

KÜRESEL ISINMAYLA MÜCADELEDE TÜRK VERGİ MEVZUATI

Doç.Dr. Muhlis BAĞDİGEN
Zonguldak Karaelmas Üniversitesi
İİBF Maliye Bölümü
muhlisbagdigen@hotmail.com

Emre DEMİR
Vergi Denetmeni
emd76@mynet.com

ÖZET

Dünyanın karşı karşıya kaldığı küresel ısınma, önlenmesi ve bu doğrultuda da kararlılıkla mücadele edilmesi gereken global bir sorundur. Ülkeler, küresel ısınmayla mücadele sürecine yakın bir geçmişte başlamış olmalarına karşın, önemli çözümler üretmektedir. Çalışmada, küresel ısınmayla mücadelede kullanılan vergilerin Türk vergi mevzuatı kapsamında bir değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu değerlendirmede, Türk vergi mevzuatında küresel ısınmayla mücadeleye ilişkin doğrudan ilişkilendirilmiş bir düzenleme olmadığı, fakat dolaylı da olsa bazı düzenlemelerin yer aldığı tespit edilmiştir. Mevcut olan bu düzenlemeler, küresel ısınmayla mücadeleden çok farklı amaçları gütmekte olup, uluslararası vergi mevzuatına uyum sağlayabilmek için Türkiye'nin de yeşil vergi reformunu ajandasına biran önce almasının zorunlu olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küresel Isınma, Dışsallık, Karbon Vergileri, Yeşil Vergiler, Yenilenebilir Enerji Kaynakları.

TURKISH TAX LEGISLATION COMBATING WITH GLOBAL WARMING

ABSTRACT

Global warming, as the world came across, is a global problem from that it must prevent and struggle with decisiveness. The countries, which had recently become combating with global warming, have made a lot of progresses to overcome the problem. In this study, it is aimed to appraise Turkish tax system in terms of the taxes that are applied to combat with the global warming. The findings on the tax amendments show that Turkey has not direct tax applications to combat with the global warming, but some indirect tax amendments. As those existing amendments are not directly related to reduce the gas releases but other purposes, Turkey needs to resume its agendas on green tax policies and make immediate amendments in the tax legislation so as to integrate its tax systems to international tax regulations.

Keywords: Global Warming, Externality, Carbon Taxes, Green Taxes, Renewable Energy Sources.

1. GİRİŞ

Küresel ısınma, yeryüzündeki insan faaliyetlerinden ve hayvanlardan kaynaklanan salınımlar dolayısıyla, atmosferin binde birlik kısmını oluşturan sera etkisi yapan gazlar içerisinde yer alan karbondioksit oranında meydana gelen artışlar nedeniyle, dünyanın hava sıcaklığındaki yükseliştir. Son yıllarda yaşanan doğal felaketlerdeki artışlar, insanlığın dikkatlerini yaşanan bu olumsuz olayların kaynağını belirlemeye ve bu felaketlerin azaltılabilmesi yönünde çalışmalar yapmaya yöneltmektedir. Küresel ısınma sadece doğal felaketlere neden olmamakta, yeni hastalıklar, toprak kayıpları, gıda kıtlıkları gibi birçok kötü olaya da kaynak oluşturmaktadır. Küresel ısınmanın bu olumsuz sonuçları, tüm dünyadaki canlı yaşamını her geçen gün zorlaştırmakla kalmayıp, ekonomik anlamda da çok ciddi refah kayıplarının da nedeni olmaktadır.

Yeryüzünü çevreleyen sera gazlarının görevi güneşten gelen ışınların bir bölümünü atmosfer içinde tutarak yeryüzü sıcaklığının uygun bir seviyede kalmasını sağlamak olup (Hotunluoğlu ve Tekeli, 2007:109-110), küresel ısınmayla mücadele, üretim ve tüketim faaliyetleri esnasında atmosfere salınan sera etkili gazların azaltılmasına ve bu yönde oluşturulacak toplumsal duyarlılığa bağlıdır. Sürdürülebilir bir kalkınmanın sağlanabilmesi ve daha temiz bir dünyanın oluşturulabilmesinde yasaklayıcı ve cezalandırıcı hukuksal düzenlemeler yetersiz kalmakta ve dünyanın birçok ülkesi üretici ve tüketici tercihlerinin küresel ısınmanın önlenmesi yönünde değiştirilebilmesi için kamusal çözümlerden, özellikle de vergilerden yararlanmaktadır. Yeşil vergiler olarak nitelendirilen bu vergilerle atmosfere salım gerçekleştirerek küresel ısınmayı arttıran iktisadi birimlere, enerji vergileri, yol vergisi, havacılık vergisi, karbon vergisi ve farklı isimlerle adlandırılan birçok vergi türü ile oluşturdukları sosyal maliyetler geri yüklenmektedir. Örneğin karbon vergisi, emisyon yayarak çevre kirliliğine neden olan bir iktisadi birimin ortaya çıkarmış olduğu emisyon miktarı üzerinden vergilendirilmesini amaçlanmaktadır (Karakaya ve Özçağ, 2004:6).

Türk vergi mevzuatı küresel ısınmayla mücadele yönünden değerlendirildiğinde üretici ve tüketicilerin küresel ısınmayla mücadelede tercihlerini değiştirecek, daha az karbon salınımıyla üretimi teşvik edecek, daha çevreci teknolojilerin kullanılmasını sağlayacak, yenilenebilir enerji kaynaklarını tercih edilir hale getirecek doğrudan düzenlemelerin olmaması, bu çalışmanın ana temasını kapsamaktadır.

Bu çalışmanın amacı, etkileri giderek daha fazla hissedilen küresel ısınmayla mücadelede, vergilerin kamusal çözüm aracı olarak kullanılmasını incelemek ve Türk vergi mevzuatının, küresel ısınmayla mücadelede ne derece etkili olduğunu araştırmaktır. Çalışmanın takip eden ikinci kısmında küresel ısınmayla mücadelede vergi mevzuatının önemi tartışılmakta, üçüncü kısımda Türk vergi mevzuatının genel bir taraması yapılarak, farklı amaçlar için konulmuş olmasına rağmen, küresel ısınmayla mücadelede etkisi olduğu düşünülen vergi uygulamaları irdelenmektedir. Son kısım sonuç ve önerilerden oluşmaktadır.

2. KÜRESEL ISINMADA VERGİ MEVZUATININ ÖNEMİ

Ülkelerin küresel ısınmayla mücadelede gerçekleştirmeleri gereken en önemli görev, kendi sınırları içerisindeki karbon salınım miktarlarını azaltmaktır. Karbon

salınımları, üretim ve tüketim faaliyetleri sonucunda oluşmaktadır. Hükümetlerin karbon salınım miktarının azaltılması için kullanacakları en etkin araçlar kamusal çözüm araçlarıdır. Bu araçlar⁸ sübvansiyonlar, kirlilik sertifikaları, para cezaları, harçlar, kurumsal ve kanuni düzenlemeler ile vergiler olarak sıralanabilir.

İstenilen sonuçların en etkin şekilde ortaya çıkması bakımından vergiler, sayılan bu araçlar içerisinde önemlilerindedir. Küresel ısınmayla mücadelede kullanılan vergilerin teorik gelişimlerinde genel olarak *kirleten öder* ilkesi yatmaktadır. Karbon salınımı gerçekleştirenlerin, bu salınım sonucunda meydana getirdikleri negatif dışsallıkları, kendileri açısından yüklenilmesi gereken bir maliyet unsuru olarak kabul etmeleri gerekmektedir. Ancak böylece karbon salınım miktarlarında bir azalma sağlanabilecektir. Bununla birlikte, üretici veya tüketiciler genellikle gerçekleştirdikleri iktisadi faaliyet sonucunda salımda buldukları karbondioksit (CO₂) nedeniyle çevreye verdikleri zararı, maliyet unsuru olarak yüklenmek istememektedir. Bu noktada hükümetlerin otoritesini kullanarak, söz konusu negatif dışsallıkları, bu dışsallıkları oluşturan birimlere içselleştirmesi, diğer bir ifadeyle maliyet olarak yüklemesi gerekmektedir. Dışsallıkların içselleştirilmesi aşamasında, vergiler devreye girmektedir. Böylece üretim ve tüketim miktarları belirli bir düzeyde tutulabilecektir. Üretim ve tüketim miktarlarının ihtiyaç miktarına göre sınırlanması, daha az kaynak kullanımı ve daha az karbon salınımı anlamına gelecektir.

Benzer şekilde, tüketicilerin tercihlerini daha az karbon salınımına sebep olan ürünler lehine değiştirmesi daha ziyade vergilerle sağlanabilir. Karbon salınımı yüksek olan ürünlerde, salınım değerleri düşük olanlara göre daha fazla vergi uygulanması, tüketicilerin tercihlerini emisyon değerleri düşük ürünlerin tüketimine kaydıracaktır. Örneğin karbon salınım değeri düşük olan elektrikli otomobillerden harcama ve diğer vergilerin daha az alınması, belki de hiç alınmaması, sonucunda tüketiciler fosil yakıt kullanan yüksek oranda vergiye tabi otomobilleri tercih etmeyeceklerdir.

Dünyanın çeşitli ülkelerinde gerek üretici ve tüketici tercihlerini değiştirecek, gerekse dışsallıkların içselleştirilmesini sağlayacak enerji, karbon, yol, havacılık ve deniz taşımacılığı vergileri, küresel ısınmayla mücadele kapsamında uygulanmaktadır. Bu vergileri uygulayan ülkeler, elde ettikleri gelirleri yine küresel ısınmayla mücadelede ve istihdamın üzerindeki vergisel yükün azaltılmasında kullanmaktadır. Çevreye zarar veren kişilerden tahsil edilen vergilerdeki artış nedeniyle diğer bireylerin elde ettikleri gelirlerinden daha az vergi kesildiğini fark etmeleri, yeşil vergilere daha sıcak bakmalarına fırsat verecektir. Uygulanan yeşil vergiler, daha temiz ve yaşanabilir bir dünyaya, kaynak israfını önleyerek sürdürülebilir bir kalkınmaya, refah artışına ve çevreye zarar veren kişilerin cezalandırılmasına yönelik olduğundan, toplumsal anlamda çabuk kabul görecektir.

Türkiye’de 1980’li yıllar, çevre mevzuatının geliştiği yıllar olarak kabul edilmektedir. 1982 Anayasasında çevre hakkı ve korunmasına ilişkin düzenlemeler kişi hakları veya devletin ya da bireylerin ödevleri arasında yer verilmiştir. 1982 Anayasası’nın 56’ncı maddesi, “Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek, devletin ve vatandaşların ödevidir.” şeklindedir. 1982 Anayasası’ndaki bu

⁸ Ekolojik vergilerin kurumsal çerçevesi ve çevre vergileri için bkz. Jamali (2007).

düzenleme 1980'lerin başında Türkiye'de çevre politikası oluşturulması yönündeki çabalara örnek gösterilebilir. Ancak Türkiye'de çevre mevzuatlarındaki merkezileşme eğilimi, beraberinde çevrenin korunmasının ve geliştirilmesinin sadece yasalarla yapılabileceği gibi bir izlenimi beraberinde getirmektedir. 1978 yılında, Başbakanlığa bağlı Çevre Müsteşarlığı'nın kurulması, 1983 yılında Çevre Kanunu'nun çıkarılması ve 1991 yılında da Çevre Bakanlığı'nın kurulması, Türkiye'de merkezi anlamda gerçekleştirilen girişimlerdir (Yıldırım, 2003:333-334).

Avrupa Birliği ya da OECD ülkelerindeki anlamıyla çevre vergileri Türkiye'de uygulama alanı bulmamaktadır. Bu ülkelerdeki çevre vergileri, üzerine kondukları mal ve hizmetlerin maliyetini arttırarak, üretici ya da tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere yönlendirirken, aynı zamanda teknolojik gelişmeyi de sağlamaktadır. Bu nedenle bu ülkelerde uygulanan çevre vergileri ilk planda yönlendirmek ve denetlemek amacını gütmektedir. İkinci aşamada ise mali amaç güdülmektedir. Türkiye'de ise Çevre Temizlik Vergisi dışında yönlendirmek ve denetlemek amacıyla konmuş bir çevre vergisine rastlamak mümkün değildir. Bu vergi dışında dolaylı olarak çevreye çok az da olsa olumlu katkıları olabilen Özel Tüketim Vergisi, Emlak Vergisi gibi çevre vergileri grubuna dahil edilebilecek vergiler olarak kabul edilebilir (Ferhatoğlu, 2003:5).

Ancak Türkiye'de küresel ısınma sorununa yönelik doğrudan düzenlemeler yapılmamış, bu sorun çevre sorunları kapsamında değerlendirilmeye çalışılmıştır. Küresel ısınma sorunuyla başlı başına ayrıca mücadele edilmesi gerektiğinden, Türkiye'nin küresel ısınmayla mücadelede gerekli olan mücadeleyi başlattığını söylemek erken bir kanaat olacaktır. Çünkü, ülkenin sera gazı salınım miktarları her yıl yüksek oranlarda artmış ve halen artmaya da devam etmektedir. Yıllar itibariyle Türkiye'nin yakıt cinslerine göre enerji tüketim miktarları birincil enerji tüketimi 1970, 1975, 1980, 1985, 1990, 1995, 2000, 2005 ve 2010 yılları için milyon ton eş değeri petrol bazında sırasıyla 19.38, 26.79, 31.30, 38.22, 52.07, 61.62, 91.25, 128.74⁹ ve 176.93² olarak gerçekleşmiştir (DPT, 2000:32). Bu veriler enerji tüketim miktarlarının Türkiye'de her geçen yıl yüksek oranda arttığını göstermektedir. Bu ihtiyacın tamamına yakını fosil yakıtlardan karşılanmakta olup, yenilenebilir enerji kaynaklarından elde edilen enerji miktarı oldukça düşüktür. Enerji ihtiyacının fosil yakıtlardan sağlanması, küresel ısınmayla mücadele de Türkiye'nin alması gereken önlemlerin zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Benzer şekilde, Türkiye'de sektörlere göre yakıt tüketiminden kaynaklanan CO2 salınımının toplamı 1970, 1975, 1980, 1985, 1990, 1995, 2000, 2005 ve 2010 yılları için bin ton (Gg) cinsinden sırasıyla 41581, 65208, 75687, 101267, 142727, 169182, 253578, 347850² ve 486465² olarak gerçekleşmiştir (DPT, 2000:32). Karbon salınımlarındaki bu yüksek artışlar, Türkiye'de küresel ısınma konusunda ne derece etkili önlemlerin alındığının merakını oluşturmaktadır.

Vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler irdelenirken, çevre ve küresel ısınma ile ilgili düzenlemelerin birbirinden ayrıştırılması gerekmektedir. Çevre ile ilgili sorunlar, küresel ısınma ile ilgili sorunların tamamını kapsamaktadır. Küresel ısınmayla mücadele, atmosfere salınan sera gazlarının miktarı ile emilimini arttırmaya yöneliktir. Yapılan ön araştırma da, Türk vergi mevzuatında yer alan önemli birçok temel vergi

⁹ Tahmini değerlerdir.

kanunları ile diğer vergi kanunlarında atmosfere salınarak sera gazı etkisi yaratan gazların salım miktarlarını sınırlandırmak veya kontrol altına almak, atmosferin sera gazı emilim miktarını artırabilmek amaçlı doğrudan düzenlenmiş hiç bir kanuni düzenlemeye rastlanmamıştır.

Bu kapsamda, doğada oluşan dışsallıkların içselleştirilmesi için kamusal çözümler kapsamında vergi mevzuatının çevreye duyarlı ve gerekli uyuma sahip olup olmadığı bu çalışmanın ana temasını oluşturmaktadır. Takip eden bölümde, atmosfere salınan sera gazlarının miktarında sınırlama yapabilecek, gerek dolaysız ve gerekse dolaylı vergi uygulamaları ve küresel ısınmanın yarattığı olumsuz sonuçların azaltılmasına yardımcı olabilecek diğer birtakım kanuni düzenlemeler irdelenmektedir.

3. KÜRESEL ISINMAYLA MÜCADELEDE YARDIMCI OLABİLECEK VERGİ UYGULAMALARI

Sera gazı salınımlarını sınırlayabilecek doğrudan olmasa da dolaylı etkiye sahip olduğu düşünülen vergi kanunları, burada irdelenmektedir. Vergi mevzuatındaki bu düzenlemeler gelir vergisinden başlayarak her bir vergi kanunun kendi başlığı altında ayrı ayrı ele alınmaktadır.

3.1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

31.12.1960 tarihinde kabul edilmiş, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gelir unsurlarının vergilendirilmesini sağlayan alınan bir kanundur. Bu kanun gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendirmek istemekte, dolayısıyla gerçek kişiler verginin mükellefi olmaktadır. Kanun, gelir kapsamında gerçek kişilerin ticari, zirai, serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile ücret gelirlerini, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarını vergilendirmeyi amaçlamaktadır. GVK'da küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler ve gerekçeleri Tablo 1'de yer almaktadır.

Buna göre, Tablo 1'de belirtilen ve GVK'da yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. GVK'nın 9'uncu maddesi vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Bu maddenin 1'inci fıkrasının 1'inci bendinde motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile işgal edenleri diğer fıkralarda olduğu gibi vergiden muaf esnaf olarak nitelendirmiştir.

Tablo 1: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek GVK Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gerekçe |
|----------|--------------------------------|---|
| 9/1-2 | Vergiden Muaf Esnaf | Gerek sosyal ve ekonomik nedenlerle gerekse vergi kapsamına alınmalarındaki güçlükler dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununda belli bazı şartları taşıyan küçük esnaf, gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Küçük esnafa vergi muafiyeti tanınmasının vergi sisteminde yarattığı en önemli sorun sistem içerisinde kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratmış olmasıdır. Yürürlükteki hükümlere göre vergiden muaf esnafın faaliyetlerine ilişkin olarak aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu bulunmakla beraber, saklamama durumunda uygulanacak ciddi yaptırımların bulunmaması belge düzeninde önemli kopmalara neden olmaktadır. Diğer bir sorun ise kimlerin vergi muafiyetinden yararlanabileceğinin tespiti ile ilgilidir. Halen vergiden muaf esnaf hiçbir yetkili kuruma başvurmaksızın faaliyetlerini sürdürmektedir. Dolayısıyla bu muafiyetten yararlanan esnaf sayısı hakkında hiçbir bilgi olmadığı gibi, bu kişilerin gerçekten esnaf muafılığı şartlarını taşıyıp taşımadıkları da hiçbir şekilde takip edilememektedir. Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde yapılan değişiklikle yukarıda belirtilen sakıncaların belli ölçüde giderilmesi hedeflenmiştir. (4369 SK Md.26) |
| 41/8 | Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler | Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan yat, kotra, sürat teknesi ve benzeri deniz araçları ve uçak, helikopter ve benzeri hava taşıtlarına ait giderlerin ve amortismanların ticari kazancın safi tutarının tespitinde dikkate alınmaması esası getirilmektedir. Bu suretle, işletmelerin esas faaliyet konuları ile ilgili olmayan söz konusu taşıtların giderleri ve amortismanları hasıllardan indirilmeyecektir. Ancak, Söz konusu taşıtların, işletmelerin esas faaliyet konusu ile ilgili olması halinde, bu taşıtlara ilişkin giderlerin ve amortismanların tamamının ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı tabiidir. (4008 SK Md.26) |
| 53/1 | Zirai Kazançta Vergileme | Çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacaklarının, vergiye tabi olacaklarsa kazanç tespit yönteminin satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışlar için belge talep etmemeye ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk etmiştir. Bu şekilde belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünleri kayıt dışı ekonominin diğer önemli bir kaynağını oluşturmaktadır. Bu sakıncaların ortadan kaldırılması amacıyla, küçük çiftçi muafılığı ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti yöntemi kaldırılmaktadır. Yapılan değişiklikle, zirai kazançlar ya sadece stopaj yoluyla ya da gerçek usulde vergilendirilecektir. (4369 SK Md.34) |

Bu düzenlemeyle, motorlu araç kullanmaksızın esnaflık faaliyetini gezici olarak sürdüren ticari kazanç elde eden kişilerin elde ettikleri kazancı ne olduğuna bakmaksızın vergiden muaf tutulmaktadır. Kişilerin bu şartlarda vergiden muaf olması; satışlarında belge verme zorunluluğunun olmaması, defter tutmaması ve daha da önemlisi gelirini beyan edip, vergi ödeme gibi bir yükümlülüğünün olmaması, gerçek kişilerin bu kapsamda ticaretle uğraşmalarını teşvik ettiği ölçüde ülkede motorlu vasıtaların daha az kullanılması anlamına gelecektir.

Bu bendin kanuni gerekçesinde motorlu nakil vasıtalarının daha az kullanılması ve karbon salınımını azaltmak düşüncesi yer almamaktadır. Ancak uygulamada esnaf muafiyetten yararlanmak için şartları taşıma zorunluluğu hissedildiğinden motorlu nakil vasıtaları kullanılmadığı ölçüde, doğa bu durumdan o oranda daha az karbon salınımı nedeniyle daha az zarar görecektir. Dolayısıyla bu kanuni uygulamanın, dolaylı olarak etkisi çok az da olsa küresel ısınmayla mücadelede olumlu yönde etki edecektir.

- GVK'nın 9'unca maddesinin 1'inci fıkrasının 2'inci bendi yine vergiden muaf esnafa ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Bu bende göre, nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler vergiden muaf esnafdır.

Bu düzenlemeyle, deniz, göl ve nehirlerde yük ve yolcu taşıyanların bu taşıma faaliyetlerini sürdürürken elde ettikleri kazançtan muafiyet kapsamında vergi alınmaması için söz konusu bu taşımacılık faaliyetlerini makinesiz ve motorsuz nakil vasıtalarıyla yapmaları teşvik edilmiştir. Söz konusu bu teşvik, motorla çalışan deniz vasıtalarına nazaran bu yük ve yolcu taşıma araçlarının doğaya karbon salınımını önleyecektir. Önemsiz gibi gözükmesine rağmen, deniz turizminin ve kıyı taşımacılığın yapıldığı özellikle üç tarafı denizlerle çevrili Türkiye’de bu fıkranın kısa mesafeli ve düşük tonilatolu yük ve yolcu taşımacılığında doğaya vereceği katkı önemli gözükmektedir.

3. GVK’nın 41’inci maddesi kazanç elde eden ticaret erbabının söz konusu bu kazanç elde ederken, vergiye tabi bu kazançtan indirim konusu yapamayacağı, gider kabul edilmeyen ödemeler adı altında birtakım harcamalara yer vermektedir.

Bu kanun maddesinin 1. fıkrasının 8. bendine göre, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları ticari kazancın tespitinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 8. maddesi gereğince de kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

Söz konusu 41. maddesi 1. fıkrasının 8. bendi kapsamındaki bu düzenlemeyle, ticari faaliyette bulunan işletme ve kurumların faaliyet konularıyla ilintili olmaksızın işletme envanterine dahil ettikleri veya kiraladıkları birtakım deniz ve hava taşıtlarının amaçları dışında kullanılırken, bunların amortismanları dahil diğer masraflarının, elde edilen kazançla ilgili olmaması nedeniyle işletme kazançlarından indirilmesi engellenmek istenmektedir. İşletmeler ve kurumlar, bu kapsamdaki araçlara ilişkin harcamaları gider yazamadıklarından, söz konusu bu araçları almama ve/veya kiralamama yönünde teşvik edilmiş olmaktadır.

Böylece bu düzenlemeyle, işletmeye dahil olan veya olmayan söz konusu deniz ve hava ulaşım araçlarının iş amacı dışında birtakım gezi ve benzeri faaliyetlerde kullanılmaları cazip halden çıkartılmıştır. Bu düzenleme, söz konusu ulaşım araçları kaynaklı ortaya çıkacak karbon salınımı miktarını azaltacaktır.

4. GVK’nın 53’üncü maddesi, zirai kazancın tespit şekillerine ilişkin bir düzenleme olup, bu maddenin 1’inci fıkrasında küresel ısınmaya da olumlu etkisi olduğu düşünülen düzenleme yer almaktadır.

Buna göre, 53’üncü maddenin 1’inci fıkrasında çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, GVK’nın 94’üncü maddesine göre hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirileceği belirtilmekte, bununla birlikte aynı kanunun 54’üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarını gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirileceklerine yer verilmektedir. Ancak, çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecekleri düzenlemesi yer almaktadır.

53'üncü maddenin birinci fıkrasındaki düzenlemenin gerekçesinde küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağlanması ve/veya doğaya salınan karbon gazının azaltılması dolaylıda olsa amaçlanmamıştır. Ancak bu düzenleme ile çiftçilerin özellikle ikiden fazla on yaşından küçük traktör kullanmaması teşvik edilmektedir. Aksi halde, ikiden fazla ve on yaşından küçük motorlu araç kullanması halinde vergi yükümlülüklerinin artacağı ve bu paralelde mümkün olduğunca motorlu araç kullanmaktan uzak durarak doğaya daha fazla araç kullanıp karbon salınımı arttırmamaları beklenebilir.

Ancak bu maddenin biraz farklı yorumlanması ve sözü edilen GVK'nın 53'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında geçen ikiden fazla on yaşından küçük traktör ifadesinin kapsamında, çiftçinin on yaşından büyük ikiden fazla traktör kullanması halinde de bu kapsamda ele alınacağı ve gerçek usulde vergilendirilmeyeceği anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, çiftçinin traktör olarak sahip olduğu motorlu araç sayısı ikiden fazla olmaması hali ancak on yaşına kadar olanlar için geçerlidir. Çiftçinin üç veya daha fazla on yaşında büyük traktöre sahip olması halinde, bu traktörlerin özellikle yaşlarının ileri olmasından ve teknik olarak yaştan kaynaklanan doğaya daha fazla karbon salınımına neden olması da dikkatlerden kaçmaması gereken bir durum olarak değerlendirilmelidir.

3.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 13.06.2006 tarihinde kabul edilmiş, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş, kurum kazançlarının vergilendirilmesini sağlayan bir kanundur. Bu kanun sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iş ortaklıklarının, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve kamuya ait iktisadi faaliyette bulunan işletmelerin elde ettikleri kurum kazançlarını vergilendirmektedir. KVK'da küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler ve gerekçeleri aşağıda Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek KVK Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gerekçe |
|----------|----------------------------|--|
| 10/1-a | Diğer İndirimler | KVK'nın amacı; araştırma ve geliştirme (AR-GE) ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile AR-GE'ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, AR-GE personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir. Bu kapsamda 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan "araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %40'ı oranında" ibaresi "araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında" şeklinde değiştirilmiştir. (5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, Md.1 ve 6) |
| 11/f | Kabul Edilmeyen İndirimler | (f) bendi ile kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği öngörülmektedir. |

Buna göre, Tablo 2’de belirtilen ve KVK’da yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. KVK’nın 10’uncu maddesi, kurumlar vergisi matrahının tespitinde yapılabilecek indirimlere yer vermektedir. Bu indirimlerden biri de 1. fıkranın a bendinde yer verilen mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak AR-GE indirimidir. Ancak, bu indirim uygulanırken, bu kapsamda dikkate alınan AR-GE faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden AR-GE indirimi hesaplanmaz. Eğer indirimin uygulanacağı yılın matrahı yetersiz kalırsa, bu durumda ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder.

KVK’nın 10’uncu maddesinde yer alan bu düzenlemeyle yapacakları teknolojik yatırımlar neticesinde kazanılan yenilikler kurumların daha verimli ve daha temiz üretim teknolojileri kullanmasına imkan sağlayacaktır. Küresel ısınmayla mücadelede kapsamında kurumları karlılık ve verimliliklerini artırma çabası içerisinde daha az enerji ile daha fazla üretim yapmayı başarmaları gibi yeni teknolojiler ve temiz enerji kaynakları kullanımının başarılması gaz salınım miktarını azalttığından atmosferdeki sera etkili gazların azalmasında rol oynayacaktır.

Kanuni düzenlemelerle firmaların, yeni teknoloji arayışları için gerçekleştirdikleri araştırma ve geliştirme harcamalarının, kurumlar vergisi matrahının tespitinde ayrıca indirim konusu olarak dikkate alınması, küresel ısınmayla mücadelede etkili olacaktır.

2. KVK’nın 11’inci maddesi kurum kazancının tespitinde kazançtan indirilmeyecek, kabul edilmeyen indirimlere yer vermektedir. Bu maddenin f bendinde kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanlarının kurum kazancından indirilemeyeceği belirtilmektedir. Söz konusu bu bentte yazılan araçların kullanılmaması ile sonuçlanan ve küresel ısınmayla mücadeleye katkısı olduğu düşünülen düzenleme GVK’nın 41’inci maddesi kapsamında ele alınmıştır.

3.3. Katma Değer Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV), 25.10.1984 tarihinde kabul edilmiş, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, mal ve hizmet teslimi üzerinden dolaylı vergi alınmasını sağlayan bir kanundur. KDV kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler ve gerekçeleri aşağıda Tablo 3’de yer almaktadır.

Tablo 3: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek KDV Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gerekçe |
|----------|--|--|
| 2/3 | Teslim | Teslim bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Madde de su dağıtımı ile elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve sair şekillerdeki enerji dağıtımları da mal teslimi olarak kabul edilmiştir. |
| 1/3-e-f | Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler | Verginin konu ve kapsamı üretim sürecinin tamamını kapsayacak biçimde geniş tutulmuştur. Malın ilk üretim ameliyesinden son tüketiciye intikaline kadarki bütün istihsal ve satış safhaları vergi konusuna dahildir. Verginin kapsamı maddede perakende safhayı da içine alacak şekilde düzenlenmiştir. Sistem, kendisinden beklenen fonksiyonları perakende safhanın da sisteme alınması suretiyle gerçekleştirilebilecektir. Zira perakende safha kapsam dışında kaldığında üretici ve toptancı işletmeler kendi perakendeci safhalarını teşkil ederek ilk iki safhaya ait katma değeri perakende safhaya kaydırabilecektir. Bu durum hem vergi ziyana yol açacak hem de işletmeleri rasyonel olmayan bir organizasyona iterek verginin tarafsızlık ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Bu nedenle mekanizmanın tam ve düzgün bir şekilde işleyebilmesi için perakende safhanın kapsama dahil edilmesi uygun bulunmuştur. Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çevresinde yapılmayan veya açıkça bu faaliyetlere dahil edilmeyen, bununla beraber vergi kapsamına alınması gerekli görülen bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları “diğer faaliyetler” adı altında vergi konusuna alınmış bulunmaktadır. Madde esas itibarıyla katma değer vergisi mükellefi olmak veya olmamak gibi nedenlerle ortaya çıkan farklı vergi yüklerinin doğurduğu haksız rekabeti gidermeyi amaçlamaktadır. |
| 30/b | İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi | Bu hükmün amacı özel kullanıma konu olan binek otomobillerine ait katma değer vergisi yükünün işletme sahipleri tarafından işletmeye kaydırılarak telafi edilmesinin önlenmesidir. Ancak faaliyetleri esas olarak taksi işletmeciliği veya oto kiralama gibi, binek otomobillerin ticari amaçla işletilmesi olan işletmelerde bu hüküm verginin tarafsızlık ilkesine uygun düşmemektedir. Bu husus göz önüne alınarak sözü edilen 30/b maddesinde yapılan değişiklikle, faaliyetleri binek otomobillerinin ticari amaçlı işletmesine dayanan mükelleflerin, bu şekilde işlettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergileri için indirim imkanı getirilmiştir. |

Buna göre, Tablo 3’de belirtilen ve KDV’de yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. KDV’nin 1’inci maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemlere yer verilmektedir. Bu maddenin diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlere ilişkin bendinin alt 3-e bendinde boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeyle fosil kaynaklı yakıtların kullanılmak için bir yerden diğer bir yere taşınmaları katma değer vergisine tabi tutularak, fosil kaynaklı yakıtların fiyatı uygulanan KDV kadar artırılmıştır. KDV’nin yapısı gereği, bu vergiyi kanunen mal ve hizmeti teslim edenin ödemesine rağmen, fiilen taşıyan nihai tüketici olduğundan, söz konusu petrol ve ürünlerinin boru hattı yoluyla taşınması KDV’nin konusu yapılarak o ürünün maliyete nihai tüketici açısından KDV kadar artırılmıştır. Küresel ısınmanın temelinde, fosil yakıtların enerji kaynaklı kullanımından kaynaklanan karbon salınımı olduğu düşünüldüğünde, bu enerji kaynaklarının satış fiyatları içinde vergilerin yer alması küresel ısınmayla mücadelede dikkate alınması gereken kanuni bir durum olarak ortaya çıkmaktadır.
2. Yine KDV’nin 1’inci maddesinin 3’üncü bendinin f alt bendi, GVK’nın 70’inci maddesinde belirtilen ve gayrimenkul olarak ifade edilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV’ye tabi olduğu belirtilmektedir.

Gayrimenkullerin inşa edilebilmesi için araziye ihtiyaç duyulmaktadır. Küresel ısınma sonucunda ise, dünya yüzeyinde her geçen yıl toprak kayıplarının miktarı artmaktadır. Bu toprak kayıpları, artan dünya nüfusunun gıda ihtiyacının karşılanması ve atmosferin daha fazla karbon emilimini sağlayabilmesi yönünde ağaçlandırılacak alanların miktarında azalmalara neden olmaktadır. Bu anlamda verimli toprakların yapılaşmaya açılması ve bu gayrimenkuller üzerinden gelir elde edilmesi küresel ısınmayla mücadeleyi olumsuz etkilemektedir. Ancak söz konusu gayrimenkuller üzerinden vergiler alınması, az da olsa yapılaşmayı belli ölçülerde engelleyebilecek niteliktedir. Ayrıca motorlu araçların gayrimenkul kapsamında değerlendirilmeleri ve bu araçların işletilmesi üzerinden elde edilecek kazançların vergilendirilmesi, söz konusu araçların kullanımını sınırlandırarak karbon salınımının azaltılmasında etkili olabilecektir.

3. KDV'nin 2'inci maddesi teslim ilişkisi tespitini yapmaktadır. Bu maddenin 3'üncü fıkrası ile su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımların mal teslimi kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmaktadır.

Türkiye'de enerji kaynakları, fosil yakıtlar menşelidir. Düzenleme içerisinde yer alan fosil yakıtların gerek kendisinin gerekse enerji olarak dağıtımının vergiye tabi olması, fosil yakıt ve enerji maliyetlerini artırmaktadır. Bu düzenlemenin, enerji kullanımını azaltarak karbon salınımını azaltabileceği beklenebilir.

Ancak burada yer alan düzenlemeden asıl amaç, daha önceki vergi kanunlarına ilişkin düzenlemelerde olduğu gibi küresel ısınmayla mücadele amacı gütmektedir. Dolayısıyla, enerji kaynaklarından üretilen ürünün KDV'ye tabi olması sağlanırken, bu enerjinin üretildiği kaynağın ne olduğu önemsenmemiş, diğer bir deyişle küresel ısınmayla mücadelede etkili olunacak rüzgar, güneş, su ve benzeri temiz enerji kaynaklarından gerçekleştirilen enerji dağıtımları KDV'ye tabi tutulmuştur. Mevcut düzenleme, bu maddenin kanuni gerekçesinde küresel ısınmayla mücadele amacı olduğu çıkarılmasının yapılmasına engel olmaktadır.

4. KDV'nin 30'uncu maddesi hesaplanan KDV'den indirim yapılamayacak KDV'ye yer vermektedir. Buna göre kanun maddesinin b bendinde, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellef tarafından vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile otomobil işletmeciliği dışında faaliyet konusu olan işletmelerin ve kurumların satın aldıkları binek otomobillerin KDV'sinin indirimini kabul etmemektedir. Bu düzenlemeyle işletmelerin binek otomobil alımı ve kullanımının teşvik edilmediği sonucuna varılabilir. Kanun maddesi bu açıdan ele alındığında, işletme ve kurumların ödedikleri KDV'sini indirim konusu yapamamaları nedeniyle satın almaktan vazgeçtikleri araçlarla bağlantılı olarak doğaya salacakları karbon salınım miktarının azaltılmış olacaktır. Kanuni düzenleme bu açıdan, küresel ısınmayla mücadele kapsamında bir düzenleme olarak ele alınabilir.

Ancak, dikkatlerden uzak tutulmaması gereken husus, indirime konu edilmeyen söz konusu KDV, satın alınan aracın maliyetin eklenerek amortisman yöntemiyle gider indirimine konu edilir.

3.4. Vergi Usul Kanunu'ndaki Düzenlemeler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 04.01.1961 tarihinde kabul edilmiş, 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, gümrük ve tekel vergileri hariç tüm vergi ve vergi benzeri kamu gelirlerine ilişkin düzenlemeleri kapsayan genel nitelikli bir kanundur. VUK kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler ve gerekçeleri aşağıda Tablo 4'de yer almaktadır.

Tablo 4: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek VUK Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gerekçe |
|--------------|---|--|
| 28 | Vergi Beyannamesinin Postayla veya Elektronik Ortamda Gönderilmesi | Maddeye eklenen fıkralar ile mükellef veya Maliye Bakanlığınca elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiler tarafından beyannamelerin elektronik ortamda düzenlenerek gönderilmesi halinde, elektronik ortamda tahakkuk fişinin düzenleneceği, düzenlenen tahakkuk fişinin beyannameyi gönderene iletileceği, bu iletiliyle tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmiş sayılacağı hususları hüküm altına alınmış bulunmakta, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmakta ve madde başlığı da buna göre yeniden düzenlenmektedir.(5228 SK Md.3) |
| 173 | İstisnalar | -- |
| Mükerrer 242 | Elektronik Ortamdaki Kayıtlar ve Elektronik Cihazla Belge Düzenleme | Bu maddeye göre, mükelleflere niteliklerini belirlediği elektronik cihazları kullanma suretiyle belge düzenlettirme ve kullanılacak özel cihazlardan çıkan pullan belgelere eklettirme hususunda Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık bu yetkisini; iş grupları, sektörler, bölgeler, yerleşim birimleri, yıllık hasılat tutarları itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyet gösterilip gösterilmediğine göre ayrı ayrı veya topluca kullanabilecektir. Vergi Usul Kanununda öngörülen bu değişiklikle belge düzeninin yerleşmesi, mükellefe belge düzenleme alışkanlığının kazandırılması ile vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine ilişkin teknik düzenleme yer almaktadır.(3762 SK Md 1) Madde ile, elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıt tanımı yapılmaktadır, söz konusu elektronik defter, kayıt ve belgelerin mükellefler tarafından belli bir standart çerçevesinde oluşturulması, kaydedilmesi ile bunların muhafaza ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda da Maliye Bakanlığınca yetki verilmektedir. Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda, fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için uygulanan hükümlerin elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeleri de kapsayacağı belirtilerek, mezkur Kanunda yer alan defter, kayıt ve belgelere ilişkin hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de uygulanması sağlanmaktadır. Diğer taraftan, elektronik ortamın hızlı gelişmesi ve fiziki ortama ilişkin hükümlerle arasındaki uygulama farklılıktan nedeniyle Maliye Bakanlığınca, elektronik ortamda tutulan defter, kayıt ve belgeler için fiziki ortamda tutulan defter, kayıt ve belgelere uygulanan usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirleme yetkisi verilmesi de öngörülmektedir. Bu düzenlemelere göre, mükelleflerin elektronik ortamda tuttukları bilgilerin güvenliği açısından Maliye Bakanlığınca, mükellefler tarafından tutulan bilgilerin çeşitli iletişim araçları vasıtasıyla kendi bünyesine veya görevlendireceği kurumlara aktarma zorunluluğu getirebilme yetkisi verilmekte, ayrıca mükellefler tarafından elektronik ortamda aktarılabilecek bilgilerin kullanılabilirliğini sağlamak için bilgilerin belli bir format ve standartta gönderilmesini istemek, aktarılabilecek bilgilerin format ve standardına ilişkin usul ve esasları belirlemek ve tasarı kapsamına giren konularda elektronik imza kullanım usul ve esaslarını belirlemek hususunda Maliye Bakanlığınca yetki verilmektedir. (4731 SK Md. 8) |

Buna göre, Tablo 4’de belirtilen ve VUK’da yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. VUK’un 28’inci maddesi beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetkiye ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Bu maddenin 2’inci fıkrası beyannamenin elektronik ortamda gönderilebileceği ve bu ortamda beyannamenin gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenip, mükellefe veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletileceği ve bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda, yapılan işlemlerin ispatı gerekçesiyle kamuda kağıt kullanım israfının had safhada olduğu; bu israf içinde vergilendirmeye ilişkin beyanların ve bu beyanlara ilişkin düzenlenen tahakkuk fişlerinin tamamen elektronik ortamda düzenlenip teslim edilmesi önemli bir uygulamadır. Bu uygulamanın somut önemi, söz konusu belgelerin tamamen elektronik ortamda düzenlenmesinden kaynaklanan kağıt tasarrufu veya bu kağıdın imalinde kullanılan ağaç miktarının tespiti ile daha belirginleşecektir.

Örneğin Gelir İdaresi Başkanlığı’nda e-beyanname uygulaması sonucu her yıl yaklaşık 3 milyon \$ değerinde ve 117.000 ağaca karşılık gelen 6.000 ton kağıt tasarrufunun gerçekleşmesi beklenmektedir (DPT, 2005:79). Türkiye Sosyal Güvenlik Kurumu’nda da, e-bildirgeye geçilmesiyle birlikte yılda yaklaşık 400.000 ton kağıt tasarrufu gerçekleştirilmiştir. Böylece her yıl 50.000 metrekaarelik arşiv ihtiyaç alanının önüne geçilmiş olmaktadır (Dilek, 2008). En fazla kağıt tüketen kurumlardan bir diğeri de Türk Telekom grubudur. Türk Telekom grup şirketlerinin 31 Mart 2009 itibariyle 17.300.000 sabit hat, 6.000.000 ADSL hatı ve 12.600.000 GSM abonesi bulunmaktadır (Türk Telekom, 2008a). Türk Telekom sadece TTNET abonelerine yönelik e-fatura geçişi ile yılda 780 ton kağıt tasarrufu gerçekleştirmeyi öngörmekte böylece her yıl en az 13.000 ağacın kesilmesini engellemeyi amaçlamaktadır (Türk Telekom, 2008b). Türk Telekom Grubu, her ay 23.500.000 adet fatura basan Türk Telekom’un faturalarının baskısında aylık 125 tonu şirket kopyası, 125 tonu müşteri kopyası ve 100 tonu zarf olmak üzere toplam 350 ton birinci hamur kağıt kullanmaktadır. E-fatura hizmeti sayesinde ilk aşamada Türk Telekom’un kendi arşivleri için bastığı faturaların elektronik ortama geçmesiyle her yıl yaklaşık 24.000 adet çam ağacına denk gelen 1.500 ton kağıt tasarruf edilmiş olacaktır. Müşteri kopyalarının da isteğe bağlı olarak elektronik ortama taşınması ile de bu rakam yaklaşık üç katına çıkarak 4.200 ton kağıda ulaşacaktır (Türk Telekom, 2008c).

Havacılık şirketlerinde ise, kağıttan elektronik bilete geçişle, kırtasiye masraflarında tasarruf yapma olanağı sağlanacaktır. Bu, aynı zamanda, yılda 50.000 ağacın kesilmemesi ya da 5 kilometrekarelik ormanlık alanın da yok olmaması anlamına gelmektedir. Uluslararası Hava Taşıma Birliği’nin (IATA) 2008 yılı haziran ayında gerçekleştirilen 64. yıllık genel kurul toplantısında konuşan genel müdür Giovanni Bisignani, kağıt bilet uygulamasına son verileceğini, IATA’ya üye 230 havayolu şirketinin 4 yıllık çalışması sonucunda e-bilet uygulamasında önemli bir aşamaya geldiğini, bir kağıt biletin ortalama 10 Amerikan Doları’na mal olurken, e-biletin

ise 1 dolara mal edilmesi sonucunda 3 milyar dolar üzerinde tasarruf edilmesinin beklendiğini açıklamıştır (IATA, 2008).

Ofis ortamlarında çalışan bir kişinin yıllık kağıt tüketiminin 7 ağaca bedel olduğu ifade edilmektedir. Yapı Kredi Bankası, kurumsal çevre sorumluluğu çerçevesinde uygulamaya koyduğu kağıt tasarrufuna paralel olarak 2009 yılbaşı takvim, ajanda gibi müşterilere yönelik promosyon malzemelerini üretirmeme kararı almış ve bunun sonucunda da yaklaşık 55.000 ağacı kesilmekten kurtarmıştır. Yapı Kredi Bankası, bayram ve yılbaşı tebrik kartlarını da 2007 yılından bu yana elektronik ortamda göndermektedir (Yapı Kredi Bankası, 2009)

Ormanların atmosferin akciğerleri olduğu varsayımında hareketle, bu akciğerlerin sağlıklı bir şekilde korunmasının doğaya salınan karbondioksitin emilimi açısından önemli olduğundan, mevcut ormanların muhafazası ve yeniden ağaçlandırılması önem arz etmektedir.

2. VUK'un 173'ncü maddesi, defter tutmaya ilişkin istisnaları düzenlemektedir. Bu maddeye göre, gelir vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler, kazançları basit usulde tespit edilenler, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ve kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerinin defter tutma mecburiyetleri bulunmamaktadır.

Ülke genelinde sayılar küçümsenemeyecek kadar fazla olan, gerek vergiden muaf esnaf, gerek vergiye tabi olmayan çiftçi ve gerekse basit usulde ticari faaliyette bulunan esnafın her birinin defter tutma mecburiyeti olduğunu varsayalım. Bu mükelleflerin kullanmaları gereken defter sayısı ve bu defterlerin ülke ormanlarına olan maliyeti ve dolayısıyla atmosferdeki olumsuzluktan dolayı küresel ısınmayı hızlandırmadaki önemi göz ardı edilemeyecektir.

2009 Nisan ayı itibarıyla Türkiye'de basit usule tabi olanlar dahil gelir vergisi faal mükellef sayısı 1.688.469 kişi (GİB, 2009a), kurumlar vergisi faal mükellef sayısı ise de 637.673 (GİB, 2009b) tüzel kişidir. Bu rakamlardan yola çıkarak yaklaşık 1.588.298 gerçek ve tüzel kişi defter tutmak mecburiyeti kapsamındadır. Bu sayıda mükellefin kanuni defterlerine harcanan kağıt, çok büyük miktardadır. Bu durum küresel ısınmayla mücadelede olumsuzluklara yol açmaktadır.

2009 Nisan ayı itibarıyla Türkiye'de, basit usule tabi olan gelir vergisi mükellefi sayısı 737.844 gerçek kişidir (GİB, 2009c). Bu sayıda kişinin defter tutma mecburiyetine tabi olması halinde büyük miktarda kağıt israfına ve buna bağlı olarak çok fazla sayıda ağaç kesimine neden olunacaktır.

Dolayısıyla VUK'un 173'üncü maddesi ile yapılan bu düzenlemenin de Kanununun 28'inci maddesinin küresel ısınmayla mücadelede doğurduğu dolaylı etkilere sahip bir kanuni düzenleme olduğu söylenebilir.

VUK'un Mükerrer 242'inci maddesi, elektronik ortamdaki kayıtlar ve elektronik cihazla belge düzenlenmesini hüküm altına almaktadır. Bu Kanun maddesinin 2'inci fıkrasında elektronik defter, elektronik belge ve elektronik kayıtların tanımı yapılmaktadır. Buna göre elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünü olarak ifade edilmektedir.

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünü olduğu ve elektronik kayıtların da elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade ettiği belirtilmektedir.

Bu kanun maddesinde, VUK'da ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümlerin elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerli olduğu belirtilmektedir. Son olarak da Maliye Bakanlığı'nın elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkili olduğu vurgulanmaktadır.

Söz konusu bu madde düzenlemeleri, yine bu Kanunun 28'inci ve 173'üncü maddeleri ile yapılan düzenlemeleri küresel ısınmayla mücadele açısından destekler niteliktedir. Dolayısıyla elektronik ortamda kayıt, belge ve beyan gibi düzenlemelerin yer aldığı bu ve benzeri kanun maddeleri küresel ısınmayla mücadelede doğrudan olmasa da dolaylı bir kanuni düzenleme niteliği taşıyıp, neden olduğu sonuçlar itibarıyla de önem arz etmektedir.

3.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTV), 18.12.1963 tarihinde kabul edilmiş ve 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, konusu motorlu kara taşıtları, deniz ulaşım araçları ve uçak ve helikopter olan, özel servet üzerinden alınan, dolaysız ve objektif nitelikli bir vergidir. MTV'nin kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler ve gerekçeleri aşağıda Tablo 5'de yer almaktadır.

Buna göre, Tablo 5'de belirtilen ve MTV'de yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. MTV'nin 1'inci maddesi, verginin konusunu düzenlemektedir. Buna göre, bu Kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler MTV'ye tabidir.

Bu düzenleme kapsamında gerek kara motorlu taşıtları ve gerekse hava taşıtlarının atmosfere saldıkları zararlı gazlar dikkate alındığında, bu taşıtların MTV kapsamında vergilendirilmesi, bu araçların kullanımını sınırlandırabilecek ve bu doğrultuda karbon salınım miktarını azaltabilecektir.

2. MTV'nin 6'ncı maddesinde, I sayılı tarifede yazılı taşıtlar dışında kalan, motorlu kara taşıtları II sayılı tarifeye göre vergilendirilir. özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler III sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) IV sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Zira ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş uçaklar için IV sayılı tarifede yer alan vergi tutarları %25 oranında uygulanır.

Tablo 5: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek MTV Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gereççe |
|----------|---------------------------------|---|
| 1 | Verginin Mevzuu | -- |
| 6 | Vergileme Ölçü ve Hadleri | Bu madde ile II sayılı tarifede yer alan minibüs, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri; II sayılı tarifede yer alan yat, kotra ve her türlü motorlu özel tekneler; IV sayılı tarifede yer alan uçak ve helikopterlerin vergilendirme ölçü ve hadlerini belirleyen 197 sayılı Kanunun 6. maddesi yeniden düzenlenmektedir. Yapılan değişiklikle panelvan ve motorlu karavanlar II sayılı tarife kapsamına alınmakta, ayrıca II sayılı tarifede vergilendirilmekte olan kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıtların ağırlığına göre vergilendirilmesinde kriter olarak alınan istiap haddi uygulamasına son verilerek; daha objektif olan ve taşıtların karayollarını aşındırma etkisini de dikkate alan taşıtların teknik belgelerindeki azami toplam ağırlık esasına uygulamaya konulmakta, böylece istiap haddine göre vergilendirme usulündeki sorun ve ihtilaflar giderilmektedir. (5035 SK Md.23) |
| 10 | Yetki | Tasarının bu maddesi ile 18.2.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulunun yetkisi yeniden düzenlenmiştir.(4605 SK Md.1) |
| 14 | Gider Kaydedil meme | -- |
| 11 | Vergiye Etki Eden Değişiklikler | Tasarının bu maddesi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun I sayılı tarifesinde yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin vergilendirilmesindeki aracın değeri ile bağlantı kurmaya çalışan net ağırlık uygulamasına son verilmekte, uygulanması basit ve kolay olan, aracın çevreye vermiş olduğu zararı da göz önünde bulunduran, mükellef ile idare ilişkilerini olumlu yönde etkileyecek biçimde daha adil ve objektif bir vergilendirme kriteri olarak kabul edilen motor silindir hacmi esasını baz alan bir vergilendirme uygulaması getirilmektedir. Böylece, özellikle Avrupa Birliği üyesi ülkelerin önemli bir bölümünde olan uygulamaya benzer şekilde I sayılı tarifedeki taşıtların yaş ve silindir hacmi kriterlerine göre vergilendirilmesi uygulamasına geçilmektedir. Yapılan değişiklik ile taşıtların silindir hacimleri; 1300 cm ³ ve aşağısı, 1301-1600 cm ³ ,1601-2000 cm ³ , 2001-2500 cm ³ ,2501-3000 cm ³ , 3001-3500 cm ³ , 3501-4000 cm ³ , 4001 cm ³ ve yukarısı olarak geniş bir şekilde sekiz farklı grupta derecelendirilerek; silindir hacmi farklı olan taşıtların farklı tutarda vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Bu düzenleme ile söz konusu vergiye bir çevre vergisi olma niteliği de kazandırılmış olmakla beraber, araçların yaşı göz önünde bulundurularak ve silindir hacmine göre vergilendirmede fazla sayıda kademe yaratılarak araçların değerleri ile eskisine nazaran daha orantılı bir vergilendirme yapma imkanı yaratılmıştır.(5035 SK Md.22) Yapılan düzenleme ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin başlığı ve son fıkrası değiştirilerek taşıtların yaşının belirlenmesinde; tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilerek buna göre vergilendirme esası getirilmektedir. Böylece, otomotiv sektöründeki gelişmeler nedeniyle içinde bulunulan takvim yılından daha yeni model taşıtların üretilmesi sonucunda, taşıtların model yıllarının tespiti ve vergilendirilmesinde ortaya çıkmakta olan sorunların giderilmesi sağlanmış olmaktadır.(5035 SK Md.24) |

II sayılı tarifenin otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri araçlar ile III ve IV sayılı tarifelerde belirtilen araçların yenileri üzerinden daha fazla vergi alınması hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemede, otobüs ve benzerlerinde yolcu taşıma kapasitesine, deniz araçlarında motor gücüne, hava ulaşım araçlarında ise ağırlıklarına göre vergilendirme dilimleri belirlenmiştir. Ancak üç tarifenin özünde de araçların ağırlıklarına ve büyüklüklerine göre vergilendirmeye tabi tutuldukları

açıkça anlaşılmaktadır. Daha fazla yolcu taşıyan araçların, daha güçlü bir motora ihtiyaç duyan deniz aracının daha ağır ve büyük olacağı ortadadır. Söz konusu araçların büyüklükleri ve ağırlıkları arttıkça, hareketlerinin sağlanması için daha fazla enerjiye ihtiyaç duyacakları bir gerçektir. Daha fazla enerji ise söz konusu araçlar fosil yakıt kullandığı sürece daha fazla yakıt ve buna bağlı daha fazla karbon salınımı anlamına gelecektir. Bu doğrultuda, otobüs ve benzerleri, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri araçlar ile III ve IV sayılı tarifelerde belirtilen araçların fosil yakıt kullanımları devam ettiği sürece, daha ağır ve büyük olanlarından daha fazla vergi alınması, küresel ısınmayla mücadelede düşük karbon salınımı hedefinin sağlanmasında önemli bir düzenlemedir. Kişiler daha az vergi ödemek için daha hafif ve küçük araçları tercih edebileceklerdir.

3. MTV'nin 10'uncu maddesi, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiyi düzenlemektedir. Buna göre her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bakanlar Kurulu, yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye ve EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını %50 nispetine kadar indirmeye yetkilidir hükmüne yer vermektedir.

Söz konusu Kanun maddesinde geçen EURO normlarına göre imal edilmiş araçlar diğerlerine göre atmosfere daha az karbon salınımında bulunan araçları ifade etmektedir. Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ile bu araçlar üzerinden alınacak vergilerin indirilmesi, bu nitelikteki araçların kullanımını artırırken, doğaya salınan zararlı gazların miktarı da buna paralel azalacaktır.

4. MTV'nin 11'inci maddesi, verginin meblağına etki eden birtakım değişiklikleri ele almaktadır. Buna göre yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, azami toplam ağırlığı ve azami kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltılmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde, bu değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından, son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınır ve vergi, yeni duruma göre ödenir. Taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilir hükmü yer almaktadır.

Bu kanun maddesi gereği, daha önce MTV'ye tabi olan araçlarda sonradan motor silindir hacmi, azami ağırlığı gibi değişikliklerden kaynaklanan durumlar var ise bu değişikliği takip eden altıncı aydan itibaren vergilendirmenin buna göre yapılacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu değişiklik sonrası aracın motor silindir hacmindeki, azami ağırlığındaki gibi azalma veya artmaya göre bu değişikliklere paralel aracın doğaya salacağı karbon gazlarının miktarı da değişecektir. Motor silindir hacmi örneğinde hacmin küçültülmesi gibi azalışlar karşısında alınan vergilerin de azaltılması bu yönde bir uygulamayı teşvik ederken aksi yönde uygulamalardan caydırmaktadır.

5. MTV'nin 14'üncü maddesi, bazı araçlar için ödenen MTV'nin gider kaydedilemeyeceğine ilişkin düzenlemeyi içermektedir. Buna göre, bu Kanuna bağlı

I, III ve IV sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez hükmü yer almaktadır.

Gerek GVK'nın 40. maddesi ve gerekse KVK ilgili hükmü gereği, mükelleflerin faaliyetleriyle ilgili ödemiş oldukları aynı vergileri işletme faaliyetinin gideri olarak kaydedebilecekleri belirtilmiştir. MTV de bir aynı vergi olarak her ne kadar gider yazılabilecek bir vergi olsa da, kendi mevzuatında yukarıdaki paragrafta belirtildiği hallerde gider olarak yazılamayacağından işletmelerin bu araçları kullanımını teşvik etmemekte olduğundan, küresel ısınmayla mücadelede etkili olabilecektir.

3.6. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTV), 06.06.2002 tarihinde kabul edilmiş, 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, beş liste halinde sayılan malların, ilk iktisabı, ithalatı, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi üzerinden bir defaya mahsus alınan bir vergidir. ÖTV kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler aşağıda Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek ÖTV Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gereççe |
|----------|-----------------|--|
| 1 | Verginin Konusu | Özel tüketim vergisi, kapsamına giren her mala bir kez uygulanacaktır. Bu nedenle, verginin kapsamına giren malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri veya iktisapları, verginin konusuna girmeyecektir. Kanuna ekli listelerde yer alan malların, mahkeme satış memurluktan ve icra daireleri dahil olmak üzere, resmi veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı özel tüketim vergisine tabidir. Ancak, verginin uygulanabilmesi için satış konusu malın daha önce özel tüketim vergisine tabi tutulmamış olması gerekmektedir. Buna göre, motorlu araç ticareti yapan bir mükellefin kendi adına kayıt ve tescil edilmiş binek otomobilinin icra yoluyla satılması halinde özel tüketim vergisi uygulanmayacaktır. Bununla birlikte, bu mükellefin satmak üzere elinde bulundurduğu ve henüz Türkiye'de kayıt ve tescil ettirilmemiş binek otomobillerinin icra yoluyla satılması halinde bu taşıtı kullanacak olan açısından ilk iktisap söz konusu olacağından bu satış vergiye tabi olacaktır. Gümrük Birliğine geçilmesi ile birlikte Avrupa Birliğinin uyguladığı Kombine Nomenklatür aynen benimsenmiş ve Türk Gümrük Tarife Cetveline (TGTC) yansıtılmıştır. Eşyaların ithali ve ihracatında söz konusu tarife cetvelindeki tarife, tarife alt pozisyon açılımları, gümrük tarife istatistik pozisyon numarası (GT_P No) ve eşya tanımı aynen kullanılmaktadır. Bu nedenle Kanuna ekli listelerde yer alan mallar (TGTC)'nde tanımlandığı şekilde aynen alınmıştır. |
| 12 | Oran veya Tutar | Her mal grubunun arz ve talep esneklikleri ile maliyet yapılarının farklı oluşu, bu grupların vergi oranlarının farklı olarak belirlenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle Bakanlar Kuruluna listelerde yer alan malların tamamı veya her biri için topluca veya ayrı ayrı olmak üzere her bir liste için maddede belirtilen limitler dahilinde vergi tutarlarını veya oranlarını artırma veya indirme, bu limitler dahilinde maktu vergi tutarları belirlemeye yetki verilmektedir. Bu maddede verilen yetkilerle vergileme ölçüleri, vergileme oran ve tutarları, vergileme esasları yönünden Avrupa Birliği mevzuatına ve bu mevzuatta muhtemel değişikliklere kolayca uyum sağlanmasına, ayrıca Avrupa Birliği ile katılım müzakerelerinde ayrıcalık talep edilmesi muhtemel alanlarda düzenleme yapılmasına da imkan sağlanmaktadır. |

Buna göre, Tablo 6'da belirtilen ve ÖTV'de yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. ÖTV'nin 1'inci maddesi, verginin konusunu düzenlemektedir. Buna göre, bu Kanuna ekli I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile III ve IV sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, I, III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir.

Bu düzenleme ile Kanunun ekinde I sayılı listede yakıtlar, II sayılı listede taşıtlar, III sayılı listede içecek ve tütün ürünleri, IV sayılı listede ise sprej, parfüm, toz vb. ürünler sıralanmıştır. Söz konusu bu ürünlerin tüketimi/kullanımı küresel ısınmayı tetikleyecek nitelikte ürünler olup, bunların özel mal niteliğinde değerlendirilerek bunların üretiminin/ithalinin/tüketiminin bir defaya mahsus ÖTV'ye tabi tutulması ve uygulanan verginin de malın fiyatını ciddi miktarda artırması, söz konusu bu malların talebinin daralmasına katkı sağlayacak niteliktedir. Dolayısıyla, yakıtların vergilendirmeye tabi tutulması, yakıt kaynaklı sera gazı salınımlarını azaltabilecek, taşıtların vergilendirmeye tabi tutulması, taşıtların kullanımından kaynaklanan karbon salınım miktarını azaltabilecek; sprej, parfüm vb. ürünlerin vergilendirmeye tabi tutulması ise bu ürünlerin kullanımıyla birlikte atmosfere katılan ve sera etkisi oluşturan gaz miktarını azaltabilecektir.

2. ÖTV'nin 12'inci maddesi, verginin oran ve tutarlarını düzenlemekte, bu oran ve tutarların belirli oranlarda/miktarlarda Bakanlar Kurulu'na artırılıp azaltılma yetkisi verilmektedir. Verilen yetkinin kapsamında, Bakanlar Kurulu'nun II sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları bir katına kadar artırmaya, sifra kadar indirmeye ve uygulanmakta olan oranları EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda yarısına kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkili kılınmıştır.

MTV'ye ilişkin daha önce yapılan açıklamalarda olduğu gibi burada da benzer bir düzenleme söz konusudur. Daha az karbon gazı üretmelerinden dolayı atmosfere daha az zararlı olacak katalitik konvektör sistemi ile donatılmış araçların ÖTV oranlarının düşürülmesi, dolayısıyla diğerlerinin bunlara kıyasla daha yüksek vergi oranına sahip olması küresel ısınmayla mücadelede etkili olacaktır.

3.7. Emlak Vergisi Kanunu'ndaki Düzenlemeler

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununu (EVK), 29.07.1970 tarihinde kabul edilmiş, 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalar olan, özel servetlerin vergilendirilmesini sağlayan bir kanundur. Bu kanundaki vergi, Bina Vergisi (BV) ve Arazi Vergisi (AV) olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. EVK kapsamında, küresel ısınmayla mücadelede katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler aşağıda Tablo 7'de yer almaktadır.

Tablo 7: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek EVK Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı |
|----------|-------------------|
| 1 | Mevzu |
| 15 | Geçici Muaflıklar |

Buna göre, Tablo 7’de belirtilen ve EVK’da yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. EVK’nın 1’inci maddesi BV’nin konusunu düzenlemektedir. Buna göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bu Kanun hükümleri gereği bina vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Aynı kanunun 12’inci maddesi ise AV’nin konusunu düzenlemektedir. Buna göre, Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabidir.

Bina vergileri, yapılar üzerinden vergi alınmasını öngörmeleri nedenleriyle yapılaşmanın önünde maddi bir engel olarak düşünülebilir. Yapılaşmanın artmasıyla birlikte azalan yeşil alanlar, küresel ısınmayla mücadelede olumsuz etkilere neden olacaktır. Yeşil alanlar, salınan karbonların emiliminde önemli rol oynamaktadır. Bu bakış açısıyla, yapılaşmanın vergilendirilmesi küresel ısınmayla mücadelede az da olsa etkili olabilecek bir düzenlemedir. Bu düzenlemenin küresel ısınmayla mücadelede etkili olabilmesi için uygulanan emlak vergilerinin caydırıcı özelliğe sahip, yüksek tutarlarda vergiler olması gerekmektedir. Aksi halde insanların kendilerine barınma mekanları oluşturma istekleri, daha temiz bir çevrede yaşama isteklerinin önüne geçmektedir.

2. EVK’nın 15’inci maddesi AV’ye ilişkin geçici muafiyetleri düzenlemektedir. Buna göre, özel kanunlarına göre devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirilmek üzere ağaçlandırılan arazi 50 yıl; toprak ve topoğrafik özellikleri ve erozyon gibi sınırlayıcı faktörler nedeniyle kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çalılık, taşlık ve sair haller dolayısıyla üzerinde tarım yapılamayan sahaların, ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl; teknik, ekonomik ve ekolojik bakımlardan gerekli şartları haiz olan arazide yeniden fidanla dikim veya aşılama veya yeniden yetiştirme suretiyle ağaçlık, meyvelik, bağ ve bahçe meydana getirilmesinde asgari 2 yıl, azami 15 yıl arazi vergisinden muaf olduğu belirtilmektedir.

Söz konusu düzenlemenin amacı her ne olursa olsun, bu kanun maddesi kapsamında yapılacak uygulamaların temelinde bu muafiyetlerden yararlanma amacı güdülse de, sonuç itibarıyla bu uygulamaların yaygınlaştırılması başarılı olduğu ölçüde boş arazilerin ağaçlandırılmış olması, tarıma elverişli hale getirilmesi gibi teşvikler küresel ısınmayla mücadele kapsamında etkili olabilecek kanuni düzenlemelerdir.

3.8. Damga Vergisi Kanunu’ndaki Düzenlemeler

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK), 01.07.1964 tarihinde kabul edilmiş, 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. DVK’nun konusu, bu kanuna ekli I sayılı tabloda yazılı kağıtların kullanılmasıdır.

DVK kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenleme, 5’inci madde kapsamında ele alınabilir. Bu maddeye göre, kağıt

nüshaların birden fazla olması halinde nasıl bir vergilendirme yapılacağı düzenlenmektedir. Buna göre, bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi tutulacağı belirtilmektedir.

DVK'da geçen kağıt kavramı, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir.

DVK'nın 5. maddesindeki düzenlemesiyle, doğada orman alanlarının azalmasında önemli rolü olan kağıt tüketiminin azaltılmasına yönelik adım atılmakta; düzenlenen kağıtların gerek duyulmadıkça örnek sayısının artırılmasının önüne geçilmektedir.

3.9. Belediye Gelirleri Kanunu'ndaki Düzenlemeler

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (BGK), 26.05.1981 tarihinde kabul edilen, 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren kanun kapsamında birçok vergi ve harç bulunmaktadır. BGK kapsamında, küresel ısınmayla mücadelede katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenlemeler aşağıda Tablo 8'de yer almaktadır.

Tablo 8: Küresel Isınmayla Mücadelede Etkili Olabilecek BGK Düzenlemeleri

| Madde No | Madde Başlığı | Kanuni Gerekeçe |
|----------|----------------------------|-----------------|
| Ek 1 | Konu, Vergiyi Doğuran Olay | -- |

Buna göre, Tablo 8'de belirtilen ve BGK'da yer alan bu maddelerin küresel ısınmayla mücadelede nasıl bir ilişki içinde olduklarının tespitleri aşağıda maddeler halinde irdelenmektedir.

1. BGK'nın Bina İnşaat Harcına ilişkin Ek 1'inci maddesi verginin konusunu ve vergiyi doğuran olayı düzenlemektedir. Kanun maddesinin 1'inci fıkrasına göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcının uygulanacağı belirtilmektedir.

Bu kanun maddesinin 2'inci fıkrasında ise konut veya işyerlerinin kullanım tarzlarının değiştirilmesi (konutun işyerine ve harca tabi olmayan işyerinin harca tabi işyerine dönüştürülmesi) halinde de bu değişiklik tadilat sayılarak ek harca tabi tutulacağı hüküm altına alınmakta ve 3'üncü fıkrasında da inşaat ruhsatsız başlanması halinde yine harç alınacağı belirtilmektedir.

Yine bu kanun maddesinin 4'üncü fıkrasında, bu kanun hükümlerinin yürürlüğe girmesinden önce inşa edilmiş olan binaların yüzölçümlerine ilave veya binada tadilat yapılması halinde harç, binanın toplam yüzölçümüne göre tabi olduğu tarifenin esas alınacağı ve yalnız ilave edilen kısmın yüzölçümü üzerinden hesaplanıp ödeneceği belirtilmektedir.

Kanun maddesinin son fıkrasında ise bu kanun maddesine ilişkin yukarıda fıkralar halinde belirtilen hükümlerin yürürlüğe girdiği tarihten sonra inşa edilmiş olan

binalarda, tadil veya ilaveler yapılması halinde harç, binanın önceki yüzölçümü ile ilave kısmın yüzölçümü toplamı üzerinden hesaplanır. Ancak, daha önce aynı konut ve işyeri birimleri için ödenmiş bulunan bina inşaat harcının, yeniden hesaplanan harçtan mahsup edileceği düzenlenmektedir.

Düzenlemesi mevcut olup bu düzenlemelerle gerek yeni yapılaşma gerekse yapılar üzerinde gerçekleştirilen ilave tadilatlar üzerinden inşaat harcı alınmasını öngörmektedir. Küresel ısınmayla mücadelede önemli faktörlerden birisi mevcut yeşil alanların korunması ve artırılması yönünde ağaçlandırma gibi gerekli çalışmaların yapılmasıdır. Yapılaşmalar ve ilave yapıların üzerlerinden harç alınması, kişilerin yapılaşma yönünde gayretlerinde bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bu maliyetin kişilerin yapılaşma gayretlerini etkileyebilmesi için yüksek tutulması gerekmektedir. Kişiler, yüksek yapılaşma maliyetleriyle karşılaştıklarında bu maliyetlerin getirisini kıyaslama yoluna gideceklerdir. Şayet yapılaşmanın getirisiyle maliyeti arasında fazlaca bir fark bulunmazsa, kişiler bazı yapılaşmalardan veya ilave tadilatlardan vazgeçeceklerdir. Bu durum yeşil alanların korunması üzerinden küresel ısınmayla mücadeleye olumlu katkı sağlayacaktır.

2. BGK'nın Ek 6'ncı maddesinde verginin tarifesi düzenlenmektedir. Bu düzenlemeye göre bina inşaat harcı Tablo 9'da yer verilen tarifeye göre alınmaktadır.

Tablo 9: Bina İnşaat Harcı Tarifesi

| Konut İçin | | | | | |
|--------------------------------|------|------|------|------|------|
| İnşaat Alanı | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 100 m ² 'ye kadar | 0.75 | 0.70 | 0.65 | 0.60 | 0.50 |
| 101-120 m ² | 1.50 | 1.40 | 1.35 | 1.20 | 1.00 |
| 121-150 m ² | 2.25 | 2.00 | 1.90 | 1.75 | 1.50 |
| 151-200 m ² | 3.00 | 2.75 | 2.50 | 2.25 | 2.00 |
| 200 m ² 'den yukarı | 3.75 | 3.50 | 3.00 | 2.75 | 2.50 |
| İşyeri İçin | | | | | |
| 25 m ² 'ye kadar | 3.00 | 2.75 | 2.50 | 2.25 | 2.00 |
| 26-50 m ² | 4.50 | 4.00 | 3.75 | 3.50 | 3.00 |
| 51-100 m ² | 6.00 | 5.50 | 5.00 | 4.50 | 4.00 |
| 100 m ² 'den yukarı | 7.50 | 7.00 | 6.00 | 5.50 | 5.00 |

Not: 2005/8730 sayılı BKK ile belirlenen tutarlar, Yürürlük:07.05.2005.

Küresel ısınmayla mücadelede toprakların verimli kullanılması, özellikle tarımsal ve ormanlık alanlara dönüştürülmesi yönünde kullanılması önem arz etmektedir. Bu kapsamda daha büyük metrekarelik alana sahip yapılardan daha fazla harç alınması, inşaatların metrekare sınırlandırmalarına ve daha sınırlı miktarlarda yapı alanları kullanmalarına neden olabilecektir.

3.10. Gider Vergileri Kanunu'ndaki Düzenlemeler

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 13.07.1956 tarihinde kabul edilmiş, 23.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun kapsamında giderler üzerinden alınan bazı vergi türleri yer almaktadır. Bu vergilerden biride Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisidir (BSMV).

BSMV kapsamında, küresel ısınmayla mücadeleye katkı sağladığı düşünülen kanuni düzenleme, 29'uncu maddede yer almaktadır. Buna göre, biçilmemiş veya

toplanmamış her türlü tarım mahsulleriyle tarım hayvanları için düzenlenen zirai sigortalar dolayısıyla alınan paralar BSMV'den istisna tutulmuştur.

Bu madde ile biçilmemiş veya toplanmamış her türlü tarım mahsulleriyle tarım hayvanları için düzenlenen zirai sigortalar dolayısıyla alınan paraların bu vergiden istisna tutulmuş olması üreticilerin sigortacılık sistemini kullanarak daha güvenli üretim gerçekleştirebilmelerini teşvik edecektir. Bu teşvik, küresel ısınmayla mücadelede tarımla uğraşan kişilerin söz konusu işlerine devam etmelerinin sağlanması, toprak kayıplarının yaşanmaması yönünde önemlidir.

4. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Uluslararası düzeyde birçok ülke, küresel ısınmayla mücadele sürecine yakın bir geçmişte başlamış olmalarına karşın, önemli çözümler üretmekte; atmosfere salımı gerçekleştirilen sera etkili gaz miktarını azaltabilmek için birçok kamusal ve piyasa çözümlerinden yararlanmakta, vergisel düzenlemeleri de küresel ısınmayla mücadelede etkin olarak kullanmaktadır. Bu çalışmada, küresel ısınmayla mücadelede vergilerin kamusal çözüm aracı olarak kullanılmasının Türk vergi mevzuatı açısından ne derece geçerli olduğu irdelenmektedir. Elde edilen bulgular, Türk vergi mevzuatında küresel ısınmayla mücadelede yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanılmasını teşvik etmeyi veya üretici ve tüketicilerin tercihlerini değiştirmeyi sağlamayı amaçlayan doğrudan hiçbir düzenlemenin olmadığını ortaya koymaktadır.

Vergi mevzuatında küresel ısınmayla mücadelede doğrudan bir düzenlemenin olmaması, bu mücadelede dolaylı etkide bulunabilecek kanuni düzenlemelerin varlığının tespitini gerektirmiş, bu anlamda Türk vergi mevzuatında yer alan tüm vergi kanunları maddeler itibarıyla gözden geçirilerek, ilgili kanun maddeleri gerekçeleri ile birlikte değerlendirilmiştir. Elde edilen bulgular, Türk vergi mevzuatında çevre ile ilgili konularda az da olsa dolaylı kanuni düzenlemelerin yer aldığını ortaya koymaktadır. Ancak söz konusu bu kanuni düzenlemeler, sınırlı olduğundan küresel ısınmayla mücadelede pek de yeterli olmayıp, uygulanma güçlükleri de dikkate alındığında, vergi mevzuatında çevre ile ilgili kanuni düzenlemelerin yok denecek kadar az olduğu tespit edilmiştir.

Son söz olarak, küresel ısınma tüm dünyayı etkiliyor olması nedeniyle global bir sorundur. Son yıllarda yaşanan iklim değişikliklerindeki hızlı ve olumsuz artışlar, bu sorunla sadece sivil toplum örgütlerinin, uluslararası kurum ve kuruluşların ve birçok duyarlı ülkenin değil, diğer tüm dünya ülkelerinin de ilgilenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Küresel ısınmayla mücadelede sorumluluğun önemli bir kısmının en fazla karbon salınımını gerçekleştiren gelişmiş ülkelere ait olduğu söylenebilir. Ancak böyle bir durum, diğer ülkeler ve Türkiye açısından bu mücadelede üstlenmeleri gereken rolü üstlenmekten kaçınmaları için bir gerekçe olarak algılanmamalı ve vergi mevzuatında yeşil vergi uygulamalarının en etkin düzeyde uygulanmasına yönelik kanuni düzenlemeler yapılmalıdır. Dolayısıyla, diğer birçok çevreye duyarlı ülke gibi Türkiye'nin de sürdürülebilir kalkınmanın devam ettirilebilmesi aşamasında küresel ısınmayla etkili ve doğrudan mücadele etme noktasındaki gayretlerini daha da artırması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Bisignani, Giovanni (2008), “State of the Air Transport Industry: 64th Annual General Meeting”, 2nd of June, İstanbul, <http://www.iata.org/pressroom/speeches/Pages/2008-06-02-01.aspx>, (02.06.2009).
- Dilek, Nursel (2008), “E-dönüşüm İle Milyar Dolarlık Tasarruf”, <http://www.tumgazeteler.com/?a=2581783>, (02.06.2009).
- DPT (2005), *e-Devlet Proje ve Uygulamaları*, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Bilgi Toplumu Dairesi, Eylül 2005, Ankara.
- DPT (2000), *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: İklim Değişikliği Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT 2532- ÖİK: 548, Ankara, s. 32.
- Ferhatoğlu, Emrah (2003), “Avrupa Birliğinde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri” *e-yaklaşım*, Sayı: 3, <http://www.yaklasim.com.tr>, (18.10.2008).
- GİB (2009a), “Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2009/TABLO_1.xls.htm, (02.06.2009)
- GİB (2009b), “Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2009/TABLO_9.xls.htm, (02.06.2009).
- GİB (2009c), “Basit Usulde Vergilendirilen Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayıları”, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2009/TABLO_7.xls.htm, (02.06.2009).
- Hotunluoğlu, Hakan ve Recep Tekeli (2007), “Karbon Vergisinin Ekonomik Analizi ve Etkileri: Karbon Vergisinin Emisyon Azaltıcı Etkisi Var mı?”, *Sosyoekonomi*, 2:107-126.
- Jamali, Tarık (2007), *Ekolojik Vergiler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Karakaya, Etem ve Mustafa Özçağ (2004) “Sürdürülebilir Kalkınma ve İklim Değişikliği: Uygulanabilecek İktisadi Araçların Analizi”, *I. Maliye Konferansı: Geçiş Ekonomilerinde Mali Politikalar*, Kırgızistan-Türkiye Manas Üniversitesi, , 16 Nisan, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/manas.pdf (01.12.2010).
- Türk Telekom (2008a), “Hakkımızda”, <http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkinda/KurumsalTanitim/Hakkinda>, (02.06.2009).
- Türk Telekom (2008b), “TTNET e-fatura”, <https://efatura.ttnet.com.tr/ttnetefatura/bilgi/efaturabilgi.jsp?jsessionid=6887CF4101105C6567F4F628DEF4E418>, (02.06.2009).
- Türk Telekom (2008c), “e-fatura”, <http://www.turktelekom.com.tr/tt/portal/TTHakkinda/SosyalSorumluluk/Cevre>, (02.06.2009).
- Yapı Kredi Bankası (2009), “Yapı Kredi Mersin Gülnar Ormanı ve Kağıt Tasarrufu”, http://www.yapikredi.com.tr/tr-TR/kss/kssp_gulnar.aspx, (02.05.2009).
- Yıldırım, Uğur (2003), “Avrupa Birliği Ortak Çevre Politikası”, *Avrupa Birliği Ortak Politikaları ve Türkiye*, (Ed. Muhsin Kar ve Harun Arıkan) Beta Yayınları, İstanbul, ss. 317-347.

İLGİLİ VERGİ MEVZUATI

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun.
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
4731 Sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı KHK'de Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.
5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu.
1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununu.
488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu.
2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.
6802 Sayılı Gider Vergileri (Sayılı Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi) Kanunu.