

ÇEVRE VERGİLERİ ÜZERİNE
KAVRAMSAL BİR DENEME:
TERMİNOLOJİ VE
UYUMLAŞTIRMA
PROBLEMLERİ*

Yrd. Doç. Dr. Cihat ÖNER**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

ÖZ

Çalışmada öncelikle çevre vergileri ile ilgili terminolojik bir soruna kavramsal düzeyde değinilecek, bu konuda gerek uygulamada gerek yazında gözlenen uyumsuzluğun nedenleri ve sonuçları irdelenmeye çalışılacaktır. Çalışmanın ilk bölümlerinde çevre vergileri ile ilgili terminoloji ve kapsam belirlenerek, mevcut durum tespit edilecek, daha sonra uygulamada terminoloji ve uyum eksikliği nedeni ile ortaya çıkabilecek çeşitli sorunlara işaret edilecektir. Bu sorunların hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yarattığı ya da yaratacağı vergilendirme problemleri tartışılarak bazı çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Çevre Vergileri, Çevre ile İlgili Vergiler, Yeşil Vergiler, Ekolojik Vergiler, Çifte Vergilendirme.



A CONCEPTUAL ESSAY ON ENVIRONMENTAL TAXES: TERMINOLOGY AND HARMONISATION PROBLEMS

ABSTRACT

In this article, first a terminological problem on environmental taxes which could be addressed at a conceptual level will be examined; in this regard, the reasons for the disharmony observed both in the literature and practice will be analysed. In the first sections the terminological and conceptual matters regarding the environmental taxes will be handled, the existing situation will be identified. Then, the plausible problems which could be faced depending on those issues will be pointed out. Finally, the national and the international consequences of the observed problems will be discussed and some solutions will be suggested.

Keywords: Environmental Taxes, Environmentally Related Taxes, Green Taxes, Eco Taxes, Double Taxation.

GİRİŞ

İklım değişikliği üzerinde insanoğlunun etkisi diğer tüm etkenler arasında en başta gelmektedir. Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi^[1] iklim değişikliğini “*karşılaştırılabilir zaman dilimlerinde gözlenen doğal iklim değişikliğine ek olarak, doğrudan veya dolaylı olarak küresel atmosferin bileşimini bozan insan faaliyetleri sonucunda iklimde oluşan bir değişiklik*” olarak tanımlamaktadır. Intergovernmental Panel on Climate Change (IPCC) tarafından hazırlanan raporlarda da iklim değişikliği üzerindeki insan faktörü de 2007 yılından itibaren vurgulanmaktadır^[2]. Raporlarda insanlar tarafından yaratılan ve iklim değişikliğine yol açan başlıca etkilerin, enerji ve kaynak tüketimi, karbon dioksit (CO²) emisyonu, belli malların üretimi, tarım faaliyetleri ve endüstriyel süreçler sonucunda ortaya çıktığı tespit edilmektedir. Bu nedenle insanlığın iklim değişikliği ile mücadelede uzun süreli çözümler üretebilecek araçlara ihtiyaç duyduğu açıklır^[3].

Bu sorun ile mücadelede kullanılabilir araçlar çok çeşitlidir^[4]. Yapılan araştırmalarda^[5] iklim değişikliği ile mücadelede en etkili araçlardan birinin vergilendirme olduğu iddia edilmektedir. En azından böyle bir düşüncenin varlığından söz edilebilir. Piyasa ya da pazar tabanlı araçlar (*market-based instruments*) içinde özellikle vergiler, sübvansiyonlar ve resmi izinler yer almakta; bunlar dışında hukuki ve siyasi araçlar olarak ise komuta ve kontrol edici bir takım mekanizmalar kullanılmaktadır (*command and control instruments*). Örneğin yaygın olarak kullanılan komuta kontrol araçları, çevre kalitesini hedefleyen standartlar ve kirlilik düzeyi için sınır değerler belirlenmesidir^[6]. Hükümetler bu araçlar arasında fayda ve maliyet karşılaştırmaları yoluyla bir tercih yapmak zorunda kalmaktadırlar. Çevre ve iklim üzerinde olumsuz etkiler yaratan iş dünyasının ise tercih edilecek araçlar ve uygulanacak yöntemler konusunda, özellikle Avrupa ülkelerinde, hükümetler ile işbirliğine ılımlı yaklaştıkları gözlenmektedir. Ancak bu süreçte bir belirliliğe ve tutarlı bir uygulamaya ihtiyaç duyulduğu da sıkça dile getirilmektedir. Zira iş dünyası haklı olarak

[1] United Nations Framework Convention on Climate Change, madde 1/(2).

[2] Söz konusu raporlara: http://www.ipcc.ch/publications_and_data/publications_and_data_reports.shtml#1 adresinden ulaşılabilir.

[3] Ayrıca bkz. Jamali, Tarık, Ekolojik Vergiler, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2007, s.19 vd.

[4] Bakker, Annschka, “*Policy Frameworks and International Organizations*”, Tax and the Environment: A World of Possibilities, IBFD Publications, (*IBFD Online Books*) Amsterdam: 2009, § 1.

[5] PwC, Appetite for Change: Global Business Perspectives on Tax and Regulation for a Low Carbon Economy”, (2010) s.9-10. http://www.pwc.co.uk/en_UK/uk/assets/pdf/appetite-for-change.pdf

[6] Dağdemir, Özcan, Çevre Sorunlarına Ekonomik Yaklaşımlar ve Optimal Politika Arayışları, Gazi Kitabevi, Ankara: 2003, s.183.

yatırımlarını ve geleceğe yönelik planlarını öngörülebilir bir şekilde tasarlamak istemektedir. Dolayısıyla bu noktada her iki taraf için de cevaplandırılması gereken soru, çevre kirliliği ve iklim değişikliği ile ilgili mücadelede verginin gerçekten de etkili bir araç olup olmadığının cevaplandırılmasıdır. Bu soru yanıtlanmadan hükümetlerin uygulanan vergiler bakımından bir meşruiyet problemi ile karşılaşmaları kaçınılmazdır. İş dünyasının da alınan önlemlerin belirsizliği ve tutarsızlığı ile ilgili şikâyetlerine devam edeceği aşikârdır. Doktrin ise çevre vergilerinin iddia edilen etkisini doğrudan ortaya koyabilecek sadelikten uzaktır; konu ile ilgili çoğu zaman anlaşılması oldukça güç ve derin bir yazın ile karşılaşılmaktadır. Bu nedenle çalışmanın hareket noktasını sorunlara öncelikle doğru bir terminoloji kullanarak, sınırlı bir bakış açısıyla yaklaşmanın yerinde olacağı düşüncesi oluşturmaktadır.

Çalışmada öncelikle çevre vergileri ile ilgili terminolojik bir soruna kavramsal düzeyde değinilecek, bu konuda gerek uygulamada gerek yazında gözlenen uyumsuzluğun nedenleri ve sonuçları irdelenmeye çalışılacaktır. Çalışmanın ilk bölümlerinde çevre vergileri ile ilgili terminoloji ve kapsam belirlenerek, mevcut sorunlara temas edilecek, daha sonra uygulamada terminoloji ve uyum eksikliği nedeni ile ortaya çıkabilecek çeşitli sorunlara işaret edilecektir. Bu sorunların hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yarattığı ya da yaratacağı vergilendirme problemleri tartışılarak çeşitli çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

I. Terminoloji ve Kapsam

Çevre vergileri konusunda en karmaşık ancak bir taraftan da en verimli tartışma konuları terimin anlamı ve kapsamı üzerinden yürütülmektedir. İlk olarak Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD) tarafından 1990-1991 yıllarına ait verilere dayanan ve çevre vergileri konusunda yayımlanmış araştırma raporunda^[7] (OECD Raporu) çeşitli ülkelerde uygulanan mali yükümlülükler ikili bir ayrımla ele alınmıştır. Buna göre vergiler “özel çevresel amaçlar” (*specific environmental objective*) için uygulananlar ya da çevre ile ilgili olmayan konularda olmakla birlikte sonradan çevresel bir takım sonuçları öngöreceği şekilde “yeniden tasarlanan vergiler” (*re-designed taxes*) şeklinde sıralanmaktadır. OECD’nin 1995 yılında yayımlanan ikinci raporu da bu ayrımı esas almıştır. Daha sonra OECD’nin 2001 yılında çevre ile ilgili vergiler terimi (*environmentally related taxes*) üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir^[8]. Bununla birlikte daha yeni tarihli raporlarda ise her iki terimin birbirinin yerine

[7] OECD, Implementation Strategies for Environmental Taxes, OECD Publications, Paris: 1996, s.9.

[8] OECD, Environmentally Related Taxes: Issues and Strategies, OECD Publications, Paris: 2001.

geçecek şekilde karıştırılarak kullanıldığı gözlenmektedir^[9]. Benzer biçimde Avrupa Birliği'nin (AB) çeşitli belgelerinde de anılan yaklaşımın benimsendiği söylenebilir^[10]. Tüm bunlara ek olarak uygulamada ve yazında “eko vergiler” (*eco taxes*), “yeşil vergiler” (*green taxes*), “çevresel vergi araçları” (*environmental tax instruments*) gibi başka terimler de kullanılmaktadır.

Bu nedenle öncelikle “çevre vergisi” (*environmental tax*) ile “çevre ile ilgili vergi” (*environmentally related tax*) terimlerinin ne olduğu belirlenmelidir. 2001 yılında OECD ve Avrupa Komisyonu çevre vergileri konusunda ortak bir tanımlama getirmişlerdir^[11]. Bu tanımlamada çevre vergisi: “matrahı çevre üzerinde olumsuz etkiler doğurduğu bilimsel olarak kanıtlanmış fiziksel (ya da benzer) bir birim üzerine yüklenen bir vergidir”^[12] şeklinde tespit edilmiştir. Çevre ile ilgili vergi terimi ise şu şekilde tanımlanmaktadır: “çevre ile ilgili olduğu varsayılan bir matrah üzerine yüklenen, karşılıksız ve zora dayalı olarak devlete yapılan ödemelerdir”^[13].

Bu iki tanım arasında ne tür farklar olduğunu belirlemek, daha sonra da tanımlamaların doğuracağı hukuki etki ve sonuçların tespitini yapmak oldukça zordur. Öncelikle çevre vergileri teriminden başlamak gerekirse, terimin verginin matrahı ve bu matrahın çevre üzerindeki olumsuz etkilerine yoğunlaştığı görülmektedir. Bu nedenle tanımlamada vergilerin genel anlamda getirilme nedeni olan kamu harcamalarını karşılama amacı önemini yitirmiştir. Ayrıca tanımda OECD'nin ilk yaklaşımından da uzaklaşıldığı söylenebilir; zira bu ilk yaklaşımında OECD, özel olarak çevrenin korunması amacına yönelmiştir. Bu nedenle ilk tanımlamada matrah ile çevre arasında herhangi bir bağlantı olmasa

[9] OECD, *Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers*, OECD Publications, Paris: 2011; OECD, *Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief*, OECD Publications, Paris: 2011.

[10] European Commission, *Taxation Trends in the EU: Data for the Member States, Iceland and Norway*, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2013. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf

[11] Bkz. Nancy Steinbach, Viveka Palm, Maja Cederlund, Anda Georgescu, Julie Hass, *Environmental Taxes*, 14th Meeting of the London Group on Environmental Accounting, 2009. http://unstats.un.org/unsd/envaccounting/londongroup/meeting14/LG14_18a.pdf

[12] Bkz. OECD (2001) s.8; European Commission, *Environmental Taxes—A Statistical Guide*, European Communities: 2001, s.9: “A tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact on the environment”. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/environmental_accounts/documents/2.pdf

[13] Bkz. OECD/EEA Database on Instruments Used for Environmental Policy and Natural Resources Management: “... *environmentally related taxes as any compulsory, unrequited payment to general government levied on tax-bases deemed to be of particular environmental relevance...*”. <http://www2.oecd.org/ecoinst/queries/>

da çevreyi koruma amacına yönelen her vergi “çevre vergisi” olarak değerlendirilebilir. Ancak son tanımlamada herhangi bir verginin çevre vergisi olarak değerlendirilebilmesi için matrah ile çevre bağlantısının bulunması zorunludur. Herhangi bir verginin çevre ile olan bağlantısı ise sadece matrah ile değil aynı zamanda matrah ya da benzer bir unsurun çevre üzerinde bilimsel olarak kanıtlanmış olumsuz etkilerinin bulunması ile de ölçümlenecektir.

Bilimsel olarak kanıtlanmış olumsuz etkiler şu şekilde tespit edilebilir^[14]: İlk olarak herhangi bir şeyin fiziksel bir parçasının (*bileşenin*) çevre üzerinde olumsuz etkisinin olduğu konusunda yeterli bilimsel kanıt bulunmalıdır; ortaya çıkan olumsuz etki ya da zarar, olağan etki ve zararların çok üzerinde olmalıdır; son olarak da bu zararın kamusal müdahaleyi gerektirecek ya da bunu meşru kılacak büyüklükte olması gereklidir.

Bu nedenle güncel tanımlamada vergi matrahının bir fiziksel bileşeni ya da parçasının olması zorunludur. Bu yaklaşımın kamu otoritelerinin vergiden çok harç kavramına yakın durmalarının bir sonucu olduğu ileri sürülebilir. Matrahın bileşenin bir fiziksel varlık ya da benzeri (*proxy to it*) bir varlık olmasına ilişkin belirleme, hükümetlerin vergi matrahını tespit etmekte yaşadıkları güçlüğü işaret etmektedir. Tanımlamanın diğer dikkat çekici bir özelliği de herhangi bir kamu gelirleri sisteminde uygulanan ya da uygulanabilecek nitelikteki diğer mali yükümlülükleri, harç, resim ve benzer nitelikteki mali yükümleri kapsamaması, sadece vergi üzerine yoğunlaşmasıdır. Bu yaklaşım, terimin kapsamının bilinçli olarak daraltıldığı bir göstergesidir. Dolayısıyla verginin türünün ne olduğu hususu çevre ile ilgili olup olmadığının tespitinde dikkate alınacak diğer bir nokta olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan “çevre ile ilgili vergiler” terimi sadece vergileri değil tüm mali yükümlülükleri kapsamaktadır. Ancak tanımda yer alan ödemenin karşılıksız olması unsuru çevre ile ilgili olarak yürütülen çeşitli hizmetlerin kapsam dışında kalmasına yol açmaktadır. Bunun dışında ödemenin zorunlu olması ise önemli bir unsurdur. Bu nedenle gönüllü olarak yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Ödemenin yapılacağı taraf olan kamu otoritesinin belirlenmesinde kullanılan “merkezi hükümet” (*general government*) ifadesinden özel bir anlam çıkarılıp çıkarılmayacağı da tartışmalıdır. Sınırlandırıcı bir yorumda yerel idarelerin ya da belediyelerin topladığı vergiler tanım içerisinde yer almayacaktır. Bu bakımdan söz konusu ifadenin amaçladığından daha fazla sınırlandırıcı ve gereksiz olduğu söylenebilir. Oysaki alacaklıdan bağımsız

[14] Soares, C. Dias, “*Environmental Tax: the Weakening of a Powerful Theoretical Concept*”, Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives, Vol.II, Oxford University Press, Richmond: 2005, s.28; Soares, C. Dias, “*Energy Tax Treatment of Undertakings Covered by Emissions Trading*”, EC Tax Review, (2007) Vol.16 No.4, s.184.

olarak karşılıksız ve zora dayalı olarak yapılan tüm ödemelerin çevre ile ilgili olması koşuluyla çevre vergisi olarak düşünülmesi daha akılcı bir yol olacaktır. Çalışmada da esas olarak bu yaklaşım benimsenmektedir.

Çevre ile ilgili vergiler terimi de çevre vergileri teriminde olduğu gibi vergi matrahına ilişkin belirlemeler içermektedir. Ancak iki terim arasında bir takım farklılıklar bulunmaktadır. İlk bakışta göze çarpan husus, çevre ile ilgili vergilerde, vergi matrahının fiziksel bir bileşen ya da muadili bir parça olması zorunlu değildir. Dolayısıyla çevreyi kirleten tüm faaliyetler açık bir şekilde kapsama alınmıştır. İkicisi, çevre ile ilgili vergilerde, vergi matrahı ile çevre arasındaki bağlantı, “*bilimsel olarak kanıtlanmış olumsuz etkiler*” gibi sıkı ve katı bir bağa dayanmaz. Bu tür vergilerde verginin çevre ile ilgili olduğu varsayımı dahi yeterlidir. Son olarak etkilerin mutlaka olumsuz sonuçlar doğuran faaliyetlerden ortaya çıkması gerekli değildir. Çevre ile olan ilginin nasıl kurulacağı ise tanımlamadan çıkarılamayacak bir unsurdur.

Son tahlilde çevre ile ilgili vergiler teriminin içeriğinin çevre vergileri teriminden daha geniş olduğu tespiti yapılabilir. Terim açıkça içine daha fazla tür ve sayıya mali yükümlülüğü alacak şekilde formüle edilmiştir.

II. “Çevre Vergileri” ve “Çevre ile İlgili Vergilerin” Vergi Yükünü Taşıyanlar Bakımından Değerlendirilmesi

Çevre vergileri ve çevre ile ilgili vergiler çeşitli ölçütler göz önünde bulundurularak sınıflandırılabilir. Bu başlık altında, vergi yükünü fiilen taşıyan ve vergiyi ödeyen kişi bakımından yapılacak bir sınıflandırmada bu tür vergilerin hangi sınıf içerisinde değerlendirileceği sorusu tartışılacaktır. AB tarafından yapılan sınıflandırma takip edilecek olursa, değinilen ölçüt çerçevesinde, bu tür vergiler dolaylı vergiler olarak değerlendirileceklerdir. Ancak vergilendirilen ekonomik kaynağa göre yapılacak bir sınıflandırmada, bu vergiler sınıflandırma dışı kalabilir. Zira bu vergiler her zaman gelir, servet ya da harcamalar üzerinden alınan vergiler değildirler. Bu nedenle dolaylı vergilerin bir alt kategorisi olarak değerlendirilmeleri mümkündür^[15]. Matrah ve konu açısından yapılacak bir sistematikte bu vergiler enerji, taşımacılık, kirlilik ve doğal kaynak (*doğal varlık*) vergileri olarak dört ana başlık altında sınıflandırılabilir.

AB raporlarının çevre ile ilgili vergiler konusunda sessiz kalması şaşırtıcı değildir. Çevre vergilerinin bir vergi sistemi içinde nasıl değerlendirileceği ve sınıflandırılacağı net değilken, çevre ile ilgili vergilerin ayrı bir kategori olarak

[15] Bkz. “*Environmental taxes are a sub-category of indirect taxes...*”: Tax Reforms in EU Member States
Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability, 2012 Report, s.20.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxtition_paper_34_en.pdf

sistematize edilmesi güçtür. Bu sonuç çevre ile ilgili vergiler kapsamında neyin çevre ile ilgili olduğunu tespit etmede karşılaşılan sorunlardan kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla çevre ile ilgili vergilerden söz edildiğinde doğrudan ve dolaylı vergilerden oluşan büyük bir kategori göz önünde bulundurulmalıdır. Bu kapsama, esasında başka amaçlar için getirilmiş bulunan ve hali hazırda uygulanan birçok vergi ya da getirilecek yeni vergiler de kolaylıkla girebilir^[16]. Dolayısıyla doğru bir tanımlama ve sınıflandırmanın önemi kendini bu açıdan da hissettirmektedir.

Özellikle uluslararası organizasyonlar çevre ile ilgili vergilerin tanımlanması konusunda çalışmalar sürdürmektedirler. Bu bir ihtiyaç olarak da kendini hissettirmiştir; zira OECD'nin çevre ile ilgili vergiler tanımı ile AB ve diğer uluslararası örgütlerce yapılan çevre vergileri tanımı içine, dahil edilebileceğinden daha fazla sayıda ödeme “yeşil” olarak nitelendirilerek dahil edilmiştir. Sonuç olarak çevre ile ilgili vergiler teriminin evrimi, hükümetlerin ve uluslararası örgütlerin çevre problemleri ile daha fazla ilgilenmelerini zorunlu kılmıştır. Şüphesiz ki bu olumlu bir sonuçtur. Özellikle hükümetlerin dikkati bu noktada çevre politikası araçlarından ziyade maliye politikası araçlarının kullanımına kaymış ve hükümetler maliye politikası araçlarını çevre politikası alanında kullanmaya başlamışlardır^[17]. 1970’li yıllarda çevre vergileri terimi sadece “kirlenilen öder ilkesi” ile anılırdı; ancak günümüzde bu vergiler daha etkin ve uygun maliyetli piyasa tabanlı araçlar olarak değerlendirilmektedirler. Bu şekilde ele alınan çevre vergileri artık “çifte kâr (kazanç) teorisi^[18]” (*double-dividend theory*) ile birlikte anılmakta^[19] ve konuyu çevre politikalarının ve vergi reformlarının bir parçası haline getirmektedirler^[20]. Bu süreç akademik çevreler ve sivil toplum kuruluşları tarafından da desteklenmektedir. Dolayısıyla çevre ile ilgili vergiler teriminin evrimleşmesinin en önemli nedenleri arasında çevre vergilerinin tanımlanmasında yaşanan güçlükler gösterilebilir.

[16] Heineken, K. A., “*Environmental Taxation in Europe: A Bird’s Eye View*”, *European Taxation*, (2002) Vol.42, No.11, s.461.

[17] Soares, (2005) s.27.

[18] En genel olarak çifte kâr ya da kazanç teorisine göre çevreyi kirlenilen faaliyetler üzerine yüklenen vergilerin artırılması şu iki yararı sağlar: İlk fayda çevre üzerinde ortaya çıkar; daha az kirlenilir. İkinci fayda ise ekonomik etkinlik alanında meydana gelir. Çevre vergilerinden toplanan kamu geliri, doğrudan vergiler üzerindeki vergi yükünün azaltılması amacıyla kullanılabilir. Fullerton, Don–Metcalf, Gilbert E., “*Environmental Taxes and the Double Dividends Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?*”, *Discussion Papers Series*, (1997) Department of Economics, Tufts University 9706, s.1-2. <http://ase.tufts.edu/econ/papers/9706.pdf>

[19] Kriebel, David, et al. “*The Precautionary Principle in Environmental Science*”, *Environmental Health Perspectives*, (2001) Vol.109, No.9, s.871-876.

[20] Soares, (2005) s.28-29.

III. Birden Fazla Tanımlamanın Ortaya Çıkaracağı Sorunlar

Çevre hukukunda geçerli bir ilke olan ihtiyat ilkesinin ortaya çıkışının hareket noktası ya da düşünsel temeli esas olarak, toplumsal yaşamın çeşitli sorunlar karşısında, bilimin, hukukun ya da siyasetin kendilerinden beklenen belirgin veri ve sonuçlar ortaya koymakta çaresiz kalışı, diğer bir ifade ile “*bilimsel belirsizlik*” (*scientific uncertainty*) olgusudur^[21]. Bunun vergileme alanına yansımaları ile ortaya çıkan belirsizlik ise öncelikle farklı tanımlamalardan kaynaklanmaktadır.

Bu başlık altında sorulabilecek en önemli soru, OECD belgelerinde yer alan her iki tanımlamaya da eş değerde mi yaklaşılacağı veya değer atfedileceği sorusudur. OECD'nin her iki terimi de bilinçli olarak mı kullandığı ve/veya terimler arasındaki farklılıkları görmezden mi geldiği net değildir. Benzer şekilde terimlerin, yaratacakları hukuki sonuçlar görmezden gelinerek, birbirinin yerine geçecek şekilde kullanılmasının mümkün olup olmadığı da tartışmalıdır. Çok basit bir örnek ile konuyu açıklamak gerekirse bu terminoloji seçimi önemli bir sorunu gündeme getirmektedir: OECD'nin temel aldığı terime göre vergi gelirlerine ilişkin istatistikî bilgiler değişiklik gösterecektir; zira her iki terim kapsamına giren mali yükümlülüklerin kapsamı ve sayısı birbirinden farklıdır. Dolayısıyla çevresel amaçlarla getirilen bir mali yükümlülüğün etkinliği, hazineye sağladığı gelir düzgün tespit edilemediği için ölçülemeyecektir.

Bunun yanında terminoloji ve tanımlamada yaşanan belirsizlik bu konuda değişik menfaatleri bulunan çeşitli ekonomik grupları da etkileyecektir. Özellikle yatırımcıların bir ülkede hangi mali yükümlülüklere katlanacaklarını önceden bilmesi, yatırımlarını yönlendirmede önemli bir rol oynamaktadır. Belirsizlik, bir verginin sosyal, siyasi ve ekonomik anlamda kabul edilebilirliğini de olumsuz yönde etkileyebilir ve vergiye gönüllü uyum konusunda sorunlar ortaya çıkarabilir. Yasa koyucunun bir vergiyi getirirken hangi amaçla hareket ettiği, tanımlamalardan bağımsız olarak ortaya konulmalıdır. Çevre ile ilgili olduğu iddiası ile ilan edilen tüm mali yükümlülüklerin gerçekten bu amaca mı yoksa hazineye kaynak sağlama amacına mı hizmet ettikleri tespit edilmelidir. Sonuçta vergi yükünü taşıyan kişiler katlandıkları yük dolayısıyla çevre üzerinde olumlu bir etkinin ortaya çıkıp çıkmadığını da görmek isteyeceklerdir. Olumlu bir etkinin gözlenmemesi durumunda verginin toplum tarafından kabul edilmesi güçleşecektir. Vergilerin, neyin “*çevre*” olduğu tespiti yapılmadan çevre ile ilgili ya da yeşil olarak tanımlanması doğru değildir; yanıltıcıdır. Vergi yükünü taşıyan kişilerin verginin tam olarak neyi amaçladığını bilmesi bu noktada büyük önem taşımaktadır.

[21] Turgut, Nükhet, “*İhtiyat İlkesi*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1996) C.45, S.1-4, s.68.

OECD'nin daha ziyade çevre ile ilgili vergiler konusunda istatistikî bir yaklaşımla bu tür vergileri sınıflandırma ve gruplandırma çalışmalarına ağırlık verdiği, özellikle de vergi gelirlerinin hazineye sağladığı katkı üzerinde durduğu gözlenmektedir. Ayrıca yayımlanan raporlarda OECD, çevre ile vergilerin kabul edilmesine ilişkin analizler de yapmaktadır. Bu tür vergilerin yapısı (*matrah, oran, kapsam, yükümlü, muafiyet ve istisnalar*) üzerine çeşitli bilgiler düzenli olarak OECD tarafından kamuoyu ile paylaşılmaktadır. OECD'nin çevre vergileri ile ilgili çabası daha çok uygulamada gözlenen problemlerin hükümetler nezdinde nasıl çözümlenebileceği üzerinde yoğunlaşmaktadır^[22].

AB düzeyinde de uyumlaştırma çalışmalarının devam ettiği söylenebilir. Bu doğrultuda enerji ürünlerinin listesi^[23], tüketim vergileri^[24], emisyon ticareti düzeni^[25] ve çevrenin korunması konusunda devlet yardımları kuralları^[26] gibi konularda çalışmalar devam etmektedir. Diğer taraftan Avrupa Konseyi'nin ve diğer uyumlaştırma çabalarının AB'nin politik yapısı ve mevzuatı dolayısıyla biraz engellenmiş olduğu gözlenmektedir.

Birleşmiş Milletler (BM) ise yakın zamanda tartışmalara dahil olmuştur^[27]. Benzer şekilde Dünya Ticaret Örgütü de (DTÖ) vergiler ile ilgili olarak çok kısıtlı bir alanda tavır sergilemektedir. DTÖ'nün ilgi alanına giren konular arasında çevre vergileri ile sınır ötesi ticaret arasındaki ilişki en önde gelmektedir^[28].

[22] Örneğin vergi anlaşmalarında emisyon miktarlarının tespiti konusundaki yaklaşım ve uyumlaştırma çabası için bkz. OECD, Tax Treaty Issues Related to the Trading of Emissions Permits, OECD Publications, Paris: 2011.

<http://www.oecd.org/ctp/treaties/48065022.pdf>

[23] Council Directive 2003/96/EC.

[24] Council Directive 2008/118/EC.

[25] Council Directive 2003/87/EC.

[26] European Commission, Community Guidelines on State Aid for Environmental Protection, (2008/C 82/01).

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2008:082:0001:0033:EN:PDF>

[27] UN Report, Report of the Secretary-General's High-level Advisory Group on Climate Change Financing, New York: 2010.

http://www.un.org/wcm/webdav/site/climatechange/shared/Documents/AGF_reports/AGF%20Report.pdf

UN, Tax Cooperation and Its Relevance to Major Environmental Issues, Particularly Climate Change, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Sixth Session Geneva, 18-22 October 2010.

https://www.un.org/esa/ffd/tax/sixthsession/CRP12_Draft.pdf

[28] Uluslararası ticaret ile iklim değişikliği arasındaki ilişki tek yönlü bir ilişki değildir; iklim değişikliği ile ilgili fiziksel süreçler aynı zamanda uluslararası ticaret akışlarının şeklini ve hacmini etkileyebilir. İklim değişikliğinin uluslararası ticarete iki muhtemel etkisi olabilir. Bunlardan ilki, iklim değişikliği, ülkelerin sahip oldukları ticari avantajları etkileyebilir. İkinci olarak da iklim değişikliği uluslararası ticaretin dayandığı temin, nakil ve dağıtım zincirindeki zayıf noktaların artmasına neden olabilir. Ayrıntılı açıklama için bkz. WTO-UNEP Report, Trade and Climate Change, Switzerland: 2009, s.64.

Bu bakımdan hükümetlerin yakın gelecekte, çevre vergileri ile ilgili konularda, bu vergilerin kendi ulusal vergi sistemleri ve diğer devletlerin vergi sistemleri ile uyumunu sağlayıcı tedbirler alması gerekeceği ileri sürülebilir. Uluslar üstü organizasyonların bu konudaki yol gösterici tavır da göz ardı edilmemelidir. Hal böyle olmakla birlikte bu tespit çok ümit vaat edici gözükmemektedir. AB ve OECD'nin on yılı aşkın bir süredir farklı iki terim kullanıyor olmasının bu savı desteklediği ortadadır; zira öncelikler sıralanmasında terminolojinin önemli bir ilerleme kaydettiği söylenemez.

IV. Çevre Vergilerinin Uyumlaştırılması Önündeki Engeller

Bir vergi sitemine, her yeni vergide olduğu gibi, çevre vergisi adı altında yeni bir verginin eklenmesi oldukça güç ve karmaşık bir süreçtir. Kullanılan terimden bağımsız olarak bu tür vergilerin hizmet edeceği amaçlar ile toplum nezdinde yaratacağı etkiler çok çeşitlidir. Anılan vergiler, çevresel ve mali amaçlar için kullanılabileceği gibi bu iki amaç arasında bir köprü işlevi de üstlenebilir. Bunlardan menfaatleri etkilenecek kişi ya da grupların sayısı ve hacmi arttıkça verginin siyasi, hukuki ve ekonomik anlamdaki başarısı, olumlu ya da olumsuz, değişiklik gösterecektir. Yasal düzenlemelerin tam da bu nedenle dikkatli bir şekilde hazırlanması ve uzmanlık isteyen alanların titiz bir planlama ile ele alınması gerekmektedir. Getirilecek vergilerin tüm unsurlarının doğru ve düzgün tespit edilmesi şarttır. Bu son husus çevreyi kirletenler ya da kirletici faaliyetler üzerinde beklenen etkinin ortaya çıkması bakımından önemlidir. Çevre vergilerinin uyumlaştırılmasında ve vergilerin planlanmasında karşılaşılan en büyük sorun olan çevre kirliliği olgusu tam burada karşımıza çıkmaktadır.

Çevre kirliliği konusunda çevresel ve ekonomik açıdan etkin bir vergilemenin sağlanmasında şu dört önemli engel göze çarpmaktadır: Öncelikle çevre ve çevre kirliliği karmaşık ve objektif içeriğe sahip olmayan olgulardır. İkincisi, çevre kirliliği kaynakları, biçimleri ve özellikleri bakımından farklılık göstermektedir. Bu sorun ile başa çıkmada en önemli görev hukuka düşmektedir; ancak şu ana kadar denenen sistemlerin çevre kirliliği üzerinde büyük bir etkisinin olduğu söylenemez. Dolayısıyla konunun bizatihi hukuk ile çözülmek zorunda olması üçüncü engel olarak değerlendirilebilir. Son engel ise, şu ana kadar uygulanan tüm hukuki, iktisadi ve siyasi araçların beklentileri karşılamakta yetersiz olduğu gerçeğidir.

Bu sorunların çözümünde ve genel olarak çevre kirliliği ile vergilendirme arasında kurulacak bağda potansiyel vergi matrahının ne olacağını tespiti en önemli husustur. Dolayısıyla ilk olarak kirlenmenin fiziksel özellikleri ve kapsamı incelenerek bir başlangıç yapılabilir. Örneğin kirliliğin çevre üzerindeki

http://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/trade_climate_change_e.pdf

etkilerinin uzun ya da kısa dönemde ortaya çıkıp çıkmayacağı veya bu etkilerin uzun ya da kısa süreli olup olmayacağı araştırılabilir^[29]. Ancak bu durumda da ortaya çıkan kirliliğin, örneğin hava, toprak, su üzerindeki etkilerine göre farklı yöntemler belirlenmesi gerekli olacaktır. Çevreyi kirleten etkenin ne olduğunun tespit edilmesi, hangi elementin, sürecin ya da faaliyetin böyle bir etki ortaya çıkardığının analizi zorunludur. Ayrıca ulusal sınırlar içinde kalan veya sınırları aşan etkileri olan kirlilik de farklı farklı ele alınmalıdır. Dolayısıyla bu süreçte vergilendirme yetkisini kullanacak olan makamın ortaya çıkan etkinin büyüklüğü, kirliliğin parasal maliyetleri ve diğer negatif dışsallıkları konusunda bilgi sahibi olması beklenir. Yukarıda da değinildiği gibi kirleten öder prensibi genel olarak kirletme dolayısıyla ortaya çıkan maliyetlerin kirletene ödettirilmesi denklemi üzerine inşa edilmiştir^[30]. Ortaya çıkan zarar ve masraflar çevreyi kirletici etkisi olan faaliyet ya da ürünlerin fiyatı üzerine eklenerek karşılanmaya çalışılır^[31]. Bu amaç doğrultusunda 1972 yılında OECD, üye ülkeler bakımından ortak bir değer olarak kirleten öder ilkesinin geçerli olacağına yönelik çalışmalara başlamıştır^[32].

Doğru bir mali politika şekillendirilmeden önce bazı teknik soruların cevaplandırılması gerekmektedir. Politikayı uygulayacak makamın belli bir kirliliğin ölçülebilirliği, kaynaklarının tespit edilebilirliği ve kirletenin tespit edilebilirliği bakımından yeterince bilgi sahibi olması gereklidir. Değinen soruların cevabının uygulanacak verginin uygulanabilirliği ve öngörülebilirliği üzerinde doğrudan etkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla kaynağı belli olmayan kirliliğin tespiti hayati önem taşımaktadır. Bu tespit yapılmadan, kirliliğin meydana geldiği yer ile vergilendirmenin yapılacağı yer arasında bir bağ kurulmadan yapılacak vergilendirme etkili olmayacaktır^[33]. Örneğin kirlilikten etkilenen çevrenin kirliliğin meydana geldiği yer ile aynı yer olması şart değildir. Taşınabilir nitelikte kirlilik de mümkündür. Bu nedenle, vergilendirme yetkisi kirletici faaliyetin sürdürüldüğü yerde mi yoksa kirlilikten etkilenen yerde mi kullanılacaktır sorusu burada sorulabilir.

İkinci aşamada ise vergilendirilecek unsurun tespiti önem taşımaktadır. Sadece kirletici faaliyetlerin mi yoksa belli ürünlerin tüketiminin ya da

[29] OECD, (1996) s.19.

[30] Bakker, (2009) § 2.3.2.

[31] Milne, E. Janet, "Environmental Taxation: Why Theory Matters", Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives, Vol.I, Oxford University Press, Richmond: 2008, s.12.

[32] OECD, Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies, OECD Doc. C(72)128, 26 May 1972.

[33] Waris, Attiya, "Taxation and A Clean and healthy Environment: A Case Study of the Mining of Titanium in Kenya", Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives, Vol.V, Oxford University Press, Oxford: 2008, s.506.

üretimini mi vergilendirileceği belirlenmelidir. Bu belirlemeye göre uygulanacak verginin türü de değişiklik gösterecektir.

Örneğin emisyon ile ilgili vergilerde hava, su, toprak ve ses emisyon değerleri üzerine bir fiyat etiketi eklenerek vergilendirme yapılmaktadır. Ancak bu durumda da yasa koyucunun emisyon değerlerini tespit ederken üretim sürecindeki girdi veya çıktı değerlerinden hangisini esas alacağı sorunu ile karşılaşmaktadır. Emisyonlarda girdi değerlerinin esas alınması durumunda belli maddelerin, özellikle enerji üreten maddelerin, kullanımı ve tüketimi ile çevre kirliliği arasında güçlü ve doğrudan bir bağlantının bulunduğu kabul edilmektedir^[34]. Aynı şekilde üretilen mamullerin tüketimi üzerine yüklenecek vergilerde de ham madde ile üretilen mamuller ve çevre kirliliği arasında benzer bir bağın kurulması gereklidir. Bu durumda çıktı üzerine yüklenecek vergilerin özellikle tüketimin belli bir seviyeyi aşması durumunda ve emisyon kaynağının tespit edilemediği durumlarda doğru tercih olacağı ileri sürülmektedir. Tüm bunlara ek olarak çıktı üzerine yüklenecek vergi, üretim başında miktarları tespit edilemeyeceği için yan ürünler ya da atık miktarı üzerinden de hesaplanabilir. Bazı sektörlerde ise emisyon değerleri ancak çıktı düzeyi düşürüldüğünde azalmaktadır^[35]. Örneğin gıda ya da enerji üretimi sürecinde karbondioksit (CO₂) emisyonu çok yüksek seviyelere ulaşabilmektedir. Bu değerler üzerine vergi yüklenmesi, genellikle de Katma Değer Vergisi (KDV) uygulanması, çoğunlukla dar gelirli grup için vergi yükünün daha da ağırlaşması sonucunu doğuracaktır^[36].

V. Çevre Vergilerinin Uyumlaştırılmamasının Sonuçları

A. Genel Olarak

Çevre vergilerinin uyumlaştırılması konusunda bölgesel düzeyde (AB ve emisyon ticareti çerçevesinde) bir çaba gözlenmekle birlikte, bu alanda uluslararası düzeyde henüz ortak ve yeknesak bir uygulamadan söz etmek mümkün değildir. Örneğin AB, KDV uyumlaştırmalarının aksine henüz benzer nitelikli

[34] Bkz. OECD (1996), s.19 vd.

[35] Bkz. OECD (1996), s.22 vd.

[36] Valsecchi, C., ten Brink P., Bassi, S., Withana, S., Lewis, M., Best, A., Oosterhuis, F., Dias Soares, C., Rogers-Ganter, H., Kaphengst, T., Environmentally Harmful Subsidies: Identification and Assessment, Final report for the European Commission's DG Environment, (2009) November 2009, s.42-43.
<http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/Harmful%20Subsidies%20Report.pdf>

çevre vergilerinin uygulanmasına ya da tek tip bir vergi sisteminin kurulmasına ilişkin bir deklarasyonda bulunmamıştır^[37].

Uyumlaştırmanın eksikliği kendisini, farklı uygulamalardan kaynaklanan, en çok üretim sürecinde nihai tüketici üzerinde kalan ve gittikçe büyüyen vergi yükü olarak hissettirmektedir^[38]. Vergi yükünün artması, mükelleflerin söz konusu faaliyetle ilgili olarak kendilerine vergi avantajı sağlayacak tüketim için ikame malları bulmaya itebilir^[39]. Bununla birlikte pazarda rekabet seviyesi yüksek ise üreticilerin kârdan belli oranda vazgeçerek vergi yüküne rağmen fiyatlarını sabit tutmayı tercih etmeleri de mümkündür. Bu tercih yazında kümülatif etki (*cumulative effect*) olarak adlandırılmaktadır^[40]. Aynı koşullar altında üreticilerin vergi yükünün tamamını tüketicilere yansıtma olasılıkları da düşük olmaktadır^[41]. Bu durumun yarattığı bazı olumlu sonuçlar ise şu şekilde sıralanabilir: vergi yükünün tamamen yansıtılamaması öncelikle ulusal üretimin yararınadır, zira üreticiler başka bir ülkenin çevre vergisinden de kurtulmak isteyeceklerdir. İkincisi, üretim sürecindeki zincir kısılacaktır. Entegre ya da yerli üretim artacaktır. Ayrıca üreticilerin nakit akışına ilişkin dezavantajları da önlenebilecektir^[42].

Çevre vergileri uluslararası düzeyde uyumlaştırılmadığı ya da çok sayıdaki vergi yükü hafifletilmediği takdirde, vergi yükü ağır olan devletler bakımından yatırımların özellikle kendilerini emisyon değerleri ve Kyoto Protokolü ile bağlı hissetmeyen devletlere yönelmesi yahut da yatırımcıların mukim oldukları ülkeleri değiştirmeden kirlilik yaratan faaliyetlerini bu ülkelerde sürdürmeleri sorunu gündeme gelecektir^[43]. Bazı çok uluslu şirketler ise faaliyetlerinin bir

[37] Bizioli, Gianluigi, “Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts”, Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences, M. Lang, P. Melz E. Kristofferson, and T. Ecker, eds., IBFD Publications, Amsterdam: 2009, s.384.

[38] Brederode, Robert F.W. van, Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice, Alphen aan den Wolters Kluwer, Rijn: 2009, s.57.

[39] Can, Fatih, “Çevre Sorunlarının Çözümüne Yönelik Bir Araç Olarak Çevre Vergisi Uygulamaları”, Vergi Sorunları Dergisi, S.292, Ocak 2013, s.147.

[40] Bkz. Rendahl, Pernilla, “Unilateral Measures to Avoid International Double (non-)taxation: VAT/GST v. Direct Taxation”, Value Added Tax and Direct Taxation, Similarities and Differences, M. Lang, P. Melz E. Kristofferson, and T. Ecker, eds., IBFD Publications, Amsterdam: 2009, s.1119 vd.

[41] Rendahl, (2009), s.1120; ayrıca bkz. Energy Charter Secretariat (*Report*), Taxation along the Oil and Gas Supply Chain: International Pricing Mechanisms for Oil and Gas, Brussels: 2008, s.42. http://www.encharter.org/fileadmin/user_upload/document/Taxation_Study_2008_ENG.pdf

[42] Brederode, (2009) s.60.

[43] Wiener, Jonathan B., “Think Globally, Act Globally: The Limits of Local Climate Policies”, (2007) University of Pennsylvania Law Review, Vol.155, s.107-108. http://scholarship.law.duke.edu/faculty_scholarship/1623

kısından vazgeçebilir ya da vergi yükünü hafifletmek amacıyla üretim zincirlerinde yeni bir yapılanmaya gidebilirler^[44]. Bunun dışında uyumsuz çevre vergilerinin uluslararası haksız rekabete yol açacağı da ileri sürülebilir. Tüm bunlara ek olarak üretim sürecinde verimlilik ve etkinlik kaybının gözlenebileceği de diğer bir gerçektir^[45]. Bu olumsuzluklar karşısında, haksız rekabet dolayısıyla yatırımların başka ülkelere yönelmesini istemeyen hükümetler çevre vergileri ilgili politikalarını tam tersi yönde, vergilerin etkinliğini azaltacak şeklide değiştirebilirler. Örneğin uygulamada vergi sistemlerinde düşük vergi oranları, sayısız istisna ve vergi kolaylıkları gözlenmektedir^[46]. Bu nedenle ülkelerin vergi sistemleri ile küresel yatırım modelleri arasındaki ilişki kendini çevre vergileri konusunda da göstermektedir. Küresel nitelikteki problemlere ulusal düzeyde çözüm aramak hükümetleri her zaman başarıya götürmeyebilir.

Uyum eksikliği ayrıca keyfi vergilendirme ile vergi kayıp ve kaçaklarına da yol açabilir. Yükümlüler nezdinde ortaya çıkacak psikolojik etkilerin ve vergiye gönüllü uyuma ilişkin etkenlerin çok iyi analiz edilmesi gereklidir. Yükümlüler cezalandırıldıkları hissine kapılmadan çevreyi koruyucu önlemler alma ve üretim süreci geliştirme yönünde teşvik edilmelidirler.

B. Çifte Vergilendirme Problemi

Uluslararası vergi hukuku alanında çifte vergilendirme kadar çifte vergilendirmeme (*double non-taxation*) de istenmeyen bir durumdur. Çevre vergileri söz konusu olduğunda uyumluluktan kaynaklanan eksiklik, bu istenmeyen sonucun doğmasına neden olabilir. Öte yandan farklı hukuki yöntemlerin işlevselleştirilmesi ile bu durum tolere edilebilir ya da kabul edilebilir düzeye çekilebilir. Ancak bunun sağlanabilmesi için ulusal düzeyde hukuki anlamda etkin işleyen bir çevre koruma mekanizmasının varlığı gereklidir.

Çevre vergileri konusunda uyum eksikliği uluslararası vergi hukuku açısından bir başka önemli soruna daha yol açabilir; yükümlüler süreç içinde çifte vergilendirme problemi ile karşılaşabilir. Zira üretim ve tüketim sürecinde çeşitli aşamalarda vergi yükümlüsü, kirleten ve kirletici faaliyet ile ilgili olarak verginin konusu ve matrahı ile birden fazla bağ kurulmaya çalışılmakta, birden fazla husus vergilendirilmek istenmektedir. Bu da birden fazla vergilemeye yol açabilir. Çifte vergilendirme problemi aşağıdaki uygulamalarda ortaya çıkabilir:

[44] Sanger, Christopher, "Compliance, Avoidance and Effectiveness", The Chartered Institute of Taxation (CIOT) The Green Tax Report, (2009) s.24.

[45] Andersson, K., "International Taxation of Emission Trading", IFA 2007, Seminar B.

[46] Schofield, Mark – Theodosiou, Toula, "Green Taxes in Other Developed Countries", The Chartered Institute of Taxation (CIOT) The Green Tax Report, (2009) s.20.

- Aynı ulusal vergi ya da benzer nitelikte mali yükümlülükler,
- Farklı ulusal vergiler ve diğer mali yükümlülükler,
- Farklı ülkelerce uygulanan farklı vergiler ya da farklı mali yükümlülükler.

Bu soruna yol açabilecek birçok örnek verilebilir: Örneğin iki ülke vergi yükümlüsü konusunda özdeş bir vergi uygulamıyorsa çifte vergilendirme kaçınılmazdır. Çevre kirliliğine yol açan malların hukuki anlamdaki sahibi ile ekonomik anlamdaki sahibi birbirinden farklı olabilir. Benzer sınıflandırma problemleri de çifte vergilendirmeye yol açabilir. Benzer şekilde uygulamada üretimin tam olarak nerede gerçekleştiğinin ve üretim sürecinde malların sahibinin kim olduğunun kolayca tespit edilemediği durumlarla da karşılaşılabilir. Örneğin konsinye mal imalatı sürecinde^[47] ana şirket hammaddenin ve üretim sürecindeki tüm ürünlerin sahibidir, konsinye imalatçı ise malı nihai tüketiciye satmaktan ziyade sadece sürece belli bir hizmet ile ya da malı işleme sürecinde dahil olur. İşte bu süreçte konsinye imalat yapan işletmenin mukim olduğu ülke ile ana şirketin mukim olduğu ülke, malların sahibinin kim olduğu konusunda farklı değerlendirmelerde bulunabilir ve farklı yükümlülükleri aynı faaliyet üzerinden iki kez vergilendirebilir^[48].

Diğer bir olasılıkta çifte vergilendirme, ülkelerin uygulanacak vergi ile çevre kirliliği arasında farklı bağlantı noktaları kurmaları durumunda ortaya çıkar. Bu örnekte bir ülkede bir malın üretim sürecinde vergi uygulanırken, diğer ülkede aynı malın tüketimi vergilendiriliyor olabilir^[49]. Bir şirketin CO² emisyonu işletmenin girdilerinin bir parçası olarak vergilendirilebileceği gibi çıktıları arasında değerlendirilerek de vergilendirilebilir. Benzer şekilde bir fabrika üretim sürecinde kullandığı temiz su için ayrı, üretimden sonra ortaya çıkan kirli su için ayrı vergilemeye tabi tutulabilir.

Bazen vergi sitemlerinde benzer ya da aynı bağlantı noktaları kullanılıyor olmasına rağmen uygulamada ortaya çıkan farklı yorumlar ya da belirsizlikler nedeniyle çifte vergilendirme problemi ile karşılaşmak mümkündür. Örneğin çevreyi kirleten faaliyetin kaynağı belli değilse, herhangi bir kaynağı yoksa, kaynağı çok küçük ya da diğer kirlilik yaratan faaliyetler ile ilgisizse çoklu

[47] Mülkiyet devri yapılmaksızın malın kesin satışının yapılmadan ithalatçı tarafa gönderilmesidir.

[48] Maxwell, Robin–Schlaeger, Marc P., “*Typical Indirect Tax Issues in Supply Chain Structures*”, Tax Notes International, (2007) Vol.45 No.11, s.1137-1139.

[49] Hedenus, Fredrik,–Mohlin, Kristina – Wirsenius, Stefan, “*Greenhouse Gas-weighted Consumption Taxes on Food as a Climate Policy Instrument*”, Critical Issues in Environmental Taxation International and Comparative Perspectives, Vol.VIII, Oxford University Press, Oxford: 2010, s.380.

vergileme ortaya çıkabilir^[50]. Bu durum yerel ve ulusal vergilerin karşı karşıya geldiği durumlarda da yaşanabilir.

Çifte vergilendirme riski belli türdeki vergilerde artmaktadır. Örneğin bir şirket sahip olduğu motorlu taşıtlar için farklı mali yükümlülüklerle katlanmak zorunda olabilir. Bu yükümlülüklerin bir kısmı bir kere ödenebilir, örneğin gümrük vergisi, KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) gibi, bir kısmı ise düzenli olarak ödenmek zorundadır; Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) örneğinde olduğu gibi. Bu şirket AB üyesi bir devlette sahip olduğu taşıtlarını başka bir devlette de kullanmak isterse çifte vergilendirme ile karşı karşıya kalabilir. Benzer şekilde eğer bu şirket araçların motor hacmi ya da yakıt tüketimi gibi unsurlar göz önünde bulundurularak daha yüksek bir MTV yükü ile karşı karşıya kalırsa da birden fazla vergilendirilmeden etkilenecektir.

Son olarak çifte vergilendirme çevrenin kirlenmesini önlemede kullanılan yöntemlerin farklılaşmasından doğabilir. Örneğin ana şirket tarafından satın alınan bir emisyon miktarı bu şirketin bağlı başka bir şirketi ya da işyeri tarafından kullanılıyorsa çifte vergilendirme ortaya çıkabilir. Bu durumda ana şirket emisyon satın alırken, bağlı şirket bu emisyonu CO² olarak kullanırken ayrı ayrı vergilendirileceklerdir^[51].

C. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Yukarıdaki açıklamalardan sonra burada ilk olarak çifte vergilendirmenin neden önlenmesi gerektiği sorulabilir. Çevre duyarlılığı yüksek olan devletler genellikle bu konudaki vergilendirme yetkilerinden başka bir devlet lehine feragat etmek için, kirliliğin tüm maliyetlerinin vergileme ile karşılandığından emin olmak isterler. Bu bakımdan faaliyeti, ürünü ya da süreci tekrar vergilendirmek gerekli görülmez. Bu durumda çifte vergilendirme problemi de ortaya çıkmaz. İkincisi, devletler arasında bir uyumlaştırma mevcutsa birden fazla vergi yükü doğmayacaktır^[52]. Bu devletler İskandinav ülkeleri gibi uluslararası ticarete çevrenin korunması bakımından genelde birlikte hareket etmeyi tercih eden devletler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çifte vergilendirmenin çevre vergileri söz konusu olduğunda önlenmesinin gerekliliği özellikle “*kirleten öder*” ya da “*ihtiyat*” gibi ilkeler göz önünde bulundurulduğunda gereksiz görülebilir. Ancak vergi yükünün adaletli ve

[50] Bizioli, (2009) s.38.

[51] Soares, (2007), s.185.

[52] Bkz. Duff, David – Hsu, Shi-Ling, “*Carbon Taxation in Theory and Practice*”, Critical Issues in Environmental Taxation International and Comparative Perspectives, Vol.VII, Oxford University Press, Oxford: 2010, s.273.

dengeli dağılımı her vergi için geçerli olmalıdır^[53]. Çevre vergilerinde de amaç yükümlüyü cezalandırmak değildir. Yukarıdaki örneklerden hareketle çifte vergilendirmenin tek taraflı önlemler ile bir dereceye kadar önlenebileceği ileri sürülebilir ancak problemin çözüme kavuşturulacağı yegâne alan uluslararası arenadır. Yine de çevre vergileri konusunda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi oldukça zordur. Zira bu vergiler diğer vergiler ile karşılaştırıldıklarında yapıları, matrahları, oranları ve konuları itibarıyla çok çeşitlilik arz etmekte ve bu durum uyumlaştırılmalarını neredeyse imkânsız hale getirmektedir. Çifte vergilendirmenin önlenmesinde kullanılacak yöntemin sadece vergi hukukçuları tarafından tespit edilmesi de mümkün değildir. Vergileme sürecinde ve sorunun çözümünde çevre hukuku, enerji hukuku gibi farklı hukuk ve bilim alanlarından yararlanmak gereklidir.

Uluslararası düzeyde çifte vergilendirme ile ilgili olarak karşılaşılan sorunlara en etkili ve pratik çözümün uluslararası vergi anlaşmaları kullanılarak bulunabilmesi mümkündür. Zira dolaylı vergiler konusunda ortaya çıkan problemlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile çözümlenmeye çalışılması yeni değildir. Bunun nedeni özellikle dolaylı vergileme alanında gözlenen uyumlaştırma fikri genel kabul gören bir aşamaya ulaşmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kapsamının ve yorumunun çevre vergilerini de kapsayacak şekilde genişletilmesi sorunun çözümünde kullanılacak en etkili araç olarak gözükmektedir.

[53] Vergi adaleti kavramının bir başka açıdan, çevresel adalet (*environmental justice*) ile ilgili olarak da değerlendirilmesi şarttır. Gerek uygulamada gerek yazında çevresel adalet ile vergilendirme arasındaki ilişkinin derinlemesine tartışıldığını söylemek zordur. Nitekim çevre bağlamında vergiler ve vergisel teşvikler daha ziyade sanayi sektörünün vergiyi gönüllü uyumu ve kuralsızlaştırma (*deregulation*) ile ilgili olarak ele alınmaktadır. Ayrıntılı açıklama için bkz. Kirk, Marie A.–Wade, Christine L., “A Taxing Problem for Environmental Justice: The Tax Money from Hazardous Waste Facilities, Where It Goes, and What It Means”, Stanford Junior University Stanford Environmental Law Journal, (1997) Vol.16, s.202.

SONUÇ

Vergileme çevre kirliliği ve iklim değişikliği ile mücadelede kullanılabilir en önemli araçlardan birisidir. Kamu maliyesi teorisinde vergiler çeşitli amaçları gerçekleştirmek için yüklenir ve toplanırlar. En genel amaç kamusal ihtiyaçların en etkili ve verimli bir biçimde finanse edilmesi ve karşılanmasıdır. Ancak bu açıdan bakıldığında çevre vergilerinin kamu gelirlerinde yaratacağı artıştan ayrı olarak ele alınmaları ve bu beklenti dışında başka amaçlara hizmet etmeleri gerekmektedir. Ayrıca her verginin çevre ile ilgili yakından ya da uzaktan bir ilişkisinin bulunması o verginin “yeşil” olduğu anlamına gelmemektedir. Bu nedenle çevre vergileri ile ilgili olarak üzerinde uzlaşılmış ortak bir tanımlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Uluslararası kuruluşların bu soruna ilişkin geliştirdikleri çözümler de uyumlaştırmadan ziyade terim karmaşasının doğmasına hizmet etmektedir. Örneğin OECD’nin yaklaşımında çevre vergilerinin artan etkinliği ile hazine bakımından gelir arttırıcı özelliği arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Aynı zamanda OECD tarafından çevre vergilerinin ülkelerin rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemediği iddia olunmaktadır. Bunlar ancak kapsamlı araştırmalar sonucunda doğrulanabilecek iddialardır.

Değinilen örneklerde ve bunlara eklenebilecek diğer örneklerde ortaya çıkacak olan çifte vergilendirme problemi önemli bir sorundur. Çözüm devletler arasında bu tür problemlerin ortadan kaldırılmasında en etkili araç olarak kullanılan vergi anlaşmalarında bulunabilir. Ancak vergi anlaşmaları genel olarak doğrudan vergiler ya da servet üzerinden alınan vergiler bakımından ortaya çıkacak vergilendirme problemlerinin önlenmesine hizmet ederler. Bu kapsamın genişletilmesi düşünülebilecek diğer bir çözüm yoludur.

Son husus çevre vergileri uygulamaları sonucunda toplanan gelirin nasıl kullanılacağı ile ilgilidir. Yazında bu soruya çeşitli cevaplar verilmektedir: gelir ya belli çevre projeleri için kullanılmalıdır ya da kamu gelirlerini arttırma amacı bu tür vergiler için de geçerli olmalıdır. Fakat bir verginin gerçekten çevre ile ilgili olduğu durumlarda elde edilen gelirin süreç içerisinde ve çevreyi korumayı başardığı ölçüde azalması gerekmektedir. Çevre üzerinde olumsuz etkiye sahip faaliyetlerin azaltılması ya da en azından dışsallıklarının artışının engellenmesi ancak bu şekilde mümkün kılınabilir. Dolayısıyla ortaya çıkan pratik sonuç amacın şekillenmesinde etkili olacaktır. Uygulanacak vergilerin yükümlüler bakımından bir ek maliyet yaratacağı ve kamu gelirlerinde bir artışa neden olacağı açıktır; ancak bu uygulamanın davranışların değiştirilmesinde ne kadar etkili olacağı açık değildir.

KAYNAKÇA

- Andersson, K., "International Taxation of Emission Trading", IFA 2007, Seminar B.
- Bakker, Annschka, "Policy Frameworks and International Organizations", Tax and the Environment: A world of Possibilities, IBFD Publications (IBFD Online Books) Amsterdam: 2009.
- Bizioli, Gianluigi, "Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-)Taxation in the Income and VAT/GST Contexts", Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences, M. Lang, P. Melz E. Kristofferson, and T. Ecker, eds., IBFD Publications, Amsterdam: 2009.
- Brederode, Robert F.W. van, Systems of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn: 2009.
- Can, Fatih, "Çevre Sorunlarının Çözümüne Yönelik Bir Araç Olarak Çevre Vergisi Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, S.292, Ocak 2013, s.147-156.
- Council Directive 2003/87/EC.
- Council Directive 2003/96/EC.
- Council Directive 2008/118/EC.
- Dağdemir, Özcan, Çevre Sorunlarına Ekonomik Yaklaşımlar ve Optimal Politika Arayışları, Gazi Kitabevi, Ankara: 2003.
- Duff, David – Hsu, Shi-Ling, "Carbon Taxation in Theory and Practice", Critical Issues in Environmental Taxation International and Comparative Perspectives, Vol.VII, Oxford University Press, Oxford: 2010, s.261-765.
- Energy Charter Secretariat (Report), Taxation along the Oil and Gas Supply Chain: International Pricing Mechanisms for Oil and Gas, Brussels: 2008.
- European Commission, Community Guidelines on State Aid for Environmental Protection, (2008/C 82/01).
- European Commission, Environmental Taxes—A Statistical Guide, European Communities, 2001.
- European Commission, Taxation Trends in the EU: Data for the Member States, Iceland and Norway, Luxembourg, Publications Office of the European Union, 2013.
- Fullerton, Don–Metcalfe, Gilbert E., "Environmental Taxes and the Double Dividends Hypothesis: Did You Really Expect Something for Nothing?", Discussion Papers Series, (1997) Department of Economics, Tufts University 9706.
- Hedenus, Fredrik,–Mohlin, Kristina – Wirsenius, Stefan, "Greenhouse gas-weighted consumption taxes on food as a climate policy instrument", Critical Issues in Environmental Taxation International and Comparative Perspectives, Vol.VIII, Oxford University Press, Oxford: 2010, s.159-184.
- Heineken, K. A., "Environmental Taxation in Europe: A Bird's Eye View", European Taxation, (2002) Vol.42, No.11, s.461-466.
- Institute for European Environmental Policy, "Environmentally Harmful Subsidies (EHS): Identification and Assessment", (2009).
- Jamali, Tarık, Ekolojik Vergiler, Yaklaşım Yayınları, Ankara: 2007.

- Jonathan B. Wiener, "Think Globally, Act Globally: The Limits of Local Climate Policies", *University of Pennsylvania Law Review*, (2007) Vol.155, s.1961-1979.
- Kirk, Marie A.–Wade, Christine L., "A Taxing Problem for Environmental Justice: The Tax Money from Hazardous Waste Facilities, Where It Goes, and What It Means", (1997) *Stanford Junior University Stanford Environmental Law Journal*, Vol.16, s.201-255.
- Kriebel, David, et al. "The Precautionary Principle in Environmental Science", *Environmental Health Perspectives*, (2001) Vol.109, No.9, s.871-876.
- Maxwell, Robin–Schlaeger, Marc P., "Typical Indirect Tax Issues in Supply Chain Structures", *Tax Notes International*, (2007) Vol.45 No.11, s.1135-1141.
- Milne, E. Janet, "Environmental Taxation: Why Theory Matters", *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Vol.I, Oxford University Press, Richmond: 2008, s.3-26.
- Nancy Steinbach, Viveka Palm, Maja Cederlund, Anda Georgescu, Julie Hass, *Environmental Taxes*, 14th Meeting of the London Group on Environmental Accounting, 2009.
- OECD, *Environmental Taxation: A Guide for Policy Makers*, Paris: 2011; OECD, *Taxation, Innovation and the Environment: A Policy Brief*, OECD Publications, Paris: 2011.
- OECD, *Environmentally Related Taxes: Issues and Strategies*, OECD Publications, Paris: 2001.
- OECD, *Guiding Principles Concerning International Economic Aspects of Environmental Policies*, OECD Doc. C(72)128, 26 May 1972.
- OECD, *Implementation Strategies for Environmental Taxes*, OECD Publications, Paris: 1996.
- OECD, *Tax Treaty Issues Related to the Trading of Emissions Permits*, OECD Publications, Paris: 2011.
- OECD/EEA Database on Instruments Used for Environmental Policy and Natural Resources Management.
- PwC, *Appetite for Change: Global Business Perspectives on Tax and Regulation for a Low Carbon Economy*, (2010).
- Rendahl, Pernilla, "Unilateral measures to avoid international double (non-)taxation: VAT/GST v. direct taxation", *Value Added Tax and Direct Taxation. Similarities and Differences*, M. Lang, P. Melz E. Kristofferson, and T. Ecker, eds., IBFD Publications, Amsterdam: 2009, s.1119-1143.
- Sanger, Christopher, "Compliance, Avoidance and Effectiveness", (2009) *The Chartered Institute of Taxation (CIOT) The Green Tax Report*.
- Schofield, Mark – Theodosiou, Tola, "Green Taxes in Other Developed Countries", (2009) *The Chartered Institute of Taxation (CIOT) The Green Tax Report*.
- Soares, C. Dias, "Energy Tax Treatment of Undertakings Covered by Emissions Trading", *EC Tax Review*, (2007) Vol.16, No.4, s.184-188.
- Soares, C. Dias, "Environmental Tax: the Weakening of a Powerful Theoretical Concept", *Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives*, Vol.II, Oxford University Press, Richmond: 2005, s.23-50.
- Tax Reforms in EU Member States, Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability*, 2012 Report.
- Turgut, Nühket, "İhtiyat İlkesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, (1996) C.45, S.1-4, s.67-102.

UN Report, Report of the Secretary-General's High-level Advisory Group on Climate Change Financing, New York: 2010.

UN, Tax Cooperation and Its Relevance to Major Environmental Issues, Particularly Climate Change, Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters Sixth Session Geneva, 18-22 October 2010.

United Nations Framework Convention on Climate Change.

Valsecchi, C., ten Brink P., Bassi, S., Withana, S., Lewis, M., Best, A., Oosterhuis, F., Dias Soares, C., Rogers-Ganter, H., Kaphengst, T., Environmentally Harmful Subsidies: Identification and Assessment, Final report for the European Commission's DG Environment, (2009) November 2009.

Waris, Attiya, "Taxation and a Clean and Healthy Environment: A Case Study of the Mining of Titanium in Kenya", Critical Issues in Environmental Taxation: International and Comparative Perspectives, Vol.V, Oxford University Press, Oxford: 2008, s.499-523.

WTO-UNEP Report, Trade and Climate Change, Switzerland: 2009.

