



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

**MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN HUKUKİ GÜVENLİK
İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Özge EKER

Danışman: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT-2025

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Motorlu Taşıtlar Vergisinin Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

20/06/2025

Özge EKER

JÜRİ KABUL VE ONAY

Özge EKER tarafından hazırlanan “**Motorlu Taşıtlar Vergisinin Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi**” adlı tez çalışmasının savunma sınavı 20/06/2025 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen Jüri tarafından Oy Birliği ile Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri**İmzası**

Üye(Başkan) :

Üye

Üye

ONAY

.../.../...

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanmasında bilgi birikim ve desteğiyle bana rehberlik eden değerli danışmanım Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN hocama en içten teşekkürlerimi sunarım, kıymetli katkıları ve yönlendirmeleriyle bu çalışmanın şekillenmesinde büyük rol oynamıştır. Tez savunmam sırasında yapıcı eleştirileri ve değerli katkılarıyla çalışmama derinlik kazandıran Jüri üyelerim Dr. Öğr. Üyesi Bahadır Sazak DOĞAN ve Doç. Dr. Fatih ÇAVDAR hocalarıma teşekkür ederim.

Bu süreçte varlığıyla sevgisiyle yanımda olan babam Mehmet Emin EKER'e teşekkür ederim.

Rahmetle andığım; sevgisiyle bana güç veren canım annem Huriye EKER'i bu vesileyle saygı ve özlemle anıyorum. Onun üzerimde olan emeği, sevgisi her zaman yolumu aydınlatmaya devam edecek.

“Bu tez hayatım boyunca en büyük destekçim olan, maalesef bu süreci göremeden aramızdan ayrılan sevgili anneme ithaf edilmiştir. Mekânı cennet olsun.”

ÖZET

MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Eker, Özge

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışman: Doç. Dr. Doğan Bozdoğan

Temmuz 2025, xi + 55 sayfa

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin hukuk düzeni içerisinde öngörülebilir ve istikrarlı bir çerçevede hareket edebilmelerini sağlayan temel bir ilkedir. Bu ilke, özellikle vergi hukuku gibi bireylerin mali yükümlülüklerini düzenleyen alanlarda büyük önem taşır. Çalışmada, Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi (MTV) uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesine uygunluğu incelenmiş ve bu bağlamda ortaya çıkan sorunlar tespit edilerek çözüm önerileri sunulmuştur.

Çalışmanın birinci bölümünde, hukuki güvenlik ilkesinin teorik çerçevesi ele alınmış ve bu ilkenin unsurları (belirlilik, geriye yürümezlik, kazanılmış haklara saygı, kıyas yasağı ve hukuki istikrar) detaylı bir şekilde incelenmiştir. İkinci bölümde, Türkiye'deki MTV uygulamaları, mükellef, konu, vergiyi doğuran olay, matrah ve istisnalar başlıkları altında konu edilmiştir. Ayrıca, Amerika Birleşik Devleti, Fransa, Almanya ve İngiltere'deki MTV uygulamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise, Türkiye'deki MTV uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi yapılmış ve seçilen ülkelerle karşılaştırmaları gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın sonuçları, Türkiye'deki MTV uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli eksiklikler içerdiği tespit edilmiştir. Özellikle, vergi oranlarının sık değişmesi, geriye dönük uygulamalar ve çevresel faktörlerin dikkate alınmaması, hukuki güvenliği zedelemektedir. Belirlilik ilkesi açısından, vergi oranlarının her yıl Cumhurbaşkanı tarafından yeniden değerlendirilme oranı nispetinde artırılması, mükelleflerin gelecekteki vergi yüklerini öngörmelerini zorlaştırmaktadır. Geriye yürümezlik ilkesi bağlamında, vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, bu ilkenin ihlal edildiğini göstermektedir. Kazanılmış haklara saygı ilkesi açısından ise, vergi oranlarının sık

değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, bireylerin mevcut hukuki durumlarını olumsuz etkilemektedir.

Seçilmiş ülkelerle yapılan karşılaştırmalarda, ABD, Fransa, Almanya ve İngiltere'deki MTV uygulamalarının daha istikrarlı ve öngörülebilir olduğu, ayrıca çevresel faktörlerin daha fazla dikkate alındığı görülmüştür. Özellikle, bu ülkelerde karbon emisyonuna dayalı vergilendirme modellerinin benimsendiği ve çevre dostu araçların teşvik edildiği gözlemlenmiştir. Türkiye'de ise çevresel faktörlerin MTV hesaplamasında doğrudan dikkate alınmaması, çevre dostu taşıt kullanımının teşvik edilmesini zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak, Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından iyileştirilmesi için vergi oranlarının uzun vadeli olarak belirlenmesi, çevresel faktörlerin dikkate alındığı bir vergilendirme modeline geçilmesi, geriye yürümezlik ilkesine uygun düzenlemeler yapılması ve idari uygulamalarda tutarlılık sağlanması önerilmektedir. Bu öneriler, vergi adaleti ve hukuk devleti ilkelerinin güçlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Hukuki Güvenlik, Vergilendirme İlkeleri, MTV Uygulaması

ABSTRACT**EVALUATION OF MOTOR VEHICLE TAX IN TERMS OF LEGAL SECURITY
PRINCIPLE**

Eker, Özge

Master's Thesis, Department Of Finance

Advisor: Doç. Dr. Doğan Bozdoğan

July 2025, xi + 55 pages

The principle of legal certainty is a fundamental principle that enables individuals to act within a predictable and stable legal framework. This principle is particularly significant in areas such as tax law, which regulate individuals' financial obligations. This study examines the compliance of motor vehicle tax (MTV) practices in Turkey with the principle of legal certainty, identifies the issues arising in this context, and proposes solutions.

In the first section, the theoretical framework of the principle of legal certainty is discussed, and its components (clarity, non-retroactivity, respect for vested rights, the prohibition of analogy, and legal stability) are analyzed in detail. The second section provides an analysis of MTV implementation in Turkey, examining aspects such as taxpayers, taxable subjects, taxable events, tax base, and exemptions. Additionally, a comparative analysis of MTV practices in the United States, France, Germany, and the United Kingdom is presented. The third section evaluates Turkey's MTV implementation in terms of legal certainty and conducts a comparative analysis with the selected countries.

The findings of the study indicate that Turkey's MTV practices contain significant shortcomings in terms of legal certainty. In particular, frequent changes in tax rates, retroactive applications, and the disregard of environmental factors undermine legal certainty. Regarding the principle of clarity, the fact that tax rates are determined annually by the Council of Ministers makes it difficult for taxpayers to predict their future tax burdens. In terms of non-retroactivity, the retroactive increase in tax rates demonstrates a violation of this principle. With respect to the principle of respect for vested rights,

frequent changes in tax rates and retroactive applications negatively affect individuals' existing legal positions.

The comparative analysis with selected countries reveals that MTV practices in the United States, France, Germany, and the United Kingdom are more stable and predictable and that environmental factors are more extensively considered. Notably, these countries have adopted taxation models based on carbon emissions and encourage the use of environmentally friendly vehicles. In contrast, the absence of direct consideration of environmental factors in Turkey's MTV calculations hinders incentives for eco-friendly vehicle usage.

In conclusion, to improve Turkey's motor vehicle tax practices in terms of legal certainty, it is recommended that tax rates be determined on a long-term basis, a taxation model that considers environmental factors be adopted, regulations aligned with the principle of non-retroactivity be implemented, and consistency in administrative practices be ensured. These recommendations are crucial for strengthening tax justice and the principles of the rule of law.

Key Words: Motor Vehicle Tax, Legal Certainty, Taxation Principles, MTV Implementation

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Etik sözleşme.....	i
Önsöz.....	iii
Özet.....	iv
Abstract.....	vi
İçindekiler.....	viii
Tablolar listesi.....	x
Kısaltmalar.....	xi
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ.....	3
1.1. Hukuki Güvenlik İlkesinin Kapsamı.....	3
1.2. Hukuki Güvenlik İlkesinin Temel İlkeleri.....	6
1.2.1. Geriye Yürümezlik İlkesi.....	7
1.2.2. Kazanılmış Haklara Saygı.....	11
1.2.3. Belirlilik İlkesi.....	12
BÖLÜM 2: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE MOTORLU	
TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASI.....	16
2.1. Türkiye’de Mtv Uygulaması.....	16
2.1.1. Mtv Mükellefi	16
2.1.2. Mtv Konusu.....	17
2.1.3. Mtv’de Vergiyi Doğuran Olay.....	20
2.1.4. Verginin Matrahı.....	21
2.1.5. Mtv’de İstisnalar.....	21
2.1.6. Türkiye’de Ek Mtv.....	22
2.1.7. Olağanüstü Dönemlerde Ek Vergilendirme.....	23
2.1.8. 6 Şubat 2023 Depremleri Sonrası İhdas Edilen Ek Motorlu	
Taşıtlar Vergisi.....	24
2.2. Abd’de Mtv Uygulaması.....	26
2.3. Fransa’da Mtv Uygulaması.....	29
2.4. Almanya’da Mtv Uygulaması.....	30
2.5. İngiltere’de Mtv Uygulaması.....	31
BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE MTV	
UYGULAMASININ HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ	
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE	
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ.....	33
3.1. Mtv’nin Hukuki Güvenlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	33
3.1.1 Mtv’nin Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından	
Değerlendirilmesi.....	33

3.1.2. MTV'nin Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	34
3.1.3. Mtv'nin Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi.....	36
3.2. Mtv'nin Seçilmiş Ülkelerle Karşılaştırılması.....	37
3.2.1. ABD Ve Türkiye Karşılaştırması.....	37
3.2.2. Fransa Ve Türkiye Karşılaştırması.....	40
3.2.3. İngiltere Ve Türkiye Karşılaştırması.....	41
3.2.4. Almanya ve Türkiye Karşılaştırması.....	42
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	44
KAYNAKÇA.....	48
ÖZGEÇMİŞ.....	56



TABLÖLAR LİSTESİ**Tablo No****Sayfa**

Tablo 2.1. I Sayılı MTV Tarifesi	18
Tablo 2.2. II Sayılı MTV Tarifesi	19
Tablo 2.3. IV Sayılı MTV Tarifesi	20

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AYM	Anayasa Mahkemesi
CO₂	Karbondioksit
GR	Gram
KDV	Katma Değer Vergisi
KM	Kilometre
MD	Madde
MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
S.	Sayfa
Ss.	Sayfa Sayısı
Vb	Ve Benzeri
Vd	Ve Diğerleri

GİRİŞ

Hukuk devleti ilkesi, modern demokratik toplumların temelini oluşturan ve bireylerin hak ve özgürlüklerinin güvence altına alındığı bir yönetim anlayışını ifade eder. Bu ilkenin en önemli unsurlarından biri olan hukuki güvenlik, bireylerin hukuk düzeni içerisinde öngörülebilir ve istikrarlı bir çerçevede hareket edebilmelerini sağlar. Hukuki güvenlik ilkesi, devletin hukuk kurallarını belirlerken ve uygularken açık, anlaşılır ve tutarlı olmasını gerektirir. Bu ilke, özellikle vergi hukuku gibi bireylerin mali yükümlülüklerini düzenleyen alanlarda büyük önem taşır. Zira vergilendirme süreçlerinde belirsizlik veya keyfilik, bireylerin haklarını ihlal edebileceği gibi, devlete olan güveni de zedeleyebilir.

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), Türk vergi sisteminde önemli bir yere sahip olan ve taşıt sahiplerinden alınan bir servet vergisi niteliği taşır. Bu vergi, motorlu taşıtların trafiğe çıkmasıyla birlikte tahsil edilmekte ve genellikle taşıtın tipi, yaşı ve motor hacmi gibi kriterlere göre belirlenmektedir. Ancak, motorlu taşıtlar vergisinin uygulanması sırasında ortaya çıkan hukuki sorunlar, özellikle hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi gereken önemli bir alan oluşturmaktadır. Vergi oranlarının sık değişmesi, muafiyet ve istisnaların net bir şekilde tanımlanmaması veya idarenin takdir yetkisinin geniş tutulması gibi durumlar, hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesine yol açabilmektedir.

Bu çalışmanın amacı, motorlu taşıtlar vergisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi ve bu bağlamda ortaya çıkan sorunların tespit edilerek çözüm önerileri sunulmasıdır. Bu doğrultuda, öncelikle hukuki güvenlik ilkesinin teorik çerçevesi ele alınacak, ardından motorlu taşıtlar vergisinin hukuki niteliği, uygulanış biçimi ve vergilendirme sürecinde karşılaşılan sorunlar incelenecektir. Ayrıca, Türk vergi hukuku mevzuatı ve idari uygulamaları, Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararları ışığında tahlil edilerek, hukuki güvenlik ilkesinin motorlu taşıtlar vergisi özelinde nasıl korunabileceği tartışılacaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, hukuki güvenlik ilkesinin tanımı, unsurları ve vergi hukukundaki yeri detaylı bir şekilde ele alınacaktır. İkinci bölümde, motorlu taşıtlar vergisinin hukuki niteliği, durumu ve vergilendirme süreci incelenecektir. Üçüncü

bölümde ise, motorlu taşıtlar vergisinin hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi yapılarak, seçilen ülkelerle karşılaştırılacak ve bu doğrultuda mevcut sorunlar ve çözüm önerileri sunulacaktır.



BÖLÜM 1: HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ

1.1. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN KAPSAMI

Hukuki güvenlik ilkesi, toplumda yaşayan bireylerin uyması gereken hukuk kurallarını daha önceden bilebilmesi eylemlerini ve tavırlarını buna göre itimatla düzene sokabilmesi manasına gelir. Bu noktada hukuki güvenlik ilkesi bir nevi belirlilik anlamına gelir (Akarca ve Şafak, 2011).

Hukuk teorisinde ve yargı kararlarında sıklıkla "hukuk güvenliği" olarak ifade edilen kavram, daha çok "hukuki güvenlik" terimiyle anılmaktadır. Türk hukuk doktrininde, hukuki güvenlik ve hukuki belirlilik kavramları birbirine oldukça yakın anlamlar taşımakla birlikte, farklı bağlamlarda kullanılabilmektedir. Bununla birlikte, bu iki kavramın neredeyse özdeş olduğu durumlar da mevcuttur. Hukuki güvenlik ilkesi, farklı dillerde çeşitli şekillerde ifade edilmektedir. Örneğin, Fransızca 'da "la sécurité juridique", İngilizce 'de "legal certainty", İtalyanca'da "certezza giuridica" ve Almanca 'da "Rechtssicherheit" olarak karşılık bulmaktadır (Çaptuğ, 2021, s. 135).

Hukuk devleti kavramı, hukukun üstünlüğünün benimsendiği, devletin kendisini hukukla sınırlandırdığı, yönetenlerin ve yönetilenlerin hukuka uygun davrandığı ve hukuki güvenin sağlandığı bir devlet yapısını ifade eder. Hukuk devleti ilkesinin kabul gördüğü ülkelerde, yöneticilerin insan haklarına, bireysel özgürlüklere ve hukukun temel ilkelerine saygı göstermesi esastır. Hukuk devleti ve eşitlik gibi kavramlar açıklanırken, hukuki güvenlik ilkesi genellikle bu kavramlarla birlikte ele alındığından, ilkenin tanımına ayrıntılı olarak yer verilmemiştir (Köküsarı, 2015, s. 15-18).

Hukuki güvenlik ilkesi, hukukun uygulanması sürecinde ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesini veya en aza indirilmesini hedefler. Bu ilke, idare ile bireyler arasındaki hukuki ilişkilerde doğabilecek muğlaklıkların önlenmesini ve ortadan kaldırılmasını sağlayan temel bir kuraldır. Hukuk normlarının şeffaflığı ile birlikte, bireylerin devlete olan güveninin korunması ve devletin de yasal işlemlerinde bu güveni zedeleyici uygulamalardan kaçınması gerekliliğini vurgular. Bu ilke hem bireylerin

haklarının korunmasını hem de devletin hukuka bağılılığını güvence altına almayı amaçlar (Köküsarı, 2015, s. 23)

Birçok unsuru bünyesinde barındıran hukuki güvenlik ilkesi tarihsel geçmişi oldukça eskilere dayanır. Konunun ayrıntısına girmeden önce hukuki güvenlik ilkesinin geniş ve dar anlamıyla nasıl bir içeriğe sahip olduğu üzerinde durmak gerekir. Hukuki güvenlik ilkesinden söz edebilmek için ilk aşamada hukukun yürürlüğe girmiş olması gerekir (Aral, 2012, s. 22). Diğer bir deyişle pozitif hukuk statüsünde olması gerekir ve taraflar arasındaki uyuşmazlıkların yargı mercileri tarafından kesin hüküm altına alınarak sonuçlandırılması gerekir. Hukukun yürürlüğe girmesi ve uygulanmasının gerçekleşmesi hukuki güvenlik ilkesinin geniş anlamını karşılar. Dar anlamda hukuki güvenlik ilkesi ise hukuk kurallarının meydana gelmesinde ve hukuk kurallarının uygulanmasında hukuki güvenlik ilkesinin temel bileşenlerini oluşturan, belirlilik ve öngörülebilirlik alt ilkelerinin ihtiyaçları doğrultusunda hukuk kurallarının açık ve anlaşılabilir olması, erişilebilir olması, tutarlı olması, uzun süre değiştirilmeyip yürürlükte kalması, geçmişe yürümemesi, kazanılmış haklara saygı ve haklı beklentileri koruma gibi hukuki temellere sahip olması beklenir (Köküsarı, 2015, s. 37).

Hukuki güvenlik ilkesinin kökenleri, bazı yazarlar tarafından Roma hukuku dönemine kadar geri götürülmekte ve bu kavram, "hukuki güvenlik ve adalet" tartışmaları çerçevesinde ele alınmaktadır. Roma hukukunda, hukuki güvenlik kavramı, öncelikle haklının haksızlık karşısında kesin bir zafer kazanacağı fikrini, ardından hukuk kurallarının ne olduğunun ve hukuk düzeni içinde belirli bir olayın doğuracağı hukuki sonuçların önceden biline bilirliliğini ifade etmektedir. Bununla birlikte, bu konuda farklı görüşler mevcuttur. Bazı yazarlar, hukuki güvenlik ilkesinin Avrupa'da ortaya çıkışını 19. yüzyılın başlarına veya ortalarına dayandırırken, Alman hukukunda bu kavramın "rechtssicherheit" terimiyle ilk kez 19. yüzyılın başlarında veya ortalarında şekillendiğini belirtmektedir. Alman doktrinde bu konuya ilişkin temel kaynakların 20. yüzyılın başlarında kaleme alınmaya başlanması nedeniyle, "hukuki güvenlik ilkesi" kavramı da bu dönemde Almanya'da ortaya çıkmıştır. Türk hukuk doktrinde ise bu ilke, kavramsal olarak ilk kez 1935 yılında Honig tarafından kullanılmıştır (Ekinci, 2011, s. 165).

1940 yılında Velidedeoğlu, eserinde "hukuki emniyet" olarak da adlandırılan hukuki güvenlik kavramına değinmiş ve bunun kanunlaştırma hareketlerinin önemli bir sonucu olduğunu vurgulamıştır. 1948 yılında Schwarz, hukuki güvenlik kavramını, tüm hukuki olaylar ve yargısal kararlarda genel kuralların uygulanmasıyla ilişkilendirmiştir. 1966 yılında Çağıl, hukukun adalete hizmet eden bir insan yaşamı kuralı olduğunu belirterek, hukuki güvenlik kavramının işlevinin buradan kaynaklandığını ifade etmiştir. Azrak (1968) hukuki güvenliği kavramsal olarak ele alarak, yargı kararlarında kesinliğin bu ilke aracılığıyla sağlanabileceğini savunmuştur. 1969 yılında Kubalı ise, temel hak ve özgürlüklerin kullanımında kanun koyucunun belirlediği sınırların, hukuki güvenlik ilkesiyle uyumlu olması gerektiğini belirtmiştir (Keskin ve Yağcı, 2018, s. 58).

1974 yılında yayımlanan bir eserde, hukuk devletinin vatandaşlarına hukuk güvenliği sağlayan bir devlet olduğu vurgulanmış ve "hukuk güvenliği" kavramına yer verilmiştir. Türk hukuk uygulamasında ise hukuk güvenliği ilkesi, ilk kez 1983 yılında Yargıtay kararında "hukuk emniyeti" şeklinde ifade edilmiş, Danıştay kararlarında ise 1984 yılında "hukuki güvenlik" olarak yer almıştır (Keskin ve Yağcı, 2018, s. 61).

Anayasa Mahkemesi verdiği bir kararda vergilerin hukuki güvenlik ilkesi kapsamında hangi niteliklere sahip olması gerektiğini ortaya koymuştur:

“Buna göre, devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin (Bakanlar Kuruluna verilen yetkiler) keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir.” (AYM Kararı, 2011).

Doktrinde bulunan hukuki güvenlik ile ilgili tanımlara baktığımızda birbirlerine çok yakın olduklarını görürüz. Tanımların genelinde hukuki güvenliğin ihdas edilmesi ile edimlerini bu hukuk kurallarına göre şekillendirebilmesi şeklinde fikir birliği vardır.

Gözler’ e göre

“Bir hukuk devletinde, bireyler kendilerine uygulanacak hukuk kurallarının neler olduğunu önceden bilme ve kendi davranışlarını onlara göre ayarlayabilme imkânına sahip olmalıdır. Aksi takdirde, bireyler kendilerini hukuk güvenliği içinde hissetmezler” (Gözler, 2015, 56).

Kaboğlu’na göre,

“Hukuki güvenliğin gereklerine göre, muhatapları için açık, belirli ve kararlı bir çerçeve oluşturmalıdır, yani, onlara emin olma bakımından güvenlik öğelerini sağlamalıdır. Yine onlara, hareketlerinin sonuçlarını öngörme olanağını vermelidir” (Kabaloğlu, 2018, s. 18).

Çağlayan’a göre,

“Hukuki güvenlik demek, kişilerin hukuk kurallarını önceden bilebilmesi ve davranışlarını ona göre ayarlayabilmesi demektir. Başka bir ifadeyle kişiler, hangi davranışta bulunursalar hangi müeyyide ile karşılaşacaklarını önceden bilebilir durumda olmalıdırlar. Davranışta bulunulduğu zamanda hukuka uygun olan bir eylem, bir hukuk kuralı değişikliği ile hukuka aykırı hale getirilir ve eylemi gerçekleştiren kişiye müeyyide uygulanırsa, hukuki istikrar ve hukuki güvenlik ihlal edilmiş olur” (Çağlayan, 2018, s. 27).

1.2. HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİNİN TEMEL İLKELERİ

Hukuki güvenliğin tesis edilebilmesi, öncelikle bu kavramın net bir şekilde tanımlanabilmesine bağlıdır. Ancak, hukuk teorisinde "hukuki güvenlik" kavramının kesin ve evrensel bir tanımını yapmak oldukça güçtür. Bu durum, kavramın çok boyutlu ve dinamik yapısından kaynaklanmaktadır. Hukuki güvenliği tanımlamaktan ziyade anlamak daha kolaydır. Genel bir yaklaşımla, hukuki güvenlik, bireylerin ve toplumun hukuki ilişkilerinde istikrar, öngörülebilirlik ve süreklilik beklentisi olarak ifade edilebilir. Daha kapsamlı bir tanım yapılacak olursa, hukuki güvenlik, hukuk normlarının uygulanmasında ortaya çıkabilecek belirsizlikleri ve keyfî değişim risklerini asgari düzeye indiren bir güvence mekanizması olarak değerlendirilebilir (Çaptuğ, 2021, s. 139).

1.2.1. Geriye Yürümezlik İlkesi

Geriye yürümezlik ilkesi hukuk nizamlarında sık sık ve keyfî olarak değişiklik yapılmamasını belirtir. Bu açıdan bireylerin yeni hukuki düzenlemelerle şu an ki hukuki durumlarına müdahalelerde bulunulamayacağına şu an ki hukuki niteliklerinin uygun bir süre için ayrı biçimde kalacağına itimat etmeleri ve böylece geleceğin doğru tahmin edilebilmesine imkân sağlar (Ekeryılmaz ve Gürdal, 2015, s. 187).

Geriye yürümezlik ilkesi hukuk kurallarının zaman açısından uygulanması bakımından oldukça önem arz etmektedir. Bu ilkeye göre mevcut hukuk kurallarının yürürlüğe girdiği tarihten sonra vukuu bulan olaylara uygulanması gerektiğini emreder. Geriye yürümezlik ilkesi önceden meydana gelmiş haklara dokunmadan kazanılmış hakları koruma altına alır. Yeni yürürlüğe girmiş bir kanunun önceden meydana gelen olaylara değil sadece kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki olaylara uygulanır. Bu ilke hukuki güvenlik ilkesi açısından oldukça önemlidir. Hukuk kurallarının belirli olması toplumun kanunlara olan güveninin sağlanması ve hukuk kurallarının istikrarı için önemlidir (Altundiş, 2008, 67). Roma hukukunda Çıçero döneminde geriye yürümezlik ilkesine Justinian zamanında gelecek asırları tesiri altına alacak şekilde ifade edilmiştir. (Altundiş, 2008, s. 68)

Ekeryılmaz (2019)'a göre toplumda yaşayan insanların yürümeleri gereken yolu gösteren kurallar yolun yürünmüş kısmına değil, yolun yürünmemiş kısmına aittir. Çünkü yolun yürünmüş olan kısmı hangi şekilde geride bırakılırsa bırakılsın, yolun yürünmüş kısmının hesabı sonradan koyulan kurallara göre görülemez. Bu yaklaşım yolun daha önce yürünmüş kısmının sonradan ortaya konulan kurallara göre değerlendirilmemesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu şekilde davranılırsa hukuki güvenlik sağlanmış olur. Hukuki güvenlik ilkesi temel haklar açısından korunması gereken bir ilkedir. Hukuk devletin bir gereğidir. Hukuki istikrarı sağlamak ve belirlilik ilkesini sağlamak maksadıyla değişiklik yapılması durumunda kazanılmış haklara dokunulmamalıdır.

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesine ilk defa 1789 tarihli insan ve Yurttaş Hakları Bildirgesinde yer verilmiştir. Bu bildirgede geriye yürümezlik ilkesi suç ve cezalara ilişkin temel bir hak olarak kabul edilmiştir. Bildiriye göre kanun ancak açık ve kesin olarak cezayı gerektirecek olaylara uygulanmalıdır. Bir kişi ancak suçun işlenmesinden önce kabul edilip yürürlüğe girmiş bir kanun gereğince ceza alır (Yılmaz, 2014, s. 53, s. 187).

İlkeyi yorumladığımızda, hiç kimse işlendiği anda yürürlükte bulunan hukuka göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı cezalandırılmayacağı, hiç kimseye suçun işlendiği sırada yürürlükte bulunan ve uygulanacak cezadan daha ağır bir ceza verilmemesi gerektiği aksi takdirde kişi haklarının zedelenmesine sebep olabileceği, temel hak ve hürriyetlere aykırılık oluşturabileceği, bireylerin hukuk devletine olan güveninin azalmasına sebep olabilecektir. Ayrıca bu durumun hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünülmektedir.

Kanunların geriye yürümezliği ilkesi ikiye ayrılır. Bunlar, Gerçek olmayan geriye yürüme, Gerçek geriye yürümedir.

Geniş Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Olmayan Geriye Yürüme);

Yeni kuralın eski kural yürürlükteyken başlamış ancak tam olarak oluşumu tamamlanmamış hukuki işlemlere hukuki olaylara hukuki durumlara yürürlüğe girdiği andan itibaren uygulanmasına gerçek olmayan geriye yürüme denir. Gerçek olmayan geriye yürümede yürürlüğe yeni girmiş olan kural, henüz tamamlanmamış olaylara

hemen uygulanır. Anayasa mahkemesi içtihatları, geniş anlamda geriye yürüyen kuralların derhal uygulanmasını emreder.

Vergiye doğuran olayın henüz tamamlanmadığı, yani hukuki sürecin sona ermediği bir durumda, yürürlüğe giren yeni kanun hükümlerinin, tamamlanmamış hukuki işlem, olay veya durumlara uygulanması süreci, "gerçek olmayan geriye yürüme" olarak adlandırılır. Bu durumda, herhangi bir hukuka aykırılık söz konusu değildir. Gerçek olmayan geriye yürüme kavramı, vergilendirme sürecinin tamamlanmasından önce veya vergilendirme döneminin sona ermesinden önce yürürlüğe giren yeni bir yasanın, söz konusu vergilendirme döneminin başlangıcına kadar geçerli olması veya henüz nihai sonuçlanmamış bir olayı kapsayacak şekilde uygulanması durumunu ifade etmektedir. Bu durum, hukuki güvenlik ilkesiyle çelişebilecek bir uygulama olarak değerlendirilmekte ve genellikle vergi hukuku alanında tartışmalara konu olmaktadır. Örneğin, 31 Aralık 2013 tarihinde yürürlüğe giren bir vergi kanununun, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olması gibi, yeni bir kanunun, henüz sona ermemiş bir vergilendirme döneminin başından itibaren uygulanması, gerçek olmayan geriye yürümeye örnek teşkil eder (Ekeryılmaz ve Gürdal, 2018, s. 190).

Hukuk devletlerinde, bireylerin hukuki işlemlerini gerçekleştirirken, o anda yürürlükte olan mevzuat hükümlerine ve bu hükümlerin kendilerine sağladığı haklara güvenme hakkı bulunmaktadır. Ancak, kamu yararının gerektirdiği durumlarda, bu hükümlerde değişiklik yapılabilmektedir. Bu tür değişiklikler, kamu yararının korunması amacıyla meşru kabul edilebilmektedir (Bilici ve Candan, 2015, s. 876).

Genel olarak, gerçek geriye yürümenin hukuka aykırı olduğu kabul edilir ve birçok devletin anayasasında kanunların geriye yürütülmesi yasaklanmıştır. Ancak, istisnai durumlarda, özellikle kamu maliyesinin korunması amacıyla, gerçek geriye yürüme meşru görülebilmektedir. Örneğin, büyük ekonomik krizler, enflasyonla mücadele, gelir ve servet dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi, teknik vergilendirme süreçleri, olağanüstü dönemlerdeki zararların karşılanması, vergi gelirlerinin korunması, kamu finansman açıklarının kapatılması veya savaş gibi olağanüstü durumlarda haksız kazançların vergilendirilmesi gibi durumlarda, gerçek

geriye yürüme kabul edilebilir bir uygulama olarak değerlendirilmektedir (Kamalak, 1992, s. 23).

Vergi hukukunda geriye yürüme kavramı hem hukuki istikrar hem de kamu yararı arasında denge kurulmasını gerektiren karmaşık bir konudur. Gerçek olmayan geriye yürüme, hukuki süreçlerin devam ettiği durumlarda yeni kanunların uygulanmasını ifade ederken, gerçek geriye yürüme ise daha çok olağanüstü durumlarda başvuru bir yöntemidir. Her iki durumda da bireylerin hukuki güvenlik hakları ile devletin kamu yararını koruma ihtiyacı arasında bir denge sağlanması esastır. Bu bağlamda, geriye yürüme uygulamalarının, ancak istisnai ve haklı gerekçelerle sınırlı tutulması, hukuk devleti ilkeleriyle uyumlu bir yaklaşım olacaktır. Ayrıca, bu tür uygulamaların şeffaf ve adil bir şekilde yürütülmesi, bireylerin devlete olan güvenini korumak açısından büyük önem taşımaktadır.

Dar Anlamda Geriye Yürüme (Gerçek Geriye Yürüme);

Geriye yürüme kavramı, dar anlamda, yürürlüğe giren yeni hukuk normlarının, yürürlük tarihinden önce tamamlanmış hukuki olay ve işlemlere etki etmesini ifade eder. Genel kabul gören anlayışa göre, dar anlamda geriye yürüme, hukuki süreç tamamlanmış olsa dahi, yeni hukuk kuralının bu sürece ikinci kez uygulanması şeklinde ortaya çıkar. Bu durum, "gerçek geriye yürüme" olarak da adlandırılmaktadır. Özellikle vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın tamamlanmasının ardından, vergi yükünü artıran bir kanun hükmünün, tamamlanmış hukuki işlem ve olaylara uygulanması, hukuki açıdan sakıncalı kabul edilmekte ve iptali gerekmektedir (Er, 2015, s. 26).

Örneğin, 01 /01/ 2014 tarihinde yürürlüğe giren bir vergi kanunu, 01 /01/ 2013 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde düzenlenmişse ve bu durum, vergilendirme dönemi sona erdikten sonra çıkarılan bir kanunun, sona eren dönemi kapsamı anlamına geliyorsa, bu durum "gerçek geriye yürüme" olarak nitelendirilir (Pehlivan, 2014). Vergi Usul Kanunu ise vergi alacağının doğumunu, tarh veya tahakkuk işlemlerine değil, doğrudan vergiyi doğuran olaya bağlamıştır (m. 19). Bu nedenle, hukuki süreci tamamlanmış olan vergiyi doğuran olaylara uygulanan geriye yürürlük halleri, "gerçek geriye yürüme" olarak değerlendirilmelidir (Ekeryılmaz, Ş ve Gürdal, T. 2018, s. 184).

Geriye yürüme kavramı, özellikle vergi hukuku bağlamında, hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan ilişkilidir. Hukuki güvenlik, bireylerin mevcut hukuk kurallarına güvenerek hareket etmesini ve bu kuralların ani değişikliklerle geçmişe dönük olarak uygulanmamasını gerektirir. Geriye yürüme, bu ilkeyi zedeleyebilecek bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle "gerçek geriye yürüme" durumunda, hukuki süreç tamamlanmış olaylara yeni kuralların uygulanması, bireylerin haklarını ihlal edebilir ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil edebilir. Bu nedenle, geriye yürümenin sınırları, hukukun temel ilkeleri ışığında dikkatle belirlenmeli ve keyfi uygulamalardan kaçınılmalıdır. Aksi takdirde, hukuki istikrar ve adalet anlayışı zedelenebilir.

1.2.2.Kazanılmış Haklara Saygı

Kazanılmış hak, herkes için genel geçer olan bir hukuk kuralının bir kişiye uygulanması durumudur. Bu yönden kazanılmış hak objektif özelliğe sahip olan, herkes için geçerli hukuki durumun bireysel bir işlemle özel hukukta sonuç doğuracak hale gelmesi şeklinde tanımlanabilir. (Tolon, 1986, s. 170) Sözlüklerde yapılan tanımlara göre kazanılmış hak “yürürlükte yer alan hükümlere ithafen bir kişi lehine olan hak ya da daha önceden yürürlükte olan hükümlere göre bir şahıs yararına olan bir hakkın sonradan yürürlüğe girmiş hükümlerle çiğnenememesi” biçiminde tanımlanmaktadır (Tütüncü, 2015). Kazanılmış haklara saygı ilkesi hukuk devletinde uyulması gereken mutlak bir zorunluluktur, idare edenler açısından uyulması elzem bir yükümlülüktür (Balta, 1972, s. 82).

Anayasa mahkemesi kazanılmış hakkı bireyin bulunduğu statüden ortaya çıkan kesinleşmiş olan kişisel niteliğe dönüşmüş hak olarak açıklamıştır. Yani kişiye tanınmış bir hak değiştirilemez, kazanılmış hak hukuk devleti ilkesine uygun olarak koruma altına alınır.

Anayasa'nın 2. maddesine göre hukuk devleti ilkesinin temel prensiplerinden olan kazanılmış haklara saygı gösterilmesidir. Kazanılmış haklara saygı hukuki güvenlik ilkesinin bir neticesidir. Kazanılmış hak statüye bağlı olarak ileriye dönük olarak gerçekleşir. Anayasa mahkemesinin yapmış olduğu tanıma paralel yönde danıştay

kazanılmış hakkı eski yasa yürürlükteyken kesin olarak kazanılan hukukun koruduğu bir hak olarak tanımlamaktadır (Danıştay 13.07.1992, E.1992/224 K.1992/238.).

Anayasa Mahkemesine göre kazanılmış hak kavramı hukukun belirli olmayan, uygulanma olanağının kısıtlı olduğu, genel hukuki durumlara konu edilemeyen bir kavramdır (Aydoğdu, 2017, s. 3).

Söz konusu hakların kazanılmasından sora gelişigüzel bir yasa veya idari işlemle kaldırılması hukuki nizam hakları menfaatleri korumasının yanı sıra kazanılmış hakları da koruma altına alır. Hukuksal değeri bulunmayan işlemler açık hata hile veya yok işlem hükmündedir. Bu işlemlerin kazanılmış hak açısından en önemli noktası belirli bir süre sınırlaması olmaksızın geri alınabilmeleri hak ve yükümlülük doğurmayacağı, çok ağır bir halde hukuka aykırı olduklarından kazanılmış hak meydana getirmemeleri dolayısıyla da idari istikrar ilkesine göre korunmayacakları açısından ortaya çıkmaktadır.

Danıştay'ın 22.12.1973 tarihli içtihatları birleştirme kurulu kararında bu zamana kadar söz konusu işlemlerin her zaman geri alınabileceği ve kazanılmış hak meydana getirmeyeceği istikrarlı bir şekilde kabul edilmektedir (Sever, 2006). Buradan hareketle hukuka aykırı olan idari işlemler istikrar ilkesine istinaden geçerlik kazanmasının bir sınırı bulunmaktadır bu sınır hile ile gerçek dışı beyana dayalı işlemlerde kazanılmış hak doğmayacağı şeklindedir (Sever, 2006, s. 47).

Danıştay,

“Davacı şahsın sahte diploma ile hile yaparak iş başvurusunda bulunduğu bu diploma ile yapılan atama işlemlerinin yapılması davacı lehine kazanılmış hak meydana getirmeyeceği istikrarlı bir şekilde kabul edilmektedir”.

12.3.Belirlilik İlkesi

Vergilendirme yetkisinin demokrat bir ülke ile kurduğu bağ mükellefler yönünden bu yetkinin belirli olması gerektiği ve bu mertebede kolektif katılımın olması yönünden önem arz eder (Hatipoğlu ve Bayraklı, 2019).

Belirlilik ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin temelini oluşturur. Vergilendirme işlemleri icra edilirken belirliliğin sağlanması vergiye ilişkin temel unsurların ilgili düzenleyici işlemle gösterilmesini gerekli kılar. Vergi ile ilgili işlem düzenleyici işlem yapılırken söz konusu vergilerin miktarı tarh ve tahsil dönemlerinin ne zaman olması gerektiğinin ödeme yöntemlerinin hem idari açıdan hem de birey açısından belirli ve kesin olarak açıklanması gerekir (Öncel vd. 1985). Klasik olarak vergilendirme konusunda belirlilik ilkesi, bireylerin hangi haklara ve ödevlere sahip olduğunu bilmesidir Kişilerin hukuk sistemine güvenememesi için en önemli şart hukuk kurallarının belirli olması şarttır (Ekeryılmaz, Ş. 2019).

Hukuki güvenliğin gerçekleştirilmesi konusunda tamamlayıcı öge olan belirlilik ilkesi, kişilerin finansal açıdan yükümlülük altına sokan vergiyi doğuran olayların devletin bizzat kişilerin finansal kaynaklarına müdahale ettiği, vergi oranlarının tarh ve tahsil zamanlarının açık bir şekilde belirtilmesini, vergi ödevinin hem bireyler hem de idare açısından belli ve kesin olması gerektiğini belirtir. Kanunların bireylerin mevcut şartlarda belirli olan işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini ön görecektir şekilde düzenlenmesini gerektirmektedir (AYMK, 2019).

Belirlilik ilkesi, kişilerin üzerine düşen vergi yükümlülüğünün daha önceden tahmin edilebilmesini ve böylece mali planlamalarını güvenilir bir şekilde yapabilmelerini sağlar. Bu ilke, vergi mükelleflerine hukuki güvence sunarken, keyfi uygulamaların önüne geçer ve vergi idaresinin şeffaf, adil ve öngörülebilir olmasını temin eder. Ayrıca, belirlilik ilkesi, vergi kanunlarının karmaşık ve belirsiz olması durumunda ortaya çıkabilecek hukuki ihtilafları da en aza indirmeye yardımcı olur. Bu sayede hem devletin vergi toplama süreci daha etkin hale gelir, hem de mükellefler hak ve yükümlülüklerini net bir şekilde anlayabilir.

1.2.4. Kıyas Yasağı İlkesi

Hukukun dalları arasında yer alan vergi hukuku kanunilik ilkesi nedeniyle kamu hukukunun yoruma en çok kapalı alanlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Yılmaz(2014). Yasada açık olarak hüküm bulunmadıkça bu kanun hükümlerinin kıyas yolu ile genişletilmesi mümkün olmamaktadır. Kıyas, hukukun dayandığı sebeplerdeki

yer alan benzerliğe güvenerek kanun kapsamına girmeyen bir olaya mevcutta var olan bir hukuk kuralının uygulanmasıdır (Karakoç, 2013: s. 1294). Hukukumuzun farklı dallarında kıyas yasağına başvurma mümkün olsa da Türk vergi hukukunda kıyasa başvurmak mümkün değildir ve kıyas yolu ile mevcut hükümler genişletilememektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2015, s.83).

İdarenin ve yargı mercilerinin kıyas yaparak vergiyi doğuran olaya müdahale ederek hüküm vermeleri kişilerin vergi yükünün artmasına sebep olacağı için toplumun hukuki güvenliğine zarar vererek toplumun huzur ve barışının bozulmasına neden olacaktır. Dolayısı ile vergileme yapılırken kıyas yoluna başvurarak yorum yapmak vergide kanunilik ilkesine belirlilik ve hukuki güvenlik ilkesine aykırı olacaktır. Hukuk alanında güvenliğin sağlanması huzurun ve barışın sağlanması için vergi yasalarında kıyas yoluna başvurulmamaktadır. Kıyas yasağı ilkesi hukuki güvenlik ilkesinin en belirleyici ve tamamlayıcı unsurudur. Diğer unsurlardan ayrı tutularak hareket edilmelidir. Hukuki güvenlik ilkesinin en önemli faktörlerinden olan belirlilik ilkesine aykırı olan hukuk kuralları açık ve anlaşılır değilse anlam bakımından birlik yoksa bu bakımdan mevcut hükmün yorumlanmasına neden olacağından kıyas yasağı ilkesi ile çelişecektir (Ekeryılmaz, 2019, s. 87).

1.2.5. Hukuki İstikrar İlkesi

Hukuk kurallarının hukuki güvenliği sarsacak derecede çok sık değiştirilmemesi hukuki istikrar kavramını ifade etmektedir açık bir şekilde ifade ettiğinde hukuk kuralları sık aralıklarla değiştirilmemeli düzenli ve sürekli olmalıdır aydınlanma dönemi düşünürlerinden John Locke un ifade ettiği gibi geçici ve günübirlik kararnamelerle değil daimi hukuk kuralları ile yönetilmelidir.

Hukuki istikrar konusunda Anayasalar yönünden incelersek normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan Anayasa, Devletin temel işleyişin düzene sokan ve bireylerin temel hak ve hürriyetlerinin esirgeyip koruma altına alır. Anayasaların yazılı şekilde olması bireylerin temel hak ve hürriyetlerini bilmesine ve korunması amacına hizmet eder dolayısı ile yazılı olan bir anayasanın benzer durumlara farklı şekilde

uygulanması çok zordur ve anayasanın değiştirilmesinde belirli şekil şartlarına bağlıdır (Teziç, 2009, s. 68).

Hukukun etkin olduğu bir devlette kişilerin bireysel işlerini başarılı bir şekilde planlayabilmesi gerekir. Dolayısıyla hukuk kurallarının nelere izin verdiği ve nelere yasak koyduğunun bilinmiş olması buna göre öngörüde bulunarak hareket etmesi gerekmektedir ancak istisnai olarak önceden öngörülmesi mümkün olmayan olağanüstü hal durumlarında bireylerin bu duruma katlanması gerekecektir (Hayek, 2018, s. 17).

Kanunların çok sık aralıklarla değiştirilmesi kanunları öngörmede güçlüğe sebep olur bunun yanı sıra bireyler kanunların sık değiştirilmesine sıcak bakmazlar toplum üzerinde tedirginlik yaratır bireylerin kısa ve uzun vadeli kararlarına yn verebilmeleri için hukuki istikrar önem arz eder. Örneğin Vergi hukuku ve şirketler hukuku alanında uzun vadeli işlem gerçekleştirmek ve karar almak açısından hukuki istikrar oldukça önemlidir (Raz, 2008, s. 153).

BÖLÜM 2: TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Bu bölümde Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin uygulanması konu edilerek, Amerika Birleşik Devletleri, Fransa, Almanya ve İngiltere’de Motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarına yer verilmiştir. Bölümün son başlığında ise Türkiye’de ek MTV uygulaması incelenmiştir.

2.1. TÜRKİYE’DE MTV UYGULAMASI

Motorlu taşıtlar vergisi genel olarak çevre vergileri sınıfına girmektedir. Özellikle çevre kirliliğinin önüne geçilmesinde uygulanan Motorlu taşıtlar vergisi (MTV) devletler için önemli bir vergi geliridir. Türkiye’de de uygulanan MTV yapı itibariyle diğer ülkelerden farklıdır. Bu başlık altında Türkiye’de uygulanan MTV’ nin mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah ve istisnalara değinilecektir.

2.1.1. MTV Mükellefi

Verginin mükellefi vergi kanunlarına göre vergiyi doğuran olayın kendi şahsında gerçekleşen kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir (Öner, 2020a, 7). VUK 8/1 hükmü gereğince kimlerin vergi yükümlüsü olacağı kanunlar ile belirlenir (Oktar, 2014, s. 12).

Vergiler kanunilik ilkesine göre verginin mükellefinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2020, s. 55).

MTVK m. 3 hükmü gereğince motorlu taşıtlar vergisinin mükellefleri açık bir şekilde belirtilmiştir buna göre, “...motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi trafik sicili ile Ulaştırma bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde kendi adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Bundan dolayı motorlu taşıt sicilde kimin üzerine kayıtlı ise ödemeyi o şahsın yapması gerekmektedir” (Öner, 2020b, s. 112).

Bundan ötürü sahip olunan motorlu taşıtların ait olduğu sicile kaydedilip tescil işleminin uygulamaya konulmasıyla mükellefiyet başlamış olacaktır (Polat, 2014, s. 26). Sicile yapılan kaydın ve tescilin silinmesi ile kişinin mükellefiyeti sona erecektir (Polat, 2014, s. 27).

2.1.2. MTV Konusu

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu söz konusu olan verginin üzerinden alınan şey olarak tanımlayabiliriz. Verginin üzerinden alınan şey hukuki bir işlemde ekonomik bir değeri olan şey fiziki olan bir varlık veya menkul veya gayrimenkul bir faktör olabilir (Pehlivan, 2022).

Verginin kanuniliği ilkesi 1215 tarihli Magna Carta' dan günümüze kadar yürürlükte olmakla birlikte bu ilke kanunda yer almayan keyfi olarak yapılan vergilendirmenin önüne geçilmesini amaçlamaktadır. Verginin kanuniliği ilkesine göre verginin mükellefi konusu vergiyi doğuran olayı muafiyet ve istisna hadleri verginin matrahının tespiti verginin oranları ve ödenmesi hususlarının kanunla düzenlenmesi ve uygulanması ve değişikliğin aynı şekilde kanunla yapılması gerekmektedir (Oktar, 2014).

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu MTV tarifesinde yer alan motorlu kara ve hava araçları oluşturur. Kanuna göre MTV tarifesinde I, II, III ve IV sayılı tarifeler yer alırken değişiklik yapılarak 06.05.2009 tarihli 5897 sayılı Kanun'un 2. Maddesi ile III sayılı tarifiede yer alan motorlu deniz taşıtları kanunun kapsamından çıkarılmıştır.

Böylelikle özel amaç için kullanılmakta olan yat kotra ve her türlü motorlu tekneler motorlu taşıtlar vergisinin konusu dışında bırakılacaktır. Aynı kanunun 4. maddesinin yürürlüğe girmesi ile birlikte önceden beygir gücü ve yaş kriteri ölçütüne göre alınan MTV bu taşıtlardan, yat ve tekne uzunluğu kriterine göre belirlenerek harç alınmaya başlanmıştır (Çiçek ve Şahin, 2019, 248). Böylelikle sandal bisiklet vb. motoru olmayan taşıtlar ve tarifiede belirtilmeyen deniz taşıtları ve traktörler motorlu taşıtlar vergisinin konusuna girmez (Avcı ve Yeniçeri, 2019, s. 2420). Bu yönden tren, tramvay vb. taşıtlarda MTV' nin kapsamına girmemektedir (Polat, 2014, s. 30).

MTVK m. 5 maddesine göre I sayılı tarifiede yer alan taşıtlar şunlardır: Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve motosiklettir. Tarifiede belirtilen bu taşıtlar, I sayılı tarifiede yer alan esaslara göre vergilendirilecektir.

Tablo 2.1. I Sayılı MTV Tarifesi

(I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm³ ve aşağısı	259.900'ü aşmayanlar	1	4.834	3.372	1.882	1.420	499
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	2	5.313	3.707	2.068	1.565	551
	455.300'ü aşanlar	3	5.803	4.042	2.264	1.709	594
1301 - 1600 cm³ e kadar	259.900'ü aşmayanlar	4	8.421	6.314	3.661	2.587	993
	259.900'ü aşıp 455.300'ü aşmayanlar	5	9.267	6.948	4.031	2.838	1.085
	455.300'ü aşanlar	6	10.112	7.577	4.389	3.098	1.184
1601 - 1800 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	7	16.370	12.801	7.523	4.589	1.777
	651.700'ü aşanlar	8	17.866	13.956	8.218	5.014	1.940
1801 - 2000 cm³ e kadar	651.700'ü aşmayanlar	9	25.792	19.862	11.674	6.948	2.731
	651.700'ü aşanlar	10	28.142	21.677	12.734	7.577	2.982
2001 - 2500 cm³ e kadar	813.900'ü aşmayanlar	11	38.695	28.090	17.549	10.480	4.145
	813.900'ü aşanlar	12	42.217	30.642	19.141	11.439	4.522
2501 - 3000 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	13	53.952	46.942	29.322	15.770	5.780
	1.628.900'ü aşanlar	14	58.864	51.203	31.991	17.206	6.308
3001 - 3500 cm³ e kadar	1.628.900'ü aşmayanlar	15	82.173	73.942	44.537	22.231	8.142
	1.628.900'ü aşanlar	16	89.652	80.656	48.585	24.245	8.893
3501 - 4000 cm³ e kadar	2.607.700'ü aşmayanlar	17	129.201	111.570	65.702	29.322	11.674
	2.607.700'ü aşanlar	18	140.960	121.707	71.687	31.991	12.734
4001 cm³ ve yukarısı	3.096.500'ü aşmayanlar	19	211.479	158.577	93.917	42.208	16.370
	3.096.500'ü aşanlar	20	230.698	172.998	102.458	46.044	17.866
			Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
			1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
2- Motosikletler							
100 - 250 cm3'e kadar			899	672	496	305	115
251 - 650 cm3'e kadar			1.862	1.409	899	496	305
651 - 1200 cm3'e kadar			4.808	2.857	1.409	899	496
1201 cm3 ve yukarısı			11.666	7.707	4.808	3.817	1.862

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete, <<https://www.resmigazete.gov.tr/>> (30.12.2024).

MTVK m. 6.maddesine göre II sayılı tarifiede yer alan taşıtlar şunlardır: Minibüs, panelvan, motorlu karavanlar, otobüs, kamyonet, kamyon ve çekici. Tarifiede belirtilen bu taşıtlar II sayılı tarifiede yer alan esaslara göre vergilendirilecektir.

Tablo 2.2. II Sayılı MTV Tarifesi

(II) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Oturma Yeri /Azami Toplam Ağırlık	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)		
	1 - 6 yaş	7 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1) Minibüs	5.780	3.817	1.862
2) Panel van ve motorlu karavanlar (Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm ³ ve aşağısı	7.707	4.808	2.857
1901 cm ³ ve yukarısı	11.666	7.707	4.808
3) Otobüs ve benzerleri (Oturma Yeri)			
25 kişiye kadar	14.603	8.720	3.817
26-35 kişiye kadar	17.513	14.603	5.780
36-45 kişiye kadar	19.489	16.530	7.707
46 kişi ve yukarısı	23.381	19.489	11.666
4) Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri (Azami Toplam Ağırlık)			
1.500 kg'a kadar	5.182	3.442	1.685
1.501-3.500 kg'a kadar	10.499	6.082	3.442
3.501-5.000 kg'a kadar	15.774	13.129	5.182
5.001-10.000 kg'a kadar	17.513	14.872	6.971
10.001-20.000 kg'a kadar	21.048	17.513	10.499
20.001 kg ve yukarısı	26.327	21.048	12.231

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete, <<https://www.resmigazete.gov.tr/>> (30.12.2024).

MTVK' nın 6.maddesine göre IV sayılı sayılı tarifiede yer alan taşıtlar şunlardır: Uçak ve helikopter. Tarifiede belirtilen bu taşıtlar, IV sayılı tarifiede yer alan esaslara göre vergilendirilecektir.

Tablo 2.3. IV Sayılı MTV Tarifesi

(IV) Sayılı Tarife

Taşıt Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)			
	1 – 3 yaş	4 – 5 yaş	6 – 10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1.150 kg.'a kadar	97.773	78.177	58.622	46.886
1.151 – 1.800 kg.'a kadar	146.687	117.317	87.982	70.380
1.801 – 3.000 kg.'a kadar	195.613	156.479	117.317	93.858
3.001 – 5.000 kg.'a kadar	244.539	195.613	146.687	117.317
5.001 – 10.000 kg.'a kadar	293.470	234.759	176.043	140.812
10.001 – 20.000 kg.'a kadar	342.392	273.893	205.389	164.265
20.001 kg. ve yukarısı	391.303	313.008	234.759	187.798

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Resmî Gazete, <<https://www.resmigazete.gov.tr/>> (30.12.2024).

2.1.3. MTV'de Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayı mükellef ve devlet açısından incelediğimizde, mükellef açısından vergi borcunun doğmasını, devlet yönünden ise vergi alacağının doğmasını ifade eder (Pehlivan, 2022). Mükellef ile devlet arasında oluşan vergi münasebeti vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başlar (Öncel vd., 2019, s. 91).

Motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay motorlu taşıtın kayıt ve tescil edildiği anda başlar. MTVK, md.7. Ayrıca, Motorlu taşıtın kayıt ve tescil işlemlerinin yapılmaması durumunda vergi borcu doğmaz yani vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaz fakat kanun gereğince aracın trafiği çıkması yasaktır.

Motorlu Kara Taşıtları: “Karayolları trafik kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş motorlu kara taşıtları motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.” (MTVK, 5897)

Motorlu Hava Araçları: “Ulaştırma Bakanlığı sivil havacılık genel müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tâbidir.” (MTVK, 5897)

Motorlu Deniz Taşıtları: “2009 yılı 5897 sayılı kanun ile motorlu deniz taşıtları motorlu taşıtlar vergisi dışına çıkarılmıştır. Dolayısıyla motorlu deniz taşıtları için vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir.” (MTVK, 5897)

“Motorlu kara taşıtları ve motorlu hava araçları, MTV’nin konusu içerisinde yer almaktadır. Kanunda belirtilen yerlere kayıt ve tescil işleminin yapılmasıyla motorlu taşıtlar vergisi yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Motorlu deniz taşıtları, motorlu taşıtlar vergisini konusu kapsamına girmedikleri için motorlu deniz taşıtları adına vergiyi doğuran olay söz konusu olmayacaktır.”

2.1.4. Verginin Matrahı

Verginin hesaplanmasında vergi konusu olan şeyin üzerinden alınan miktar ve değere verginin matrahı diyebiliriz (Öner, 2020, 67). Verginin matrahının belirlenmesinde esas alınacak özellikler verginin yasallığı ilkesi gereği kanunlarda açık açık belirtilmiştir. MTVK’nın 5. ve 6. maddeleri gereğince MTV’nin matrahı 1,2, 3 ve 4. tarifelerde belirtilen özelliklere göre hesaplanır. Bu özellikler şunlardır. Aracın maksimum kalkış ağırlığı, maksimum toplam ağırlık oturma yerinin sayısı taşıtın değeri ve motor silindir hacmine göre hesaplanacaktır. Verginin matrahı advalorem (değer esaslı) hesaplanabileceği gibi spesifik olarak da hesaplanabilir spesifik matrah hesaplanırken vergi matrahının sayı, litre, kilo vb. olarak miktarları belirlendiğinde spesifik miktar esaslı matrah söz konusu olacaktır. Matrahın parasal olarak ifade edilen ekonomik unsurlar ile belirlendiği matraha advalorem değer esaslı matrah söz konusudur. (Öner, 2020, s. 70). MTV’nin matrahı spesifik matrahla hesaplanır (Öner, 2020, s. 71). Bu matraha göre MTV hesaplanırken taşıtın türü uzunluğu ağırlığı silindir hacmi oturma yeri aracın yaşı vb. özellikler dikkate alınmaktadır (Avcı ve Yeniçeri, 2019, s. 2419).

2.1.5. MTV’de İstisnalar

Motorlu taşıtlar vergisinde söz konusu olan muafiyet ve istisnalar MTV kanunun 4.maddesinde yer alır. Kanuna göre istisna olan maddeler kanunda tek tek sayılmıştır. Buna göre kamu kurumları ve kamu kuruluşlarına tescil edilen taşıtlar yerel yönetim birimlerine tescil edilen taşıtlar Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt yaptırılıp tescil

yapılan taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisnadır. Kanunda sayılan bu kurumlara bağlı olan ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip işletmelerle kendi özel kanunlarında devlet malı sayılmış kuruluşlara ait araçlar ise motorlu taşıtlar vergisine tabi olmaktadır.

Yabancı devlet diplomatları ve elçilik konsolosluk memurlarına ait taşıtlar, uluslararası kuruluşlar ve yabancı uyruklu memurlarına ait taşıtlara resmi görev için gelen delege heyet ve yabancı uyruklu üyelere ait taşıtlar, %90 ve üzeri engellilik oranına sahip kişilerin taşıtları, engelliler için özel tertibatlı taşıtlar, tasarruf mevduatı sigorta fonuna intikal eden bankaların taşıtları, müflis bankaların, iflas idarelerinin taşıtları MTV'ye tabi değildir. Kanunda ayrıca istisnaların sadece kanunla düzenleneceğini belirtilmiş istisnai durumların suistimal edilmesini önlenmek amaçlanmıştır. 1981 yılı 2380 MTVK'ya göre motorlu taşıtlar vergisinden elde edilen gelirden belediyelere ve il özel idarelerine pay verilmesi uygulamasından vazgeçilmiştir. Kanunda yer alan yerel yönetimlerle ilgili pay verileceğini belirten madde yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.6. Türkiye'de Ek MTV

Vergi devletin görevlerini yerine getirmesinde kullandığı kamusal bir araçtır. Devletin izlemiş olduğu politikaya göre verginin amacı belirlenir. Vergi amacına göre fiskal(mali) ve ekstra fiskal (mali olmayan) olarak iki sınıfa ayrılır. Ancak vergi mali amaçla alınmasa bile niteliği gereğince mali yönü göz ardı edilemez. Bu yüzden verginin teorik olarak amaçları mali ve mali amaçtan uzak şeklinde sınıflandırılmıştır. Vergi gerek mali amaçla alınsın gerekse mali amaçtan uzak olsun mükelleflere yansıtılırken adaletli ve dengeli olunması anayasada açıkça belirtilmiştir. (Anayasa, Md. 73/2).

Hukuki yönden vergilendirmenin amacını irdelediğimizde Anayasanın ilk maddesi Türkiye devletinin yönetim şeklinin Cumhuriyet olduğunu belirtmektedir (Anayasa, Md. 1), Anayasanın ikinci maddesinde ise Türkiye Cumhuriyeti'nin sosyal bir hukuk devleti olduğunu hüküm altına almıştır (Anayasa, Md.2) Halkın sosyal refahını güvenliğini adaletini sağlamak sosyal hukuk devletinin birincil amaç ve görevleridir. Bu amaçlar ekseninde devlet ekonomik olarak güç durumda olanları koruyarak, vatandaşların güvenliklerini sağlayarak ekonomiyi iyileştirecek politikalar izlemelidir. Sosyal devletin eşitlik anlayışı sosyal adaleti esas alan fırsat eşitliğinin sağlanmış olmasıdır (Öncel vd., 2013, ss. 23-25).

Hukuk devleti aynı ödeme gücüne sahip olanları aynı vergiye tabi tutarak yatay adaleti esas alır. Sosyal devlet ise bireylerin ödeme gücünü esas alan harcama gelir ve servet gibi mali gücü temsil eden ve etkileyen kişisel unsurları dikkate alır. Başka deyişle dikey adaleti esas alır. Dikey adalet yüksek gelirli bireylerin düşük gelirlere göre daha fazla vergi yüküne tabi olmalarını esas alır. Buradan hareketle deprem gibi doğal afetler neticesinde ödeme güçleri olumsuz etkilenen vergi yükümlülerinin mevcut durumunu düzeltmek amacıyla yeni vergi politikalarının uygulanması sosyal devlet ilkesinin bir görevidir. Anayasa’da 73/1 maddesinde herkesin kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılındığını açıklarken kamu gideri deyiminden sosyal harcamaları ve ekonomik amaçlarla yapılan giderler kastedilmiştir.

2.1.7. Olağanüstü Dönemlerde Ek Vergilendirme

Vergiler genellikle egemenlik gücünü elinde bulunduran iktidarın mülk gelirlerinden oluşmaktadır (Öz, 2004). Zaman içerisinde devletin sınırlarının genişlemesi ile birlikte mülk gelirlerinden alınan vergiler yetersiz kalmaya başlamıştır. Özellikle savaş ve deprem gibi mücbir sebeplerle meydana gelen olağanüstü dönemler sebebiyle artan kamu harcamaları ek vergilerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Ünsal (2016), çalışmasında devletin olağanüstü dönemlerde uyguladığı ek vergilerin zaman içerisinde devamlı hale geldiğini belirterek bu hali sıçrama tezi ile açıklamaktadır. Olağanüstü dönemlerde konulan ek vergiler vatandaşlar tarafından doğal karşılanmış ve bu dönemlerde ek vergiler birincil kaynak olarak uygulanmıştır. Ayrıca Ünsal (2016), olağanüstü dönemlerde alınan ek vergilerin vatandaşın uyum sağlaması ile birlikte ek vergilerin söz konusu olağanüstü dönem bitmesine rağmen sonrasında da devam ettiğini belirtmektedir.

Geçmiş tarihe baktığımızda Osmanlı Devleti’nde olağanüstü dönemlerde Avarız Vergisi alınmaktaydı (Yılmaz,2019). Avarız vergisi olağanüstü dönemlerde meydana gelen kamu harcamalarını karşılamak amacıyla vatandaşlardan alınmaktadır. Anadolu beylikleri dönemi ve II. Beyazıt döneminde bu vergi alınmıştır (Yılmaz, 2019, s. 13).

30 Kasım 193 tarihli 1890 sayılı kanunla yürürlüğe giren İktisadi Buhran Vergisi Türkiye’de alınan olağanüstü vergilere örnek gösterilebilir. 1929 da ABD’de ortaya çıkan Dünya ekonomik krizi Türkiye’yi de etkilemiş bozulan ekonomiyi düzeltmek için geçici

olarak bu vergi çıkarılmıştır. Kanun geçici olup buhran son bulduktan sonra kaldırılacağı bilinmesine rağmen başarılı bir uygulama olarak görülerek 1951 yılına kadar uygulanmıştır (Saraçoğlu,2009, s. 135).

İkinci Dünya Savaşı'na Türkiye katılmamasına rağmen Dünya'yı etkileyen mali durgunluk ve savaşın etkisiyle ortaya çıkan savunma harcamalarında meydana gelen artış sebebiyle ek vergiler yürürlüğe girmiştir. Bu dönemde Türkiye de Milli Koruma Kanunu çıkarılmış. Kanunun çıkarılmasıyla birlikte hükümetin yetkileri genişletilmiş bozulan ekonomiyi eski haline getirmek ve savaş hazırlıklarını finanse etmek amacıyla bunun yanı sıra Varlık Vergisi Toprak Mahsulleri Vergisi ve Ayni Muamele Vergisi vb. ek vergiler alınmıştır (Erul Dayıoğlu & Buz,2019).

Geçmişte deprem gibi doğal afetler nedeniyle değişik zamanlarda ek vergi uygulanmıştır. Bu duruma örnek olarak 1999 Marmara Depremi'nde alınan ek vergiler gösterilebilir. 4481 sayılı ek gelir vergisi, ek kurumlar vergisi, ek motorlu taşıtlar vergisi, ek emlak vergisi, özel iletişim vergisi özel işlem vergisi gibi vergiler uygulanmıştır.

2.1.8. 6 Şubat 2023 Depremleri Sonrası İhdas Edilen Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

Şenyüz, Yüce ve Gerçek (2022) tarafından yapılan vergi tanımı, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların, kamu harcamalarını finanse etmek ve/veya toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak amacıyla, ödeme gücüne sahip bireylerden bu güçleriyle orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemeler olduğunu belirtmektedir. Bu tanım, verginin temel niteliklerini ortaya koyarken, aynı zamanda onun amaçlarına da işaret etmektedir. Kamu harcamalarını finanse etme amacı, çalışmanın önceki bölümlerinde de vurgulandığı üzere, doğrudan vergilerin mali hedefleri kapsamında değerlendirilirken, toplumsal koşulların gerektirdiği önlemleri alma amacı, mali hedeflerden bağımsız bir şekilde de ele alınabilmektedir. Örneğin, 6 Şubat 2023 depremlerinin yol açtığı ekonomik kayıpların telafisi için ihdas edilen ek motorlu taşıtlar vergisi, bu bağlamda değerlendirilebilir. Ancak, vergiyi düzenleyen kanunun gerekçesi ile kanun metninde yer alan hükümlerin tam olarak örtüşmediği düşünülmektedir.

7456 Sayılı Kanun, 15 Temmuz 2023 tarihinde Resmi Gazete 'de yayımlanmış ve ek motorlu taşıtlar vergisine ilişkin düzenlemeleri (Madde 15) aynı gün yürürlüğe girerek

hukuk sisteminin bir parçası haline gelmiştir. Kanunun adında yer alan "6/ 2/ 2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası" ifadesi, verginin amacını açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu ifade, depremlerin neden olduğu maddi tahribatın giderilmesi amacıyla ek bir verginin konulduğunu açıkça belirtmektedir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'ne göre (TBMM İçtüzüğü, Md. 74/2), kanun teklifleri gerekçeli olarak TBMM Başkanlığı'na sunulmaktadır. Bu kapsamda, 7456 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, 6/ 2/ 2023 tarihinde yaşanan ve yüzyılın depremi olarak nitelendirilen deprem afetleri nedeniyle olağanüstü hal ilan edilmiş ve bu süreçte afetlerin ekonomik ve sosyal etkilerinin azaltılması amacıyla gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Bu çerçevede, depremlerin neden olduğu finansman ihtiyacının karşılanmasına katkı sağlamak amacıyla bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir" ifadesi yer almaktadır. Bu açıklama, verginin depremlerin yol açtığı finansman açığını kapatma amacına hizmet ettiğini açıkça ortaya koymaktadır. Anayasa'nın 73/2. maddesi ise, "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" hükmünü içermektedir. Bu ilke, vergi kanunlarının temelini oluşturmakta ve 7456 Sayılı Kanun için de geçerlidir.

Çalışmada öne sürülen görüşe göre, deprem afetinin neden olduğu finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla ihdas edilen ek motorlu taşıtlar vergisinin yükünün topluma adil bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Özellikle depremde etkilenen bölgeler ve kişiler dikkate alınarak, hakkaniyet ilkesinin ön planda tutulması ve yasa hükümlerinin bu doğrultuda yenilenmesi önerilmektedir. Bu görüş, Anayasa'nın 73. maddesi, 7456 Sayılı Kanun'un genel gerekçesi ve ilgili madde gerekçeleri birlikte değerlendirilerek ortaya konulmuştur. Vergi yükünün adil ve hakkaniyetli bir şekilde dağıtılması, verginin bireyselleştirilmesi ile doğrudan ilişkilidir. Bu bağlamda, istisna ve muafiyet kurumları, verginin bireyselleştirilmesinde önemli araçlar olarak kullanılmaktadır. 7456 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde, ek motorlu taşıtlar vergisinin istisna kapsamına alınmasıyla bu amacın gerçekleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir.

6 Şubat depremlerinin ardından yaşanan can ve mal kayıplarının yanı sıra, depremde etkilenen bölgelerdeki işletmelerin faaliyetlerinin durması veya sona ermesi, bölge sakinlerinin ekonomik durumlarını ciddi şekilde zayıflatmıştır. Anayasa'nın temel

ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda, 7456 Sayılı Kanun'un adı, genel gerekçesi ve ilgili madde gerekçeleri incelendiğinde, depremden etkilenen bireylere ek vergi yükü bindirilmemesi gerektiği sonucuna varılmaktadır. Ancak, kanunun 1/4. maddesinde belirtilen istisna kapsamının, bu amacı tam olarak karşılamadığı düşünülmektedir. Özellikle, depremde etkilenen bölgelerdeki taşıtların istisna kapsamına alınması için belirlenen koşulların, bazı durumlarda adaletsiz sonuçlara yol açtığı gözlemlenmektedir.

Örneğin, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'na göre, taşıtların tescil edilmesi ve plaka alınması zorunlu olmakla birlikte, taşıtın mülkiyetinin devri durumunda yeni plaka alınması zorunlu değildir. Bu durum, depremde etkilenen bölgelerde yaşayan ve taşıtları farklı illere tescilli olan bireylerin, istisna kapsamına alınmamasına neden olabilmektedir. Bu da aynı depremde etkilenen ve benzer maddi kayıplara uğrayan bireyler arasında adaletsiz bir durum yaratmaktadır. Bu bağlamda, istisna hükümlerinin yeniden gözden geçirilerek, ikâmetgah adresinin esas alınması ve hasar durumuna göre daha kapsayıcı bir düzenleme yapılması önerilmektedir.

Değinilen durumlar itibariyle, 6 Şubat depremlerinin yol açtığı maddi ve manevi kayıpların telafisi amacıyla ihdas edilen ek motorlu taşıtlar vergisinin, vergi adaleti ve hakkaniyet ilkelerine uygun bir şekilde uygulanması büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, istisna hükümlerinin yeniden düzenlenerek, depremde etkilenen tüm bireylerin eşit şartlarda değerlendirilmesi gerekmektedir.

2.2. ABD'DE MTV UYGULAMASI

Amerika Birleşik Devletleri'nde Motorlu Taşıt Vergisi (MTV), yerel yönetimler tarafından genellikle aracın yaşı ve piyasa değeri dikkate alınarak maktu bir tarife üzerinden tahsil edilmektedir. Söz konusu vergilendirme mekanizmasında, yeni araçlar için belirlenmiş olan vergi oranları, standart amortisman yöntemleri uygulanarak zaman içinde kademeli olarak azaltılmaktadır. Vergi, araçların tescil edilmesini takiben yıllık olarak tahakkuk ettirilmekte olup, taşıtın kişisel veya ticari amaçlarla kullanım durumundan bağımsız olarak tüm motorlu araç sahiplerine yüklenmektedir (Ploeg, 2002, ss. 3-7).

Motorlu Taşıt Vergisi, yerel yönetimlere ulaşım altyapısının iyileştirilmesi ve bakımı gibi kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir gelir kaynağı sağlamaktadır. Her ne kadar otoyol ücretleri gibi doğrudan bir kullanıcı ücreti niteliği taşımasa da MTV dolaylı olarak bir tür faydalanan-paysal (beneficiary-pays) prensibi çerçevesinde değerlendirilebilir. Ayrıca, verginin artan oranlı bir yapıda tasarlanması ve lüks veya yüksek değerli araç sahiplerinden daha fazla miktarda tahsil edilmesi, gelir dağılımı adaleti açısından da önemli bir işlev görmektedir (Boadway & Shah, 2009).

ABD eyaletlerinde Motorlu Taşıt Vergisi (MTV), genellikle aracın yaşı ve değerine bağlı olarak hesaplanmaktadır. Vergi matrahının tespitinde kullanılan başlıca yöntemler şu şekildedir (NCSL, 1998, Barbour, 2004, ss. 7-8):

1. *NADA "Mavi Kitap" Değerleri:*

Ulusal Otomobil Satıcıları Derneği (NADA), ikinci el araçların ulusal piyasa değerini belirlemek üzere "Mavi Kitap" adı verilen bir rehber yayınlamaktadır. Bu yöntemde, aracın kilometre durumu, donanım özellikleri (klima, teknoloji paketi vb.) ve genel kullanım durumu gibi faktörler değerlendirme sürecinde dikkate alınmaktadır. Ancak, bu kriterlerin subjektif olabilmesi, vergi mükelleflerinin itirazlarına yol açabilmektedir.

2. *Üreticinin Önerilen Perakende Satış Fiyatı (MSRP):*

Bazı eyaletler, aracın vergi matrahını belirlerken üreticinin tavsiye ettiği satış fiyatını (MSRP) esas almaktadır. Bu yöntemde, aracın değeri her yıl standart bir amortisman oranına tabi tutularak düşürülmekte ve vergi tutarı bu şekilde hesaplanmaktadır. MSRP tabanlı sistem, aracın gerçek piyasa değerine daha yakın bir tahmin sunması nedeniyle tercih edilmektedir (NCSL, 1998).

3. *Satış Sırasındaki Fiili Fiyat:*

Bazı eyaletlerde ise vergi matrahı, aracın satın alma sırasındaki nihai fiyatı (pazarlık ve indirimler sonrası) üzerinden belirlenmektedir. Bu yaklaşım, özellikle ikinci el araçlarda piyasa değerine daha uygun bir vergilendirme sağlamaktadır (NCSL, 1998).

Vergi tutarı, belirlenen matrah ile eyalet kanunlarında öngörülen oranların çarpımı sonucu hesaplanmaktadır. Bununla birlikte, bazı eyaletlerde asgari vergi eşikleri bulunmaktadır (Barbour, 2004, ss. 8-9).

ABD'de otomobil üreticileri, tüketici grupları ve bazı politikacılar, yüksek MTV uygulayan eyaletlerdeki tüketicilerin, düşük vergili eyaletlere kıyasla dezavantajlı duruma düştüğünü savunmaktadır. Bu durumun, yeni araç satın alımını caydırdığı ve otomotiv sektörü üzerinde olumsuz etkiler yarattığı ileri sürülmektedir (Ott ve Andrus, 2000, s. 136).

Mississippi, South Carolina, North Carolina ve Utah eyaletlerini kapsayan bir araştırmada, MTV'nin yeni araç alım kararları üzerindeki etkisi incelenmiştir. Anket sonuçlarına göre, katılımcıların %75,6'sı MTV'nin yüksek olduğu görüşünü desteklemiştir. Ancak, verginin satın alma kararını doğrudan etkileyen diğer faktörlere (gelir düzeyi, kredi koşulları vb.) kıyasla daha az belirleyici olduğu tespit edilmiştir (Ott ve Andrus, 2000, s. 145).

Yüksek MTV oranları, bazı araç sahiplerini vergi yükünden kaçınmak amacıyla araçlarını düşük vergili eyaletlere kaydettirmeye yönlendirmektedir. Bu durum, eyaletler arasında gelir kaybına yol açan önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, Kentucky eyaleti, sınır bölgelerinde yaşayan vatandaşların araçlarını vergisiz veya düşük vergili eyaletlere (Ohio ve Tennessee gibi) kaydettirmesi nedeniyle yıllık yaklaşık 17 milyon \$ gelir kaybı yaşamaktadır (Fiala, 1999, vi).

Beck ve Bennet (2003) tarafından 50 eyaleti kapsayan bir regresyon analizinde, komşu eyaletlere kıyasla yüksek MTV oranlarının yeni otomobil satışlarını negatif yönde etkilediği ortaya konmuştur (Beck ve Bennet, 2003, s. 506).

MTV'nin yüksekliği, ABD'de sıkça politik tartışmalara konu olmaktadır. Örneğin, 1997 Virginia valilik seçimlerinde aday Jim Gilmore, MTV'nin kaldırılacağı vaadiyle seçimi kazanmıştır. Benzer şekilde, 1999 yılında Washington eyaletinde verginin kaldırılması yönünde girişimler başlatılmıştır (Beck ve Bennet, 2003, s. 488).

ABD'de Motorlu Taşıt Vergisi, eyaletler arasında farklılık gösteren uygulamalara sahiptir. Verginin ekonomik etkileri, tüketici davranışlarından eyalet gelirlerine kadar geniş bir yelpazede değerlendirilmelidir. Yüksek vergi oranlarının yarattığı olumsuz

etkiler, vergi rekabeti ve kaçakçılık gibi sorunlarla birleştğinde, MTV politikalarının yeniden gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

2.3. FRANSA'DA MTV UYGULAMASI

Fransa da motorlu taşıtlar vergisi 2006 yılına kadar motor gücü ve aracın ağırlığına göre alınmaktaydı. 2006 yılında yapılan değişiklikle beraber karbondioksit emisyonunun salınım miktarına göre vergilendirme yapılmaya başlanmıştır. Eskiden beri karbondioksit emisyonunun küresel ısınmaya sebep olduğu ve iklim değişikliğine yol açtığı görülmektedir. Fransız hükümeti karbondioksit CO₂ emisyonunu azaltmak için motorlu taşıtların alımında yeni bir teşvik sistemi yani diğer adıyla bonus malus(ödül-ceza) sistemini uygulamaya başlamıştır. Bonus malus sistemi 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. Bu sistem çevreyi az kirlüten taşıtlar ödüllendirip fazla kirliliği sebep olan taşıtları cezalandırmaktadır (M.G.T.,19.10.2016/M.K.T.,20.10.2016)

Bonus malus sisteminin karbondioksit emisyonlarını düşürmeye yönelik diğer uygulamalara göre birtakım üstün yanları vardır. En önemli yanı teorik olarak ekonomik açıdan optimal olarak akaryakıt üzerinden alınan vergilere kıyasla daha kolay ve uygulanabilir olmasıdır.2007 ve 2008 yıllarında ilk defa uygulanmaya başlanan bu ceza sistemi çevresel yönden olumlu katkılar sağlamış ve uygulamanın ilk yıllarında 149 gr/km olan CO₂ emisyonu ortalama 133 gr/km ye düşmüştür. Fransa hükümeti uygulamakta olduğu bu sistem ile ödül niteliğindeki bu vergi indirimlerinin mali karşılığını çevreye daha çok zarara uğratan araçlardan keserek tazmin etmeyi amaçlamıştır (Çelikkaya,2010). Fakat uygulanan ödül sistemi hükümetin bütçesinde çok fazla açığa yol açmış ve 2010 yılından sonra uygulanan bu vergi teşvik rakamlarında indirim yapılmaya başlanmıştır (Klier ve Linn, 2012).

Fransa'da en az 15 yaşında bir araç hurdaya çıkarıldığı takdirde 200 € teşvik verilmektedir. Bunun yanı sıra 2006 yılı ve öncesinde tescil edilmiş dizel araçlar için ek olarak hurdaya çıkarma programı uygulamaya koyulmuştur. 1 Ocak 2009 yılından itibaren ilk kez kayıt ve tescil edilen binek araçlar için CO₂ emisyonu bazlı yıllık vergi alınmaktadır (ICCT, 2016).

2013 yılından bu yana uygulanan teşvik sistemi kapsamında, araçlar A'dan G'ye kadar olan bir sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bu sistemde, 20 gr/km veya daha az karbondioksit emisyonuna sahip çevre dostu araçlar ile elektrikli araçların satın alımı için 7.000 €'ya kadar destek (süper bonus) sağlanmaktadır (EC, 2014). Aynı sistem altında, 105 gr/km veya daha düşük karbondioksit emisyon oranına sahip yeni araçların alımı da teşvik edilmekte ve bu araçlara prim ödemesi yapılmaktadır. Buna karşılık, Malus adı verilen ceza sistemi, 136 gr/km veya daha fazla karbondioksit salınımına neden olan araçlar için geçerli olup, bu kapsamda maksimum ceza 6.000 € (200 gr/km ve üzeri karbondioksit emisyon değerine sahip araçlar) olarak belirlenmiştir (ACEA, 2013).

Fransa'da bu vergilendirme mekanizmasının yanı sıra, otoyol kullanımı nedeniyle sürücülerden bir yol vergisi alınmaktadır. Bu vergi, kat edilen kilometre başına hesaplanarak kullanıcılardan tahsil edilmektedir. Ayrıca, araç satın alımlarında %19,6 oranında KDV uygulanmakta olup, ticari araçlarda ise motor gücüne bağlı olarak vergilendirme yapılmaya devam edilmektedir (EC, 2014). Bu uygulamalar, hem çevre dostu araç kullanımını teşvik etmeyi hem de yüksek emisyonu sahip araçların kullanımını caydırmayı amaçlayan kapsamlı bir politika çerçevesini yansıtmaktadır.

2.4. ALMANYA'DA MTV UYGULAMASI

Almanya'da binek araçlarda motorlu taşıtlar vergisi (MTV), 1 Temmuz 2009 yılına kadar aracın silindir kapasitesi ve aracın maksimum toplam ağırlığına dayalı bir sistemle alınmaktaydı. Bu tarihten itibaren, yıllık dolaşım miktarı CO₂ emisyon salınımı göz önüne alınarak çevreyi baz alan vergilendirme sistemine geçilmiştir. Almanya bu değişim sürecinde diğer AB ülkelerine göre daha geç bir adım atmıştır. 2012'den itibaren AB üyesi ülkelerin ortalaması 133 gr/km CO₂ emisyonunun üstünde bir seviyede olup 143 gr/km emisyon seviyesine sahiptir. Ancak Almanya'nın bu sisteme geçişi, diğer ülkelerin sistemlerindeki noksanlıkları ve hatalı yönleri gözlemleyerek kendi vergilendirme sistemini daha etkili bir şekilde geliştirme imkanı sunmuştur. Sonuç olarak bu değişim, Almanya'nın çevresel hedefleri yönünden ve sürdürülebilir ulaşım politikaları açısından önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir (ICCT, 2013).

Almanya da 1 Temmuz 2009 yılından itibaren kayıtlı olan binek araçlarda motorlu taşıtlar vergisi uygulaması, benzinli araçlar için her 100 cm motor silindir hacmi için 2 €, dizel araçlar için ise 9,5 € alınacak şekilde uygulamaya konulmuştur. Bu şekilde uygulanan vergiye ek olarak aracın yaydığı karbondioksit emisyon miktarı da MTV'nin hesaplanmasında oldukça önem arz etmektedir. Örneğin, 1600 cm³ motor hacminde bir benzinli araç yıllık 32 € mtv ödemektedir. Dizel araçlar ise 152 € vergi yüküne sahiptir. 31 Aralık 2011 tarihinden itibaren 120 gr/km CO₂ yayan araçlar muaf tutulurken, 31 Aralık'tan itibaren 110 gr/km CO₂ yayan araçlar muaf tutulmuş, 1 Ocak 2014'ten itibaren ise 90 gr/km ve altında CO₂ emisyonu yayan araçlar motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulmuştur. Belirtilen emisyon miktarları değerlerinin aşıldığı takdirde benzinli araçlar ve dizel araçlarda her bir kilometre başına 2 € emisyon vergisi alınmaktadır. Yapılan bu düzenlemeler çevrenin korunması ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşma stratejilerine ulaşmada önemlidir (Üstün,2012).

Son yıllarda Almanya'da benzinli ve dizel araçlar yerine alternatif yakıtlı araçlar teşvik edilmeye başlanmıştır. Elektrikli araçlar tescil edildikten sonraki dönemi takip eden ilk 5 yıl motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulmaktadır ve benzinli dizel araçlara göre %50 vergi indirimi sağlanmaktadır. Araçlardan toplam ağırlıklarına göre vergi alınmaktadır. Almanya'da tescil vergisi alınmamaktadır. Araç alımında %19 KDV alınmaktadır. Ayrıca akaryakıt tüketimi üzerinden ÖTV alınmaktadır.

2.5. İNGİLTERE'DE MTV UYGULAMASI

İngiltere, çevreyi korumaya yönelik motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarında öncü bir Ülke konumundadır. Binek otomobiller hafif yük araçları ve motosikletler 1 Mart 2001 yılından önce motor silindir hacmine göre vergilendirilmekteydi. Ağır araçlar ise aracın ağırlığı ve aks sayısına göre otobüsler ise yolcu oturma kapasitesine göre vergilendirilmekteydi. (EC, 2013). 2001 yılından itibaren vergi sisteminde değişiklik yapılarak karbondioksit salınım miktarının baz alındığı vergilendirmeye geçilmiştir. Bu sisteme göre araçlar enerji sınıflarına ayrılmıştır. Bu sınıflar A-M arasında gruplandırılarak aracın yaydığı emisyon miktarına göre 13 enerji sınıfına ayrılarak bu sınıflara uygun tarifeye göre vergilendirilmiştir (<http://www.gokhanhizal.com/>).

2001 yılında CO₂ bazlı vergi sisteminin uygulanmaya başlamasıyla araçlar önce A-D olmak üzere kategorilere ayrılmış fakat bant aralıklarının yeteri kadar dar olması sağlanamamıştır. Zaman içerisinde çevreyi korumayı hedefleyen vergilendirme sistemine uyum sağlanarak bant aralıkları daraltılarak yeni taşıtların kullanımının teşvik edilmesi maksadıyla vergilendirme yapılırken, ilk yıllar ve son yıllar arasında ayrımlar yapılmıştır. En az CO₂ emisyonuna sebep olan taşıtlar vergi kapsamından çıkarılmış, 120 gr /km ve üzerindeki CO₂ emisyonuna sahip taşıtlara yüksek vergi oranları uygulanarak ceza verilmiştir. Bunun yanı sıra ağır araçlar ve ağır yük araçları için A-G arasında sınıflandırma yapılarak aracın aks sayısı ve aracın ağırlığı arttıkça vergi yükü de artmaktadır. Son olarak yol dostu olarak nitelendirilen süspansiyonlu taşıtlarda vergi yükü daha düşüktür. (Green Fiscal Commission, 2010)

Standart otomobillerde 100 g/km ye kadar 0 € vergi alınırken, 255 gr/km'nin üstündeki araçlardan 535 €'ya kadar vergi alınmaktadır. Ayrıca 1 Nisan 2010'dan sonra ilk defa tescil edilen araçlar için ise ek olarak yıllık vergi alınmaktadır. 1-50 gr/km ye 110 € vergi alınırken 255gr/km'den fazla CO₂ yayan araçlara 2000 €' ya kadar vergi alınmaktadır. Alternatif yakıtların kullanıldığı otomobillerde ücretlerde 10 € indirim yapılmaktadır.

Şirketlerin sahip olduğu araçların vergi yükü hesaplanırken aynı şekilde CO₂ değerlerine (gr./km) ve aracın yakıt türü göz önüne alınarak belirlenmektedir (Wappelhorst vd., 2018).

Ülke'de araç kayıt vergisi alınmamaktadır. İngiltere de MTV ile birlikte taşıt alımları ve taşıt satımları sırasında %20 oranında Katma Değer Vergisi (KDV) alınmaktadır. Aracın benzinli veya dizel olup olmamasına bakılmaksızın yakıt tüketimi üzerinden Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) tahsil edilmektedir (EU,2013).

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE MTV UYGULAMASININ HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

3.1. MTV’NİN HUKUKİ GÜVENLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Hukuki Güvenlik İlkesi bağlamında MTV ele alınacak olup devamında, ABD, Fransa, İngiltere, Almanya gibi ülkeler ile Türkiye’de MTV uygulamalarının karşılaştırması ele alınacaktır.

3.1.1. MTV’nin Kanunların Geriye Yürümezliği İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Anayasa hukukunun temel ilkelerinden biri olan "geriye yürümezlik ilkesi", kanunların geçmişe etki etmemesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik açısından büyük önem taşır. 23 Haziran 2004 tarihli kararında, motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ile ilgili olarak 2 Ocak 2004 tarih ve 5035 sayılı Kanun'un 50. maddesini, geriye yürüme niteliği taşıdığı gerekçesiyle iptal etmiştir.

Geriye yürümezlik ilkesi, Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir. Hukuk devleti, bireylerin hukuki güvenliğini sağlamayı ve devletin keyfi uygulamalarını önlemeyi amaçlar. Bu bağlamda, kanunların geçmişe etki etmemesi, bireylerin mevcut haklarını koruma altına alır.

Anayasa Mahkemesi, 23 Haziran 2004 tarihli kararında, 5035 sayılı Kanun'un 50. maddesi ile motorlu taşıtlar vergisi tutarlarının 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren artırılmasını düzenleyen hükmü, geriye yürüme niteliği taşıdığı gerekçesiyle iptal etmiştir. Kararda, MTV'nin takvim yılının ilk günü itibariyle içinde bulunulan yıla ilişkin olarak tahakkuk ettiği vurgulanmıştır. Dolayısıyla, vergi tutarlarının artırılmasının yıl başından önce yürürlüğe girmesi, geriye yürüme olarak değerlendirilmiştir.

Geriye yürümezlik ilkesi, hukuk literatüründe geniş bir şekilde tartışılmıştır. Prof. Dr. Kemal Gözler, "Anayasa Hukukuna Giriş" adlı eserinde, geriye yürümezlik ilkesinin hukuk devletinin temel unsurlarından biri olduğunu belirtmektedir. Gözler'e göre,

kanunların geçmişe etki etmemesi, bireylerin hukuki güvenliğini sağlamak açısından hayati öneme sahiptir (Gözler, 2021, s. 31).

Benzer şekilde, Özbudun'un "Türk Anayasa Hukuku" adlı kitabında, geriye yürümezlik ilkesinin Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğunu vurgulamaktadır. Özbudun, bu ilkenin özellikle vergi hukuku gibi alanlarda bireylerin haklarını koruma altına aldığını belirtmektedir (Özbudun, 2019, s. 16).

Anayasa Mahkemesi'nin 23 Haziran 2004 tarihli kararı, bu akademik görüşlerle uyumludur. Kararda, MTV'nin yılbaşında tahakkuk ettiği ve dolayısıyla vergi tutarlarının artırılmasının yılbaşından önce yürürlüğe girmesinin geriye yürüme niteliği taşıdığı belirtilmiştir. Bu durum, hukuki güvenlik ilkesi açısından sakıncalı bulunmuş ve söz konusu düzenleme iptal edilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin 23 Haziran 2004 tarihli kararı, geriye yürümezlik ilkesinin motorlu taşıtlar vergisi bağlamındaki uygulanışını açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Karar, hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkelerinin korunması açısından büyük önem taşımaktadır. Akademik kaynaklar da geriye yürümezlik ilkesinin hukuk devletinin temel unsurlarından biri olduğunu ve özellikle vergi hukuku gibi alanlarda bireylerin haklarını koruma altına aldığını vurgulamaktadır (AYM, 2004).

Bu bağlamda, motorlu taşıtlar vergisi gibi kamu maliyesini doğrudan ilgilendiren konularda, geriye yürümezlik ilkesine uygun düzenlemeler yapılması, hukuk devleti ilkesinin gereği olarak değerlendirilmelidir. Anayasa Mahkemesi'nin bu kararı, bu ilkenin somut bir örneğini teşkil etmekte ve hukuki güvenliğin sağlanması açısından önemli bir adım olarak görülmektedir.

3.1.2. MTV'nin Kazanılmış Haklara Saygı İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun temel prensiplerinden biridir ve bireylerin mevcut hukuki durumlarını koruma hakkını ifade eder. Bu ilke, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti ilkesinin bir gereği olarak kabul edilir. Kazanılmış haklar, bireylerin yasal olarak elde ettikleri ve korunması gereken haklardır. Bu haklar,

geriye dönük olarak ortadan kaldırılamaz veya sınırlandırılmaz (Gözler, 2021, Özbudun, 2020).

MTV, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanun, motorlu taşıt sahiplerinin taşıtlarının tipine, yaşına ve motor hacmine göre belirlenen oranlarda vergi ödemelerini öngörmektedir. Vergi, her yıl yeniden tahakkuk ettirilir ve taşıt sahipleri tarafından ödenmesi zorunludur. Ancak, MTV'nin uygulanış biçimi ve özellikle vergi oranlarının artırılması, kazanılmış haklara saygı ilkesi açısından sorun teşkil edebilmektedir (Resmî Gazete, 1971).

MTV'nin kazanılmış haklara saygı ilkesi açısından değerlendirilmesi, özellikle vergi oranlarının artırılması ve geriye dönük uygulamalar bağlamında önem kazanmaktadır. Vergi oranlarının artırılması, taşıt sahiplerinin önceden sahip oldukları mali yükümlülüklerin artmasına neden olabilir. Bu durum, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişebilir (Akyılmaz, 2018, Yılmaz, 2019, s. 58).

Örneğin, bir taşıt sahibi, belirli bir vergi oranı üzerinden mali planlamasını yapmış olabilir. Vergi oranlarının artırılması, bu planlamayı bozabilir ve taşıt sahibinin mali durumunu olumsuz etkileyebilir. Bu tür durumlar, kazanılmış haklara saygı ilkesi açısından sorun teşkil edebilir (Şenyüz, 2022, s. 85).

Ayrıca, MTV'nin geriye dönük olarak uygulanması da kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişebilir. Geriye dönük vergilendirme, bireylerin önceden sahip oldukları hukuki durumlarını olumsuz etkileyebilir ve bu durum, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayabilir.

Yargıtay, kazanılmış haklara saygı ilkesi çerçevesinde vergi uygulamalarını sıkı bir şekilde denetlemektedir. Özellikle, vergi oranlarının artırılması ve geriye dönük uygulamalar konusunda Yargıtay, kazanılmış haklara saygı ilkesini gözeterek kararlar vermektedir. Örneğin, Yargıtay'ın bir kararında, vergi oranlarının artırılmasının kazanılmış haklara aykırı olabileceği belirtilmiştir (Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 2017, E.2016/15-1000, K.2017/750).

Doktrinde ise, kazanılmış haklara saygı ilkesi çerçevesinde vergi uygulamalarının sınırlandırılması gerektiği vurgulanmaktadır. Özellikle, vergi oranlarının artırılması ve geriye dönük uygulamalar konusunda, hukuk devleti ilkesi ve kazanılmış haklara saygı ilkesi çerçevesinde dikkatli olunması gerektiği ifade edilmektedir (Şen, 2021, s. 89).

MTV, motorlu taşıt sahipleri için önemli bir mali yükümlülük olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, vergi oranlarının artırılması ve geriye dönük uygulamalar, kazanılmış haklara saygı ilkesi açısından sorun teşkil edebilmektedir. Bu nedenle, MTV'nin uygulanış biçimi, hukuk devleti ilkesi ve kazanılmış haklara saygı ilkesi çerçevesinde dikkatle değerlendirilmelidir. Yargıtay kararları ve doktrin görüşleri, bu konuda önemli bir rehberlik sağlamaktadır. Vergi politikalarının oluşturulmasında, kazanılmış haklara saygı ilkesi gözetilmeli ve bireylerin hukuki güvenliği sağlanmalıdır.

3.1.3. MTV'nin Belirlilik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir (Resmî Gazete, 1971). Vergi, taşıtın cinsi, yaşı ve motor hacmi gibi kriterlere göre belirlenir. Ancak, uygulamada belirlilik ilkesine aykırı durumlar ortaya çıkabilmektedir (Gümüş, 2019, s. 145-148, Pehlivan, 2020).

Motorlu taşıtlar vergisi oranları, her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenir. Bu durum, vergi oranlarının yıldan yıla değişebileceği anlamına gelir. Yükümlüler, gelecek yıllarda ödeyecekleri vergi miktarını tam olarak bilemezler. Bu durum, belirlilik ilkesinin "önceden bilinebilirlik" unsuruna aykırılık teşkil eder (Karakoç, 2021, s. 72).

Verginin hesaplanmasında kullanılan taşıt değerlendirme kriterleri, özellikle ikinci el taşıtlarda belirsizliklere neden olabilmektedir. Taşıtın piyasa değeri, yaşı ve kullanım durumu gibi faktörler, vergi matrahının belirlenmesinde farklı yorumlara yol açabilir. Bu durum, vergi idaresi ile yükümlüler arasında anlaşmazlıklara neden olabilmektedir (Erdem ve Yılmaz, 2022, s. 103-105).

Vergi idaresinin uygulamalarında tutarsızlıklar olması, belirlilik ilkesini zedeleyebilir. Örneğin, aynı özelliklere sahip taşıtlar için farklı vergi tutarlarının tahakkuk

ettirilmesi, yükümlülerin hukuki güvenliğini tehlikeye atar (Anayasa Mahkemesi, 2019, E.2018/125, K.2019/89).

Belirlilik ilkesine uygun bir motorlu taşıtlar vergisi sistemi için aşağıdaki öneriler sunulabilir,

Vergi Oranlarının Uzun Vadeli Belirlenmesi, Vergi oranlarının daha uzun süreli (örneğin 5 yıl) olarak belirlenmesi, yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştırabilir. Taşıt Değerleme Kriterlerinin Netleştirilmesi, Taşıt değerlendirme kriterlerinin daha açık ve objektif bir şekilde belirlenmesi, uygulamadaki belirsizlikleri azaltabilir. İdari Uygulamalarda Standartlaşma, Vergi idaresinin uygulamalarında tutarlılık sağlanması, yükümlülerin hukuki güvenliğini artıracaktır.

Motorlu taşıtlar vergisi, belirlilik ilkesi açısından genel olarak uygun bir yapıya sahip olsa da uygulamada bazı eksiklikler bulunmaktadır. Vergi oranlarının değişkenliği, taşıt değerlendirme kriterlerindeki belirsizlikler ve idari uygulamadaki tutarsızlıklar, belirlilik ilkesini zedeleyebilmektedir. Bu sorunların giderilmesi, vergi adaleti ve hukuki güvenlik açısından büyük önem taşır.

3.2. MTV’NİN SEÇİLMİŞ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu kısımda, ikinci bölümde MTV uygulamaları ele alınan ülkeler ile Türkiye’de MTV uygulamaları karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar ortaya koyulacaktır. Bu kapsamda sırasıyla, ABD, Fransa, İngiltere ve Almanya ile Türkiye karşılaştırması yapılmıştır.

3.2.1. ABD ve Türkiye Karşılaştırması

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), hem Türkiye’de hem de ABD’de önemli bir gelir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak, iki ülkenin vergi sistemleri, uygulama yöntemleri ve vergilendirme kriterleri açısından önemli farklılıklar göstermektedir.

Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi, taşıtın tipi, yaşı ve motor hacmi gibi kriterlere göre belirlenmekte

ve her yıl yeniden tahakkuk ettirilmektedir. Vergi oranları, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve yıllık olarak güncellenebilmektedir. Bu durum, vergi yükümlülerinin gelecekteki vergi yüklerini öngörmelerini zorlaştırmakta ve belirlilik ilkesi açısından sorun teşkil etmektedir.

ABD'de ise motorlu taşıtlar vergisi, eyaletlerin kendi iç hukuklarına göre düzenlenmekte ve uygulanmaktadır. Vergi, genellikle araçların kayıt altına alınması sırasında tahsil edilmekte ve araçların değeri, ağırlığı, yakıt tüketimi veya emisyon oranları gibi çeşitli faktörlere göre belirlenmektedir. ABD'de vergi oranları ve uygulama yöntemleri eyaletler arasında büyük farklılıklar göstermektedir. Örneğin, Kaliforniya gibi çevre bilincinin yüksek olduğu eyaletlerde, düşük emisyonlu araçlar daha düşük vergi oranlarına tabi tutulurken, geleneksel içten yanmalı motorlu araçlar daha yüksek vergilendirilmektedir. Diğer yandan, Teksas gibi petrol endüstrisinin güçlü olduğu eyaletlerde, vergi oranları daha düşük olabilmekte ve araçların ağırlığı veya motor hacmi gibi faktörler daha fazla ön plana çıkmaktadır (NCSL, 1998).

Türkiye'de motorlu taşıtlar vergisi oranları, Bakanlar Kurulu tarafından yıllık olarak belirlenmekte ve bu durum, vergi yükümlülerinin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini zorlaştırmaktadır. Vergi oranlarının sık değişmesi, hukuki güvenlik ilkesi açısından sorun teşkil etmekte ve yükümlülerin vergi planlaması yapmalarını engellemektedir. Ayrıca, vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişebilmektedir.

ABD'de ise vergi oranları, eyaletlerin kendi iç politikalarına göre belirlenmekte ve genellikle uzun vadeli bir istikrar sergilemektedir. Eyaletler, vergi oranlarını belirlerken hem gelir ihtiyaçlarını hem de çevresel hedeflerini göz önünde bulundurmaktadır. Özellikle, çevre bilincinin yüksek olduğu eyaletlerde, düşük emisyonlu araçlar için vergi indirimleri ve teşvikler sunulmakta, bu da vergi sisteminin daha öngörülebilir ve adil olmasını sağlamaktadır (Ott ve Andrus, 2000).

Türkiye'de motorlu taşıtlar vergisi, kamu kurumları, yerel yönetimler ve belirli sivil toplum kuruluşları gibi bazı kurumlar için istisna kapsamına alınmıştır. Ayrıca, engellilik oranı %90 ve üzeri olan kişilerin taşıtları da vergiden muaf tutulmaktadır.

Ancak, bu istisna ve muafiyetlerin kapsamı ve uygulanışı, zaman zaman belirsizliklere ve idari uygulamalarda tutarsızlıklara neden olabilmektedir.

ABD'de ise vergi istisna ve muafiyetleri, eyaletlerin kendi iç hukuklarına göre düzenlenmekte ve genellikle çevresel hedeflerle uyumlu olacak şekilde tasarlanmaktadır. Örneğin, elektrikli ve hibrit araçlar için vergi indirimleri ve teşvikler sunulmakta, bu da çevre dostu teknolojilerin yaygınlaşmasını teşvik etmektedir. Ayrıca, bazı eyaletlerde, düşük gelirli aileler için vergi indirimleri veya muafiyetler sağlanmakta, bu da vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasına katkıda bulunmaktadır.

Türkiye'de motorlu taşıtlar vergisi, hukuki güvenlik ilkesi açısından bazı eksiklikler barındırmaktadır. Vergi oranlarının sık değişmesi, yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini zorlaştırmakta ve belirlilik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişebilmektedir. Bu durum, hukuk devleti ilkesi ve vergi adaleti açısından sorun teşkil etmektedir.

ABD'de ise motorlu taşıtlar vergisi, eyaletlerin kendi iç hukuklarına göre düzenlenmekte ve genellikle daha istikrarlı bir yapı sergilemektedir. Vergi oranları, uzun vadeli olarak belirlenmekte ve yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca, çevresel hedeflerle uyumlu vergi politikaları, hukuki güvenlik ilkesini desteklemekte ve vergi sisteminin daha adil ve öngörülebilir olmasını sağlamaktadır.

Genel hatlarıyla, ABD ve Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi uygulamaları, hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli farklılıklar göstermektedir. Türkiye'de vergi oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, hukuki güvenlik ilkesini zedelemekte ve yükümlülerin vergi planlaması yapmalarını zorlaştırmaktadır. ABD'de ise eyaletlerin kendi iç hukuklarına göre düzenlenen vergi sistemleri, daha istikrarlı ve öngörülebilir bir yapı sergilemekte, bu da hukuki güvenlik ilkesini desteklemektedir. Bu karşılaştırma, Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi sisteminin hukuki güvenlik ilkesi açısından iyileştirilmesi için önemli ipuçları sunmaktadır.

3.2.2. Fransa ve Türkiye Karşılaştırması

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), ülkelerin mali politikalarında önemli bir yer tutmakta olup hem kamu gelirlerinin artırılması hem de çevresel ve ekonomik politikaların yönlendirilmesi açısından stratejik bir araç olarak kullanılmaktadır. Fransa ve Türkiye, MTV sistemlerini farklı ekonomik ve çevresel hedefler doğrultusunda yapılandırmış olup, uygulamalarında önemli farklılıklar gözlemlenmektedir.

Fransa'da MTV sistemi, 2006 yılına kadar motor gücü ve aracın ağırlığı gibi unsurlara dayanırken, bu tarihten itibaren çevresel faktörlerin de dikkate alındığı bir vergilendirme modeline geçiş yapılmıştır. Özellikle, 1 Ocak 2008'de yürürlüğe giren "Bonus-Malus" (ödül-ceza) sistemi, araçların karbon salınımını azaltmayı teşvik eden bir mekanizma olarak uygulanmaktadır. Bu sistem kapsamında, düşük emisyonlu araçlar satın alan bireylere teşvik sağlanırken, yüksek emisyonlu araçlar için ek vergi yükü getirilmiştir. Bunun sonucunda, Fransa'da ortalama karbon emisyonu düzeyi 149 gr/km'den 133 gr/km seviyesine düşmüş, çevre dostu araçların kullanımında artış gözlemlenmiştir. Ancak, bu sistemin kamu bütçesi üzerinde büyük bir mali yük oluşturması nedeniyle, 2010 yılından sonra teşvik oranlarında kısıtlamalara gidildiği görülmektedir (Breda, 2013).

Türkiye'de ise MTV, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olup, aracın tipi, yaşı ve motor hacmi gibi temel unsurlara dayalı olarak hesaplanmaktadır. Türkiye'de vergi oranları, her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmekte ve sıklıkla güncellenmektedir. Bu durum, yükümlülerin gelecekteki vergi yükümlülüklerini öngörmelerini zorlaştırmakta ve hukuki güvenlik ilkesi açısından belirsizlik yaratmaktadır. Ayrıca, vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişmekte ve bireylerin mali planlama süreçlerini olumsuz etkilemektedir.

Vergilendirme yaklaşımı açısından bakıldığında, Fransa'da çevre dostu politikaların ön planda olduğu, Türkiye'de ise mali gelir sağlama amacının daha baskın olduğu görülmektedir. Fransa, karbon emisyonunu azaltmayı teşvik eden sistemleri ile çevresel sürdürülebilirliği artırırken, Türkiye'de bu tür bir çevresel vergilendirme mekanizmasının henüz yeterince geliştirilmediği görülmektedir. Bununla birlikte,

Türkiye’de vergi oranlarının sıklıkla değiştirilmesi ve geriye dönük uygulamalara başvurulması, hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

Bu bağlamda, Türkiye’nin motorlu taşıtlar vergisi sisteminde reform yaparak, çevresel unsurları daha fazla dikkate alması ve hukuki belirliliği güçlendirecek düzenlemelere gitmesi önerilmektedir. Fransa’da olduğu gibi, karbon emisyon seviyesine dayalı bir vergilendirme sistemi getirilmesi hem çevresel sürdürülebilirliği destekleyecek hem de verginin sosyal adalet ve hukuki güvenlik ilkeleri ile daha uyumlu hale gelmesini sağlayacaktır.

3.2.3. İngiltere ve Türkiye Karşılaştırması

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), ülkelerin ekonomik ve çevresel politikalarının önemli bir bileşeni olup, farklı ülkelerde farklı amaçlara hizmet edecek şekilde yapılandırılmaktadır. İngiltere ve Türkiye, MTV sistemlerini farklı vergilendirme modellerine dayandırmış olup, her iki ülkenin yaklaşımı arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır.

İngiltere’de 2001 yılı öncesinde binek otomobiller ve hafif yük araçları, motor silindir hacmine göre vergilendirilmekteydi. Ağır araçlar ise ağırlık ve aks sayısına, otobüsler ise yolcu kapasitesine göre değerlendirilmekteydi.

2001 yılında yapılan değişiklikle, MTV hesaplamasında karbondioksit (CO₂) emisyonları temel alınmaya başlanmış ve araçlar A-M arasında sınıflandırılarak 13 farklı enerji kategorisine ayrılmıştır. Bu sistem, düşük emisyonlu araçları teşvik ederek çevresel sürdürülebilirliği artırmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, 120 gr/km üzerindeki CO₂ emisyonuna sahip araçlara daha yüksek vergi oranları uygulanmakta, düşük emisyonlu araçlar ise teşvik edilmektedir.

İngiltere’de MTV’ye ek olarak, taşıt alımları ve satışları sırasında %20 oranında Katma Değer Vergisi (KDV) tahsil edilmekte olup, yakıt tüketimi üzerinden Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) alınmaktadır.

Türkiye’de ise MTV, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmekte olup, taşıtın yaşı, motor hacmi ve tipi gibi faktörlere dayalı olarak

belirlenmektedir. Türkiye’de vergi oranları her yıl Bakanlar Kurulu tarafından güncellenmekte ve bu durum vergi yükümlülerinin gelecekteki mali yüklerini öngörmelerini zorlaştırmaktadır.

Ayrıca, vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, hukuki güvenlik ilkesi açısından tartışmalara yol açmakta ve kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişmektedir.

İngiltere ve Türkiye’nin motorlu taşıtlar vergilendirme politikaları karşılaştırıldığında, İngiltere’nin çevre dostu politikaları ön planda tutarak CO₂ bazlı bir vergilendirme modeli benimsediği, Türkiye’nin ise daha çok mali gelir elde etmeye yönelik bir sistem uyguladığı görülmektedir. Türkiye’de halen emisyon temelli bir MTV sistemine geçiş yapılmamış olması, çevresel sürdürülebilirlik açısından eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, Türkiye’deki MTV oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulanabilmesi, hukuki güvenlik açısından sorun teşkil etmektedir.

Özetle, Türkiye’nin motorlu taşıtlar vergilendirme sistemini çevresel faktörleri daha fazla dikkate alacak şekilde revize etmesi önerilmektedir. İngiltere örneğinde olduğu gibi, karbon emisyonuna dayalı bir vergilendirme modelinin benimsenmesi, çevresel sürdürülebilirliği teşvik edebilir ve verginin sosyal adalet ilkeleri ile daha uyumlu hale gelmesini sağlayabilir.

3.2.4. Almanya ve Türkiye Karşılaştırması

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), ülkelerin ekonomik politikalarında önemli bir araç olup, vergi yükümlülerine getirdiği mali sorumlulukların yanı sıra çevresel sürdürülebilirliği teşvik etme amacı da taşımaktadır. Almanya ve Türkiye, MTV sistemlerini farklı öncelikler doğrultusunda yapılandırmış olup, her iki ülkenin uygulamaları arasında belirgin farklar bulunmaktadır.

Almanya’da 1 Temmuz 2009 tarihine kadar motorlu taşıtlar vergisi, aracın silindir hacmi ve toplam ağırlığına dayalı olarak hesaplanmaktaydı. Ancak bu tarihten itibaren çevresel kaygılar doğrultusunda, MTV sisteminde karbon salınımına dayalı bir modele geçiş yapılmıştır. Bu sistem kapsamında, CO₂ emisyon değeri düşük olan araçlar daha

düşük vergilendirilirken, yüksek emisyon salınımına neden olan araçlar için daha yüksek vergiler uygulanmaktadır.

31 Aralık 2011 itibarıyla 120 gr/km altındaki CO₂ emisyonuna sahip araçlar MTV'den muaf tutulmuş, 1 Ocak 2014 itibarıyla ise bu muafiyet sınırı 90 gr/km'ye çekilmiştir. Bunun yanı sıra, belirlenen emisyon sınırlarını aşan benzinli ve dizel araçlar için her kilometre başına ek vergi alınmaktadır.

Türkiye'de ise MTV, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamında düzenlenmekte olup, taşıtın motor hacmi, yaşı ve tipi gibi faktörlere dayalı olarak belirlenmektedir. Türkiye'de vergi oranları, her yıl yeniden düzenlenmekte olup, bu durum vergi mükellefleri açısından öngörülebilirliği azaltmaktadır.

Almanya'dan farklı olarak, Türkiye'de çevresel unsurlar MTV hesaplamasında doğrudan dikkate alınmamaktadır. Bu durum, çevre dostu taşıt kullanımının teşvik edilmesini zorlaştırmakta ve karbon emisyonunun azaltılmasına yönelik politikaların etkinliğini sınırlamaktadır.

Vergilendirme yaklaşımı açısından bakıldığında, Almanya'nın çevresel sürdürülebilirliği ön planda tutan bir sistem benimserken, Türkiye'de daha çok mali gelir sağlama hedefinin ön planda olduğu görülmektedir. Almanya, düşük karbon salınımını teşvik eden bir model geliştirerek, taşıt sahiplerini çevre dostu araçlara yönlendirmekte, böylece karbon emisyonlarını azaltmayı amaçlamaktadır. Türkiye'de ise benzer bir çevresel odaklı vergilendirme sistemi henüz uygulanmamaktadır.

Genel olarak, Türkiye'nin motorlu taşıtlar vergilendirme sisteminde reform yaparak, çevresel faktörleri daha fazla göz önünde bulundurması önerilmektedir. Almanya'nın karbon emisyon temelli vergilendirme modeli örnek alınarak, çevre dostu araçları teşvik eden bir sistemin geliştirilmesi hem çevresel sürdürülebilirliği destekleyecek hem de vergi adaletini güçlendirecektir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Yapılan çalışmada, Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi ve seçilmiş ülkelerle karşılaştırmaları yapılmıştır. Çalışmanın temel amacı, Türkiye'deki MTV uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesine uygunluğunu incelemek ve bu bağlamda ortaya çıkan sorunları tespit ederek çözüm önerileri sunmaktır. Çalışmanın hipotezleri, MTV uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesine tam olarak uygun olmadığı, belirlilik ilkesi açısından yetersizlikler içerdiği, geriye yürümezlik ilkesinin ihlal edildiği, kazanılmış haklara yeterince saygı gösterilmediği ve Türkiye'deki uygulamaların gelişmiş ülkelerden farklılık gösterdiği yönündedir. Bu bölümde, çalışmanın sonuçları farklı eksenleriyle ele alınacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi, bireylerin hukuk düzeni içerisinde öngörülebilir ve istikrarlı bir çerçevede hareket edebilmelerini sağlayan temel bir ilkedir. Bu ilke, özellikle vergi hukuku gibi bireylerin mali yükümlülüklerini düzenleyen alanlarda büyük önem taşır. Çalışmada, MTV uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından değerlendirilmesi sonucunda, özellikle belirlilik, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri bağlamında önemli eksiklikler tespit edilmiştir.

Belirlilik ilkesi, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini önceden bilmelerini ve buna göre mali planlamalarını yapabilmelerini gerektirir. Ancak, Türkiye'de MTV oranlarının her yıl Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi ve sık sık değişmesi, mükelleflerin gelecekteki vergi yüklerini öngörmelerini zorlaştırmaktadır. Bu durum, belirlilik ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve hukuki güvenliği zedelemektedir. Ayrıca, taşıt değerlendirme kriterindeki belirsizlikler ve idari uygulamalardaki tutarsızlıklar, belirlilik ilkesinin ihlal edildiğini göstermektedir.

Geriye yürümezlik ilkesi, kanunların geçmişe etki etmemesi gerektiğini ifade eder. Türkiye'de, MTV oranlarının geriye dönük olarak artırılması, bu ilkenin ihlal edildiğini göstermektedir. Özellikle, Anayasa Mahkemesi'nin 23 Haziran 2004 tarihli kararında, MTV oranlarının geriye yürüme niteliği taşıdığı gerekçesiyle iptal edilmesi, bu ilkenin önemini ortaya koymaktadır. Geriye yürüme, bireylerin hukuki güvenliğini zedelemekte ve vergi adaleti açısından sorun teşkil etmektedir.

Kazanılmış haklara saygı ilkesi, bireylerin mevcut hukuki durumlarını koruma hakkını ifade eder. Türkiye'de, MTV oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişmektedir. Özellikle, taşıt sahiplerinin önceden sahip oldukları mali yükümlülüklerin artırılması, bu ilkenin ihlal edildiğini göstermektedir. Yargıtay kararları ve doktrin görüşleri, bu konuda önemli bir rehberlik sağlamaktadır.

Çalışmada, Türkiye'deki MTV uygulamaları, ABD, Fransa, İngiltere ve Almanya gibi gelişmiş ülkelerle karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırma, Türkiye'nin MTV sisteminin hukuki güvenlik ilkesi açısından eksikliklerini ortaya koymuştur.

ABD'de motorlu taşıtlar vergisi, eyaletlerin kendi iç hukuklarına göre düzenlenmekte ve genellikle daha istikrarlı bir yapı sergilemektedir. Vergi oranları, uzun vadeli olarak belirlenmekte ve yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca, çevresel hedeflerle uyumlu vergi politikaları, hukuki güvenlik ilkesini desteklemekte ve vergi sisteminin daha adil ve öngörülebilir olmasını sağlamaktadır. Türkiye'de ise vergi oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.

Fransa'da, 2006 yılından itibaren karbon emisyonuna dayalı bir vergilendirme modeline geçilmiştir. Bu model, çevre dostu araçları teşvik etmekte ve yüksek emisyonlu araçları cezalandırmaktadır. Bu sistem hem çevresel sürdürülebilirliği desteklemekte hem de vergi adaletini güçlendirmektedir. Türkiye'de ise çevresel faktörler MTV hesaplamasında doğrudan dikkate alınmamakta ve bu durum, çevre dostu taşıt kullanımının teşvik edilmesini zorlaştırmaktadır.

İngiltere'de, 2001 yılından itibaren karbon emisyonuna dayalı bir vergilendirme modeli uygulanmaktadır. Bu model, düşük emisyonlu araçları teşvik etmekte ve yüksek emisyonlu araçları cezalandırmaktadır. Ayrıca, vergi oranları uzun vadeli olarak belirlenmekte ve yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştırmaktadır. Türkiye'de ise vergi oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.

Almanya'da, 2009 yılından itibaren karbon emisyonuna dayalı bir vergilendirme modeline geçilmiştir. Bu model, düşük emisyonlu araçları teşvik etmekte ve yüksek

emisyonlu araçları cezalandırmaktadır. Ayrıca, vergi oranları uzun vadeli olarak belirlenmekte ve yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştırmaktadır. Türkiye'de ise çevresel faktörler MTV hesaplamasında doğrudan dikkate alınmamakta ve bu durum, çevre dostu taşıt kullanımının teşvik edilmesini zorlaştırmaktadır.

Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından önemli eksiklikler içerdiğini göstermektedir. Özellikle belirlilik, geriye yürümezlik ve kazanılmış haklara saygı ilkeleri bağlamında, vergi oranlarının sık değişmesi, geriye dönük uygulamalar ve çevresel faktörlerin dikkate alınmaması, hukuki güvenliği zedelemektedir. Bu durum, vergi adaleti ve hukuk devleti ilkeleri açısından sorun teşkil etmektedir.

Bu kapsamda Türkiye’de MTV Uygulamasıyla ilgili öneriler altı maddede sunulabilir,

Vergi Oranlarının Uzun Vadeli Belirlenmesi: Vergi oranlarının daha uzun süreli (örneğin 5 yıl) olarak belirlenmesi, yükümlülerin gelecekteki yükümlülüklerini öngörmelerini kolaylaştıracaktır. Bu durum, belirlilik ilkesini güçlendirecek ve hukuki güvenliği artıracaktır.

Çevresel Faktörlerin Dikkate Alınması: Türkiye'de, karbon emisyonuna dayalı bir vergilendirme modeline geçilmesi, çevre dostu araçların kullanımını teşvik edecek ve çevresel sürdürülebilirliği destekleyecektir. Bu model, Fransa, İngiltere ve Almanya gibi ülkelerde başarıyla uygulanmaktadır.

Geriye Yürümezlik İlkesine Uygun Düzenlemeler: Vergi oranlarının geriye dönük olarak artırılması, hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle, geriye yürümezlik ilkesine uygun düzenlemeler yapılmalı ve vergi oranlarının geçmişe etki etmesi önlenmelidir.

Kazanılmış Haklara Saygı İlkesinin Gözetilmesi: Vergi oranlarının sık değişmesi ve geriye dönük uygulamalar, kazanılmış haklara saygı ilkesi ile çelişmektedir. Bu nedenle, vergi politikaları oluşturulurken, kazanılmış haklara saygı ilkesi gözetilmeli ve bireylerin hukuki güvenliği sağlanmalıdır.

İdari Uygulamalarda Tutarlılık: Vergi idaresinin uygulamalarında tutarlılık sağlanması, yükümlülerin hukuki güvenliğini artıracaktır. Bu bağlamda, taşıt değerlendirme kriterlerinin netleştirilmesi ve idari uygulamalarda standartlaşma sağlanması önemlidir.

Sonuç itibariyle, Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarının hukuki güvenlik ilkesi açısından iyileştirilmesi, vergi adaleti ve hukuk devleti ilkelerinin güçlendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda, çevresel faktörlerin dikkate alındığı, öngörülebilir ve adil bir vergilendirme sisteminin oluşturulması hem mükelleflerin haklarını koruyacak hem de devletin vergi gelirlerini artıracaktır.



KAYNAKÇA

- “2007 Yılı MTV Tutarları”, (2006) European Union, Study On Vehicle Taxation In The Members. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.
- Akarca, A. ve Şafak, M. (2011).“Hukuki Güvenlik İlkesi ve Vergileme”, Dünya, 26 Mayıs 2011, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hukuki-guvenlik-ilkesi-ve-vergileme/9993>
- Akgül, A. (2018). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.
- Akyılmaz, B. (2018). *Türk vergi hukukunda kazanılmış haklar ve geriye yürümezlik ilkesi*. Seçkin Yayıncılık.
- Altundiş, M. (2008). “Hukuki Güvenlik İlkesi”, *Yasama Dergisi*, Sayı: 10, 60-94.
- Anayasa Mahkemesi 26.01.2011, E: 2009/42 K: 2011/26 RGT: 14.05.2011 RG no: 27934 Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives 4 (2) (2016) 28–38
- Anayasa Mahkemesi Kararı KT,19,0902019 tarihli ve 2019/53 E.,2019/75 K.sayılı Kararı.
- Anayasa Mahkemesi. (2019). E.2018/125, K.2019/89. Resmî Gazete.
- Aral, V. (2012). *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*. 7. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012 Aral, Hukuk Bilimi, s.22
- Avcı, O. Ve Yeniçeri, H. (2019). “Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne İlişkin Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”.*Legal Mali Hukuk Dergisi*. 15(179), 2413- 2436.
- AYM, 23 Haziran 2004 tarihli kararı, E.2004/14, K.2004/84.
- AYM, KT. 15.10.2009, E. 2007/44, K. 2009/148, (Turan YILDIRIM, İdare Hukuku, (İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 7. Baskı, 2018), s.389)
- AYM, KT. 25.10.1990, E. 1989/23, K. 1990/26, (Burçin AYDOĞDU, “Kazanılmış Hak Kavramının Hukuk Felsefesi Açısından Temellendirilmesi”, (Doktora Tezi,

İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, İstanbul, 2017), s.3).

Barbour, E. (2004). *Motor Vehicle Taxation and Fees: Issues and Options*. National Conference of State Legislatures.

Beck, J., ve Bennet, R. (2003). "The Impact of Motor Vehicle Taxes on New Car Registrations." *Journal of Public Economics*, 87(3-4), 487-510.

Bilici, N. ve Candan, T. (2015). "Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu", 30. *Maliye Sempozyumu*, Adnan Menderes Üniversitesi Nazilli İİBF Maliye Bölümü, LykiaWorld, Manavgat, Antalya, ss.871-908, 20-24 Mayıs 2015.

Breda, W., (2013), "French incentives for clean and energy efficient vehicles deployment: Work- shop on energy efficiency and environmental safety for wheeled vehicles", Ministry for Ecology, Sustainable Development and Energy, France, 23 Mayıs 2013.

Çağlayan, R. (2018). *İdare Hukuku Dersleri*. Ankara: Adalet Yayınevi, 6. Baskı,

Çaptuğ, M. (2021). "Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi". *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (17), 133-160.

Çelikkaya, A. (2010). Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Yeni Eğilim Karbon.

Çiçek, S. ve Şahin, S. (2019). "Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği". *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı 35, 245- 267.

Danıştay 13.07.1992, E.1992/224 K.1992/238.

Doğan, A., ve Coşkun, M.E. (2022). "Vergilendirmenin Tarihsel Gelişim Sürecinde Öne Çıkan İsyenlar". *Nazilli iktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(11),28-41.

EC (2013), "Taxation and Customs Union, Taxes in Europe Database" http://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/taxSearch.html, (28.02.2014).

- Ekeryılmaz, Ş. (2019), *Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ekeryılmaz, Ş. ve Gürdal, T. (2018). “Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararının Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Hukuksal Analizi”. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 4(3), 185-193.
- Ekinci, F. (2011). “Almanya’da Motorlu Taşıtlar Vergisinde Karbondioksit (CO2) Temelli Vergilendirmeye Geçiş”, *Vergi Dünyası*, Yıl. 30, (358), 162-167.
- Er, S. (2015). “14. Vergi Kanunlarının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Türk Anayasa Mahkemesi Kararları”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (43).
- Erdem, İ. ve Yılmaz, T. (2022). “Motorlu Taşıt Vergilerinde Değerleme Sorunları”. *Vergi Dünyası*, 42(3), 95-112.
- Erdoğan, M. (1999), *Anayasal Demokrasi*, Siyasal Kitabevi, Ankara, s.97: Atar, s.99
- EU (2013), Tax Guide 2013, [http:// www.acea.be/uploads/publications/ 20130326_ TaxGuide2013Highlights. pdf](http://www.acea.be/uploads/publications/20130326_TaxGuide2013Highlights.pdf)(27.02.2014).
- Fiala, J. (1999). *Motor Vehicle Property Tax Avoidance in Kentucky*. Kentucky Legislative Research Commission.
- Gözler, K. (2015). *Türk Anayasa Hukuku Dersleri*, Bursa: Ekin Yayınevi, 18. Baskı.
- Gözler, K. (2021). *Anayasa hukukunun genel ilkeleri*. Ekin Yayınevi.
- Green Fiscal Commission (2010). Reducing Carbon Emissions Through Transport Taxation, Briefing Paper Six March, 1-14.
- Gümüş, V. (2019). *Vergi hukukunda belirlilik ilkesi*. Yetkin Yayınları.

- Gürsoy, H. (2006), “Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesi, Ülkemiz ve OECD Üyesi Ülkelerde Uygulama”, *Vergi Dünyası*, Yıl 25, Sayı 297, Mayıs, s.82-9.
- Hayek, A. (2018). “Siyasal Bir İdeal Olarak Hukuk Devleti, içinde, Hukuk Devleti Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal”, ed. Ali Rıza Çoban vd., 2008. *Liberte Yayınları*, Ankara.
- Hızal, G. (2010), “İngiltere’deki yıllık MTV Fiyatları ve Sınıflandırma”
<http://www.gokhanhizal.com/İngiltere’deki-yillik-mtv-fiyatları-siniflandırma/>
 (15.02.2014)
- http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/adolp_wagner_vergilendirme_ilkeleri.html.
<http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html>. (erişim: 14 Ocak 2025)
- <https://www.dunya.com/kose-yazisi/hukuki-guvenlik-ilkesi-ve-vergileme/9993>, (erişim: 18 Ocak 2025)
- <https://www.muhasibat.gov.tr/content/duyuru/mahalliidarelerinkonsolide-butcegelirleri-ekod4/184732>. (erişim: 16 Ocak 2025)
- ICCT, (2016) the International Council on Clean Transportation, “Best Practices for Feebate Program Design and Implementation, Feebate Review and Assessment”,
 Kaynak:
http://www.theicct.org/sites/default/files/publications/ICCT_feebates_may2016.pdf,
- İlkenin Antik Yunan Hukukunda da izlerinin bulunduğu hakkında bkz. Bronislaw Totskyi, “Legal Certainty as a Basic Principle of the Land Law of Ukraine”, *Jurisprudence*, 21(1), 2014, s.205-207.
- Kaboğlu, İ.Ö. (2018). *Anayasa Hukuku Dersleri Genel Esaslar*, (İstanbul: Legal Yayıncılık, 13. Baskı, 2018), s.18.

- Kamalak, M. (1992). “Türk Vergi Hukuku”. *Atatürk Üniversitesi. İİBF Z.F. Araştırma Merkezi Ders Notları*: 169, Erzurum.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15, 1259-1307.
- Karakoç, Y. (2021). “Bakanlar Kurulu'nun vergi oranlarını belirleme yetkisi”. *Ankara Hukuk Mecmuası*, 75(1), 65-80.
- Keskin, B. ve Yağcı, Z. (2018). "Application of the principle of legal security in Turkish administrative law," *Terazi Hukuk Dergisi*, vol.13, no. 148, 56-74, 2018.
- Köküarı, İ. (2015).TOL Anayasa Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi. Ankara: Adalet Yayınevi, 2015.
- Kulu, B. (2002), “AB Ülkelerinde Taşıtlar Üzerindeki Vergi Yüğü ve Mevcut Uygulamalarımıza Yönelik Önerilerin Bu Bağlamda Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım*, Yıl 10, Sayı 110, Şubat, s. 85-93.
- National Conference of State Legislatures [NCSL], (1998). *State Motor Vehicle Taxation Methods*.
- OECD, (2009). “Incentives For CO2 Emission Reductions in Current Motor Vehicle Taxes”, Environment Policy Committee, 2009, s.6 ve ACEA, “Overview of CO2 Based Motor Vehicle Taxes In The EU”, 2012, s. 1.
- Ott, M. ve Andrus, R. (2000). "The Effect of Vehicle Wealth Taxes on New Car Purchases." *Transportation Research Part A: Policy and Practice*, 34(2), 133-152.
- Öncel, M. Kumrulu, A. Çağan, N. (2014). Vergi hukuku, 23. Baskı, *Turhan Kitabevi, Ankara*.
- Öncel, T. (1981). “Gelirin Yeniden Dağılım Politikası Aracı Olarak: Negatif Gelir Vergisi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*.
- Öncel. M. vd. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara. Turhan Kitabevi.

Öner, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara. Seçkin Yayıncılık.

Öner, E. (2020b). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara. Seçkin Yayıncılık.

Öz, E. (2004). “Tarihi Perspektiften Osmanlı’da Vergi”. *Mevzuat Dergisi*, 7(84).

Özbudun, E. (2020). *Türk Anayasa Hukuku*.seçkin Yayıncılık.

Pehlivan, O. (2020). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi*. Ekin Yayınevi, Bursa.

Pehlivan, O. (2014). *Vergi Hukuku. Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. Celepler Matbaacılık, yayın No: VHUK 18. Ağustos, Trabzon.

Pehlivan, O. (2020b). *Vergi Hukukunda Öngörülebilirlik*. On İki Levha Yayıncılık.

Polat, S & Eser ,L. (2014). “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi”. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(2), 269- 289.

Polat, S. (2014). *Çevre Vergisi Bağlamında Motorlu Taşıtlar Vergisi: Türkiye İçin Bir Model Önerisi*. [Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Karadeniz Teknik Üniversitesi.

Raz, J. (2008). “Hukuk Devleti ve Erdem”, Hukuk Devleti, Hukuki Bir İlke Siyasi Bir İdeal (Ed.Ali Rıza Çoban/Bilal Canatan/Adnan Küçük),Adres Yayınları.Ankara. 2008,s.149-166.

Resmî Gazete. (1971). *197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu*. Sayı: 13888.

Salim Ateş Oktar, (2014). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Saraçoğlu, F. (2009). 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası. *Maliye Dergisi*,157,131-14

Sarılı, M. (2010). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*. Seçkin Yayıncılık. Ankara.

- Sever, Ç. “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Kazanılmış Haklar”. (Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2006). (Ulusal Tez Merkezi: 208250).
- States Of The Final Report (2002). European Commission-Do Taxation
- Şen, E. (2021). *Vergi Hukukunda Yargı Denetimi*. Turhan Kitabevi.
- Şenyüz, D. (2014). “Hukuk Devleti Perspektifinden Adil Vergileme ve Vergi Afları”. *Tesam Akademi Dergisi*, 1(2), 81-96. Şubat, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004024246.html>.
- Tahsin Bekir Balta, (1972). *İdare Hukuku*, Siyasal Bilgiler Yayınları, Ankara.
- Teziç, E. (2009). *Anayasa Hukuku*, 13. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, Madde 73.
- Tolon K. D. (1986). “İptal ve Tam Yargı Davalarında Kazanılmış Hak”, İdare Hukuku ve İdarî Yargı ile İlgili Güncellemeler III, Ankara 1980, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 29, s. 163-209.
- Tütüncü, R. (2015). “Danıştay Kararları Işığında İmar Hukukunda Kazanılmış Haklar”. [Yüksek Lisans Tezi]. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Ankara, 2015). (Ulusal Tez Merkezi: 384595).
- Ünsal, H. (2016). “Doğal Afetlere Yönelik Vergi Politikaları ve Türkiye Uygulamalarının İncelenmesi”. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 1-23
- Üstün, Ü. S. (2012), “Motorlu Taşıtların Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(1), 153-190.
- Üstün, Ü. S. (2012). “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVI, Sayı. 1, 153-190.

Wappelhorst S., Mock P.& Yang Z. (2018). “Using Vehicle Taxation Policy To Lower Transport Emissions An Overview For Passenger Cars in Europe”, The International Council on Clean Transportation, Berlin.

Yaltı, B. (2004), “Motorlu Taşıtlar Vergisi: Bir yeşil vergi reformu.”<http://www.milliyet.com/2004/01/19/ekonomi/eko05.html>, 01.01.2007.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu. (2017). *E.2016/15-1000, K.2017/750*.

Yıldız, H. (2006). “Kirliliğin Önlenmesinde Çevre Vergilerinin Rolü”. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 21(245), 103- 122.

Yılmaz, E. (2014). Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Gereği Olarak Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi.[Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Gazi Üniversitesi Ankara, 3(4), 8.

Yılmaz, E. (2019). “*Türk Vergi Sistemi’nde adalet arayışı*”. Adalet Yayınevi.

Yılmaz, Y. (2019).*Osmanlı Devleti’nde Vergi Sistemi ve Vergi Denetimi*. Vergi Raporu,232,11-22

ÖZGEÇMİŞ

