

TÜRKİYE'DE ÇEVRE VERGİLERİ Mİ ÇEVRE VERGİSİ Mİ? ENVIRONMENTAL TAXES OR ENVIRONMENTAL TAX IN TURKEY?

Erdem ERCAN*

Özet: Çevresel sorunların çözümünde kullanılan maliye politikası araçlarından biri de vergilerdir. Bu tür vergiler, hazineye gelir sağlanması gibi mali amaçlarla değil, çevresel sorunların önlenmesi, çevresel zararların giderilmesi gibi amaçlarla kullanılan ve çevresel motivasyonla ihdas edilen vergilerdir. Dolayısıyla önleme, kirleten öder ve ihtiyat ilkesi gibi çevre hukukunun temel ilkelerinin de tezahürüdürler. Bu bağlamda, ülkemizde hangi verginin veya vergilerin çevre vergisi olarak nitelendirilebileceği, çevreye olumlu etkileri olabilen veya çevresel amaçlarla kullanılabilmesi mümkün olan her verginin çevre vergisi sayılıp sayılmayacağı, sayılmayacak ise bu vergilerin ne şekilde sınıflandırılmalarının gerektiği gibi soruların yanıtlanması önem arz etmektedir. Bu çalışma ile sayılan sorulara yanıtlar aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: Çevre Vergileri, Çevreye Yararlı Vergiler, Çevre Temizlik Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi.

Abstract: One of the fiscal policy instruments in order to solve environmental problems is tax. These kinds of taxes are not used as financial purposes like providing revenue to the treasury, but they are introduced as environmental motivation used on purposes like preventing environmental problems and mitigating their consequences. Accordingly, these taxes are the implications of the fundamental environmental law principles, such as the prevention, polluter pays and precaution principles. In this context, it is important to answer the following questions. In our country, which tax or taxes can be considered as environmental tax? Can all taxes, used for environmental purposes or positively effect the environment, be considered as environmental tax? If they cannot, how will they be classified? This study will seek for answers to these questions.

Keywords: Environmental Taxes, Environmentally Useful Taxes, Environmental Cleanup Tax, Motor Vehicle Tax, Private Consumption Tax, Value Added Tax.

* Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Vergi Hukuku) Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Hukuk Müşaviri

GİRİŞ

Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde yaygın olan 'çevre vergileri',¹ üzerine konuldukları mal ve hizmetlerin maliyetini arttırmakla üretici ya da tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere yönlendirmekte ve çevreye duyarlı teknolojilerin gelişmesini sağlamakta, ayrıca ekonomiye katkı sunmaktadır.² Bu kapsamda, bu ülkelerde uygulanan çevre vergileri mali amaçtan önce ilk planda çevrenin korunması amacını gütmektedir.³ Bunun yanı sıra, çevre kirliliği şeklinde tezahür eden 'negatif dışsallıkların' içselleştirilmesini⁴ de hedefleyebilmekte-

¹ Avrupa Birliği'nin yürütme organı olan Avrupa Komisyonu, 'çevre vergileri'ni; "A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment - matrahının çevre üzerinde olumsuz etkisinin bulunduğu bilimsel olarak kanıtlanmış fiziki ya da bunun temsilcisi konumundaki birim üzerine konulan vergiler" şeklinde tanımlamaktadır. Tanım için bkz. European Commission, Environmental Taxes - A Statistical Guide, European Communities, 2001, s. 9, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5854253/KS-39-01-077-EN.PDF/5c97b328-6539-4290-9bca-97dea7b882bd?version=1.0>, (25/01/2015). Bu tanımda yer alan, bilimsel olarak kanıtlanmış olma kriteri, varlığı henüz bilimsel olarak kanıtlanmamış olan küresel ısınma ve iklim değişikliğine yönelik karbon vergisi mahiyetindeki vergileri dışlamaktadır. Buna karşın, Çevre Hukukunun temel ilkelerinden olan ihtiyat ilkesi, bilimsel olarak henüz kanıtlanmamış ya da kanıtlanamıyor olmakla birlikte eldeki verilerden çevresel sorunun varlığı çok kuvvetle muhtemel görülmekte ise, o takdirde buna yönelik önlemlerin geç kalınmadan alınmasını gerektirmektedir. Bu sebeple, bilimsel olarak kanıtlanma kriteri ihtiyat ilkesinin gündeme geldiği konulara ilişkin vergilerde dikkate alınmamalıdır. Nitekim OECD'nin getirdiği 'çevre ile ilgili vergiler' tanımı; "... environmentally related taxes as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax-bases deemed to be of particular environmental relevance - çevre ile ilgili olduğu kabul edilen matrah üzerine yüklenen, karşılıksız ve zorunlu olarak devlete yapılan ödemeler", şeklinde olup, hem yukarıdaki tanımı hem de ihtiyat ilkesi uygulamalarını kapsar niteliktedir. Tanım için bkz. OECD, The Political Economy of Environmentally Related Taxes, OECD Publishing, 2006, s. 26, http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/environment/the-political-economy-of-environmentally-related-taxes_9789264025530-en#page28, (26/01/2015).

² Tülin Canbay, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze), Dora Yayınları, 1. Baskı, Bursa, 2009, s. 217 vd.

³ "Mali amaç dışı vergilendirme olgusu ortaya çıkıncaya kadar vergilerin amaçlarına ilişkin bir sınıflandırma ihtiyacı bulunmamaktaydı. Ancak günümüz vergi devletinde vergiler mali amaçların dışında da kullanıldığından teorik olarak böyle bir ayırımın yapılması ihtiyacı doğmuştur." Cenker Göker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs, 2011, s. 10.

⁴ Çevresel negatif dışsallıkların içselleştirilmesi, "... kirletenin çevrenin kabul edilebilir bir durumda olmasını sağlamak için kamu otoritelerince belirlenen kirliliği önleme ve kontrol önlemlerinin masraflarına katlanması" şeklinde gerçekleşir. "Böylece bu masrafların ilgili mal ve hizmetlerin maliyetine yansıtılacağı (dışsallıkların içselleştirileceği); kirliliğin sosyal maliyetini belli ölçüde yüklenmek

dir.⁵ Buna göre, Ülkemizde Çevre Temizlik Vergisi dışında doğrudan çevresel amaçla konulmuş bir çevre vergisi bulunmamaktadır.⁶ Hal böyle iken, çevreye dolaylı olarak olumlu katkıları bulunan Motorlu Taşıtlar Vergisi ile kaldırılıp Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınan Akaryakıt Tüketim ve Taşıtlar Alım Vergilerinin öncelikle mali amaçlı olmaları hasebiyle çevreye yararlı vergiler olarak kabul edilmeleri daha doğru olacaktır. Bu bakımdan, konuya ilişkin birçok çalışmanın aksine, Çevre Temizlik Vergisi ile Motorlu Taşıtlar ve Özel Tüketim Vergilerini birbirinden ayırmak gerekmektedir.⁷ Bu doğrultuda, öncelikle çevrenin korunması, tali olarak ise belediyelere gelir getirme amaçlarıyla ihdas edilmesi sebebiyle Türkiye'deki tek çevre vergisi olan Çevre Temizlik Vergisi müstakil olarak incelenmeli, çevreye dolaylı olarak yararları olduğu belirtilen diğer vergilere ise 'Çevreye Yararlı Vergiler' başlığı altında yer verilmelidir. Karbon salımına ve hava kirliliğine sebep olan akaryakıt ürünleri üzerinden alınabilen Katma Değer Vergisinin bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği üzerinde ise ayrıca durulmalıdır.

durumunda kalan kirletenin sınırlı çevresel varlıkları rasyonel kullanacağı varsayılmıştır." Nükhet Yılmaz Turgut, Çevre Politikası ve Hukuku, İmaj Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2009, s. 123. Buna göre, çevre vergileri, önleme ve ihtiyat ilkelerinin yanı sıra, kirleten öder ilkesinin de önemli araçlarından biri olabilmektedir.

5

Canbay, s. 209.

6

Ayşen Satır Reyhan, "Çevre Ekonomisinde Çevre Vergileri Uygulamaları", *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Y. 7, S. 1, Haziran 2014, s. 116.

7

Literatürde, OECD ve Avrupa Birliği raporlarında, çevre vergilerinin; özel çevresel amaçlı vergiler ve yeniden tasarlanan vergiler; önleyici çevre vergileri ve destekleyici çevre vergileri; çevresel vergiler ve çevresel nitelikli diğer vergiler; enerji, ulaştırma, kirlilik ve doğal kaynak vergileri gibi sınıflandırmalara tabi tutulduğu görülmekte ise de, bunlar, vergilerin salınma amaçlarına ilişkin değildirler. Bir başka ifade ile, bu çalışmada öngörülen ayrımı ihtiva etmemektedirler. Bahse konu sınıflandırmalara ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Cihat Öner, "Çevre Vergileri Üzerine Kavramsal Bir Deneme: Terminoloji ve Uyumlaştırma Problemleri", *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2014/3, s. 136-157. Sibel Bilgin - Işıl Fulya Orkunoglu, "Fiskal ve Ekstrafiskal Amaçlar Bağlamında 1970'lerden Günümüze Çevre Vergileri", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 12/1, Y. 2010, s. 77-108. Yusuf Şahin, "Türk Vergi Sisteminin 'Çevresel Vergiler' Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 133, Ekim 1999, s. 130-131. Canbay, s. 215 vd. European Commission, *Environmental Taxes – A Statistical Guide*, s. 12 vd. Bazı yazarlarsa, Çevre Temizlik Vergisi de dâhil Türkiye'de çevre vergisi bulunmadığını ileri sürmekte, 'çevresel amaçlı vergiler' şeklinde bir kategori oluşturarak Katma Değer Vergisi hariç yukarıda belirtilen tüm vergileri bu kapsamda değerlendirmektedir. Bkz. Biltekin Özdemir, "Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri", *Maliye Dergisi*, S. 156, Ocak-Haziran 2009, s. 28 vd.

1. Ülkemizdeki Tek Çevre Vergisi: Çevre Temizlik Vergisi

Çevre Temizlik Vergisi, 15/07/1993 tarihli ve 3914 sayılı Kanun'la, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun⁸ mükerrer 44'üncü maddesinde düzenlenerek yürürlüğe girmiştir. Bu maddede 25/12/2003 tarihli ve 5035 sayılı Kanun'un 41'inci maddesiyle yapılan değişiklikten önce bu vergi, 'katı atık ile ilgili' ve 'atık su ile ilgili' **Çevre Temizlik Vergisi** olarak ikiye ayrılmaktaydı.

Katı atıkla ilgili Çevre Temizlik Vergisi, binaların niteliklerine göre içerisinde yer aldıkları ve her bir bina grubu bakımından ayrı miktarda vergi öngören bir tarifeye göre belirlenmekteydi. Binaların boş veya kullanılmıyor olması, bina malikleri veyahut da malik gibi tasarruf edenler bakımından vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktaydı.⁹ Bu durumda, kullanılmayan, boş binaların katı atık hizmetlerinden faydalanmalarının **söz konusu olamadığı**, dolayısıyla çevre ile ilgili birim veyahut da bu birimin temsilcisi niteliği taşımadıkları **gözetildiğinde**, bu binalar üzerinden alınan fakat **çevre ile bağlantısı kalmayan** katı atıkla ilgili Çevre Temizlik Vergisi, fiilen ek bir emlak vergisine dönüşmekteydi. Kullanılan binalar üzerinden alınan katı atıkla ilgili Çevre Temizlik Vergisi ise sadece çevre temizlik hizmetlerine hasredilmiş olmakla birlikte, üretilen atık miktarı değil de, atık üretici birimleri temsil eden bina grupları esas alınmak suretiyle karşılıksız olarak belirleniyor olması ve ücret görünümünde olmaması yönleriyle bir çevre vergisi niteliğindedi.

Öte yandan, atık sularla ilgili Çevre Temizlik Vergisinin, tüketilen suyun bedelini aşmayacak şekilde belediye meclislerince belirlene-

⁸ www.mevzuat.gov.tr, (27/01/2015).

⁹ Her ne kadar, mezkûr maddenin birinci fıkrasında yer alan; "Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar, çevre temizlik vergisine tabidir." hükmü uyarınca sadece belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan binalar vergiye tabi kılınmış gözükmekteyse de, aynı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan; "Çevre temizlik vergisinin mükellefi, her ne şekilde olursa olsun binaları kullananlardır. Boş bulunan binalarda bu verginin mükellefi, binaların malikleri veya malik gibi tasarruf edenleridir." hükmü ile verginin mükellefi, kullanılan binalar bakımından söz konusu binaları kullananlar, boş bulunan binalar bakımındansa binaların malikleri veyahut da maliki gibi tasarruf edenler olarak belirlenmişti. Böylece, belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden faydalanmadığı açık olan ve çevre ile ilgili birimleri temsil etme vasfı bulunmayan boş, kullanılmayan binalar da vergiye tabi kılınmış idi.

cek miktarlarda tarh ve tahakkuk ettirileceği ve su bedeli ile birlikte tahsil edileceği, tahsil edilen miktarın sadece çevre temizlik hizmetlerinde kullanılabilceği **öngörülmekteydi**. Buna göre, adı geçen vergi, vergiden daha çok, (kanalizasyon-atık su) kamu hizmeti karşılığında ve kamu gücüne dayanılarak alınması, **ücret görünümünde olması** ve sadece **çevre kamu hizmetlerinde** kullanılmak üzere özel bir fonda toplanması yönleriyle mali yükümlülük niteliğindedir.¹⁰ Nitekim mali yükümlülükler, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihatlarında, kişilerden, kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın maliyet-kâr esaslı güdülmeksizin kamu gücüne dayanılarak alınan paralar şeklinde tanımlanmaktadır.¹¹ Doktrinde de, kişilerden, belirli grupların ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla kimi kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan ve çoğunlukla özel fonlarda toplanan paralar şeklinde tanımlar mevcuttur.¹²

Hal böyle iken, Verginin karmaşık yapısı, atık su ile ilgili Çevre Temizlik Vergisinin (büyükşehirlerde atık su bedelinin) doktrinde üç-

¹⁰ Buna karşın, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı kanunla düzenlenen büyükşehir belediyelerince alınan atık sularla ilgili Çevre Temizlik Vergisi, 'atık su bedeli' adı verilen ve tahsili ile takibi özel hukuk hükümlerine tabi bir ücret geliri mahiyetindedir. Tek Çevre Temizlik Vergisine geçildikten sonra da, büyükşehir belediyelerince Çevre Temizlik Vergisi haricinde ve ayrıca alınmaya devam edilmesi atık su bedelinin bu niteliğini açıkça ortaya koymuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz. Mehmet Tosuner - Abdullah Tekbaş, "Atık Su Bedeli ve Sıvı Atık Çevre Temizlik Vergisinin Gelişimi ve Niteliği Üzerine Bir İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004, s. 33 vd.

¹¹ Anayasa Mahkemesi'nin 26/10/1965 tarihli ve E.1965/25-K.1965/57 sayılı Kararında; çarşı ve mahalle bekçilerinin kamu hizmeti yaptıklarından ve bu nedenle hizmetleri karşılığında kendilerine ödenen paraların kamu gideri olduğundan bahisle bu giderin karşılanması için alınan paralar mali yükümlülük olarak nitelendirilmiştir. Bkz. Şahnaz Gerek - Ali Rıza Aydın, *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2010, s. 60. Anayasa Mahkemesi'nin 31/03/1987 tarihli ve E.1986/20-K.1987/9 sayılı Kararında ise; "Belediye ve mücavir alan sınırları içindeki yeraltı sularından kamu ve özel kişiler tarafından elde edilen kullanma ve sanayi suları için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre, "ücret" adı altında alınan paranın, bir hizmet veya malın karşılığını oluşturumaması, maliyet-kâr esasına göre belirlenmemesi ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile tespit olunması açısından, belediyeler için vergi benzeri mali kaynak oluşturduğu açıktır. Bu ödemenin, tarifeyle bağlanması ve adına ücret denilmiş olması onun bu niteliğini değiştirmez." denmektedir. Kazancı İçtihat Bankası, (31/01/2015).

¹² Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987, s. 6.

ret ve harç olarak nitelendirilmesi,¹³ vergilendirme işlemlerinin yargı kararları ile sık sık iptal edilmesi¹⁴ kanun koyucuyu yeni bir düzenleme yapmaya yöneltmiştir. Bu çerçevede, 5035 sayılı Kanun'un 41'inci maddesiyle mükerrer 44'üncü madde değiştirilerek atık su vergisi-katı atık vergisi şeklindeki ayırım ile birlikte, **özel fonda toplanma ve çevre temizlik hizmetlerine hasredilme esası kaldırılmış, ücret görünümünden uzaklaşmıştır.** Ayrıca, atık su ile ilgili Çevre Temizlik Vergisinin **tüketilen su** bedeli esas alınarak tarh edilme özelliği, konutlardan alınan Çevre Temizlik Vergisinin hesaplanma **yöntemi** haline getirilmiştir. Buna paralel olarak, mezkûr maddenin altıncı fıkrası ile, belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan, fakat su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden karşılayan konutlara ilişkin **Çevre Temizlik Vergisinin** binalara ilişkin tarifinin yedinci grubunun ilgili belediye meclisince belirlenecek derecesi üzerinden hesaplanması usulüne geçilerek vergilerin karşılıksız olma özelliği korunmuştur. Böylece, esası da tamamen vergi haline gelen tek Çevre Temizlik Vergisine geçilmiştir. Çevre temizlik hizmetlerinden faydalanmadığı açık olan boş veya kullanılmayan binaları vergiye tabi kılan üçüncü fıkra hükmünün, **vergi mükellefinin binaları kullananlar olarak belirlenmesi suretiyle değiştirilmesi de** bu verginin **çevre vergisi niteliğini** pekiştirmiştir.

Görüldüğü üzere, bu vergi türü öncelikle, belediyelerin çevre te-

¹³ Bahse konu verginin ücret niteliğinde olduğu yönündeki görüş için bkz. Tosuner-Tekbaş, s. 43 vd. Verginin "karşılıksız olma" özelliğine aykırı olarak su kullanmayan mükellefin çevre temizlik vergisi ödemeyeceği gerekçesiyle, bu verginin, harç niteliği taşıdığı da iddia edilmiştir. Bkz. Şahin, s. 129.

¹⁴ Danıştay 9. Dairesi, 22/1/1997 tarihli ve E.1995/3871-K.1997/239 sayılı ve 17/9/1998 tarihli ve E.1997/4032-K.1998/3252 sayılı Kararlarında, tüketilen atık suyun ancak kanalizasyona takılacak sayaçlarla ölçülebileceğine, sayaçların takılı bulunmadığı durumda ise tahakkuka esas alınacak su tüketim miktarı önem arz ettiğinden belediyenin, tüketilen su miktarını bilirkişi incelemesi yoluyla tespit ettirmesi gerektiğine hükmetmiştir. Aynı Daire'nin 14/11/2000 tarihli ve E.1999/1898-K.2000/3299 sayılı Kararında ise; "...kullanılan suyun göle verildiği tespit edilmiş olup, kanalizasyon hizmetinden yararlanmadığı saptandığından ve o mahalde kullanılması mümkün bir kanalizasyon hizmetinin bulunduğu da tespit edilmiş olmadığından ve bu nedenle kullanılmış sular için atık su bedeli istenmesi mümkün olmayacağından, yükümlü iddiaları 'borcum yoktur' kapsamında görülerek vergi mahkemesi kararı sonucu itibarıyla yerinde bulunmaktadırlar." demek suretiyle, mükellefler atık su üretmiyor ise belediyelerin atık su ile ilgili Çevre ve Temizlik Vergisi veyahut da atık su bedeli alamayacağına hükmedilmiştir. Kararlar için bkz. Kazancı İçtihat Bankası, (31/01/2015).

mizlik hizmetlerinden yararlanan **tüm** binalar **üzerinden alındığından**, gerek **üretim** gerekse de tüketim birimlerince oluşturulan katı atıkların ve atık suların, yani doğrudan su ve toprak kirliliğine neden olan faaliyetlerin **çevre üzerinde yarattığı negatif dışsallıkların** (kirlilik maliyetinin) içselleştirilmesini amaçlamaktadır. Lakin su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesinden karşılayan konutlarda katı atık miktarları gözetilmeksizin yalnızca su tüketim miktarları esas alınmak suretiyle vergi miktarının belirleniyor olması ve su tüketim bedelinin vergi matrahı olması sebebiyle **çevre temizlik vergisi vasıtasıyla** negatif dışsallığın tam anlamıyla içselleştirilmesi mümkün olamamaktadır. Vergi miktarı binaların niteliklerine göre belirlenen binalar **açısından ise durum daha** da olumsuzdur. Keza katı atık ve atık su yönünden bir tespitin yapılabilmesi bu yolla imkânsıza yakındır. Bina nitelikleri ile katı atık ve atık su miktarının ve bunun yarattığı **maliyetin hesaplanmasının güçlüğü sebebiyle, negatif dışsal maliyetin bu binalar bakımından da gerçek anlamda içselleştirilmesi** olası değildir.

Tüm bu olumsuzluklara karşı, **çevresel** motivasyonla konulması,¹⁵ mükelleflerini en azından konutlardaki su tüketimini azaltmaya yönlendirebilmesi bakımından kısmi **önleyicilik** vasfının bulunması, kirlilik üreten birimlerin oluşturduğu negatif dışsallıkların **kısmen** de olsa içselleştirilmesine hizmet etmesi, **çevre** politikaları açısındansa **‘önleme’¹⁶** ve **‘kirleten öder’¹⁷** ilkelerini işlevsel kılmaması gibi hususlar **Çevre Temizlik Vergisini Ülkemizin** yegâne çevre vergisi konumuna taşımaktadır.

¹⁵ Nitekim bir verginin çevre vergisi sayılabilmesi için, o verginin öncelikle, çevresel amacı gerçekleştirecek mekanizmaları tesadüfen değil, kanun koyucunun bilinçli iradesiyle ve kasıtlı olarak içermesinin, bir başka deyişle verginin çevresel motivasyonla konulmasının gerektiği haklı olarak ifade edilmektedir. Bkz. Ali Değirmendereli, “Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Bazı Vergilerin Çevresel Vergi Kavramı Bakımından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 174, Mart 2003, s. 117.

¹⁶ Bu ilke ile, bir takım fiiller neticesinde ortaya çıkması muhtemel çevresel zararların önlenmesi ve tabii kaynakların dikkatli kullanımı suretiyle sürdürülebilir çevrenin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Reiner Schmidt, *Einführung in das Umweltrecht*, Verlag C. H. Beck, 4. Auflage, München, 1995, s. 4.

¹⁷ Bu ilke, çevre hukukunun ilk ve en temel ilkelerinden birisi olup; “kirliliğin bedelinin kirletene ödettirilmesi” veya “kirletenin kirliliğin maliyetine katlanması” şeklinde tanımlanması mümkündür. Bkz. Turgut, s. 117.

2. Çevreye Yararlı Vergiler:

Yukarıda da belirtildiği gibi, özel çevresel amaçlı vergiler ve yeniden tasarlanan vergiler; çevre vergileri ve çevre ile ilgili vergiler; önleyici çevre vergileri ve destekleyici çevre vergileri; çevresel vergiler ve çevresel nitelikli diğer vergiler; enerji, ulaştırma, kirlilik ve doğal kaynak vergileri mahiyetindeki sınıflandırmalar vergilerin salınma amaçlarına ilişkin değildirler. Bir başka ifade ile, zaten çevre vergisi olan veyahut da kabul edilen vergilerin bu küme kapsamındaki alt bölümleri, alt grupları mahiyetindedirler. Bu çalışmada öngörülen ayırımıda ise, bir tarafta tek olması hasebiyle gruplandırılma ihtiyacı bulunmayan Çevre Temizlik Vergisi yani tek çevre vergisi ile mali amacı bakımından çevre vergisi olmamakla birlikte çevresel yönden olumlu neticeleri içerisinde barındıran çevreye yararlı vergiler gruplandırılması söz konusu olmaktadır.¹⁸

2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi:

Mali gücün bir göstergesi olarak kabul edilen servet unsurlarından motorlu araçların vergilendirilmesine ilişkin olan Motorlu Taşıtlar Vergisindeki asli amaç vergide adalet ve eşitlik ilkesi çerçevesinde kişilerin vergi ödeme gücünün kavranmasıdır.¹⁹ Bir başka deyişle, Motorlu Taşıtlar Vergisi mali amaçlı bir vergidir. Vergi borcu, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda²⁰ düzenli bulunan tarifelere göre tahakkuk etmektedir.

Bu vergi tarifelerinde sayılan taşıtlar, tükettikleri yakıtlar neticesinde karbon salımına neden olan motorlu hava ve kara araçlarıdır. Bu sebeple, Motorlu Taşıtlar Vergisi, hava kirliliğine ve küresel ısınmaya sebep olarak çevre üzerinde negatif dışsallık yaratan bu araçların kullanımının azaltılması, toplu taşımanın özendirilmesi veyahut da daha az kirleten yeni teknolojilerin teşviki gibi işlevleri itibariyle aynı

¹⁸ Buradaki 'vergi' kavramı dar anlamda ve Anayasadaki haliyle kullanılmaktadır. Tüm kamusal mali yükümlülükleri ihtiva eden ve doktrinde ifade edildiği şekliyle 'geniş anlamda vergi' kavramı gündeme geldiğinde işin içine çevresel resim ve harçlar da girmektedir.

¹⁹ Recep Kaplan, "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Otomobillerin Tarife Yapısının Vergi Adaleti ve Çevre Politikaları Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 289, Ekim 2012, s. 215-216.

²⁰ www.mevzuat.gov.tr, (02/02/2015).

zamanda çevre kirliliğinin önlenmesine dolaylı olarak hizmet edebilen bir vergi türüdür. Gerçekten de, toplu taşımayla kat edilecek bir mesafenin bu araçların satın alınması yoluyla kat edilmesi halinde trafiğe çıkacak araç sayısının artması neticesinde ortaya çıkacak kirlilik, toplu taşımaya göre çok daha fazla olmaktadır. Bu minvalde, satın alınacak araçların satın alım aşamasında değil, kullanıldığı süre içerisinde her yıl ocak ve temmuz aylarında tahsil olunan bir vergi olan Motorlu Taşıtlar Vergisi, yıllara yayılı olarak vergiye tabi araçların maliyetini artırmakta, böylece özel olarak bu araçlara sahip olmak isteyenler açısından caydırıcı bir etki yaratabilmektedir. Aynı şekilde, vergisel avantajların sunulması durumunda üretici firmaları daha az kirlilik üreten araçları (teknolojileri) üretmeye, tüketicileri ise bunları kullanmaya teşvik etmeye de müsait bir vergidir.

Kanun'da üç tarife mevcut olup, bu tarifelerde motor hacmi artıkça ödenecek verginin arttığı görülmektedir. Her ne kadar motorlu aracın değeriyle doğru orantılı olduğu gerekçesiyle vergi miktarının belirlenmesinde vergi ödeme gücünün kavranmasına yönelik olarak böyle bir ölçüye başvurulmuş ise de,²¹ istisnalar dışında motor hacmi büyük olan araçların daha fazla karbon salımına neden olduğu görüldüğünden bu yollu bir vergi kademelendirmesinin çevresel açıdan da yararlı olduğu ortadadır.

Öte yandan, Bakanlar Kuruluna, mezkûr Kanun'un 10 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (c) bendi hükmü ile, karbon ve sair zehirli gazların salımını azaltan katalitik konvertör teknolojisini kullanan motorlu taşıtlara ilişkin vergi miktarını %50'ye kadar indirme yetkisi verilmiş olup, bu yetkinin kullanılması durumunda çevreye yararlı teknoloji teşviki suretiyle hava kirliliğinin azaltılabilmesi mümkün olabilmektedir. Mezkûr çevresel amaçlı düzenlemenin benzeri 4760

²¹ "Öte yandan, bir aracın motor silindir hacmi, vergiye konu olan aracın değeri tam olarak yansıtılmamaktadır. Aynı silindir hacmine sahip olmasına rağmen çok farklı değerleri bulunan araçlar için aynı verginin ödenmesi vergilemede adalet ilkesine uygun düşmemektedir." Kaplan, s. 214-215. Mevcut sistemin vergide adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle otomobiller üzerinden alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin, aracın silindir hacmi ve yaşına göre değil, parasal değerine göre tarh ve tahakkuk ettirilmesinin gerektiğine dair görüş için bkz. Ahmet Şanlı, "Vergide Eşitlik Prensibi Yönünden Otomobil Fiyatları ile Ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 168, Eylül 2002, s. 31-32.

sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun²² 12'nci maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde motorlu taşıtların ilk iktisabında alınacak Özel Tüketim Vergisi (eski Taşıt Alım Vergisi) için de mevcuttur. Lakin bahse konu yetkilerin bugüne değin kullanılmadığı görülmektedir.²³

Çevreye olumlu katkılarını bu şekilde sayabileceğimiz Motorlu Taşıtlar Vergisinin, çevre vergisi olmadığını gösteren hükümler bizzat mezkûr Kanun'da yer almaktadır. Bunlardan ilki, I ve IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamlarının gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceğine ilişkin 14 üncü maddedir. Madde ile, ticari amaçla kullanılan motorlu hava taşıtlarından uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama işini yapan şirketlerin bu kapsamda kiraya verdikleri her türlü motorlu taşıtlar ve ticari olsun veya olmasın II sayılı tarifede yer alan otobüs, minibüs, kamyon gibi büyük motorlu kara taşıtları için ödenen verginin Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak gösterilebileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Bu durum, maliyeti arttırmak suretiyle motorlu taşıtların bireysel kullanımının yaygınlaşmasının önüne geçilmesi ve yarattığı kirliliğin içselleştirilmesi amaçlarına zarar vermektedir. Çünkü bu kapsamda artan maliyet, mükellef açısından, ödeyeceği diğer vergilerin miktarının düşmesi neticesinde tekrar azaltılmış olmaktadır. Özellikle motorlu hava taşıtlarından uçakların, karbon salımında miktar açısından en zararlı taşıtlar olduğu göz önüne alındığında bu değerlendirmenin haklılık payı artmaktadır.²⁴ Aynı hususlar II sayılı tarifede yer alan kara taşıtları için de geçerlidir. Keza bu araçlar I sayılı tarifedeki araçlara göre daha fazla karbon salımına ve kirliliğe sebebiyet veren araçlardır.

²² www.mevzuat.gov.tr, (04/02/2015).

²³ Değirmendereli, s. 124, 127.

²⁴ Ülkemizde bu taşıtlardan ticari olanlar özendirilmekte iken, Avrupa Birliği, üyelerinin havaalanlarına iniş kalkış yapan yerli ve yabancı havayolu şirketlerine 01/01/2012 tarihinden itibaren karbon salım kotası uygulamasını başlatmıştır. Kirlenme izni karşılığı ödenmesi hasebiyle bir nevi çevre resmi olan bu yükümlülük kirlenme tarafından uçak biletlerine yansıtılmaktadır. Hem yeni teknolojileri teşvik suretiyle karbon salımını azaltma, hem de kirlenmenin kirlilik maliyetlerine katılmasını temin etme fonksiyonu bulunmaktadır. Bkz. <http://www.trthaber.com/haber/cevre/ab-ucaklara-karbon-vergisi-koydu-22971.html>, (06/02/2015).

Bir diğer çevresel amaca aykırı düzenleme ise, daha önce bu vergi kapsamında yer alan motorlu deniz taşıtlarını, verginin kapsamı dışına çıkararak 06/05/2009 tarihli ve 5897 sayılı Kanun'dur. Bu Kanun, çevre kirliliği ve karbon salımı yönünden önemli zararları bulunan motorlu deniz taşıtlarının ülkemizde kullanımını teşvik etmek amacıyla konulmuştur; fakat Motorlu Taşıtlar Vergisinin çevre vergisi olmadığının bir başka kanıtıdır.

Öte yandan, Kanun'daki tarifeler uyarınca motorlu taşıtın yaşı büyüdükçe ödenecek vergi miktarının azalması da, düşük karbon salımına yönelik yeni teknolojilerin hızla geliştiği çağımızda bu nitelikteki yeni araçların teşvik edilmesi gerekmekte iken, çevre bakımından tam tersine zararlı neticeler doğurmaktadır. Verginin mali niteliğini ortaya koyan en önemli hususlardan birisi de budur.²⁵ Buna karşın, bahse konu verginin Avrupa Birliği ve OECD ülkelerindeki²⁶ gibi karbon salımını temel alan bir çevre vergisi haline dönüştürülmesi için çalışmalar devam etmektedir.²⁷

²⁵ "... motor gücü yüksek olan araçların daha fazla vergi ödemesi çevresel bir unsur olarak ön plana çıkarılmak istense bile daha fazla çevre kirliliğine neden olan yaşlı araçların daha düşük miktarda vergilendirilmesi Motorlu Taşıtlar Vergisinin çevresel amaçlardan uzaklaşmış olduğunu mali amacının ön plana çıkartıldığını göstermektedir." Ali Çelikkaya, "Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Yeni Eğilim: Karbon Temelli Vergileme Modeli", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 266, Kasım 2010, s. 3.

²⁶ "Şu an AB üyesi ülkelerden 17'si binek otolarda kısmen ya da tamamen CO₂ emisyonuna dayalı vergi uygulamakta ve 15 ülke elektrikli araçlar için vergi teşvikleri sunmaktadır. Emisyon temelli vergilemeye geçen ilk ülkelerden biri olan İngiltere'de karbon vergisi sayesinde binek otoların CO₂ emisyonu önemli ölçüde düşmüştür. İrlanda'da motorlu taşıtlar vergisi tarifesi düşük emisyonlu araçlara 1900 Euro'ya kadar teşvik sağlamaktadır. Fransa'da yapılan araştırmalar sistemin tahmin edilenden daha başarılı olduğunu ve yeni araçların ortalama emisyon oranının yıllık ortalama 1.5 g/km azaldığını göstermektedir. Dünya otomobil üretiminin önde gelen ülkelerinden biri olan İsveç'te toplumun bütün kesimleri karbon temelli vergileme üzerinde uzlaşma sağlamış 2007 yılının ilk çeyreğinde CO₂ emisyonu 120g/km'den az araç sayısı bir önceki yıla göre 3 kat artmıştır. Karbon temelli vergileme eğilimi diğer birlik üyesi ülkelerde de hızla yükselmektedir. Netic olarak AB'de karbon temelli motorlu taşıtlar vergisi uygulaması tüketicilerin yeni araç satın alma kararlarını önemli ölçüde değiştirmiştir." Çelikkaya, s. 3.

²⁷ Maliye Bakanı Mehmet Şimşek de, çevresel amaçlı yeni motorlu taşıtlar vergisi çalışmalarına dair bir konuşmasında, daha az kirletenden daha az vergi alınacağından bahsederken; "Sadece bu uygulama bile temiz çevreye büyük katkı sağlayacaktır. Ayrıca bu uygulama yüksek teknoloji üretimini teşvik edecektir. Bu çalışmada vergiyi artıralım, daha çok gelir sağlayalım kaygısı taşımıyoruz. Gelecek nesillere temiz bir çevre bırakmak da çok önemli." şeklindeki ifadesiyle mevcut verginin mali amaçlı olduğunu kabul etmektedir. 24/10/2013 tarihli ha-

Yukarıdaki açıklamalar göstermektedir ki, çevresel amaçla konulmuş bulunmasa ve temelde mali amaçlı bir vergi olsa da, Motorlu Taşıtlar Vergisinin, çevreye olumlu sayılabilecek etkilerinin mevcudiyeti sebebiyle çevre vergisi değil, fakat çevreye yararlı vergilerden sayılması daha doğru olacaktır.

2.2. Özel Tüketim Vergisi:

Özel Tüketim Vergisi, ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen çeşitli mal ve hizmetlerden alınan vergiler şeklinde tanımlanabilir.²⁸

Bu vergiye ilişkin esasları düzenleyen Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı listede sayılı madeni yağlar üzerine vergi konulduğu görülmektedir. Bu uygulama, karbon salımının temel kaynaklarından birisini teşkil eden petrol ve petrol ürünleri ile diğer madeni yağların maliyetini arttırıcı etki doğurması açısından çevre kirliliğinin önlenmesi noktasında dolaylı bir katkı sağlamaktadır. Dolayısıyla bu vergi türünün, karbon vergisi olarak nitelendirilmesi mümkün olmasa da,²⁹ hava kirliliğine ve küresel iklim değişikliğine karşı kısmi bir önlem sunduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu kapsamda, Özel Tüketim Vergisi, Ülkemizde, temel amacı hazineye gelir kazandırmak olmakla birlikte, ikincil olarak kirletici enerji kaynaklarının yerine, temiz enerji kaynaklarının ikamesinin sağlanması, kirlilik

ber için bkz. <http://otomobil.haber7.com/cevreci/haber/1087633-otoda-vergi-sistemi-sil-bastan-degisiyor>, (07/02/2015). Bu çalışmaların 2010 yılında başladığı bilinmektedir. Lakin henüz somut bir metin ortaya konulabilmiş değildir. Konuya ilişkin 10/03/2013 tarihli haber için bkz. <http://ekonomi.haberturk.com/para/haber/826320-vergide-devrim>, (07/02/2015).

²⁸ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s. 165 - 166.
²⁹ Karbon vergileri; öncelikle küresel ısınma ve iklim değişikliğine sebebiyet verdiği yönünde kuvvetli emareler bulunan sera gazları içerisinde en büyük paya (%50) sahip olan karbondioksitin atmosferdeki miktarının azaltılmasını hedeflemektedir. Bu vergi, her bir fosil yakıt türünün (kömür, petrol, doğalgaz vb.) içermiş olduğu karbon miktarıyla doğru orantılı olarak belirlenmektedir. Örneğin, kömür petrole göre, motorin ise kurşunsuz benzine göre daha fazla miktarda karbon salımı ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda, kömür üzerine konacak karbon vergisi miktarının petrole, motorin üzerine konacak karbon vergisi miktarının ise kurşunsuz benzine göre daha yüksek olması gerekmektedir.

maliyetlerine katkı sunulması ve toplu taşımanın teşvik edilmesi gibi fonksiyonlar icra eden bir vergi konumundadır. Diğer taraftan, bu vergi türünün, Avrupa Birliği'nde sosyal maliyeti yüksek olan örneğin çevreyi olumsuz etkileyen bazı malları tüketmeyi sürdüren tüketicileri caydırmak ve cezalandırmak gibi sebeplerle oranları arttırılarak uygulandığı görülmektedir.³⁰ Nitekim madeni yağlar (petrol ve petrol ürünleri) çevreye verdiği zararların sosyal maliyeti nedeniyle tüketiciyi caydırmak, cezalandırmak ve bu sosyal maliyetin finansmanını sağlamak gibi amaçlarla Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde en ağır vergilendirilen mal gurubunu teşkil etmektedir. 92/81AET ve 92/82/AET³¹ sayılı direktifler kapsamında düzenlenmiş olan bu mal gurubu içerisindeki ürünler; motorlu araç yakıtları (kurşunlu ve kurşunsuz benzin, motorin, LPG, metan v.s.) ve ısınmada kullanılan yakıtlar (gaz yağı, kerosen, ağır fuel oil v.s.) şeklinde sınıflandırılabilir.

Aynı durum, bu verginin, Kanun'a ekli II sayılı listede sayılan motorlu araçların ilk iktisabında bu araçlar üzerinden alınması nedeniyle de söz konusudur. Bu sayede Motorlu Taşıtlar Vergisinin yanı sıra bu araçların ilk iktisabında alınan Özel Tüketim Vergisi nedeniyle araçların maliyeti artmakta ve toplu taşımayı teşvik edici bir etki doğmaktadır. Bu, araç satın almama yoluyla olabileceği gibi mecbur kalmadıkça yeni araç almayarak trafikteki araç sayısının artmasını engellemek şeklinde de kendisini gösteren bir etkidir denebilir.

Görüldüğü üzere, yıllara yayılı olarak motorlu araçların maliyetini arttıran Motorlu Taşıtlar Vergisinin yanı sıra Özel Tüketim Vergisi kapsamına alınan Taşıtlar Alım Vergisi ile de bir kereye mahsus olarak motorlu araçların maliyeti arttırılmış olmaktadır. Bununla birlikte, karbon salımına neden olan petrol ve petrol ürünleri gibi kirletici enerji kaynaklarının da bu vergi kapsamında vergilendirildiği ve motorlu araçlarda kullanılan bu maddelerin de maliyetinin arttırılması söz konusu olduğundan, motorlu aracın piyasada oluşan değerinin oldukça yükselmesi sonucunun doğacağı aşikârdır. Bu durum gerek bu

³⁰ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, 1998, s. 372.

³¹ 19/10/1992 tarihli ve 92/81/AET sayılı Madeni Yağlardan Alınan ÖTV'nin Uyumlaştırılması ve 92/82/AET sayılı Madeni Yağlardan Alınan ÖTV'nin Oranlarının Yakınlaştırılması Direktifleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/92_82_AET.htm, (08/02/2015).

araçların edinilmesi gerekse de kullanılması noktasında caydırıcı bir etki doğurmaktadır. Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisinden muaf tutulan ve karbon salımı ile hava kirliliğine sebebiyet veren motorlu deniz taşıtlarının bazılarının³² ilk iktisabı ile motorlu deniz taşıtlarınca kullanılan yakıtlar³³ da ilgili listelerinde vergiye tabi kılınmış ve böylece bu araçlar bakımından da bir maliyet artışı meydana gelmiştir.

Tüm bu olumlu yönlerine karşın, temel amacı hazineye gelir sağlamak olduğu ortada olduğundan,³⁴ Özel Tüketim Vergisi de, çevreye yararlı vergiler kategorisinde mütalâa edilmelidir.

2.3. Katma Değer Vergisi:

Katma Değer Vergisi, üretimden tüketime her aşamada malların ve hizmetlerin satış değerleri üzerinden oransal olarak alınmakla beraber; her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değerlerin indirim mekanizması kullanılmak suretiyle vergilendirilmesini sağlayan yayılı bir muamele vergisidir.³⁵ İndirim mekanizması sebebiyle üretici, dağıtıcı ve satıcıların ödedikleri vergiyi fiyatlara yansıtabilmesi fakat tüketicilerin bu imkânlarının bulunmaması, dolayısıyla verginin tamamının nihai tüketici üzerinde kalması, istisnalar dışında genel bir muamele vergisi olması gibi sebepler Katma Değer Vergisinin çevre vergisi niteliği kazanmasını olanaksızlaştırmaktadır.³⁶

³² 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Ek-II sayılı Listesi uyarınca; denizde seyretmeye mahsus olan ve 18 Gros tonlatoyu geçmeyen gezinti gemileri, denizde seyretmeye mahsus olmayan yolcu ve gezinti gemileri, yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri bu kapsamdadır.

³³ Buna karşın, 6 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği uyarınca; "Türk Uluslararası Gemi Siciline veya Milli Gemi Siciline ve Deniz Ticaret Odasına kayıtlı olan ve kabotaj hattında çalışan: yük ve yolcu taşıyan gemiler, balıkçı gemileri, ticari yatlar, römorkör, algarına, kablo ve kurtarma gemisi, dalgıç aracı gibi deniz ulaşımının diğer hizmetlerinde kullanılan ve yolcu ya da yük gemisi olmayan ticari gemiler, bilimsel araştırma gemileri dağıtıcılardan sıfır ÖTV ile deniz yakıtı satın alma hakkına sahiptirler." Hüseyin Demir, "Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulamasında Yeni Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 300, Eylül 2013, s. 12-13.

³⁴ "Örneğin çevrenin korunmasına olumlu katkıları olabilecek kurşunsuz benzin ile diğer benzinler arasında, bu çeşit benzin kullanımını teşvik edecek bir düzenlemenin yapılmadığı görülmektedir." Şahin, s. 131.

³⁵ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1999, s. 344.

³⁶ European Commission, *Environmental Taxes - A Statistical Guide*, s. 11.

Buna karşın, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun³⁷ verginin konusunu düzenleyen 1'inci maddesi uyarınca; işlemin Türkiye'de yapılmış olması kaydıyla ticari, sınaî faaliyetler çerçevesinde yapılan teslimler, her türlü mal ithalatı ile aynı maddenin üçüncü fıkrasının (e) bendinde düzenlenen boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri kapsamına; çevreye zararlı, kirletici özellikleri bulunan vergiden muaf tutulmamış her türlü malın teslimi ile diğer faaliyet kapsamındaki boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetlerinin ifası gireceğinden, bu mal ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi olacak, böylece başta karbon bazlı yakıtlar olmak üzere çevreye negatif maliyet yükleyen her ürünün maliyeti artmış olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar karbon bazlı yakıtlardan akaryakıt mahiyetindekilerinden Özel Tüketim Vergisi de alınıyor olması neticesinde verginin vergisinin alınmasına sebebiyet vermekte ise de, Katma Değer Vergisinin bahse konu yakıtların maliyetini artırmak suretiyle çevre kirliliğinin önlenmesi noktasında dolaylı bir katkı sağladığı açıktır. Bu sayede Katma Değer Vergisi aynı zamanda Özel Tüketim Vergisinin ve Motorlu Taşıtlar Vergisinin yanı sıra kirletici enerji kaynaklarının yerine, temiz enerji kaynaklarının ikamesinin sağlanması ve toplu taşımayı teşvik etme gibi tali fonksiyonlar icra eden bir vergi konumunu da kazanmaktadır.

Görüldüğü üzere, temel amacı hazineye gelir kazandırmak olan bu vergiyle, tali olarak çevrenin korunmasına da katkı sunulabilmektedir. Öyle ise, çevreye olumlu etkileri açısından Ülkemizdeki Motorlu Taşıtlar veya Özel Tüketim Vergilerinden farklı olmayan bu vergi türünün, diğerlerinin çevre vergisi sayılabildiği günümüzde, en azından çevreye yararlı vergiler kategorisinde değerlendirilmesi bir gerekliliktir.³⁸

³⁷ www.mevzuat.gov.tr, (08/02/2015).

³⁸ Değirmendereli'nin, Katma Değer Vergisinin çevre dostu ürünler bakımından farklılaştırılabileceği yönündeki düşüncesi de bu görüşü desteklemektedir. Bkz. Değirmendereli, s. 126. Buna paralel olarak, Avrupa Komisyonu da, katma değer vergilerini, çevre vergisi değil, fakat oranları çevresel amaçlara uygun olarak belirlenebilen bir vergi türü olarak nitelendirmektedir. Bu kapsamda İspanya ve Avusturya'nın motorlu taşıtlar üzerinden alınacak katma değer vergisi oranlarını çevresel amaçlarla yüksek tuttuğu belirtilmektedir. Bkz. European Commission, Environmental Taxes – A Statistical Guide, s. 11.

SONUÇ

Su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesinden karşılayan konutlar bakımından su tüketimini ve atık su üretimini azaltıcı etkileri bulunan, aynı zamanda atık üretici birimlerin su ve toprak kirliliği maliyetlerine katılmasını temin eden, böylece bahse konu çevresel zararlar yönünden önleme ve kirleten öder ilkelerini kısmen de olsa hayata geçiren bir vergi olan Çevre Temizlik Vergisinin Ülkemizin tek çevre vergisi olduğu ortadadır. Bu vergi türü, matrahının atık üretici birimleri temsil eden binalar üzerinden belirlenmesi ve çevresel motivasyonla konulması gibi yönleriyle Avrupa Komisyonu ve OECD'nin çevre vergilerine ilişkin tanımlarındaki unsurları da ihtiva etmektedir.

Öte yandan, Motorlu Taşıtlar ve Özel Tüketim Vergileri ile çevresel açıdan bu vergilerle benzer etkileri bulunduğu yadsınamayacak olan Katma Değer Vergisinin de, mali amaçla ihdas edilmekle birlikte çevreye yararları bulunan veyahut da tali olarak çevresel amaçlar için kullanılabilmesi mümkün olan ulusal vergiler olduğu tespit edilmiştir.

Bu çerçevede, konusunu sadece çevresel negatif dışsallıklara sebebiyet veren motorlu araçların teşkil ettiği Motorlu Taşıtlar Vergisinin, Avrupa Birliği ve OECD ülkelerindeki benzer reformlarla Ülkemizde de çevre vergisi haline getirilebilmesi mümkündür. Lakin üzerine konuldukları mal ve hizmetler bakımından genellik arz eden Katma Değer Vergisi ile çok geniş bir yelpazede çeşitli ve farklı ürünler üzerinden ayrıca alınan Özel Tüketim Vergisinin birer çevre vergisi haline getirilemeyeceği görülmektedir. Buna karşın, üzerinden Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi alınan çevreye zararlı bazı ürünlerin, ayrıca ihdas edilecek bir vergi kapsamında vergilendirilmesi suretiyle yeni bir çevre vergisi ihdası da olasılık dâhilindedir. Karbon emisyonuna ve hava kirliliğine sebebiyet veren petrol ve petrol ürünleri ile diğer madeni yağlar üzerinden alınmasını önerebileğimiz böyle bir verginin, verginin konusunu teşkil eden ürünlerin içerdikleri karbon miktarları ile doğru orantılı olarak kademelendirilmiş bir tarife uyarınca tarh ve tahsil edilmesi halinde karbon vergisi mahiyeti arz edeceği söylenebilir. Bu durumda, bahse konu ürünler üzerinden alınan Özel Tüketim ve Katma Değer Vergilerinin kaldırılıp kaldırılmaması veya oranlarının azaltılıp azaltılmaması politik bir tercih olarak gündeme gelecektir.

Kaynakça

Kitaplar

- Aksoy Şerafettin, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, 1998.
- Aksoy Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1999.
- Canbay Tülin, Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze), Dora Yayınları, 1. Baskı, Bursa, 2009.
- Gerek Şahnaz - Aydın, Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2010.
- Göker Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara, Mayıs, 2011.
- Kaneti Selim, Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986/1987.
- Schmidt, Reiner, Einführung in das Umweltrecht, Verlag C. H. Beck, 4. Auflage, München.
- Turgut Nükhet Yılmaz, Çevre Politikası ve Hukuku, İmaj Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 2012.
- Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

Makaleler ve Raporlar

- Bilgin Sibel - Orkunoğlu, Işıl Fulya, "Fiskal ve Ekstrafiskal Amaçlar Bağlamında 1970'lerden Günümüze Çevre Vergileri", *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 12/1, Y. 2010.
- Çelikkaya Ali, "Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Yeni Eğilim: Karbon Temelli Vergileme Modeli", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 266, Kasım 2010.
- Değirmendereli Ali, "Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Bazı Vergilerin Çevresel Vergi Kavramı Bakımından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 174, Mart 2003.
- Demir Hüseyin, "Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Uygulamasında Yeni Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 300, Eylül 2013.
- European Commission, Environmental Taxes-A Statistical Guide, European Communities, 2001.
- Kaplan Recep, "Motorlu Taşıtlar Vergisinde Otomobillerin Tarife Yapısının Vergi Adaleti ve Çevre Politikaları Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 289, Ekim 2012.
- OECD, The Political Economy of Environmentally Related Taxes, OECD Publishing, 2006.
- Öner Cihat, "Çevre Vergileri Üzerine Kavramsal Bir Deneme: Terminoloji ve Uyumlaştırma Problemleri" *Ankara Barosu Dergisi*, S. 2014/3.
- Özdemir Biltekin, "Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri", *Maliye Dergisi*, S. 156, Ocak-Haziran 2009.

Satır Reyhan Ayşen, "Çevre Ekonomisinde Çevre Vergileri Uygulamaları" *Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Y. 7, S. 1, Haziran 2014.

Şahin Yusuf, "Türk Vergi Sisteminin 'Çevresel Vergiler' Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 133, Ekim 1999.

Şanlı Ahmet, "Vergide Eşitlik Prensibi Yönünden Otomobil Fiyatları ile Ödenen Motorlu Taşıtlar Vergilerinin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 168, Eylül 2002.

Tosuner Mehmet - Tekbaş Abdullah, "Atık Su Bedeli ve Sıvı Atık Çevre Temizlik Vergisinin Gelişimi ve Niteliği Üzerine Bir İnceleme", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 189, Haziran 2004.

İnternet Sayfaları

<http://ekonomi.haberturk.com/para/haber/826320-vergide-devrim>

<http://otomobil.haber7.com/cevreci/haber/1087633-otoda-vergi-sistemi-sil-bastan-degisiyor>

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/92_82_AET.htm

<http://www.trthaber.com/haber/cevre/ab-ucaklara-karbon-vergisi-koydu-22971.html>

www.mevzuat.gov.tr