

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**TÜRKİYE’DE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN MALİ GÜÇ
İLKESİ VE ÇEVREYE DUYARLI VERGİLEME AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Andaç ESEMEN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

ARALIK - 2022

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**TÜRKİYE’DE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN MALİ
GÜÇ İLKESİ VE ÇEVREYE DUYARLI VERGİLEME
AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Andaç ESEMEN

**Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk**

**“Bu tez 29/12/2022 tarihinde yüzyüze olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri
üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”**

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Prof. Dr. Yaşar AYYILDIZ	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Veysel İNAL	Başarılı

ETİK BEYAN METNİ

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Andaç ESEMEN

29/12/2022

ÖNSÖZ

Öncelikle bu zamana kadar yetişmemde emeği olan tüm hocalarıma teşekkürü borç bilirim. Özel olarak belirtmem gerekir ki çalışmanın hazırlanmasında değerli görüşleriyle yol gösteren kıymetli hocam sayın Prof. Dr. Temel GÜRDAL’a çok teşekkür ederim.

Eserin yazım sürecinde sabrıyla yanımda olan eşime, bugünlere kadar desteklerini her daim hissettiğim aileme şükranlarımı sunuyorum.

Andaç ESEMEN

29/12/2022



İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	v
TABLO LİSTESİ.....	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii

GİRİŞ.....	1
------------	---

BÖLÜM 1: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN GENEL ESASLARI.....	4
--	---

1.1. Tarihsel Gelişim ve Genel Esaslar	4
1.1.1. Tarihsel Gelişim	4
1.1.2. Verginin Konusu	5
1.1.2.1. I Sayılı Tarifede Yer Alan Taşıtlar	5
1.1.2.2. II Sayılı Tarifede Yer Alan Taşıtlar	6
1.1.2.3. IV Sayılı Tarifede Yer Alan Taşıtlar.....	6
1.1.3. Verginin Mükellefi	6
1.1.4. Vergiyi Doğuran Olay	7
1.1.5. Verginin Matrahı	7
1.1.6. Tarife	8
1.1.6.1. I Sayılı Tarife	9
1.1.6.2. II Sayılı Tarife.....	11
1.1.6.3. IV Sayılı Tarife	14
1.1.6.4. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesi	15
1.2. İstisnalar	16
1.3. Vergilendirme İşlemleri.....	17
1.3.1. Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk	17
1.3.2. Ödeme ve Tahsil.....	18
1.4. Vergilerin Sınıflandırılmasında Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yeri.....	19
1.4.1. Vergilerin Konusuna Göre Sınıflandırılması	19
1.4.2. Objektif – Sübjektif Vergiler Sınıflandırması	20
1.4.3. Dolaylı – Dolaysız Vergiler Sınıflandırması	20

1.4.4. Olağan Vergiler – Olağanüstü Vergiler Sınıflandırılması.....	21
1.5. Güvenlik Önlemleri	21
1.6. Türk Vergi Sisteminde Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Diğer Vergiler	22
1.6.1. Katma Değer Vergisi.....	23
1.6.2. Özel Tüketim Vergisi	23
BÖLÜM 2: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN SERVET VERGİSİ	
NİTELİĞİ VE MALİ GÜÇ İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ.24	
2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Servet Vergisi Niteliği.....	24
2.1.1. Servet Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi	24
2.1.2. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması	25
2.1.2.1. Vergi Konusunun Kapsamına Göre Sınıflandırma	25
2.1.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler – Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması.....	26
2.1.2.3. Tahsilin Sürekli – Geçici Olmasına Göre Sınıflandırma	26
2.2. Servet Vergisi Niteliğinin Değerlendirilmesi	27
2.2.1. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi.....	27
2.2.2. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi	28
2.2.2.1. Genel Olarak	28
2.2.2.2. Yaş Aralıklarının Değerlendirilmesi.....	28
2.2.3. Taşıtlar Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi	28
2.2.4. Oturma Yeri Sayısı Kriterinin Değerlendirilmesi	30
2.2.5. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi.....	30
2.2.6. Azami Kalkış Ağırlığı Kriterinin Değerlendirilmesi.....	30
2.2.7. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi	31
2.2.8. Genel Değerlendirme.....	31
2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mali Güç İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi.....	32
2.3.1. Mali Güç İlkesi	33
2.3.1.1. Tanım	33
2.3.1.2. Mali Güç İlkesinin Hukuksal Zemini	34
2.3.1.3. Mali Güç İlkesinin Gerekleri	34
2.3.2. Mali Güç İlkesi Bağlamında Değerlendirme.....	35
2.3.2.1. Literatür Taraması.....	35

2.3.2.2. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi	36
2.3.2.3. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi	37
2.3.2.4. Taşıt Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi	37
2.3.2.5. Oturma Yeri Sayısı Kriterinin Değerlendirilmesi	38
2.3.2.6. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi	38
2.3.2.7. Azami Kalkış Ağırlığı Kriterinin Değerlendirilmesi	39
2.3.2.8. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi	39

BÖLÜM 3: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN ÇEVREYE DUYARLI

VERGİLEME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ40

3.1. Çevre Vergilerine İlişkin Teorik Açıklamalar	40
3.1.1. Tanım	40
3.1.2. Vergilerin Çevre Kirliliğiyle Mücadelede Araç Oluşu	41
3.1.3. Amaç	43
3.1.4. Kirliten Öder İlkesi	44
3.1.5. Yararları	45
3.1.6. Türleri	46
3.1.6.1. Karbon Vergisi	46
3.1.6.2. Kirlilik Vergileri	49
3.1.6.3. Kaynak Vergileri	49
3.1.6.4. Ulaşım Vergileri	49
3.2. Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çevreye Duyarlı Vergileme Açısından Değerlendirilmesi	50
3.2.1. Anayasal Zemin	50
3.2.2. Literatür Taraması	51
3.2.3. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi	54
3.2.4. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi	55
3.2.5. Taşıt Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi	56
3.2.6. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi	56
3.2.7. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi	57
3.2.8. Genel Değerlendirme	58
3.3. Seçilmiş Ülkelerde Çevreye Duyarlı Motorlu Taşıtlar Vergisi Uygulamaları	59
3.3.1. Finlandiya	61

3.3.2. İsveç.....	62
3.3.3. İngiltere	63
3.3.4. Fransa	64
3.3.5. Almanya	65
3.3.6. Yunanistan.....	66
SONUÇ	68
KAYNAKÇA.....	72
ÖZGEÇMİŞ	79



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	: Avrupa Birliği
AY	: Anayasa
AYM	: Anayasa Mahkemesi
ÇK	: Çevre Kanunu
cm³	: Santimetreküp
CO₂	: Karbondioksit
E.	: Esas
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İş Birliği Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
Vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	: Otomobil, Kaptıkaçı ve Arazi Taşıtlarının Vergilendirme Kriterleri	10
Tablo 2	: Motosikletlerin Vergilendirme Kriterleri	11
Tablo 3	: Minibüslerin Vergilendirme Kriteri.....	12
Tablo 4	: Panel Van ve Motorlu Karavanların Vergilendirme Kriterleri.....	12
Tablo 5	: Otobüslerin Vergilendirme Kriterleri	13
Tablo 6	: Kamyonet, Kamyon ve Çekicilerin Vergilendirme Kriterleri	13
Tablo 7	: Uçak ve Helikopterlerin Vergilendirme Kriterleri	14
Tablo 8	: Finlandiya ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	61
Tablo 9	: İsveç ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	63
Tablo 10	: İngiltere ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	64
Tablo 11	: Fransa ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	65
Tablo 12	: Almanya ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	66
Tablo 13	: Yunanistan ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO ₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)	67

ÖZET	
Başlık: Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mali Güç İlkesi ve Çevreye Duyarlı Vergileme Açısından Değerlendirilmesi	
Yazar: Andaç ESEMEN	
Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL	
Kabul Tarihi: 29/12/2022	Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 79 (ana kısım)
Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu m. 5 ve 6 hükümlerinde yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde esas alınan kriterlerin, Anayasa m. 73 hükmünde yer alan mali güç ilkesine uygunluğu, servet unsurunu tam olarak kavrayıp kavramadığı ve bu kriterlerin Anayasa m. 56 gereği çevresel amaçlara uygun olup olmadığı çalışmamızın esas konusunu oluşturmaktadır. Mali güç ilkesinin, servet vergilerinin esasları ve çevre vergilerine ilişkin açıklamalar yapılarak daha sonra motorlu taşıtların vergilendirilmesinde uygulanan I, II ve IV sayılı tarifelerde yer alan vergilendirme kriterlerinin her birinin, mali güç ilkesine uygun olup olmadığı, serveti tam olarak kavrayıp kavramadığı ve bu verginin çevreye duyarlı vergileme açısından çevre vergisi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği incelenmiştir. Vergilerin mali olmayan amaçlarla kullanılmasının yaygınlaşmasına paralel olarak motorlu taşıtların vergilendirilmesinde çevreye duyarlılığın gözetilmesi yönünde literatürde birtakım öneriler sunulmuştur. Türkiye için motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının çevresel duyarlılıklar göz önüne alınarak uygulanması aynı zamanda anayasal bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda literatürde getirilen öneriler sadece çevreye duyarlı vergileme açısından değil aynı zamanda mali güç ilkesine uygun olup olmadığı yönünden de değerlendirilmelidir. Zira motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında her iki anayasal zorunluluğa da riayet edilmesi gerekmektedir. Çalışmamız sonucunda tarifelerde yer alan vergilendirme kriterlerinin tümü için aynı sonuçlara ulaşılmamış olup, bazı kriterlerin mali güç ilkesine uygun olmadığı, bazı kriterlerin uygulamasında çevresel duyarlılıkların gözetilmediği görülmüştür.	
Anahtar Kelimeler: Motorlu Taşıtlar Vergisi, Servet Vergisi, Mali Güç İlkesi, Çevre Vergisi	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Evaluation of Motor Vehicle Tax in Turkey in Terms of Financial Power Principle and Environmentally Friendly Taxation	
Author of Thesis: Andaç ESEMEN	
Supervisor: Prof. Dr. Temel GÜRDAL	
Accepted Date: 29/12/2022	Number of Pages: viii (pre text) + 79 (main body)
The basis of our study is whether the criteria taken as basis in the taxation of motor vehicles in the provisions of article 5 and article 6 of the Motor Vehicles Tax Law comply with the principle of financial power in the provision of article 73 of the Constitution, whether the element of wealth is fully comprehended and whether these criteria are suitable for environmental purposes in accordance with article 56 of the Constitution. constitutes the subject. After explaining the principles of financial power, the principles of wealth taxes and environmental taxes, each of the taxation criteria in the tariffs 1, 2 and 4 applied in the taxation of motor vehicles is in accordance with the principle of financial power, whether the wealth is fully comprehended and whether this tax is called an environmental tax. The effect of whether it is evaluated or not has been examined. In parallel with the widespread use of taxes for non-financial purposes, some suggestions have been presented in the literature for the implementation of motor vehicle tax as an environmental tax. The implementation of the motor vehicle tax for Turkey, taking into account environmental objectives, is also a constitutional obligation. For this reason, the suggestions in the literature should be evaluated not only in terms of whether they comply with environmental objectives, but also in terms of whether they comply with the financial power principle. Because both constitutional requirements must be complied with in the application of motor vehicle tax. As a result of our study, the same results have not been reached for all taxation criteria in the tariffs, it has been seen that some criteria are not suitable for the principle of financial power, and some criteria are insufficient to achieve environmental goals.	
Keywords: Motor Vehicle Tax, Wealth Tax, Financial Power Principle, Environmental Tax	

GİRİŞ

Türkiye’de motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergileri ikiye ayırabiliriz. Bunlar: taşıtların ilk iktisabında alınan vergiler (KDV ve ÖTV) ile taşıtların kullanımı sırasında senelik olarak alınan MTV’dir.

Çalışma kapsamında öncelikle taşıtların kullanımı sırasında senelik olarak alınan motorlu taşıtlar vergisinin genel esasları ortaya konulacaktır. Daha sonra mevcut motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının servet unsurunu tam olarak kavrayıp kavramadığı, mali güç ilkesine uygun olup olmadığı ve çevresel duyarlılıkları gözetip gözetmediği hususları incelenecektir.

Çalışmanın ilk bölümde Türkiye’de uygulanmakta olan MTV genel hatlarıyla ele alınmış; anılan verginin mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah ve tarife gibi genel esasları ortaya konulmuştur. Önemine binaen tarifelerde yer alan vergilendirme kriterleri detaylı olarak incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümde Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin, servet vergisi olarak serveti yeterince kavrayıp kavramadığı ve anayasal bir vergilendirme ilkesi olan mali güç ilkesine uygun olup olmadığı hususları incelenmiştir. Bu çerçevede öncelikle servet vergilerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra tarifelerde yer alan vergilendirme kriterlerinin ayrı ayrı serveti tam olarak kavrayıp kavramadıkları incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünün devamında Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin anayasal zorunluluk olan mali güç ilkesine uygunluk taşıyıp taşımadığı incelenmiştir. Bu çerçevede öncelikle mali güç ilkesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Daha sonra tarifelerde yer alan vergilendirme kriterlerinin ayrı ayrı mali güç ilkesine uygun olup olmadığı incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin anayasal bir zorunluluk olan çevrenin korunması amacına uygunluk taşıyıp taşımadığı incelenmiştir. Bu çerçevede bu vergi uygulamasında çevresel duyarlılıkların gözetilip gözetilmediği incelenmiştir. Bu kapsamda bu verginin çevre vergisi olarak nitelenip nitelenmeyeceği hususu tarifelerde yer alan her bir vergilendirme kriteri özelinde ayrı ayrı incelenmiştir.

Çalışmanın son kısmında yer alan Sonuç bölümünde çalışmamız kapsamında incelenen konulara ilişkin değerlendirme yapılmış ve nihayetinde anayasal zorunluluk olan mali güç ilişkisinin gözetilmesi ve çevresel duyarlılıkların gözetilmesi hususlarının ikisine de hizmet edeceğini düşündüğümüz bir vergilendirme modeli önerilmiştir.

Çalışmanın Konusu

Çalışmamızın konusu Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin genel esaslarının ortaya konularak, her bir vergilendirme kriteri özelinde bu kriterlerin; servet unsurunu kavrayıp kavramadığı, mali güç ilkesine uygun olup olmadığı ve çevreye duyarlı vergilemeye uygun olup olmadığının incelenmesidir.

Motorlu taşıtların kullandıkları yakıtların KDV ve ÖTV’ye tabi olması nedeniyle yakıtların maliyeti artmaktadır. Böylelikle bu vergilerin tüketiciler üzerinde caydırıcı etkisi olacak ve yakıtlar üzerinden alınan bu vergilerin çevreye olumlu yönde katkısı olacaktır. Ancak çalışmamızda motorlu taşıtların kullandıkları yakıtlar üzerinden alınan bu vergiler, mali güç ilkesi ve çevreye duyarlı vergileme açısından incelenmeyecektir.

Çalışmanın Önemi

Türk Vergi Sistemi’nde mevcut motorlu taşıtlar vergisine ilişkin vergilendirme kriterlerinin çevreye duyarlı vergileme açısından değerlendirilmesinin, bu kriterlerin servet unsurunu tam olarak kavrayıp kavramadığının ve mali güç ilkesine uygun olup olmadığının ortaya konulması önem taşımaktadır

Zira; günümüzde doğal kaynakların sınırsız olmadığının yani sınırlı olduğunun fark edilmesi, çevre kirliliğinin neden olduğu maliyetlere toplumun katlanması, vergilerin tarafsız olma niteliğini yerini müdahaleci niteliğe bırakması gibi sebeplerden dolayı AB üyesi ülkeler ve OECD üyesi ülkelerinin birçoğunda çevreye duyarlı vergilemenin aracı olarak çevre vergileri uygulanmaktadır. Karbondioksit sera etkisi yaratma ve iklim değişikliğine yol açmada oldukça yüksek paya sahiptir. Fosil yakıtların yanması neticesinde ortaya çıkan sera gazları içerisindeki en büyük pay karbondioksite aittir. Motorlu taşıtların kullanımına bağlı olarak ortaya çıkan karbondioksitin çevre kirliliğinde payının yüksek olması nedeniyle çevre vergileri uygulamasında motorlu taşıtlar vergisine ilişkin yapılan düzenlemeler özel öneme sahiptir. Zira küresel ısınma bakımından en önemli kirleticilerden olan karbondioksit salınımına neden olan motorlu taşıtların kullanımı yıllar itibariyle Türkiye’de artış göstermektedir. Aynı zamanda

vergilendirmede çevresel hassasiyetlerin gözetilmesi anayasal zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilendirme kriterlerinin mali güç ilkesine uygunluk taşıyıp taşımadığı konusu da önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü vergilendirmede mali gücün gözetilmesi anayasal bir zorunluluktur.

Özet olarak çalışmanın önemini ifade edecek olursak çalışmanın önemi; inceleme konusu yapılan motorlu taşıtlar vergisinin vergi tabanının oldukça geniş yani mükellef sayısının oldukça fazla olması, bu verginin anayasal bir vergilendirme ilkesi olan mali güce göre vergilendirme ilkesi ve anayasal bir zorunluluk olan çevrenin korunmasına, çevreye duyarlı vergilemeye hizmet edip etmediği hususlarından kaynaklanmaktadır.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmamızda literatür taraması yapılarak motorlu taşıtlar vergisinin serveti tam olarak kavrayıp kavramadığı, mali güç ilkesine uygun olup olmadığı ve çevreye duyarlı vergileme açısından mevcut durum derinlemesine incelenmiştir.

Çalışmanın Amacı

Türk Vergi Sistemi'nde mevcut motorlu taşıtlar vergisinin; tam anlamıyla servet unsurunu kavrayıp kavramadığı, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygunluk taşıyıp taşımadığı ve çevreye duyarlı vergileme açısından anayasal bir zorunluluk olan çevrenin gözetilmesine hizmet edip etmediğinin kanunda sayılı tarifelerde yer alan vergilendirme kriterleri özelinde ortaya konulması amaçlanmıştır.

BÖLÜM 1: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN GENEL ESASLARI

Bu bölümde ilk olarak Türkiye’de MTV’nin tarihi gelişimi ve anılan verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay gibi genel esaslarına yer verilerek devamında vergilerin sınıflandırılmasında motorlu taşıtlar vergisinin yerine, güvenlik önlemlerine yer verilecektir. Son olarak motorlu taşıtlar vergisinin iktisabında uygulanan vergilere değinilecektir.

1.1. Tarihsel Gelişim ve Genel Esaslar

Bu bölümde Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesinin tarihi gelişimi ve MTV’nin genel esasları ele alınacaktır. Verginin genel esasları ele alınırken bu verginin; konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrahı ve tarifesinden bahsedilecektir.

1.1.1.Tarihsel Gelişim

Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesi ilk kez 01.03.1957 tarih ve 6936 sayılı “Hususi Otomobil Vergisi Kanunu” ile başlamıştır (Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, 2021: 413). Zamanla bu vergi çeşitli değişikliklerden geçerek günümüze kadar ulaşmıştır (Polat, 2014: 94).

01.03.1957 tarihli bu vergi 18.02.1963 tarih ve 197 sayılı Kanun ile “Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu” adını almıştır (Şahin, 2018: 24). Böylece önceden sadece hususi otomobiller vergilendirilirken, kara taşıtlarının tümü verginin kapsamına alınmıştır (Şahin, 2018: 24).

26.11.1980 tarih ve 2348 sayılı Kanun ile Kanunun ismi “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” olarak değiştirilmiştir. Böylelikle motorlu kara taşıtları gibi motorlu deniz ve hava taşıtları da verginin kapsamına dahil edilmiş olup böylelikle verginin kapsamı genişletilmiştir (İraz, 2018: 74).

Belirtmek gerekir ki 06.05.2009 tarihli 5897 sayılı Kanunu m. 2 hükmüyle motorlu deniz taşıtları kanun kapsamından çıkarılmıştır.

1.1.2. Verginin Konusu

Verginin konusunu kısaca, verginin üzerinden alındığı şey olarak ifade edebiliriz. Verginin konusu bu şey, hukuki bir işlem, ekonomik bir değer, fiziki bir varlık, bir olay vb. maddi veya gayri maddi unsur olabilir (Pehlivan, 2022: 49).

Verginin kanuniliği ilkesi gereği olarak, vergi konuları ilgili kanunlarında belirlenmelidir (Oktar, 2014: 91). Zira 1215 tarihli Magna Carta'dan beri gündemden düşmeyen bu ilkeyle keyfi ve takdire dayanan vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu ilkeye göre verginin; mükellefi, konusu, vergiyi doğuran olayın ne olduğu, muafiyet ve istisnaları, matrahın tespiti, oranları ve ödenmesi gibi hususların kanunla düzenlenmesi, bu hususlarda değişiklik yapılacaksa yine kanunla yapılması, kaldırılacak ise yine kanunla kaldırılması gerekir (Öner, 2020a: 33).

Motorlu taşıtlar verginin konusu MTVK m. 5 ve 6 hükümlerinde belirtilen tarifelerde bulunan motorlu kara taşıtları ve motorlu hava taşıtlardır.

Kanun'da I, II, III ve IV sayılı tarifeler yer almaktayken 06.05.2009 tarihli 5897 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle III sayılı tarifiede bulunan motorlu deniz taşıtları kanun kapsamından çıkarılmıştır. Bundan böyle özel amaçla kullanılan kotra, yat ve her türlü motorlu tekneler motorlu taşıtlar vergisinin konusu dışında kalacaktır.

5897 sayılı Kanun m. 4 hükmüyle birlikte daha önce beygir gücü ve yaş kriterlerine göre MTV alınan bu taşıtlardan, yat ve tekne uzunluğuna göre belirlenmiş tutarlarda harç alınmaya başlanmıştır (Çiçek ve Şahin, 2019: 246-247).

Buna göre sandal, bisiklet gibi motorlu olmayan taşıtlar ile bu tarifelerde yer almayan traktör, deniz taşıtları verginin konusuna girmez (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2415-2416). Bu kapsamda tren, tramvay gibi taşıtlarda verginin kapsamında değerlendirilmemektedir (Polat, 2014: 52).

1.1.2.1. I Sayılı Tarifiede Yer Alan Taşıtlar

MTVK m. 5 hükmünde belirtilen I sayılı tarifiede şu taşıtlar yer almaktadır: Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve motosiklet.

Buna göre sayılan bu taşıtlar, I sayılı tarifiede belirtilen esaslar dahilinde vergilendirilecektir.

1.1.2.2. II Sayılı Tarifiede Yer Alan Taşıtlar

MTVK m. 6 hükmünde belirtilen II sayılı tarifiede şu taşıtlar yer almaktadır: Minibüs, panel van, motorlu karavanlar, otobüs, kamyonet, kamyon ve çekici.

Buna göre sayılan bu taşıtlar, II sayılı tarifiede belirtilen esaslar dahilinde vergilendirilecektir.

1.1.2.3. IV Sayılı Tarifiede Yer Alan Taşıtlar

MTVK m. 6 hükmünde belirtilen IV sayılı tarifiede şu taşıtlar yer almaktadır: Uçak ve helikopter.

Buna göre sayılan bu taşıtlar, IV sayılı tarifiede belirtilen esaslar dahilinde vergilendirilecektir.

1.1.3. Verginin Mükellefi

Verginin mükellefi yani yükümlüsü, vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen ve asıl borçlu konumunda olan kişidir (Öner, 2020a: 61).

VUK m. 8/1 hükmü ve verginin kanuniliği ilkesi gereği olarak kimin vergi mükellefi olduğu kanunlarla belirlenir (Oktar, 2014: 73). Zira vergilerin kanuniliği ilkesi gereği olarak her vergi kanununda, verginin mükelleflerinin açık olarak belirtilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 2022: 51).

MTVK m. 3 hükmünde motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi açıkça belirtilmiştir. Hükme göre bu verginin mükellefi, trafik sicili ile sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir. Buna göre taşıt sicilde kimin adına kayıtlıysa vergiyi o kişinin ödemesi gerekmektedir (Öner, 2020b: 313).

Buna göre motorlu taşıtların, ilgili sicile kaydedilmesi ve tescil işleminin gerçekleştirilmesiyle mükellefiyet başlayacaktır (Polat, 2014: 53). Kayıt ve tescilin silinmesiyle de mükellefiyet sona erecektir (Polat, 2014: 54).

1.1.4. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olayı mükellef yönünden vergi borcunu, devlet açısından vergi alacağını oluşturan olay olarak tanımlayabiliriz (Pehlivan, 2022: 72).

Mükellef ile devlet arasında somut şekilde vergi ilişkisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle başlar (Öncel vd., 2021: 95).

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin maddi neden unsurunu oluşturur (Öncel vd., 2021: 95).

Verginin kanuniliği prensibinin gereği olarak vergiyi doğuran olayın kanunlarda gösterilmesi gerekmektedir (Öner, 2020a: 118). Bu husus VUK m. 19/1 hükmündeki “vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın” ifadesinde de çıkarılmaktadır.

MTVK m. 1 ve 7 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde MTV’de vergiyi doğuran olay, ilgili taşıtın sicile kayıt ve tescil işleminin yapılmasıdır. Kayıt ve tescil edilmemiş taşıtlar açısından vergi borcu doğmayacaktır (Öncel vd., 2021: 415).

Motorlu taşıtın mülkiyette olması verginin doğumu için yeterli olmayacak olup, taşıtın ilgili sicil bürolarına kayıt ve tescilinin yapılmış olması gerekmektedir (Yıldız, 2006: 116).

1.1.5. Verginin Matrahı

Verginin matrahını vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan miktar veya değeri olarak ifade edebiliriz. Başka bir deyişle verginin matrahı, vergi ne üzerinden alınıyorsa o şeyin miktarı veya değeridir (Öner, 2020a: 121).

Verginin kanuniliği ilkesi gereği olarak vergilerin matrahına ilişkin esasların kanunlarda gösterilmesi gerekmektedir.

Motorlu taşıtlar vergisinin matrahı MTVK m. 5 ve 6 hükümlerinde bulunan tarifelerde yer alan; maksimum kalkış ağırlığı, maksimum toplam ağırlık, oturma yeri sayısı, yaş, taşıt değeri ve motor silindir hacmi kriterlerine göre belirlenmektedir.

Matrahın belirlenmesinde esas alınacak büyüklük, ekonomik nitelikte olabileceği gibi teknik nitelikte de olabilir (Turhan, 2020: 53).

Verginin matrahının sayı, litre ve kilo gibi fiziki miktarlar ile belirlendiği durumlarda spesifik (miktar esaslı) matrah söz konusudur. Verginin matrahının parayla ifade edilen iktisadi değerler ile belirlendiği durumlarda ise ad valorem (değer esaslı) matrah söz konusudur. (Öner, 2020a: 121).

MTV spesifik matrahlı bir vergidir (Öner, 2020b: 315). Zira MTV hesabında taşıtların cinsi, uzunluğu, ağırlığı, silindir hacmi, oturma yer ve yaş gibi ölçüler dikkate alınmaktadır (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2417).

1.1.6. Tarife

Vergi tarifesi, ödenmesi gereken verginin hesap edilebilmesi için matraha uygulanan ölçülerdir (Turhan, 2020: 60). Yani vergi tarifesini, vergi matrahını ve vergi oranını bir araya getiren cetvel olarak tanımlayabiliriz (Oktar, 2014: 96). Vergi matrahına vergi tarifesinin uygulanması suretiyle ödenmesi gereken vergi miktarı tespit edilecektir (Öner, 2020a: 121).

Günümüzde matraha uygulanacak bu ölçüler daha çok oran şeklinde olmakla birlikte bazı vergiler için ise maktu, yani sabit bir tutar olarak belirlenmiştir Motorlu taşıtlar vergisine ilişkin I, II ve IV sayılı tarifeye baktığımızda, tarifeler taşıtın cinsi ve bazı teknik özelliklerine göre belirlenmiş maktu (sabit) tutarlar biçimindedir (Pehlivan, 2022: 75)

Vergi tarifeleri matrah türlerine paralel olarak iki çeşittir (Öner, 2020a: 121).

Eğer verginin matrahı teknik nitelikteyse (ağırlık, yüz ölçümü, hacim vs.) vergi borcu maddi ölçüler üzerinden belirli miktara göre hesaplanarak alınır. Bu durumda spesifik yani miktar esasına dayalı bir tarifenin varlığı söz konusudur (Turhan, 2020: 60).

Ekonomik nitelikte olan matrahlardan yani para birimleri olarak hesap edilen matrahlardan ise nispi şekilde, genellikle yüzde ve bazen binde şekilde belirlenen oranlara göre vergi alınır. Bu durumda ad valorem yani değer esasına dayalı bir tarifenin varlığı söz konusudur (Turhan, 2020: 60).

Buna göre motorlu taşıtlar vergine ilişkin I, II ve IV sayılı tarifeler spesifik esastır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022: 385).

MTV hesabında uygulanacak matrahın tespitinde MTVK 5 ve 6. maddelerinde bulunan tarifelerde yer alan kriterler uygulanarak ödenmesi gereken vergi hesaplanmaktadır. Anılan hükümlerde I, II, III ve IV sayılı tarifeler yer almaktayken 06.05.2009 tarihli 5897 sayılı Kanun'un m. 2 hükmüyle III sayılı tarifiede yer alan motorlu deniz taşıtları kanun kapsamından çıkarılmıştır. Buna göre MTV uygulamasında I, II ve IV sayılı tarifeler uygulanarak ödenmesi gereken vergi hesap edilmektedir.

MTVK m. 10/1 hükmü uyarınca tarifelerde bulunan maktu vergi miktarlarının her sene yeniden değerlendirme oranında arttırılacaktır.

1.1.6.1. I Sayılı Tarife

MTVK m. 5 uyarınca motosiklet, arazi taşıtları, kaptıkaçı ve otomobiller I sayılı tarife uyarınca vergilendirilmektedir.

I sayılı tarifiede genel olarak binek vasfında kullanılan taşıtların bulunduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 246).

I sayılı tarifiede bulunan arazi taşıtları, kaptıkaçı ve otomobillerin vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Motor silindir hacmi, taşıt değeri ve yaş.

Bu kavramlardan ne anlaşılması gerektiğine değinecek olursak:

MTVK m. 2 hükmünde motor silindir hacmi; taşıt motorlarını üreten fabrikalarca uluslararası normlara göre belirlenerek teknik belgelerinde gösterilen ve ilgili mevzuat gereği olarak cm³ cinsinden ifade olunan motor hacmi olarak tanımlanmıştır.

MTVK m. 2 hükmünde taşıt değeri; taşıtların teslimi, ilk kazanımı ve ithalinde, KDV matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ve hesaplanan ÖTV hariç) oluşan değer olarak tanımlanmıştır.

MTVK m. 2 hükmünde yaş; takvim yılı itibariyle tespit edilen, motorlu taşıtların model yılına göre geçen süre olarak tanımlanmıştır.

Tablo 1: Otomobil, Kaptıkaçtı ve Arazi Taşıtlarının Vergilendirme Kriterleri

Otomobil, Kaptıkaçtı ve Arazi Taşıtları	Vergilendirme Kriterleriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Motor Silindir Hacmi	Yaş	Taşıtların Değeri
		Doğru orantı	Ters orantı	Doğru orantı

Kaynak: MTVK m. 5 hükmünde yer alan I sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

I sayılı tarifeye göre otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada motor silindir hacmiyle ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

I sayılı tarifeye göre otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde taşıtların yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır.

I sayılı tarifeye göre otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde taşıtların taşıtların değeri arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada taşıtların değeri ile ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

28.11.2017 tarihli 7061 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce I sayılı tarifiede bulunan otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde yaş ve motor silindir hacmi kriterleri dikkate alınmaktayken bu Kanun ile bu taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların değeri kriterinin de dikkate alınması gerekmektedir.

MTVK Geçici m. 8/1 uyarınca bu taşıtlardan 01.01.2018 ve sonrasında tescil edilenler için taşıtların değeri kriterinin dikkate alınması gerektiği düzenlenmiştir. I sayılı tarifiede yer alan bu taşıtlardan 01.01.2018 tarihinden önce kayıt ve tescil edilenler için taşıtların değeri kriteri uygulanmayacağı için bu taşıtların vergilendirilmesinde sadece motor silindir hacmi ve yaş kriteri uygulanacaktır (Çiçek ve Şahin, 2019: 247).

Buna göre Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliğler’inde 31.12.2017 tarihinden (bu tarih dahil) evvel kayıt ve tescil edilmiş otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtları için ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi tutarları ayrı olarak gösterilmektedir.

Belirtmek gerekir ki taşıtların değeri kriterinin sadece 01.01.2018 tarihi itibarıyla kayıt ve tescil edilen taşıtlar için uygulanması literatürde eleştirilmektedir. Eleştirilerin odak

noktası taşıt değeri kriterine geçişin, bu kriterin kapsadığı taşıtların az oranda olması nedeniyle uzun yıllar olacağı yönündedir. Çiçek ve Şahin'in isabetle belirttiği üzere; 01.01.2018 tarihinden önce tescil edilmiş olan taşıtların vergi tutarı, taşıt değeri dikkate alınmaksızın belirlenecektir. Bu nedenle ilgili değişiklik şu an için trafikte bulunan taşıtların belki de %1'ini bile etkilememektedir. Bu durumda yeni sisteme geçişin uzun seneler süreceği muhakkaktır (Çiçek ve Şahin, 2019: 248).

Tablo 2: Motosikletlerin Vergilendirme Kriterleri

Motosikletler	Vergilendirme Kriterleriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Motor Silindir Hacmi	Yaş
		Doğru orantı	Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 5 hükmünde yer alan I sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

I sayılı tarifiede yer alan motosikletlerin vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Motor silindir hacmi ve yaş.

I sayılı tarifeye göre motosikletlerin vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada motor silindir hacmiyle ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

Belirtmek gerekir ki tarifiede motor silindir hacmi yüz metreküp ve üzerindeki motosikletler yer almaktadır. Buna göre motor silindir hacmi yüz metrekübün altında kalan motosikletler MTV'ye tabi değildir.

I sayılı tarifeye göre motosikletlerin vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır.

1.1.6.2. II Sayılı Tarife

MTVK m. 6 uyarınca minibüs, panel van, motorlu karavanlar, otobüs, kamyonet, kamyon ve çekiciler II sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir.

II sayılı tarifiede tamamen ticari işlerde kullanılabilecek vasıfta taşıtlar (kamyon, otobüs, çekici) ile ticari gaye doğrultusunda kullanıldığı kabul edilmekle birlikte binek taşıt vasfında da kullanılabilecek hafif ticari taşıtlar (panelvan, kamyonet) yer almaktadır

(Çiçek ve Şahin, 2019: 246). Bu nedenle II sayılı tarifiede bulunan taşıtları; ticari taşıtlar ve hafif ticari taşıtlar olarak sınıflandırabiliriz.

Tablo 3: Minibüslerin Vergilendirme Kriteri

Minibüsler	Vergilendirme Kriteriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Yaş
		Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 6 hükmünde yer alan II sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

II sayılı tarifiede yer alan minibüslerin vergilendirilmesinde sadece yaş kriteri esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır.

II sayılı tarifeye göre minibüslerin vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır.

Tablo 4: Panel Van ve Motorlu Karavanların Vergilendirme Kriterleri

Panel Van ve Motorlu Karavanlar	Vergilendirme Kriteriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Motor Silindir Hacmi	Yaş
		Doğru orantı	Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 6 hükmünde yer alan 11 sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

II sayılı tarifiede bulunan panel van ve motorlu karavanların vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Motor silindir hacmi ve yaş.

II sayılı tarifeye göre panel van ve motorlu karavanların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada motor silindir hacmiyle ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

II sayılı tarifeye göre panel van ve motorlu karavanların vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

Tablo 5: Otobüslerin Vergilendirme Kriterleri

Otobüsler	Vergilendirme Kriterleriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Oturma Yeri Sayısı	Yaş
		Doğru orantı	Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 6 hükmünde yer alan II sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

II sayılı tarifiede yer alan otobüslerin vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Oturma yeri sayısı ve yaş.

II sayılı tarifeye göre otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada oturma yeri sayısı ile ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

II sayılı tarifeye göre otobüslerin vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

Tablo 6: Kamyonet, Kamyon ve Çekicilerin Vergilendirme Kriterleri

Kamyonet, Kamyon ve Çekiciler	Vergilendirme Kriterleriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Azami Toplam Ağırlık	Yaş
		Doğru orantı	Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 6 hükmünde yer alan II sayılı tarifieden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

II sayılı tarifiede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Azami toplam ağırlık ve yaş.

Azami toplam ağırlık kavramından ne anlaşılması gerektiğine değinecek olursak: MTVK m. 2 hükmünde azami toplam ağırlık; karayollarına zarar vermeden taşıtların geçmeleri için tespit edilen toplam ağırlık şeklinde tanımlanmıştır.

II sayılı tarifeye göre kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde bu taşıtların azami toplam ağırlıkları arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada azami toplam ağırlık ile ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

II sayılı tarifeye göre kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

1.1.6.3. IV Sayılı Tarife

MTVK m. 6 uyarınca, Türk kuşu ve Türk Hava Kurumu'na ait olanlar hariç olmak üzere uçak ve helikopter IV sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir.

Tablo 7: Uçak ve Helikopterlerin Vergilendirme Kriterleri

Uçak ve Helikopterler	Vergilendirme Kriterleriyle Ödenmesi Gereken Vergi Arasındaki İlişki	Azami Kalkış Ağırlığı	Yaş
		Doğru orantı	Ters orantı

Kaynak: MTVK m. 6 hükmünde yer alan IV sayılı tarifeden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

IV sayılı tarife de yer alan uçakların vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Azami kalkış ağırlığı ve yaş.

Azami kalkış ağırlığı kavramından ne anlaşılması gerektiğine değinecek olursak: MTVK m. 2 hükmünde azami kalkış ağırlığı; helikopter ve uçakların, azami yolcu, azami yük, azami yakıt ve teçhizatları dahil kalkışları için özel teknik emirlerde izin verilen kilogram türünden ağırlığı olarak tanımlanmıştır.

IV sayılı tarife ye göre uçakların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada azami kalkış ağırlığı ile ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

IV sayılı tarife ye göre uçakların vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır.

IV sayılı tarife de bulunan helikopterlerin vergilendirilmesinde şu kriterler esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır: Azami kalkış ağırlığı ve yaş.

IV sayılı tarife ye göre helikopterlerin vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır. Yani burada azami kalkış ağırlığı ile ödenmesi gereken vergi arasında doğru orantı vardır.

IV sayılı tarifeye göre helikopterlerin vergilendirilmesinde taşıtın yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Yani burada yaş ile ödenmesi gereken vergi arasında ters orantı vardır.

1.1.6.4. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesi

Elektrik motorlu taşıtların vergilendirilmesini ikiye ayırarak incelemek gerekmektedir. Zira hibrit motora sahip taşıtlar ile sadece elektrik motora sahip taşıtların vergilendirilmesi farklılık arz etmektedir.

Hibrit motorlu taşıtlarda elektrikli motorla birlikte dizel yahut benzinli motorlar da yer almaktadır. Hibrit motorlu taşıtlarda dizel veya benzinli motor sadece taşıtın kalkışında ve taşıt yüksek hıza ulaştığında kullanılmaktadır (Polat ve Eser, 2014: 283).

I ve II sayılı tarifelerde bulunan taşıtların bazıları sadece benzinli veya dizel motor seçeneklerine sahip motorlu taşıt şeklinde üretilebileceği gibi hibrid yahut sadece elektrik motorlu taşıt şeklinde de üretilmektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 247). I ve II sayılı tarifiede bulunan taşıtlardan hibrid motora sahip taşıtların vergilendirilmesinin nasıl olacağı üzerinde durulması gerekmektedir.

Hibrid motorlu taşıtlar aynı zamanda dizel veya benzinli motora sahip taşıtlar olduğu için motor hacmi ölçütü kapsamında vergilendirilmektedirler (Çiçek ve Şahin, 2019: 247). Zira sadece elektrik motora sahip taşıtlardan farklı olarak bu taşıtlar elektrikli motorla birlikte benzin veya dizel motora da sahiptir. Yani burada taşıt, benzin veya dizel motor esas alınarak vergilendirilmektedir.

Silindir hacmi kriteri sadece elektrik motora sahip taşıtların vergilendirilmesi için yeterli değildir. Zira elektrikli taşıtların içten yanmalı motoru bulunmaması nedeniyle bir silindir boşluğunun bulunmamakta, silindir hacminin varlığından söz edilememektedir (Can, 2013: 155). Bu nedenle 7103 sayılı Kanun ile getirilen motor gücü kriterinden evvel sadece elektrik motora sahip taşıtlar motorlu taşıtlar vergisine tabi değillerdi. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.08.2015 tarih 72679 sayılı özelgesinde elektrik motorlu motosikletlere motorlu taşıtlar verginin uygulanamayacağı belirtilmiştir. Özelgede; MTVK'de elektrik motorlu motosikletlerle ilgili bir tarife bulunmadığı için elektrik motorlu motosikletlerin MTV'ye tabi olmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir (GİB).

7103 sayılı Kanun ile önceden MTV kapsamında yer almayan sadece elektrik motorlu taşıtlarda verginin kapsamına alınmıştır. Değişiklikle birlikte daha önce yer almayan motor gücü kavramıyla birlikte yeni bir vergileme ölçütü benimsenmiştir (Çiçek ve Şahin, 2019: 248).

MTVK’de benzinli ve dizel taşıtlardaki motor silindir hacmi ölçütü ile sadece elektrik motora sahip olan taşıtlardaki motor gücü kriteri eşleştirilmiştir (Çiçek ve Şahin, 2019: 248). Buna göre elektrikli motorlu taşıtın motor gücü, benzinli ve dizel motorlu taşıtlardaki denk geldiği motor hacmi aralığı esas alınarak vergilemeye gidilmektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 248).

MTVK m. 5/2 hükmüne göre I sayılı tarifiede bulunan otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarından sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde dizel ve benzin motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25’i oranında MTV ödenmesi gerekmektedir.

MKTVK m. 5/3 hükmüne göre, I sayılı tarifiede yer alan motosikletlerden sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde dizel ve benzin motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25’i oranında MTV ödemesi gerekmektedir.

MTVK m. 6/2 ve 3. fıkra hükümleri uyarınca II sayılı tarifiede bulunan taşıtlardan sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde dizel ve benzin motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25’i oranında MTV uygulanması gerekmektedir.

1.2. İstisnalar

İstisnalar başlıklı MTKV’nin 4. maddesinde bu vergiden istisna olan motorlu taşıtlar sayılmıştır. Buna göre sayılan istisnaları şu şekilde sıralayabiliriz Kamu kurum ve kuruluşlarına ait taşıtlar (Polat, 2014: 59), diplomatik istisnalar (Polat, 2014: 59), engellilere ait taşıtlar (Pehlivan, 2022: 351), TMSF’ye devredilen taşıtlara yönelik istisnalar (Polat, 2014: 59).

Belirmek gerekir ki MTKV m. 4/2 hükmüne göre, MTKV dışında başka kanunlarda yer alan bu vergiye ilişkin muafiyet ve istisnalar geçersiz olacaktır.

1.3. Vergilendirme İşlemleri

Bu bölümde Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesine ilişkin vergilendirme işlemleri olan tarh, tebliğ, vergiyi doğuran olay, tahakkuk ve ödeme ile tahsil aşamaları ele alınacaktır.

1.3.1. Tarh, Tebliğ ve Tahakkuk

Olağan vergileme süreci vergiyi doğuran olay ile başlayıp tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını takiben verginin tahsiliyle sona ermektedir (Pehlivan, 2022: 73). Buna göre öncelikle tarh, tebliğ ve tahakkuk kavramlarına ilişkin açıklama yapılarak motorlu taşıtlar vergisindeki ayrık duruma değinilecektir.

Tarh işlemiyle vergi alacağı, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak miktar itibariyle tespit edilmektedir (Öner, 2020a: 120). Buna göre tarh çeşitli yöntemlerle belirlenen matraha vergi oranının uygulanarak vergi borç miktarının hesaplanmasıdır (Öncel vd., 2021: 96). Başka bir deyişle tarhı vergi idaresi tarafından vergi borcunun hesaplanması işlemi olarak tarif edebiliriz (Bilici, 2021: 97).

VUK m. 21 hükmünde tebliğ tanımlanmıştır. Buna göre: “Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.” Hükümde geçen “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden” ifadesiyle anlatılmak istenen husus, vergileme ile ilgili belgelerin, yazıların, vergi dairesince yapılan diğer bildirimlerin süresi içinde ve tebligat usullerine uygun olarak yükümlüye bildirilmesidir (Şen ve Sağbaş, 2020: 161).

VUK m. 22 hükmünde verginin tahakkuku tanımlanmıştır. Hükme göre: “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.”

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi verginin ödenmesi gereken bir borç durumuna gelmesi için yeterli olmayıp ancak tahakkuk aşamasında vergi ödenmesi talep edilebilecek bir kamu alacağı niteliği kazanır (Kaneti, Ekmekci, Güneş ve Kaşıkçı, 2022: 203). Verginin tahakkuk etmesiyle vergi dairesi açısından tahsil edilebilecek alacak hakkı, yükümlü içinse ödenmesi gereken bir borç doğmuş olacaktır (Öner, 2020a: 131). Buna göre tahakkuk, tarh edilen verginin ödenecek evreye gelmesini ifade eden bir durumdur (Öncel vd., 2021: 116).

Yıllık vergilerde ödenmesi gereken vergi miktarı önceden bellidir. Yıllık vergilerde öngörülen tarihin gelmesiyle birlikte vergi idaresinin alacağı kendiliğinden tahakkuk etmektedir (Öner, 2020a: 137). Buna göre yıllık vergilerin her yıl yükümlüler adına tarh ve tebliği gerekmemektedir. Yıllık vergiler günümüzde Türkiye’de, emlak (bina ve arazi) vergileri ile çalışma konumuz olan MTV’de uygulanmaktadır (Öner, 2020a: 138).

MTVK m. 9/1 hükmüne göre, MTV her sene başında senelik olarak tahakkuk ettirilen bir vergidir. Böylece motorlu taşıtlar vergisi mükelleflerine herhangi bir tarh ve tebliğ işlemi yapılmaksızın bu vergi her sene kendiliğinden ödenebilir hale gelmektedir (Öner, 2020a: 138).

MTVK m. 9/2 hükmüne göre motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında mükellefe ayrı bir tebliğ yapılmaksızın, vergi tahakkuk ettirildiği günde tebliğ edilmiş sayılacaktır. Mükellefe bir tebliğ işlemin yapılmaması yönündeki düzenlemenin altında yatan neden, yaş, silindir hacmi vb. değişkenler dikkate alınarak MTVK’de bulunan tarifelerin her sene yeniden düzenlenerek ödenmesi gereken verginin belirlenmesidir. Buna göre mükellefler ödenmesi gereken vergi miktarını genel tebliğ aracılığıyla öğrenebileceklerdir (Kabakçı Karadeniz, 2011: 74).

Motorlu taşıtlar vergisinin miktarı MTVK 5 ve 6. maddelerinde bulunan tarifeler belirlenmiş olup bu miktarlar yeniden değerlendirme oranında artırılarak değeri güncellenerek sonraki yıllarda uygulanmaktadır.

MTVK m. 9/6 hükmüne göre taşıt sicile ilk defa yılın ilk ayı içinde kaydedilirse vergi yıllık olarak tahakkuk ettirilecekse de son altı ay içinde kaydedilmesi durumunda altı aylık olarak tahakkuk ettirilecektir.

1.3.2. Ödeme ve Tahsil

Verginin tahsili VUK m. 23 hükmünde, verginin kanuna uygun şekilde ödenmesi olarak tanımlanmıştır.

Ödeme ve tahsil, aynı vakanın vergi borçlu ve vergi alacaklısı tarafından iki farklı görünümüdür. Vergi alacaklısının alacağını toplaması tahsil, mükellefin borcunu devlete vermesi ödeme olarak adlandırılmaktadır (Oktar, 2014: 134).

AATUHK m. 37/2 hükmünde, özel kanunlarında ödeme zamanı belirtilmemiş olan amme alacaklarının Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren bir ay içinde ödeneceği belirtilmiştir. Motorlu taşıtlar verginin ödenmesine ilişkin MTVK m. 9/4 hükmünde özel düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre bu verginin madde de belirtilen dönemlerde ödenmesi gerekmektedir.

MTVK m. 9/4 hükmünde verginin her sene Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Takvim yılının ilk altı ayında ödenmesi gereken vergi miktarını etkileyen bir durum meydana gelmişse ikinci taksitin yeni duruma göre ödenmesi gerekmektedir.

1.4. Vergilerin Sınıflandırılmasında Motorlu Taşıtlar Vergisinin Yeri

Bu bölümde literatürde vergilerin çeşitli açılardan sınıflandırılmasında MTV'nin yeri ele alınacaktır.

1.4.1. Vergilerin Konusuna Göre Sınıflandırılması

Konusunun veya kaynağının ne olduğuna göre vergiler, gelir vergileri, harcama vergileri ve servet vergileri olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2020: 64). Başka bir deyişle vergilerin gelir, harcama ve servet vergileri olarak sınıflandırılması vergilerin iktisadi kaynağına göre ayırımına dayanmaktadır. Vergilerin iktisadi kaynağına göre ayırımında ise verginin konusunun vasfı esas alınmaktadır (Şahin, 2018: 4). Buna göre vergilerin gelir, harcama ve servet vergileri şeklindeki sınıflandırılmasında ilgili vergi konusunun vasfı esas alınarak sınıflandırma yapılmaktadır (Turhan, 2020: 115).

Gelir vergileri ile gerçek kişi ve kurumların elde etmiş oldukları gelirleri vergilendirilmektedir (Polat, 2014: 6). Buna göre gelirin doğmasıyla birlikte oluşan vergiler, gelir vergileridir (Erdoğan, 2016: 8).

Tüketilen veya üretilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilere harcama vergileri denilmektedir (Şahin, 2018: 6).

İktisadi varlıklara sahip olma veya sahip olunan servetin el değiştirmesi ya da değerinde artış görülmesi durumunda alınan vergilere servet vergileri denilmektedir (Turhan,

2020: 115). Ülkemizde veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ile çalışma konumuz olan motorlu taşıtlar vergisi servet vergilerini oluşturmaktadır.

1.4.2. Objektif – Sübjektif Vergiler Sınıflandırması

Verginin alınması sırasında mükellefin kişisel durumunun göz önüne alınıp alınmamasına göre vergiler objektif ve sübjektif vergiler olarak ikiye ayrılmaktadır (Öncel vd., 2021: 240).

Objektif vergiler doğrudan vergi konusunu hedef alan ve mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını, yani sübjektif unsurları gözetmeyen vergilerdir (Turhan, 2020: 102).

Sübjektif vergiler, mükelleflerin kişisel ödeme gücüne göre ayarlanan vergilerdir. Yani sübjektif vergiler ilke olarak, vergiye tabi kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını esas almaktadır (Turhan, 2020: 102).

Buna göre, kişiselleştirilebilen vergiler sübjektif vergiler olarak kabul edilirken, kişiselleştirilmesi mümkün olmayan vergiler ise objektif vergiler olarak kabul edilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2020: 72).

Bu sınıflandırmada motorlu taşıtlar vergisi objektif vergiler içerisinde yer almaktadır (Polat, 2014: 5). Zira motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların yapısı ve özelliklerini esas almakta olup, taşıtların sahibinin şahsi, ailevi durumları, gelir seviyesini dikkate almadığı için objektif nitelikte bir vergidir (Ulusoy ve Akdemir, 2013: 90).

1.4.3. Dolaylı – Dolaysız Vergiler Sınıflandırması

Vergilerin dolaylı ve dolaysız vergiler olarak sınıflandırılması, verginin yansıtılabilmesi, verimliliği ve konusunun sürekliliği gibi kriterler esas alınarak yapılan sınıflandırmadır (Şen ve Sağbaş, 2020: 65).

Konusu sürekli, yükümlüsü önceden belli ve matrahı devamlı olan vergiler dolaysız vergiler olarak adlandırılırken, konusu süreklilik göstermeyen, yükümlüsü önceden belli olmayan ve matrahı süreklilik göstermeyen vergiler dolaylı vergiler olarak adlandırılır (Şen ve Sağbaş, 2020: 65).

Bir vergi harcamalar üzerinden alınıyorsa dolaylı, gelir ve servet üzerinden alınıyorsa dolaysız vergidir (Şen ve Sağbaş, 2020: 65).

Servet vergileri dolaysız vergilerdir (Turhan, 2020: 191). Servet üzerinden alınan vergilerden olan MTV'de dolaysız bir vergilerdendir (Şahin, 2018: 23).

1.4.4. Olağan Vergiler – Olağanüstü Vergiler Sınıflandırılması

Devletin normal dönemlerde topladığı, zamana göre süreklilik arz eden ve uzun süre varlıklarını sürdüren vergilere olağan (sürekli) vergilerdir. Olağanüstü (geçici) vergiler ise normal zamanların dışında toplanan, süreklilik arz etmeyen ve doğal afetler, büyük çaplı ekonomik krizler gibi olağanüstü şartlara özgü olarak toplanan vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2020: 77).

Buna göre olağan olarak uygulanan, süreklilik arz eden çalışma konumuz olan motorlu taşıtlar vergisi olağan vergilerdendir.

1.5. Güvenlik Önlemleri

Bildirme ve sorumluluk başlıklı MTVK m. 13 hükmünde motorlu taşıtlar vergisinin tahsilinin güvence altına alınması için birtakım düzenlemeler öngörülmüştür.

Bu düzenlemeleri kamu görevlilerine yönelik önlemler ve yükümlülere yönelik önlemler olmak üzere ikiye ayırabiliriz (Öncel vd., 2021: 418-419).

MTVK m. 13/1-a hükmünde sicil memurlarına ödevler yüklenmiştir. Buna göre, sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları, bu verginin alınmasına esas olabilecek bilgiler ile bu bilgilerde gerçekleşen değişiklikleri, kayıt ve tescil yahut değişikliğin tespit tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

Hükmün devamında bu yükümlülüklere uyulmamasının yaptırımını düzenlenmiştir. Buna göre, bu zorunlulukları yerine getirmeyen sicil memurları hakkında VUK m. 150 hükmünün 1-3 bendinde yazılı cezalar uygulanacaktır.

MTVK m. 13/1-c hükmünde taşıtların satış ve devir işlemlerini yapanlara ödevler yüklenmiştir. Buna göre, bu kişiler satış ve devir işlemi yapmadan evvel, satış veya devir konusu taşıtlara ait ödenmemiş MTV ile gecikme zam ve faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belge istemekle yükümlüdürler.

MTVK m. 13/1-d hükmünde taşıtların fenni muayenesine ilişkin bu işlemlerde görevli gerçek ve tüzel kişilere ödevler yüklenmiştir. Buna göre, bu kişiler taşıtların fenni muayenelerini yapmadan evvel, ilgili taşıta ait verginin ödenip ödenmediğini araştırmakla yükümlüdürler. Yapılan araştırma sonucunda vergisi ödenmemiş veya AATUHK m. 48 hükmüne göre taksitlendirilmemiş taşıtlara ait fenni muayene yapılamayacaktır.

MTVK m. 13/1-e hükmünde c ve d bendinde belirtilen bu yükümlülükler uyulmamasının yaptırımı düzenlenmiştir. Buna göre, c ve d bentlerinde belirtilen yükümlülükler riayet etmeden işlem yapanlar, ödenmeyen veya eksik ödenen vergiler ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından, mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Belirtmek gerekir ki görevin gereklerini yerine getirmemesi nedeniyle sorumlu sıfatı ile ödemek mecburiyetinde kalan kişiler, mükelleflere rücu hakkına sahiptirler.

MTVK m. 13/1-b hükmünde yükümlülere ek bir ödev getirilmiştir (Öncel vd., 2021: 419). Buna göre MTV mükellefleri, adlarına kayıt ve tescilli taşıtları ve verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Bendin devamında yükümlülerin bu ek ödev uymamasının yaptırımı düzenlenmiştir. Buna göre, bu yükümlülükler uymayanlar hakkında VUK m. 352 hükmüne bağlı usulsüzlük cezalarına ait cetvelin (İhtar 2) sırasına göre ceza kesilecektir.

1.6. Türk Vergi Sisteminde Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Diğer Vergiler

Ülkemizde motorlu taşıtlar iki açıdan vergilendirilmekte olup; bunlardan birincisi harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV iken ikincisi servet üzerinden alınan vergiler kapsamında yer alan çalışma konumuz olan MTV'dir (Gürdin, 2017: 41). Çalışmamız kapsamında motorlu taşıtlar vergisi incelense de motorlu taşıtların iktisabında uygulanan KDV ve ÖTV'ye de değinilecektir.

Çalışmamız kapsamında incelenen motorlu taşıtlar vergisi satışa konu taşıtların satın alınması esnasında değil, kullanıldığı süreçte ödenmesi gereken bir vergidir (Ercan,

2015: 217). Bu bölümde incelediğimiz KDV ve ÖTV ise motorlu taşıtların kullanılması nedeniyle değil iktisaplarında ödenmesi gereken vergilerdir.

1.6.1. Katma Değer Vergisi

Genel tüketim vergisi türü olan katma değer vergisi istisnalar dışında tüm mal ve hizmetleri kapsamına almaktadır (Pehlivan, 2022: 394).

KDVK m. 1 hükmünde katma değer vergisinin konusuna giren işlemler sayılmıştır. Bu hükme göre ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Buna göre motorlu taşıtların iktisabında katma değer vergisi uygulanmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus özel tüketim vergisi uygulamasından farklı olarak motorlu taşıtların sadece ilk iktisapları değil sonraki iktisapları da katma değer vergine tabi olabilecektir. Yani ilgili taşıt daha önce tescil edilmiş, başka bir ifadeyle ikinci el ise bu halde satıcının gerçek veya tüzel kişi olması durumuna göre KDV uygulanabilecektir (Hacıköylü, 2017: 84).

1.6.2. Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK m. 1. hükmünde Kanun'a ekli listelerde sayılanların ÖTV'ye tabi olduğu belirtilmiştir. Madde de dört adet listeden bahsedilmektedir. Motorlu taşıtlar II sayılı listede yer almaktadır.

ÖTVK m. 1/1-b uyarınca Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında ve m. 1/1-c uyarınca kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi sırasında bir defaya özgü olarak ÖTV alınır. Burada II sayılı listede bulunan motorlu taşıtlar için vergiyi doğuran olay, motorlu taşıtların ilk iktisabıdır (Pehlivan, 2022: 396). Yani uygulamada ikinci el taşıt satışı olarak adlandırılan satışlarda ÖTV uygulanmamaktadır.

Başka bir deyişle ÖTV, konusuna giren mal için bir kez uygulandığı için verginin kapsamına giren motorlu taşıtların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri bu vergiye tabi olmamaktadır (Hacıköylü, 2017: 93).

BÖLÜM 2: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN SERVET VERGİSİ NİTELİĞİ VE MALİ GÜÇ İLKESİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde ilk olarak servet vergilerinin kendi içerisindeki sınıflandırılmasında motorlu taşıtlar vergisinin yerine yer verilerek devamında ülkemizde bu verginin servet unsurunu tam olarak kavrayıp kavramadığı her bir vergilendirme kriteri özelinde ayrı ayrı ortaya konulacaktır. Daha sonra mali güç ilkesine ilişkin genel açıklamalar yapılarak devamında ülkemizde bu verginin mali güç ilkesine uygun olarak uygulanıp uygulanmadığı her bir vergilendirme kriteri özelinde ayrı ayrı ortaya konulacaktır.

2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Servet Vergisi Niteliği

Bu bölümde MTV'nin servet vergisi niteliği ve literatürde servet vergilerinin sınıflandırılması içerisinde bu verginin yeri ele alınacaktır.

2.1.1. Servet Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi

Servet vergisi olarak MTV'nin incelenmesinden evvel servet kavramını tanımlamak gerekmektedir. Servet, kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu tüm iktisadi değerlerin toplamıdır (Turhan, 2020: 191). Başka bir deyişle servet kişilerin belirli bir zamanda sahip bulunduğu, para ile ölçülebilen tüm değerlerin toplamıdır. Dolayısıyla servet, tasarrufların, yatırımların, bağış ve miras paylarının toplamından oluşmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2022: 285). Türkiye'de servet üzerinden alınan vergilere ise servet vergisi denilmektedir (Türkkan, 2007: 21).

Ülkeler arasında ve zaman içinde önemli ayrımlar göstermekle birlikte tüm servet vergilerinin ortak vasfı, kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumunu yükümlü kılmasıdır (Turhan, 2020: 191). Yani servet vergileri iktisadi faaliyetleri değil serveti yükümlü kılar.

Yüksek değerli taşınır malların kullanımının yaygınlaşmasına koşut olarak servet vergilerinin kapsamına bazı taşınır mallar da alınmıştır (Turhan, 2020: 192). Kapsama alınan bu taşınır mallardan biri de çalışma konumuz olan motorlu taşıtlardır. Yani

motorlu taşıta sahip kişilerin olmayanlara göre ödeme gücünün fazla olduğu varsayımı motorlu taşıtların vergilendirilmesinin nedenidir (Şahin, 2018: 54).

Servet vergilerinin temel gayesi, servet unsuruna sahip bulunan kişiler üzerine mali güçleri oranında ek yük getirmek suretiyle gelir dağılımını yeniden düzenlemek ve sosyal adaleti gerçekleştirmektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 246). Buna göre servet vergileri özellikle servet ve gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermek gayesiyle uygulanmakta olup bu kapsamda MTV'nin, vergi yükünün adil dağılımını gerçekleştirecek şekilde uygulanması gerekmektedir (Üstün, 2012: 176).

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan vergiler şu şekilde sınıflandırılmaktadır: Gelir vergileri, harcama vergileri ve servet vergileri. Motorlu taşıta sahip olmak, servet göstergesi olduğu için vergi konusu yapılmaktadır (Polat ve Eser, 2014: 271). Bu nedenle bu sınıflandırma içerisinde motorlu taşıtlar vergisi servet vergileri kapsamında değerlendirilmektedir (Kabakçı Karadeniz, 2018: 197).

2.1.2. Servet Vergilerinin Sınıflandırılması

2.1.2.1. Vergi Konusunun Kapsamına Göre Sınıflandırma

Servet vergileri vergi konusunun kapsamına göre genel servet vergileri ve özel servet vergileri olarak iki şekilde sınıflandırılmaktadır (Türkkan, 2007: 22).

Mükelleflerin sahip olduğu varlıkların tümünün vergilemeye esas alındığı servet vergileri genel servet vergisi niteliğindedir (Turhan, 2020: 198).

Mükelleflerin sahip bulundukları servet unsurlarından bazılarının vergilemeye esas alındığı servet vergileri özel servet vergisi niteliğindedir (Turhan, 2020: 198).

Buna göre özel servet vergilerini genel servet vergilerin ayıran en önemli fark, kişilerin servet unsurlarının tamamının değil, bazılarının vergilendirmeye tabi tutulmasıdır (Şahin, 2018: 18).

Motorlu taşıtlar vergisi kişinin malvarlığına girebilen tüm değerleri değil, sadece bu değerlerden motorlu taşıtları yükümlendirdiği için vergi konusunun kapsamı açısından özel servet vergisi olarak nitelenmektedir (Öncel vd., 2021: 413).

Kısaca motorlu taşıtlar vergisinin, servetin tamamını değil de sadece belirli bir unsurunu ilgilendirdiği için özel servet vergisi olarak nitelendiğini söyleyebiliriz (Yıldız, 2006: 116).

2.1.2.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler – Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler Sınıflandırması

Servet vergilerini, servet üzerinden alınan vergiler ve servet transferi üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırabiliriz (Polat, 2014: 7).

Servet transferinden alınan vergilere veraset ve intikal vergisini örnek verebiliriz.

Emlak vergisi ve çalışma konumuz olan MTV servet üzerinden alınan vergilerdendir (Polat, 2014: 7).

2.1.2.3. Tahsilin Sürekli – Geçici Olmasına Göre Sınıflandırma

Servet vergilerini zaman kriterine göre yani tahsilinin sürekli ve geçici olmasına göre sınıflandırabiliriz (Türkkan, 2007: 23). Bu sınıflandırma literatürde olağan ve olağanüstü vergiler olarak da adlandırılmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2020: 217).

Servet vergisinin tahsili sürekliyse sürekli servet vergisi söz konusuysa, tahsilatın sürekli değil geçici olması durumunda geçici servet vergisi söz konusudur (Şahin, 2018: 19).

Sürekli servet vergileri zaman bakımından devamlılık arz eden ve alelade olarak vergi sistemlerinde yer alan vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2020: 217).

Buna göre tahsili süreklilik arz eden motorlu taşıtlar vergisi devamlı (olağan) servet vergisi olarak nitelenmelidir (Türkkan, 2007: 23).

Geçici (olağanüstü) servet vergileri zaman bakımından süreklilik arz etmeyen, olağanüstü şartlara özgü olarak ve bir defaya özgü olarak yürürlüğe konulan, kısa ömürlü vergilerdir (Şen ve Sağbaş, 2020: 217).

12.11.1942 tarihinde uygulanmaya başlayan Varlık Vergisi geçici servet vergilerine örnek olarak verilebilir. Zira bu vergi İkinci Dünya Savaşı'nın ortaya çıkardığı aşırı kazançları vergilendirmek amacıyla 12.11.1942 tarihinde uygulanmaya başlamış ve kısa

bir süre yürürlükte kaldıktan sonra 15.03.1944 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır (Şen ve Sağbaş, 2020: 217).

2.2. Servet Vergisi Niteliğinin Değerlendirilmesi

Her ne kadar günümüz şartlarında motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde bir eğilim olsa da motorlu taşıtların servet unsuru olması nedeniyle bu verginin iki yönünün olduğunu söyleyebiliriz (Polat ve Eser, 2014: 271. Zira motorlu taşıta sahip olmak ödeme gücünün bir göstergesidir (Ulusoy ve Akdemir, 2013). Yani bu verginin çevresel amaçlarla uygulanması gerektiği yönündeki eğilim bulunsa da vergi konusunun servet unsuru olduğu gerçeği göz ardı edilmemelidir.

Bu bölümde MTV'nin Türkiye uygulamasında dikkate alınan vergilendirme kriterlerinin bu verginin servet vergisi niteliğine uygun olup olmadığı, serveti yeterince kavrayıp kavramadığı ele alınacaktır.

2.2.1. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi kriteri tarifelerde yer alan çoğu taşıtta uygulanmaktadır. Buna göre şu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi esas alınmaktadır:

I sayılı tarifiede bulunan motosiklet, arazi taşıtları, kaptıkaçtı ve otomobiller ile II sayılı tarifiede bulunan motorlu karavanlar ve panel van. Bu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Genel olarak motor silindir hacmi arttıkça taşıtların servet değeri artmaktadır. Bu nedenle bu taşıtların vergilenmesinde motor silindir hacmi kriterinin dikkate alınmasının motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğine, servet unsurunu kavramaya uygun olduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

2.2.2. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi

2.2.2.1. Genel Olarak

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde yaş kriteri I, II ve IV sayılı tarifelerde bulunan tüm taşıtların vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre bu tarifelerde yer alan taşıtların vergilendirilmesinde yaş esas alınmaktadır.

Tarifelerde yer alan taşıtların yaşı büyüdükçe ödenmesi gereken MTV azalmaktadır. Bu düzenlemenin altında yatan neden taşıtın yaşı arttıkça servet değerinin azaldığı varsayımdır (Yalçın, 2013: 153). Bu nedenle tarifelerde yer alan taşıtların vergilendirilmesinde yaş kriterinin dikkate alınmasının motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğine, servet unsurunu kavramaya uygun olduğunu söyleyebiliriz.

2.2.2.2. Yaş Aralıklarının Değerlendirilmesi

I sayılı tarifiede bulunan taşıtların yaş aralığı şu şekilde belirlenmiştir: bir-üç yaş, dört-altı yaş, yedi-on bir yaş, on iki-on beş yaş, on altı yaş ve yukarı yaş.

II sayılı tarifiede bulunan taşıtların yaş aralığı şu şekilde belirlenmiştir: bir-altı yaş, yedi-on beş yaş, on altı ve yukarı yaş.

IV sayılı tarifiede bulunan taşıtların yaş aralığı şu şekilde belirlenmiştir: bir-üç yaş, dört-beş yaş, altı-on yaş, on bir ve yukarı yaş.

Tarifelerde yer alan yaş aralıkları incelendiğinde görüleceği üzere II sayılı tarifiede bulunan taşıtların yaş aralığı diğerlerine göre daha geniş belirlenmiştir. Bu durum servet unsuru olan II sayılı tarifiede bulunan taşıtların değerinin tam olarak kavranamaması sonucunu doğurmaktadır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249). Motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğinin pekiştirilmesi, servet unsurunun daha iyi kavranabilmesi için yapılacak düzenlemeyle II sayılı tarifiede yer alan taşıtların yaş aralıklarının I sayılı tarifiedeki taşıtlara paralel olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

2.2.3. Taşıt Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi

7061 sayılı Kanun öncesinde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların değeri dikkate alınmamaktaydı. Bu Kanun ile I sayılı tarifiede yer alan otomobil, kaptıkaçtı ve

arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde taşıtların değerinin dikkate alınacağı düzenlenmiştir.

7061 sayılı Kanun uyarınca bu taşıtlardan 01.01.2018 ve sonrasında tescil edilenler için taşıt değeri kriterinin dikkate alınması gerektiği düzenlenmiştir. Buna göre taşıt değeri kriteri sadece 01.01.2018 tarihinden itibaren kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarının vergilendirilmesinde uygulanacaktır.

Değişiklikten önce MTVK I sayılı tarifiede bulunan arazi taşıtları, kaptıkaçtı ve otomobillerin motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmakta olup, bu taşıtların yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktaydı (Kabakçı Karadeniz, 2018: 198). Söz konusu durum aynı silindir hacmi ve yaşta olan farklı markalardaki taşıtların birbirinden tamamen farklı değerleri olsa da aynı miktarda vergiye tabi tutulmalarına neden olmaktaydı. 28.11.2017 tarihli değişiklikle birlikte MTV hesaplanmasında tür itibarıyla sınırlı da olsa taşıt değeri de esas alınmaya başlanmıştır. Böylelikle değeri yüksek olan bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisi artırılmıştır (Kabakçı Karadeniz, 2018: 195).

Örneğin 31.12.2017 tarihinde satın alınan 300.000 TL değerinde 1600 cm³ motor silindir hacmine sahip otomobilin vergisi, 2018 yılı için 1294 TL iken, ilgili otomobilin 02.01.2018 tarihinde satın alınması durumunda otomobile ait ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi 1553 TL'ye yükselmektedir. Bu değişiklikle birlikte MTV'nin taşıt değerini daha fazla kavradığı ve çevre duyarlı vergilemeden ziyade servet vergisi özelliğinin ön plana çıktığını söyleyebiliriz (Kabakçı Karadeniz, 2018: 195).

Kısaca taşıt değeri kriteri zaman ve taşıt türü açısından sınırlı olarak uygulanmaktadır. Sınırlı da olsa bu uygulama motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğini pekiştirmiştir (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2414). Zira taşıt değeri doğal olarak servet göstergesi olup taşıt değeri kriteriyle servetin kavranışı kolaylaşmıştır.

Ancak belirtmek gerekir ki 7061 sayılı Kanun 31.12.2017 tarihine kadar kayıt ve tescil edilen arazi taşıtları, kaptıkaçtı ve otomobiller değişiklikten etkilenmeksizin yani taşıt değeri kriteri dikkate alınmaksızın ödenmesi gereken MTV hesaplanacaktır. Bu durum motorlu taşıtlar vergisinin servet unsurunu kavramasını güçleştiren bir durum yaratmaktadır (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2428). Zira bu durumda servet unsuru olan

motorlu taşıtların çoğunluğunun vergilendirilmesinde taşıt değeri dikkate alınmamaktadır.

2.2.4. Oturma Yeri Sayısı Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı kriteri sadece II sayılı tarifiede yer alan otobüslerin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı esas alınmaktadır.

Otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Oturma yeri sayısının artması servet unsuru olan taşıtın piyasa değerinin yüksek olduğunun bir göstergesidir. Bu nedenle oturma yeri sayısı kriterinin motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğini pekiştiren bir kriter olduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 249). Yani oturma yeri sayısı kriteri servetin kavranışını kolaylaştırmaktadır.

2.2.5. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık kriteri II sayılı tarifiede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık dikkate alınmaktadır.

Kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Azami toplam ağırlık miktarının artması servet unsuru olan taşıtın piyasa değerinin yüksek olduğunun belirtisidir. Bu sebeple azami toplam ağırlık kriterinin MTV'nin servet vergisi vasfını pekiştiren, servet unsurunun kavranmasını kolaylaştıran bir kriter olduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

2.2.6. Azami Kalkış Ağırlığı Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı kriteri IV tarifiede bulunan uçak ve helikopterlerin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı esas alınmaktadır.

Uçak ve helikopterlerin vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Azami kalkış ağırlığının yüksek olması taşınabilecek yolcu sayısını ve taşınabilecek yük kapasitesini arttırması nedeniyle bu taşıtların piyasa değerinin yüksek olduğunun belirtisidir. Bu nedenle azami kalkış ağırlığı kriterinin MTV'nin servet vergisi vasfını pekiştiren, servet unsurunun kavranmasını kolaylaştıran bir kriter olduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 250).

2.2.7. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

21.03.2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun ile getirilen motor gücü kriterinden evvel sadece elektrik motora sahip taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisine tabi değillerdi. 7103 sayılı Kanun ile önceden MTV kapsamında yer almayan sadece elektrik motorlu taşıtlarda verginin kapsamına alınmıştır.

Servet göstergesi olan sadece elektrik motora sahip taşıtların MTV kapsamına alınması, motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi niteliğine uygun bir düzenleme olarak değerlendirilmelidir.

2.2.8. Genel Değerlendirme

Ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin tam olarak servet unsurunu kavramadığı, tam anlamıyla servet vergisine uygunluk taşımadığını söyleyebiliriz. Bunun nedenlerini sıralayacak olursak:

Uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi vasfında olabilmesi için taşıtın servet değeri üzerinden alınması gerekmektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 246). Ülkemizdeki uygulamada taşıt değeri kriteri tüm motorlu taşıtlar için uygulanmamaktadır. Taşıt değeri kriteri tür ve zaman itibarıyla sınırlı olarak uygulanmaktadır. Taşıt değeri kriteri 01.01.2018 tarihi itibarıyla kayıt ve tescil edilen arazi taşıtları, kaptıkaçtı ve otomobiller için uygulanmaktadır. 7061 sayılı Kanun ile taşıt değeri kriterinin benimsenmesi MTV'nin servet vergisi vasfını pekiştirmişse de kriterin tür ve zaman itibarıyla sınırlı olarak uygulanması verginin servet vergisi niteliğini pekiştirme, servetin kavranışını kolaylaştırma noktasında yeterli etkide

bulunamamaktadır. Zira motorlu taşıtlar vergisine tabi taşıtların çoğuna bu kriter uygulanamamaktadır.

Ülkemizde uygulanan MTV spesifik matraha sahip olması nedeniyle servet unsurunu tam olarak kavrayamamaktadır. Bu nedenle verginin yeniden dağıtıcı etkisi zayıflamakta, yükümlülerin servet değerleriyle orantılı şekilde vergilendirilmeleri mümkün olmamaktadır (Çiçek ve Şahin, 2019: 246).

II sayılı tarifiede bulunan taşıtların yaş aralığı oldukça geniş belirlenmiştir. Bu durum servet unsuru olan II sayılı tarifiede bulunan taşıtların değerinin tam olarak kavranamaması sonucunu doğurmaktadır (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

Minibüslerin vergilendirilmesinde tek vergileme ölçütü olarak yaş kriteri benimsenmiştir. Minibüslerin yaşı arttıkça ödenmesi gereken vergi miktarı düşmektedir. Minibüslerin vergilendirilmesinde motor silindir hacmi, taşıt değeri, koltuk sayısı gibi ölçütlerin göz önüne alınmıyor olması verginin servet vergisi niteliğini zedelemekte, servetin kavranışını zorlaştırmaktadır. Zira dikkate alınmayan bu ölçütler minibüslerin ilk satın alma bedelini veya ikinci el piyasadaki güncel bedelini önemli ölçüde etkilemektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

Özel olarak değinmek gerekir ki benzin ve dizel motosikletlerin vergilendirilmesinde motor silindir hacmi ve yaş kriteri esas alınacaktır. Motosikletler için belirlenen maktu MTV tutarları arasında makasın, I sayılı tarifiede bulunan diğer taşıtlara göre oransal olarak daha düşük olduğunu söyleyebiliriz. Otomobillerin piyasa değerleri arasındaki farkın motosiklet değerleri arasındaki farktan fazla olması nedeniyle bu durumunda motosikletlerin piyasa değerleri ile kısmen uyumlu olduğunu söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 249).

2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mali Güç İlkesi Bağlamında Değerlendirilmesi

Anayasal vergilendirme ilkelerini; verginin kanuniliği ilkesi, verginin genelliği ilkesi, vergide eşitlik ilkesi, vergilemede adalet ilkesi ve çalışmamızda incelenecek olan mali güç ilkesi olarak sıralayabiliriz. Mali güç ilkesine ilişkin inceleme yapılmadan evvel diğer anayasal vergilendirme ilkelerini kısa şu şekilde tarif edebiliriz:

AY m. 7 hükmünde yer alan yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ve AY m. 73/3 hükmü, verginin kanuniliği ilkesinin temellerini oluşturmaktadır (Karakoç, 2013: 1265).

Verginin kanuniliği ilkesi gereği olarak, verginin ne üzerinden alınacağı yasama organı tarafından belirlenir ve kanunda gösterilmemiş şeyler vergilemeye tabi tutulamaz (Şen ve Sağbaş, 2020: 130).

AY m. 73/1 hükmünde mali güç ilkesiyle birlikte verginin genelliği ilkesine de yer verilmiştir. Hükümde geçen “herkes” sözcüğünün yansıttığı verginin genelliği ilkesidir (Oktar, 2014: 32). Verginin genelliği ilkesinin anlamı, vergi yükünün belirli kişilere veya toplumsal kesimlere yüklenmeyerek, vatandaşların ve yurttta yaşayan yabancıların tümüne dağıtılmasıdır (Kaneti vd., 2022: 49).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır (Üstün, 2012: 175). Buna göre vergide eşitlik ilkesi mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanmaktadır.

AY m. 73/1 hükmündeki “mali güce göre ödenmesi” ve AY m. 73/2 hükmündeki “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ifadelerinin yansıttığı vergilemede adalet ilkesidir. Adalet ilkesine göre, vergilemede mükelleflerin kişisel durumları ile ekonomik durumlarının göz önünde bulundurulması zorunludur. Buna göre vergi kanunlarının kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini sağlayacak nitelikte olması gerekmektedir (Pehlivan, 2022: 27).

Bu bölümde ilk olarak mali güç ilkesine ilişkin inceleme yapılacak olup daha sonra MTV’nin Türkiye uygulamasında dikkate alınan vergilendirme kriterlerinin mali güç ilkesine uygun olup olmadığı ele alınacaktır.

2.3.1. Mali Güç İlkesi

2.3.1.1. Tanım

Mali güce göre vergilendirme ilkesinin tanımı incelenmeden önce mali güç kavramını tanımlamak gerekmektedir. Buna göre mali güç, mükelleflerin vergi ödeme gücünü gösteren ekonomik değerler toplamıdır (Erkin, 2012: 244).

Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker mali güce göre vergilendirme ilkesini, kişilerin ekonomik ve şahsi durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri şeklinde tanımlamıştır (Öncel vd., 2021: 61).

Ceylan mali güce göre vergilendirme ilkesini, kişilerin kamu harcamalarının finansmanına, vergi ödevinin yerine getirilmesi suretiyle mali güçleriyle orantılı olarak katılmaları şeklinde tanımlamıştır (Ceylan, 2020: 38).

Oktar mali güce göre vergilendirme ilkesini, kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine bakılmaksızın, kişilerin mali iktidara sahip olmaları durumunda vergilendirilmeleri şeklinde tanımlamıştır (Oktar, 2014: 33).

Sugözü, Yıldırım ve Aydın mali güce göre vergilendirme ilkesini, kişilerin ekonomik ve bireysel durumlarına göre vergi alınması şeklinde tanımlamıştır (Sugözü, Yıldırım ve Aydın, 2014: 116).

AYM mali güce göre vergilendirme ilkesini 23.07.2003 tarihli kararında, mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması olarak tanımlamıştır (AYM, E. 2003/48, K. 2003/76).

2.3.1.2. Mali Güç İlkesinin Hukuksal Zemini

AY m. 73/1 hükmüne göre “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Ülkemizde AY m. 73/1 hükmüyle mali güç ilkesi anayasal bir vergileme prensibi olarak benimsenmiştir (Gökçay, 2017: 114).

2.3.1.3. Mali Güç İlkesinin Gerekleri

AY m. 73/1 hükmünde vergilerin mali güce göre konulması hükme bağlanmış olmakla birlikte mali gücün hangi göstergelere göre belirleneceği düzenlenmemiştir (Öncel vd., 2021: 62).

Mali güce göre vergilendirme prensibi gereği olarak mali gücü fazla olanın, daha az mali gücü olana göre daha çok vergi ödemesi gerekmektedir (Gökçay, 2017: 115). Yani kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirme yapılması mali güce göre vergilendirme ilkesinin gereği olarak karşımıza çıkmaktadır (Karakoç, 2013: 1287).

Gelir, harcama ve servetin kişilerin mali güçlerinin ana göstergeleri olduğu kamu maliyesinde kabul edilmektedir (Öncel, 2021: 62). Servet, harcamalar ve gelir mali gücün belirtisidir (Oktar, 2014: 33). Buna göre mali güce göre vergilendirme ilkesi bu

unsurların tümüne ilişkin bir ilke olarak değerlendirilmelidir. Bu kapsamda motorlu taşıtlar vergisinin de mali güce göre ödenmesi gerekmektedir (Karakoç, 2013: 1286). Buna göre AY m. 73/1 hükmü uyarınca motorlu taşıtlar vergisine ilişkin yapılacak düzenlemelerde mali güç ilkesi dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde ilgili düzenlemeler Anayasa'ya aykırılık teşkil edecektir (Üstün, 2012: 175).

Özetle motorlu taşıtlar vergisinin mali güç ilkesine uygun olması anayasal bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır (Yalçın, 2013: 153).

2.3.2. Mali Güç İlkesi Bağlamında Değerlendirme

2.3.2.1. Literatür Taraması

Türkkan (2007), ülkemizde MTV uygulamasının mali güç ilkesine uygun olup olmadığını incelemiş ve mevcut motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının dikey adaleti zedelediği, tersine artan oranlılığa neden olduğu, mali güç prensibi uyarınca vergilemeye uygun olmadığı sonuçlarına ulaşmıştır. Türkkan, MTV'nin taşıtın parasal değerine göre alınması gerektiği ve MTV'ye ilişkin yapılacak düzenlemelerde söz konusu verginin çevre vergisi özelliğine kavuşturulması gerektiği önerilerinde bulunmuştur.

Üstün (2012), çeşitli ülkelerde motorlu taşıtlar üzerinden alınmakta olan vergileri incelemiş ve Türkiye için şu tespitler ve önerilerde bulunmuştur: Mevcut motorlu taşıtlar vergisi, tam anlamıyla servet vergisi özelliği göstermemekle birlikte çevre vergisi özelliği de taşımamaktadır. Yapılan düzenlemelerde çevreyi koruma amacı güdülmese de tamamen tesadüfi olarak çevrenin korunmasına ilişkin yararlar ortaya çıkmaktadır. Türkiye'de motorlu taşıtların vergilendirilmesi gözden geçirilerek mali güç ilkesi ve çevrenin korunması birlikte dikkate alınarak; CO₂ emisyon miktarı, kasko değeri, motor silindir hacmi ve yaş kriterlerinin birlikte yer aldığı yeni bir düzenleme yapılması gerektiği önerisine bulunmuştur.

Kaplan (2012), otomobillerin vergilendirilmesinde motor silindir hacmi ve yaş kriterlerini incelemiş ve bu kriterlerin vergide adalet ilkesine uygun olmadığı sonucuna ulaşmıştır. Kaplan, taşıt değeri kriteri ve karbon kriterinin birlikte dikkate alınarak düzenlemeye gidilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur. Buna göre öncelikle taşıtlar

değer esaslı çerçevesinde nispi oranlı bir vergiye tabi tutulmalı ve daha sonra hesaplanan bu vergiye karbondioksit salınım ölçüsünde eklemeler yapılmalıdır.

Erdoğan (2016), Türkiye’de uygulanan MTV’yi çevrenin korunması, adalet ve mali etkilerini dikkate alarak incelemiş ve şu sonuçlara ulaşmış ve önerilerde bulunmuştur: Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının anayasada belirtilen vergilendirmede adalet ve çevrenin korunumu (AY m. 56/2) ilkelerine uygun olmadığını belirtmiştir. Erdoğan, yükümlülerin mali güçlerinin ve çevreye yapılan CO₂ salınımının vergilendirmede dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Erdoğan, var olan MTV uygulamasına alternatif olarak binek otomobillere ilişkin; taşıt fiyat aralığına dayalı MTV, araç fiyat yüzdesine endeksli MTV ve CO₂ salınımına dayalı MTV sistemlerini geliştirmiş ve öneri olarak sunmuştur.

Kabakçı Karadeniz (2018), Türkiye’de otomobiller üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisini vergi adaleti ve çevre vergisi niteliği taşıyıp taşımadığı yönlerinden incelemiş ve bu verginin vergi adaletine tam anlamıyla uygun olmadığı, bu verginin çevre vergisi özelliği göstermesine rağmen vergilendirmede taşıtların kullandığı yakıt türünün dikkate alınmamasının bu niteliğiyle uyuşmadığı sonuçlarına ulaşmıştır.

Şahin (2018), anket çalışmasıyla Denizli ilindeki MTV yükümlülerinin, anılan vergiye karşı tutumlarını incelemiş ve yükümlülerin MTV’yi çevre vergisinden çok servet vergisi olarak algıladıkları sonucuna ulaşmıştır.

Kaynak (2019), Türkiye’de mevcut motorlu taşıtlar vergisi sistemini incelemiş ve mevcut motorlu taşıtlar vergisi tarifelerinin temel olarak yükümlülerinin mali gücünü dikkate almadığı, serveti yeterli olarak kavrayamadığı ve vergilemede eşitlik ve adalet prensiplerine aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Kaynak, tüketicilerin seçimlerinde özendirmeye ve caydırmaya yönelik düzenlemeler getirilerek hem çevrenin korunması hem de yükümlülerin mali güçlerinin de dikkate alınacağı yeni bir MTVK hazırlanması gerektiği sonucuna varmış ve binek taşıtlar için MTV’nin üç aşamada alındığı “Mesafe Temelli Motorlu Taşıtlar Vergisi” isimli önerisini sunmuştur.

2.3.2.2. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi

I sayılı tarifiede bulunan otomobil, kaptıkaçı, arazi taşıtları, motosikletler ve II sayılı taifiede bulunan panel van ve motorlu karavanların vergilendirilmesinde motor silindir

hacmi esas alınmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Motor silindir hacmi taşıtlarda servet göstergelerinden biridir (Yalçın, 2013: 154). Yani motor silindir hacminin yüksekliği bir mali güç simgesidir (Türkkan, 2007: 95). Bu nedenle ilk planda bu kriterin mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

Genelde motor silindir hacmi yüksek olan taşıtların değeri daha yüksek olsa da bu mutlak bir durum olmayıp bunun aksi durumlar da vardır. Aynı motor silindir hacmine sahip olmasına rağmen farklı markalardaki taşıtların fiyatları arasında büyük fark olabileceği gibi motor silindir hacmi yüksek olmasına rağmen ekonomik değeri düşük olan taşıtlar ve düşük silindir hacmine sahip olmasına rağmen yüksek ekonomik değerli taşıtlar da bulunmaktadır (Üstün, 2012: 177). Bu nedenle motor silindir hacmi kriterinin tam anlamıyla motorlu taşıtlar vergisinin mali güç ilkesine uygun olmadığını söyleyebiliriz.

2.3.2.3. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde yaş kriteri I, II ve IV sayılı tarifelerde bulunan tüm taşıtların vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre bu tarifelerde bulunan taşıtların vergilendirilmesinde yaş esas alınmaktadır. Buna göre taşıtların yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV azalmaktadır.

Bu düzenlemenin altında yatan neden taşıtın yaşı arttıkça servet değerinin azaldığı varsayımdır (Yalçın, 2013: 153).

Taşıtların yaşı büyüdükçe taşıtların servet değerinin azalması nedeniyle I, II ve IV sayılı tarifelerde bulunan taşıtların vergilendirilmesine yaş kriterinin dikkate alınmasının mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.2.4. Taşıt Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi

7061 sayılı Kanun ile I sayılı tarifiede bulunan otomobil, arazi taşıtı ve kaptıkaçtılar için yaş ve motoru silindir hacmi kriterlerine ek olarak taşıt değeri kriteri benimsenmiştir. Buna göre 01.01.2018 tarihinden itibaren tescil edilen I sayılı tarifiedeki taşıtların motorlu taşıtlar vergisinin hesabında taşıt değeri kriteri de dikkate alınacaktır. Buna göre bu taşıtların değeri arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Buna göre I sayılı tarifiede bulunan otomobil, arazi taşıtı ile kaptıkaçıların vergilendirilmesinde taşıt değeri kriterinin uygulanmaya başlanması mali güç ilkesine uygun bir düzenlemedir (İraz, 2018: 76). Zira taşıtların değeri arttıkça taşıtın servet değeri de artmaktadır.

Belirtmek gerekir ki yapılan düzenleme öncesinde literatürde motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında taşıt değerinin dikkate alınması gerektiği ileri sürülmekteydi (Kaplan, 2012: 216). Yapılan eleştirilerin odak noktası servet vergisi niteliğinde olan motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında taşıtların değeri dikkate alınmaksızın fiziki özelliklerine göre vergileme yapılmasının ödeme gücünün tam olarak kavranmasına mâni olduğu yönündeydi (Polat ve Eser, 2014: 279).

2.3.2.5. Oturma Yeri Sayısı Kriterinin Değerlendirilmesi

II sayılı tarifiede bulunan otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı kriteri uygulanmaktadır. Buna göre otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Oturma yeri sayısının artması servet unsuru olan taşıtın piyasa değerinin yüksek olduğunun belirtisidir (Çiçek ve Şahin, 2019: 249). Buna göre II sayılı tarifiede bulunan otobüslerin vergilendirilmesinde oturma yeri sayısı kriterinin dikkate alınmasının mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.2.6. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi

II sayılı tarifiede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık kriteri uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Azami toplam ağırlık miktarının artması servet unsuru olan taşıtın piyasa değerinin yüksek olduğunun belirtisidir (Çiçek ve Şahin, 2019: 249). Buna göre II sayılı tarifiede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık kriterinin dikkate alınmasının mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.2.7. Azami Kalkış Ağırlığı Kriterinin Değerlendirilmesi

IV sayılı tarifiede bulunan helikopter ve uçakların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı kriteri uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Azami kalkış ağırlığının yüksek olması yolcu sayısını ve taşınabilecek yük kapasitesini artırması nedeniyle bu taşıtların piyasa değerinin yüksek olduğunun bir göstergesidir (Çiçek ve Şahin, 2019: 250). Buna göre IV sayılı tarifiede bulunan helikopter ile uçakların vergilendirilmesinde azami kalkış ağırlığı kriterinin dikkate alınmasının mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

2.3.2.8. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

7103 sayılı Kanun ile daha önce MTV kapsamında yer almayan sadece elektrik motorlu taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisinin kapsamına alınmıştır.

Servet göstergesi olan sadece elektrik motora sahip taşıtların motorlu taşıtlar vergisi kapsamına alınması yönündeki düzenlemenin mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz.

BÖLÜM 3: MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN ÇEVREYE DUYARLI VERGİLEME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesi çevreye duyarlı vergileme açısından değerlendirilecek olup bu kapsamda bu verginin çevre vergisi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinden hareket edilecektir. Bu kapsamda ilk olarak çevre vergilerine ilişkin teorik açıklamalara yer verilmiş olup devamında Türkiye’de uygulanmakta olan motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi niteliği gösterip göstermediği her bir vergilendirme kriteri özelinde ayrı ayrı ortaya konulmuştur. Son olarak seçilmiş ülkelerde çevreye duyarlı olarak uygulanmakta olan motorlu taşıtlar vergisi uygulamalarına değinilecektir.

3.1. Çevre Vergilerine İlişkin Teorik Açıklamalar

Bu bölümde çevre vergilerinin; tanımı, çevre kirliliğiyle mücadelede araç oluşu, amacı, kirleten öder ilkesiyle ilişkisi, yararları ve türleri ele alınacaktır.

3.1.1. Tanım

Literatürde ekolojik vergiler (Değirmendereli, 2000: 253), yeşil vergiler (Özdemir, 2009: 19), çevresel vergiler/çevre vergileri (Değirmendereli, 2000: 253), kirlilik vergileri (Yıldız, 2017: 371) gibi çeşitli şekillerde ifade edilen çevre vergileri kavramının genel kabul görmüş bir tanımından söz edilememektedir (Canpolat Bıçakçı, 2017: 351).

Ferhatoğlu’na göre çevre vergileri, devlet tarafından zorunlu ve karşılıksız olarak alınan, çevreyle ilgili bir unsuru konu alan vergilerdir (Ferhatoğlu, 2003: 3).

Bilgin ve Orkunoğlu’na göre çevre vergileri, çevre kirliliğiyle ortaya çıkan negatif dışsallıklarla mücadelede yararlanılan ve gerçekleştirilmek istenilen diğer fiskal (mali) ve sosyal (ekstra fiskal) amaçlara yönelik olarak başvurulmuş mali araçlardır (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 80).

Çelikkaya’ya göre çevre vergisi, çevre ile ilgili matrahlar üzerinden alınan, zorunlu ve karşılıksız ödemeler ile az ya da çok sunulan hizmetin karşılığı olarak alınan bir kısım

resim ve harçların toplamıdır. Buna göre vergiler gibi resim ve harçlar da çevre vergisi deyiminin kapsamındadırlar (Çelikkaya, 2011: 98).

Yıldırım'a göre çevre vergileri, çevre sorunlarını ve çevre sorunları nedeniyle ekolojik bozulmaları gidermek için kullanılan vergiler, çevre vergileri olarak tanımlanmaktadır (Yıldırım, 2012: 25).

Polat'a göre çevre vergileri, çevre dostu olmayan ürün veya hizmetler için tüketiciler tarafından ödenen vergileri ifade etmektedir (Polat, 2014: 13).

Yıldız'a göre çevre vergileri, işletme faaliyetleri sonucunda çevreyi kirleten kimselerden alınan telafi edici vergilerdir (Yıldız, 2017: 371).

Ertekin ve Dam'a göre çevre vergisi, çevresel değerlerin ve ekolojik dengenin zarar görmesinin önlenmesi, çevresel bozulmaların giderilmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre kirliliğinin önlenmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden tek taraflı ve karşılıksız olarak kamu idareleri tarafından tahsil edilen parasal değerlerdir (Ertekin ve Dam, 2020: 69).

Avrupa Çevre Ajansı'na göre potansiyel olarak pozitif çevresel etki sağlaması nedeniyle enerji, taşımacılık, kirlilik ve doğal kaynaklardan alınan vergilere ekolojik vergiler (ecotaxes) adı verilmektedir (EEA. Aktaran; Canpolat Bıçakçı, 2017: 351).

OECD'ye göre çevreyle dikkate değer bir ilgisi olduğu varsayılan vergi tabanlarından toplanarak genel hükümete yapılan zorunlu ve karşılıksız ödemelere çevreye ilişkin vergiler (environmentally related taxes) adı verilmektedir (OECD 2006. Aktaran; Canpolat Bıçakçı, 2017: 351). Burada görüleceği üzere OECD, Avrupa Çevre Ajansı'na göre çevre vergilerini kavramını daha yumuşak bir yaklaşımla ele almış ve bu vergilerin kapsamını genişletecek şekilde tanımlamıştır.

3.1.2. Vergilerin Çevre Kirliliğiyle Mücadelede Araç Oluşu

Pigou 1920 yılında yayınlanan Refah Ekonomisi adlı kitabında dışsal maliyetlerin içselleştirilmesinde vergilerin bir araç olarak kullanılabileceği fikrini ilk kez ortaya atmıştır. Buna göre vergiler çevresel sorunların çözümünde bir araç olarak kullanılarak, fiyat mekanizması içine yansıtılmayan dışsal maliyetler kirleticieye ödettirilecektir (Uyduranoğlu, 2004: 46). Yani ilk defa Pigou tarafından vergilerin çevresel sorunların

çözümünde bir araç olarak kullanılabileceğine ilişkin fikir ortaya atılmıştır (Uyduranoğlu, 2005: 65).

Pigou'ya göre, vergiler dışsal maliyeti yani çevre kirliliği maliyetini tamamen karşılamalıdır (Uyduranoğlu, 2005: 65). Buna göre çevre vergilerinin teorik ilkeleri, negatif çevresel dışsallıkların içselleştirilmesinde vergilendirmenin bir araç olarak kullanılabileceği Pigou'nun analizine dayanmaktadır (Gündüz, 2013: 114).

Başka bir deyişle gelir sağlamak gayesiyle konulan vergiler, zamanla çevreyi koruma gayesiyle de uygulanan politika haline gelmiştir (Uyduranoğlu, 2004: 47). Değirmendereli'nin ifade ettiği üzere: Çevresel sorunların çözümünde ekonomik araçların ağırlığı gün geçtikçe artmaktadır. Klasik amaçlar olan emir ve yasaklamanın yerine günümüzde, üretici ve tüketicilerin maliyetlerini düşürmeleri yani daha az vergi ödemeleri için çevreyi koruma isteğinin kendiliğinden oluşturulması yönündeki politikaların daha başarılı olacağı kabul edilmektedir (Değirmendereli, 2000: 264).

Türkiye'de vergilerin mali olmayan amaçlarla kullanılabileceği AY m. 73/2 hükmüyle anayasal bir zemine sahiptir. Zira anılan fıkrada geçen “maliye politikası” deyimiyle vergilendirmeye mali olmayan amaçlarla da gidilebileceği vurgulanmıştır (Oktar, 2014: 33).

Vergilerin çevresel sorunların çözümünde etkin bir araç olabileceği düşüncesiyle birlikte bazı mali gayeli vergiler, çevresel gayeli vergilere evrilmiştir (Üyümez, 2016: 438). Belirtmek gerekir ki vergilendirme ile sadece gelir elde edilmesinin amaçlanması veya bunun yanında toplumu belirli davranış kalıplarına yönlendirmenin amaçlanıp amaçlanmadığına bakılarak, vergilendirmenin mali amaçlı mı olduğu yoksa mali amaç dışı vergilendirmemi yapıldığı tespit edilecektir (Göker, 2011: 7). Bu kapsamda son yıllarda MTV'nin gelir sağlama amacından ziyade dışsallıkların içselleştirilmesinde, çevre kirliliğiyle mücadelede bir araç olarak kullanılması amacı ön plana çıkmaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2013: 110).

Bir ekonomik birimin gerçekleştirdiği ekonomik faaliyet (üretim veya tüketim) sonucunda, başka ekonomik birimlerin bundan olumlu veya olumsuz etkilenmesine ve bu olumsuz etkiyi tazmin edici bir bedelin ödenmemesine dışsallıklar denir (Kargı ve Yüksel, 2010: 187).

Pozitif-negatif dışsallık ayrımı ekonomik faaliyetler neticesinde ortaya çıkan dışsallıkların meydana getirdiği etkilerin vasfı dikkate alınarak yapılır (Kargı ve Yüksel, 2010: 187).

Bir ekonomik birimin gerçekleştirdiği faaliyet neticesinde başka ekonomik birim veya birimler bundan olumsuz etkileniyorsa negatif dışsallık meydana gelmektedir (Kargı ve Yüksel, 2010: 187). Başka bir deyişle faaliyet sebebiyle bir ekonomik birimin başka bir birimin refahında bir kayba sebep olması ve bu refah kaybının tazmin edilmemiş olması durumunda negatif dışsallıklar oluşmaktadır (Tanrıvermiş, 1997: 304).

Çevre kirliliği yol açtığı sonuçlar nedeniyle bir negatif dışsallık türü olarak kabul edilmektedir (Didinmez, 2018: 105). Hatta çevre kirliliği, literatürde negatif dışsal etkinin en klasik örneği olarak kabul edilmektedir (Kargı ve Yüksel, 2010: 187).

Özetle; çevreyi kirletenler piyasa fiyatına yansımayan zararlara sebep olmakta olup, dışsallık olarak bilinen bu zarara sadece kirleten tarafından değil tüm toplum tarafından katlanılmaktadır. Bu dışsal maliyetleri içselleştirmenin uygun aracı ise çevresel amaçlı vergilerdir (Çelikkaya, 2011: 99).

3.1.3. Amaç

Çevre vergisi uygulamasıyla tüketici ve üreticilerin faaliyetleri neticesinde meydana çıkan ve sosyal maliyet olarak kabul edilen negatif dışsallıkların içselleştirilmesi amaçlanmaktadır. Böylelikle çevre kirliliğine neden olan yükümlülere salınacak çevre vergisiyle, çevreye zararlı ekonomik faaliyetlerin azaltılması, çevreye duyarlı üretim tekniklerinin geliştirilmesi ve ortaya çıkan çevre kirliliğinin zararlı etkilerinin minimize edilmesi sağlanacaktır (Ertekin ve Dam, 2020: 68). Yani burada negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ve çevrenin korunması amaçlanmaktadır (Sezer ve Dökmen, 2018: 164). Nihayetin çevre vergileriyle çevresel konularda sürdürülebilirlik sağlanarak gelecek nesillere yaşanılabilir bir dünya bırakılmasının amaçlandığını söyleyebiliriz (Didinmez, 2018: 106).

Çevre vergisi uygulamasının amacını gerçek ve tüzel kişilerin üretim ve tüketim alışkanlıklarını değiştirerek, mal ve hizmetlerin üretim ve tüketim aşamalarını çevreye zararsız duruma getirmek olarak da ifade edebiliriz (Üyümez, 2016: 430).

Negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ile ifade edilmek istenen, çevreye verilen zarar neticesinde meydana gelen negatif dışsallıkların, bu dışsallıkları meydana getiren birimlere maliyet olarak yüklenmesidir (Üstün, 2012: 161).

Başka bir deyişle vergilerin fiyata yansıtılmasıyla çevreye zarar veren malın nihai fiyatında bir artış meydana gelmektedir. Böylelikle fiyat artışı üretici ve tüketici davranışlarını etkileyecek, talebin vergilerden sonra daha az vergilendirilen yahut hiç vergilendirilmeyen çevreye daha az zararlı ikame mallara kayması, üretim ve/veya tüketim kalıplarının yeniden şekillenmesine yol açacaktır (Uyduranoğlu, 2005: 65).

Burada çevre vergisi uygulamasıyla negatif dışsallığa neden olan faaliyetlerin/ürünün maliyetinin artırılarak, ilgili faaliyetin/ürünün üretimi ve/veya tüketiminin azalması amaçlanmaktadır (Canpolat Bıçakçı, 2017: 350).

Belirtmek gerekir ki çevre vergilerinin mali amaçlı vergilerden en önemli farkı çevre vergilerinin gelir sağlamaktan çok çevreye zarar veren ekonomik etkinlikleri önlemeyi ya da asgariye indirmeyi amaçlamasıdır (Uyduranoğlu, 2004: 47).

3.1.4. Kirleten Öder İlkesi

Kirleten öder ilkesiyle kirletenlerin neden oldukları kirlilikle mücadelenin bedelini ödemeleri öngörülmekte ve kirletenler kirliliği azaltmaya ve daha az kirleten ürün ve teknolojiler kullanmaya teşvik edilmektedir (Özdemir, 2009: 10).

Kirleten öder ilkesi, çevre kirliliğine neden olanların bunun maliyetine katlanması temeline dayanmaktadır (Sezer ve Dökmen, 2018: 167). Çevre vergileri, kirleten öder prensibinin uygulanmasının en uygun aracıdır (Çelikkaya, 2011: 99).

Çevre vergileri kirleten öder ilkesine dayanmakta olup, bu ilkeye göre negatif dışsallıklar içselleştirilerek fiyatlara dahil edilmektedir (Parlakay ve Yavuz, 2016: 215).

Çevre vergilerinin temelini oluşturan kirleten öder ilkesi, Avrupa Çevre Politikaları Örgütü tarafından AB anlaşmasının 174. maddesiyle onaylanmış olup aynı zamanda OECD tarafından da benimsenmiştir.

Türkiye’de kirleten öder ilkesi hakkında Çevre Kanunu’nda hüküm yer almaktadır (Saygı, 2015: 64). ÇK m. 3/g hükmüne göre: “Kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamalar kirleten

veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanır.” Buna göre K m. 3/g hükmünün kirleten öder ilkesine dayandığını söyleyebiliriz.

3.1.5. Yararları

evre vergilerinin temel amacı evre kirliliğinin önlenmesi, azaltılmasıdır. Buna göre salınacak evre vergisiyle, çevreye zararlı ekonomik faaliyetler azaltılacak, çevreye duyarlı üretim teknikleri geliştirilecek ve ortaya çıkan evre kirliliğinin zararlı etkilerinin minimize edilmesi sağlanacaktır (Ertekin ve Dam, 2020: 68). Jamali, evre vergilerinin bu amacını şu şekilde ifade etmektedir: evre vergilerinin amacı, evre kirliliğinin canlılar üzerinde oluşturduğu hayati tehdidi azaltmak amacıyla vergiler kullanılarak çevreye duyarlı üretim ve tüketim yapısının oluşturulması ve çevrenin iyileştirilmesiyle sağlanacak ekonomik kazanımların elde edilmesidir (Jamali, 2007: 84).

evre vergilerinin temel amacı evre kirliliğini azaltmak olsa da bu vergiler, devlet tüzel kişiliği için önemli bir gelir kaynağı da olabilmektedirler (Tanrıvermiş, 1997: 311). Yani evre vergilerinin devlet tüzel kişiliğine gelir sağlamak yönünden de yararı olacaktır.

evre vergilerinin gelir dağılımı üzerinde de olumlu etkileri olabilmektedir. Zira evre vergilerinden elde edilen gelir önemli düzeylere ulaştığında diğer vergilerden indirim yapılabilir (Tanrıvermiş, 1997: 313).

evre vergilerinin uygulanmasıyla çevreyle ilgili faaliyetlerin yükü artarken, emek ile sermayenin vergi yükü düşürölerek pozitif refah kazancı sağlanacak ve refahı azaltıcı faaliyetlerden kaçınılacaktır (elikkaya, 2011: 101). Böylelikle evre vergilerinin uygulanmasıyla emek üzerindeki vergi yükü düşmüş olacaktır.

Literatürde evre vergilerinin hem çevreyi koruması hem de başka vergilerin azalmasıyla istihdamın arttırılmasına neden olması ifte karlılık hipotezi olarak isimlendirilmektedir (Jamali, 2007: 157). Çifte karlılık hipotezine göre; evre vergileri iki farklı amaca hizmet etmektedir. İlk olarak evre vergilerinin uygulanmasıyla evre kirliliği azalacaktır. İkinci olarak ise evre vergilerinden elde edilen gelir, ekonomide bozucu etki yaratan başka vergilerin azaltılmasını sağlayacak ve böylelikle istihdamın arttırılması sağlanmış olacaktır (Saygı, 2015: 74).

3.1.6. Türleri

Günümüzde çevreye verilen zararların en aza indirilmesi bakımından vergiler önem kazanmıştır (Yerlikaya, 2003: 690). Bu kapsamda çevreyi korumaya yönelik birçok vergi uygulanmaktadır. OECD ve AB resmi istatistik kurumu olan Eurostat'ın sınıflandırmasına göre çevre vergileri dört türe ayrılmaktadır. Bunlar: enerji vergileri (energy taxes), ulaşım vergileri (transport taxes), kirlilik vergileri (pollution taxes), kaynak vergileri (resource taxes) olmak üzere dört kategori olarak sınırlandırılmıştır (Environmental Taxes. Aktaran; Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 81-82).

3.1.6.1. Karbon Vergisi

Enerji vergileri karbon vergisi olarak da adlandırılmaktadır (Yalçın, 2013: 144). Uygulamada daha sık zikredilmesi nedeniyle karbon vergisi kavramını kullanacağız.

Karbon vergileriyle ifade edilen ulaşım amacı ve sabit amaçlar ile kullanılan enerji ürünleri üzerinden alınan vergilerdir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 82). Başka bir deyişle karbon vergileri enerji kaynaklarının taşımacılıkta veya diğer durağan kullanımları esnasında alınmaktadır (Yalçın, 2013: 144). Benzin, dizel ve sıvılaştırılmış petrol gazından alınan vergiler karbon vergileri kapsamında değerlendirilmektedir.

Karbon vergilerini kısaca enerji tüketimine bağlı olarak alınan vergiler olarak da tanımlayabiliriz (Didinmez, 2018: 106).

Karbon vergisi, doğaya salınan karbon gazı üzerinden alınan ve kirleticilerin (işletmelerin ve üretim tesislerinin) doğaya verdikleri zararı telafi etmeyi amaçlayan bir vergi türüdür (Alıcı ve Yıldız, 2012: 56).

Karbon vergisi uygulamasında mali amaç ön planda olmayıp asıl amaç, salınan karbondioksiti en az seviyelere indirmektedir (Uğur, 2014: 344). Nitekim karbon vergisi uygulamasıyla güdülen birincil amaç sera gazı emisyonlarını azaltmaktır (Yıldız, 2017: 373). Yani karbon vergisi, karbondioksit salınımının neden olduğu olumsuzlukların ortadan kaldırılması amacıyla gündeme gelmiş mali bir araçtır (Hayrulloğlu, 2012: 2).

Karbon vergisiyle vergi yükümlüsü çevresel tahribata sebep olan bir faaliyette bulunduğu takdirde bir bedel ödemek durumunda olduğunu bildiği için mükellef

emisyona azaltma, yenilenebilir enerji kaynakları kullanımı, çevre dostu teknolojilere yönelme gibi konularda güdülenebilmektedir (Balı ve Yaylı, 2019: 306).

Çevrenin korunması açısından karbon vergisi önemli bir araç olarak uygulanması ülkelerce gündeme getirilmektedir. Zira sera gazları küresel ısınmaya neden olan gazlar içinde önemli bir paya sahiptir. Sera gazları; nitroksit, metan, su buharı ve karbondioksit gazlarından oluşmaktadır. Bu gazlar içerisinde karbondioksit sera etkisini artıranların başında gelmektedir (Aydın, 2013: 121).

Yani karbon vergisi uygulamasıyla fosil yakıtları tüketenlerin neden olduğu küresel ısınma probleminin çözülmesi, sera gazı emisyonlarının neden olduğu ekonomik dışsallıkların içselleştirilmesi sağlanmış olacaktır (Kovancılar, 2001: 12).

Karbon vergisi çevreyi olumsuz yönde etkileyen karbon emisyonunun sebep olduğu negatif dışsallıkların maliyetlerini fiyatlandırma yoluyla içselleştiren kirleten öder prensibini dikkate almaktadır (Balı ve Yaylı, 2019: 306).

Fosil yakıtların karbon oranı arttıkça yükümlülerin ödemekle zorunda olduğu vergi miktarının arttığı, daha az karbon emisyonu yaratan yakıtların vergi oranlarının düşük olduğu karbon vergisi uygulamasına geçilmesi durumunda yükümlüler yakıldığında karbon emisyonu daha düşük olan yakıt kullanımını tercih edeceklerdir (Balı ve Yaylı, 2019: 314). Başka bir deyişle karbon vergisi uygulamasıyla kamu müdahalesi aracılığıyla fosil yakıtların kullanıcılara daha pahalı bir fiyatla sunulması talebin azaltılması sağlanmaktadır (Organ ve Çiftçi, 2013: 86).

Karbon vergisinin en büyük avantajı piyasa temelli bir vergi olmasıdır. Bu verginin piyasa temelli bir vergi olması ile ifade edilmek istenen; verginin fiyatları etkileyerek, fiyat mekanizması yoluyla karbon emisyonuna neden olan fosil yakıtların kullanım maliyetlerini arttırmasıdır. Karbon emisyonunu önlemek için kullanılan piyasa temelli olmayan diğer araçlar karbon vergisi gibi doğrudan fiyatlar yoluyla maliyetlere etki edememesi nedeniyle gerektiği kadar emisyon azalımı sağlayamamaktadır (Hotunoğlu ve Tekeli, 2007: 111).

Üretim ve tüketim aşamalarında karbondioksit yayanlar bu verginin mükellefi olarak kabul edilmektedirler (Organ ve Çiftçi, 2013: 87).

Farklı miktarlarda karbon yayan fosil yakıt türlerine farklılaştırılmış marjinal vergi oranlarının uygulanması durumunda bu vergi oldukça etkin olacaktır (Kovancılar, 2001: 15). Karbon emisyonuna neden olan fosil yakıtların yaydıkları karbon emisyon miktarı her bir fosil yakıtı göre farklılık göstermektedir (Yıldız, 2017: 381). Buna göre fosil yakıtların içermiş olduğu karbon emisyonu miktarıyla orantılı vergileme yapılması yani fosil yakıtlarda farklılaştırılmış oran kullanılması durumunda karbon vergisinin etkinliği sağlanacaktır (Yıldız, 2017: 379). Yani karbon vergisi değerinin belirlenmesinde temel ölçüt, emisyon hacmi olmalıdır (Alıcı ve Yıldız, 2012: 60). Böylelikle fosil yakıtlar arasında daha az karbon yayan türlerin daha kirletici türlere tercih edilmesi sağlanabilecektir (Kovancılar, 2001: 15).

Karbon vergisinin birtakım avantajları vardır. Düşük tahsil masrafına sahip karbon vergisi uygulamasıyla yüksek gelir elde edilebilecektir (Alıcı ve Yıldız, 2012: 60). Karbon vergisiyle ulaşılmak istenen çevresel amaçlara asgari maliyetle ulaşabilir. Karbon vergisi uygulamasıyla daha iyi ve yeni teknolojilerin geliştirilmesi konusunda güçlü bir teşvik de sağlanabilmektedir (Kovancılar, 2001: 13).

Küresel bir sorun olan çevre kirliliğiyle mücadelede kullanılacak karbon vergisi sisteminin en iyi şekilde işleyebilmesi, başarıya ulaşabilmesi için tüm dünyada tek düze bir şekilde kurumsallaştırılması gerekmektedir (Kovancılar, 2001: 16). Zira küresel ısınma ve vb. çevresel felaketler tek bir ülke sınırları içerisinde meydana gelmemektedir (Organ ve Çiftçi, 2013: 82). Ancak bunun kısa sürede sağlanması mümkün değildir. Zira ülkeler vergileme hakkı ve hükümlerini uluslararası organlara devretme konusunda isteksizdirler (Kovancılar, 2001: 16).

Karbon vergisi kapsamında ülkemizde akaryakıt ürünleri üzerinden alınan KDV ve ÖTV'ye değinmek gerekmektedir. Ülkemizde akaryakıt ürünleri üzerinden alınan KDV ve ÖTV çevresel amaçlarla uygulanmamakta olup mali amaçlarla uygulanmaktadır. Ülkemizde akaryakıt ürünleri üzerinden alınan KDV ve ÖTV'nin çevre kirliliğiyle mücadeledeki olumlu etkisi, ancak akaryakıt fiyatının yükselmesiyle talebin kısılmasına neden olmasıyla dolaylı olmaktadır (Yalçın, 2013: 146).

3.1.6.2. Kirlilik Vergileri

Kirlilik vergileri, hava ve suyun ölçülmüş emisyonları ile katı atık ve gürültü üzerinden alınan vergilerdir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 82). Başka bir deyişle kirlilik vergileri, kirli su, katı atık ve diğer kirlletici emisyon kaynakları üzerinden alınmaktadır (Yalçın, 2013: 144).

Kirlilik vergileriyle tüketicilerin daha az emisyonu neden olan veya daha az atık oluşturan ürünleri tercih etmesi, üreticilerin de aynı doğrultuda üretimlerini gerçekleştirmesi amaçlanmaktadır.

Türkiye’de uygulanan çevre temizlik vergisi, kirlilik vergileri sınıfına girmektedir (Yalçın, 2013: 146).

3.1.6.3. Kaynak Vergileri

Literatürde kaynak vergileri, doğal kaynak vergileri olarak da anılmaktadır (Ferhatoğlu, 2003: 4).

Kaynak vergileriyle doğal kaynakların korunması amaçlanmaktadır (Didinmez, 2018: 107).

Kaynak vergileriyle ifade edilmek istenen ormanlar, kaynaklardan su çıkarılması ve bazı hammaddeler üzerinden alınan vergilerdir (Environmental Taxes. Aktaran; Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 82). Yani doğal bir kaynağın çıkarılması veya kullanılmasına ilişkin her türlü vergi kaynak vergileri sınıfına girmektedir.

Uygulamada kaynak vergileri daha çok petrol ve diğer değerli madenlerin çıkartıldığı madenlerin kira bedelleri üzerinden alınmaktadır (Ferhatoğlu, 2003: 4).

Türkiye’de uygulanan çevre temizlik vergisi, kaynak vergileri sınıfına da girmektedir (Yalçın, 2013: 146).

3.1.6.4. Ulaşım Vergileri

Ulaşım vergileriyle ifade edilen motorlu taşıtların kullanımı ve sahipliği nedeniyle alınan vergilerdir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 82).

Ulaşım alanında çevre vergilerinin yoğun şekilde uygulanma nedeni, enerji kaynaklı dışsal maliyetlerin çok yüksek olmasıdır (Uyduranoğlu, 2004: 48).

Ulaşım vergileri, yıllık veya belirli dönemler itibarıyla alınmaktadır (Didinmez, 2018: 107).

Türkiye’de ulaşım vergileri sınıfına dahil edebileceğimiz tek vergi türü çalışma konumuz olan motorlu taşıtlar vergisidir (Yalçın, 2013: 147).

3.2. Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çevreye Duyarlı Vergileme Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesinde çevreye duyarlı vergilemenin anayasal dayanağı ve vergilendirmede dikkate alınan vergilendirme kriterlerinin çevreye duyarlı vergilemeye uygun olup olmadığı ele alınacaktır.

3.2.1. Anayasal Zemin

1924 Anayasası ve 1961 Anayasası’nda açık olarak çevrenin korunmasından söz edilmemişse de 1961 Anayasası’nın sağlık hakkı başlıklı 49. maddesinde çevreden dolayı olarak bahsedildiğini söyleyebiliriz (İraz, 2018: 17). Hükme göre: “Devlet, herkesin beden ve ruh sağlığı içinde yaşayabilmesini ve tıbbi bakım görmesini sağlamakla ödevlidir.”

1982 Anayasası’nda çevreden açıkça bahsedilmiştir. Sağlık hizmetleri ve çevrenin korunması başlıklı 56. maddenin ilk fıkrasında herkesin sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu düzenlenmiş ve devam eden fıkrada çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevrenin kirlenmesini önlemenin devletin ve vatandaşların ödevi olduğu düzenlenmiştir.

AY m. 56/2 hükmü uyarınca devletin çevreye duyarlı vergileme yapması, çevre vergisi uygulamasında bulunması zorunluluktur (Üstün, 2012: 160). Başka bir deyişle vergilendirme yetkisinin kullanılmasında çevresel duyarlılıkların dikkate alınması gerekmektedir (Üstün, 2012: 175). Bu kapsamda motorlu taşıtlardan alınan vergilerin de çevreyi koruyucu vasıfta olması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır (Üstün, 2012: 160). Zira motorlu taşıtlar vergisinin konusu tarifelerde bulunan, tükettikleri

yakıtlar sonucunda karbon salınımına neden olan vergi tarifelerinde sayılan kara ve hava taşıtlarıdır (Ercan, 2015: 216).

Motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi özelliği taşıması durumunda, çevre vergilerinin temel felsefesine göre daha fazla emisyon yayan ve böylelikle daha fazla kirliliğe neden olan taşıtların daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekmektedir (Ertekin ve Dam, 2020: 80). Bu durumda motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında çevresel duyarlılıkların gözetilmiş olacağını söyleyebiliriz.

Çevre vergileri, çevre sorunlarını ve çevre sorunları nedeniyle ekolojik bozulmaları gidermek için kullanılan vergilerdir (Yıldırım, 2012: 25). Buradan hareketle bir verginin çevre vergisi olarak nitelenmesi durumunda söz konusu vergilemede çevresel duyarlılıkların gözetildiğini söyleyebiliriz. Bu nedenle Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin çevresel duyarlılıkları gözetip gözetmediği incelenirken bu verginin çevre vergisi özelliği taşıyıp taşımadığı hususu tarifelerde bulunan vergileme kriterleri özelinde ayrı ayrı incelenecektir.

3.2.2. Literatür Taraması

Uyduranoğlu (2005), AB üyesi ülkelerde çevreyi korumak amacıyla uygulanan yeşil vergileri incelemiş ve Türkiye için MTV uygulamasında ağırlık ve motor gücü kriterlerinin dikkate alınmayarak taşıtların çevresel ve emisyon özelliklerinin dikkate alınarak vergilendirmeye gidilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Çelikkaya (2011), AB ve OECD ülkelerindeki çevre vergisi uygulamaları ve Türkiye’de MTV uygulamasını incelemiş ve ele alınan ülkelerin çoğunda taşıt alımında ve kullanımında vergi oranlarının karbondioksit emisyonuna göre belirlenmeye başladığı, Türkiye’de ise MTV’nin çevre vergisi özelliği göstermediği sonucuna ulaşmıştır. Çelikkaya Türkiye’de MTVK’nin gözden geçirilerek yapılacak düzenlemelerle vergi matrahının karbon emisyonu göre belirlenmesi önerisinde bulunmuştur.

Kabakçı Karadeniz (2011), motorlu taşıtların vergilendirilmesinde dünya uygulamalarını incelemiş ve Türkiye için vergileme ölçülerinde iki parçalı bir yapının öngörüldüğü bir model önerisinde bulunmuştur. Modele göre birinci yapı sadece çevreyi, ikinci yapı ise sadece serveti dikkate alacaktır. Nihai MTV ise bu iki verginin toplamından oluşacaktır.

Yıldırım (2012), çevre vergilerinin Türkiye ve AB ülkelerindeki uygulamalarını incelemiş ve çevre vergilerinin AB ülkelerinde yaygın olarak uygulandığı, Türkiye’de ise çevre vergisiyle ilgili tek doğrudan düzenlemenin çevre temizlik vergisi olduğu, Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının çevre üzerinde doğrudan değil dolaylı olarak olumlu etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yalçın (2013), AB ve Türkiye açısından motorlu taşıtların sebep olduğu çevre kirliliğinin minimum seviyeye getirilmesinde vergilendirmenin taşıdığı önemi incelemiş ve şu sonuçlara ulaşmıştır: Ülkemizde çevre temizlik vergisi, doğrudan çevresel gayelere hizmet eden tek çevre vergisidir. Türkiye’de motorlu taşıtların servet göstergesi olduğu kabulünden hareketle motorlu taşıtlar, servet vergisi kapsamında vergilendirilmekteyken, AB üyesi ülkelerde ise çevre kirliliği ile mücadele edebilecek bir çevre politikası aracı olarak görülmekte ve verginin mali fonksiyonu ikinci planda değerlendirilmektedir. Türkiye’de motorlu taşıtların vergilendirilmesinde hem motorlu taşıtların hava kirliliğini önlemede teşvik unsuru olacak hem de vergi adaletini sağlayacak yeni bir vergi tarifesine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu doğrultuda Türkiye’de mali güç ve adalet ilkeleri gözetilerek kısa zaman içerisinde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde karbondioksit emisyonuna dayanan vergi tarifesi yapısına geçilmesi gerekmektedir.

Ağacan (2014), AB ülkeleri ve Türkiye’de uygulanan çevre vergilerini incelenmiş ve AB ülkelerinde geniş tabanlı çevre vergisi uygulamaları bulunmaktayken, ülkemizde çevre vergisi olarak değerlendirilebilecek tek düzenlemenin ÇTV olduğu, Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisinin servet göstergesi olarak değerlendirilip ona göre vergilendirildiği ve Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisinin çevrenin korunmasına dolaylı olarak etkisi olduğu sonuçlarına ulaşmıştır.

Polat (2014), Türkiye’de uygulanmakta olan motorlu taşıtlar vergisini incelemiş ve Türkiye’de bu verginin çevre vergisi olarak değerlendirilmediği, bu verginin servet vergisi kapsamında değerlendirilmesine rağmen motorlu taşıtlar vergisinin servet unsurunu yeterince kavrayamadığı, mevcut tarifenin adalet, eşitlik ve mali güç ilkeleriyle bağdaşmadığı sonuçlarına ulaşmıştır. Polat, çevre açısından daha yararlı olan alternatif yakıtlı taşıtların kullanımı için vergi teşviklerinin uygulanması, AB üyesi ülkelerde olduğu gibi çevresel faktörlerin dikkate alındığı ek bir vergi ihdas edilmesi,

eski taşıt maliklerine yeni ve daha çevreci taşıt alımı konusunda özel tüketim vergisi indirimi uygulanması önerilerinde bulunmuştur.

Ercan (2015), Türkiye’de hangi vergi veya vergilerin çevre vergisi olarak nitelendirilebileceğini incelemiş ve ÇTV haricinde doğrudan çevresel gaye ile konulmuş bir çevre vergisi bulunmadığı, çevreye dolaylı olarak olumlu yönde katkıları bulunan motorlu taşıtlar vergisinin öncelikli amaçlarının vergide adalet ve eşitlik prensipleri çerçevesinde kişilerinin ödeme gücünün kavranması yani mali amaçlı olması nedeniyle çevre vergisi olarak değil, çevreye yararlı vergi olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Saygı (2015), AB ve Türkiye’deki çevre politikası ve çevre vergisi uygulamalarını incelemiş ve çevre vergilerinin AB üyesi ülkelerde çeşitli şekillerde uygulama alanı bulsa da ülkemizde çevre vergisi olarak sadece çevre ÇTV’nin uygulandığı, ülkemizde motorlu taşıtlar vergisinin doğrudan değil dolaylı olarak çevresel gayelere hizmet ettiği sonucuna ulaşmıştır. MTV AB üyesi ülkelerde çevresel gayelerle uygulanıp mali amaç ikinci plana atılmışsa da Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi sadece mali amaçla uygulanmaktadır.

Üyümez (2016), AB ve Türkiye uygulamaları bakımından çevre kirliliğiyle mücadelede MTV’nin oynadığı rolün karşılaştırmalı değerlendirmesini yapmış ve şu sonuçlara ulaşmıştır: Ülkemizde ÇTV’nin doğrudan çevresel gayelere hizmet eden tek çevre vergisi olduğu, AB ülkelerinde motorlu taşıtların vergilendirilmesinin çevre kirliliği ile mücadele açısından ele alındığı ve böylelikle çevrenin korunması açısından başarılı neticeler verdiği, ülkemizde söz konusu verginin konusunun servet göstergesi olduğundan yola çıkılarak herhangi bir çevresel gaye taşımadığı sonuçlarına ulaşmıştır. Üyümez, ülkemizde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde, AB üyesi ülkelerde olduğu gibi çevreye duyarlı bir şekilde karbondioksit emisyonuna dayanan vergi tarifesi yapısına geçilmesi önerisinde bulunmuştur.

Odabaş ve Hayrulloğlu (2017), Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisi düzenleme çalışmaları kapsamında model ülke olarak benimsenen Almanya ve İngiltere uygulamaları ile seçilmiş ülke uygulamalarını incelemiş ve şu sonuçlara ulaşmıştır: 28 AB ülkesinin 20’si MTV’de büyük ölçüde karbondioksit emisyonunu dikkate almakta olup bu ülkelerin çoğunluğunda yıllar itibarıyla emisyon miktarı azalmaktadır. AB

lkelerinde MTV, evre kirliliği ile mücadelede evre politikası aracı olarak görülmekte ve verginin mali fonksiyonu ikinci plandayken, ülkemizde verginin konusu bir servet göstergesi olarak kabul edilmektedir. Türkiye’de uygulanmakta olan motorlu taşıtlar vergisi emisyon salınımını azaltmamakta, daha çok karbondioksit emisyonuna neden olan eski otomobillerden daha az miktarda vergi alınmasıyla çevresel sorunlarla mücadelede bu vergi yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de motorlu taşıtlar vergisinin emisyon salınımını dikkate alacak şekilde revizesi gerekmektedir.

İraz (2018), AB lkeleri ve Türkiye’deki evre vergisi uygulamalarını incelemiş ve AB yesi ülkelerde MTV’nin evre vergisi olarak uygulandığı, ülkemizde uygulanan MTV’nin evre vergisi niteliğinde olmadığı, ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin servet vergisi açısından değerlendirildiğinde adil bir vergi olmadığı ve 2018 yılından itibaren uygulanan taşıt değeri kriterinin evre ile ilgili olumsuz etki yaptığı sonuçlarına ulaşmıştır. İraz, motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili düzenlemelerin servet vergisi olarak adil olması ve aynı zamanda çevreyi korumaya yönelik CO₂ salınımının gözetilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur.

Balı ve Yaylı (2019), karbon vergisinin ülkemizde uygulanabilirliğini incelemiş ve yeni bir düzenleme yapılarak; tüketim aşamasında alınan, nötr vergi biçiminde uygulanan, farklılaştırılmış oranlı karbon vergisi uygulamasına geçilmesi gerektiği önerisinde bulunmuştur.

3.2.3. Motor Silindir Hacmi Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde taşıt ağırlığı kriteri uygulanmaktayken 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun ile MTVK’de değişiklik yapılarak taşıt ağırlığı kriterinin uygulanmasından vazgeçilmiş ve motor silindir hacmi kriteri uygulamaya başlanmıştır. Motor silindir hacmi kriterinin motorlu taşıtlar vergisine evre vergisi niteliği kazandırıp kazandırmadığı aşağıda incelenecektir. Belirtmek gerekir ki terk edilen toplam ağırlık kriteri dolaylı yoldan çevresel amaçlara hizmet etmekteydi (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2428). Zira taşıtların ağırlığı arttıkça yola, çevreye verdikleri zarar artmaktadır.

I sayılı tarifede bulunan otomobil, kaptıkacı, arazi taşıtları, motosikletler ve II sayılı taifede bulunan panel van ve motorlu karavanların vergilendirilmesinde motor silindir

hacmi esas alınmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Kanun koyucunun motor silindir hacmi kriterini benimsemesi çevrenin korunması açısından olumludur (Çelikkaya, 2011: 114). Taşıtın motor hacminin artması halinde tahakkuk edecek verginin artması çevre kirliliğini azaltıcı bir önlem, çevreci bir yaklaşım olarak değerlendirilmelidir (Kabakçı Karadeniz, 2018: 199; Kumaş, 2019: 12). Zira genel olarak motor silindir hacmi arttıkça yakıt miktarı, çevreye yayılan zehir gazlar ve emisyon miktarı artmaktadır (Çelikkaya, 2011: 114).

Motor silindir hacmi kriterine göre taşıtların motor silindir hacimleri arttıkça ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin artması çevre kirliliğini azaltıcı bir önlem olup, daha az vergi alınan çevreye daha az emisyon yayan küçük motorlu taşıtların kullanılması teşvik edilmekte olup bu durum çevreye dolaylı yoldan olumlu yönde etki etmektedir (Duman ve Şare, 2016: 87). Polat'ın ifade ettiği üzere: motor silindir hacmi yüksek olan bir taşıtın diğer düşük motorlu taşıtlara göre çevreye daha fazla zararlı gaz yayacağı bilinmektedir. Bu nedenle motor silindir hacmi arttıkça ödenmesi gereken vergi miktarının artması dolaylı yoldan çevreye olumlu yönde etki etmektedir (Polat, 2014: 80).

3.2.4. Yaş Kriterinin Değerlendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde yaş kriteri I, II ve IV sayılı tarifelerde bulunan tüm taşıtların vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların yaşı arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Taşıtların yaşı arttıkça gerek eski teknoloji gerekse motorun eskimesinden dolayı bu taşıtlar daha fazla emisyon yaymaktadır (Polat ve Eser, 2014: 283). Yani taşıtların yaşı arttıkça yakıt tüketimi ve CO₂ salınımı artmaktadır (Kaplan, 2012: 216).

Kanun koyucunun yaş kriterini benimsemesi çevrenin korunması açısından olumsuz etkiler doğurmaktadır. Zira taşıtların yaşı büyüdükçe ödenecek verginin azalması çevresel amaçlarla bağdaşmaz (Çelikkaya, 2011: 114). Eski taşıtlar eski teknolojiye sahip olmaları sebebiyle nedeniyle daha fazla hava/çevre kirliliğine yol açmakta olup, motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi olarak kabulü için uygulamanın aksine taşıtların

yaşı büyüdükçe ödenecek motorlu taşıtlar vergisi miktarının artması gerekmektedir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 98).

Taşıtların yaşı arttıkça çevreye verdikleri zarar artmasına rağmen Türkiye’de taşıtların yaşının artması ödenmesi gereken motorlu taşıtlar verginin azalmasına neden olmaktadır (Kabakçı Karadeniz, 2018: 200). Böylelikle çevreyi kirletmeyen, gürültü kirliliğine yol açmayan taşıtlardan daha çok vergi alınırken, eski, çevreyi kirleten, gürültü kirliliğine neden olan taşıtlardan daha az vergi alınmaktadır (Öz ve Kutbay, 2016: 268).

Yaş kriteriyle daha az vergi alınan ve yeni taşıtlara göre genellikle daha fazla çevre kirliliğine neden olan eski taşıtların kullanımı MTV ile teşvik edilmekte olup, bu durum dolaylı yoldan çevreyi olumsuz etkilemektedir (Duman ve Şare, 2016: 87).

Çevre ve gürültü kirliliğine daha fazla neden olan düşük modelli taşıtların daha az vergiye tabi tutulması, ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi niteliğinde olmadığını göstermektedir (Çiçek ve Şahin, 2019: 246).

3.2.5. Taşıt Değeri Kriterinin Değerlendirilmesi

7061 sayılı Kanun ile I sayılı tarifede bulunan otomobil, arazi taşıtı ve kaptıkaçtılar için yaş ve motoru silindir hacmi kriterlerine ek olarak taşıt değeri kriteri benimsenmiştir. Buna göre 01.01.2018 tarihinden itibaren tescil edilen bu taşıtların taşıt değeri arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Taşıt değeri kriterinin çevre açısından olumsuz sonuçlar doğurabileceğini söyleyebiliriz. Zira değişiklikte birlikte bireylerin tercihlerinin fiyat olarak daha pahalı olan yeni taşıtlardan yana değil de yaşı büyük ve daha ucuz olan taşıtlardan yana kullanması söz konusu olabilecektir (İraz, 2018: 84).

3.2.6. Azami Toplam Ağırlık Kriterinin Değerlendirilmesi

II sayılı tarifede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık kriteri uygulanmaktadır. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık arttıkça ödenmesi gereken MTV artmaktadır.

Taşıtların toplam ağırlık miktarı arttıkça kullandıkları karayollarına, çevreye verdikleri zarar artmaktadır. Zira taşıtların ağırlıkları arttıkça tüketilen yakıt miktarı artacak böylelikle çevre daha fazla kirletilecektir (Türkkan, 2007: 95).

Buna göre II sayılı tarifiede bulunan kamyonet, kamyon ve çekicilerin vergilendirilmesinde azami toplam ağırlık kriterinin dikkate alınmasının çevreye olumlu etkisi olacağını söyleyebiliriz.

3.2.7. Elektrik Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

MTVK m. 5 ve m. 6 uyarınca sadece elektrik motora sahip taşıtların vergilendirilmesinde ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre ödenecek vergiden daha düşüktür.

MTVK m. 5/2 hükmü uyarınca I sayılı tarifiede bulunan otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarından sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25'i oranında MTV ödenmesi gerekmektedir.

MKTVK m. 5/3 hükmü uyarınca I sayılı tarifiede bulunan motosikletlerden sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25'i oranında MTV ödemesi gerekmektedir.

MTVK m. 6/2 ve 3. fıkra hükümleri uyarınca II sayılı tarifiede bulunan taşıtlardan sadece elektrik motora sahip olanların vergilendirilmesinde benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre belirlenen vergi tutarının %25'i oranında MTV uygulanması gerekmektedir.

Benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre sadece elektrik motora sahip taşıtlar çevreye daha az zarar vermektedir. Bu nedenle sadece elektrik motora sahip taşıtların vergilendirilmesinde ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin daha düşük belirlenmesinin çevreye olumlu etkisi olacağını söyleyebiliriz (Çiçek ve Şahin, 2019: 249). Elektrikli taşıtların üretimi ve kullanımının teşvik edilmesi gayesiyle yapılan bu düzenleme MTVK'de çevreci hassasiyetlere de dikkat edildiğini göstermektedir (Şahin, 2018: 42). Başka bir deyişle elektrikli taşıtlara daha az vergi tahakkuk ettirilmesi çevreci bir yaklaşım barındırır (Kumaş, 2019: 12).

3.2.8. Genel Değerlendirme

Ülkemizde uygulanmakta olan MTV, çevre kirliliğiyle mücadelede dolaylı olarak katkı sağlamaktadır (Üstün, 2012: 184; Ertekin ve Dam, 2020: 68). Ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin çevreye dolaylı yoldan olumlu yönde etkileri olsa da çevre vergisi özelliği göstermediğini söyleyebiliriz. Bu nedenle ülkemizde motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında çevresel duyarlılıkların gözötilmediğini söyleyebiliriz. Buna göre bu verginin çevreye ilişkin olumlu etkilerinin tesadüfi nitelikte olduğunu söyleyebiliriz (Üstün, 2012: 184).

Bunun nedenlerini sıralayacak olursak:

Türkiye’de motorlu taşıtların emisyon miktarı dikkate alınmaksızın, taşıtların yaşı, silindir hacmi, ağırlığı gibi kriterlere göre motorlu taşıtlar vergisi hesaplanmaktadır. Bu nedenle ülkemizde uygulanan MTV’nin çevre kirliliğiyle mücadelede etkin bir araç olduğunu söylemek güçtür (Ertekin ve Dam, 2020: 80).

06.05.2009 tarih ve 5897 sayılı Kanun ile motorlu deniz taşıtları MTV kapsamından çıkarılmıştır. Daha önce bu vergi kapsamında olan motorlu deniz taşıtlarının verginin kapsamına çıkarılması motorlu taşıtlar vergisinin çevre vergisi niteliğine olumsuz yönde etki etmektedir. Böylelikle çevre kirliliği ve karbon salınımı yönünden büyük zararları bulunan motorlu deniz taşıtlarının kullanımı teşvik edilmiş olmaktadır (Ercan, 2015: 219).

Taşıtların yakıt tür farklılıkları çevre kirliliğine farklı etkide bulunacaksa da elektrikli taşıtlar hariç motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında yakıt türü farklılıkları dikkate alınmamaktadır (Kabakçı Karadeniz, 2018: 199).

Ülkemizde bir taşıt trafik tescili yapıldıktan sonra hiç karbondioksit yaymasa da motorlu taşıtlar vergisi ödemek durumundadır. Başka bir deyişle bir taşıt trafik tescili yapıldıktan sonra hiç kullanılmasa motorlu taşıtlar vergisi ödenmek durumundadır (Ertekin ve Dam, 2020: 81). Bu durum ise ülkemizde uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin asıl amacının mali olduğu, çevresel amaçların ikinci planda olduğunun göstergelerinden biridir.

MTVK m. 14 hükmü uyarınca ticari amaçla kullanılan motorlu hava taşıtlarından helikopter ve uçaklar ile taşıt kiralama işi yapan şirketlerin bu kapsamda kiraya

verdikleri her türlü motorlu taşıtlar ticari olup olmadığı önem taşımaksızın II sayılı tarifede bulunan otobüs, minibüs, kamyon gibi büyük motorlu kara taşıtları için ödenen verginin gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak gösterilebilecektir. Bu durum MTV'nin çevre vergisi vasfında olmadığına bir diğer göstergesidir. Zira bu durum maliyeti arttırmak suretiyle motorlu taşıtların bireysel kullanımının yaygınlaşmasının önüne geçilmesi ve yaratılan kirliliğin içselleştirilmesine olumsuz yönde etki etmektedir. Zira burada artan maliyet, yükümlü yönünden ödemek durumunda kalacağı diğer vergilerin (gelir ve kurumlar vergisinin) miktarının düşmesi sonucunda tekrar azaltılmış olmaktadır (Ercan, 2015: 218).

Türkiye'de uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin mali amacının ön planda olması ve çevreye olumlu katkısının dolaylı olması nedeniyle bu verginin çevreye yararlı vergi olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır (Ferhatoglu, 2003: 5; Ercan, 2015: 211). Zira amaç bakımından öncelikle mali amacın güdülmesi nedeniyle bu vergi çevre vergisi olarak kabul edilemeyecek olmakla birlikte çevresel açıdan olumlu etkileri itibarıyla çevreye yararlı vergi olarak kabul edilebilecektir (Ercan, 2015: 216).

3.3. Seçilmiş Ülkelerde Çevreye Duyarlı Motorlu Taşıtlar Vergisi Uygulamaları

Sanayi devrimiyle birlikte yaşanan küreselleşme süreci ile dünyada üretim önemli miktarda artmış ve bu durum çevre üzerinde olumsuz yönde etkilere neden olmuştur (Bayar ve Şaşmaz, 2016: 40). Başka bir deyişle sanayi devrimiyle hızla sanayileşen ülkelerde belirgin bir şekilde sera gazı artışı ve iklim değişikliği başta olmak üzere gerek çevresel gerekse sosyal ve ekonomik olarak küresel anlamda birçok sorun meydana gelmiştir (Balı ve Yaylı, 2019: 303). Bundan dolayı özellikle gelişmiş ülkeler başta olmak üzere birçok ülke çevre vergisi, enerji vergisi, yeşil üretime geçilmesi, üretimin başka ülkelere kaydırılması gibi çevrenin korunmasına yönelik politikalar uygulamaya başlamıştır (Bayar ve Şaşmaz, 2016: 40).

Bu kapsamda OECD ve AB ülkelerinde çevre vergileri üzerine kondukları hizmet ve malların maliyetini artırarak üretici ve tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere doğru yönlendirmekte olup aynı zamanda teknolojik gelişmeyi de sağlamaktadır (Yalçın, 2013: 145). Aşağıda görüleceği üzere son yıllarda bu ülkelerde

enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle düşüş göstermektedir.

Bu ülkelerde uygulanmakta olan çevre vergileriyle ilk olarak yönlendirme ve denetleme gayesi güdülmekte, ikinci planda ise mali gayeler güdülmektedir (Ferhatoğlu, 2003: 5; Yalçın, 2013: 146; Duman ve Şare, 2016: 84). Yani AB ve OECD ülkelerinde uygulanan çevre vergileriyle mali amaçtan önce ilk olarak çevrenin korunması amaçlanmaktadır (Ercan, 2015: 210).

Çevre vergisi olarak kabul edilen motorlu taşıtlar vergisinde de bu anlayışın yansıması vardır. Bu ülkelerin çoğunda motorlu taşıtlar vergisi servet unsuru olmanın ötesinde ulaşım, ticaret, enerji ve çevre unsurlarını yakından etkileyen önemli bir faktör olarak ele alınıp, CO₂ temelli olarak motorlu taşıtlar vergisi düzenlemeleri yapılmaktadır (Yalçın, 2013: 149). Bu ülkelerde bu verginin mali fonksiyonu ikinci planda değerlendirilmektedir (Yalçın, 2013: 153). Başka bir deyişle bu ülkelerde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde motorlu taşıtların emisyon özellikleri dikkate alınmakta, daha çok hava kirliliğine neden olan motorlu taşıtlar daha fazla vergiye tabi tutulmaktadır (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 98). Böylelikle bu ülkelerde motorlu taşıtlar vergisinin önemli bir yönlendirici etkisi olmaktadır (Yalçın, 2013: 149).

Motorlu taşıtlar vergisini CO₂ emisyonuna dayandıran ülkelerde çevreye zarar veren taşıt sayısının azaldığı, çevreyi korumaya duyarlı taşıt sayısının arttığı görülmektedir (Üstün, 2012: 169). Buna bağlı olarak motorlu taşıtlar vergisini CO₂ emisyonuna dayandıran ülkelerin çoğunda seneler itibariyle emisyon miktarının azaldığı görülmektedir (Yalçın, 2013: 152; Odabaş ve Hayrullahoğlu, 2017: 61).

Türkiye’de ise motorlu taşıtların servet göstergesi olduğundan hareket edilerek bunlar esas olarak servet vergileri kapsamında vergilendirilmektedir (Yalçın, 2013: 153). Yani ülkemizde motorlu taşıta sahip olmak ödeme gücüne sahip olduğunun karinesi olarak kabul edilmekte bu buradan yola çıkarak vergilendirilmektedir.

OECD ve AB ülkelerinde bire bir aynı şekilde uygulanmasa da genel olarak motorlu taşıtlar vergisi uygulamasında çevreye duyarlı vergilemeye gidildiğini söyleyebiliriz. Tüm bu ülkelerdeki MTV uygulamasını ele almak çalışmamızın kapsamını aşacaksa da bu bölümde seçilmiş ülkelerde çevreye duyarlı şekilde uygulanan MTV genel hatlarıyla ele alınacaktır.

3.3.1. Finlandiya

CO₂ esaslı vergileme dünyada ilk kez 1990 yılında Finlandiya’da uygulanmıştır (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 87). Finlandiya’da otomobillerin tescilinde ve yıllık olarak olmak üzere iki çeşit motorlu taşıtlar vergisi alınmaktadır (OECD. Aktaran; Yalçın, 2013: 150).

Taşıtın ilk alımı sırasında Tescil Vergisi (Car Tax) ödenmekteyken Taşıt Vergisi (Vehicle Tax) yıllık olarak alınan vergidir (Polat ve Eser, 2014: 277).

01.01.2001 tarihinden bu yana tecilli ve toplam ağırlığı 2500 kilografa kadar olan otomobiller ve 01.01.2002 tarihinden bu yana tescilli ve toplam ağırlığı 2500 kilogramdan fazla olan otomobiller ile 01.01.2008 tarihinden beri kayıtlı olan kamyonlardan senelik olarak alınan vergiler de CO₂ emisyonuna göre hesap edilmektedir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Finlandiya’da uygulanan taşıt vergisinin diğer ülkelerden farklılık arz eden bir yönü vardır. Bu özellik CO₂ salınım miktarına dayanan verginin günlük olarak hesaplanmasıdır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Finlandiya’da otomobillerin tescilinde alınan vergi CO₂ emisyonuna göre hesap edilmektedir. Finlandiya’da otomobillerin tescilinde CO₂ emisyonuna göre hesaplanan verginin oranı %5 ile %50 arasında değişmektedir. Otomobillerin yaydığı CO₂ emisyon miktarı arttıkça ödenmesi gereken vergi artmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Tablo 8: Finlandiya ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Finlandiya	59, 7308	53, 61809	50, 93984	57, 28586	51, 60939	46, 80646
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere Finlandiya’da enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle düşüş göstermektedir.

3.3.2. İsveç

İsveç'te 2006 yılından sonra taşıtların vergilendirilmesinde CO₂ emisyon miktarının ödenecek verginin hesaplanmasına etkili olacağı öngörülmüştür (Gürdin, 2017: 42).

İsveç'te en az 4 Euro egzoz emisyon standartlarını karşılayan otomobiller üzerinden senelik olarak alınan vergi CO₂ emisyonuna dayanmaktadır. Vergi temel miktar olan 360 SEK olup, buna ek olarak 111 g/km'den fazla yayılan emisyonun her gramı için 22 SEK'dir. Belirlenen miktar dizel otomobiller için 2.37 ile çarpılmaktadır. İlk kez 2008 ve sonrası tarihte tescil edilen dizel otomobiller 250 SEK, önceki bir tarihte tescil edilen dizel otomobiller ise 500 SEK ilave ödemektedirler. Alternatif yakıtlı otomobiller için ise vergi 111 g/km üzerinde yayılan her gram emisyon için 11 SEK'dir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 59).

Ayrıca “çevre dostu otomobiller” beş senelik süreçte senelik olarak alınan vergiden muaftırlar (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 59). Otomobillerin çevre dostu sayılıp beş senelik muafiyetten yararlanabilmesi için karbon emisyonun 120 g/km'den az olması gerekmektedir. Elektrikli taşıtların muafiyetten yararlanabilmesi için ise elektrik tüketiminin en fazla 37 kwh/100 km olması gerekmektedir (Üstün, 2012: 169).

01.07.2018 tarihinde İsveç'te hafif taşıtların teşvik edilmesi gayesiyle “climate bonus” (çevre ödülü) olarak isimlendirilen yeni bir ödül sistemi uygulanmaya başlanmıştır. 01.07.2018 tarihinden önce tescil edilen veya 01.01.2018 tarihinden önce üretilen hafif taşıtlar bu ödül sisteminden yararlanamamaktadır. Bu ödül sistemine göre 01.07.2018 tarihinden itibaren yeni tescil edilen kamyon ve otobüsler, CO₂ emisyonu 60 g/km sahip olması şartıyla CO₂ emisyonuna bağlı olarak 60.000 SEK kadar ödüllendirilecektir. CO₂ emisyonu 0 olan elektrikli taşıtlar için de ödül 60.000 SEK'tir. 0 üzerindeki ve 60 grama kadar olan her bir gram için ödül 60.000 SEK'ten düşülür (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2424).

Tablo 9: İsveç ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
İsveç	56, 88582	54, 71347	51, 83961	56, 45176	54, 0432	51, 07729
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere İsveç’te enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle dalgalı seyir izlemekle birlikte genel olarak düşüş göstermektedir.

3.3.3. İngiltere

Motorlu taşıtlar vergisi 1800’lü yıllardan itibaren İngiltere’de uygulanmaya başlanmışsa da asıl olarak 1937 yılından itibaren genel bir vergi olarak uygulanmaya başlanmıştır (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2418).

İngiltere’de motorlu taşıtlar vergisi, otomobiller için tescil tarihleri kıstas alınarak; motor hacmi, yakıt türü ve CO₂ emisyon kriterlerine göre hesaplanmaktadır (Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 62).

İngiltere’de 01.03.2001 tarihinden sonra kayıtlı otomobiller için senelik olarak alınan vergi CO₂ emisyonuna dayanmaktadır. CO₂ emisyonu kriterine göre vergi şu şekilde hesaplanmaktadır; 100 g/km’ye kadar emisyonu neden olan otomobiller için geçerli olan 0 £ ile 255 g/km’nin üzerinde emisyonu neden olan otomobiller için geçerli olan 505 £ arasında vergi miktarı değişmektedir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60).

01.03.2001 tarihinden önce tescil edilmiş olan otomobillerin vergilendirilmesinde ise motor hacimleri dikkate alınmaktadır (Gov.Uk. Aktaran; Ulusoy ve Akdemir, 2013: 93).

İngiltere’de 01.04.2010 tarihinden itibaren otomobillerin tescilinde vergi uygulanmaya başlanmış olup, bu verginin miktarı 130 g/km’ye kadar emisyonu neden olan otomobiller için ödenmesi gereken 0 £ ile 255 g/km’nin üzerinde emisyonu neden olan otomobiller için geçerli olan 1100 £ arasında değişmektedir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60). CO₂ emisyon miktarına göre on üç basamaklı artan oranlı tarife uygulanmaktadır (OECD. Aktaran; Yalçın, 2013: 151). Ayrıca alternatif yakıtlı

otomobillerde 10 £ indirim uygulanmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrullahoğlu, 2017: 60).

İngiltere’de 01.04.2017 tarihinden itibaren tescil edilen taşıtların ilk tescilinde ödenmek üzere CO₂ emisyonuna göre hesap edilecek bir verginin alınması öngörülmüştür. Buna göre 01.04.2017 tarihi itibarıyla tescil edilen taşıtlar ve karavanlar için taşıt ilk kez tescil edildiğinde mükellefler aracın CO₂ emisyonunu esas alan bir vergi ödeyeceklerdir (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2419). Aracın yaydığı emisyon miktarı arttıkça aracın ilk tescilinde ödenmesi gereken vergi miktarı artmaktadır.

İngiltere’de motorlu taşıtlar vergisini ödemeyen taşıt trafikten menedilmektedir (Avcı ve Yeniçeri, 2019: 2421).

Tablo 10: İngiltere ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
İngiltere	569, 8946	563, 8723	516, 191	529, 451	488, 3102	498, 8771
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. Aktaran; Odabaş ve Hayrullahoğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere İngiltere’de enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibarıyla dalgalı görünüm izlemek ile birlikte genel olarak düşüş göstermektedir.

3.3.4. Fransa

Fransa’da iki çeşit motorlu taşıtlar vergisi uygulanmaktadır. Bunlar; motorlu taşıtların tescilinde ödenmesi gereken ve senelik olarak ödenmesi gereken vergilerdir (OECD. Aktaran; Yalçın, 2013: 150).

Fransa’da 2008 yılından itibaren satın alınan otomobillerin CO₂ emisyonları dikkate alınarak ödül-ceza sistemi (bonus-malus) uygulanmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrullahoğlu, 2017: 58).

Ödül-ceza sistemiyle çevreye duyarlı taşıtlara vergi indirimi sağlanırken, yüksek derecede emisyon sebep olan taşıtlar cezalandırılmaktadır (Polat, 2014: 34).

Ödül-ceza sisteminin çevresel açıdan olumlu katkıları olmuştur. Ödül-ceza sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte daha ilk yılda 149 gr/km olan CO₂ emisyonu ortalaması, 133 gr/km'ye düşmüştür (Polat ve Eser, 2014: 274).

Ödül-ceza sisteminde ödül şu şekilde uygulanmaktadır: 01.01.2016 tarihinden itibaren; 61 ile 110 g CO₂ /km yayan otomobillerde ödül miktarı 750 €, 21 ile 60 g CO₂ /km yayan otomobillerde ödül miktarı 1000 €, 20 g CO₂ /km ve daha az yayan otomobillerde ise ödül miktarı 6300 € olup, ek olarak en az 15 yaşından büyük bir otomobil hurdaya çıkartılıyorsa 200 € ek bir ikramiye de verilmektedir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Ödül-ceza sisteminde ceza ise şu şekilde uygulanmaktadır: Satın alınan otomobilin emisyonunun 130 g/km'yi aşması halinde ödenecek vergi miktarı artmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Fransa'da şirket otomobillerinin vergilendirilmesinde de CO₂ emisyon miktarı esas alınmaktadır. Bu otomobillerin vergi miktarları 50-100 g/km emisyonu nedeniyle olan otomobiller için geçerli olan gram başına 2 € ile 250 g/km'den yukarı emisyonu nedeniyle olan otomobiller için geçerli olan gram başına 27 € arasında değişmektedir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Tablo 11: Fransa ve Türkiye'de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Fransa	424, 5207	421, 5602	386, 3724	385, 5897	374, 3236	364, 5382
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. 2016. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere Fransa'da enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle düşüş göstermektedir.

3.3.5. Almanya

Almanya'da ulaşım alt yapısının finansmanında kullanılmak amacıyla 1922 yılından itibaren motorlu taşıtlar vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Kabakçı Karadeniz, 2011: 205). Almanya'da daha önce motorlu taşıtların vergilendirilmesinde motor silindir hacmi esas ölçüt olarak kabul edilirken 01.07.2009 tarihli düzenlemeyle birlikte ilk kez tescil edilen otomobiller için yıllık olarak uygulanan motorlu taşıtlar vergisinin, CO₂

emisyona dayanması gerektiği düzenlenmiştir (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Motorlu taşıtlar vergisi, temel vergi ve CO₂ vergisinden oluşmakta olup buna göre; temel vergi miktarı benzinli motorlar için her 100 cc başına 2 €, dizel motorlar için her 100 cc başına 9,50 € üzerinden hesaplanırken, CO₂ vergisi 95 g/km üzerinde emisyonu neden olanlarda her g/km başına 2 € üzerinden hesaplanmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58). Düzenlemeyle düşük CO₂ yayan taşıtları cazip hale getirmek için 120 g/km'ye kadar CO₂ yayan taşıtlar CO₂ vergisinden muaf tutulmuştur. 120 g/km'lik miktar 01.01.2012 tarihinde 110 g/km'ye düşürülmüş olup, 01.01.2014 tarihinden itibaren ise 95 g/km'ye düşürülmüştür (Üstün, 2012: 166).

Almanya'da verginin hesaplanmasında ilk bileşen olan temel miktarın hesabında dizel otomobiller için daha yüksek vergilendirmeye gidilmesinin temel nedeni, dizel yakıtların daha fazla emisyonu neden olmasıdır (Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 61).

Tablo 12: Almanya ve Türkiye'de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO₂ Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Almanya	812, 3176	812, 6063	758, 1783	796, 9563	784, 3775	788, 321
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere Almanya'da enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle dalgalı bir görünüm izlemek ile birlikte genel olarak düşmektedir.

3.3.6. Yunanistan

Yunanistan'da 31.11.2010 tarihinden sonra tescil edilen otomobiller için senelik olarak alınan vergi CO₂ emisyonuna dayanmaktadır (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Buna göre vergi miktarları CO₂ emisyonu başına 0.90 € (91-100 g/km) ile gram başına 3.72 € (251 g/km'yi aşan) arasında değişmektedir. Belirmek gerekir ki 90 g/km'ye kadar emisyonu neden olan otomobiller bu vergiden muaftırlar (ACEA. Aktaran; Odabaş ve Hayrulloğlu, 2017: 58).

Tablo 13: Yunanistan ve Türkiye’de Enerji Tüketiminden Kaynaklanan Toplam CO2 Emisyonları (Milyon Metrik Ton) (2007- 2012)

Yıl	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Yunanistan	109, 4671	106, 0414	99, 82669	93, 54463	92, 08394	87, 55789
Türkiye	280, 1906	272, 9004	269, 0631	268, 5475	294, 9092	296, 9319

Kaynak: U.S. Energy Information Administration. 2016. Aktaran; Odabaş ve Hayrullohoğlu, 2017: 60.

Tabloda görüldüğü üzere Yunanistan’da enerji tüketiminden kaynaklanan yıllık toplam CO₂ emisyon miktarı yıllar itibariyle düşüş göstermektedir.

SONUÇ

Türk Motorlu Taşıtlar Vergisi uygulamasında MTVK m. 5 ve m. 6 hükümlerinde bulunan motorlu kara ve hava taşıtları vergilendirilmektedir. Buna göre; motorlu kara taşıtları, Kanun'un 5. maddesinde bulunan I ve 6. madde de bulunan II sayılı tarifelere göre vergilendirilirken, motorlu hava taşıtları Kanun'un 6. maddesinde bulunan IV sayılı tarifeye göre vergilendirilmektedir. Tarife yapıları incelendiğinde görüleceği üzere vergi tarifeleri spesifik esastır. Zira vergilendirmeye esas ölçütler motor silindir hacmi, yaş, oturma yeri sayısı, azami toplam ağırlık ve azami kalkış ağırlığı gibi taşıtların fiziksel özelliklerine göre belirlenmiştir. Belirtmek gerekir ki 7061 sayılı Kanun ile I sayılı tarifede bulunan otomobil, kaptıkaçtı ve arazi taşıtları için taşıt değeri kriterinin de dikkate alınacağı düzenlenmiştir. Ancak belirtmek gerekir ki bu taşıtların vergilendirilmesinde sadece taşıt değeri kriteri uygulanmayacak olup bu kriterle birlikte motor silindir hacmi ve yaş kriteri de uygulanmaya devam edilmektedir. Yani taşıt değeri kriteri tüm taşıtlar için değil belli taşıtlar için önce uygulanan vergileme kriterleriyle birlikte uygulanacak bir kriter olarak benimsenmiştir. Buradan hareketle motorlu taşıtlar vergisi tarife yapısının spesifik niteliğini koruduğunu söyleyebiliriz.

AY m. 73/1 hükmü gereği olarak vergilendirmenin mali güce göre yapılması gerekmektedir. AY m. 56/2 hükmü uyarınca ise çevrenin korunması devlet için bir ödev olup, uygulanan vergilerde çevreye duyarlı vergilemeye gidilmesi, çevrenin korunmasının gözetilmesi gerekmektedir. Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisine ilişkin yapılacak düzenlemelerde hem mali güç ilkesine riayet edilmeli hem de çevreyi koruyucu hükümlere yer verilerek çevreye duyarlı vergilemeye gidilmelidir.

Mali güç ilkesine uygun vergileme ve çevreye duyarlı vergileme anayasal zorunluluk olmakla birlikte yapılacak düzenlemelerde öncelikle gözetilmesi gereken husus ilgili düzenlemelerin mali güç ilkesine aykırı olmamasıdır. Zira AY m. 73/1 hükmü, AY m. 56/2 hükmüne göre özel normdur. Buna göre yapılacak düzenlemeler mali güç ilkesiyle çelişmediği sürece çevreye duyarlı vergilemeye gidilebilecektir.

Türkiye'de uygulanan mevcut motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının tam anlamıyla serveti kavradığını ve mali güç ilkesine uygun olduğunu söyleyemeyiz.

Tarifelerde bulunan taşıtların yaş aralıklarının geniş tutulması verginin servet unsurunu kavramasını güçleştirmektedir. Zira 1 yaşında bir taşıt ile 3 yaşında bir taşıt arasında servet unsuru olma konusunda büyük farklılıklar meydana gelebilmektedir. Bu durum mali güç ilkesine de uygun olmayan sonuçlar yaratmaktadır.

Motor silindir hacmi kriterinin verginin servet vergisi niteliğine, servetin kavranmasını kolaylaştırmaya ve mali güç ilkesine uygunluğuna tam olarak hizmet etmediğini söyleyebiliriz. Zira aynı motor silindir hacmine sahip taşıtlar arasında değer farkı olabileceği gibi düşük motor silindir hacmine sahip taşıtların değerinin, daha yüksek silindir hacmine sahip taşıtlara göre fazla olduğu durumlarda mevcuttur.

Sınırlı da olsa belli taşıtlar için taşıt değeri kriterinin uygulanmaya başlaması ise verginin servet unsurunu kavramasını kolaylaştırmış ve mali güç ilkesine de uygun sonuçlar vermektedir. Ancak taşıt değeri kriterinin tüm motorlu taşıtlarda değil belirli taşıtlar için uygulanması tam anlamıyla istenilen etkinin meydana getirilmesine engel olmaktadır. Ayrıca taşıt değeri kriterinin bu taşıtlar için 01.01.2018 tarihinden itibaren tescil edilenleri kapsamı da istenilen amaca ulaşmanın önünde bir engeldir. Zira bu durumda taşıt değeri kriterinin uygulanmasının istenildiği bu taşıtların çok büyük bir bölümü bu kriterden müstesna durumdadır. Kısaca taşıt değeri kriterinin tür ve zaman açısından sınırlı olarak uygulanması verginin, serveti kavramasını kolaylaştırması ve mali güç ilkesine uygunluk açısından tam anlamıyla istenilen sonuca ulaşılmasını engellemektedir.

Oturma yeri sayısı kriterinin serveti kavramayı kolaylaştırdığı, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz. Zira taşıtların taşıyabilecekleri yolcu sayısının artması taşıtların servet değerinde bir artış meydana getirmektedir.

Azami toplam ağırlık kriterinin serveti kavramayı kolaylaştırdığı, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olduğunu söyleyebiliriz. Zira taşıtların taşıyabilecekleri azami yük miktarının artması taşıtların servet değerinde bir artış meydana getirmektedir.

7061 sayılı Kanun ile sadece elektrikli motora sahip taşıtlar vergilendirilmeye başlanmıştır. Daha önce bu taşıtlar üzerinden motorlu taşıtlar vergisi alınamamaktaydı. Zira Kanun'da bulunan motor silindir hacmi kriteri bu taşıtlar için uygulanabilir nitelikte değildir. 7061 sayılı Kanun ile bu taşıtların vergilendirilmesi için motor gücü kriteri benimsenmiş ve böylelikle bu taşıtların vergilendirilmesi sağlanmış olmuştur.

Sadece elektrik motora sahip taşıtların vergilendirilmeye başlanması motorlu taşıtlar vergisinin serveti kavramasını kolaylaştırmış, servet vergisi niteliğine, mali güç ilkesine uygun bir düzenleme olmuştur. Zira sadece elektrik motora sahip taşıtlar da bir servet unsurudur.

Türkiye’de uygulanan mevcut motorlu taşıtlar vergisi uygulamasının tam anlamıyla çevreye duyarlı vergilemeye uygun olduğunu söyleyemeyiz.

5897 sayılı Kanun ile motorlu deniz taşıtları verginin kapsamından çıkarılmış olup böylece karbondioksit yayan motorlu deniz taşıtlarının kullanımını teşvik edilmiş olmaktadır. Bu durum çevreye duyarlı vergileme açısından olumsuz bir durum meydana getirmiştir.

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde sadece elektrik motora sahip taşıtlar dışında kullanılan yakıt türünün dikkate alınmaması, daha fazla karbondioksit yayan yakıtları kullanan taşıtların caydırıcı olabilecek şekilde vergilendirilmemesi çevreye duyarlı vergileme açısından olumsuz bir durum meydana getirmektedir.

Motorlu taşıtların vergilendirilmesinde mevcut yaş kriteri uygulamasının çevreye duyarlı vergilemeye uygun olmadığını söyleyebiliriz. Zira bu kriterle yaşı büyük olan taşıtlar daha az vergilendirilmektedir. Ancak taşıtların yaşı arttıkça kullanılan teknolojinin eskimesi gibi nedenlerden dolayı çevreye verilen zarar artmaktadır.

Sadece benzin ve dizel motora sahip taşıtlara göre çevreye daha az zarar veren hibrit motora sahip taşıtların vergilendirilmesinde farklılaştırılmaya gidilmemesi çevreye duyarlı vergileme açısından olumsuz bir durum yaratmaktadır.

Tarifelerde bulunan motor silindir hacmi kriterinin motorlu taşıtların çevreye duyarlı şekilde vergilendirilmesi açısından uygun olduğunu söyleyebiliriz. Bu kriterle büyük motor silindir hacmine sahip taşıtlar daha fazla vergilendirilmektedir. Motor silindir hacmi büyüdükçe kullanılan yakıt artmakta, çevreye verilen zarar artmaktadır.

Azami toplam ağırlık kriterinin çevreye duyarlı vergileme açısından uygun olduğunu söyleyebiliriz. Bu kriterle taşıtların azami toplam ağırlıkları arttıkça ödenmesi gereken vergi artmaktadır. Trafikte yol kateden taşıtların taşıdıkları yük arttıkça kullandıkları yollara, çevreye verilen zarar artmaktadır.

Sadece elektrik motorlu taşıtların vergilendirilmesinde motor gücüyle motor silindir hacmi eşleştirilmektedir. Buna göre bu taşıtların vergilendirilmesinde motor gücünün denk olduğu motor silindir hacmine göre vergi hesap edilmektedir. Daha sonra uygulanması gereken verginin %25'i uygulanmaktadır. Sadece elektrik motora sahip olması nedeniyle benzin ve dizel motor taşıtlara göre çevreyi daha az kirleten bu taşıtların vergilendirilmesinde ödenmesi gereken verginin çok daha az olarak uygulanmasının motorlu taşıtlar vergisinin, çevreye duyarlı vergilemeye uygun olduğunu söyleyebiliriz.

Motorlu taşıtlar vergisinde yapılacak düzenlemelerde mali güç ilkesi ve çevresel duyarlılıkların gözetilmesi anayasal bir zorunluluktur. Bize göre bu iki amacın sağlanabilmesi için benzin ve dizel motorlu taşıtların vergilendirilmesinde ivedi olarak düzenlemeye gidilmesi gerekmektedir. Bilindiği üzere dizel yakıtların daha uzun yol katetmesi nedeniyle dizel motorlu taşıtlar, benzin motorlu taşıtlara göre çevreye çok daha fazla zarar vermektedir. Dizel motorlu taşıtların vergilendirilmesinde farklılaştırılmaya gidilmelidir. Bu farklılaştırma yapılırken her bir vergilendirme kriterinin uygulanmasında taşıtın dizel motora sahip olması durumunda bir üst basamak kullanılarak vergilendirme yapılmalıdır. Böylelikle çevreye duyarlı vergilemeye gidilmiş olacak ve çevrenin korunması sağlanmış olacaktır. Bu uygulamaya gidilmesi bize göre mali güç ilkesine de aykırı bir durum yaratmayacaktır. Ancak belirtmek gerekir ki bu yönde yapılacak düzenlemelerde hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan hukuki güvenlik ilkesinin gözetilmesi için düzenlemeden önce tescil edilen motorlu taşıtlar bu düzenlemeden ayırık tutulmalıdır. Ayrıca bize göre hibrit motorlu taşıtların kullanımının yaygınlaştırılması adına %50 oranında vergi indirimi sağlanmalıdır. Zira bu taşıtlar sadece elektrik motora sahip taşıtlara göre daha fazla çevre kirliliğine neden olsa da benzin ve dizel motorlu taşıtlara göre çok daha az çevre kirliliğine neden olmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Bilici, N. (2021). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara.

Edizdoğan, N. & Çelikkaya, A. (2022) *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Ekin Yayınevi, Bursa.

Göker, C. (2011). *Yönlendirici Vergilendirme*. Turhan Kitabevi, Ankara.

Hacıköylü, C. (2017). *Türkiye’de Motorlu Kara Taşıtlarına İlişkin Mali Yükümlülükler*. Nisan

Kitabevi, Eskişehir.

Jamali, T. (2007). *Ekolojik Vergiler*. Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kabakçı Karadeniz, H. (2011). *Türk Motorlu Taşıtlar Vergisinin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile*

Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi. T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı,

Hermes Matbaacılık, 2011/415 Yayın No, Ankara.

Kaneti, S., Ekmekci, E., Güneş. & Kaşıkçı, M. (2014). *Vergi Hukuku*. Filiz Kitabevi, İstanbul.

Oktar, S. A. (2014). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. & Göker, C. (2021). *Vergi Hukuku*. Turhan Kitabevi, Ankara.

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

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

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

Şen, H. & Sağbaş, İ. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Barış Arıkan Yayınları, Ankara.

Turhan, S. (2020). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitabevi, İstanbul.

Makaleler

Alıcı, B. & Yıldız, H. (2012). “Küresel Kamusal Bir Mal Olan Çevrenin Korunmasında Karbon Vergisi ve Etkinliği”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 4(1), 55-64.

Avcı, O. & Yeniçeri, H. (2019). “Motorlu Taşıtlar Vergisi’ne İlişkin Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 15(179), 2413- 2436.

Aydın, D. (2013). “Ülkeler arası CO₂ Emisyonun Azaltılması Yönde Etkinlik Çalışması”. *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı 30, 120- 135.

Balı, S. & Yaylı, G. (2019). “Karbon Vergisinin Türkiye’de Uygulanabilirliği”. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*. 54(1), 302- 319.

Bayar, Y. & Şaşmaz, M. Ü. (2016). “Karbon Vergisi, Ekonomik Büyüme ve CO₂ Emisyonu Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Danimarka, Finlandiya, Hollanda, İsveç ve Norveç Örneği”. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*. 1(1), 32- 41.

Bilgin, S. & Orkunoğlu, I. F. (2010). “Fiskal ve Ekstrafiskal Amaçlar Bağlamında 1970’lerden Günümüze Çevre Vergileri”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(1), 77- 108.

Canpolat Bıçakçı, S. (2017). “Çevre Vergilerinin Araçsallığı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Özel Sayı, 348- 369.

- Ceylan, B. (2020). “Danıştay İçtihatlarında Anayasal Vergileme İlkelerinin Yansımaları”. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 7(21), 30- 43.
- Çelikkaya, A. (2011). “Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye’deki Durumun Değerlendirilmesi”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 11(2), 97- 120.
- Çiçek, S. & Şahin, S. (2019). “Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği”. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı 35, 245- 267.
- Değirmendereli, A. (2000). “Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Ekolojik Vergiler”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 2(1), 251- 266.
- Didinmez, İ. (2018). “Çevre Kirliliği ve Türkiye’de Çevre Kirliliği Sorunu ile Mücadelede Kullanılan Vergiler”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 363, 104- 117.
- Duman, M. Y. & Şare, H. (2016). “Türkiye’de Çevre Vergileri”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 39(334), 83- 90.
- Ercan, E. (2015). “Türkiye’de Çevre Vergileri Mi Çevre Vergisi Mi?”. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*. Sayı 119, 209- 226.
- Erkin, G. (2012). “Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”. *Ankara Barosu Dergisi*. Sayı 3.
- Ertekin, Ş. & Dam, M. M. (2020). “Türkiye’de Çevre Vergilerinin Çevresel Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Yaşar Üniversitesi E- Dergisi*. 15(66), 66- 87.
- Gökçay, Ş. E. (2017). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”. *Journal of Life Economics*. 4(3), 113- 133.
- Gündüz, İ. O. (2013). “Bir Çevre Vergisi Türü Olarak Enerji Vergisi: Fosil Yakıtların Vergilendirilmesi- I”. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 22(2), 111- 126.
- Gürdin, B. (2017). “Yeşil Pazarlama Kapsamında Motorlu Taşıtların Çevre Vergisi Kapsamına Alınması”. *Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi*, 1(1), 39- 49.

- Hayrullohoğlu, B. (2012). “Çevresel Sorunlarla Mücadelede Karbon Vergisi”. *Ekonomi Bilimleri Dergisi*. 4(2), 1- 11.
- Hotunoğlu, H. & Tekeli, R. (2007). “Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var Mı?”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*. 6(6), 107- 126.
- Kabakçı Karadeniz, H. (2018). “Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi”. *International Journal of Public Finance*. 3(1), 193- 204.
- Kaplan, R. (2012). “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Otomobillerin Tarife Yapısının Vergi Adaleti ve Çevre Politikaları Açısından Değerlendirilmesi”. *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı 289, 211- 218.
- Karakoç, Y. (2013). “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 15/Özel Sayı, 1259- 1308.
- Kargı, V. & Yüksel, C. (2010). “Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri”. *Maliye Dergisi*. Sayı 159, 183- 202.
- Kaynak, M. (2019). “Motorlu Taşıtlar Vergisine Yeni Bir Model Önerisi: Mesafe Temelli Motorlu Taşıtlar Vergisi”. *İzmir YMMO Dergisi*. 1(2), 130- 155.
- Kovancılar, B. (2001). “Küresel Isınma Sorununun Çözümünde Karbon Vergisi ve Etkinliği”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*. 8(2), 7- 19.
- Kumaş, A. (2019). “Sürdürülebilir Kalkınma, Çevre Vergileri ve ACCA Raporu”. *Vergi Sorunları Dergisi*. 42(374), 1- 17.
- Odabaş, H. & Hayrullağolu, B. (2017). “Çevresel Sorunların Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisine Bakış: AB Üyesi Ülke Örnekleri”. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(3), 54- 70.
- Organ, İ. & Çiftçi, T. E. (2013). “Karbon Vergisi”. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 6(1), 81- 95.
- Öz, E. & Kutbay, H. (2016). “Ekolojik Vergileme: Seçilmiş Bazı Dünya Ülkeleri ile Türkiye Verilerinin Karşılaştırılması”. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*. 11(1), 247- 272.

- Özdemir, B. (2009). “Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri”. *Maliye Dergisi*. Sayı 156, 1- 36.
- Parlakay, O. & Alpagut, Y. (2016). “Negatif Dışsallıkların Çevreye Olumsuz Etkilerinin Önlenmesinde Kullanılan Çözüm Yolları”. *Akademik Bakış Dergisi*. Sayı 57, 210- 220.
- Polat, S. & Eser, L. Y. (2014). “Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi”. *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(2), 269- 289.
- Sezer, Ö. & Dökmen, G. (2018). “Kirleten Öder İlkesi Çerçevesinde Türkiye’de Çevre Vergileri ve Negatif Dışsallıklar Sorunu”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 57, 163- 181.
- Sugözü, İ. H., Yıldırım, H. & Aydın, H.İ. (2014). “Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. Sayı 32, 115- 128.
- Tanrıvermiş, H. (1997). “Çevre Kirliliğinin Vergilendirilmesi: İlkeler, Uygulamaları ve Türkiye Açısından Genel Değerlendirme”. *Ekonomik Yaklaşım*. 8(27), 303- 328.
- Uğur, S. (2014). “Sera Gazı Emisyonlarının Azaltımında Karbon- Enerji Vergilerinin Rolü”. *FSM İlmî Araştırmalar İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*. Sayı 3, 341- 358.
- Ulusoy, A. & Akdemir, T. (2013). “Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümüne Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi”. *Sosyo Ekonomi Dergisi*. 19(19), 87- 116.
- Uyduranoğlu, A. (2005). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Kirliliğinin Önlenmesinde Yeşil Vergi Reformu”. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 20(234), 63- 77.
- Uyduranoğlu, A. (2004). “Mali Vergilerden Çevre Vergilerine Doğru: Avrupa Birliği’nden Uygulamalar”. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 19(218), 45- 50.
- Üstün, Ü. S. (2012). “Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik ve Adil Olarak Düzenlenmesi”. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 16(1), 153- 190.

- Üyümez, M. E. (2016). “Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi”. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 25(3), 427- 440.
- Yalçın, A. Z. (2013). “Potansiyel Bir Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: Avrupa Birliği ve Türkiye Arasında Karşılaştırmalı Bir Analiz”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 27(2), 141- 158.
- Yerlikaya, G. K. (2003). “Karbon Vergisi”. *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*. 7(1- 2), 685- 700.
- Yıldız, H. (2006). “Kirliliğin Önlenmesinde Çevre Vergilerinin Rolü”. *İktisat, İşletme ve Finans Dergisi*. 21(245), 103- 122.
- Yıldız, S. (2017). “Sürdürülebilir Kalkınma İçin Karbon Vergisi”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 10(3), 367- 384.

Tezler

- Ağacan, İ. (2014). “Çevre Kirliliği Sorunları ile Mücadelelerde Türkiye’de Uygulanan Çevre Vergileri ve Çevre Vergisi Bilinci”. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi.
- Can, F. (2013). “Çevre Politikalarıyla Uyumlu Bütçe Reformu ve Türkiye Değerlendirmesi”. Doktora Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Erdoğan, U. (2016). “Motorlu Taşıtlar Vergisi Uygulamasında Alternatif Yöntemler”. Yüksek Lisans Tezi. Gebze Teknik Üniversitesi.
- İraz, N. (2018). “Çevre Kirliliği ve Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin Çevre Kirliliği Üzerindeki Etkisi”. Yüksek Lisans Tezi. Namık Kemal Üniversitesi.
- Polat, S. (2014). “Çevre Vergisi Bağlamında Motorlu Taşıtlar Vergisi: Türkiye İçin Bir Model Önerisi”. Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi.
- Saygı, H. E. (2015). “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Çevre Vergisi Uygulamaları ve Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi. Bülent Ecevit Üniversitesi.

Şahin, S. (2018). “Türkiye’deki Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin Servet Vergisi Niteliğinin Değerlendirilmesi Üzerine Bir Araştırma: Denizli İli Örneği”. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi.

Türkkan, A. (2007). “Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi”. Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi.

Yıldırım, K. E. (2012). “Çevre Vergilerinin Türkiye ve Avrupa Birliği’ndeki Uygulamaları ve Mükelleflerdeki Çevre ve Çevre Vergisi Bilinci Üzerine Erzurum İlinde Bir Araştırma”. Yüksek Lisans Tezi. Atatürk Üniversitesi.

Web Sayfaları

Ferhatoglu, Emrah. “Avrupa Birliği’nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri”. *E- Yaklaşım Dergisi*. Sayı 3 (2003): 1- 7. http://emrahferhatoglu.net/wp-content/uploads/2017/11/eferhatoglu_Avrupa_Birliginde_Ortak_Cevre_Politikas_i.pdf. “erişim tarihi 30.09.2022”.

<https://www.gib.gov.tr/elektrikli-araclarin-mtv-hk> “erişim tarihi 24.10.2022”.

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soyad: Andaç ESEMEN	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	İstanbul Üniversitesi
Fakülte	Hukuk
Bölümü	Hukuk
Makale ve Bildiriler	
1. Esem, A. (2022). “ Türk Vergi Hukuku’nda Verginin Tahakkuku ”. <i>Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi</i> . Cilt: 3, Sayı: 2, 351- 370.	