



## TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ÇEVRE VERGİLERİNİN İSTİHDAMDA ARTIŞ SAĞLAMAYA YÖNELİK İKİNCİL AMAÇLI KULLANIMINA YÖNELİK REVİZESİ

Engin ÖZDEN\*

### Öz

Çevre kirliliği ve işsizliğin küresel ölçekte yaşanan önemli sorunlar arasında yer alması nedeniyle, bir çok ülke vergi sistemlerinde; vergi yükünü çevre kirliliği yaratan faaliyetlere kaydırarak işgücü üzerinden vergilerin azaltılması yönünde köklü düzenlemeler yaparak “çevre koruma” ve “istihdam artışı” sağlamaya yönelik olumlu sonuçlara ulaşma başarısını göstermiştir. Bu kapsamda, Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi çevre ile ilgili vergiler incelendiğinde, Türk Vergi Sistemi’nin; mükellefleri dünya ölçeğinde önde gelen ağır bir çevre vergileri yükü taşımasına rağmen, vergilemede doğrudan çevre kirliliği yaratan unsurların vergi konusu olarak belirlenmemesi nedeniyle “çevre koruma” yararına hizmet etmediği ve kamu geliri sağlamaya yönelik tasarlandığı tespit edilmiştir. Toplam vergi yükünde artış olmaması ilke olarak benimsenerek, çevre kirliliği yaratan zararlı emisyonlar gibi unsurların vergi konusu olarak kavrandığı ve vergi tabanının olabildiği ölçüde geniş tutulduğu bir vergi revizesi, Türk Vergi Sistemi’ne, “çevre koruma” ve “istihdam artışı” çifte yararının sağlanmasına yönelik işlevsellik kazandırabilir.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Sistemi, Çevre Vergileri, Çevre Koruma, İstihdam Artışı.

### REVISION OF THE TURKISH TAX SYSTEM TO BENEFIT FROM ENVIRONMENT TAX IN INCREASING EMPLOYMENT AS A SECONDARY OBJECTIVE

#### Abstract

As the environmental pollution and unemployment are among the important global problems, many countries have made radical arrangements aiming at reducing the taxes on labor force by laying transferring the tax burden on labor force to activities causing environmental pollution, and thereby achieved positive successful results in ensuring “environmental protection” and an increase in “employment”. Accordingly, when the environmental taxes such as Special Consumption Tax and Motor Vehicles Tax are examined, it is seen that although the taxpayers in Turkey are subjected to high environmental taxes, these taxes which have been designed to provide public revenue do not serve for the “environmental protection” objective as the factors that directly lead to environmental pollution were not identified as the subject of any tax. Based on the principle of preventing any increase in the total tax burden, a revision of the tax system providing that the factors such as harmful emissions causing environmental pollution are identified as a tax subject and that the tax base is kept as broad as possible may ensure functionality of the Turkish Tax System in terms of these two objectives as “environmental protection” and “increase in employment”.

**Keywords:** Turkish Tax System, Environmental Taxes, Environmental Protection, Employment Increase.

## 1. GİRİŞ

Vergilemenin geleneksel işlevi olan kamu giderlerinin finansmanını sağlamaktan ziyade, üretim ve tüketim sürecinin canlıların yaşamlarını sürdürdükleri doğal ortamların bozulmasına neden olacak olumsuz etkilerini önleme ve ortaya çıkmış bozulmaları ortadan kaldırarak çevreyi iyileştirme amacına yönelik olarak tasarlanan ve vergi sistemlerinde giderek belirginleşen ağırlıkta yer almaya başlayan çevre vergileri, “çevre koruma” olarak belirlenen birincil amacının gerçekleştirilmesi yanında, mevcut vergilerin yerine ikame edilerek kaynak tahsisinde etkinlik sağlanmasına yönelik ikincil amaçlı olarak da kullanılabilir. Söz konusu yaklaşımın teorik boyutu, McKitrick (1997: 417) tarafından, kirlilik

\* Dr., Vergi Başmüfettişi, engnozden@gmail.com



emisyonyları üzerine konulacak vergiden elde edilecek geliri, ekonominin başka alanındaki diğer vergilerin azaltılmasının finansmanı için kullanılan politika mekanizması; Poterba (2002: 26) tarafından ise, benzer şekilde, devletin finansmanının çevre vergileri yoluyla sağlanması durumunda hem negatif dışsallığın giderilmesi hem de etkinsizlik yaratan diğer vergilerin uygulamadan kaldırılması şeklinde iki yarar sağlanacağı varsayımı olarak ele alınan “çifte yarar hipotezi” kavramı kapsamında oluşturulmaktadır.

Çevre vergilerinden elde edilen gelirlerin; gelir vergisi, kurumlar vergisi, ücretler üzerinden alınan vergiler gibi vergilerin indirilmesi ya da tamamen kaldırılmasının finansmanında kullanılması suretiyle vergilemenin kaynak tahsisinde ortaya çıkardığı bozucu etkilerin giderilip, çevre koruma ve istihdamda artış olmak üzere çifte yarar sağlanabileceği yaklaşımı; çevre kirliliği ve işsizliğin küresel boyutta yaşanan ciddi sorunlar arasındaki önemiyle uyumlu olarak, OECD ve Avrupa Birliği gibi örgütlerce de ilgi ve teşvik görmüş ve giderek artan sayıda ülkelerde vergi sistemleri söz konusu amaçların gerçekleştirilmesine yönelik revize edilmeye başlanmıştır. Mükellefler çevre vergisi olarak nitelendirilebilecek vergilerden kaynaklanan ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya iken, işsizliğin kritik bir ekonomik ve sosyal sorun olduğu ve sorunun çözümüne katkı sağlayacak her yöntemin değerli olduğu Türkiye’de de çifte yarar sağlama potansiyelini açığa çıkaracak düzenlemeler işlevsel olabilecektir. Çevre vergilerinin, ikincil amaçlı olarak istihdamı artırmaya yönelik etkilerinin Türkiye özelinde sorgulanması, öncelikle, söz konusu vergilerin, birincil amaç olan çevre koruma etkisini sağlayacak şekilde Türk Vergi Sisteminde karşılık bulup bulmadığının tespitini gerektirmektedir. Dolayısıyla, Türk Vergi Sistemi’nde çevre vergileri niteliğindeki vergilerin çevresel amaçlarla tasarlanıp tasarlanmadığının tespiti istihdamın artırılmasına yönelik vergi sistemi revizesinin belirleyici unsuru olacaktır. Bu kapsamda, çalışmanın amacı; Türk Vergi Sistemini, çevreyle ilgili vergilerin birincil amacı olan “çevre koruma” boyutuyla incelemek ve işlevselliğini değerlendirmek, “istihdamı artırma” olarak tespit edilen ikincil amacı da sağlayacak vergi revizesine ilişkin olarak küresel yönelime ve ülke ihtiyaçlarına uygun öneriler geliştirmek olarak belirlenmiştir.

Çalışma beş bölümden oluşmaktadır. Giriş bölümünü izleyen ikinci bölümde çevre vergilerinin vergi sistemlerinde dâhil olma süreci ve kavramsal çerçevesi ele alınırken, üçüncü bölümde çevre vergilerinin istihdamın artırılmasına yönelik ikincil amaçlı kullanımı teori ve uygulamada bulunduğu karşılık boyutlarıyla irdelenmiştir. Dördüncü bölüm çevre vergilerinin Türkiye açısından incelenmesine ayrılmış olup, Türk Vergi Sisteminin çevre vergilerinin istihdamı artırmaya yönelik ikincil amaçlı kullanımına yönelik revizyonu da bölüm kapsamında tartışılmış, ulaşılan sonuçlara son bölümde yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

## 2. ÇEVRE KORUMA ODAKLI VERGİLEMENİN TEORİK TEMELİ VE UYGULAMAYA İLİŞKİN ÇERÇEVESİ

### 2.1. Çevre Vergilerinin Vergi Sistemlerine Entegrasyon Süreci

Üretim ve tüketim faaliyetleri sonucu oluşan çevre kirliliğinin önlenmesi, mevcut kirliliğin maksimum ölçüde giderilmesi ve canlıların yaşamlarını uygun çevresel koşullarda sürdürmesine yönelik çevre politikalarının yalnızca hukuki metinlerde düzenlenmiş kurallar ve kuralların ihlali halinde cezai yaptırım uygulanması şeklindeki kamu politikası araçlarıyla



yeterli başarıyı sağlayamadığı, çevreye ilişkin kaygıların küresel düzeyde sürekli olarak dile getirilmesiyle kolaylıkla anlaşılabilir. Diğer yandan, piyasa mekanizmasının çevre maliyetlerini fiyat mekanizması yoluyla kendiliğinden maliyetlere yansıtması, mali nitelikteki enstrümanların çevre sorunlarıyla mücadelede izlenen politikalara dâhil edilmesi zorunluluğunu ortaya çıkarmaktadır. Çevre sorunlarıyla mücadelede kullanılacak mali enstrümanlar arasında yer alan vergilemenin üretim ve tüketim sürecinin kirliliğinin kaynağı olan safhalarında uygulanması suretiyle “çevre koruma” etkisi sağlamak çevre vergilerinin ana amacı olarak öne çıkmakla birlikte; vergi gelirlerinin aynı zamanda kamu gelirleri arasındaki önemli yerini sürdürmesi nedeniyle, çevre vergilerinin, çevre koruma hedefi yanında gelir sağlamak üzere mali amaç güdülenerek vergi sistemlerine dâhil edildiği de sır değildir. Diğer bir ifadeyle; kamu harcamalarının finansman kaynağı olma işlevi halen sürmekle birlikte, vergileme, belirlenen mal ya da hizmet, sektör veya kişi gibi unsurlar üzerinde farklı oran ve/veya miktarlarda uygulanmak suretiyle ulusal ve uluslar arası düzeyde sosyal politikaların uygulanmasında enstrüman olarak kullanılma niteliğine de bürünmüştür (VÖİK “Vergi Özel İhtisas Komisyonu”, 2014; xiii). Bu durumda, vergileme, kişisel ve sosyal ekonomik faydalar arasında bir farklılaşma ortaya çıkararak topluma büyük çevresel maliyetler yükleyebilen ve piyasa fiyatıyla ölçülemeyen maliyetler veya faydalar olarak tanımlanabilecek dışsallıkların, onlara neden olan kişilere yüklenerek içselleştirilmesini, çevresel kaynakların verimli bir şekilde kullanımı ve tahsisini gerçekleştirmek için bu kaynaklara uygun bir fiyat belirlenmesini amaçlayan ekonomik araçlardan birisi (Toprak, 2006: 153-154) olma fonksiyonunu üstlenmektedir. Piyasanın, kirlenlere zararı azaltması yönünde bir yönlendirme sağlayarak kirliliği kabul edilebilir düzeyde tutacak etkin bir araçtan yoksun olması nedeniyle negatif dışsallıklardan olan çevre kirliliğinin maliyetinin başkalarına yüklenmesi (Eskeland ve Jimenez, 1992:147) çevre sorunları ile mücadelede başta gelen aracı “vergilene” olan kamu ekonomisi çözümlerinin kullanımını zorunlu kılması çevre sorunlarıyla mücadele amaçlı çevre politikalarının bir parçası olarak çevre vergilerinin vergi sistemlerinde yerini alması uygulamasını popüler hale getirmiştir.

Çevre kirliliğinin ortadan kaldırılması için gerekli parasal kaynağın temini yanında, geleceğe yönelik olası kirliliğin önlenmesine katkı sağlayan (Morris, 1994: 1) ve mali amaç yerine kaynak tahsisinde etkinlik amaçlı olarak vergi sistemlerinin bir parçası olarak tasarılanan (Akkaya ve Bakkal, 2005: 29) ya da tasarılanması gereken çevre vergileri, çevre sorunlarıyla mücadelede kullanılan mali enstrümanlar arasında güçlü bir potansiyele sahiptir. Zararlı emisyonunda olduğu gibi, kirleticilerin kirlenme düzeylerini belirlemeye ilişkin kural koyulması işletmeleri mukayeseli maliyetlere bakmaksızın uyuma zorlarken, çevre vergileri, vergiden kaçınacak değişiklikleri ve teknolojik yenilikleri uygulamaya koyabilmeleri için zaman tanıyarak esneklik sağlamakta, esneklik avantajı ise ülke ekonomisinin aynı çevresel amaca doğrudan düzenlemelere göre daha uygun maliyetle ulaşılmasını temin etmektedir (Özdemir, 2009: 20). Çevreye zararlı davranışları azaltmak suretiyle çevre koruma amaçlı olarak tasarlanan çevre vergileri; çevreye zararlı mal ve hizmetlerin maliyetini arttırma, üretici ve tüketici birimleri çevreye zararlı olmayan faaliyetlere yönlendirme, üretici birimleri yeni üretim teknikleri geliştirmeye teşvik ederek teknolojik gelişmeye katkıda bulunma ve vergi gelirleri arttırılırken işgücü ve sermaye üzerindeki vergi yükünün azalmasıyla ekonomiye olumlu katkılarda bulunma (Ferhatoğlu, 2003: 2-3) gibi özellikleriyle kamu harcamalarını finanse etme amaçlı vergilerden farklı olarak belirlenen özel amaçlara uygun bir enstrüman haline bürünmektedir. Bununla birlikte,



vergilendirmenin çevre koruma amaçlı kullanımının kamu politikası olarak uygulamada karşılık bulması; çevreye olan duyarlılığın ekonomik kararları etkileyecek derecede pozitif hukuk kaynaklarında yerini alması ve mevcut çevre koruma politikalarının işlevlerini yeterince yerine getiremediğinin anlaşıldığı bir sürecin yaşanmasını gerektirmiştir.

Çevre sorunlarının önlenmesinde, 1970 ve 1980’lerde uygulanan ve çevre kalitesinin ve emisyonların sınırlandırılmasının hukuki düzenlemelerle sağlanması esasına dayalı “kumanda ve kontrol” sisteminin kabul edilebilir ve uygun maliyetli bir çevre koruma hedefinin gerçekleşmesinde başarılı olamaması üzerine, vergilemenin araç olarak kullanılmasına yönelik çevre koruma politikası tasarımı artan bir ilgi görmeye başlamıştır. Bu anlamda, 1980’li yıllar, kurallar koyulması ve ihlal halinde ceza öngörülmesi politikasının tek başına uygulanmasının çevrenin korunmasında yetersiz kaldığı tespitlerinin yoğunlaştığı dönem olarak nitelendirilebilir. Ekonomistlerin, vergileme aracının kullanılması halinde çevresel maliyetlerin ilgili ürünün fiyatı içerisinde içselleştirilerek çevresel amaçlara daha az maliyetle ulaşılabileceği düşüncesinin kamu politikası oluşturanlar tarafından ciddi şekilde dikkate alınmaya başlaması da (Ekins, 1999: 39) çevre sorunlarıyla mücadelede mali araçların devreye sokulmasına yönelik strateji değişikliğinin aynı dönemde gerçekleşmeye başladığına işaret etmektedir. 1990’lı yıllar, “*sürdürülebilir kalkınma*” (*sustainable development*) kavramı çerçevesinde “*bugünün insanların ihtiyaçlarını karşılarken, kendilerinden sonra gelecek insanların ihtiyaçlarını karşılamalarına zarar vermemeleri*” (Özdemir 2009: 3-4) yaklaşımı çerçevesinde çevre ve kalkınmanın entegre olarak ele alındığı bir dönemin başlangıcı olmuştur. Bununla birlikte, sürmekte olan yeni dönemde; sürdürülebilir kalkınma kavramı gelişmiş ülkelere özgü bir niteliğe bürünerek, çevre sorunları yaratacak faaliyetlerin gelişmekte olan ülkelere kaydırılması yaklaşımıyla, kirliliğin, gelişmiş ekonomilerden gelişmekte olan ekonomilere ihraç edildiği gözlemlenmektedir.

Gelişmiş ülkelerde ortaya çıkan ve “yeni ekonomi” olarak isimlendirilen yaklaşımda, ürünlerin kalitesi yanında çevre duyarlılığında artışa da önem verilmekte, işletmeler, üretimde fiziki unsurlara bağımlılıklarının azalması sonucu yaratıcılık ve çevresel kaygıların giderilmesi hedeflerinin öne çıkmasıyla çevresel risklerden kaçınmak için temiz enerji ve ileri teknoloji gerektiren katma değeri yüksek ürünlere yönelme stratejisini benimsemektedirler. Yeni ekonomi yaklaşımının diğer bir yönü de; gelişmiş ülkeler tarafından, kirlilik yaratan üretim faaliyetlerinin fason üretim yoluyla diğer ülkelere kaydırılarak kendi çevrelerini temiz tutarken uzak ülkelerde kirlilik üretme ve ileri teknolojinin yüksek maliyetlerinin tüketiciye yansıtılması imkânına sahip olma avantajından yararlanmanın uluslararası rekabet politikası olarak benimsenmiş olmasıdır (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 84). Gelecek dönem ise, çevre vergilerinin ulusal vergi sistemlerine entegrasyonu ve uluslararası uyumun uluslar üstü organizasyonların rehberliğinde sağlanması üzerine odaklanabilecektir. Bu nedenle, çevre vergilerinin vergi sistemlerine adaptasyonunun zorluğu ve karmaşıklığı, çevresel ve ekonomik amaçlar arasında öncelik tercihi yapılması ya da her iki amacın ilintili olarak ele alınarak işlevsellik kazandırılmasına yönelik stratejik kararların başarısının bunlardan menfaatleri etkilenecek kişi ya da gruplarla bağlantılı olması gibi çevre vergilerinin uyumlaştırılması önündeki güçlükler gözetilerek yasal düzenlemelerin dikkatle hazırlanması ve uzmanlık gerektiren alanların titizlikle planlanması gerekliliğinin (Öner, 2014: 146) Türkiye açısından da stratejik hale geldiği söylenebilir.



## 2.2. Çevre Vergilerinin Uygulamaya İlişkin Çerçevesi

Kaynakların etkin tahsisini sağlayan, üretim ya da atık düzeyinde ortaya çıkan marjinal dışsal maliyete eşit birim başına mal, hizmet veya atık üzerine konulması gerekse de atık miktarının ölçülmesinde yaşanan teknik güçlükler nedeniyle doğrudan Pigou tipi vergiler yerine mal ya da hizmetin vergilenmesi şeklinde şekillenen çevre vergilerinin (Akkaya ve Bakkal, 2005: 3-4) uygulamaya ilişkin çerçevesi, giderek artan küresel cazibeyle uyumlu olarak, OECD ve Avrupa Birliği tarafından oluşturulmaktadır. “Çevre üzerinde negatif etkisinin bulunduğu bilimsel olarak kanıtlanmış fiziksel bir birimin ya da onun temsilcisinin (muadili) matrah olarak kabul edildiği vergiler” olarak yapılan “çevre vergileri” tanımının hem OECD hem de Avrupa Komisyonu tarafından benimsenmesi (Steinbach ve diğerleri, 2009: 3) her iki örgütün yaklaşımlarının ana unsurlar itibariyle uyumuna işaret etmektedir. Diğer yandan, OECD, Uluslararası Enerji Ajansı (International Energy Agency “IEA”) ve Avrupa Komisyonu tarafından, doğrudan çevre vergisi tanımı kapsamında değerlendirilmese de, çevre koruma amacı ile ilişkilendirilebilecek nitelikte vergiler de “çevre ile ilgili olduğu varsayılan bir matrah üzerinden, karşılıksız ve zora dayalı olarak devlete yapılan ödemelerdir” şeklinde tanımlanarak “çevre ile ilgili vergiler” kavramı kapsamına alınmakta; vergi matrahının tespitinde enerji üretimi, motorlu taşıtlar, atık, ölçülebilen ya da tahmine dayanan emisyon ve doğal kaynaklar gibi alanlar çevreyle ilgili olduğu kabul edilmektedir (OECD, 2006: 26). Bununla birlikte, OECD ve Avrupa Birliğinin “çevre vergileri” ve “çevre ile ilgili vergiler” terimlerini birbirinin yerine kullanma eğiliminde olduğu da söylenebilir. Daha ötesi, gerek uygulamada gerekse akademik yazında “eko vergiler”(eco taxes), “yeşil vergiler” (green taxes), “çevresel vergi araçları”(environmental tax instruments) gibi terimler de kullanılmaktadır (Öner, 2014: 140). Bu nedenle, çevre vergilerinin kavramsal çerçevesinin uygulamada bulunduğu somut karşılık çevre sorunlarıyla ilintili kaynaklara göre yapılan sınıflandırma üzerinden belirlenebilir.

Avrupa Birliği İstatistik Birimi (Eurostat) “enerji ürünleri”, “ulaştırma”, “kirlilik” ve “doğal kaynaklar” üzerinden alınan vergileri çevre vergileri kapsamında kabul etmektedir. Eurostat (2001: 12) sınıflandırmasına göre enerji vergileri (energy taxes); en önemlileri petrol ve dizel olan ulaşımda kullanılan yakıtlar ve fuel oil, doğalgaz, kömür ve elektrik gibi diğer belirli amaçlarla sabit şekilde kullanılan enerji ürünleri üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Petrol, doğalgaz, kömür gibi fosil yakıtların tüketilmesi sonucunda ortaya çıkan gazların atmosfere salınması sonucunda ortaya çıkan sera etkisini yaratan gazlar arasında yer alan karbondioksit gazı tek başına küresel ısınmaya sebep olan bileşenlerin yarısından fazlasını oluşturmaktadır. İklim değişikliği ve küresel ısınmanın ortaya çıkaracağı; gıda üretiminde düşme, açlık, kuraklık, çatışmalarda artış, göç dalgası ve salgın hastalıklar çevre sorunlarının üreteceği potansiyel sorunları örneklendirebilecek olumsuzluklardır. Karbondioksit gazı ve dünya gayri safi hasılasının aynı yönde değişkenlik göstermesi ise üretim ve tüketim sürecinin çevre sorunları ile paralellliğini vurgulamaktadır (Ulucak, 2011: 54-57). Seragazı emisyon envanteri; karbon dioksit (CO<sub>2</sub>), metan (CH<sub>4</sub>), nitroz oksit (N<sub>2</sub>O), hidroflorokarbonlar (HFCs) ve kükürt hekzaflorid (SF<sub>6</sub>), azot oksitler (NO<sub>x</sub>), metan dışı uçucu organik bileşikler (NMVOCs) ve karbon monoksit (CO) emisyonlarını kapsamakta; iklim üzerindeki farklı etkileri bulunan bu gazların toplam etkisini görmek için hesaplamalarda karbondioksit (CO<sub>2</sub>) eşdeğerine dönüştürülmektedir (TÜİK, 2009: 14). Karbondioksit vergilerinin enerji ile ilintisi ve çevre kirliliğinin enerji ürününün kullanımı ile ortaya çıkması nedenleriyle karbon dioksit vergileri de kirlilik vergilerinden daha çok enerji



vergileri kapsamındadır. Fosil yakıtın kaynağında vergilenmesi halinde yansıma yoluyla üretim ve tüketimin tüm safhalarında etki yaratabilecek, karbon vergilerini de kapsayan vergiler enerji üreticileri ve tüketici tercihleri üzerinde yükselen fiyatlar nedeniyle etki yaratabilecektir (Repetto vd, 1992: 54-55).

Motorlu taşıtların sahipliği ve kullanımıyla ilgili vergileri kapsamına alan ulaşım vergileri (transport taxes) Avrupa Birliği İstatistik Biriminin bir başka çevre vergileri sınıflandırmasıdır. Ulaşım ile ilgili ekipmanların bir kerelik ithali ya da satışından alınan vergiler ile yıllık yol vergisi bu grup altında değerlendirilen çevre vergilerindedir (Eurostat 2001: 12). MacKenzie ve diğerleri (1992: 25-26), Hong Kong'da yollara yerleştirilen sensörler sayesinde aracın kodu okunarak seyahat edilen mesafeye göre aylık ücret alınması ve New York'ta aracın ön camındaki etiketi okuyan bir makine ile yol geçiş ücretinin sürücünün hesabından tahsili örneklerinde olduğu gibi trafiğin sıkışık olduğu saatlerde uygulanacak "yol geçiş ücreti" sayesinde, sürücülerin; yeni rotaları, alternatif seyahat tiplerini ya da toplu taşıma araçlarını tercih edebilecekleri ileri sürmektedir. Avrupa ülkelerinin çoğunda ise Katma değer vergisi indirimi ya da Hollanda'da olduğu gibi yol vergisinin yarısının ödenmesi şeklinde vergi avantajları sağlanması, araç bedelinin yarısının ödenmesi ya da 6400 Euro'ya varan bonus kazanılması gibi özendirici mali düzenlemelerle melez araç satın alımları teşvik edilmeye çalışılmaktadır. Belçika'da karbondioksit emisyon düzeylerine göre, araçlar, 105 g/km ile 115 g/km arasındaki değerler %3 ile %15 oranında vergilendirilmektedir. Aynı amaçla, 120g/km'nin altında karbondioksit emisyonu bulunan araçlara ilişkin; Lüksemburg 750 Euro vergi indirimi uygularken, İsveç'te gerçek kişilere 1000 Euro indirim, şirketlere ise %40 vergi avantajı sağlanmaktadır (Gubandru, 2009).

Eurostat (2001: 12) sınıflandırmasına göre, çevre vergileri sınıflandırmalarından arasında yer alan kirlilik vergileri (pollution taxes); kirli su ve hava, ölçüme ya da tahmine dayalı emisyonlar, katı atık ve gürültü üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Geri dönüşümü artırmayı ve katı atığı azaltmayı amaçlayan katı atık vergileri; katı atık kaynaklı çöp alanlarından yayılan metan gazı emisyonunu düşürmek suretiyle sera gazı etkisini iyileştirerek iklim değişikliği ile mücadeleye katkı sağlama, su kaynaklarının kirlenmesinde düşüş sağlama, gürültü, koku, kötü görüntüler ve katı atığın yanması kaynaklı toksik etkileri önleme gibi geniş etkiler yaratabilir (Ekins, 1999: 45).

Kaynak vergileri (resource taxes), çevre vergilerinin sınıflandırılmasında bazı doğal kaynakların çıkarılması üzerinden alınan vergileri içermektedir. Doğal kaynak çıkarılan sahaların kiralanması üzerinden alınan vergiler bu kapsamdadır. Eurostat, kesin olarak belirlenemese de, doğal kaynakların yeryüzüne çıkartılmasının çevresel zarara yol açtığına ilişkin güçlü görüşler doğrultusunda böyle bir olasılığın varlığı için yeterli nedenlerin olduğunu dikkate alarak, çevre korumaya ilişkin ihtiyatlı davranmak adına, doğal kaynakların çıkarılmasını da çevre vergileri kapsamında vergilemeye dâhil etmektedir (Eurostat, 2001: 12). Çevre vergilerinin teorik altyapısına ilişkin yapılan açıklamalar, çevre vergileri aracılığıyla çevre kalitesinin iyileştirilmesinin yanında sapırtıcı etkiler yaratan vergilerin azaltılması suretiyle çifte yarar sağlanıp sağlanamayacağı ve bunun istihdam artışı ile sonuçlanıp sonuçlanmayacağı tartışmalarının zeminini oluşturması açısından önemlidir.



### 3. ÇEVRE VERGİLERİNİN İSTİHDAMIN ARTIRILMASINA YÖNELİK İKİNCİL AMAÇLI KULLANIMI

#### 3.1. Çevre Koruma ve İstihdam Artışı Sağlama Amaçlı Çevre Vergileri Tasarımı

Çevre vergileri aracılığıyla gerçekleştirilmesi hedeflenen birincil yarar “çevre koruma işlevi” olmakla birlikte, vergi sistemleri, çevre vergileri gelirleri kullanılarak, belirlenecek ikincil işlevi gerçekleştirecek şekilde de tasarlanabilir. Böylece, dışsallıkları piyasa fiyatının içine alarak içselleştiren vergi stratejisiyle, hem kirlilik azaltılacak hem de bir bütün olarak vergi yapısının bozucu etkisi hafifletilebilecektir. Çifte yarar olarak isimlendirilen hipoteze göre; sağlanacak ikinci yarar, genellikle, katma değer vergisi gibi geliri dolaylı etkileyen vergilere ek olarak gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkıları gibi dolaysız vergilerin indirilmesi yoluyla istihdamda bir artış ortaya çıkmasıdır (European Environment Agency “EEA”, 2000: 16). Bu anlamda, Çifte Yarar (Double Dividend) kavramının; matrahlarının geniş olması nedeniyle karbon vergilerinin gelir ve kurumlar vergileri yerine ikame edilebileceği, bu şekilde elde edilen gelir kullanılarak ekstra bir vergi yükü ve gelir kaybıyla karşılaşmaksızın çevre koruma ve bozucu vergilerin azaltılması yaklaşımıyla şekillendiği söylenebilir (Pearce, 1991: 940). Çifte yararın gerçekleşme düzeyleri de gelirin kullanım şekli ve etkinlikte ortaya çıkan sonuçla ilintili olarak zayıf, orta ve güçlü olmak üzere üç formda oluşabilir. Çevre vergileri gelirleri kullanılarak mevcut saptırıcı bir verginin marjinal oranlarında indirim yapılması durumunda ortaya çıkan maliyet, bir diğer ifadeyle etkinlik kaybı, söz konusu gelirin vergi mükelleflerine doğrudan dağıtılması halinde ortaya çıkacak kayıptan daha az ise zayıf formda çifte yarar ortaya çıkmaktadır. Saptırıcı vergi yerine gelir yansız çevre vergisinin ikame edilmesinin sıfır veya negatif maliyet içermesi halinde orta formda çifte yarar söz konusudur. Güçlü formda çifte yarar ise, tipik ya da temsili vergiler yerine gelir yansız çevre vergileri ikamesinin vergi sisteminin toplam saptırıcı maliyetinin sıfır ya da negatif olması halinde oluşacaktır (Goulder, 1995: 159). Bu durumda, çevre vergilerine yüklenen; elde edilecek gelirin diğer vergilerden elde edilecek gelirlerin azaltılmasını telafi etme amacıyla kullanılmasıyla çevrenin iyileştirilmesi yanında daha az bozucu bir vergi sistemi kurulmasına imkân sağlanması işlevleri (Bovenberg, 1999: 421) çifte yarar hipotezinin temel öngörüsü olarak belirginleşmektedir.

Çevre vergileri gelirlerinin; doğrudan çevreyi korumaya ilişkin faaliyetlerde ve teknoloji geliştirilmesi için kullanılması esas olmakla birlikte, bütçe gelirlerinde artış sağlama, belirli amaçlı fonlara tahsis edilme veya diğer vergilerde indirim sağlamak amacıyla kullanılabilmesi (Özdemir 2009: 23) belirlenen ikincil amacın gerçekleşmesini sağlayabilecektir. Bu nedenle, çevre vergileri; çevre kirliliği ile ortaya çıkan negatif dışsallıklarla mücadelede yararlanılan enstrüman olmaları yanında, ülkelerin, vergi sistemlerinde gerçekleştirmeyi hedefledikleri diğer mali ve sosyal amaçlara yönelik olarak başvurulan ekonomik ve mali araç olma işlevine de sahiptir (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 80). Söz konusu işlev kapsamında, çevre vergileri gelirleri kullanılarak vergi sistemlerindeki mevcut vergilerden kaynaklanan vergi yükünün çevre vergilerine kaydırılmasına ilişkin revizenin temel koşulu ise toplam vergi gelirin tutarında bir değişiklik olmamasıdır. Bir başka ifadeyle, çevre vergileri mevcut vergilerin yerine ya da azaltılmasında o şekilde kullanılmalıdır ki; toplam vergi geliri değişmeden, vergi konusu çevre korumayla ilişkili vergi konuları üzerine kaydırılmış olsun. Söz konusu yaklaşım, “gelir-yansız” kavramı kapsamında çifte yarar sağlanmasına yönelik çevre vergileri reformunu şekillendirmektedir. Çevre vergileri gelirlerinin saptırıcı vergilerin azaltılmasında kullanılmasını sağlamaya yönelik



tasarlanacak ekolojik vergi reformunun; vergi yükünde artış olmaksızın ekonominin iyileştirilmesine ve çıkar grupları ile politikacıların reforma yönelik endişelerinin giderilmesine imkan sağlayabilecek olması çevre vergilerinin “gelir-yansız” olarak vergi sistemlerine entegre edilmesini önemli hale getirmektedir. Bu nedenle, gelir-yansız vergi reformu, çevre vergilerinden çevre koruma yararına ek olarak beklenen ikinci yararın elde edilmesine yönelik geliştirilmiş bir ekolojik vergi reformu yaklaşımı (Budzinski, 2002: 3) olarak kabul edilmektedir. Gelir-yansız uygulanan vergi revizesi ya da reformu sonucu çevre vergilerinden sağlanacak ikincil yararın düzeyi ise elde edilen gelirin mevcut vergilere ilişkin yükün azaltılmasında ya da kaldırılmasında kullanılması sonucu ortaya çıkacak etkinlik kaybına bağlı olarak değişecektir. Dolayısıyla, çevre vergileri ağırlıklı olarak tasarlanacak vergi sistemlerinde; gelirin kullanım şekli, ikincil yararın başarısını belirleyecek unsurlar arasındadır. Sandmo’ya (1975) göre, negatif dışsallıkları içselleştirerek çevrenin korunması ve elde gelir kullanılarak emek faktörü üzerindeki vergi yükünün azaltılması olmak üzere çifte yarar sağlama potansiyeli olan çevre vergileri vergilemede etkinliği artıracaktır. 1970’li yıllarda sadece “kirleten öder ilkesi” ile anılan çevre vergilerinin günümüzde daha etkin ve uygun maliyetli piyasa tabanlı araçlar olarak “çifte yarar teorisi” kapsamında çevre politikaları ve vergi reformlarının bir parçası haline gelmesi (Öner, 2014:143), yapılan tespitin zaman içinde uygulamaya yön veren bir nitelik kazandığını göstermektedir. Vergi sistemlerinde ağırlıklı olarak çevre vergilerinin yer alacağı vergi reformunda vergi yükü emek gibi iyiler üzerinden çevre kirliliği yaratan kötüler üzerine kayacak, böylece çevre korumasına ilişkin faaliyetler teşvik görmesi yanında ekonomik olarak da fayda sağlanabilecektir (Ekins ve diğerleri, 2010: 1561). Oates’e (1995: 916) göre de, çevre vergileri, yalnızca kirletici faaliyetleri azaltarak sosyal refahı artırmakla kalmamakta, aynı zamanda gelir ve satış vergileri gibi bozucu vergileri azaltıp gelişmiş bir kamu geliri sistemi oluşturarak etkinliği artırarak daha iyi bir vergi sistemi ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda, çifte yarar; çevre vergileri aracılığıyla, çevrenin korunması, bozucu etkili vergiler azaltılarak ya da ortadan kaldırılarak etkinlik artışı sağlanması ve nihai olarak refah düzeyinde yükselme sağlanması beklenen bir kamu politikası yaklaşımı olarak değerlendirilebilir.

### 3.2. Çevre Vergilerinin İstihdamda Artış Yaratma Potansiyeli ve Uygulama Sonuçları

Orta seviyedeki ücretler üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik prim yükünde sağlanan %10 dolayındaki bir düşüşün istihdamda %3,7 gibi bir artış sağladığına ilişkin bulgulara ulaşılması (OECD, 2010: 121) işgücü üzerindeki vergi yükünün çevre vergileri gelirleri kullanılarak azaltılması politikasının istihdama olumlu katkı sağlama potansiyeli bulunduğu işaret etmektedir. Çoğu Avrupa ülkesinde yüksek seviyede yaşanan ve emek faktörü üzerine konulan ağır vergilerle kötüleştiği ileri sürülen yapısal işsizlik sorunu, kirlilik, daha özeldir ise enerji kullanımı üzerindeki vergilerin artırılarak elde edilecek gelirin emek üzerindeki vergilerin azaltılmasında kullanılmasıyla hafifletilerek istihdamın artırılmasına yönelik tasarımı çevre vergilerinden çevre koruma yanında ikinci yarar sağlanması yaklaşımını cazip hale getirmektedir (Bovenberg ve Ploeg, 1998: 593). Bu nedenle, çevre sorunları ve işsizlik sorununun küresel düzeyde ulaştığı kritik seviyenin, çevre vergilerinin, çevre koruma işlevi yanında, istihdam artışı sağlanması hedefini de önceleyen ikincil amaçlı kullanımına ilişkin yaklaşımı teorik boyuttan uygulama boyutuna taşıyan uygun koşulları oluşturduğu ifade edilebilir. Söz konusu yaklaşım, vergiler nedeniyle emek faktörünün maliyetinde ortaya çıkan yükselmenin istihdamı engelleyen unsurlar arasında görülmesi üzerine





kurgulanmaktadır. Dolayısıyla, çevre kirliliğini azaltmaya yönelik teşvik sağlamaları dolayısıyla dinamik etkinliğe sahip olan çevre vergileri; kumanda ve kontrol düzenlemelerinden daha düşük maliyetle çevresel amaçları gerçekleştirecek, vergi yükünü; istihdam, tasarruf ve yatırım gibi teşvik edilmesi gereken unsurlardan çevre kirliliği gibi engellenmesi gereken unsurlara kaydırarak ekonomik kararları saptırmayacak; kamu harcamalarının artan çevre vergileri gelirleriyle finansmanıyla işgücü üzerindeki vergilerin düşürülmesine ya da kaldırılmasına katkı sağlayacaktır. Vergi yükü azalan emek faktörünün ucuzlaması ise istihdam artışı sağlayabilecek (Günaydın, 1999: 284-285) bir ekonomik ortamın oluşması anlamına gelecektir. Örneğin, sera etkisini ortaya çıkaran karbondioksit emisyonu üzerinden alınan bir verginin birinci etkisi emisyon miktarında azalma sağlayarak çevre koruması amacına ulaştırırken, elde edilen vergi geliri sermaye ya da ücret gelirleri gibi unsurlardan alınan mevcut vergilerin azaltılmasında kullanılarak sağlanacak etkinlik ikinci etki olarak istihdamda artış sağlama amacına ulaştıracaktır (Manresa ve Sancho, 2005: 1577). Bu durumda, çevre sorunlarına neden olan faaliyetlerin vergilendirilmesi sonucu çevrenin iyileştirilmesine yönelik birincil amaç gerçekleşmiş olacak; çevre vergilerinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirinde bir azalma olmaksızın emek vergilerinin azaltılması ya da kaldırılmasında kullanılması suretiyle emeğin maliyeti düşürülerek istihdamda artış sağlanmasıyla da çevre vergileri belirlenen ikincil amacın gerçekleştirilmesinde araç olarak kullanılmış olacaktır.

Çevre vergilerinden elde edilen gelir kullanılarak emek gelirleri üzerinden alınan vergilerin azaltılması suretiyle istihdam artışı sağlanıp sağlanamayacağına ilişkin Holmlund ve Kolm (2000) tarafından yapılan çalışmada; yapısal işsizliğin olduğu ve dünya fiyatlarında etki yaratamayacak küçük bir ekonomide ithal enerji üzerine uygulanacak çevre vergisinden elde edilecek gelirin ücret vergilerini düşürme amaçlı kullanımının, zayıf da olsa, işsizlikte azalma sağlayacağı bulgusuna ulaşılmıştır. Avrupa Birliği nezdinde genel denge modeli üzerinden yapılan ekonometrik çalışmada da, karbon vergisi gelirlerinin çalışanların sosyal sigorta primlerinin indirilmesinde kullanılması halinde çifte yarar hipotezinin işleyerek kısa dönemde istihdamda artış sağlandığına ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır (Carraro ve diğerleri, 1996: 177-178). Diğer yandan, çevre vergileri konusunda deneyimli OECD ülkelerinin oluşturduğu model simülasyonları, çifte karlılığın oluşmasının aynı zamanda emek piyasasının esnekliğine bağlı olduğunu ortaya koyarken (Klarer, 1997); yapılan araştırmalarda da, esnek bir istihdam piyasasının mevcudiyetinin çifte yarar sağlanması açısından uygun bir ortam sağladığı ortaya çıkmaktadır (Manresa ve Sancho, 2005). Bu kapsamda, McKitric (1997) tarafından kısa vadeli sermaye stoku, tasarruf ve yatırım düzeylerinin sabitlendiği statik genel denge modeli kapsamında yapılan çalışmada; karbon vergisi gelirlerinin istihdam üzerinden alınan vergilerin düşürülmesinde kullanılması halinde, emek arzının esnekliğiyle bağlantılı olarak, emek talebinin artacağı, reel ücret ve istihdamda artış sağlanacağı tespit edilmiştir.

Vergilemede temel amaç kamusal ihtiyaçların en etkili ve verimli bir biçimde finanse edilmesi olmakla birlikte çevre vergileri gelirlerinin çevre koruma amaçlı kullanımı da bir seçenektir. Bununla birlikte, söz konusu seçeneğin tercih edilmesi, çevre vergileri gelirlerinin kamu geliri sağlama amaçlı kullanımını seçeneğinin dışlandığı anlamına gelmemektedir. Bu noktada, çevre vergileri özelinde öne çıkan unsur, çevre korumanın başarılabilirdiği ölçüde elde edilen gelirin süreç içerisinde azalması gereğidir ki; çevre vergilerinin, çevrenin kirlenmesine ilişkin negatif dışsallıklarla mücadelede başarı sağlaması bu şekilde mümkün kılınabilecektir



(Öner, 2014:154). Çevre vergilerinin, çevre koruma amacının gerçekleşmesiyle ortaya çıkacak birinci faydasındaki artış vergi matrahının daraltacak, matrahtaki daralma vergi gelirinin azalması sonucunu doğuracak, bu durum, diğer vergilerde yapılacak indirimde kullanılacak geliri azaltarak ikinci faydanın azalmasına yol açabilecektir (Metcalf, 1999: 656). Bovenberg ve De Mooij (1994) tarafından, üretim faktörü olarak emeğin ve çevreye zarar veren ve vermeyen olmak üzere iki tüketim malının dikkate alındığı genel denge modeline göre; çevre vergisi, vergi uygulanan mal fiyatındaki artış nedeniyle ücret gelirlerini düşürecek ve emek arzını azaltıcı etki yaratacak, vergi gelirinin emek üzerindeki vergilerin azaltılmasında kullanılması durumunda ise emek arzını artıracaktır. Bununla birlikte, çevre vergisi tüketicilerde davranış değişimi yaratarak çevreye zarar vermeyen ürüne yöneltecek; çevre dostu ürün kullanımının çevre vergisi matrahını aşındırması nedeniyle vergi geliri azalacak; çevre vergilerinin reel ücretler üzerindeki olumsuz etkisi emek üzerindeki vergilerin azaltılmasıyla telafi edilemeyecek derecede olacak ve güçlü bir çifte yarar sağlanamayacaktır. Benzer etki, çevre vergilerinden kaçınmak amacıyla geliştirilen teknolojinin üretim ve tüketim nedeniyle ortaya çıkan kirliliği azaltarak birinci yararın sağlanmasına katkı sağlanmasının emek üzerinden alınan vergilerin azaltılmasında kullanılacak geliri azaltarak ikinci yararda eksilmeye neden olmasında da (Zimmermann ve Gaynor, 1999: 40) ortaya çıkabilecektir. Çevre koruma amacı gerçekleştirildikçe vergi matrahının aşınmasıyla kamu gelirlerinde ortaya çıkacak azalmanın telafi edilmesinin yolu ise vergi tabanının geniş tutulması olarak görülmektedir. OECD'ye (2001: 36-38) göre de, vergi gelirinin ekonomiye tekrar döndürülmesi esnasında milli gelir ve istihdam seviyesinde meydana gelmesi beklenen artış çevre vergilerinin işletmeler üzerindeki vergi yükünün ne derece azaltıldığına bağlı olduğundan, anlamlı sonuçlar elde edilebilmesi çevre vergilerin tabanının geniş olmasını gerektirmektedir. Kuramsal simülasyon çalışmaları, enerji vergilerinin mümkün olan en alt düzeyde belirlenmesi neticesinde şayet enerji fiyatlarındaki artış yıllık %4-%5 aralığında ise milli gelir ve istihdam üzerinde pozitif etkilerin olduğunu göstermiştir. Diğer yandan, çevre vergileri gelirlerinin ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılmasında kullanılması halinde istihdam artışı sağlanabilecek olmakla birlikte, tüketici tercihlerinin çevreye zararlı ürünlerden çevre dostu ürünlere yönelecek olması nedeniyle ikincil yararın zayıflayacağına ilişkin tespitler çevre vergilerinin tüketici davranışlarını yönlendirerek çevre koruma amacının gerçekleşebileceğine ilişkin güçlü bir etki yaratacağı vurgusu açısından önemlidir. Başka bir ifadeyle, çevre sorunlarının önlenmesi nedeniyle çevre vergileri gelirlerinde ortaya çıkacak endişe verici azalmanın; “çevre sorunlarıyla mücadelede vergilemenin araç olarak kullanılmasıyla çevre koruma etkisinin sağlanacağı” yaklaşımını doğrulamak gibi çarpıcı bir sonucu vardır.

Çevre vergileri vasıtasıyla çevre koruma ve istihdamda artış sağlamaya yönelik vergi revizesi ya da reformu niteliğindeki değişimlere giderek artan sayıda vergi sistemlerinde yer verilmesi, çifte yarar hipotezini teorik boyutta tartışılan bir yaklaşım olma boyutundan uygulamada karşılık bulan bir kamu politikası boyutuna taşımıştır. 1990'lı yılların başında; Avrupa'da durgunluğun neden olduğu işsizliğin önlenmesinin kamu politikalarının çözmesi gereken sorunlar arasında öne çıkması, istihdam üzerinden alınan vergilerin yerini alacak çevre vergilerine ilişkin yeşil vergi reformuna olan ilginin çevre kalitesi yanında istihdam artışı sağlanabileceği beklentisiyle artması sonucunu doğurmuştur. Bu kapsamda, başta Benelüks ve İskandinav ülkeleri olmak üzere Birleşik Krallık, Fransa ve Almanya gibi büyük Avrupa ülkeleri ve Polonya, Macaristan ve Estonya gibi geçiş ekonomilerine mensup ülkeler



çevre vergileri kullanılarak toplam vergi yükünde değişme olmaksızın vergi yükünü çevre kirliliği yaratan faaliyetlere kaydırmaya ve çevre politikası ile ekonomi politikalarını entegre etmeye yönelik değişiklikler yapmaya başlamışlardır (Ekins, 1999: 40). Çevre kalitesini iyileştirme ve emek üzerindeki gelir vergisi ve sosyal sigorta primi yükünü azaltma amaçlı gerçekleştirilen vergi reformları sayesinde toplam vergi gelirlerinin; Danimarka'da % 6'sı, İsveç'te % 2.4'ü, Almanya'da % 1.8'i, İngiltere'de % 0.1'i çevre vergilerinden elde edilir hale gelmiştir (CESinfo, 2007: 46). 1993 yılından itibaren Belçika'da uygulamaya konulan akaryakıt, doğalgaz, elektrik ve fuel oilden alınan enerji vergilerinden elde edilen gelirler istihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasında kullanılırken (Gubandru, 2009), Danimarka'da 1996 yılından beri uygulanmakta olan karbondioksit (CO<sub>2</sub>) vergisi gelirleri çalışanların sosyal sigorta katılımlarının indirilmesi için kaynak olmuş, Finlandiya 1997 yılından başlamak üzere gelir ve emek üzerinden alınan vergilerde indirim gitmiş ve indirimi çevre vergileriyle finanse etme yolunu tercih etmiştir (Jamali, 2005: 171). Birleşik Krallık çevre vergisi gelirlerini çalışanların sosyal sigorta katkısının indiriminde kullanmayı tercih ederken, Almanya, elde edilen geliri işveren ve çalışanlar üzerindeki ücret vergileri ve sosyal sigorta primlerinin azaltılmasında kullanmıştır (Agnolucci, 2009: 3043). Almanya'da, 1999 yılının başından itibaren akaryakıtlar üzerine konulan çevre vergileri sayesinde, ulusal emeklilik katılımlarında %0,8'lik indirim mümkün olmuştur. İtalya, Ocak 1999'da oluşturulan karbon vergisinin geliri sayesinde istihdamla ilgili vergileri azaltabilmiş, Hollanda'da 1996 yılında konulan enerji vergisinden elde edilen gelir işverenin sosyal sigorta katılımlarının indirilmesine imkân vermiştir. İsviçre'de hafif fuel-oil yakıtları üzerindeki ekolojik vergilerden elde edilen gelirle zorunlu sağlık sigorta katılımlarının azaltılması sağlanırken, İsveç'de 1991'de yapılan vergi reformu ile çevre ile ilgili vergi gelirleri işverenlerin sosyal sigorta katılımlarında indirim amacıyla kullanılmıştır (Heady ve diğerleri., 2000: 25). OECD'ye (2001: 39) göre, yapılan araştırmalar çifte karlılığın gerçekleştirilebileceğini net olarak ortaya koymamasına rağmen, İsveç, Danimarka, Hollanda, İngiltere, Finlandiya, Norveç, Almanya ve İtalya yeşil vergi reformunu uygulamış ve çifte karlılık sağlayabilmişlerdir. Diğer yandan, Avrupa Birliğinin, üye ülkeler çalışanlarının üzerindeki vergi yükünün çevre vergileriyle finanse edilerek azaltılmasına yönelik vergi politikasına olan yönelimi (Jamali, 2005: 170) çevre ve vergi politikalarını bütünleştirme yaklaşımının ülke tercihlerinin ötesine geçtiğine ilişkin güçlü bir işaret olarak değerlendirilebilir. Hızlı bir sanayileşme süreci yaşayan Tayvan, Kore, Malezya, Tayland, Singapur gibi Asya ülkelerinde de kumanda ve kontrol sistemi araçları yanında vergi benzeri enstrümanlardan sıklıkla yararlanılmaya başlayarak Avrupa ülkelerine paralel bir süreç girmesi (Ekins: 1999: 40) vergileme aracılığıyla çevre sorunlarının önlenmesi yanında işsizliğin azaltılması politikasının farklı coğrafya ve kültürler tarafından da benimsendiğini göstermektedir.

### 3.3. Çevre Vergilerinin İstihdamda Artış Sağlama Amaçlı Kullanımına İlişkin Değerlendirme

Çifte yarar hipotezi, işgücüne olan talebin enerjiye olan talebe nazaran daha esnek olduğu durumlarda enerji vergilemesinde hipotezden beklenen sonucun oluşmayabileceği (Koskela ve diğerleri, 1999); kuram, farklı varsayımlar altında kurgulanmış ekonomik modellerin çıktıklarına göre oluşturulduğundan, kullanılan modellerle, çevre vergileri gelirleri kullanılarak diğer vergi yüklerini azaltmanın büyümeye yapacağı katkı veya çevre vergilerinin tüketimi ne derece azaltacağı tahminlerinin kolaylıkla yapılamayacağı için gerçek



dünyanın koşullarını yansıtmadığı (Marshall, 2000) gibi yönlerle eleştirilmektedir. Günaydın'a (1999: 291) göre, çevre vergilerinin ikinci yararı olan istihdamdaki artış; emeğin tek üretim faktörü ve temsili bir hanehalkına dayalı çalışmalarda negatif çıkarken, daha detaylı çalışmalarda; vergi yükünün, arzı elastik olmayan üreticilere, emeklilere, işsizlere yapılan transfer harcamaları dışındaki hanehalklarının tüketimine ve ticaret yoluyla yabancı ülkelere yansıtılması halinde pozitif olabileceği ortaya çıkmaktadır. Budzinski'ye (2002: 16) göre ise, çevre vergilerinin istihdam üzerindeki etkilerine ilişkin çok sayıda çalışma yapılmasına rağmen gerçek dünyanın değişkenlerinin dikkate alındığı bir model çalışmasının zorluğu nedeniyle kusursuz bir analiz veya net bir sonuca ulaşılamasa da piyasa gerçeklerinden hareket eden çalışmalarda rekabet ve teknolojik yenilikler dikkate alındığında çifte kazancın varlığı ve etkinliği ortaya konulabilmektedir.

Çevre vergilerinin işgücü üzerinden alınan vergilerin yerini almasıyla çevre koruma yanında işsizliğin azaltılabileceğine ilişkin hipotezin uygulamada işleyip işlemediğine ilişkin yeterli kanıtlara ulaşıldığı söylenememekle birlikte, ortaya çıkan sonuçların çoğunlukla pozitif karakterli olduğu da açıktır. Bununla birlikte, çevre vergileri gelirleri ücret vergilerini azaltmak için kullanılsa bile çevre vergilerinin fiyatlar üzerindeki artırıcı etkisi net ücret artışının üzerinde olabilir ya da işgücüne olan talebin enerjiye olan talebe nazaran daha elastik olduğu bir durumda enerji vergilemesi çifte karlılık hipotezinde olduğu gibi bir sonuç vermeyebilir (Metcalf, 2000). Üreticilerin vergi dolayısıyla artan maliyetlerini tüketicilere yüksek fiyat uygulayarak yansıtabilmeleri halinde vergi gelirlerinde artış sağlanırken çevresel yarar sağlanamayabilecek, yüksek fiyat esnekliği bulunduğu durumda ise verginin yansıtılması zorlaşırken çevresel fayda sağlanabilecektir. Bu durumda, çevre vergilerinden elde edilen gelir, kazanç vergilerinde indirim veya teknolojinin geliştirilmesi amacıyla üreticilerin sübvansede edilmesi gibi araçlarla ekonomiye geri döndürülmezse, çevre vergileri kirletenlere emisyon ticareti ya da kumanda ve kontrol araçlarına göre daha fazla yük yükleyecek ve kamuoyu desteği azalabilecektir (Lin ve Li, 2011: 5137-5138). Buna karşın, fiyatlardaki çevre vergileri kaynaklı yükselmenin telafisi amacıyla; kişilerde ortaya çıkacak daha çok çalışma arzusuyla oluşacak gelir etkisinin, daha az çalışmanın tercih edilmesiyle oluşacak ikame etkisinden daha yüksek olması halinde emek arzında azalma yerine artış sağlanacağı dikkate alındığında, çevre vergilerinin mal fiyatlarını yükselterek reel ücretleri azaltması nedeniyle emek arzının düşeceği (Goodstein, 2002: 105) kaygısı geçerli olmayabilir. Çifte yarar hipotezine yöneltilen eleştiriler, çevre vergilerinin istihdam sorununun giderilmesi yönünde ikincil amaçlı kullanımının olumlu sonuçlar vermesi için uygulanacağı ekonomide uygun koşulların bulunup bulunmadığının tespit edilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Çevre vergilerinden beklenen istihdam artışını sağlama işlevinin reel ekonomide karşılığını bulması; çevre vergilerinin, toplam vergi gelirlerini azaltmayacak şekilde, etkinlik kaybına neden olan vergilerin yerine uygulanmasıyla ortaya çıkacak refah etkisini ifade eden "Gelirin Yeniden Kullanım Etkisi"nin (Revenue Recycling Effect), çevre vergilerinin üreticilerin maliyetlerini arttırması dolayısıyla mal fiyatlarında yükselmeye neden olması, yükselen fiyatlar nedeniyle satın alma gücü düşen üretim faktörleri üzerinde oluşan vergi yükünün çevre vergisi nedeniyle artması olarak açıklanabilecek, özünde, mevcut vergilerle ihdas edilecek vergilerin birbirlerini etkilemesi yaklaşımına dayalı "Vergi Etkileşim Etkisi"nden (Revenue Recycling Effect) büyük olmasını gerektirmektedir (Goulder, 1995: 157-158). Vergi etkileşim etkisinin kamu politikası otoritelerince değil piyasa tarafından



belirleneceği tabii olduğuna göre, çevre vergilerinin istihdamı arttırma amaçlı ikincil işlevinin başarısı, söz konusu vergilerden elde edilen gelirin istihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasında kullanılmasına, yani, gelirin yeniden kullanım etkisinin büyütülmesine bağlı olarak ortaya çıkacaktır. Diğer yandan, çevre vergileri matrahının büyüklüğü vergi gelirini artırırken toplam vergi hasılatı değişmeyecek şekilde kaynak dağılımını saptırıcı vergilerin azaltılmasıyla ek bir fayda sağlanabilirse de, hangi vergilerde indirime gidildiği kaynak tahsisi üzerindeki etkinin belirleyicisi olacaktır (Akkaya ve Bakkal, 2005: 19). Bu durumda, çevre vergileri vergi sistemlerine entegre edilirken sistem dışına çıkacak vergilerin belirlenmesinin stratejik bir öneme haiz olduğu anlaşılmaktadır. İndirim yapılacak vergilerin tespitine yönelik stratejik kararların alınmasında ülke ekonomilerinin sahip olduğu niteliklerin dikkate alınması gereği ise tabiidir. Jamali (2005: 164)'ye göre, istek dışı işsizliğin, diğer bir ifadeyle, emek talebinin emek arzından küçük olduğu bir ekonomide, emek üzerindeki vergi yükündeki azalmanın istihdamı arttırıcı etki yaratması beklenebilirse de, çevre vergilerinin üretilen mal ve hizmet maliyetlerini yükselterek çalışanlara yansması beraberinde ücretlerde de artış yapılması gereğini ortaya çıkarabilecektir. Vergi yansması nedeniyle ücret gelirlerinde ortaya çıkacak artış; emek geliri üzerinden alınan vergilerin azaltılmasıyla düşürülen emek faktörü maliyetini yukarı çekerek çevre vergilerinin istihdamda artış sağlama etkisini ortadan kaldıracaktır. Bu nedenle, bir yandan ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü azaltılırken, diğer yandan çevre vergileri yükünün ücretlilerin talep etmeyecekleri mal ve hizmetleri üretenler üzerinde oluşturulmasıyla istihdamda artış etkisinin sürdürülmesi sağlanmaya çalışılabilir.

Vergi sistemlerine yeni bir vergi ihdasının, söz konusu vergiden olumsuz etkilenecek toplum kesimlerinden gelecek güçlü bir dirençle karşılaşması olağandır ve çevre vergilerinin olası kamuoyu direncinden istisna olduğunu söyleme imkânı da bulunmamaktadır. Bu nedenle, çevre vergilerinin vergi sistemlerine entegrasyonunda ortaya çıkacak bazı politik ve teknik sorunların giderilmesinde de ikincil yarara ilişkin beklentilere kamuoyu desteği sağlanmasına yönelik rol yüklenebilir. Çevre vergilerinin, vergi sistemlerinin etkinlik kaybını azaltacak ve işgücü üzerindeki vergi yükünü hafifletecek şekilde gelir-yansız uygulanmasıyla ortaya çıkacak “iyi çevre ve daha yüksek istihdam” şeklindeki temel motivasyonu (Sollund, 2007), politik popülerliğe sahip olmayan çevre vergilerinin benimsetilmesinde çifte yarar hipotezinden beklenen ikincil yararı politikacıların yararlanabileceği bir argüman olarak da kullanılabilir kılınmaktadır. Lighthart'a (1998: 12-13) göre, “pişmanlık duyulmayacak politikalar” olarak pazarlanan çevre vergilerinden beklenen çevresel iyileşme etkisinin sağlanıp sağlanmadığının ölçümü güç ve maliyetli olduğundan birinci yarar kuşkulu olsa da, bozucu vergilerin yerini alacak çevre vergileri daha az saptırıcı olmaları dolayısıyla yine de cazip olabilir. Enerji vergisinin tüketim üzerine konulması örneğinde olduğu gibi, azalan oranlı olmaları nedeniyle düşük gelir grupları aleyhine dağılım etkisi yaratacak çevre vergilerinin gelir tarafsız bir vergi reformu paketiyle vergi yükünü emek gibi iyilerden kirlilik gibi kötülere kaydırarak şekilde tasarlanması politik kabule katkı sağlayabilecektir. Diğer yandan, çevre vergileri gelirleri kullanılarak istihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasını amaçlayan vergi reformuna işgücü kapsamında olmayanlar tarafından da destek verilmeyebilecektir. Bu durumdaki hanehalkları, reforma, vergi yüklerinin artmasına rağmen çevreye verdikleri değer yüksek olması halinde destek vereceklerdir (Bovenberg, 1999: 354-355). Dolayısıyla, çevrenin iyileşmesinden toplumun tamamı yarar sağlasa da, çevre vergileri yükünün üzerinde kaldığı toplum kesimi ile gelirin kullanımı sonucunda bundan yarar sağlayan toplum kesiminin farklılaşması çevre vergileri ihdasını güçleştirecek ve kamu



politikası oluşturmakla yükümlü olanları tedirgin edecektir. Çevre sorunlarına yol açan fosil yakıtların kullanımının azaltılması veya yeni enerji kaynakları için gereken yatırımlar gibi uygulamalardan olumsuz etkilenenlerin tepkileri, olumsuz etkiler hemen ortaya çıkarken çözümün uzun sürede ortaya çıkacak olması ve siyasi saikler nedeniyle politika yapımcıların isteksizliği (Ulucak, 2011: 59) gibi faktörler çevre vergilerinin vergi sistemlerine dâhil edilmesinde yaşanan güçlükler işaret etmektedir. Bununla birlikte, çoğu vergi dengeden uzaklaştıran bir etkiye sahipken, çevre vergileri, çevresel kaynakların aşırı kullanımıyla oluşan dışsallık etkilerinden kaynaklanan dengeden uzaklaşmaları düzeltici etki sağlayacağından, devletler, gelir ve kurumlar vergileri gibi saptırıcı vergiler yerine mali açıdan yansız çevre vergilerini uygulayabilirler. İhdas edilecek çevre vergilerinin gelir-yansız vergilemenin bir parçası olarak sunulması; yeni bir vergiye karşı ortaya çıkacak sektörel direncin kırılması, politikacıların kaygılarının giderilmesi ve halk desteğinin artırılması amacına da hizmet edebilecektir. Bir diğer ifadeyle, çevre vergilerinden elde edilecek ikinci yarar kamuoyu desteğinin sağlanmasında etkili bir argüman olarak kullanılabilir (Pearce, 1991: 940) niteliktedir. Bu nedenle, çevre vergilerinin konusunun, uygulanacak vergi oranının, vergi tabanının, uygulama süresi ve safhasının, üretici ve tüketici davranışları üzerindeki yaratacağı etkinin tespiti gibi unsurların istihdamda ortaya çıkacak artışla birlikte ele alınması uygulamaya ilişkin kamuoyu desteğinin artırılmasına katkı sağlayabilir.

#### 4. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE ÇEVRE VERGİLERİ VE ÇEVRE VERGİLERİNİN İSTİHDAMI ARTIRMA AMAÇLI KULLANIMI

##### 4.1. Türk Vergi Sistemi'nde Çevreyle İlgili Vergileme

Türk Vergi Sistemi'nin, çevre vergilerinin “çevre koruma” olarak öne çıkan birincil ve “istihdamda artış sağlama” olarak belirlenen ikincil amacına yönelik olarak incelenmesi, öncelikle, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın<sup>1</sup> çevre ve vergi ile ilgili hükümlerinin belirlenen amaçların gerçekleştirilmesine imkân sağlayıp sağlamadığının tespitini gerektirmektedir. Anayasa'nın “Sağlık Hizmetleri ve Çevrenin Korunması” başlıklı 56. maddesi sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamayı “hak” olarak görürken, çevre koruma “ödevi” hem devlete hem de vatandaşlara verilmiştir. Anayasal düzenlemeler çevre korumaya verilen önemi vurgulamakla birlikte, uygulanacak yönteme ilişkin bir prensibe anayasa metninde yer verilmemiştir. Dolayısıyla, çevre sorunlarına yol açan faaliyetlerin, “kirleten öder” prensibi kapsamında bu faaliyetleri gerçekleştirenlere ödettirilmesi yoluyla içselleştirilmesi yaklaşımının anayasal zeminde doğrudan karşılığını bulduğunu söyleme imkânı bulunmadığından, çevre sorunlarının önlenmesi ve giderilmesi konusunda kanun düzeyindeki düzenlemelere başvurulması gerekir. Çevrenin korunmasına ilişkin doğrudan düzenlemelere ilişkin başvurulacak ilk kaynak 2872 sayılı Çevre Kanunu<sup>2</sup> hükümleridir. Çevre Kanunu'nun; çevrenin korunmasına, iyileştirilmesine ve kirliliğinin önlenmesine ilişkin genel ilkelerin hüküm altına alındığı “İlkeler” başlıklı 3. maddesinin “g” fıkrası “Kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamalar kirleten veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanır.” şeklinde düzenlenerek, teoride “kirleten öder” prensibi olarak ifade edilen yaklaşımın yasal zemini

<sup>1</sup> 09.11.1982 tarih ve 17863 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 11.08.1983 tarih ve 18132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



oluşturulmuştur. Buna göre, çevreye zararlı faaliyetler sonucunda oluşan ve fiyata yansımayan dışsal maliyetlerin kirletenlerce karşılanarak içselleştirilmesi anlayışına dayanan prensibin, Türk hukuk sistemi kaynaklarında kanun düzeyinde karşılık bulan ve bu anlamda güçlü bir dayanağa sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Çevre Kanunu'nda yer verilen, çevre maliyetlerinin kirletenlerce ödenmesi suretiyle içselleştirilmesi yaklaşımının vergilemeye ilişkin anayasal düzenlemelerde karşılığının bulunup bulunmadığı, bir başka ifadeyle, vergilemenin anayasal dayanağının kirleten öder prensibinin uygulama araçlarından olan çevre vergilerine bakışının bilinmesi çevre koruma amacına hizmet edecek vergilemenin temellendirilmesi açısından önemlidir. T.C. Anayasasının “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 76. maddesinde, çevre koruma da olduğu gibi, vergi “ödev” olarak düzenlenmiş ve vergilemenin amacı “kamu giderlerini karşılamak” olarak belirlenmiştir. Anayasa’da, bazı vergilerin özel amaçlarla ihdasına ilişkin bir hüküm içermemekte birlikte vergilemenin amacının kapsayıcı nitelikte belirlenmesi; vergi konusuna ilişkin sınırlayıcı bir hükme yer verilmemesi; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı şeklindeki düzenlemeler dikkate alındığında, çevre vergilerinin, çevre koruma ve istihdam artırma amaçlı olarak tasarlanabilmesinin önünde anayasal bir engel bulunmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, Türk Vergi Sisteminin; çevre kirliliği üreten faaliyetlerin vergilenmesi sonucu elde edilecek gelirlerin kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılması, belirlenen vergi konularının dışsal maliyetleri içselleştirerek çevre koruma amacına hizmet etmesi, çevre vergilerinden elde edilen gelir kullanılarak istihdam üzerinden alınan vergilerin azaltılması suretiyle aynı zamanda istihdamda artış sağlamayı mümkün kılan bir anayasal zemine sahip olduğu ortaya çıkmaktadır.

T.C. Anayasasının çevre ve vergilemeye ilişkin hükümleri ile çevre kanunu düzenlemeleri çevre koruma odaklı vergilemeye uygun bir vergi sistemi tasarımını mümkün kılmakla birlikte, Türk Vergi Sisteminin çevre vergilerine ilişkin Eurostat sınıflandırması kapsamında değerlendirilmesi, vergi enstrümanının, Türkiye özelinde amaca ne derece hizmet ettiğinin tespitini sağlayacaktır. Türkiye’de uygulanan çevre ile ilgili vergi gelirlerinde yakıt ve motorlu taşıt vergilerinin %96,5 ile çok yüksek bir seviyede yer alması, yakıt üzerinden alınan verginin bu oranın %65’ini oluşturması ve ortalama olarak kurşunsuz benzin fiyatının %69,5’ini ve mazot fiyatının %61,4’ünü akaryakıt vergilerinin oluşturması (OECD, 2008: 146-147), Avrupa Birliği sınıflandırmasına göre, küresel ısınma ve iklim değişikliğinden sorumlu tutulan karbondioksit emisyonunu kontrol altında tutma amacıyla enerji ürünlerinden alınan çevre vergileri türü olan enerji vergilerinin (energy taxes) (Ekins: 1999, 44) Türk Vergi Sistemindeki ağırlığını ortaya koymaktadır. Enerji vergilerinin Türkiye uygulamasında karşılık bulunduğu ana vergi olan ve 4760 sayılı kanunla<sup>3</sup> ihdas edilen Özel Tüketim Vergisi; maktu alındığı hallerde kilogram, litre, metreküp, kilokalori, kap, ambalaj veya adet gibi unsurlara uygulanmaktadır. Akaryakıt ürünlerinden oktanı 95 veya daha fazla fakat 98’den az olanlar ve içindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyen kurşunsuz benzin için litre başına 2,1765 TL, ağırlık itibarıyla kükürt oranı %0,05’i geçmeyen motorin için litre başına 1,5945 TL, motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olan (otogaz) Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) için kilogram başına 1,5780 TL tutarında alınmaktadır. Türkiye’de, Özel Tüketim Vergisi dışında, elektrik kullanımına ilişkin olarak enerji vergisi niteliğinde vergileme de yapılmaktadır. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun<sup>4</sup> “Matrah” başlıklı

<sup>3</sup> 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



37. maddesinde, matrahı; elektriğin iletimi, dağıtım ve perakende satış hizmetlerine ilişkin bedelleri hariç olmak üzere, elektrik enerjisi satış bedeli olarak tanımlanan ve “Nispet” başlığını taşıyan 38. maddesi uyarınca sanayide %1, evsel kullanımında %5 oranında uygulanan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Türkiye’de enerji ürünlerine uygulanan yerel nitelikli çevre vergileri kapsamındadır.

Motorlu taşıtların mülkiyeti ve kullanımından kaynaklanan çevre vergileri kapsamındaki ulaşım vergileri (transport taxes) Türk Vergi Sistemi’nde “motorlu taşıtlar vergisi” olarak uygulanmaktadır. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu<sup>5</sup> motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterleri “*Verginin Mevzuu*” başlıklı 1. maddesiyle verginin konusu; adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişileri ise “*Mükellef*” başlıklı 3. maddesiyle verginin mükellefi olarak tespit etmektedir. Motorlu kara taşıtlarından otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler I sayılı tarife kapsamında; minibüs, otobüs ve kamyon gibi diğer motorlu kara taşıtları ise II sayılı tarife kapsamında vergilendirilmektedir. Vergilendirme ölçütü olarak motor silindir hacmi ve taşıtların yaşları kullanılmakta; motor silindir hacmi büyüdükçe büyüyen tutarlarda, taşıtın yaşı büyüdükçe azalan tutarlarda maktu vergileme yapılmaktadır. Uçak ve helikopterlerde ise kalkış ağırlığı ve taşıtların yaşları vergilemeye ölçüt olarak alınmakta; taşıtın kalkış ağırlığı arttıkça artan, yaşı büyüdükçe azalan maktu vergileme yapılmaktadır. 1/1/2016 tarihinden itibaren uygulanan Motorlu Taşıtlar Vergilerine ilişkin tutarlar 46 Seri No’lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği<sup>6</sup> ile belirlenmiştir. Tebliğe göre vergi tutarları otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri için 66,00 TL-22.716,00 TL aralığında; kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri için 220,00 TL-3.399,00 TL arasında, uçak ve helikopterler için 6.051,00 TL-50.489,00 TL aralığında değişmektedir. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca, Kanuna ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı; kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı, imal ya da inşa edenler tarafından teslimi kapsamında motorlu taşıtlardan alınan Özel Tüketim Vergisi de ulaşım vergileri kapsamındaki çevre vergileri arasında kabul edilmelidir. II Sayılı Liste<sup>7</sup> kapsamında binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlardan silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> altı için %45, silindir hacmi 1601-2000 cm<sup>3</sup> arası için %90, silindir hacmi 2001 cm<sup>3</sup> üstü için %145 oranında özel tüketim vergisi alınmaktadır. Elektrikli otomobillerde ise; motor gücü 85 KW ve aşağısı için %3, motor gücü 86 KW-120 KW arası için %7, motor gücü 121 KW ve üstü için %15 oranında vergileme yapılmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanununun Mükerrer 44. maddesi uyarınca, konusu; Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar, mükellefi; binaları kullananlar olarak tespit edilen Çevre Temizlik Vergisi gürültüden kötü kokuya, çirkin görüntüden iklim değişikliği üzerindeki metan gazı etkisini azaltmaya varan çeşitli etkiler yaratmayı amaçlayan kirlilik vergilerinin (pollution taxes) Türk Vergi Sistemi’nde yer alan örneğidir. Çevre Temizlik Vergisi; konutlarda su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına,

<sup>5</sup> 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 25/12/2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> Liste kapsamında uygulanan vergi oranlarının tamamına; 25/2/2011 tarihli ve 27857 (2. Mükerrer ) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 25/2/2011 tarihli ve 2011/1435 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ile 13/10/2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 12/10/2011 tarihli ve 2011/2304 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karardan ulaşılabılır.





işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalarda ise belirlenen tarifeye göre alınmaktadır. 47 seri numaralı Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği<sup>8</sup> uyarınca, 1/1/2016 tarihinden itibaren, Çevre Temizlik Vergisi, konutlar için su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehir belediyelerinde 27 kuruş, diğer belediyelerde 21 kuruş olarak; işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalardan büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde en yüksek tutarı 2.600,00 TL, büyükşehir belediyelerinde en yüksek tutarı 3.250,00 TL olmak üzere Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen bina grupları ve Belediye meclislerince buldukları mahallin sosyal ve ekonomik farklılıkları ile büyüklüklerini de dikkate alarak belirlenen bina derecelerine göre alınmaktadır. Kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5.000'den az olan belediyelerde bulunan konutlara ait çevre temizlik vergisi su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 10 kuruş olarak hesaplanırken, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda, bina grup ve derecelerine göre belirlenen ve 2016 yılı için en yüksek tutarı 1.300,00 TL olarak tespit edilen tarifeye göre maktu olarak tahsil edilmektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde doğal kaynakların yeryüzüne çıkarılmasının ortaya çıkardığı çevre tahribatının önlenmesi ve doğal kaynakların korunması amaçlı uygulanan kaynak vergileri (resource taxes) kapsamında kabul edilebilecek bir çevre vergisi mevcut değildir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "Konu" başlığını taşıyan 63. maddesi uyarınca, verginin konusu; kaynak sularının (işlenmiş sular dahil) belediyelerce denetlenerek hangi kaynaklara ait olduklarını gösterecek şekilde bu kaplara özel işaret konulması, "Mükellef" başlığını taşıyan 64. maddesi uyarınca, mükellefi; kaynak sularını özel işaretli kaplara doldurup satanlar, "Tarife" başlığını taşıyan 65. maddesi uyarınca, tarifesi; 1 litreye kadar olan şişe ve benzeri kaplardan (kap başına) 0,01- 0,03 TL hadleri arasında ve 1 litreden büyük şişe ve benzeri kaplardan (beher litre) 0,005-0,015 TL hadleri arasında tespit edilen Kaynak Suları Harcı bu kapsamda değerlendirilebilecek bir uygulama gibi görünse de, Jamali'ye (2005: 298) göre, bahse konu harcın doğal kaynakları korumaktan ziyade yapılan idari işlemin bedeli olduğu söylenebilir.

#### 4.2. Türk Vergi Sisteminin Çevreyle İlgili Vergiler Yönüyle Etkinliği

Plott'a (1966: 84) göre, dışsallığın önlenmesi için uygulanabilecek vergiler; dışsallığı yaratan atık miktarı, kullanılmalarda çevresel zarara yol açan üretim girdileri ya da çıktıları veya her ikisi üzerinden alınmalıdır. Düzenleyici vergi; çevreye duman yayan bir fabrika örneğinde, öncelikle, salınan duman miktarı üzerinden, özel koşulların bulunması halinde ise dumana yol açan girdi üzerinden alınmalıdır. Ancak, çevre sorunlarına yol açan faaliyetlerin tespiti ve kirletici emisyonun ölçülmesinde yaşanan güçlükler gibi nedenlerle doğrudan çevre kirliliği yaratan unsurların vergilenmesi esasına dayanan birincil çevre vergileri yerine enerji vergilerinde olduğu gibi doğrudan çevre sorunu yaratan unsurla ilişkili mal ve hizmetlerin vergilenmesi esasına dayanan ikincil çevre vergilerinin uygulanması yoluyla pozitif çevre etkisi yaratılması yönünde ağırlıkta olan uygulamalar (Gago ve Labandeira, 2000: 28-29) kapsamına Türk Vergi Sisteminde yer alan çevreyle ilgili vergilerin de dâhil olduğu görülmektedir. Emisyonun vergilendirilmesi veya emisyonun neden olan üretimin vergilendirilmesi arasındaki seçim; emisyonların takibinin mümkün olup olmadığı ve takibin maliyeti ile fosil yakıt tüketimi ile karbondioksit emisyonlarının zararlı etkisi arasında birebir ilişkinin kurulma olasılığına bağlıdır. Bu nedenle, emisyonun takibi çok zor ve pahalı iken, söz konusu ilişkinin tespitinin görece olarak kolay olduğu üretimin vergilenmesi

<sup>8</sup> 25/12/2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



karbondioksit emisyonlarını azaltmak için uygun bir seçimidir (Cuervo ve Gandhi, 1998: 17). Atık emisyonlarının tespitindeki güçlüklerin zararlı atık emisyonlarıyla ilgili faaliyetlerin vergilenmesi dışında bir alternatif bırakmadığı durumlarda bile, bir malın üretim süreci zarar verici atıklar içeriyorsa çevre vergisinin konusu mal değil zararlı atık emisyonu olmalı, kirlletici bir endüstrinin kârları ya da çıktısı üzerindeki bir vergi zarar veren faaliyetin kendisi üzerindeki verginin ikamesi olarak görülmemelidir. Dolayısıyla, ölçümü güç olduğu gibi vergilemesi de beceri gerektirmesine rağmen araç emisyonlarının ölçümüne ilişkin yöntemlerin geliştirilmesi ve vergilemenin doğrudan emisyon üzerine uygulanması örneğinde olduğu gibi, olabildiği ölçüde, çevre vergilerinin doğrudan kirlletici faaliyeti kavrayacak şekilde tasarlanması gerekir (Oates, 1995: 919). Gençer ve Gerşil'e göre de (2007), çevreyle ilgili vergi tasarımında ilk madde ve malzeme teminini, üretimi, satış sonrası hizmetleri, elden çıkarma ve yeniden kullanıma sunulma aşamalarını içeren ürün yaşam seyrinin tüm aşamalarını kavrayacak bir yaklaşımda bulunulması gerekir. Çevre maliyetinin, ürünün tasarım aşamasından itibaren kavranması, ürün yaşam seyrinin sonraki aşamalarında ortaya çıkması muhtemel çevre sorunlarının azaltılmasına da katkı sağlayabilecektir.

Kirlletici faaliyet yerine mal ya da hizmet bedeli üzerinden alınması, üretici ve tüketici davranışlarını çevre dostu ürünlere yönlendirme işlevinin yerine getirme potansiyelinin zayıflığı gibi nedenlerle, Türk Vergi Sisteminde yer alan çevre ile ilgili vergilerin çevre koruma amacını doğrudan gerçekleştirecek unsurları barındırmayıp çevre sorunlarının önlenmesine dolaylı katkı sağlayabilecek ikincil nitelikte vergiler olarak ihdas edildiği anlaşılmaktadır. Özdemir'e (2009: 28-30) göre ise, kişilerin tercihlerini çevre lehine yönlendiren, doğal kaynakların aşırı tüketimini engelleyen, geri kazanımı teşvik eden vergi veya benzeri mali enstrüman veya teşvik uygulaması Türk Vergi Sistemi'nde mevcut değildir. Çevre vergileri, hazineye gelir sağlama amacı güdülmeyen çevre sorunlarının önlenmesi ve oluşan çevre zararlarının giderilmesi gibi çevresel motivasyonlarla ihdas edilen vergiler olarak kabul edilmekle birlikte (Ercan, 2015: 209), gerçekte, çoğu ülkede çevre vergileri gelirlerinin genel bütçeye dâhil edildiği de (Lin ve Li, 2011: 5138) bilinmektedir. Türk vergi Sistemi, "çevre koruma" amacı yönüyle incelendiğinde, çevre kirliliği ortaya çıkaran faaliyetlerle ilgili unsurlarla ilişkilendirilen çevre vergisi mahiyetindeki vergilerle, çevrenin korunmasına ilişkin kaygılara çözüm üretilmesinden ziyade, vergilememin klasik işlevi olan kamu harcamalarının finansmanını temin etmek üzere mali amaç güdüldüğü ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda, Kanun gerekçesinde<sup>9</sup> "iyi tasarlanmış özel tüketim vergileri ile fiskal amaçların sağlanması yanı sıra enerji tasarrufundan taşımacılığa ve çevreye kadar çok geniş bir alanda tüketici tercihleri etkilenebilmektedir" şeklinde ifade edilse de, Özel Tüketim Vergisinin gerekçede ifade edilen görüşe hizmet edecek şekilde düzenlendiği söylenemez. Şöyle ki; döviz kurları dikkate alındığında, 2004 yılına ilişkin verilere göre, Türkiye'de, kurşunsuz benzin fiyatının %69,5'ini, mazot fiyatlarının ise %61,4'ünü oluşturan ağır vergi yükü ve bölgedeki tedarik koşulları nedeniyle akaryakıt fiyatlarının OECD üyesi ülkeler arasında en yüksek seviyelerde yer almaktadır. Benzer durumun, motorlu taşıt alımlarında uygulanan ve %80'lere ulaşan özel tüketim vergilerinden kaynaklanan vergi yükü açısından da söz konusu olduğu açıktır. Ancak, LPG vergi oranının 0,27/l EUR, düşük oktanlı kurşunsuz benzinin vergi oranının 0,75/l EUR olması, benzin ya da dizelde yerli tarım

<sup>9</sup> Özel Tüketim Vergisi Kanunu Gerekçesi'ne  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk\\_4760\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf) (Erişim: 04.12.2015)  
internet adresinden ulaşılmıştır.



ürünlerinden üretilen biyoyakıtlarla karıştırıldığında karışım oranına göre daha düşük vergi uygulanması örneklerinde olduğu gibi zararlı emisyonu daha az LPG ve biyodizel yakıtları için imtiyazlı vergi oranları tespit edilmesi yoluyla teşvikler öngörülmesine ilişkin olumlu düzenlemeler yapılmasına (OECD, 2008: 37, 50, 147) rağmen, enerji vergileri kapsamında akaryakıt ürünlerinden alınan Özel Tüketim Vergisinin, çevreye zararlı emisyon miktarı yüksek olan motorinde benzinden daha düşük olması ve zararlı emisyon değerleri yerine sadece ürünün alım satımına konu edilmesi halinde vergi yüküyle karşılaşılması çevre koruma amacının öncelikli olarak kavranmadığına işaret etmekte ve vergilemenin araç olarak kullanılması suretiyle, katlanılan vergi yüküyle orantılı bir çevre koruma yararı elde edilememektedir.

Kyoto Protokolünü 2009 yılında imzalayan Türkiye'nin sera gazı emisyonlarının 2011 yılı itibariyle 1990 yılına göre yaklaşık olarak %126 oranında arttığı, sektörlere göre sera gazı emisyonları içerisinde %71 ile enerji sektörünün önemli bir paya sahip olduğu, sera gazı emisyon azaltımı konusunda gelecek dönemde yükümlüklere maruz kalma riskinin oldukça yüksek olduğu ve sera gazı emisyonları azaltım maliyetlerinin yüksekliği dikkate alındığında (Binboğa, 2014: 5754) çevre vergilerinin zararlı emisyonlarının önlenmesindeki rolü önemli hale gelmektedir. OECD (2008: 167) tarafından, hem Gayri Safi Yurtiçi Hasıla'nın yüzdesi hem de toplam vergi gelirinin yüzdesi olarak ölçüldüğünde çevre ile ilgili vergilerden en fazla gelir elde eden ve dünyadaki en yüksek petrol vergilerine sahip olmakla birlikte, Türkiye'de, vergilerin gelir oluşturma amacına hizmet ettiği ifade edilerek, Çevre Kanunu 2006 yılı değişikliği ile çevrenin korunması, çevre kirliliğinin önlenmesi ve ortadan kaldırılmasında emisyon ve kirlenme harçları gibi ekonomik araçlar ve teşvikler ile karbon ticareti gibi piyasa tabanlı mekanizmalar kullanılacağına ilişkin 3. maddesine vurgu yapılmaktadır. Bu durumda, ödeme gücü ve aşırı vergi yükü gibi unsurlar dikkate alınmadan salt çevre odaklı değerlendirme yapıldığında, Özel Tüketim Vergisinin fiyatları yükselterek tüketimde azalma sağlayarak çevrenin korunmasına katkı sağlama işlevinin sınırlı katkısı karşısında, çevre sorunlarının doğrudan sebebi olan zararlı emisyonların verginin konusu olarak belirlendiği bir vergilemenin Türk Vergi Sisteminin çevrenin korunmasına yönelik etkinliğini artıracığı ileri sürülebilir.

Türk Vergi Sisteminin ulaşım vergilerinin çevre korumaya katkısı açısından değerlendirilmesinde de olumlu sonuçlara varılmasında güçlük yaratan düzenlemelerle karşılaşmaktadır. Motor silindir hacmi büyüdükçe motorlu taşıtlar vergisinde artış olması vergiyi çevre koruma amacıyla uyumlu hale getirmekle birlikte, araçlar yaşlandıkça vergi tutarının azalması nedeniyle çevre koruma amacıyla çelişen bir vergileme anlayışı ortaya çıkmaktadır. Yaşlanan araçların zararlı emisyon ve gürültü gibi çevre kirliliğine yol açan etkilerinde artış olmasına rağmen vergi miktarının azalması çevre vergilerinden beklenen çevre koruma etkisini zayıflatıcı etki yaratmaktadır. Söz konusu çelişkiyi ortaya çıkaran hükümlerin giderilmesine yönelik değişiklik planlansa da (OECD, 2008: 147) halen gerçekleşmemiştir. Motorlu taşıt kullanımından bağımsız olarak vergileme yapılması da çevre vergilerinin tüketici davranışları üzerinde etki yaratması prensibinin karşılıksız kaldığı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, Türk Vergi Sistemi'nde, motorlu taşıtların; başta zararlı emisyonları olmak üzere, çevresel sorun yaratan etkilerinin azaltılmasına yönelik tüketici davranışlarını yönlendirecek bir vergilemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Söz konusu yaklaşıma uygun olarak, OECD üyesi ülkelerin bir bölümünde, motorlu taşıtların satın alınması ve kullanımı sürecinde karbondioksit emisyonuna bağlı vergi oranları tespit edilirken,



bazılarında, karbondioksit emisyonuyla yakın ilişki kurulabilmesi nedeniyle yakıt verimliliği kriter alınarak vergileme yapılmaktadır. Finlandiya ve Norveç örneklerinde olduğu gibi, bazı ülkelerde kilometre başına karbondioksit emisyonuna bağlı olarak artan oranlı vergi alınırken, İsveç ve Birleşik Krallık'ta olduğu gibi bazı ülkelerde ise yine karbondioksit emisyonu dikkate alınmakla birlikte aynı zamanda dizel araçlardan benzinli araçlara göre daha fazla vergi alınmaktadır (OECD, 2009: 5-6). Türkiye'de ulaşım vergilerinin çevre koruma amacına yönelik revizyonunda da, ülke uygulamaları dikkate alındığında, zararlı emisyon kriteri odaklı vergilemeye geçilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, elektrikli araçlara ilişkin özel tüketim vergisinin düşük oranda tespit edilmesi motorlu taşıtlara ilişkin çevre koruma amaçlı doğrudan etki ortaya çıkaracak ilk düzenleme olmakla edilmekle birlikte, bundan sonra, gerek özel tüketim vergisinde, gerekse motorlu taşıtlar vergisinde karbondioksit esaslı vergilemeye geçiş sağlanmalıdır (Üstün, 2012: 184). Er'e (2015) göre, Türkiye için çevre koruma amaçlı Motorlu Taşıtlar Vergisi tasarımı; emisyon bazlı vergilemeye öncelikle taşıtların atmosfere yaydığı optimum emisyon miktarı belirlenerek başlanmalı, belirlenen miktarın üstünde emisyon üreten araçların ödeyeceği vergi artırılıp limitin altında kalan araçlara kademeler halinde indirim hakkı tanınarak çevreye daha az zararlı taşıtların kullanımı teşvik edilmeli, kişiler kirliliğe bağlı olarak vergilendirilirken üreticilerin de yüksek teknolojiye üretime yönlendirilmesi sağlanmalıdır. Kaplan'a (2012: 216-217) göre ise, motorlu taşıtların değer esasına göre nisbi vergilenmesi, hesaplanan vergiye karbondioksit salınımına göre belirlenecek tutarda ilave yapılması suretiyle vergi adaleti açısından uygun bir yöntem geliştirilmiş olurken aynı zamanda karbon salınımına göre vergilendirme yapılarak Motorlu Taşıtlar Vergisi'nin çevre politikası aracı olarak kullanılması sağlanacaktır. Alternatif olarak, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin Bakanlar Kuruluna EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda, tespit edilen oran veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirme yetkisini veren düzenlemeye uygun şekilde; araçlar için öncelikle değer esasına göre nisbi vergileme yapılması, daha sonra hesaplanan bu vergiden karbon salınımı belirlenen düzeyin altında kalan araçlar için maktu bir indirim yapılması yöntemi de tercih edilebilir. Bilgin ve Orkunoğlu'na (2010: 104) göre ise, motorlu araç emisyonlarının çevre vergisi hesaplarına dâhil edilmeleri yerinde görmekle birlikte, uygulanacak vergi, düşük gelirli kesimin ağırlıklı olarak eski teknolojiye araçlara sahip olmasından ötürü ortaya çıkacak tersine artan oranlılık etkisi aracılığıyla gelir dağılımını kötüleştireceği için istenmediğinden; emisyonla bağlı vergilemeyle birlikte melez araçlarda vergi indirimi uygulanarak bu tür araçların fiyatlarının düşürülmesi yoluyla tüketici tercihlerinin bu araçlara kaydırılması yöntemiyle çevre koruma yararı elde edilebilir.

Repetto ve diğerlerine (1992: 16) göre, insanların; katı atıkları azaltma, ayrıştırma, geri dönüşüm ve satın alma alışkanlıklarının yönlendirilmesinde çöp poşeti gibi bir temsili nesne üzerinden alınacak katı atık vergisi etkili olacaktır. Ancak, kirlilik vergileri kapsamındaki Çevre Temizlik Vergisi, adında "çevre" sözcüğü bulunması dolayısıyla Türkiye'de çevre vergileri kapsamında ilk algılanan vergi olsa da, söz konusu verginin çevre vergisine ilişkin karakteristik unsurlara sahip ve dolayısıyla çevre koruma amacına uygun tasarlandığı söylenemez. Şöyle ki; çevre vergilerinin, tüketici davranışlarını yönlendirmek suretiyle çevreye zararlı faaliyetleri önleme amacının; köyleri vergi kapsamı dışında bırakan, işyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalardan ürettikleri kirlilikle ilişkilendirilmeden binanın türüne göre belirlenen tutarda vergi alınması suretiyle gerçekleşmesi olası değildir. OECD de (2008: 167), Türkiye'de katı atık oluşumunda uygulanan vergilerin; üretilen atık miktarı ile



ilişkilendirilmediği, atık toplama ve imha masraflarının yalnızca yaklaşık %15'ini karşıladığı için sorgulamaya açık olduğuna işaret ederek, sanayi tesislerinin okul ve benzeri tesislerden daha düşük oranlarda vergilenmesinin tarife yapısını bozduğu tespitinde bulunmuş; oranların, atık imha maliyetlerini karşılayacak ve atık oluşumunun azaltılmasına yönelik davranış değişimi yaratacak şekilde revize edilmesi önerisinde bulunmuştur. Çevre ve Orman Bakanlığı'na "ÇOB" (2006: 57) göre de, Çevre Temizlik Vergisi'nden elde edilen gelir sadece evsel katı atıkların toplanmasının maliyetini bile finanse edememektedir. Öte yandan, OECD (2008: 168), bina ve aralarda vergi değerinin %2'sini geçmeyecek şekilde, Belediye Gelirleri Kanununun alınan 87. maddesi kapsamında alınan kanalizasyon harcamalarına katılma payı ile 88. madde kapsamında alınan su tesisleri harcamalarına katılma payını harç olarak niteleyerek, düzenlemelerin, sanayilerin kendi arıtma tesislerini kurmaları ve kirliliğin azaltılması yönünde yönlendirici mahiyette olduğunu değerlendirmiştir. ÇOB (2006: 57) tarafından ise; su ve atık su sektöründe standartları sağlayan faaliyetlerde emisyon ve deşarja ilişkin vergilendirmenin olmayışı ekonomik araçların en önemlisi olan vergi aracının kullanılmaması olarak değerlendirilerek, bu durum, kirleten öder prensibinin eksik uygulandığının bir göstergesi olarak nitelendirilmiş ve finansman kaynakları yetersiz olan belediyelerin desteklenmesi amacıyla atıksu deşarjlarının vergilendirilmesi önerisinde bulunulmuştur. Katı atık ve atık su alanında yapılacak yatırımların finansmanında yaşanan güçlük Çevre Temizlik Vergisi'nden elde edilen gelirlerin yetersizliği nedeniyle bu alanlarda tarifeye göre vergilendirme yapılmasını gerektirir nitelikte görülmekle birlikte, yapılacak düzenlemelerde kamu yararı ilkesinin gözetilmesi ve faturanın önemli bir kısmının ülke yurttaşlarına kesilmemesi gerektiği (Akay, 2009: 12-14) yaklaşımı da çevre koruma amaçlı vergilemede adaletin gözetilmesine yapılan vurgu açısından önemlidir.

Türkiye'de uygulanan çevreyle ilgili vergilerin; çevre kirliliği ortaya çıkaran unsurları verginin konusu olarak kavramaması, fiyat mekanizması aracılığıyla üretici ve tüketici davranışlarını yönlendirmek suretiyle daha temiz üretim yöntemleri ve ürünlerin cazip hale getirilmesi gibi özelliklerden yoksun olması Türk Vergi Sisteminin çevre koruma amaçlı revize edilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Türk Vergi Sisteminde yeni çevre vergileri ihdası yerine, mevcut vergilerin çevresel amaçlara uyarlanması suretiyle; yalnızca daha hızlı düzenleme yapılması avantajı sağlanmakla kalmayıp, üretici, tüketici ve kamu gibi paydaşların adaptasyonunda da kolaylık sağlanabilir. Barde'ye (1994: 11) göre, mevcut akaryakıt ve motorlu taşıtlar vergisi revize edilerek daha çok yakıt kullanan ya da gürültülü araçlar gibi kirletici olanların yüksek vergilenmesi örneğinde olduğu gibi, diferansiyel (farklı) vergilemeye ilişkin modifikasyonla çevreye zararlı ürünler cezalandırılarak fiyatların vergi yoluyla yükseltilmesi suretiyle çevresel yarar sağlanabilir. Özdemir'e (2009: 31) göre de, Türkiye'de, Kuzey Avrupa ülkelerinde uygulanan karbondioksit, sülfürdioksit, nitrojenoksit emisyonları ile mücadele etmek için konulan vergiler gibi çevre koruma amaçlı yeşil vergiler ihdas edilebilir ya da mali amaçlı mevcut vergilerin çevre vergileri olarak yeniden düzenlenmesi tercih edilebilir. VÖİK'e (2014: 51) göre ise, düşük karbondioksit emisyonu üreten karayolu taşıt araçlarına ilişkin Özel Tüketim Vergisi oranlarının düşürülerek karbon esaslı vergilendirmeye geçilmesi, aynı amaçla, hibrit ve elektrikli araçların vergi yükü bu araçların yurt içinde üretimini teşvik edecek şekilde azaltılması suretiyle bu araçlara olan talep artırılarak karayolu ulaşımı kaynaklı karbon salınımının azaltılması; rüzgâr, güneş, jeotermal ve hidroelektrik enerji yatırımlarına vergi avantajları sağlanarak enerji verimliliğinin desteklenmesi; enerji tasarrufu sağlayan ev araç ve gereçlerine, enerji



verimliliği amaçlı araştırma geliştirme harcamalarına ve yenilenebilir enerji kaynaklarının üretimde kullanılmasına yönelik vergi avantajları sağlanarak tüketici ve üretici davranışlarının yönlendirilmesi Türkiye’de çevre koruma odaklı vergileme politikasında göz önüne alınması gereken unsurlardır.

Kirlilik yoğun endüstrilerin, gelişmek ve kalkınabilmek amacıyla yeni teknolojiye ve sanayileşmeye ihtiyaç duymaları nedeniyle çevresel duyarlılık gözetilmeden yatırımların teşvik edildiği gelişmekte olan ülkelere yatırımlarını kaydırarak, bu ülkelerin “kirlilik cenneti” haline getirildiği hususu da çevre vergileri ihdasında dikkate alınması gereken unsurlar arasındadır (Yıldız ve Yılmaz, 2015: 116). Dolayısıyla, çevre sorunlarına ilişkin vergi politikası oluşturulmasında küresel etkilerin de dikkate alındığı bütüncül bir yaklaşımla hareket edilerek (Gençer ve Gerşil, 2007), çevre vergilerinin çevre koruma amaçlı revizesinde, çevre sorunları ve ekonomik faaliyetlerin sınır aşan boyutlarının gözetilmesi gereği de bulunmaktadır. Bu kapsamda, üye ülkelerin farklı çevre politikası uygulamalarının mal ve hizmet üretim maliyetlerinde yarattığı farklılıkların serbest rekabeti engellemesi, yaşam kalitesinin yükseltilmesi için çevre koşullarının sağlıklı bir şekilde oluşturulması, aynı ekonomik düzen içerisinde yaşayanların hayat standardının çevre politikaları nedeniyle farklılaşmaması ve çevre kirliliğinin sınır aşan boyutu Avrupa Birliği bünyesinde ortak çevre politikası oluşturulmasına neden olmuştur. Ortak çevre politikası; çevre kirliliğinin ortaya çıkmasını engellemeye yönelik tedbirleri içeren “önleme ilkesi”, çevre kirlenmesi olasılığının daha az olduğu, fiil ile sonuç arasındaki nedensellik bağının daha gevşek olduğu hallerde de önlem alınmasını gerektiren “tedbir ilkesi” ve kirlenmenin ortadan kaldırılması veya topluluk ve üye ülkeler tarafından belirlenmiş olan düzeye indirilmesi için gerekli önlemleri almanın kirletene yüklediği “kirleten öder” ilkesi çerçevesinde şekillenmektedir (Batal, 2010). Bu durumda, çevre sorunları ile mücadele politikası; çevre koruma amacının gerçekleşmesi, kamu gelirlerinde artış sağlanması, düşük maliyet, kaynak tahsisinde etkinlik, gelir dağılımı adaletinin gözetilmesi gibi önceliklerden hangisi ya da hangilerine ağırlık verileceğiyle belirlense de; çevre sorunları ulusal ölçekte sınırlı kalmayıp sınır ötesi dışsallıkların çözümünün zorunlu kılması nedeniyle çevrenin küresel kamusal mal olarak kabul edilmesinin sonucu olarak, ulusal ölçekli politikaların yetersiz kalması (Kargı ve Yüksel, 2010: 200-201) çevre koruma politikaları ve politika araçlarının küresel ölçüde çözüm üretilmesine yönelik işbirliği çerçevesinde ele alınması, en azından, üretilen politikaların uyumlu olması gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenlerle; Avrupa Birliği üyesi ülkelere; azot bileşenleri vergisi, su tüketim bedeli vergisi, atık su, tarım ilacı kullanımını sınırlandıran vergi, gübre vergileri ve harçları, düzenli depolama vergisi, yapım-inşaa vergisi, dönüştürülebilir konteynırlar ve bateriler gibi pek çok türde uygulanan çevre vergileri aracılığıyla vergilemenin çevreye olan duyarlılığı doğrudan artıracak etkili bir araç olması sağlanırken (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 93-94), çevreye verilen zararların “kirletene ödettirilmesi” ve “kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması” amacı ile birçok OECD üyesi ülke vergi sistemlerini yeniden gözden geçirmektedir (Çelikkaya, 2011: 97). Türkiye’de ise, çevre vergileri olarak, çevre ve temizlik vergisi ve çeşitli enerji ürünleri üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi (Bilgin ve Orkunoğlu, 2010: 93-94) gibi çevre koruma amacına hizmet eden bazı vergi düzenlemeleri olmakla birlikte, henüz bu anlamda bir çevre vergisi reformu gerçekleştirilmemiştir (Çelikkaya, 2011: 97). Türk Vergi Sisteminin çevre koruma amacını gerçekleştirmek üzere revizesinde, küresel ölçekteki yönelime uygun düzenlemeler yapılması uluslararası uyum açısından tercih edilebilir olmakla birlikte, yapılacak düzenlemelerde aynı zamanda ülke koşullarının



gözetilmesi, maksimum çevre yararı sağlanırken ulusal çıkarların da korunmasını sağlayacaktır. Bu anlamda, çevre koruma amaçlı vergiler ihdas edilirken işgücü üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi politikasının uygulanması, çevre koruma etkisi yanında istihdamda artış sağlama potansiyeli nedeniyle Türkiye için cazip bir seçenek olarak görünmektedir.

#### **4.3. Türk Vergi Sisteminin Çevre Vergileri Aracılığıyla İstihdamı Artırma Amaçlı Revizesi**

Türkiye’de, ücret gelirleri üzerindeki vergi yükü; yatırımları engelleyecek, kayıt dışını büyütecek, ekonomik rekabet gücünü ve istihdam artışını zayıflatacak derecede ağır olmasına ve işsizlik sorunu artarak devam etmesine rağmen; işçi çalıştırmanın yüksek vergi ve sosyal güvenlik prim yükü yoluyla adeta cezalandırılması yönündeki politikalar halen sürdürülmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 197, 206). 1965-2011 yılları arasında sosyal güvenlik primlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %5,9’dan % 26,7’ye kadar yükselerek vergi gelirleri içerisinde en büyük artışın sosyal güvenlik primlerinde yaşandığı Türkiye’de, ücret gelirlerinden alınan gelir vergisinin de eklenmesi halinde işgücü üzerindeki vergi yükünün istihdam oranını olumsuz yönde etkileyecek seviyeye ulaştığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, istisnai durumlar hariç ücret gelirleri için beyanname verilmeyip kaynaktan kesinti suretiyle vergileme yapılmasının ücretlere ilişkin vergi yükünün çalışanlar tarafından hissedilmeyip istihdam vergisi niteliğine bürünmesi veya işverenlerce bu şekilde algılanması nedeniyle işgücü üzerindeki vergi yükünde ortaya çıkacak azalma harcanabilir gelir ve tasarruflarda artış anlamına geleceğinden istihdam üzerindeki vergi yükü azaltılmalıdır (VÖİK, 2014: 4, 36, 53). İşgücü üzerindeki vergi yükünde sağlanan düşüştürülen beklenen en önemli etki istihdamda anlamlı düzeyde artış sağlanmasıdır. Çelikkaya’ya (2011: 117) göre, emek üzerindeki dolaysız vergi yükünün %50’ye yakın olduğu Türkiye’de çevre vergisi reformu aracılığıyla; hem çevreyi iyileştirme hem de emek üzerindeki vergi yükü düşürülerek istihdamın artırılması şeklinde “çifte yarar” elde edilebilir. Çetin (2010: 89-90) tarafından, çeşitli vergi senaryoları denenerek yapılan çalışmada; %13 enerji vergisi, %1 tüketim vergi artışı ve %2 gelir vergisi indirimini içeren bir vergi paketi ile çevresel kalite artışının gelir-yansız bir şekilde sağlanabildiği ortaya konulmuştur. OECD (1999: 3) tarafından da; ücret üzerindeki daha düşük vergilerin işgücü talebine olan etkisi, ücretlerdeki düşük vergileme nedeniyle vergi yükünün şirketlerden diğer vergi yükümlülerine kayma derecesi, çevre vergileri yükünün ücretliler ve diğer vergi yükümlülerince paylaşılma oranı ve işgücü arzının çevre vergilerinde ortaya çıkan değişikliğe vereceği tepki gibi faktörler gözetilerek uygulanacak yeşil vergi reformlarıyla çifte kazancın sağlanması amaçlanmaktadır.

Çevre vergileri kullanılmak suretiyle ücretler üzerindeki vergi yükünün düşürülerek istihdam artışı sağlanması politikası, Türk Vergi Sistemindeki sorunların çözümü ve vergi politikalarının; mali, ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda oluşturulmasının maliye politikasının önde gelen uygulama ve teori başlıkları olacağı (VÖİK, 2014; xiv) şeklinde önerilen kamu politikası yaklaşımıyla uyumlu bir uygulama olacaktır. Bununla birlikte, Türk Vergi Sistemi’nde mevcut çevreyle ilgili vergiler, mükelleflerini OECD ülkeleri arasında ön sırada yer alan bir vergi yükü ile karşı karşıya bırakmasına rağmen, çevre korumaya ilişkin birincil ve istihdamın artırılmasına ilişkin ikincil yarar açısından işlevsel olamamakta, bütçeye gelir sağlamaya ilişkin geleneksel işlevi yerine getirmektedirler. Şöyle ki; 2013 yılı verilerine göre, Türkiye’de çevreyle ilgili vergilerin Gayri Safi Yurtiçi Hasıla içerisindeki payı %4.06 oranıyla %4.31 olarak tahmin edilen Slovenya’nın ardından ikinci sırada yer almakta ve



%1.56 olan OECD ortalamasından oldukça yüksekte seyretmektedir.. Çevre vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki payı ise %13.87 oranıyla %14.68 oranlı Dominik Cumhuriyeti'nin ardından dünyada ikinci sırada ve %5.14 olan OECD ortalamasının çok üzerindedir. (OECD, 2015) Buna karşın, Türkiye genelinde 15 ve daha yukarı yaştakilere ilişkin işsiz sayısı, 2015 yılı Eylül döneminde, 2014 yılının aynı dönemine göre 39 bin kişi artarak 3.103.000 kişiye ulaşmış, işsizlik oranı %10,3 seviyesinde gerçekleşmiş, tarım dışı işsizlik oranı %12,4 olarak tahmin edilmiş, 15-24 yaş grubunu içeren genç işsizlik oranı %18,5 olurken,15-64 yaş grubundaki işsizlik oranı %10,5 olarak gerçekleşmiştir (TÜİK, 2015). Söz konusu veriler, katlanılan ağır vergi yüküne rağmen, Türkiye'de çevreyle ilgili olarak ihdas edilen vergilerin çevre koruma ve istihdam artışı sağlama niteliğinden yoksun olduğuna yönelik yargıyı desteklemektedir. Dolayısıyla, çevreyle ilgili vergi yükünün mevcut vergilerle artırılması ve elde edilecek gelir artışı kullanılmak suretiyle ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerin azaltılmasına yönelik kamu politikasının Türkiye koşullarına uygun bir yaklaşım olmadığı anlaşılmaktadır. Bir başka ifadeyle, mevcut vergiler nedeniyle katlanılan ağır vergi yükü nedeniyle, akaryakıt ve motorlu taşıt alımında uygulanan özel tüketim vergileri artırılarak elde edilecek ilave gelir kullanılmak suretiyle işgücü üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi suretiyle istihdamda artış sağlanmasına yönelik politika Türkiye şartlarına uygunluk göstermemektedir. Söz konusu uygunsuzluk, vergi konularının ve mükellef gruplarının çeşitlendiği bir vergi politikası üretilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, Belçika'da 16 Temmuz 1993 tarihli kanun ile ekolojik vergiler olarak adlandırılan; içecek doldurulan ürünler, dayanıksız ürünler, belirli sanayi ürünleri ambalajları, kağıt ve pil üretiminden alınan üretim vergileri ihdas edilmesi (Clercq, 1996) örneğinde olduğu gibi, vergi tabanının belirlenecek yeni vergi konularıyla genişletilmesi politikası Türkiye için uygun seçenek olarak görünmektedir.

Enerji vergileri alanında vergi revizyonunun, enerji ve elektriğe ilişkin mevcut vergilerin artırılması yanında kapsamı genişletilmiş doğal gaz, elektrik, kömür gibi enerji ürünlerinin minimum vergi düzeylerinin belirlendiği (Zajicek ve diğerleri, 2011: 43-44) "*Enerji Ürünlerinin ve Elektriğin Vergilendirmesinde Birlik Sisteminin Yeniden Yapılandırılması Hakkında 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifine*"<sup>10</sup> uygun olarak yapılması Avrupa Birliği ile Türkiye arasındaki vergilemeye ilişkin uyumun sağlanmasına katkı anlamına gelecektir. Direktifle; enerji ürünlerinin ticari amaçlı kullanımında daha düşük tutarlı vergileme öngörülmüş, üye ülkelere iç pazarı ve rekabeti etkilemeyecek vergi avantajları sağlama hakkı verilmiş, taşımacılıkta rekabeti bozucu etkisi nedeniyle ticari amaçla kullanılan dizel yakıt için minimum vergi getirilmiş ancak özel düzenlemeler öngörülerek uluslararası hava taşımacılığında ve AB sularında yapılan deniz taşımacılığında kullanılan enerji ürünleri vergi dışı bırakılmıştır. Ayrıca, üye ülkelere, biyoyakıt dahil yenilenebilir enerji kaynakları ile yük ve yolcu taşıyan tren, metro, tramvay ve trolleybüslerde kullanılan enerji ürünlerini vergi dışı tutma hakkı verilmesi gibi düzenlemelere de aynı direktifte yer verilmiştir (European Commission, 2003: 2). Repetto ve diğerleri (1992: 73) tarafından önerilen; su ve zehirli atıklar, katı atık toplama ve boşaltma harcı gibi atık ya da emisyon vergileri, otoyol tıkanıklık vergisi, havaalanlarında iniş için alınan gürültü vergisi gibi çevreye zararlı faaliyetlerden alınan vergiler, fosil yakıtların karbon miktarı üzerinden alınan vergi, ozona zararlı maddelerden alınan özel tüketim vergisi, tarımsal kimyasallar

<sup>10</sup> 31.10.2003 tarih ve L 283/51 sayılı Official Journal of the European Union'da yayımlanmıştır.





üzerinden alınan vergiler, geri dönüşümsüz ürünlerden alınan vergiler gibi ürün vergilerinden alınabilecek çevre vergileri seçenekleri de Türkiye’de çevre vergilerinin tabanının genişletilmesinde kullanılabilir.

Çevre vergileri gelirleri kullanılarak kamu harcamaları finanse edilirken aynı zamanda saptırıcı vergilerin azaltılması uygulamasında, istihdamda pozitif etki oluşup işsizlikte az da olsa azalma sağlandığına ilişkin tespitler, özellikle OECD ülkelerinin vergi sistemlerini söz konusu yaklaşıma göre tasarlama yönelimini ortaya çıkarsa da, Türk vergi sisteminde, henüz bu yönde bir eğilim bulunduğunu söyleme imkânı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, işsizlik sorununa tek başına yapısal bir çözüm olacağı yanılgısına düşmeden, çevre koruma ve istihdam politikalarının bir parçası olarak uygulanacak çifte yararın sağlanmasına yönelik bir vergi reformuyla Türkiye’de de istihdamda artış sağlanabilir (Günaydın, 1999: 291-292). Avrupa Birliği üyesi ülkelerde gerçekleştirilen ekolojik vergi reformlarında da, vergi yükünün çalışanlardan çevre sorunu yaratan faaliyetlere kaydırılarak uzun dönemde istidamda artış ve çevre koruma amaçlarının birlikte gerçekleşmesi amaçlanmaktadır (EEA, 2000: 9). OECD (2008: 29), Türkiye’de, çevre sorunları ile ilişkilendirilebilecek vergi ve harç gibi ekonomik araçlar yelpazesinin incelenerek revize edilmesi için bir “yeşil vergi komisyonu” kurulması; gelir beklentisi düşünülmezsizin kapsamlı bir yeşil vergi reformunun dikkate alınması; motorlu taşıtlar ile ilgili vergilerin gözden geçirilmesi; deterjanlar, piller, tarım ilaçları, suni gübreler, kloroflorokarbonlar gibi kirletici ürünler ve girdiler için vergi ihdasını önermektedir. Türkiye koşulları dikkate alınarak yeni vergi konuları da tespit edilebilecek olmakla birlikte, Türk Vergi Sisteminin çevre koruma ve çevre vergilerinden elde edilen gelir kullanılmak suretiyle işgücü üzerindeki vergi yükünün azaltılarak istihdamda artış sağlanmasına yönelik revizesinde, çevre vergilerine aynı zamanda gelir sağlama misyonu da yüklenecek olması nedeniyle, vergi tabanının olabildiği ölçüde geniş tutulmasının zorunlu olacağı kuşkusuzdur. Çevre kirliliği yaratan unsurların vergilemede doğru ve yeterli ölçüde kavranması, uygulanacak vergilemenin marjinal sosyal zararı karşılayacak ölçüde olmasına da katkı sağlayacaktır. Vergi tabanının dar olması halinde ise, mükellefler çevre vergileriyle ilgili ağır bir vergi yüküne katlanmalarına rağmen, Türk Vergi Sistemi, çevre vergilerinden daha fazla gelir elde etme ve bu şekilde işgücü üzerindeki vergi yükünü azaltarak istihdamı arttırmaya yönelik kamu politikasından umulan; çevre vergilerinin birincil amacı olan çevre koruma ve ikincil amacı olan istihdamda artış sağlama amaçlarının her ikisini de gerçekleştirme yeteneğinden yoksun kalabilir.

Çevre vergilerinden; çevre koruma ve istihdamı artırma olarak çifte yarar elde edilebilmesi için vergilerin optimalden yüksek düzeyde belirlenmesi gereği (Akkaya ve Bakkal, 2005: 1) vergi revizyonu ya da reformunu güçleştiren unsurlar arasındadır. Şöyle ki; çevre vergileri oranlarının, çevresel amacın gerçekleştirilmesi yanında ihtiyaç duyulan kamu gelirinin elde edilmesini zorunluluğu dikkate alınarak, çevre politikası ve mali politikayı oluşturan iki farklı politika yapıcı grup tarafından her iki amacı birlikte sağlayacak şekilde tespitini gerekmektedir ki, bu uzlaşma her zaman mümkün olmayabilir (Oates, 1995: 919). Türkiye gibi yüksek oranlı vergileme yapılan ülkelerde ise; çevre koruma ve istihdam artışı sağlama amaçlı olarak, yeni çevre vergilerinin vergi sistemine entegrasyonu ya da mevcut vergilerin revize edilmesinde vergi tabanının mümkün olan en geniş şekilde tasarlanması daha da önemli hale gelmektedir. Bununla birlikte, geniş tabanlı çevre vergileri tasarımı politik olarak popüler olmayabilir. Bu nedenle, Onuncu Kalkınma Planı Vergi özel İhtisas Komisyonu Raporu’nda; Türk Vergi Sisteminin, kamu harcamalarının finansmanı yanında,



büyüme, istihdamı artırmak ve gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmak gibi işlevleri yerine getirecek modern vergileme ilkelerine göre şekillendirilecek şekilde zaman kaybedilmeden revize edilmesi gerektiği (VÖİK, 2014: 37) yönündeki görüşe yer verilmesi, vergilemenin, istihdamın artırılmasını da kapsayan ikincil amaçlı kullanımı yaklaşımının kamu politikası oluşturulmasına yönelik bir metne yansımış olması nedeniyle önemlidir.

## 5. SONUÇ

Üretici ve tüketici davranışlarını çevre lehine değiştirerek “çevre koruma” yararı sağlamayı amaçlayan çevre vergileri, aynı zamanda, elde edilen gelir kullanılarak işgücü üzerindeki vergilerin azaltılması olarak belirlenen ikincil amaca da hizmet edecek şekilde vergi sistemlerinin yeniden tasarımının stratejik enstrümanı haline getirilebilir. OECD ve Avrupa Birliği gibi uluslararası örgütler tarafından da desteklenen, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumsuz etki yaratan kazanç ve işgücü vergilerinin bir kısmının yerine çevre vergilerinin ikame edildiği yaklaşımda; kirlilik üreten faaliyetlerin azalarak “çevre koruma” ve işgücü üzerinden alınan vergiler düşürülerek “istihdamda artış” sağlanması şeklinde “çifte yarar” sağlayan çağdaş bir vergi sistemi oluşturulması hedeflenmektedir.

Çevre vergilerinin işgücü üzerinden alınan vergileri ikamesiyle, çevre koruma ve istihdam artışı şeklinde çifte yarar sağlanacağına ilişkin çifte yarar hipotezinin doğrulandığına ilişkin yeterli delillere ulaşılamasa da, uygulamada çoğunlukla pozitif sonuçlar elde edilmiştir. Diğer taraftan, işgücü üzerinden alınan ağır vergiler dünya genelinde yaşanan işsizliğin nedenleri arasında görülmektedir. Bu durum, başta enerji olmak üzere kirlilik üzerinden alınan vergilerin artırılarak elde edilen gelirin emek üzerindeki vergilerin düşürülmesinin finansmanında kullanılmasıyla, çevre vergilerinden, “çevre koruma” ve “istihdamın artırılması” şeklinde çifte yarar sağlama yaklaşımını cazip hale getirmiş; İskandinav ülkeleri çoğunlukta olmak üzere bazı ülkeler vergi reformunu uygulayarak çifte karlılık sağlayabilmişlerdir.

Türk Vergi Sistemi, “çevre koruma” işlevi yönüyle değerlendirildiğinde; Gayri Safi Yurtiçi Hasıla ve toplam vergi geliri içerisindeki oranlar itibarıyla çevreyle ilgili vergilerden en fazla gelir elde edilmesine ve aynı zamanda dünyadaki en yüksek petrol vergilerine sahip olunmasına rağmen, Türkiye’de ihdas edilen çevre vergileri mahiyetindeki vergilerle, çevre sorunlarına çözüm üretilmesinden ziyade, kamu harcamalarının finansmanını sağlayacak geliri temin etme amacı güdüldüğü ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, Özel Tüketim Vergisi’nde, çevreye zararlı emisyon miktarı yüksek olan motorinin benzinden daha düşük seviyede vergilenmesi ve zararlı emisyon değerlerinin değil ürünün alım satımına konu edilmesinin verginin konusu olarak belirlenmesi; Motorlu Taşıtlar Vergisi’nde, yaşlanan araçların zararlı emisyon ve gürültü gibi çevre kirliliğine yol açan etkilerinde artış olmasına rağmen vergi tutarının giderek düşmesi örnekleri çevre koruma amacıyla çelişen bir vergileme anlayışını ortaya koymaktadır. Bu durumda, Türk Vergi Sistemi’nde mevcut çevreyle ilgili vergilerin çevrenin korunmasını önceleyen bir yaklaşımla tasarlanmadığı, dolayısıyla, katlanılan ağır vergi yüküyle uyumlu çevre yararı elde edilemeyeceği ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de uygulanan çevreyle ilgili vergilerin, çevre kirliliği üreten unsurları fiyat mekanizması aracılığıyla içselleştirerek üretici ve tüketici davranışlarını çevre dostu yöntem ve ürünlere yönlendirme yeteneğine sahip olmaması, Türk Vergi Sisteminin, çevre koruma amaçlı revizesini güncel bir vergileme sorunu haline getirmektedir. Hem enerji vergileri



kapsamındaki Özel Tüketim Vergisi hem de ulaşım vergileri kapsamındaki Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde; doğrudan çevre kirliliği yaratan zararlı emisyonların verginin konusu olarak belirlenip karbondioksit salınımı odaklı vergilemeye geçişi sağlayacak şekilde yapılacak revize, Türk Vergi Sisteminin “çevre koruma” etkisini artırabilir.

Çevre vergileri kullanılmak suretiyle işgücü üzerindeki vergi yükünün düşürülerek istihdam artışı sağlanmasına yönelik politika oluşturulmasında; akaryakıt ve motorlu taşıt alımında uygulanan özel tüketim vergilerinin artırılarak elde edilecek gelir artışı kullanılmak suretiyle ücret gelirleri üzerinden alınan vergilerin azaltılmasına yönelik yaklaşım, mükelleflerin ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya olmaları nedeniyle Türkiye için uygulanabilir bulunmamıştır. Bu durumda, toplam vergi yükünde artış olmaksızın, üretim ve tüketim sürecinde çevre sorunlarına yol açan unsurların olabildiği ölçüde kavranarak vergilendirilmesini sağlayacak, vergi konularının ve mükellef gruplarının çeşitlendiği geniş tabanlı bir vergi sistemi oluşturulmasının, Türk Vergi Sisteminin “çevre koruma” ve “istihdamda artış sağlama” kapasitesini artırabileceği değerlendirilmektedir.

Kamuoyunda yeni çevre vergilerine karşı oluşacak olası direnç, toplam vergi yükünde artış olmaksızın elde edilecek gelir kullanılmak suretiyle işgücü üzerindeki vergi yükünün düşürülerek istihdamın artırılmasına yönelik politikayla desteğe dönüştürülebilir. Bir başka ifadeyle, çevre vergilerinin istihdamı artırmaya yönelik ikincil amaçlı kullanımı politikası, ihdas edilecek çevre vergilerine karşı toplumda oluşabilecek olumsuz algıyı dönüştürerek politik desteğin sağlanmasına da katkıda bulunabilir.

## KAYNAKÇA

- Agnolucci, P. (2009). The Effect of the German and British Environmental Taxation Reforms: A Simple Assessment, *Energy Policy*, 37, 3043-3051.
- Akay, A. (2009). AB Üyelik Müzakerelerinde Çevre Faslıının Açılmasının Yerel Yönetimlere Yansımaları, *Memleket Mevzuat Dergisi*, V(54), 7-15.
- Barde, J. P. (1994). Economic Instruments In Environmental Policy: Lessons From The Oecd Experience and Their Relevance to Developing Economis, *Working Paper No. 92 (Formerly Technical Paper No. 92)*, OECD Development Centre.
- Batal, S. (2010). Avrupa Birliği Çevre Politikalarının Temel Özellikleri, *Mevzuat Dergisi*, 148.
- Belediye Gelirleri Kanunu (1981). *T. C. Resmi Gazete*, 17354, 29.05.1981.
- Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği (SERİ NO: 46) (2014). *T. C. Resmi Gazete*, 29221, 30.12.2014
- Bilgin, S.ve Orkunoğlu I. F. (2010). Fiskal Ve Ekstrafiskal Amaçlar Bağlamında 1970'lerden Günümüze Çevre Vergileri, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(1), 77-108.
- Binboğa, G. (2014). Uluslararası Karbon Ticareti Ve Türkiye, *Journal of Yasar University*, 2014 9(34) 5732-5759



- Bovenberg, A. L. (1999). Green Tax Reforms and the Double Dividend: an Updated Reader's Guide, *International Tax and Public Finance*, 6, 421–443.
- Bovenberg, A. L. ve Ploeg, F. (1998). Tax Reform, Structural Unemployment and the Environment, *Scand. J. Economics*, 100(3), 593–610.
- Bovenberg, A. L. ve De Mooij R. A. (1994). Environmental Levies and Distortionary Taxation, *The American Economic Review*, 94(4), 1085-1089.
- Carraro, C., Galeotti M. ve Gallo, M. (1996). Environmental taxation and unemployment: Some evidence on the 'double dividend hypothesis' in Europe", *Journal of Public Economics*, 62, 141-181.
- Clercq, M. D. (1996). The Political Economy of Green Taxes: The Belgian Experience, *Environmental and Resource Economics*, 8, 273-291.
- Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 Restructuring The Community Framework for The Taxation Of Energy Products and Electricity (1), *Official Journal of the European Union*, 46, 31.10.2003.
- Cuervo, J. ve Gandhi V. P. (Authorized for distribution by Vito Tanzi), (1998). Carbon Taxes: Their Macroeconomic Effects and Prospects for Global Adoption-A Survey of the Literature, *Working Paper of the International Monetary Fund*, WP/98/73.
- Çelikkaya, A. (2011). Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Çevre Vergisi Reformları ve Türkiye'deki Durumun Değerlendirilmesi, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 97-120.
- Çetin, S. (2010). Çevre Vergileri ve Çevre Vergilerinin Çifte Yarar Sağlama Potansiyeli, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya.
- Çevre Kanunu (1983), *T.C. Resmi Gazete*, 18132, 11.08.1983
- Ekins, P. (1999). European Environmental Taxes and Charges: Recent Experience, Issues and Trends, *Ecological Economics*, 31, 39–62.
- Ekins, P., Kleinman, H., Bell, S. ve Venn, A. (2010). Two Unannounced Environmental Tax Reforms in The UK: The Fuel Duty Escalator and Income Tax in the 1990s, *Ecological Economics*, 69, 1561–1568.
- Er, A. (2015). Motorlu Taşıtlar Vergisi Sistemindeki Aksaklıklar Ve Vergi Adaletinin Sağlanması İçin Bir Öneri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2015(Aralık), 327.
- Ercan, E. (2015). Türkiye'de Çevre Vergileri mi Çevre Vergisi mi?, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 119, 209-226.
- Eskeland, S. G. ve Jimenez, E. (1992). Policy Instruments For Pollution Control in Developing Countries, *The World Bank Research Observer*, 7(2), 145-169.
- European Environment Agency (EEA) (2000). Environmental Taxes: Recent Developments in Tools for Integration. *Environmental Issues Series*, 18, Copenhagen.
- Eurostat (2001). Environmental Taxes–A Statistical Guide, *Office for Official Publications of the European Communities*, Luxembourg.



- Gago, A. ve Labandeira, X. (2000). Towards A Green Tax Reform Model, *Journal of Environmental Policy & Planning*, 2, 25–37.
- Gençer, A. Ç. ve Gerşil, A. (2007). Çevre Kanununun Ve Vergi Politikalarının İşletmelerin Çevre Maliyetleri Üzerindeki Etkileri, *Vergi Sorunları Dergisi*, 221, 49-61.
- Goodstein, E. (2002). Labor Supply And The Double-Dividend, *Ecological Economics*, 42, 101-106.
- Goulder, H. L. (1995). Environmental Taxation and the Double Dividend: A Reader's Guide, *International Tax and Public Finance*, 2, 157-183.
- Günaydın, İ. (1999). Çevre Vergilerinin İstihdam Üzerine Etkileri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 1999(4), 277-292.
- Holmlund, B. ve Kolm, A. S. (2000). Environmental Tax Reform in a Small Open Economy With Structural Unemployment, *International Tax and Public Finance*, 7, 315–333.
- Jamali, A. T. (2005), Ekolojik Vergiler, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilimdalı, İstanbul.
- Kaplan, R. (2012). Motorlu Taşıtlar Vergisinde Otomobillerin Tarife Yapısının Vergi Adaleti ve Çevre Politikaları Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 289, 211-218.
- Kargı, V. ve Yüksel, C. (2010). Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri, *Maliye Dergisi*, 159, 183-202.
- Koskela, E., Schöb, R. ve Sinn, H-W. (1999). Green Tax Reform, Structural Unemployment, and Welfare, Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association, 52-56.
- Ligthart, E. J. (1998). The Macroeconomic Effects of Environmental Taxes: A Closer Look at the Feasibility of “Win-Win” Outcomes, *IMF Working Paper*, WP/98/75.
- Lin, B. ve Li, X. (2011). The Effect Of Carbon Tax on Per Capita CO<sub>2</sub> Emissions, *Energy Policy*, 39(9), 5137-5146.
- MacKenzie, J. J., Dower, R. C. ve Chen, D. D. T. (1992). The Going Rate: What it Really Costs to Drive, World Resources Institute Report, Washington, DC.
- Manresa, A. ve Sancho, F. (2005). Implementing a Double Dividend: Recycling Ecotaxes Towards Lower Labour Taxes, *Energy Policy*, 2005(33), 1577–1585.
- McKittrick, R. (1997). Double Dividend Environmental Taxation and Canadian Carbon Emissions Control, *Canadian Public Policy-Analyse de Politiques*, XXIII (4), 417-434.
- Metcalf, E. G. (1999). A Distributional Analysis of Green Tax Reforms, *National Tax Journal*, LII (4), 655-682.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (1963). *T. C. Resmi Gazete*, 11342, 23.02.1963.
- Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği (SERİ NO: 45) (2014). *T. C. Resmi Gazete*, 29221, 30.12.2014



- Oates, E. W. (1995). Green Taxes: Can We Protect The Environment and Improve The Tax System at the Same Time, *Southern Economic Journal*, 61 (4), 915-922.
- OECD (2001). Environmentally Related Taxes in OECD Countries Issues and Strategies, Environment Report, Paris.
- OECD (2010). Tax Policy Reform and Economic Growth, *OECD Tax Policy Studies*, 20, OECD Publishing, Paris.
- Öner, C. (2014). Çevre Vergileri Üzerine Kavramsal Bir Deneme: Terminoloji ve Uyumlaştırma Problemleri, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014(3), 137-157.
- Özdemir, B. (2009). Küresel Kirlenme Sürdürülebilir Ekonomik Büyüme ve Çevre Vergileri, *Maliye Dergisi*, 156, 1-36.
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu, *T. C. Resmi Gazete*, 24783, 12.06.2002.
- Öztürk, İ. ve Ozansoy, A. (2011). Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, *Maliye Dergisi*, 161, 197-214.
- Pearce, D. (1991). The Role of Carbon Taxes in Adjusting to Global Warming, *The Economic Journal*, 101(407), 938-948.
- Plott, C. R. (1966). Externalities and Corrective Taxes, *Economica*, 33 (129), 84–87.
- Poterba, M. J. (2002). Recent Developments in and Future Prospects for Public Economics, *The American Economist*, 46(2), 20-30.
- Sandmo, A. (1975). Optimal Taxation in the Presence of Externalities, *Swed. J. Of Economies*, 77(1), 86-98.
- Steinbach, N., Palm, V., Cederlund, M., Georgescu, A. ve Hass, J. (2009). Environmental Taxes, *14th Meeting of the London Group on Environmental Accounting*, Canberra.
- Toprak, D. (2006). Sürdürülebilir Kalkınma Çerçevesinde Çevre Politikaları ve Mali Araçlar, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(4), 146-169.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası (1982). *T. C. Resmi Gazete*, 17863 (Mükerrer), 09.11.1982.
- TÜİK (2009). Çevre İstatistikleri, *Sorularla Resmi İstatistikler Dizisi 8*, Yayın No: 3257, Türkiye İstatistik Kurumu, Ankara.
- Ulucak, R. (2011). Çevreyi Korumanın Makroekonomik Değişkenler Üzerindeki Maliyetleri ve Çevresel Kalite-Ekonomik Güç İkilemi, *Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, XXX(2), 51-69.
- Üstün, Ü. S. (2012). Motorlu Taşıtlar Üzerinden Alınan Vergilerin Çevreyi Korumaya Yönelik Ve Adil Olarak Düzenlenmesi, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVI, 2012(1), 153-190.
- VÖİK (Vergi Özel İhtisas Komisyonu) (2014). Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: KB: 2896 - ÖİK: 736-KB: 2896, Kalkınma Bakanlığı, Ankara.
- Zajicek, M., Garello, P. Grušáková, M. ve Zeman, K. (2011). Energy and Environmental Taxation: Theory and Practice within the EU, *IREF Report*, 43-74.



Zimmermann, W. K., ve Gaynor, J. D. (1999). The Double Dividend: Miracle or Fata Morgana?, *Public Choice*, 101, 39–58.

### İnternet Kaynakları

Akkaya, Ş. ve Bakkal U. (2005). Çevre Vergileri ve Çifte Yarar, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, 55 (2),  
(<http://www.iudergi.com/tr/index.php/iktisatmecmua/article/viewFile/7220/6734>,  
20.03.2015)

Budzinski, O. (2002). Ecological Tax Reform and Unemployment Competition and Innovation Issues in the Double Dividend Debate, *Philipps-Universität Marburg Diskussionspapier*, 251, Hannover,

(<http://www.wiwi.uni-hannover.de/Forschung/Diskussionspapiere/dp-251.pdf>, 12.08.2015)

CESinfo (2007), Environmental Taxes, Dice Report, 3/2007:46-47,

(<http://www.cesifo-group.de/portal/pls/portal/docs/1/1193178.PDF>, 27.09.2015)

ÇOB (Çevre ve Orman Bakanlığı) (2006). AB Entegre Çevre Uyum Stratejisi (UÇES),  
([http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2\\_turkiye\\_ab\\_iliskileri/2\\_2\\_adaylik\\_sureci/2\\_2\\_8\\_diger/ab\\_entegre\\_cevre\\_uyum\\_stratejisi.pdf](http://www.ab.gov.tr/files/ardb/evt/2_turkiye_ab_iliskileri/2_2_adaylik_sureci/2_2_8_diger/ab_entegre_cevre_uyum_stratejisi.pdf), 07.09.2015)

European Commission (2003). Energy Taxation: Commission Welcomes Council Adoption of New EU Rules,

([http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-03-1456\\_en.htm?locale=en](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-03-1456_en.htm?locale=en), 01.12.2015)

Ferhatoglu, E. (2003). Avrupa Birliği'nde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde Çevre Vergileri, *Yaklaşım Dergisi (e-yaklasim)*, 130,

([http://www.geocities.com/ceteris\\_tr2/e\\_ferhatoglu.pdf](http://www.geocities.com/ceteris_tr2/e_ferhatoglu.pdf), 03.10.2015)

Gubandru, C. (2009). Benefits of Buying a Hybrid Car in Europe, (<http://www.wall-street.ro/articol/English-Version/69515/Benefits-of-buying-a-hybrid-car-in-Europe.htm>, 02.10.2015)

Heady, C.J., Markandya, A., Blyth, W., Collingwood, J. ve Taylor, P. G (2000). Study on The Relationship Between Environmental/Energy Taxation and Employment

Creation, *University of Bath AEA Technologies*,

(<http://ec.europa.eu/environment/enveco/taxation/pdf/entaxemp.pdf>, 22.09.2015)

Klarer, J. (1997). The Basics About Environmental Taxes and Green Tax Reform,  
(<http://www.rec.org/REC/Programs/SofiaInitiatives/EcoInstruments/GreenBudget/GreenBudget1/OECD2.html>, 06.09.2015)

Marshall, D. (2000). Shifting Ground: a CCPA-BC Policy Brief on the Potential and Limitations of Environmental Tax Shifting, *Canadian Centre for Policy Alternatives*,

([http://policyalternatives.ca/sites/default/files/uploads/publications/BC\\_Office\\_Pubs/shiftingground.pdf](http://policyalternatives.ca/sites/default/files/uploads/publications/BC_Office_Pubs/shiftingground.pdf), 06.09.2015)



- Metcalf, E. G. (2000). Environmental Levies and Distortionary Taxation: Pigou, Taxation, and Pollution, *Discussion Papers Series*, Department of Economics, Tufts University, (<http://ase.tufts.edu/econ/papers/200004.pdf>, 04.10.2015)
- Morris, D. (1994). Green Taxes, *Institute for Local Self Reliance*, (<https://ilsr.org/green-taxes/>, 06.09.2015)
- OECD (1999). Environmental Taxes and Green Tax Reform, (<http://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>, 24.07.2015)
- OECD (2006). The Political Economy of Environmentally Related Taxes, ([http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/environment/the-political-economy-of-environmentally-related-taxes\\_9789264025530-en#page4](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/environment/the-political-economy-of-environmentally-related-taxes_9789264025530-en#page4), 24.07.2015)
- OECD (2008). OECD Çevresel Performans İncelemeleri: Türkiye, (<http://www.oecd.org/env/country-reviews/42198785.pdf>, 04.11.2015)
- OECD (2009). Incentives for CO<sub>2</sub> Emission Reductions in Current Motor Vehicle Taxes, Env/Epoc/Wpnep/T(2009)2/Final, (<http://www.internationaltransportforum.org/jtrc/RoundTables/feb10-18Braathen1.pdf>, 08.08.2015)
- OECD (2015). Environmental Policy Instruments, *OECD Environment Statistics (database)*, (<http://stats.oecd.org/>, 22.12.2015)
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu Gerekçesi, ([http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk\\_4760\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/KDV/tvk_4760_sayili_kanun.pdf), 04.12.2015)
- Repetto, R., Dower, R. C., Jenkins, R. ve Geoghegan, J. (1992). Green Fees: How a Tax Shift Can Work for the Environment and the Economy, *World Resources Institute Report*, ([http://www.wri.org/sites/default/files/pdf/greenfees\\_bw.pdf](http://www.wri.org/sites/default/files/pdf/greenfees_bw.pdf), 22.09.2015)
- Sollund, S. (2007). Environmental Taxes, *Introductory presentation on Agenda 2 of IFAD Meeting of United Nations Group of Experts on Domestic Resource Mobilisation–A Discussion of Enduring and Emerging Issues*, ([http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2007/09/20070904\\_05EnvironmentalTaxes.doc](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2007/09/20070904_05EnvironmentalTaxes.doc), 22.09.2015)
- TÜİK (2015). İşgücü İstatistikleri, Eylül 2015, (<http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=18644>, 26.12.2015)
- Yıldız, B. ve Yılmaz, C. (2015). Kirlilik Cennetlerinin Oluşumunda Çevre Vergilerinin Rolü, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, 12, 102-120, (<http://sbedergi.ghu.edu.tr/belgeler/sbe-cilt6-sayi12/MakalelerPDF/VI.pdf>, 12.12.2015)