT

- ¹ “**Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı.**” T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. erişim 19 Eylül 2023. <https://www.hmb.gov.tr/kayit-disi-ekonomi-ile-mucadele-eylem-planı>.
- ² 2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf (egm.gov.tr)
- ³ Konunun mevzuat çerçevesi ele alınırken Penezoğlu Hukuk Bürosu’ndan alınan etraflı hukuki görüşten faydalanılmıştır.
- ⁴ Merkezi Yönetim Bütçe İstatistikleri - T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü (hmb.gov.tr)
- ⁵ Sigaranın perakende satış fiyatı 54 TL olarak dikkate alınmıştır.
- ⁶ **2023 Yılına Doğru Alkollü İçki Sektörü Raporu**, Dr. Onur Terzi & Doç. Dr. Cenker Göker, Türkiye Gıda ve İçecek Sanayii Dernekleri Fedarasyonu, Haziran 2021
- ⁷ Philip Morris International Investor Day, September 28, 2023
- ⁸ British American Tobacco - Our business (bat.com)
- ⁹ JT Group 2022 financial results & 2023 forecast | Japan Tobacco International – a global tobacco company (jti.com)
- ¹⁰ Gilbert, Herbert A. **Smokeless Non-Tobacco Product**, issued April 17, 1965.
- ¹¹ “**Isıtılan Tütün Ürünleri – Bilgi Notu**”, Dünya Sağlık Örgütü, WHO/NMH/PND/17.6
- ¹² “**New ideas, old problems? Heated tobacco products - a systematic review**”, Jankowski M, Brożek GM, Lawson J, Skoczyski S, Majek P, Zejda JE.. Int J Occup Med Environ Health. 2019 Oct 16;32(5):595-634
- ¹³ “**Differences Between Non-Combusted Cigarettes, E-Cigs, and Cigarettes.**” U.S. Food and Drug Administration. Accessed September 19, 2023. <https://www.fda.gov/tobacco-products/products-ingredients-components/how-are-non-combusted-cigarettes-sometimes-called-heat-not-burn-products-different-e-cigarettes-and>
- ¹⁴ Bu bölüm kaleme alınırken Penezoğlu Hukuk Bürosu’ndan alınan görüşten yararlanılmıştır.
- ¹⁵ 2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf (egm.gov.tr)
- ¹⁶ Tablo Oxford Economics tarafından hazırlanan ‘Türkiye’de Kaçak Tütün Tüketimi’ Raporundaki veriler ile hazırlanmıştır. “**Türkiye’de Kaçak Tütün Tüketimi**”, Oxford Economics, Accessed September 19, 2023. <https://www.oxfordeconomics.com/wp-content/uploads/2023/03/Illicit-Tobacco-Consumption-in-Turkey2.pdf>.
- ¹⁷ a.e.
- ¹⁸ “Tütün Ürünleri Bilinirlik & Kullanım Araştırması”, İstanbul Ekonomi Araştırma, , Haziran 2023
- ¹⁹ Rep. “**Türkiye’de Alkollü İçecek, Sigara, Tütün, Akaryakıt ve Cep Telefonlarının Yasa Dışı Ticaretinin Analizi**”, Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi, 2021.
- ²⁰ Rep. “**Türkiye’de Alkollü İçecek, Sigara, Tütün, Akaryakıt ve Cep Telefonlarının Yasa Dışı Ticaretinin Analizi**”, Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi, 2021 sf, 59
- ²¹ “**Budgetbegleitgesetz 2023 – BBG 2023.**” Parlament Österreich. Accessed August 28, 2023. <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/1776>.
- ²² “**Xxiv Rapporto Mercato del Lavoro e Contrattazione**”, corteconti.it. Accessed September 19, 2023. <https://www.corteconti.it/Download?id=50d4b202-0807-41e8-8d09-3ce59181ffe4>.
- ²³ **Vapor products, harm reduction, and taxation: Principles, evidence, and a research agenda**, Eric Fruits, International Center for Law and Economics, October 2018
- ²⁴ “**Ekonomik Görünüm**”, Ticaret Bakanlığı, January 1, 2024. Accessed on February 6, 2024. <https://ticaret.gov.tr/data/5e18288613b8761dccc355ce/Ekonomik%20G%C3%B6r%C3%BCn%C3%BCm%2023%20Aral%C4%B1k.pdf>
- ²⁵ “**Rakamlarla Uluslararası Doğrudan Yatırımlar Ödemeler Dengesi İstatistikleri - Kasım 2024**”, Uluslararası Yatırımcılar Derneği, January 12, 2024

- ²⁶ Philip Morris Manufacturing & Technology BO IPMI - Italy - EN
- ²⁷ <https://notesfrompoland.com/2023/09/13/philip-morris-to-invest-1-billion-zloty-in-tobacco-stick-production-in-poland/>
- ²⁸ Philip Morris to invest \$130 mln in Romanian plant (seenews.com)
- ²⁹ “A Better Tomorrow™ Innovation Hub to Launch in Italy.” British American Tobacco - A Better Tomorrow™ Innovation Hub to launch in Italy. Accessed September 19, 2023. https://www.bat.com/group/sites/UK__9D9KCY.nsf/vwPagesWebLive/DOC7ADYQ#
- ³⁰ BAT to Produce HNB Products in Croatia – Tobacco Reporter
- ³¹ “Investor Information – May 2023”, Phillip Morris International, Accessed August 23, 2023 <https://philipmorrisinternational.gcs-web.com/static-files/0f6fd20a-14d7-40f3-86b7-7a906f79bfcb>
- ³² **ERS Position Paper on Heated Tobacco Products;** Prof. Charlotta Pisinger, <https://www.ersnet.org/news-and-features/news/ers-position-paper-on-heated-tobacco-products/>
- ³³ Directive 2014/40/EU of the European Parliament and of the Council of 3 April 2014 on the approximation of the laws, regulations and administrative provisions of the Member States concerning the manufacture, presentation and sale of tobacco and related products and repealing Directive 2001/37/EC Text with EEA relevance
- ³⁴ Isıtılan tütün ürünleri ÖTV’si bir önceki yıl ağırlıklı ortalama sigara fiyatına göre hesaplanan ÖTV’nin yüzde’sinin tüketim süresi ile çarpılmasıyla hesaplanmaktadır.
- ³⁵ **“Philip Morris International Doubles Investment in Heated Tobacco Unit Facility in Italy. Another Step towards a Smoke-Free Future.”** Philip Morris International Doubles Investment in Heated Tobacco Unit Facility in Italy. Another Step towards a Smoke-Free Future. | Business Wire, June 26, 2017. Accessed August 28, 2023. <https://www.businesswire.com/news/home/20170626005604/en/Philip-Morris-International-Doubles-Investment-in-Heated-Tobacco-Unit-Facility-in-Italy.-Another-Step-towards-a-Smoke-Free-Future>
- ³⁶ **“A Better Tomorrow™ Innovation Hub to Launch in Italy.”** British American Tobacco - A Better Tomorrow™ Innovation Hub to launch in Italy. Accessed September 19, 2023. https://www.bat.com/group/sites/UK__9D9KCY.nsf/vwPagesWebLive/DOC7ADYQ
- ³⁷ EU Access2Markets (trade statistics)
- ³⁸ CLAL - Italy: export Grana Padano PDO and Parmigiano Reggiano PDO
- ³⁹ Olive Oil | Imports and Exports | 2022 (trendeconomy.com)
- ⁴⁰ National Action Plan against Smoking – “Health unites us” | Greek Government
- ⁴¹ EU Access2Markets (trade statistics)
- ⁴² <https://notesfrompoland.com/2023/09/13/philip-morris-to-invest-1-billion-zloty-in-tobacco-stick-production-in-poland/>
- ⁴³ Wybrane Informacje BAS - Sejm Rzeczypospolitej Polskiej
- ⁴⁴ https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Cod_fiscal_norme_2023.htm#A439
- ⁴⁵ Philip Morris to invest \$130 mln in Romanian plant (seenews.com)

KAYNAKÇA

"Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı." T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. erişim 19 Eylül 2023. <https://www.hmb.gov.tr/kayit-disi-ekonomi-ile-mucadele-eylem-planı>.

2023 Yılına Doğru Alkollü İçki Sektörü Raporu, Dr. Onur Terzi & Doç. Dr. Cenker Göker, Türkiye Gıda ve İçecek Sanayii Dernekleri Federasyonu, Haziran 2021

Gilbert, Herbert A. Smokeless Non-Tobacco Product, issued April 17, 1965.

"Isıtılan Tütün Ürünleri – Bilgi Notu", Dünya Sağlık Örgütü, WHO/NMH/PND/17.6

"New ideas, old problems? Heated tobacco products - a systematic review", Jankowski M, Brożek GM, Lawson J, Skoczyski S, Majek P, Zejda JE.. Int J Occup Med Environ Health. 2019 Oct 16;32(5):595-634.

"Differences Between Non-Combusted Cigarettes, E-Cigs, and Cigarettes." U.S. Food and Drug Administration. Accessed September 19, 2023. <https://www.fda.gov/tobacco-products/products-ingredients-components/how-are-non-combusted-cigarettes-sometimes-called-heat-not-burn-products-different-e-cigarettes-and>

"Investor Information – May 2023", Phillip Morris International, Accessed August 23, 2023 <https://philipmorrisinternational.gcs-web.com/static-files/0f6fd20a-14d7-40f3-86b7-7a906f79bfc6>

"Philip Morris International Doubles Investment in Heated Tobacco Unit Facility in Italy. Another Step towards a Smoke-Free Future." Philip Morris International Doubles Investment in Heated Tobacco Unit Facility in Italy. Another Step towards a Smoke-Free Future. | Business Wire, June 26, 2017. Accessed August 28, 2023. <https://www.businesswire.com/news/home/20170626005604/en/Philip-Morris-International-Doubles-Investment-in-Heated-Tobacco-Unit-Facility-in-Italy.-Another-Step-towards-a-Smoke-Free-Future>.

A Better Tomorrow™ Innovation Hub to Launch in Italy." British American Tobacco - A Better Tomorrow™ Innovation Hub to launch in Italy. Accessed September 19, 2023. https://www.bat.com/group/sites/UK__9D9KCY.nsf/vwPagesWebLive/DOC7ADYQ#

"Tütün Ürünleri Bilinirlik & Kullanım Araştırması", İstanbul Ekonomi Araştırma, , Haziran 2023

"Exposure to Heated Tobacco Products and Adverse Health Effects, a Systematic Review." Znyk, Małgorzata, Joanna Jurewicz, and Dorota Kaleta. International journal of environmental research and public health, June 21, 2021. <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC8296358/>.

"Türkiye’de Kaçak Tütün Tüketimi", Oxford Economics, Accessed September 19, 2023. <https://www.oxfordeconomics.com/wp-content/uploads/2023/03/Illicit-Tobacco-Consumption-in-Turkey2.pdf>.

Rep. "Türkiye’de Alkollü İçecek, Sigara, Tütün, Akaryakıt ve Cep Telefonlarının Yasa Dışı Ticaretinin Analizi", Bahçeşehir Üniversitesi Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Merkezi, 2021.

"Budgetbegleitgesetz 2023 – BBG 2023." Parlament Österreich. Accessed August 28, 2023. <https://www.parlament.gv.at/gegenstand/XXVII/I/1776>.

"Xxiv Rapporto Mercato del Lavoro e Contrattazione", corteconti.it. Accessed September 19, 2023. <https://www.corteconti.it/Download?id=50d4b202-0807-41e8-8d09-3ce59181ffe4>.

"Vapor products, harm reduction, and taxation: Principles, evidence, and a research agenda", Eric Fruits, International Center for Law and Economics, October 2018

"Rakamlarla Uluslararası Doğrudan Yatırımlar Ödemeler Dengesi İstatistikleri - Kasım 2024", Uluslararası Yatırımcılar Derneği, January 12, 2024

"Rakamlarla Uluslararası Doğrudan Yatırımlar Ödemeler Denges İstatistikler - Kasım 2023", Uluslararası Yatırımcılar Derneği , January 12, 2024. Accessed February 6, 2024. <https://yased-api.yased.org.tr/Uploads/Reports/YASED-Rakamlarla-UDY-Kasim-2023.pdf>

ERS Position Paper on Heated Tobacco Products; Prof. Charlotta Pisinger, <https://www.ersnet.org/news-and-features/news/ers-position-paper-on-heated-tobacco-products/>

Disclaimer:

“VERGİSEL PERSPEKTİFTEN TÜTÜN ÜRÜNLERİ VE ALKOLLÜ İÇECEKLER PİYASASINDA KAYIT DIŞILIK (Tespitler ve Mali Politika Önerileri)” (Rapor), BDO Akın ve Demirel Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. (BDO) ve Philip Morris Tütün Mamulleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. arasında imzalanmış olan genel danışmanlık sözleşme hükümleri uyarınca hazırlanmıştır. Bu Rapor’un hazırlanmasında kullanılan ve kaynağı Rapor’da belirtilen ve/veya resmi kanallardan tedarik edilen bilgiler dışında kalan veriler, Philip Morris Tütün Mamulleri Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından sağlanmıştır. BDO olarak bu Rapor’da verilen görüşümüz özellikle burada vurgulanan sonuçlarla sınırlıdır ve Rapor’da yer verilen bilgilerin, varsayımların ve beyanların eksiksiz ve doğru olmasına dayanmaktadır. Söz konusu bilgilerin, varsayımların ve/veya beyanların tümüyle eksiksiz veya doğru olmaması halinde; söz konusu hata veya noksanlığın vardığımız sonuçta önemli etkisi olabileceğinden ötürü, bizim acilen bilgilendirilmemiz önem arz etmektedir. Görüşümüzü verirken, Türk Vergi Kanunlarına, ilgili ulusal ve uluslararası mevzuat hükümlerine ve bunlarla ilgili yargı ve idare yorumlarına ve tarafımıza sunulan verilere itimat etmekteyiz. Söz konusu düzenlemeler ve veriler geçmişe yönelik olarak ve/veya ileride değişmesi mümkün olan konuları içermektedir ve bu gibi değişiklikler vardığımız sonuçların geçerliliğini ve doğruluğunu etkileyebilmektedir. Rapor’un tamamlanmasından sonra oluşabilecek ulusal ve uluslararası kanun ve idari düzenlemelerdeki veya yargı ve idari yorumlardaki ya da tarafımıza sağlanan verilerdeki değişiklikler nedeniyle görüşümüzü güncellemeyeceğiz. Bu Rapor’daki veriler herhangi bir gerçek veya tüzel kişi durumuna hitap etmemektedir. Uygun uzman tavsiyesi olmadan ve belirgin bir durum tam olarak değerlendirilmeden bu bilgilere dayanarak hareket edilmemelidir. Philip Morris Tütün Mamulleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin sözleşme hükümlerine uygun olarak Rapor’u 3. kişi ve kurumlarla paylaşması neticesinde, bu kişi ve kurumların Rapor içeriği nedeniyle BDO’yu sorumlu tutması ve/veya bu kişi ve kurumların Rapor içeriği nedeniyle hareketlerinden BDO’nun sorumlu tutulması mümkün değildir.

© 2023 Her hakkı saklıdır. BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş., Denet Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Yayıncılık A.Ş., BDO Turizm Danışmanlığı A.Ş. BDO İzmir Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Ankara Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Akın ve Demirel Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., BDO Kosova L.L.C. ve Denet Barlag Maslahat anonim veya limited şirketler olup, BDO International Limited Üye Kuruluşlarıdır. Her BDO Üyesi Firma, kendi ülkesinde bağımsız bir tüzel kişiliktir. BDO International Limited, garantisiyle sınırlı bir İngiliz şirkettir. Ağ içindeki hizmet sunumu, yasal merkezi Brüksel’de bulunan ve Belçika’da kurulmuş bir limited şirket olan Brussels Worldwide Services BVBA tarafından koordine edilmektedir. BDO, BDO ağıнын ve BDO üye firmalarının her birinin marka adıdır. Türkiye’de basılmıştır.

İLETİŞİM:

BDO Akın ve Demirel Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.



Emrah Akın, YMM
Vergi, Şirket Ortağı
T: +90 530 173 08 47
E: emrah.akin@bdo.com.tr



Ayça Hüma Gülümser, SMMM
Vergi, Müdür
T: +90 538 638 16 82
E: ayca.sen@bdo.com.tr

İSTANBUL - BDO TÜRKİYE MERKEZ OFİSİ

Eski Büyükdere Caddesi No: 14, Park Plaza K.4
34398 Sarıyer/İstanbul
+90 212 365 62 00
+90 212 365 62 01
+90 212 365 62 02
+90 212 365 62 05
bdo.com.tr
bdo@bdo.com.tr

İSTANBUL - BDO TURİZM DANIŞMANLIĞI OFİSİ

Mecidiye Mah. Lozan Sk. No: 212
34347 Beşiktaş/İstanbul
+90 212 365 82 52
++90 212 365 82 52

İSTANBUL - BDO MASLAK OFİSİ

Maslak Mah. Taşyoncası Sok. Maslak 1453 Sitesi
T4 Blok No: 1U İç Kapı No: B185 34398 Sarıyer/
İstanbul
+90 212 365 62 00
bdo@bdo.com.tr

İZMİR - BDO İZMİR OFİSİ

Adalet Mah., Şehit Polis Fethi Sekin Cad., Novus
Plaza No: 4, Kat: 14 Daire: 143 35530 Bayraklı/
İzmir
+90 531 895 72 96
bdo.izmir@bdo.com.tr

ANKARA - BDO ANKARA OFİSİ

Eskişehir Yolu Söğütözü Mah. 2177. Sokak
Kat: 8 No: 10-B Via Twins Ofis No:62 Çankaya/Ankara
+90 312 220 25 06
bdo.ankara@bdo.com.tr

TÜRKMENİSTAN - BDO TÜRKMENİSTAN OFİSİ

2127 (G.Gulyýew) str., 75 744000
Ashgabat/Turkmenistan
+90 212 365 62 00
bdo@bdo.com.tr

KOSOVA - BDO KOSOVA OFİSİ

Ukshin Hoti C 4/3, Hy. A, Kati II 10000
Prishtina
+90 212 365 62 00
bdo@bdo.com.tr