

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞITLARIN**  
**VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ**  
**AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hüseyin Eren YILDIRIM**

**Danışman**

**Doç. Dr. Hakan BAY**

**2025**

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞITLARIN**  
**VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ**  
**AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hüseyin Eren YILDIRIM**

**Danışman**

**Doç. Dr. Hakan BAY**

**İZMİR - 2025**

## TEZ ONAY SAYFASI

### YÜKSEK LİSANS TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Adı ve Soyadı : Hüseyin Eren YILDIRIM  
Öğrenci No : 2020801225  
Tez Başlığı : Türkiye'de Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Savunma Tarihi : 19.12.2024

Danışmanı : Doç. Dr. Hakan BAY

### JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Doç. Dr. Hakan BAY	Dokuz Eylül Üniversitesi	.....
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	.....
Doç. Dr. Doğan BAKIRTAŞ	Manisa Celal Bayar Üniversitesi	.....

Hüseyin Eren YILDIRIM tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği ( ) / oy çokluğu ( ) ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Zehra Nilüfer KARACASULU  
Müdür

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

9/1/2025

Hüseyin Eren YILDIRIM



## ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından  
Değerlendirilmesi

Hüseyin Eren YILDIRIM

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Mali Hukuk Programı

Bir servet vergisi niteliğinde olan Motorlu Taşıtlar Vergisinin 2023 yılında merkezi yönetim bütçesindeki toplam vergi gelirleri içindeki payı %1 olsa da motorlu taşıtlar üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi ile birlikte bu pay azımsanmayacak bir tutara ulaşmaktadır. Bu yüzden motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin adil olması vergiye gönüllü uyum ve sağlıklı bir vergi sistemi için elzemdir.

Motorlu taşıtların vergilemesinde adalet ilkesini zedeleyen uygulamaların neler olduğu bazı Dünya ülkelerindeki uygulamalara da yer verilmek suretiyle incelenmiş ve vergide adaletin sağlanmasına dönük çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

Vergi adaletinin sağlanması adına motorlu taşıtların vergilendirilmesinde verginin konusu, tarife yapısı ile Kanunda yer alan istisnalara ilişkin değişiklik önerileri ile çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ve önerilen değişikliklerle Avrupa Birliği uygulamasına paralel olacak şekilde MTV’nin aynı zamanda bir çevre vergisi niteliği kazanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Motorlu Taşıtlar Vergisi, Vergi Adaleti, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Avrupa Birliği.

## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Evaluation of the Taxation of Motor Vehicles in Turkey in terms of Tax Justice**

**Hüseyin Eren YILDIRIM**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Public Finance**

**Financial Law Program**

**Although the share of the Motor Vehicle Tax, which is a wealth tax, in the total tax revenues in the central government budget in 2023 is 1%, this share reaches a considerable amount together with the VAT and SCT levied on motor vehicles. Therefore, the fairness of taxes levied on motor vehicles is essential for voluntary tax compliance and a healthy tax system.**

**The practices that undermine the principle of fairness in the taxation of motor vehicles have been analysed by including the practices in some countries of the world and solution proposals for ensuring tax justice have been put forward.**

**In order to ensure tax justice, it is concluded that double taxation should be eliminated by proposing amendments regarding the subject matter of the tax, tariff structure and exemptions in the Law in the taxation of motor vehicles in order to eliminate double taxation and MTV should also be qualified as an environmental tax in parallel with the EU practice with the proposed amendments.**

**Keywords: Motor Vehicle Tax, Tax Fairness, Value Added Tax, Special Consumption Tax, European Union.**

**TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN  
VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	x
TABLolar LİSTESİ	xi

GİRİŞ	1
-------	---

**BİRİNCİ BÖLÜM  
VERGİ ADALETİ**

1.1. VERGİ ADALETİ TANIMI	4
1.2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI	4
1.3. VERGİ ADALETİ İLKELERİ	5
1.3.1. Genellik İlkesi	6
1.3.2. Uygunluk İlkesi	7
1.3.3. Açıklık İlkesi	7
1.3.4. Belirlilik İlkesi	8
1.3.5. Eşitlik İlkesi	9
1.4. VERGİ ADALETİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLER	11
1.4.1. Vergiden Kaçınma	12
1.4.2. Vergi Kaçakçılığı	13
1.4.3. Çifte Vergilendirme	15
1.4.4. Verginin Yansıması	17
1.4.5. Vergi Afları	18
1.4.6. Kayıt Dışı Ekonomi	20
1.5. VERGİ ADALETİNE ULAŞMA YÖNTEMLERİ	20

1.5.1. Fayda İlkesi	21
1.5.2. Ödeme Gücü İlkesi	22
1.5.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri	23
1.5.2.1.1. Gelir	23
1.5.2.1.2. Servet	24
1.5.2.1.3. Tüketim Harcamaları	25
1.5.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar	26
1.5.2.2.1. Asgari Geçim İndirimi	26
1.5.2.2.2. Artan Oranlılık	27
1.5.2.2.3. Ayırma Kuramı	29
1.5.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar	30

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

2.1. TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	32
2.1.1. Katma Değer Vergisi	33
2.1.2. Özel Tüketim Vergisi	34
2.1.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi	35
2.1.3.1. Türkiye'de Motorlu Taşıtlar Vergisi Mevzuatının Tarihsel Gelişimi	36
2.1.3.1.1. 2348 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	40
2.1.3.1.2. 2380 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	41
2.1.3.1.3. 2434 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	41
2.1.3.1.4. 3088 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	42
2.1.3.1.5. 3418 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	43
2.1.3.1.6. 3505 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	43
2.1.3.1.7. 3858 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	44
2.1.3.1.8. 3946 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	44
2.1.3.1.9. 4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	44
2.1.3.1.10. 4605 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler	45

2.1.3.1.11. 4629 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	45
2.1.3.1.12. 4962 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	46
2.1.3.1.13. 5020 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	46
2.1.3.1.14. 5035 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	46
2.1.3.1.15. 5228 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	47
2.1.3.1.16. 5766 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	48
2.1.3.1.17. 5897 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	48
2.1.3.1.18. 6360 ve 6462 Sayılı Kanunlar’la Yapılan Değişiklikler	48
2.1.3.1.19. 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	49
2.1.3.1.20. 7103 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler	49
<b>2.2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER</b>	<b>50</b>
2.2.1. Almanya	51
2.2.2. Çin Halk Cumhuriyeti	51
2.2.3. Fransa	52
2.2.4. Hırvatistan	53
2.2.5. Hindistan	54
2.2.6. İspanya	55
2.2.7. Litvanya	55
2.2.8. Polonya	56
2.2.9. Rusya	57

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ADALET İLKESİ AÇISINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

<b>3.1. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR</b>	<b>58</b>
3.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusunun ve Mükellefiyet Durumunun Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	60

3.1.2. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesinin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	62
3.1.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olayın Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	64
3.1.4. İstisnaların Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	64
3.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Matrahı ve Tarifelerinin Adalet ilkeleri Açısından İrdelenmesi	65
3.1.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Tarh, Tahakkuk ve Ödemenin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	69
3.1.7. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Yetki Maddesinin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	70
3.1.8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Bildirimler ve Sorumlulukların Adalet ilkeleri Açısından İrdelenmesi	71
3.1.8.1. Bildirimler	72
3.1.8.2. Sorumluluklar	72
3.1.9. Gider Olarak Kaydedilememe Durumunun Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	73
3.1.10. Çifte Vergilendirmenin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	73
3.1.11. MTV Kanununda Yapılan Değişikliklerin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi	75
3.2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ADALET İLKESİNİ SAĞLAMAYA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	76
3.2.1. Verginin Konusu ile İlgili Çözüm Önerileri	76
3.2.2. Vergileme Kriterleri ile İlgili Çözüm Önerileri	77
3.2.3. İstisnalar ile İlgili Çözüm Önerileri	79
3.2.4. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ile İlgili Çözüm Önerileri	80
3.2.5. Çevre Kirliliğinin Önlenmesi ile İlgili Çözüm Önerileri	81
SONUÇ	83
KAYNAKÇA	88

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	Avrupa Birliği
<b>ACEA</b>	Avrupa Otomobil Üreticileri Birliği
<b>AYM</b>	Anayasa Mahkemesi
<b>BK</b>	Bakanlar Kurulu
<b>cm<sup>3</sup></b>	santimetreküp
<b>CO<sub>2</sub></b>	
<b>Emisyonu</b>	Karbondioksit Emisyonu
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GV</b>	Gelir Vergisi
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KDVK</b>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<b>KV</b>	Kurumlar Vergisi
<b>kW</b>	kilowatt
<b>MTV</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>MTVK</b>	Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
<b>OECD</b>	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>ÖTV</b>	Özel Tüketim Vergisi
<b>ÖTVK</b>	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
<b>TBMM</b>	Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>TDK</b>	Türk Dil Kurumu
<b>TÜİK</b>	Türkiye İstatistik Kurumu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## TABLÖLAR LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> 2002-2023 Dönemleri Arasında Yıllara Göre Motorlu Kara Taşıtları Sayısı	s. 37
<b>Tablo 2:</b> 1963 Yılından Günümüze Mtv Kanununda Yapılan Değişiklikler	s. 39
<b>Tablo 3:</b> Polonya'da Uygulanan Ötv Oranları	s. 56
<b>Tablo 4:</b> Bağlama Kütüğü Ruhsatnamelerinden Alınacak Harçlar	s. 61
<b>Tablo 5:</b> Mtv Kanunu (I) Sayılı Tarife (2024 Yılı)	s. 65
<b>Tablo 6:</b> Araçlardan Alınan Ötv Ve Kdv Oranları (2024)	s. 75



## GİRİŞ

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV); motorlu kara ve hava taşıtları üzerinden alınan bir servet vergisidir. MTV vergi sistemimize ilk olarak 6936 Sayılı Hususi Otomobiller Vergisi Kanunu adıyla 1957 yılında sadece otomobilleri kapsayacak şekilde girmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) ilk defa yürürlüğe girdiği 1957 yılından bugüne kadar 20 kez değiştirilmiş olup, bu değişikliklerin yanında ayrıca 1999, 2003 ve 2023 yıllarında olmak üzere 3 kez ek motorlu taşıtlar vergisi kanunu çıkartılmıştır. Ayrıca MTVK ile ilgili olarak şu ana kadar 56 adet Genel Tebliğ çıkartılmıştır. Mevzuatta çok fazla değişiklik yapılması ve çıkarılan tebliğlerle karmaşık hale gelmesi doğal olarak kişilerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir. Vergiye gönüllü uyumun zedelenmesinin sonucunda tahsilat oranlarında düşme yaşanması beklenilebilir bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

MTVK'da 2009 yılında yapılan değişiklikle (III) sayılı tarife kaldırılarak özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan motorlu taşıtlar vergisinin yerine bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından uzunluklarına göre ruhsat harcı alınması öngörülmüştür. Yapılan bu düzenleme ile daha düşük servete sahip olan bazı motorlu taşıt sahiplerinden vergi alınmaya devam edilirken nispeten daha yüksek servet düzeyinde sahip olunabilen deniz taşıtları dolayısıyla da bu taşıtların sahiplerinin vergi dışı kalması sağlanmıştır. Bu durum ödeme gücü daha yüksek bu kişilerden vergi alınmamasına neden olmuştur.

MTV tarifelerinde otomobiller ile motosikletlerden alınan vergilerde taşıt değeri uygulamasına yer verilmiş olup, taşıtın değeri arttıkça talep edilen MTV tutarı da artmaktadır. Ancak aynı uygulamaya (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yer verilmemiştir. Bu durum otomobil ve motosiklet sayısının fazla olması dolayısıyla bu taşıtlardan daha fazla vergi alındığı algısını beraberinde getirmektedir. Bunu engellemenin tek yolu ise (I) sayılı tarifeye eklenen taşıt değeri kriterinin diğer tarifelere de uygulanmasıdır.

Türk vergi sisteminde bir servet vergisi şeklinde olan MTV'nin vergi miktarları belirlenirken çevreye verilen zarar göz ardı edilerek tamamen aracın değerine göre belirlenmektedir. Ağırlıklı AB ülkelerinde uygulanan CO2 emisyonuna göre

vergilendirme ile hem çevre kirliliğinin önüne geçilmesi hem de MTV'nin bir servet vergisi olma niteliğinde değişikliğe gidilmiştir.

Ayrıca tarh edilen MTV tutarı aracın yaşıyla ters orantılı olup, aracın yaşı arttıkça alınan MTV tutarı da azalmaktadır. Gelişen teknoloji ile yeni araçların CO2 salınımı oldukça azaltılmış olup, hatta elektrikli araçlarda CO2 salınım oranı sıfır olmaktadır. Bu durumda eski aracın yaydığı CO2 oranı artmasına rağmen daha az vergi alınırken, yaşı küçük olan ve çevreyi daha az kirleten yeni araçlar daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Bu yüzden de MTV'nin çevre kirliliği ile mücadeleye katkısı oldukça az olmaktadır.

Bu çalışmada MTV, özel tüketim vergisi (ÖTV) ve katma değer vergisi (KDV) üzerinde durulmuş ve inceleme bu başlıklarla sınırlı olarak yapılmıştır. Bu unsurların yanında MTVK'da yer alan verginin konusu, vergileme tarifeleri, istisnalar ve çifte vergilendirme hususları ile ilgili olarak sorun olarak değerlendirilen alanlara ve bu çözüme yönelik önerilere yer verilmiştir.

Tezin birinci bölümünde, vergi adaleti kavramına yer verilmiş olup, vergi adaletini sağlamaya yönelik ilkelerin neler olduğu ve vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörler incelenmiştir.

İkinci bölümde ise, motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilerin neler olduğu, MTV'nin ortaya çıkışı ve tarihsel süreçte geçirdiği değişiklikler ile bazı dünya ülkelerinde taşıtlardan alınan vergilere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde MTV uygulamasının vergi adaleti açısından değerlendirilmesi yapılmış, karşılaşılan sorunların neler olduğu Kanun sistematığında başlıklar halinde açıklanmış ve adaleti sağlamaya yönelik atılması gereken adımlara ilişkin önerilere değinilmiştir.

2023 yılında merkezi yönetim bütçesinde MTV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı %1'dir. Her ne kadar bu pay düşük olsa da MTV, literatürde sürekli olarak tartışılmıştır. Bunun en büyük nedeni ise MTV bir servet vergisi olmasına rağmen vergileme kriterlerinin seçiminde yapılan hatalar vergilendirmede adaletsiz sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Doğal olarak kişilerin ödeme gücünü yeterince kavrayamayan bir servet vergisi, vergide adalet ilkesinin sağlanmasını engelleyici mahiyettedir.

Servet vergileri arasında nispeten daha dzenli olarak tahsil edilen MTV'nin vergi adaletini sağlayıcı iyileştirmelerin yapılması ile birlikte kişilerin ödeme gúcünü daha iyi kavrayacağı, vergilendirmenin adil bir yapıya bürünmesi sonucunda mevcut ve olası tartışmaların azalacağı öngörülmektedir.



# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ ADALETİ

### 1.1. VERGİ ADALETİ TANIMI

Vergi adaletini tanımlamadan önce adalet kavramını tanımlamak gerekir. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde adalet, “Yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması” ve “hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi adaleti, toplumun genelinde kabul edilebilir bir şekilde vergi yükünün dağılımı olarak tanımlanabilir. Bir başka ifadeyle, vergi adaleti, toplumu oluşturan kişiler tarafından adil kabul edilen yöntemle toplam vergi yükünün dağıtılmasıdır.

Adalet ve vergi adaleti tanımlarından görüleceği üzere vergide adaletin göstergesi, bir ülkede yaşayan herkesin vergi ödemesi ve bu ödemeyi kendi ödeme güçlerine göre yapmasıdır.

### 1.2. VERGİ ADALETİ KAVRAMI

Kamu harcamalarının finansmanında ihtiyaç duyulan en önemli gelir kalemi olan vergilerin adil olması önemlidir. Adil bir vergi sistemi vergi yükünün adil dağıtımını beraberinde getirecek olup bunun sonucu olarak ise kişilerin vergilendirmeye gönüllü uyumu sağlanmış olacaktır. Adil bir vergi sisteminin hedefi, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla toplanan vergilerin, toplumdaki kişiler arasında hakkaniyetli ve adaletli bir biçimde dağıtılmasını sağlamaktır (Edizdoğan vd., 2011: 251).

Adil bir vergi sistemi oluşturmak her zaman tartışılacak bir konudur. Bunun sonucu olarak ise vergi adaleti konusu gündeme gelmektedir. Adil bir vergi sistemi, kişilerin gelir seviyeleri dikkate alınarak herkesin gelirine göre vergi ödemesi durumunda sağlanabilir.

Türk vergi mevzuatında ve özellikle de vergi kanunlarının esasını oluşturan Vergi Usul Kanunu (VUK)’da verginin tanımı yapılmamıştır. Sadece yürürlükte olan 1982 Anayasasında vergi ödevinin ne olduğu ve özellikleri ortaya konmuştur. 1876

Anayasasında vergilerin ödeme gücüne göre toplanması gerektiği hükmüne yer verilmişken bu ilke 1924 Anayasasında yer almamıştır. 1961 Anayasasında ise "Herkesin kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu" belirtilmiş olup, toplumdaki tüm kişilerin mali güçleri nazarında vergi ödemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Vergide adalet kavramı "yatay adalet" ve "dikey adalet" kavramlarını içerir. Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını gerektirir. Dikey adalet ise, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri gerektiği şeklinde ifade edilmektedir (Batırel ve Tezel, 1976: 126). Vergilemede adaletin sağlanması, büyük ölçüde benzer durumdaki kişilerin eşit muamele görmesine, vergilerin ödeme gücüne göre belirlenmesine ve gelir ile servetlerin belirli bir düzen içinde yeniden dağıtılmasına bağlıdır.

Vergi adaleti vergi sisteminin etkinliği, mükelleflerin vergiler üzerinde ödeme bilincinin geliştirilmesi, vergi yükünün emek gelirlerine göre minimize edilmesi, vergiler üzerinde ödeme alışkanlığı, mükelleflerin vergilere uyumu ile yakından ilişkilidir. Yine bu ilişkilerin yanında vergilerin ödeme gücü üzerindeki hissiyatı ile ülkeler arasında oluşan vergisel rekabet açısından da büyük önem arz etmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 223-224).

### **1.3. VERGİ ADALETİ İLKELERİ**

Verginin kimlerden veya hangi kaynaklar üzerinden alınması sorusu beraberinde vergi adaleti kavramını da akıllara getirmektedir. Toplumun farklı kesimlerinden alınacak verginin, adaletsiz bir şekilde alınması durumunda toplumsal huzuru olumsuz yönde etkileme ihtimali olabilecektir.

Vergi adaleti, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını hedeflediğinden, kişilerden alınacak verginin miktarı ve bu verginin kişisel ve mali durumlara göre nasıl belirleneceğini ifade etmektedir. Ayrıca, adalet kavramının kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişkenlik göstermesi nedeniyle, vergide evrensel ve değişmez ölçütler oluşturmak mümkün değildir. Bu nedenle, vergi adaletini sağlamak amacıyla bazı

teknik ilkelerden yararlanma düşüncesi temel bir ilke olarak benimsenmiştir (Akdoğan, 1980: 5-6).

Bu bağlamda az gelirliden çok gelirlilere nazaran daha düşük vergi alınması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması, bir kişinin hayatını idame ettirecek gelirin beyan dışı bırakılması, ailevi duruma göre vergi yükünün farklılaştırılması vb. uygulamalar vergi adaletine ulaşmayı sağlayabilir (Erginay, 1994: 43-44)

Vergi adaletinin temelini, vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılması oluşturur. Adil bir vergi sisteminin amacı, bu yükün hakkaniyetli bir şekilde dağıtılmasını sağlamaktır. Toplumdaki genel kabul gören reel gelir dağılımı ölçütlerine uygun olan vergi sistemi en adil sistem olarak kabul edilir. Bu nedenle, vergilemede adalet sorununu derinlemesine tartışmak ve adil bir gelir dağılımını belirleyen genel sosyal davranışları incelemek önemlidir (Akdoğan, 1980: 7-8).

Literatürde genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, açıklık ilkesi, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkelerinin vergi adaletinin sağlanmasında belirleyici ilkeler olduğu ifade edilmektedir.

### **1.3.1. Genellik İlkesi**

Bir ülkede yaşayan kişiler arasında herhangi bir ayırım yapmaksızın herkesin vergiye tabi tutulmasıdır. Toplumun tümüne fayda sağlayan kamu hizmetlerinin sunulabilmesi için, o toplumdaki kişilerin din, dil, ırk veya diğer ekonomik olmayan kriterler gözetilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir (Çağan, 1982: 147).

Vergide adaletin temel koşulu, tüm vatandaşların vergi karşısında eşit olması ve vergi yüküne katkıda bulunmasıdır. Bu ilkeye vergide genellik ilkesi denir. Bazı kesimlerin vergiden kaçınarak, toplumun sağladığı yararlarından faydalanıp vergi yükünü başkalarına bırakması adaletsizliktir (İrtenk, R. Saffet, 1971: 121).

Genellik ilkesi, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini ifade eder. Bu ilke, ödeme gücü düşük olanların vergiden muaf tutulması şeklinde anlaşılabilir; ancak, vergi indirimi, bağışlar ve istisnalar gibi uygulamalarla genellik ilkesinin ihlal edilmemesi gerekir (Akdoğan, 2009: 199). Gelirden daha az pay alanları korumak amacıyla yapılan yasal düzenlemeler, bazı kişilerin vergi muafiyeti

kazanmasına veya belirli durumların vergiden istisna edilmesine yol açabilir. Ayrıca, bazı vatandaşlara vergi indirimleri de sağlanabilir. Bu uygulamalar, gelir dağılımında adaleti sağlamaya yardımcı olsa da vergi adaletini olumsuz etkileyebilir.

### **1.3.2. Uygunluk İlkesi**

Bu ilkeye göre, kişilerden alınacak olan vergi en uygun olan zamanda ve şekilde tahsil edilmelidir. Vergi, mükellefin ödeme gücünün en yüksek olduğu zaman ve koşullarda tahsil edilmelidir (Akdoğan, 2009: 211).

Bu yardımcı ilke özellikle vergi ahlakının düşük olduğu, vergi zihniyetinin olumsuz olduğu ve devlet-vatandaş ilişkilerinin zayıf olduğu ülkelerde, mali psikoloji için büyük bir öneme sahiptir. Bir vergi politikasının mükelleflerin vergi kaçakçılığına teşebbüs etmelerini sınırlayarak vergi ödeme eğilimlerini arttırarak vergi gelirlerinin yükselmesine katkısı diğer etkenlerin yanı sıra uygunluk ilkesinin hangi ölçüde dikkate alındığına bağlıdır (Turhan, 2020: 218).

Bu ilkede önemli olan vergi yükünün mükellefler arasında nasıl dağıtıldığı değil, vergilerin tahsilat dönemleri ve koşullarının adil ve uygun şekilde düzenlenmesiyle ilgilidir. Vergi ödemelerinde mükelleflerin aşırı yük altına girmelerini önlemeyi hedefleyen bu ilke, tüm mükellefler için ayırım yapılmadan uygulandığında vergi adaletine olumlu katkılar sağlayabilir (Akdoğan, 2009: 211).

Vergi adaleti bakımından verginin gelir, harcama veya servetin hangisi üzerinden alınmasının daha anlamlı olacağı, konulacak vergi çeşidinin yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği burada önem taşımaktadır (Akdoğan, 2009: 212).

### **1.3.3. Açıklık İlkesi**

Açıklık ilkesi, vergi mevzuat ve uygulamaları ile ilgili hususların açık ve kesin bir şekilde düzenlenerek, toplumun her kesimi açısından kolayca açıklanabilmesini ifade eder.

Vergi uygulamalarının başarılı olabilmesi için, vergi kanunlarının açık ve yanlış anlaşılmaları engelleyecek şekilde yazılması önemlidir. Kanun metinlerinde

kullanılan kelimelerin, günlük konuşmada kullanılan anlamları taşınması ve farklı bir anlam ifade edildiğinde bunun kanunda açıkça belirtilmesi gerekir. Mükellef, ödeyeceği vergiyi bilecek durumda olmalı ve bu yükümlülük neticesindeki mali yükü hesaplayabilmelidir.

Açıklık ilkesinin temel dayanağını, mükellefin kim olduğu, matrahın, vergi oranının, ödeme şeklinin ve zamanının kanunlarda net bir şekilde belirtilmesi oluşturur. Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi hesaplayabilmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, bu ilkenin temel amacı, vergi mükelleflerinin kanunlarda geçen terimlerin anlamını doğru bir şekilde kavrayıp yorumlamalarını sağlamaktır (Akdoğan, 2009: 210). Vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikler mevzuatı içinden çıkılmaz bir hale getirebilir bu durum mükelleflerin kanunlara uyumunu olumsuz etkileyebilir.

Açıklık ilkesi, mükelleflerin tepkileri ve mevcut vergi kanunlarına uyumu açısından önem taşımaktadır. Anlaşılması zor ve muğlak bir şekilde düzenlenen vergi kanunlarına karşı mükelleflerin tepkileri, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı şeklini alabilmektedir. Vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin düzenleme ve genelgelerin kolaylıkla anlaşılması gerekmektedir (Akdoğan, 2009: 209).

#### **1.3.4. Belirlilik İlkesi**

Belirlilik ilkesi, verginin açık ve kesin bir şekilde tanımlanmasını ifade eder. Bu ilkeye göre, mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının önceden net olarak belirlenmiş olması gerekir. Devlet, vergi toplarken keyfi bir tutum sergileyemez; vergi yükümlülükleri ve oranları, kanuni düzenlemelere göre açıkça belirlenmiş olmalıdır.

Eğer vergi kanunları mükellefler için anlaşılması zor veya muğlak bir biçimde düzenlenmişse, mükellefler vergi yükümlülüklerinin detaylarını, ödeme yerini ve zamanını net olarak bilmekte zorlanabilirler. Bu durum, kamu otoritesinin güvenilirliğini zedeleyebilir ve çeşitli olumsuz sonuçlara yol açabilir (Akdoğan, 2009: 209). Mükelleflerin verginin ne kadarını, ne zaman ve nereye ödeyeceklerini önceden bilmeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin belirsizlik ve kuşku içinde kalmaları, vergiye karşı çeşitli tepkiler geliştirmelerine neden olabilir. Bu durum, kamu otoritesinin güvenilirliğini

zedelebilir ve çeşitli olumsuz etkiler doğurabilir. Belirsizlikler, mükellefleri vergi yükümlülüklerine karşı olumsuz davranışlar sergilemeye teşvik edebilir (Herekman, 1976: 46).

Böyle bir durum, vergi uygulamalarının adil bir şekilde yürütülmesi açısından olumsuz sonuçlara yol açabilir. Belirsizlikler ve kuşkular, vergi sürecinin adaletli koşullar altında gerçekleştirilmesini engelleyebilir.

### **1.3.5. Eşitlik İlkesi**

Vergi adaleti açısından, vergi yükünün adil ve hakkaniyetli dağılması adına önemli bir ilkedir. Vergilemede eşitlik ilkesi, kişilerin genel vergi yükünü ödeme güçlerine göre paylaşımları anlamına gelmektedir (Erginay, 1994: 47).

Bu ilkeye göre, gelir seviyeleri benzer olan kişilerin benzer koşullarda ve aynı oranda vergilendirilmesi gelir seviyeleri farklı olan kişilerin ise aynı miktarda vergi ödememesi gerektiği vurgulanır (Edizdoğan vd., 2011: 249).

1982 Anayasasının eşitlik güvencesini ifade ettiği 10'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında "hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz" şeklinde denilmek suretiyle kişilerin eşit olduğu belirtilerek ayrıcalık yasağı ifade edilmiştir. Ayrıcalık yasağı, ortak hukuk düzeninde herkesin kanunlara uymak ve davranışlarından dolayı kanunların öngördüğü sorumluluğu üstlenmek zorunda bulunduğu, kısaca kimsenin kanunların ve hukukun üstünde olmadığı anlamında eşitliğin şekli yönünü vurgulamaktadır.

Yine Anayasanın 73'üncü maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Görüldüğü üzere soyut olarak Anayasada sınırları ifade edilen adalet kavramının meşruluğu vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımına bağlanmıştır. Nitekim verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır. Zaten adil ve dengeli bir vergi politikası, sosyal devlet anlayışının da vazgeçemeyeceği ilkelerden birisi olmalıdır (Bay ve İnneci, 2017: 207).

Vergilemede adaletin sağlanması açısından kritik bir rol oynayan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin bireysel, toplumsal ve ekonomik koşulları dikkate alınarak

daha adil şekilde dağıtılmasını gerektirir. Vergi adaletinin sağlanması, mükelleflerin mali kapasitelerine uygun bir vergi yükümlülüğünün belirlenmesini ve böylece toplumda sosyal dengeyi korumayı hedefler. Bu bağlamda, eşitlik ilkesi, vergi politikalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında kritik bir normatif standart olarak değerlendirilmelidir.

Bu ilke, vergi adaleti bağlamında yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak iki ana kategoriye ayrılarak ele alınır. Eşit durumda bulunan kişilerin eşit bir şekilde vergilendirilmesi gereğine yatay adalet, eşit olmayan kişilerin vergi farklılaştırılmasına gidilmek suretiyle vergilendirilmesi ise dikey adalet olarak ifade edilir (Batırel ve Tezel, 1976: 126).

Aynı ya da benzer durumdaki kişilerin benzer şekilde ve miktarda vergilendirilmesi yatay eşitlik olarak adlandırılırken, sosyal ve ekonomik durumları farklı olan kişilerin farklı oranlarda vergilendirilmesine de dikey eşitlik denir. Bu iki ilke, vergi adaletinin sağlanmasında temel kavramsal çerçeveyi oluşturur ve mükelleflerin mali kapasitelerine uygun vergilendirme politikalarının geliştirilmesinde kritik bir rol oynar.

Yatay eşitlik, kanunların tüm kişilere eşit bir şekilde uygulanmasını öngörmekle birlikte, mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda vergilendirilmesini de gerektirir. Bu ilke, vergilendirme sürecinde adaletin sağlanması açısından kritik bir unsur olarak değerlendirilir ve vergi yükünün mükellefler arasında dengeli bir şekilde dağıtılmasını amaçlar. Öte yandan, dikey eşitlik, mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları gibi farklılıklarına göre vergi yüklerinin değişiklik göstermesini öngörür. Bu yaklaşımda amaç, kişilerin ödeme güçlerine uygun olarak vergilendirilmesinin yanı sıra, milli gelirin yeniden dağıtımı yoluyla sosyal adaletin sağlanmasıdır.

Vergi adaletinin temel dayanağı olan eşitliğin sağlanması, her zaman kolay bir görev değildir. Bu nedenle, eşitlik ilkesinin hayata geçirilmesi, mükelleflerin vergi ödeme gücünün doğru bir şekilde tespit edilmesine ve bu tespitin idari ve sosyal düzenlemelerle etkin biçimde desteklenmesine bağlıdır (Akdoğan, 2009: 151-152).

Toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit bir şekilde dağıtılması, fedakârlıkta eşitlik kavramıyla açıklanır. Bu ilke, kişilerin psikolojik durumlarına dayanan marjinalist kuramla ilişkilidir. Marjinal fayda kuramına göre, vergiler

mükellefler üzerinde bir yük oluşturarak, onların gelirlerinden elde ettikleri faydayı düşürür. Dolayısıyla, fayda kaybının her mükellef için eşit şekilde gerçekleşmesi gerektiği ifade edilir (Erginay, 1994: 47-48).

Bu hususla ilgili olarak literatürde üç farklı görüş olup, bu görüşler; eşit oranlı fedakârlık, eşit fedakârlık ve en az toplam fedakârlık görüşleridir.

Eşit fedakârlık anlayışında, vergi yükünün parasal boyutunun mükellefler arasında eşit olarak dağılması gerekir. Yani, verginin parasal yükünün tüm mükellefler arasında gerçek vergi yüklerini eşit hale getirecek şekilde paylaşılması eşit fedakârlık olarak adlandırılır (Erginay, 1994: 48).

Eşit oranlı fedakârlık anlayışı, mükelleflerin varlık veya gelir seviyeleri yüksek olanlarının toplumdan daha fazla fayda sağladığı varsayımıyla, bu kişilerin daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğini savunur. Bu görüşe göre, varlık veya gelir düzeyi yüksek olanlar, az olanlara göre daha fazla vergi ödemelidir. Uygulanacak eşit veya tek oranlı vergi yoluyla farklı refah düzeyindeki mükelleflerden farklı tutarlarda vergi ödemesi sağlanacaktır (Akdoğan, 2009: 204).

En az toplam fedakârlık ise, toplanan verginin toplumun her kesimi üzerindeki fedakârlığı en düşük seviyede tutmayı ifade eder. Bu ilkeye göre, vergi yükü, toplumun genelinde en az fedakârlığa yol açacak şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır.

#### **1.4. VERGİ ADALETİNİ OLUMSUZ YÖNDE ETKİLEYEN FAKTÖRLER**

Kişiler vergi borçlarını ödemedi genellikle kayıtsız ve önemsemezdirler. Bunun nedeni mükelleflerin vergiye karşı gösterdiği tepkilerdir. Bu tepkilerin nedenleri; halkın devlet yönetimine karşı olan güvensizliği, devlet yöneticilerinin görevlerini kötüye kullanması, kamu hizmetlerinin yetersizliği, ağır vergi yükü, vergi bilincinin zayıf olması olarak sıralanabilir. Mükellefler vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanarak veya vergi ödememek için doğrudan vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getiremeyebilirler (Erginay, 1994: 123).

Vergi adaletini olumsuz etkileyen faktörler istisna ve muafiyetlerden faydalanarak veya kanundaki boşlukları kullanarak vergiden kaçınma şeklinde olabileceği gibi kanunlara aykırı davranışlar sergilemek suretiyle vergi kaçakçılığı

şeklinde de kendini gösterebilir. Bunların dışında çifte vergilendirme, verginin yansımaları, vergi afları ve kayıt dışı ekonomi de diğer faktörler arasındadır.

#### **1.4.1. Vergiden Kaçınma**

Vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin vergi matrahını azaltma veya yok etme şeklinde vergiye karşılık olarak verdikleri tepkilerdir. Bir verginin tarh edebilmesi için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerden faydalanmak suretiyle veya kanunlarda bulunan boşluklardan faydalanarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemesi halinde vergiden kaçınma gerçekleşir. Bu durum, kanuni olarak bir suç teşkil etmediği için herhangi bir ceza uygulanmaz (Pehlivan, 2003: 176).

Vergiden kaçınma, yükümlülerin vergi yükünü azaltmak için vergilerin etkisiyle tercihlerini değiştirmeleri şeklinde olabilir. Ayrıca, ödenecek vergiden ziyade, vergiyle birlikte gelen yükümlülükler ve sonuçları nedeniyle de vergiden kaçınma eğilimleri ortaya çıkabilir (Öncel ve Çağan, 1994: 45).

Kanunlarda bulunan boşluklardan yararlanmak ve vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle vergiden kaçınılması halinde bu boşlukları kapatacak kanuni düzenlemeler yaparak vergi kaybına engel olmak gelir kuruluşlarının amacıdır. Kanun boşlukları kapatmak için yapılacak her yama vergi kanunlarının daha da karmaşık hale gelmesini beraberinde getirecektir. Bu durum, kıt kaynakların kullanımını ve değerlendirilmesini olumsuz etkileyerek hem maliyet hem de zaman kaybına neden olacaktır (Akdoğan, 2009: 169-170).

Mükellefler arasında bilinen ve yaygınlaşmış vergiden kaçınma yöntemleri mevcut olduğu sürece, vergi adaleti olumsuz etkilenir. Ayrıca, vergi gelirlerinin azalması, yeni vergilerin getirilmesi veya mevcut vergi oranlarının artırılması gerektiği durumlarda, vergilendirmede adaletli ve dengeli bir dağılım yeniden zarar görebilir (Akdoğan, 2009: 170).

Kanunlarda belirlenen kurallara göre vergi ödemekle yükümlü olunmakla birlikte, hiç kimsenin vergi yükümlüsü olabilmek için özel bir çaba sarf etmesi gerekmez. Eğer kanun, belirli bir gelir seviyesinin altında kalanların vergi

ödememelerine izin veriyorsa, bu durumdan yararlanmak herkesin doğal hakkıdır (Nadaroğlu 2000: 279).

#### **1.4.2. Vergi Kaçakçılığı**

Vergilere karşı tepkiler arasında, mükellefler tarafından en sık başvuru alan vergiye direniş yöntemlerinden biri vergi kaçakçılığıdır (Aktan ve Dileyici, 2009: 153).

Vergi kaçakçılığı, vergiden tamamen kaçınmak ya da ödenmesi gereken tutarı eksik ödemek amacıyla vergi kanunlarına aykırı davranmayı ifade eder. Kanunlara aykırı olduğu için vergi kaçakçılığı suç olarak kabul edilir (Nadaroğlu, 2000: 280).

Vergi kaçakçılığı, bir sorun olarak kabul edilir ve vergi mükellefinin vatandaşlık bilincinin eksik olduğunu gösterir. Vergi kaçakçılığı, mükelleflerin vergi kaçırma fırsatlarına bağlıdır. Ücretli çalışanlar, vergi kaçırma şansına sahip olmadıkları için, bu durum onların daha ahlaki olduklarını göstermez; daha çok, vergi kaçırma imkanlarının daha kısıtlı olduğunu yansıtır. Ücretli çalışanların vergileri, işverenleri tarafından beyan edildiğinden vergiden kaçma şansları bulunmamakta ancak, vergi kaçırma fırsatına sahip olanlar vergilerini eksik ödeyebilir. Bu durum, mükellefler arasındaki vergi adaletini bozar (Türk, 2010: 201)

Vergi ahlakı, hem mükellefin sosyo-kültürel düzeyi hem de yaşadığı toplumun kültürel seviyesiyle ilişkilidir. Genellikle, gelir düzeyinin yüksek olması daha yüksek bir kültürel seviyeyle ilişkilendirilir ve vergi kaçakçılığı gelişmiş ülkelerde, az gelişmiş ülkelere kıyasla daha düşük seviyelerde gözlemlendiği kabulü yapılır. Ancak, vergi kaçakçılığını sadece gelir, ahlak ve gelişmişlik düzeyine bağlamak yeterli değildir; vergi sistemlerinin yetersiz uygulanması da bu sorunun yaygınlaşmasına yol açabilir (Herekman, 1976: 286).

Vergi kaçakçılığı, insan zekâsıyla paralellik göstererek birçok farklı şekilde ortaya çıkabilir. Örneğin, yanlış veya sahte beyanlarda bulunmak, işe başlama durumunu bildirmemek, gerekli belgeleri düzenlememek, yanıltıcı veya sahte belgeler hazırlamak, muhasebe hilelerine başvurmak ve vergi matrahını düşük göstermek amacıyla muhasebe manipülasyonlarına yönelmek gibi çeşitli stratejiler ile vergi kaçakçılığı gerçekleştirilebilir (Edizdoğan vd., 2011: 212-213).

Bunun yanı sıra, vergi kaçakçılığının yaygın yöntemleri arasında belgesiz alım-satım işlemleri gerçekleştirmek, sahte ve yanıltıcı belgeler düzenlemek, maliyetleri gereğinden yüksek göstermek, stok tespitlerini yapmamak veya yanlış tespit yapmak gibi uygulamalar da vergi kaçakçılığının en yaygın biçimlerindedir (Arıkan, 2005: 160-161).

Vergi kaçakçılığı, ülke ekonomisinde mali, iktisadi ve psikolojik sonuçlara yol açar. Vergi kaçakçılığı, kamu gelirlerini azaltır ve bu durum, hükümetlerin yeni vergi kaynakları arayışına girmesine veya mevcut vergi oranlarını artırmasına neden olabilir. Bazı mükellefler vergilerini düzenli olarak öderken, diğerlerinin vergi ödememesi vergi adaletini olumsuz yönde etkiler (Erginay, 1994: 126-127).

Vergi türleri açısından, dolaysız vergilerde vergi kaçırmak genellikle daha kolaydır, çünkü bu vergiler beyana tabi olup vergileme bu beyan üzerinden yapılmaktadır. Öte yandan, dolaylı vergiler, fiyat yoluyla yansıtıldığı için vergi kaçırmak daha zordur. Ancak, vergi idaresinin uzman bir kadro ile sıkı denetim uygulaması, iyi bir muhasebe ve belge düzeni ile vergi kaçakçılığını önlemek veya en aza indirmek mümkündür (Nadaroğlu, 2000: 282).

Türkiye’de vergi kaçakçılığıyla ilgili suçlara yönelik yapılan düzenlemelerde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. 4369 sayılı Kanun ile VUK’un 344’üncü maddesinde düzenlenen bu suç, Kanununun 359’uncu maddesine aktarılmıştır. Burada iki ana değişikliğe gidilmiştir:

- **Kasten İbaresini:** Önceki düzenlemede, kaçakçılık suçunun oluşması için “kasten” ibaresi gerekli görülmekte iken, yapılan düzenlemede ise bu ibare yer almamaktadır. Bu değişiklikle, mükellef kasıtlı olmadığını iddia etse de suç yine oluşacaktır. Bu durumda, suçun oluşumu için kasıt aranmayacak, fiil yeterli olacaktır.

- **Vergi Ziyayı Gerekliliği:** Yeni düzenlemede, kaçakçılık suçunun oluşması için vergi kaybının bulunması gerekmemektedir. Vergi ziyayı olup olmadığına bakılmaksızın, mükellefin kanunda belirtilen kaçakçılıkla ilgili fiillerini işlemesi durumunda suç oluşacaktır. Bu değişiklikle, fiiller tarh döneminden önce tespit edilse bile kaçakçılık cezası uygulanabilecektir.

### 1.4.3. Çifte Vergilendirme

Çifte vergilendirme, tek bir vergi konusu üzerinde aynı vergilendirme döneminde birden çok vergi alınması durumunu ifade eder. Bu durum, bir mükellefin aynı gelir veya mal varlığı için farklı vergi yetkileri tarafından iki kez vergiye tabi tutulması anlamına gelir ve vergi adaletsizliğine yol açar. Vergi sisteminin temel ilkesi, bir gelir unsurunun yalnızca bir kez vergilendirilmesidir. Bu ilkenin ihlali, yani bir gelirden iki kez veya daha fazla vergi alınması hem vergi adaletini hem de eşitliğini zedeler. Çifte vergilendirme, mükelleflerin aynı gelir üzerinden fazladan vergi ödemek zorunda kalmasına neden olarak vergi yükünü artırır ve vergi sisteminin etkinliğini olumsuz etkiler.

Çifte vergilendirme, kazancın farklı mükelleflerin elinde bulunduğu (ilişkili işletmelerde ekonomik çifte vergilendirme) ya da aynı tüzel kişiliğin elinde bulundurulduğu durumda (sabit iş yerlerinde hukuki çifte vergilendirme), aynı kazancın birden fazla vergi idaresi tarafından vergi matrahına dâhil edilmesi anlamına gelmektedir. Çifte vergilendirme, uluslararası ticaret ve yatırım akışları üzerinde potansiyel bir engel oluşturması nedeniyle, arzu edilmeyen bir durumdur ve mümkün olduğu her durumda önlenmesi gerekir (OECD, 2022: 189).

Çifte vergilendirme hem hukuki hem de ekonomik perspektiflerden ele alınabilir:

Hukuki anlamda çifte vergilendirme, en az iki veya daha fazla ülkenin aynı vergi konusu üzerinde vergi talep etmesi durumudur. Bu durumda, mükellefler aynı gelir, kazanç veya varlık için birden fazla ülkeye vergi ödemek zorunda kalabilirler. Hukuki açıdan, çifte vergilendirme genellikle uluslararası vergi anlaşmaları ve düzenlemelerle çözülmeye çalışılır. Bu anlaşmalar, ülkeler arasındaki vergi çakışmalarını önlemek ve mükelleflerin yalnızca bir ülkede vergi ödemelerini sağlamak amacı taşır.

Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, ekonomik açıdan, aynı vergi konusu üzerinde birden fazla kişinin veya mükellefin vergi yükümlülüğü altına girmesi durumunu ifade eder. Bu, özellikle uluslararası ticaret ve yatırım gibi durumlarda ortaya çıkabilir ve mükelleflerin aynı gelir veya kazanç üzerinden birden fazla vergi

ödemesi anlamına gelir. Ekonomik olarak, çifte vergilendirme, yatırım kararlarını olumsuz etkileyebilir ve ekonomik verimliliği azaltabilir.

Her iki açıdan da çifte vergilendirme, vergi adaletini ve ekonomik etkinliği bozarak, vergi mükelleflerinin yükünü artırabilir. Bu nedenle, çifte vergilendirmeyi önlemek ve uluslararası vergi sorunlarını çözmek amacıyla çeşitli uluslararası anlaşmalar ve düzenlemeler yapılmaktadır (Yavuz, 2015: 49).

Hukuki anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için devletler vergilendirme yetkilerini sınırlamalıdır. Öte yandan ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için anlaşmaya taraf devletler bu tedbirin yanı sıra vergi sistemlerini büyük ölçüde uyumlu hale getirmeli ve bu yönde ikili müzakereler yürütmelidir (Öz, 2005: 30-31).

Çifte vergilendirme, kanun koyucunun bilerek ve isteyerek ortaya koyduğu bir uygulama olabileceği gibi, istenmeyen fakat uygulamadan kaynaklanan bir durumda olabilmektedir. Çifte vergilendirme mükellefler üzerinde ağır bir vergi yükünün doğmasına neden olabilir. Bu açıdan çifte vergilendirme, vergi ödeme gücüyle ilgili ilkelere aykırı olabilir ve kaynakların dağılımını olumsuz etkileyebilir. Mükellefler, vergi yüklerini hafifletmek amacıyla vergi avantajı sağlamayan veya ekonomik olarak rasyonel olmayan alanlara yönelebilirler. Ayrıca, çifte vergilendirme, vergi kaybını artıran stratejilere yönelme eğilimini teşvik edebilir. Uluslararası düzeyde ise, vergi yetkilerinin çatışması, küresel ticaret ve yatırımlar üzerinde sorunlar doğurabilir. Bu durum, vergi adaleti ve ekonomik etkinlik açısından çeşitli zorluklara yol açar (Akdoğan, 2009: 173).

Bir diğer tartışma konusu ise, vergilendirilmiş gelirin harcamalar sırasında tekrar vergilendirilmesinin çifte vergilendirme sayılıp sayılmayacağıdır. John Stuart Mill dahil pek çok maliye yazarı, elde edilen gelirden yapılan tüketim harcamalarını vergilendirmenin çifte vergilendirme olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Ayrıca, elde edilen gelirden biriktirilen tasarrufları vergilendirmenin de çifte vergilendirme olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Bu görüşe göre, aynı gelir üzerinde birden fazla vergi alınması, vergi adaletini ve eşitliğini ihlal eder (Nadaroğlu, 2000: 285).

Ayrıca, tasarrufların da gelirden elde edildikten sonra tekrar vergilendirilmesi çifte vergilendirme olarak adlandırılmaktadır. Gelirin bir kısmı tasarruf olarak

ayrıldığında ve bu tasarruflar ilerleyen dönemlerde kullanıldığında, tasarruflardan elde edilen kazançların ayrıca vergilendirilmesi, çifte vergilendirme olarak görülür. Bu durum, aynı gelir üzerinde birden fazla vergi yükü oluşturduğundan, vergi adaleti ilkesini zedeler ve mükelleflerin vergi yükünü artırır.

Bu tartışmalar, vergi sistemlerinde çifte vergilendirmenin önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir yer tutar. Çifte vergilendirme sorununu çözmek amacıyla çeşitli vergi politikaları ve düzenlemeler geliştirilmiş olup, bu düzenlemeler genellikle gelir üzerinden yapılan harcamalar veya tasarruflar üzerindeki vergi yüklerini dengelemeyi hedefler.

#### **1.4.4. Verginin Yansıması**

Verginin yansıması, vergiyi ödemekle yükümlü olan kişinin diğer ekonomik koşullar sabit kalmak şartıyla, kanuni olarak ödemekle yükümlü olduğu vergi yükünü, gelir ve servetinde herhangi bir değişiklik olmadan bir veya daha fazla kişiye devretme süreci olarak tanımlanabilir (Turhan, 2020: 277). Bu süreç, verginin ödeyicinin maliyetini dolaylı olarak başka kişilerin üzerine yükleyerek, vergi yükünün farklı kişilere aktarılmasını ifade eder.

Verginin yansıması, vergi ödeyicisinin gerçekte vergi yükünü taşımadığı durumlarda ortaya çıkar. Bu anlamda vergi yansıması, vergi yükünün ekonomik fırsatları kullanarak kısmen veya tamamen başka kişilere veya gruplara devredilmesini ifade eder (Nadaroğlu, 2000: 264). Örneğin, bir işletme tarafından ödenen dolaylı vergiler, genellikle ürün veya hizmet fiyatlarına yansıtılır ve dolayısıyla bu vergi maliyeti nihai tüketicilere aktarılır.

Verginin yansıması, vergi sisteminin ekonomik etkilerini anlamada önemli bir rol oynar ve vergi adaleti ile ilgili analizlerde dikkate alınması gereken bir faktördür. Yansıma süreci, vergi yükünün ekonomik etkilerini ve kimin nihayetinde vergi maliyetini üstlendiğini belirler. Bu nedenle, vergi politikalarının tasarımı ve uygulanması sırasında bu sürecin dikkate alınması önemlidir.

Vergi yükü, verginin türüne, piyasa koşullarına ve hukukî faktörlere bağlı olarak devredilip yansıtılabilir. Bir vergi yükümlüsü, ödediği vergiyi kısmen veya tamamen alıcıya veya tüketicilere devretmek amacıyla malın fiyatını artırabilir. Bu

durum, verginin ileriye yansıtılması olarak bilinir. Ancak, bu tür bir yansıtma, piyasa koşullarının ve talep elastikiyetinin uygun olmasına bağlıdır.

Eğer talep elastikiyeti, fiyat artışına duyarlı değilse, yani tüketici talebi fiyat artışı ile belirgin şekilde azalıyorsa, vergi yükümlüsü vergi maliyetini başkalarına devretmek için farklı stratejiler arayabilir. Bu durumda, vergi yükümlüsü, vergi maliyetini piyasadan aldığı mal veya üretim faktörlerinin fiyatını azaltarak devretmeye çalışabilir. Bu süreç, geriye yansıtma olarak adlandırılır. Böylece, vergi yükü, maliyetler üzerindeki etkiler yoluyla, üreticinin veya satıcının ödediği vergi, dolaylı olarak başkalarına, yani tedarikçilere veya üretim faktörlerini sağlayanlara aktarılmış olur (Turhan, 2020: 279).

Verginin yansıtılması, özellikle düşük ödeme gücüne sahip kişiler üzerine vergi yükünün devredilmesi durumunda, vergi adaletine ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesine aykırı olabilir. Verginin bu şekilde yansıtılması, vergi yükünün, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerden daha az ödeme gücüne sahip kişilere aktarılmasına neden olabilir, bu da vergi sisteminin eşitlik ve adalet prensiplerine zarar verir. Bu durum, düşük gelirli kişilerin vergi yükünü orantısız bir şekilde artırarak, adaletli bir vergi yükü dağılımını bozar.

#### **1.4.5. Vergi Afları**

Vergi affı, devletin belirli politik sebeplerle vergi alacaklarından vazgeçmesini ve böylece vergi borçlarının silinmesini ifade eder. Vergi affı, zamanaşımı veya terkin gibi teknik kavramlarla ilgili vergi adaleti ya da vergi yönetimi mekanizmalarına dahil olmayıp, temel olarak politik gerekçelerle alınan ve özel bir kanunla uygulamaya konulan olağanüstü bir tedbir olarak değerlendirilir. Bu tür aflar, genellikle ekonomik veya sosyal amaçlarla, belirli durumlarda vergi mükelleflerine kolaylık sağlamak amacıyla yapılır (Dikmen, 1980: 109-110).

Vergi aflarının çeşitli avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Vergi aflarının olumlu yönleri arasında, vergi gelirlerinde kısa vadeli artış ile vergi yönetimi ve yargı süreçlerinin maliyetlerinin azalması sayılabilir.

Öte yandan, vergi aflarının olumsuz yönleri de vardır. Bunlar, kısa vadede gelir artışı sağlasa da uzun vadede vergi gelirlerinde düşüşe neden olması, yeni af beklentisi

oluşturması, dürüst mükellefler arasında adaletsizlik hissi uyandırması ve vergi idaresinin zayıflığını ima ederek kişilerin vergi ödeme istekliliğini azaltmasıdır. Ayrıca, vergi kaçırma fiilinin ciddiyetinin azaldığı ve suç olarak görülmediği algısını pekiştirebilir (Savaşan, 2006: 45).

Vergi afları, vergi adaletini ve eşitsizliğini bozduğu için vergilendirmenin nihai amacından sapmasına neden olacaktır. Vergi sisteminin yapısını ve etkinliğini bozan bu uygulamalar, sık sık mevzuat değişikliği, af uygulamaları, vergileme ilkelerinden uzaklaşan uygulamalar, vergi politikalarının yerinde uygulanmaması, iktidarı kaybetme endişesi ile düşünülmeden uygulanan kısa vadeli geçici çözümler sapsalara örnek gösterilebilir (Biyar ve Akyol, 2022: 107).

Vergi affı, vergi önünde eşitlik ilkesini zedeleyici bir uygulama olup, özellikle yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz olarak yerine getiren dürüst mükelleflerin aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Bu durum, vergi adaletinin bozulmasına yol açar. Vergi aflarının sık sık uygulanması, toplumun bu tür düzenlemeleri alışkanlık haline getirip belirli dönemlerde beklemesine neden olabilir. Bu durum da vergi kaybını artırıcı bir etkiye neden olur (Özer, 1974: 186).

Adil bir vergi sistemi, mükelleflerin vergiye olan tutumlarını şekillendirmede büyük bir rol oynar. Vergi sistemindeki adaletsizlikler, mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını olumsuz yönde etkileyerek gönüllü uyumlarını zayıflatabilir. Vergi afları, ekonomik, mali ve siyasi nedenlerle başvurulan araçlar olarak, vergisini zamanında ve eksiksiz ödeyen mükellefleri haksız rekabetle karşı karşıya bırakır. Bu durum, vergisini ödemeyenler için bir avantaj sağlar ve sürekli vergi affı beklentisi, kayıt dışı ekonomi oluşumuna katkıda bulunur. Sonuç olarak, toplumda vergi bilinci ve vergi ahlakı zayıflar (Kargı ve Yüksel, 2010: 39).

Son dönemde Türkiye’de sıkça çıkartılan vergi afları siyasi ve ekonomik kaygılar gözetilerek uygulamaya konulmuştur. Vergi afları, bir yandan vergi tahsilatını artırmaya katkı sağlarken, diğer yandan vergilerini tam, eksiksiz ve zamanında ödeyen mükellefler için olumsuz bir durum oluşturarak kanunlara ve hukuka bağlılıklarını ciddi şekilde zedeleyebilmektedir. Günümüzde, vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunun artırılmasının büyük önem kazandığı bir dönemde, vergi aflarının uygulanması bu uyumu önemli ölçüde azaltmaktadır.

#### 1.4.6. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, devletin denetim ve bilgisi dışında gerçekleştirilen, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma amacı güden faaliyetlerle devlete vergi kaybına yol açan işlemleri ifade eder. Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasında çeşitli sebepler etkili olabilmektedir. Bunlar arasında önemli bazı nedenler şunlardır:

- Mali ve ekonomik faktörler, örneğin vergi adaletinin sağlanamaması, enflasyon, gelir dağılımındaki dengesizlikler,
- Vergi kanunlarının karmaşıklığı, anlaşılması zor olması ve çok sık değişmesi, dilinin anlaşılabilir olmaktan uzak olması, yüksek vergi oranları, istisna ve muafiyetler gibi hukuki nedenler,
- Vergi idaresinin organik yapısı, personel ve denetim yapısı gibi idari nedenler,
- Vergi ahlakı ve mükellef psikolojisi gibi sosyal nedenler,
- Baskı grupları ve siyasal nedenler (Gediz Oral vd., 2015: 121)

Kayıt dışı ekonominin neden olacağı en önemli sorun devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin tahsilatında azalmaya neden olmasıdır. Gelir kaynağı azalan devlet otoritesi ya borçlanmaya gidecek ya da yeni vergiler tahsis ederek var olan gelir kaybını telafi etmeye çalışacaktır. Yapılacak diğer bir yöntem ise halihazırda yürürlükte olan vergilerin oranları yükseltilerek gelir sağlanmasıdır. Bu durumda kişiler üzerindeki vergi yükü artacak ve vergi adaletinde ciddi bozulmalar meydana gelecektir.

#### 1.5. VERGİ ADALETİNE ULAŞMA YÖNTEMLERİ

Kamusal mal ve hizmetlerin etkin ve adil bir şekilde finanse edilmesine yönelik iki temel vergilendirme ilkesi bulunmaktadır: fayda ilkesi ve ödeme gücü ilkesi.

Fayda ilkesine göre, kişiler kamusal mal ve hizmetlerden ne kadar fayda sağlıyorsa, o ölçüde vergi ödemelidirler. Ödeme gücü ilkesi ise, kişilerin kamusal mal ve hizmetlerden sağladıkları faydaya bakılmaksızın, mali durumlarına göre vergilendirilmesini öngörür. Bu ilkeye göre, mali gücü daha fazla olan kişiler daha

yüksek vergi öderler, çünkü verginin adil bir şekilde toplanması bu şekilde sağlanır (Şener, 2006: 211).

Vergi sisteminin adil olmasını, her kişinin devletin giderlerine adil bir payla katkıda bulunması olarak tanımladığımızda, bu "adil pay"ın nasıl belirlenmesi gerektiği konusunda genel bir uzlaşma yoktur. Bu mesele, yukarıda bahsedilen iki ana görüşün farklı yaklaşımlar sergilemesine yol açmaktadır (Musgrave vd., 1989: 211).

### **1.5.1. Fayda İlkesi**

Adam Smith'in faydalanma teorisine göre, adil bir vergi sistemi, vergi ödeyicilerinin harcamalardan veya kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydaya göre vergi ödemeleri gerektiğini öne sürer. Bu teoriye göre, bir vergi sisteminin adil olabilmesi için, ödeyicilerin sağlanan hizmetlerden veya harcamalardan elde ettikleri faydaya uygun şekilde farklı vergi ödemeleri gerekir. Yani, faydalanma kriteri vergi politikası değil, vergi-harcama politikasının bir parçasıdır. Dolayısıyla, adil bir vergi sistemi, sağlanan kamu hizmetlerinin yapısına ve kapsamına bağlı olarak farklılık gösterebilir (Musgrave vd., 1989: 219).

Fayda ilkesi, her kişinin kamu hizmetlerinden elde ettiği yarara oranla vergi ödemesini öngörür. Bu ilkeye göre, kişiler, devletin sunduğu hizmetlerden ne kadar yararlanıyorlarsa, o kadar vergi ödemelidirler (Edizdoğan vd., 2011: 252).

Bu ilkenin uygulandığı başlıca kamu gelirleri arasında harçlar, şerefîyeler, resimler, ruhsatlar ve kamu mal ve hizmetlerinin kullanımı karşılığında alınan ücretler yer alır (Edizdoğan vd., 2011: 146)

Fayda ilkesi, yalnızca bölünebilir özellikteki kamusal mal ve hizmetler için geçerlidir. Sosyal devletin gereği olarak tüm gelir gruplarına sunulan tam kamusal malların faydaları kişiler arasında bölünemez. Bu nedenle, tam kamusal mallarda fayda ilkesi uygulanamaz (Şenyüz vd., 2008: 108).

Kamusal mal ve hizmetlerden az yarar sağlayan kişiler daha düşük vergi öderken, daha fazla fayda sağlayan kişiler daha yüksek vergi ödemek durumundadır. Dolayısıyla, kamusal mal ve hizmetlerden hiç yarar sağlamayan kişilerin vergi ödemeleri gerekmez (Şener, 2006: 211).

Ancak fayda ilkesinin uygulanması zor olabilir. Modern toplumlarda gelir dağılımındaki eşitsizlikler nedeniyle, düşük gelirli kişilerin kamusal mallardan yeterince yararlanabilmesi genellikle mümkün değildir. Bu durum, fayda ilkesinin adil bir şekilde uygulanmasını engelleyebilir (Edizdoğan vd., 2011: 252).

### 1.5.2. Ödeme Gücü İlkesi

Ödeme gücüne göre vergilendirme, kamu hizmetlerine sağlanan spesifik bir yarar ya da karşılık gözetilmeden, her kişinin kendisi ve ailesini geçindirecek asgari gelirin üzerinde elde ettiği gelir ve servet üzerinden vergi ödemesini ifade eder (Erginay, 1994: 53).

Adaletli bir vergi sisteminde, toplumdaki tüm kişilerin ödeme gücüne uygun bir şekilde vergi ödemesi gerekmektedir. Ödeme gücü, kişinin temel yaşam ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde gelir elde etmesiyle başlar. Bu nedenle, sadece geçimini sağlamak için yeterli geliri olan kişilerin ödeme gücü yoktur. Bu tür kişilerin vergi ödememesi uygun olacaktır (Aksoy, 1998: 239).

1982 Anayasasınının 73'üncü maddesinin birinci paragrafında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür." hükmü yer almaktadır.

Kanunda yer alan herkes terimi, genellik ilkesini ifade eder ve bu ilke, bir ülkede bulunan tüm kişilerin sınıf, ırk, cinsiyet gibi ayrımlar gözetmeksizin vergi ödemesi gerektiğini öngörür. Ancak, bu ilke, herkesin vergi ödeyeceği anlamına gelmez. Aynı maddede yer alan "mali gücüne göre" ifadesi, bu alanda bir kısıtlama getirir. Yani, mali gücü yeterli olmayan kişiler vergi ödemeyecek olup, genellik ilkesine aykırılıkta teşkil etmeyecektir. Bu durum sadece bir istisna olarak değerlendirilir (Nadaroğlu, 2000: 310).

Bir ekonomide gelir dağılımı adil değilse, fayda ilkesinin geniş çapta kullanılması, vergi adaletini daha da bozabilir. Ancak, artan oranlı tarifeye dayalı vergi sistemleri, ödeme gücü ilkesini esas alarak hem vergilendirme adaletini sağlamaya hem de gelir dağılımını iyileştirmeye yardımcı olabilir. Yine de, yalnızca artan oranlı tarifeye dayanarak vergi adaletinin tam anlamıyla sağlanması mümkün değildir. Vergilemede hem yatay hem de dikey eşitliğin sağlanmasına yönelik düzenlemeler de

yapılmalıdır. Ayrıca, vergileme yoluyla kamu harcamalarının dışsal ekonomik etkilerinin içselleştirilmesi gerekmektedir (Şener, 2006: 219).

Ödeme gücü ilkesinin amacı, vergi yükünü kişiler arasında adil bir şekilde dağıtmaktır. Bu bağlamda, vergi adaleti iki ana kategoriye ayrılır: yatay ve dikey vergi adaleti. Yatay vergi adaleti, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin benzer şartlar altında eşit şekilde vergilendirilmesi gerektiğini ifade ederken, dikey vergi adaleti ise farklı ödeme gücüne sahip kişilerin, ödeme güçlerine uygun şekilde farklı koşullarda vergilendirilmesini öngörür (Edizdoğan vd., 2011: 254).

### **1.5.2.1. Ödeme Gücü İlkesinin Göstergeleri**

Vergi yükünün dağılımını adil bir şekilde sağlamak için, ödeme gücünü etkileyen faktörlerin ve vergi yetkisine ilişkin göstergelerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda, üç temel kriter kullanılmaktadır: servet, gelir ve tüketim harcamaları (Turhan, 2020: 250).

#### **1.5.2.1.1. Gelir**

Günümüzde ödeme gücünü belirlemede en etkili araç gelir olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, birçok ülkede, kişilerin geçimlerini sağlamak için gereken miktarın dışında kalan gelirleriyle kamu hizmetlerinin finansmanına katkıda bulunmaları gerektiği anlaşılmıştır (Uluatam, 2005: 295).

Vergi ödeme gücünü belirlemede en önemli gösterge, kişilerin geliridir. Ancak vergilendirme sürecinde, gelir yalnızca kişi bazında değil, aile bazında da bütüncül bir şekilde değerlendirilmelidir. Bu yaklaşımda, gelir bir kişinin veya ailenin bir yıl boyunca elde ettiği milli hasıla payı olarak tanımlanabilir. Bu pay hem tüketim hem de tasarruf için ayrılan bölümleri içerir (Nadaroğlu, 2000: 311).

Gelir, vergi ödeme gücünün en önemli faktörü olarak kabul edildiğinden vergi konusunda en çok üzerinde durulan ekonomik unsur da gelir olmaktadır. Gelir vergisi, sosyal adaletin sağlanmasında kritik bir rol oynar. Gelirin daha adil bir şekilde dağıtılması, artan oranlı tarifelerle mümkün olur. Ayrıca, gelir vergisinde uygulanan indirimler, muafiyetler ve istisnalar, vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde

dağıtılmasına katkıda bulunur. Gelir vergisinin, mükelleflerin ödeme güçlerini gözetmesi ve devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmede sağladığı katkılar, bu verginin önemini artıran olumlu özellikleridir (Akdoğan, 1980: 18).

Ödeme gücü ilkesi, kişilerin ödeme kapasitelerine göre vergilendirilmesini öngörür. Bu ilkeye göre, gelir düzeyi yüksek olan kişiler, düşük gelirlilere kıyasla daha fazla vergi ödeyecektir. Mükelleflerin gelir ve servet düzeylerindeki farklılıklar, vergilendirme sürecinde bu farklılıkların göz önünde bulundurulmasını gerektirir. Bu şekilde, kişilerin mali gücüne göre yapılan vergilendirme hem anayasal düzenlemelere uyum sağlamayı hem de vergi adaletini gerçekleştirmeyi amaçlar (Sancar ve Şentürk, 2012: 4).

#### **1.5.2.1.2. Servet**

Genel anlamda servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu aktifte bulunan menkul mallar ile stokta bulunan gayrimenkullerin bir bütünü olup para ile ifade edilebilen bütün ekonomik değerleri kapsamaktadır (Bilici ve Bilici, 2011: 181).

Kişilerin gelirleri, kazançlar ve iratlar gibi çeşitli kaynaklardan oluşur. Bu gelirlerin zorunlu harcamalardan arta kalan kısmı zamanla tasarruflara dönüşür ve bu birikim, servet olarak birikir. Bu birikmiş servet, kişilerin ödeme gücünü belirlemede önemli bir rol oynar ve gelirler gibi ödeme gücünü değerlendirmeye yardımcı olur (Türk, 2010: 146).

Servet geliri konusunda vergiyi kişiselleştirmek ve vergi matrahını belirlemek zor olduğundan, kamu finansmanının sadece servet geliriyle karşılanması zordur. Standart tüketim alışkanlıklarına sahip yoksul insanlar ile harcamalarına dikkat eden servet sahipleri gelir ve servet vergisinden muaf tutulduğunda, ödeme şekillerinin farklı olması nedeniyle vergilendirmede servet unsurlarının dikkate alınması zorunlu hale gelmektedir. Dolayısıyla kişilerin ödeme kapasitelerinin farklı olması nedeniyle vergilendirmede servet boyutunun da dikkate alınması gerektiği ve ödeme kapasitelerinin belirlenmesinde servet gelirlerinin esas alınması gerektiği sonucuna varılmıştır (Akdoğan, 2009: 224).

Servet, gelir getirici olup olmamasına bağılı olmaksızın, vergi ödeme gücünü temsil edebilir. Servet, sahibine sağladığı finansal güvenlik ve gelecekteki gelir potansiyeli nedeniyle, vergi ödeme gücünün bağımsız bir unsuru olarak değerlendirilir. Bu, servetin, gelir elde etme kapasitesinden bağımsız olarak, vergi yükümlülüğünde dikkate alınması gerektiği anlamına gelir (Nadaroğlu, 2000: 312).

### **1.5.2.1.3. Tüketim Harcamaları**

Gelir ve servet gibi, ödeme gücünü etkileyen önemli bir faktör tüketim harcamalarıdır. Kişilerin gelir ve serveti, ödeme güçlerini oluştururken, harcamaları da bu gücü belirleyen bir diğer etkidir. Bu nedenle, bir kişinin vergi ödeme gücünü değerlendirirken, sadece gelir ve servet değil, aynı zamanda harcamalar da göz önünde bulundurulmalıdır (Türk, 2010: 147).

Gelirin elde edilmesi ve servetin mülkiyetinin yanı sıra, gelirin veya servetin harcanması da vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak değerlendirilir. Günümüz vergi anlayışında, bir gelir elde edildiğinde bu gelirin vergilendirilmiş olması, harcamalar sırasında tekrar vergilendirilmesine engel teşkil etmez. Bu durum hem elde edilen gelir hem de bu gelirin harcanması üzerinde vergi uygulanmasını mümkün kılar (Nadaroğlu, 2000: 312).

Tüketim, vergi matrahının belirlenmesinde çeşitli yollarla katkıda bulunabilir. Vergi matrahını oluşturan ana unsur, kişinin yaptığı tüketimdir; biriktirdiği veya yatırımları değil. Hobbes, tasarruf ve yatırımın sosyal açıdan yararlı eylemler olduğunu, buna karşın tüketimin bencillik ve anti-sosyallik taşıdığını belirtmiştir. Bu nedenle, vergilendirme yalnızca gelir veya birikimden değil, doğrudan tüketime dayandırılmalıdır (Batırel ve Tezel, 1976: 134).

Vergileme açısından yalnızca gelirin, yalnızca tüketimin veya yalnızca servetin vergilendirilmesi tek başına yeterli olmayacaktır. Yalnızca gelirin esas alınması halinde vergi ödeme gücünün kanıtı olacak servet unsurları dikkate alınmamış olacaktır. Yalnızca tüketim (harcama) esas alınırsa harcamaları aynı ancak gelir veya serveti farklı olan kişilerin durumları değerlendirilemeyecektir. Yalnızca servet üzerinden alınırsa ise servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi açısından sorunlar doğuracaktır. Bu yüzden vergilendirmede tek kaynak yerine vergi adaletini

sağlamak adına tüm gelir unsurlarının, harcamaların ve servetin bir bütün olarak dikkate alınması gerekmektedir (Akdoğan, 2009: 224).

### **1.5.2.2. Ödeme Gücüne Ulaşmada Kullanılan Araçlar**

Vergilemede adaleti sağlamak ve ödeme gücünü doğru bir şekilde belirlemek için çeşitli araçlar kullanılır. Bu araçlar arasında artan oranlılık, asgari geçim indirimi, muafiyetler ve istisnalar ile ayırma kuramı yer alır. Bu yöntemler, vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılmasına ve mükelleflerin ödeme gücünün doğru bir şekilde yansıtılmasına yardımcı olur.

#### **1.5.2.2.1. Asgari Geçim İndirimi**

Ödeme gücüne göre vergi tahsil edebilmek için öncelikle kişilerin asgari ödeme gücünün bilinmesi gerekmektedir. Kişilerin vergi ödeyebilme gücü mutlak yoksulluk sınırını aştıkları noktada ortaya çıkmaktadır. Mutlak yoksulluk düzeyi, kişilerin barınma, yeme, içme ve ısınma gibi en temel insani ihtiyaçlarını karşılayacak minimum gereksinimleri ifade eder (Türk, 2010: 141).

Asgari geçim indirimi, temel yaşam ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan minimum gelirin vergi matrahından düşürülmesi anlamına gelir (Kızılot vd., 2006: 52). Bu indirim, kişinin ve ailesinin asgari yaşam standartlarını sürdürebilmesi için gerekli olan gelir miktarının vergiden muaf tutulmasını sağlar.

Asgari geçim indirimi, vergi adaletini sağlamak amacıyla gelir vergisi sistemine dahil edilmiş bir uygulamadır. Bu indirim, gerçek kişilere fizyolojik ve sosyal yaşantılarını sürdürebilmek için gerekli olan bir gelir dilimini bırakır ve bu nedenle vergi dışı tutulur (Özer, 1977: 79).

Kişinin insan haysiyetine uygun bir yaşam sürmesi Anayasanın bir gereği olmakla birlikte, bu indirim vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından da gerekli bir uygulamadır. Düşük gelirli kişilerin yaşamlarını sürdürmeye yetecek kadar gelirlerinin vergi dışı bırakılması verginin toplanmasını kolaylaştıracağından vergi idaresinin yükünü de hafifletmiş olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus bu tutarın

gelişigüzel belirlenmemesidir. Eğer bu şekilde bir belirleme yapılırsa devlete önemli idari ve mali yüke neden olacaktır (Akdoğan, 2009: 229).

Türkiye'de asgari geçim indirimi, 1 Ocak 2020 itibarıyla kaldırılmış ve yerine, 2020 yılında yürürlüğe giren yeni bir düzenleme olan "asgari ücret desteği" ve "asgari geçim indirimi yerine gelir vergisi matrahında yapılan düzenlemeler" gibi alternatif uygulamalar getirilmiştir.

Bu değişikliklerle birlikte, asgari geçim indiriminin sağladığı vergi avantajları yerine, vergi mükelleflerinin vergi matrahlarının ve vergi oranlarının düzenlenmesi gibi diğer vergi politikaları uygulanmıştır. Bu değişiklikler, vergi adaletini sağlamak ve sosyal destek mekanizmalarını güçlendirmek amacıyla yapılmıştır.

#### **1.5.2.2.2. Artan Oranlık**

Vergi tarifeleri vergi sisteminin etkinliğini belirlemede önemli bir rol oynar. Günümüzde, özellikle gelir vergisi kapsamında artan oranlı vergilendirme yöntemi uygulanmaktadır. Bu yöntemde, kişiler kazançlarına göre artan oranlarda vergilendirilirler; yani gelirleri arttıkça, ödeyecekleri vergi oranı da artar (Aktan ve Dileyici, 2009: 207).

Buna göre; vergi matrahı arttıkça efektif ortalama vergi oranının da artması, verginin artan oranlı olduğunu gösterir. Bu durumda, vergi oranı, vergi matrahındaki artışa oranla daha hızlı bir şekilde yükselir. Yani, gelir arttıkça, vergi oranındaki artış matrahın artış hızından daha yüksektir (Akdoğan, 2009: 238).

Artan oranlı vergilerde, vergi matrahı yükseldikçe, uygulanan vergi dilimleri de artar. Bu sistemin savunucuları, artan oranlı vergilendirmenin vergi adaletini sağladığını öne sürerler. Bu yaklaşıma göre, yüksek gelirli kişilerin, daha düşük gelirli kişilere göre daha fazla vergi ödemesi gerekir. Böylece, matrah arttıkça vergi oranının da yükselmesi, vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılmasına ve eşit fedakârlık sağlanmasına yardımcı olur (Aktan 2004: 121-122). Artan oranlı vergilerde vergi oranı, yüksek gelirli kişilerde düşük gelirli kişilere nazaran daha yüksek olacağından ödenecek vergi tutarı da artmış olacaktır. Bu durumda yüksek gelirli kişilerin vergi yükü düşük gelirli kişilere göre daha yüksek olacak ve bu sistem sayesinde, vergi yükü yüksek ve düşük gelirli kişiler arasında daha adil bir şekilde dağıtılmış olur.

Artan oranlı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça, vergi sistemi gelir eşitsizliklerini azaltıcı bir rol oynamakta; buna karşın düz oranlı ya da dolaylı vergilerin payı arttıkça vergilemede adalet ilkesinden önemli ölçüde sapılmaktadır. Öte yandan, düz oranlı vergilerin kanuni oranlarının efektif orandan olan farkı arttıkça gelir eşitsizliği daha da artmaktadır (Şener, 2006: 239).

Bu bağlamda, gelir ve servet vergilerinin ilk dilimlerinde oranların düşük tutulması, vergi adaletini sağlama amacını taşır. Düşük gelirli gruplardan daha az vergi alınması ve gelir arttıkça vergi oranının yükselmesi, vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılmasına katkıda bulunur. Bu şekilde, vergi sistemi daha eşitlikçi bir şekilde işlemiş olur (Özer, 1977: 79).

Artan oranlı tarifeler, vergi yoluyla gelir dağılımına müdahale ederek toplumsal eşitsizlikleri azaltmayı amaçlayan bir araçtır. Türk vergi sisteminde artan oranlılık genellikle tarife ile sınırlı olup, gelir vergisi ve veraset ve intikal vergilerinde uygulanmaktadır. Ancak, gelir vergisinde mevcut tarifelerin yetersiz olduğu görülmektedir. Bu tarifelerin basamak genişliklerinin ve artış oranlarının, vergi adaletini sağlamak amacıyla gözden geçirilip yeniden düzenlenmesi gerekmektedir (Sarioğlu, 2002: 221-222).

Dolaylı vergileri ödeyenlerin ekonomik, mali ve sosyal durumları hakkında bilgi edinmek zor olduğundan, artan oranlılığın dolaylı vergilere uygulanabilirliği sınırlıdır. Dolayısıyla, dolaylı vergiler aracılığıyla düşük gelirli kişilerin daha az, yüksek gelirli kişilerin ise daha fazla vergilendirilmesi mümkün değildir. Artan oranlılığın temel amacı, vergilemede dikey eşitliği sağlamak olduğundan, bu amaç dolaylı vergilerde yeterince gerçekleştirilemez (Şenyüz vd., 2008: 116).

Dolaylı vergilerde uygulanabilirliği ancak sosyal grupların tükettikleri mal ve hizmetlerin tasnifi ile mümkün olabilir. Bu yaklaşımda, düşük gelirli kişilerin tükettiği ürünlere daha yüksek vergi oranları uygulanarak, bu ürünlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi sağlanabilir. Yüksek gelirli kişilerin tükettiği mal ve hizmetlere de daha yüksek vergi oranları uygulanır, bu da yüksek gelirli kişilerin daha fazla vergi ödemesine neden olur. Bu yaklaşım dolaylı vergileri artan oranlı hale getirir ve en azından bir dereceye kadar tüketim vergilerindeki artan oranlılığın etkisini azaltabilir (Şenyüz vd., 2008: 116).

### 1.5.2.2.3. Ayırma Kuramı

Gelirin kaynağı ve niteliği dikkate alındığında, emek gelirinun sermaye gelirinun kıyasla daha fazla korunmaya ihtiyaç duyduğu ileri sürölmektedir. Bu görüŖe göre, emek gelirlerine sermaye gelirlerinden daha düşük vergi oranları uygulanmalıdır (Akdoğan, 2009: 248).

Ayırma ilkesine göre, gelirin kaynağı ve kişinin sosyal durumu dikkate alınarak vergi ödeme gücü değerlendirilir. Farklı kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların vergiye tabi tutulması, aynı tutarda gelir elde edilse bile vergi ödeme güçlerinin farklı olmasını göz önünde bulundurur. Bu bağlamda, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranlarda vergilendirilmesi gerektiği ya da sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiği belirtilir. Bu yaklaşım, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha az vergi yüküne tabi tutulmasını hedefler (Aksoy, 1998: 263-264).

Sermayenin güçlü bir gelir kaynağı olarak gelir oluşturabilme kapasitesinin yüksek olması, sermaye gelirlerinin daha düzenli ve sürekli bir yapıda olması, gelir elde etmek için daha az çaba ve emek harcanması, hastalık, yaşlılık vs. gibi durumlarda da gelir oluşturmaya devam etmesi dolayısıyla emek gelirlerinden sermaye gelirlerine nazaran daha az vergi alınmasını gerekli kılar.

Bununla birlikte, sermayenin emeğe nazaran yüksek oranda vergilendirilmesi sermayenin azalmasına ve bu durumun da üretimin azalması ve işsizliğin artmasına neden olacağı, sermaye sahiplerinin emek sahiplerine göre daha çok risk almak zorunda kaldığı, toplu iş sözleşmesi, asgari ücret, grev hakkı gibi imkanlar ile emeğin sermaye karşısında güçlü bir durumda olduğunu bu yüzden ayırma ilkesinin uygulanmamasını savunan görüşler de mevcuttur (Akdoğan, 2009: 248-250).

Bu bağlamda, günümüzde emek ve sermaye gelirlerinin hangisinin daha güçlü olduğunu belirlemek oldukça zor olabilir. Ayrıca, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesinin belirli bir oransal ölçüsü bulunmamaktadır.

Türkiye’de ayırma prensibi çerçevesinde, 2004 yılına kadar ücretlilere yönelik özel indirim uygulanmıştır. Bu uygulama, belirli tutarların vergi matrahından düşölmesini sağlarken, ancak bu tutarların anlamlı olmaması, ayırma prensibinin

etkinliğini sınırlamıştır. 1999 yılından itibaren 4444 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 57' inci madde doğrultusunda, gelir vergisi tarifesindeki oranların emek gelirlerinde 5 puan düşürülerek uygulanması şeklinde değiştirildi. Bu şekilde ayırma prensibi yeniden düzenlenerek, uygulama 01.01.2004 tarihinden itibaren tamamen kaldırılmıştır (Yılmaz, 2006: 85).

Ayrıca 2006 yılından itibaren, emek gelirlerine yönelik olarak uygulanan 5'er puanlık indirim de kaldırılmıştır. Bu değişiklikle birlikte, tüm gelir grupları için aynı vergi oranlarının uygulanmasına geçilmiştir.

#### **1.5.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar**

Vergide muaflık, gerçek veya tüzel kişilerin belirli düzenlemelere göre vergi ödemekten tamamen muaf tutulması anlamına gelir. Bu durum, kanunla belirlenen kurallara göre kişilerin veya kurumların vergi yükümlülüğünden tamamen kurtarılmasıdır. Bu, genellikle devletin, kamu yararını gözeterek veya sosyal adaleti sağlamak amacıyla uyguladığı bir düzenlemedir.

Vergi istisnası ise, vergiye tabi olması gereken bir konunun, belirli şartlar altında ve kanuni düzenlemeler çerçevesinde vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi istisnaları, genellikle belirli ekonomik faaliyetleri teşvik etmek veya belirli grupların ekonomik yükünü hafifletmek amacıyla uygulanır. Yani, vergi muaflığı kişilerin veya kurumların vergi yükünden tamamen kurtulmasını ifade ederken, vergi istisnası belirli vergi konularının vergi dışı bırakılmasını ifade eder (Arslan, 2012: 64).

Muafiyet ve istisnaların temel amacı, gelir seviyesi düşük olan kişiler ve gruplara vergi avantajları sunarak gelir ve servet eşitsizliğini bir nebze azaltmaktır. Bu uygulamalar, ekonomik olarak dezavantajlı kişilerin veya grupların vergi yükünü hafifletmeyi ve onları desteklemeyi hedefler.

Ancak, kamu otoritesi tarafından uygulanan bu muafiyet ve istisnalar bazı durumlarda, vergi ödemesi gereken kişilerin veya kurumların daha az vergi ödemesine neden olabilir. Bu durum, vergi adaletini olumsuz etkileyebilir çünkü vergi yükünün eşit bir şekilde dağıtılmasını engelleyebilir.

Vergi ödeme gücünü sağlamak amacıyla uygulanan muafiyet ve istisnalar, eğer vergi ödeme kapasitesine sahip kişilerin daha az vergi ödemesine neden olacak şekilde

düzenlenirse, vergi adaletini olumsuz yönde etkileyebilir. Bu tür düzenlemeler, vergi adaletini bozarak, vergi yükünün eşit dağıtılmasını engelleyebilir (Akdoğan, 2009: 252).

Bu tür düzenlemelerin dikkatlice yapılandırılması ve sürekli olarak gözden geçirilmesi gereklidir. Aksi takdirde bu durum vergi adaletsizliğine yol açabilir. Muafiyet ve istisnaların vergi sistemindeki dengeyi sağlamak ve adaleti korumak için dikkatli bir şekilde tasarlanması önemlidir.



## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **TÜRKİYE’DE VE SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER**

Otomotiv endüstrisi, Almanya ve Fransa’nın önderliğinde Avrupa’da doğmuş, 1900’lü yıllardan itibaren, önce ABD’de daha sonra Avrupa’da seri üretime geçilmiştir. Dünyada otomotiv endüstrisinin ortaya çıkışı, Almanya ve Fransa’nın önderliğinde olmuştur. Seri üretim otomobil üretimi ise ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri’nde olmuş ve ardından Avrupa’ya yayılmıştır (Görener ve Görener, 2008: 307).

Otomotiv sektörünün dünyada üretim ve montajlarına başlanmasından sonra, otoyol hizmetlerinin planlanması ve finansmanı ile ilgili olarak devlete yeni sorumluluklar yüklenmiştir. Bu yüzdendir ki “motorlu taşıtlar vergisi” adında bir vergi geliştirilmiştir. Diğer bir ifade ile MTV aslında; caddeler, yollar ve ana arterlerin inşa edilmesi ve bakımına yönelik masrafları finanse etmek amacıyla alınan bir vergidir. Hatta İngiltere’de olduğu gibi diğer bazı ülkelerde “yol vergisi” gibi farklı isimler altında toplanabilmektedir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 343-344).

Ülkeler motorlu taşıtları, fiyatları (ad-valorem) ve çeşitli fiziksel özellikleri (ad-quantum) gibi faktörlere göre vergilendirmektedir. Bu fiziksel özellikler arasında yakıt emisyonları, yakıt türü, yakıt verimliliği, motor gücü, yaş, ağırlık, kat edilen mesafe, silindir kapasitesi ve koltuk sayısı yer alır. Ayrıca, kamu hizmetlerinde kullanılan motorlu taşıtlar, engelliler ve diplomatik görevler için kullanılan araçlar genellikle vergi muafiyeti kapsamındadır (OECD, 2022: 200).

Bu bölüm kapsamında, Türkiye’de motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergilere, MTV’nin tarihsel gelişimine ve seçilmiş bazı ülke uygulamalarına yer verilmiştir.

#### **2.1. TÜRKİYE’DE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER**

Motorlu taşıtların satın alınması, mülkiyeti ve kullanımıyla ilgili vergiler, 20’nci yüzyılın başından itibaren birçok OECD ülkesinde uygulanmaya başlanmış ve birçok ülke için önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Ancak zamanla, bu vergilerin

gelir sağlama amacından ziyade çevre ve iklim hedeflerine ulaşmak için bir araç olarak kullanılmasına yönelinmiştir (OECD, 2022: 200).

OECD üyesi çoğu ülkede motorlu taşıtlardan alınan vergiler üç ana kategoriye ayrılır. İlk kategori, motorlu taşıtın satın alınması veya tescili sırasında bir defaya mahsus olarak ödenen vergilerdir. Bu vergiler genellikle araçların lüks tüketim malı olarak kabul edildiği durumlarda uygulanmıştır. Ancak zamanla, motorlu taşıtların yaygınlaşması nedeniyle araçların lüks eşya statüsü değişmiş ve vergilendirme oranları düşürülmüştür (OECD, 2022: 200).

İkinci kategori, motorlu taşıtların mülkiyet hakkına sahip olma veya kullanım hakkı için düzenli olarak ödenen vergilerdir.

Üçüncü kategori ise motorlu taşıtların yakıtları üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler, karayolu ve havayolu yakıtlarını kapsar.

Türkiye’de motorlu taşıtlardan alınan vergiler OECD ülkelerine benzer şekilde motorlu taşıtın satın alınması sırasında ödenen vergiler, bu taşıtların mülkiyet hakkına sahip olma veya kullanımı dolayısıyla ödenen vergiler ve son olarak motorlu taşıtların yakıtları üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır.

Motorlu taşıtlardan doğrudan (edinme ve kullanımı dolayısıyla) veya dolaylı yol ve yakıt üzerinden alınması) olarak alınan vergilerin çok sayıda olması dolayısıyla bu bölümde sadece motorlu taşıtların edinimi sırasında alınan ÖTV ve KDV ile kullanım hakkına sahiplikten dolayı ödenen MTV incelenmiştir.

### **2.1.1. Katma Değer Vergisi**

KDV, dolaylı bir vergi türü olarak ekonomik faaliyetler üzerinden alınan bir vergidir. İlk olarak 1954 yılında Fransa’da uygulamaya başlanmıştır. Bu vergi, ticaretin her aşamasında ürün veya hizmetin katma değerine göre alınan bir vergi olarak tasarlanmıştır. KDV, vergi yükünün daha adil bir şekilde dağıtılması, vergi kaçakçılığını azaltmak ve devlet gelirlerini artırmasını amaçlamaktaydı. Zamanla KDV’nin avantajları fark edilince, birçok ülke bu vergi sistemini benimsemeye başlamıştır (GİB, 2024).

Türkiye’de 1985’te kabul edilen KDV Kanunu ile; yatırımların teşviki, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, ihracatın artırılması, kaynakların optimal

kullanımının sağlanması, enflasyonun kontrol edilmesi gibi ekonomik nedenlerin yanında vergi hasılatının artırılması, kaçakçılığın önlenmesi, vergi adaletinin sağlanması, dolaysız vergiler yoluyla vergilendirilmeyen alanların vergilendirilmesinin sağlanması gibi mali nedenler ve son olarak AB'ye uyum sağlamak için Avrupa ülkelerinde uygulanan KDV sistemine benzer bir model benimsemek amacıyla uygulamaya konulmuştur (GİB, 2024).

Türkiye'de motorlu taşıtlar üzerinden alınan KDV, motorlu taşıtın silindir hacmi ve vergisiz satış fiyatı gibi faktörlere bağlı olmaksızın tüm taşıtlar için standart olarak %20 oranında motorlu taşıtın alımı esnasında uygulanır.

### **2.1.2. Özel Tüketim Vergisi**

ÖTV'nin temelleri, Türkiye'nin 1980'li yıllarda ekonomik yapısını güçlendirmek ve vergi gelirlerini artırmak amacıyla yapılan reformlara dayanmaktadır. Bu dönemde, devletin gelir kaynaklarını çeşitlendirme ihtiyacı artmış olup ÖTV, devletin bu ihtiyacı karşılamak için düşündüğü yeni bir vergi aracıdır. İlk adım olarak 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında reform yapılarak, 8 adet dolaylı vergi kaldırılmış ve bu vergilerin yerine KDV yürürlüğe konulmuştur (455/2756 Sayılı ÖTV Kanunu Gerekçesi, 17.5.2024).

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ise, vergide sadeleşme ve çok sayıdaki farklı vergi düzenlemesini tek bir kanun içerisinde bir araya getirme gerekçesi ile hazırlanmış ve KDV'den sonraki ikinci büyük dolaylı vergi olarak uygulamaya alınmıştır. Reform çalışmasının devamı niteliğinde olan ÖTVK 12.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.08.2002'den itibaren yürürlüğe girmiştir.

Kanun'un gerekçesinde, tüketicilerin değişen harcamaları uyarınca vergilerin düzenlenmesi, mevcut karmaşık yapının sadeleştirilmesi, Avrupa Birliği'ne uyum sağlanmasının amaçlandığı ifade edilmektedir. ÖTV uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubunun kapsama alındığı, bu şekilde oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesinin amaçlandığı ve bunun sonucunda ise mükelleflerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanmasının hedeflendiği belirtilmiştir (455/2756 Sayılı ÖTV Kanunu Gerekçesi, 17.5.2024).

Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören bu Kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır (455/2756 Sayılı ÖTV Kanunu Gerekçesi, 17.5.2024). Motorlu taşıtlardan alınan, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi ve Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergisi yürürlükten kaldırılan vergilerdendir. Bu vergilerin yerine Kanunun (II) sayılı tarifesinde motorlu taşıtlardan alınacak vergi oranlarına yer verilmiştir.

Zaman içerisinde kapsamı genişleyen ve oranları yükseltile ÖTV, bütçe içindeki payı ile vazgeçilmez bir vergi türü olmuş ve KDV ile birlikte vergi gelirlerinin yarısını oluşturmaktadır. 2023 yılına ait vergi gelirlerinde 928 milyar 195 milyon TL'lik ÖTV geliri, dolaylı vergilerin %31,62'sini, toplam vergilerin ise yüzde 20,62'sini oluşturmaktadır. 2023 yılı bütçesinde toplam ÖTV gelirlerinin yüzde 47,54'ünü motorlu taşıt satışlarından alınan ÖTV oluşturmaktadır (www.hmb.gov.tr).

ÖTV devlet açısından iyi bir gelir kaynağı olması yanında çevre, sağlık ve sosyal politikalar yoluyla birtakım amaçların gerçekleştirilmesi açısından önemli bir vergi türüdür. Örneğin, alkol ve tütün ürünlerine yüksek vergi oranları uygulanmasının arkasında bu ürünlerin zararları konusunda toplumsal bir farkındalık yaratmak ve halk sağlığını korumak gibi amaçlar bulunmaktadır. Aynı şekilde, lüks tüketim mallarına yönelik vergiler de gelir eşitsizliğini azaltmaya yönelik bir araç olarak kullanılmaktadır.

### **2.1.3. Motorlu Taşıtlar Vergisi**

Servetin vergilendirilmesinin tarihi çok eski dönemlere rastlamaktadır. Bu verginin ilk şekillerine eski Yunan ve Roma İmparatorluğunda rastlamak mümkündür. Servet vergileri orta çağda ise gayrimenkuller üzerinden alınmaya başlanmıştır. 17'nci yüzyıldan itibaren adalet ilkesinin kendini hissettirmeye başlamasıyla global servet vergileri ihtiyacı karşılamamaya başlamıştır. Bu sebeple genel servet vergilerinin yerini taşıt, arazi, bina gibi unsurları ele alan özel servet vergileri almıştır (Turhan, 2020: 192-193).

### **2.1.3.1. Türkiye’de Motorlu Taşıtlar Vergisi Mevzuatının Tarihsel Gelişimi**

Türkiye’de otomotiv sektörü kapsamındaki ilk üretim 1950’li yılların ortalarında başlayıp, 1960’lı yılların ortalarından itibaren hız kazanmıştır. Bu alanda Türkiye’de 1950’li yıllarda bazı motorlu taşıtların prototip üretiminin sonunda ilk montaj hattı Türk Silahlı Kuvvetleri’ne jip ve kamyonet tedariki için 1954 yılında kurulmuştur. Daha sonra 1955 yılında kamyon ve 1963 yılında da otobüs montajlarına başlanmıştır. Takip eden üç yıl içerisinde ise Türkiye’de Tofaş-Fiat, Oyak-Renault ve Otosan-Ford firmaları tarafından binek otomobil üreten montaj fabrikaları imalata başlamıştır (Görener ve Görener, 2008: 310).

2023 yılı aralık ayı sonu itibarıyla trafiğe kayıtlı motorlu kara taşıtlarının %53’ünü otomobil, %15,6’sını kamyonet, %17,7’sini motosiklet, %7,6’sını traktör, %3,3’ünü kamyon, %1,7’sini minibüs, %0,7’sini otobüs ve %0,3’ünü özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır (www.tuik.gov.tr). 2002-2023 dönemleri arasında trafiğe kayıtlı otomobillerin yakıt cinsine göre dağılımı aşağıdaki gibidir.

**Tablo 1: 2002-2023 Dönemleri Arasında Yıllara Göre Motorlu Kara Taşıtları Sayısı**

<b>Yıllara göre motorlu kara taşıtları sayısı, 2002-2023</b>								
<b>Yıl</b>	<b>Toplam</b>	<b>Otomobil</b>	<b>Minibüs</b>	<b>Otobüs</b>	<b>Kamyonet</b>	<b>Kamyon (1)</b>	<b>Motosiklet (2)</b>	<b>Traktör</b>
2002	8.655.170,00	4.600.140,00	241.700,00	120.097,00	875.381,00	567.152,00	1.046.907,00	1.180.127,00
2003	8.903.843,00	4.700.343,00	245.394,00	123.500,00	973.457,00	579.010,00	1.073.415,00	1.184.256,00
2004	10.236.357,00	5.400.440,00	318.954,00	152.712,00	1.259.867,00	647.420,00	1.218.677,00	1.210.283,00
2005	11.145.826,00	5.772.745,00	338.539,00	163.390,00	1.475.057,00	676.929,00	1.441.066,00	1.247.767,00
2006	12.227.393,00	6.140.992,00	357.523,00	175.949,00	1.695.624,00	709.535,00	1.822.831,00	1.290.679,00
2007	13.022.945,00	6.472.156,00	372.601,00	189.128,00	1.890.459,00	729.202,00	2.003.492,00	1.327.334,00
2008	13.765.395,00	6.796.629,00	383.548,00	199.934,00	2.066.007,00	744.217,00	2.181.383,00	1.358.577,00
2009	14.316.700,00	7.093.964,00	384.053,00	201.033,00	2.204.951,00	727.302,00	2.303.261,00	1.368.032,00
2010	15.095.603,00	7.544.871,00	386.973,00	208.510,00	2.399.038,00	726.359,00	2.389.488,00	1.404.872,00
2011	16.089.528,00	8.113.111,00	389.435,00	219.906,00	2.611.104,00	728.458,00	2.527.190,00	1.466.208,00
2012	17.033.413,00	8.648.875,00	396.119,00	235.949,00	2.794.606,00	751.650,00	2.657.722,00	1.515.421,00
2013	17.939.447,00	9.283.923,00	421.848,00	219.885,00	2.933.050,00	755.950,00	2.722.826,00	1.565.817,00
2014	18.828.721,00	9.857.915,00	427.264,00	211.200,00	3.062.479,00	773.728,00	2.828.466,00	1.626.938,00
2015	19.994.472,00	10.589.337,00	449.213,00	217.056,00	3.255.299,00	804.319,00	2.938.364,00	1.695.152,00
2016	21.090.424,00	11.317.998,00	463.933,00	220.361,00	3.442.483,00	825.334,00	3.003.733,00	1.765.764,00
2017	22.218.945,00	12.035.978,00	478.618,00	221.885,00	3.642.625,00	838.718,00	3.102.800,00	1.838.222,00
2018	22.865.921,00	12.398.190,00	487.527,00	218.523,00	3.755.580,00	845.462,00	3.211.328,00	1.885.952,00
2019	23.156.975,00	12.503.049,00	493.373,00	213.358,00	3.796.919,00	844.481,00	3.331.326,00	1.908.999,00
2020	24.144.857,00	13.099.041,00	493.395,00	212.407,00	3.938.732,00	859.670,00	3.512.576,00	1.958.727,00
2021	25.249.119,00	13.706.065,00	484.806,00	208.882,00	4.115.205,00	886.303,00	3.744.370,00	2.025.006,00
2022	26.482.847,00	14.269.352,00	487.381,00	208.442,00	4.277.424,00	919.125,00	4.141.914,00	2.093.933,00
2023	28.740.492,00	15.221.134,00	502.628,00	210.740,00	4.487.244,00	959.793,00	5.079.396,00	2.186.150,00
		<b>0,530</b>	<b>0,017</b>	<b>0,007</b>	<b>0,156</b>	<b>0,033</b>	<b>0,177</b>	<b>0,076</b>

Kaynak: TÜİK, 2023.

Servet üzerinden alınan bir vergi olan MTV ilk olarak, 6936 Sayılı Hususi Otomobiller Vergisi Kanunu adıyla 1957 yılında yürürlüğe konulmuş olup, yalnızca otomobilleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir (Biyan ve Akyol, 2022: 100).

Hususi Otomobil Vergisi Kanun tasarısında bu vergi ile mali durumu belirli düzeyin üstünde olan kişilerin sahip olduğu özel otomobiller üzerinden vergi alınması amaçlanmıştır. Bu düzenleme, devletin harcama bütçesine katkı sağlamakla birlikte, verginin vatandaşlar arasında daha adil bir şekilde dağıtılmasını sağlamayı hedeflemiştir (TBMM, 2024).

Hususi Otomobil Vergisi araçların net ağırlığına bağlı olarak uygulanan bir vergidir. Araçların ağırlığı arttıkça, ödenecek vergi miktarı da artmaktadır. Bu düzenlemenin arkasında yatan temel düşünce, otomobillerin ağırlığının artmasıyla birlikte yakıt tüketiminin de artacağı ve dolayısıyla çevreye daha fazla zarar vereceği fikridir. Bu nedenle, söz konusu verginin aslında bir çevre vergisi olarak tasarlandığı ve bu bağlamda çevre kirliliği ile mücadele amacı taşıdığı belirtilmektedir (Türkkan, 2007:7).

1963 yılında 6936 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Karayolları Trafik Kanun'unun 9'uncu maddesi gereğince alınan Trafik Resmi kaldırılmış ve "Motorlu Kara Taşıtları Vergisi" adı altında tek bir kanunda birleştirilmiştir. Kanunun gerekçesinde bu kanunun konuluş amacı "Bu tasarı ile şimdiye kadar motorlu taşıtlardan hususi otomobil vergisi ve trafik resmi adları altında ayrı ayrı alınmakta olan vergiler birleştirilmekte, basitleştirilmekte ve bugünün şartlarına uygun tek bir vergi haline getirilmektedir. Trafik resmi ile hususi otomobil vergisinin yerini alacak olan bu tasarı sadece motorlu taşıtları mevzuuna alınmakta, böylece şimdiye kadar motorsuz kara taşıtlarından alınmakta olan trafik resmi de kaldırılmaktadır." şeklinde açıklanmıştır (TBMM, 2024).

197 sayılı MTVK yayımlandığı tarihten günümüze kadar birçok değişikliğe uğramış olup, söz konusu değişiklikleri gösterir tablo aşağıda verilmiştir.

**Tablo 2: 1963 Yılından Günümüze MTV Kanununda Yapılan Değişiklikler**

Değiştiren Kanunun/KHK'nin Numarası	197 sayılı Kanunun değişen veya iptal edilen maddeleri	Yürürlüğe Giriş Tarihi
2348	Kanunun Adı, 1, 2, 3, 4, İkinci Bölüm, 5, 6, 7, 8, 9, 12, Dördüncü Bölüm Başlığı, 13, 14, 15	28/11/1980
2380	17	1/3/1981
2434	2, 6	1/3/1981 tarihinden geçerli olmak üzere 26/3/1981
3088	5, 6	1/1/1985 tarihinden geçerli olmak üzere 6/12/1984
	7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16	1/1/1986
3418	2, 9, 13, Geçici Madde 3	31/3/1988
	4, 5, 6, 10,	1/7/1988 tarihinden geçerli olmak üzere 31/3/1988
3505	10	10/12/1988
	9, 11	1/1/1989 tarihinden geçerli olmak üzere 10/12/1988
3858	10	27/12/1992
3946	10	1/1/1994
4605	10	30/11/2000
4629	17	1/1/2002 tarihinden geçerli olmak üzere 3/3/2001
5020	4	26/12/2003
5035	2, 4, 5, 6'ncı maddedeki (II) sayılı tarifenin (4) numaralı bendi haricindeki değişiklikler, 9, 10, 11 inci maddenin başlığı, birinci fıkrasındaki "net ağırlığı" ibaresine ilişkin değişiklik ve son fıkrasındaki değişiklik, 13, Geçici Madde 4, Geçici Madde 5, Geçici Madde 6	1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere 2/1/2004
	6'ncı maddede yer alan (II) sayılı tarifenin (4) numaralı bendi, 11 inci maddenin birinci fıkrasındaki "istiap haddi" ibaresine ilişkin değişiklik	1/1/2005
5228	13	31/7/2004
5766	4, 6, 10, 13	6/6/2008

	9	1/7/2008
5897	1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 13, 14	30/6/ 2009
6360	4	6/12/2012
6462	4	3/5/2013
7061	2, 5, 9, 10, 14, Geçici Madde 8	1/1/2018
7103	2, 5, 6, 11, Geçici Madde 8	1/1/2019
KHK/700	5, 10	24/6/2018 tarihinde birlikte yapılan Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda Cumhurbaşkanının and içerek göreve başladığı tarihte (9/7/2018)

Kaynak: Mevzuat, 2024.

Tablo 3’de görüldüğü üzere yapılan değişiklikler Kanunun her maddesi ile ilgilidir. Ancak en önemli değişiklik son yıllarda teknolojiye gerçekleşen önemli gelişmeler neticesinde elektrik motorlu araçların yaşamımıza dahil olması neticesinde bu araçların vergi kapsamına alınmasıdır. Ayrıca deniz taşıtlarının MTV kapsamından çıkarılması ve motorlu taşıtların ilk satın alındığındaki vergisiz değerinin tarifeye eklenmesi de diğer önemli değişikliklerdir.

#### 2.1.3.1.1. 2348 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler

197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda sadece motorlu kara taşıtları verginin konusunu oluştururken, 1980 tarihinde yürürlüğe konulan 2348 sayılı kanun<sup>1</sup> ile kapsam genişletilmiş ve verginin konusuna uçaklar, helikopterler ve deniz taşıtları da dahil edilerek kanunun başlığı “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>1</sup> 28/11/1980 tarih ve 17174 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

Aynı Kanunla, motorlu taşıtlar ve mükellef ile ilgili tanımlara yer verilerek vergilendirme sürecine ilişkin (verginin mevzu, dönemi, istisnalar, mükellefiyetin başlaması ve sona ermesi gibi) maddelerin yanında vergilendirme ölçü ve hadleri de yeniden düzenlenmiştir.

Bu kanun ile otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtları I sayılı tarifeye göre ağırlık ve yaşlarına göre vergilendirilmektedir. Yat, kotra ve her türlü içten ve dıştan takma motorlu özel tekneler ile uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumu, Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığına ait olanlar hariç) ise III sayılı tarifeye göre vergilendirilir. (III) sayılı tarifede vergilendirme ölçüsü olarak motor gücü esas alınmıştır.

#### **2.1.3.1.2. 2380 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

2380 sayılı Kanunla<sup>2</sup> yapılan değişiklik ile 197 sayılı MTVK’nın 17’nci maddesinin Belediye ve İl özel idarelerine pay verilmesine ait hükümleri ve bu kuruluşlara genel bütçe gelirlerinden pay verilmesine ilişkin diğer hükümler kaldırılmıştır. Bu değişiklik ile yerel yönetimlere genel bütçe vergi gelirleri üzerinden pay verilerek daha fazla kaynak aktarımı sağlanmıştır.

#### **2.1.3.1.3. 2434 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

2434 sayılı kanunla<sup>3</sup> 197 sayılı MTVK’nın 6’ncı madde ile bu maddeye bağlı III sayılı tarife değiştirilmiş ve maddenin sonuna IV sayılı tarife eklenmiştir. Yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden özel amaçla kullanılanlar III sayılı tarifeye göre vergilendirilir. Uçak ve helikopterler (Türkkuşu, Türk Hava Kurumu, Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığına ait olanlar hariç) ise IV sayılı tarifeye göre vergilendirilecektir. Bu düzenleme, taşıtların kullanım amaçları ve özelliklerine göre farklı vergi tarifelerinin uygulanmasını öngörmektedir.

III sayılı tarifede yer alan özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler ile uçak ve helikopterler sadece motor gücüne göre vergilendirilirken yapılan

<sup>2</sup> 05/02/1981 tarih ve 17242 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>3</sup> 26/03/1981 tarih ve 17291 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

bu değişiklikle birlikte vergileme ölçüsüne yaş kriteri de eklenmiştir. Sonuç olarak bu taşıtların vergileme ölçüsü motor gücü ve yaşa göre belirlenmiş olup, yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler için vergi oranı %50 oranında azaltılmıştır.

#### **2.1.3.1.4. 3088 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

3088 sayılı kanunla<sup>4</sup> 197 sayılı MTVK’da yer alan spor ve lüks otomobil tanımı yerine “lüks otomobil” tanımı benimsenmiştir. Lüks otomobiller, uluslararası otomobil kataloglarındaki verilere dayanılarak belirlenmiş ve lüks kategorisine giren otomobil ve arazi taşıtları olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlama ile, taşıtların belirli kriterlere göre değerlendirilerek lüks sınıfına dahil edilmesi sağlanmıştır. Lüks otomobiller derecelendirilerek farklı oranlarda vergilendirme yapılmak suretiyle vergi adaletine ulaşmaya çalışılmıştır.

Motorlu taşıtlar vergisiyle ilgili olarak, muafiyet ve istisna hükümlerinin yalnızca bu Kanuna hüküm eklenerek veya bu Kanunda değişiklik yapılarak düzenlenebileceği, bu Kanunda yer almayan istisna ve muafiyetlerin geçersiz sayılacağına dair bir hüküm eklenmiştir. Ayrıca uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olacağına hükmedilmiş olup, Kanuna eklenen bu hükümler halen geçerliliğini sürdürmektedir.

Söz konusu kanunda tarife değişikliklerine, verginin tarh ve tebliğine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, ayrıca Bakanlar Kurulu (BK)’na vergi miktarlarını arttırma yetkisi verilmiştir.

Vergi tahsilatını arttırmak adına, noterler, trafik ve belediye memurları, liman sicil memurları ve Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarına, taşıtların her türlü satış veya devir işlemleri sırasında, işlemi gerçekleştirmeden önce verginin ödendiğine dair belge arama zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca trafik zabıtası veya yoklamaya yetkili memurlar tarafından gerçekleştirilen denetimlerde, taşıtın ön camında taşıt pulunun bulunmaması durumunda, yapılan her tespitte taşıt pulu için ödenmesi gerekli vergi miktarının dörtte biri kadar özel usulsüzlük cezası uygulaması getirilmiştir.

---

<sup>4</sup> 06/12/1984 tarih ve 18597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

### **2.1.3.1.5. 3418 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

3418 sayılı Kanunla<sup>5</sup> “spor ve lüks otomobil” tanımı yerine “lüks otomobil” tanımı benimsenmiştir. Bütün vergi tarifeleri yeniden düzenlenmiş ve vergi tutarlarında artışa gidilmiştir.

Bu düzenleme ile BK'na vergi oranlarını on katına kadar artırma yetkisi verilmiştir. Ayrıca, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin muafiyet ve istisna düzenlemelerinin sadece kanuna hüküm eklenerek gerçekleştirilebileceği ve kanunda yer almayan muafiyetlerin ve istisnaların geçersiz sayılacağına dair bir hüküm getirilmiştir.

MTVK’nın “Bildirme ve sorumluluk” başlıklı 13’üncü maddesinde verginin ödenmesinden sorumlu tutulanlarla ilgili maddelerde değişikliğe gidilmiştir. Vergi güvenlik tedbiri olarak getirilen söz konusu madde ile vergi tahsilatını arttırmaya dönük çeşitli tedbirler getirilmiştir. MTV taksitlerinin vadesi geçtiğinde, trafik zabıtası ve yoklamaya yetkili memurlar tarafından yapılan denetimlerde taşıtın ön camında taşıt pulunun bulunmaması durumunda, her tespitte taşıt puluna göre ödenmesi gereken vergi miktarının dörtte biri oranında özel usulsüzlük cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır ve iki tespit arasında en az 15 günlük sürenin geçmiş olması şart koşulmuştur. Ayrıca trafik zabıtası tarafından yapılan tespitlere istinaden tahsil edilen özel usulsüzlük cezalarının %20’sinin Türk Polis Teşkilatını Güçlendirme Vakfına gönderileceği belirtilmiştir.

### **2.1.3.1.6. 3505 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

3505 sayılı kanunla<sup>6</sup> 197 sayılı MTVK’nın tarh, tebliğ ve tahakkuku düzenleyen 9’uncu maddesinde değişiklikler yapılmıştır. Motorlu Taşıtlar Vergisinin her yıl ocak ayında yıllık olarak tahakkuk ettirileceği ve iki eşit taksitte ödeneceği, mükellefe tebliğ edilmeyeceği, tahakkuk tarihinde tebliğ edilmiş sayılacağı ve ödeme şekline ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, net ağırlığı, istiap haddi, motor gücü birimi ve azami kalkış ağırlığında

---

<sup>5</sup> 31/03/1988 tarih ve 19771 sayılı 22’nci Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>6</sup> 10/12/1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

yapılan değişikliklerde verginin değişikliği takip eden dönemden sonraki dönemde yeni duruma göre tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu kanunla yapılan en önemli değişiklik, BK'na tarifelerdeki vergi miktarlarını, tarifelerde yer alan taşıtların yaşları, cinsleri, net ağırlıkları, istiap hadleri, motor güçleri ve azami kalkış ağırlıkları gibi unsurlar dikkate alınarak on katına kadar artırma yetkisi verilmesidir.

#### **2.1.3.1.7. 3858 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**

3858 sayılı kanunla<sup>7</sup> BK'na verilen vergi miktarlarını on katına kadar arttırma yetkisi bu Kanunla yirmi katına çıkartılmıştır.

#### **2.1.3.1.8. 3946 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**

3946 sayılı kanunla<sup>8</sup> 197 sayılı MTVK'da yer alan tarifelerdeki vergi miktarları %70 oranında artırılmıştır. Ayrıca vergi miktarlarının her yıl yeniden değerleme oranında artırılmasına karar verilmiştir. Bu düzenlemedeki amaç vergi tutarlarının enflasyon karşısında erimesinin önüne geçilmek istenmesidir.

#### **2.1.3.1.9. 4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**

4369 sayılı kanunla<sup>9</sup> 197 sayılı MTVK'nın 9'uncu maddesinin dördüncü fıkrasının a ve b bentleri kaldırılmıştır. Bu fıkraların yürürlükten kaldırılması ile taşıt pulu ile vergi tahsiline ve ayrıca vergi güvenlik önlemlerinin önemli bir kısmına son verilmiştir.

---

<sup>7</sup> 27/12/1992 tarih ve 21448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>8</sup> 30/12/1993 tarih ve 21804 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>9</sup> 29/07/1998 tarih ve 23417 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

### **2.1.3.1.10. 4605 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

4605 sayılı kanun<sup>10</sup> ile BK'na yeniden değerleme oranını %50'yi aşmayacak ve %20'nin altına dūřmeyecek şekilde azaltma yetkisi verilmiştir. Ayrıca, çevresel atıkları azaltmak amacıyla EURO normlarına uygun katalitik konvertör sistemi ile donatılmış taşıtlarda vergi oranlarını veya miktarlarını %50'ye kadar indirme yetkisi de tanınmıştır.

Kanun ile BK'na, kanunda belirtilen vergi miktarları ve yeniden değerleme oranı veya (a) bendinde belirtilen oranlar çerçevesinde, taşıtların teknik özellikleri, yakıt türleri veya kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı ya da topluca 20 katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Bu hüküm, Anayasa Mahkemesi (AYM)'nin 6.1.2003 tarihli, E.2001/36, K.2003/3 sayılı kararında, BK'na vergi miktarlarını taşıtların teknik özellikleri, yakıt türleri veya kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı ya da topluca yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmesinin, keyfi uygulamalara neden olabileceği gerekçesiyle Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir (Resmi Gazete, 2024).

### **2.1.3.1.11. 4629 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

4629 sayılı kanunla<sup>11</sup> 197 sayılı MTVK'nın 17'nci Maddesinde Motorlu Kara Taşıtları Vergisi ile Karayolları Trafik Kanununa göre trafik zabıtasınca tahsil olunan cezaların yıllık tahmini üzerinden belediyelere %11 oranında, il özel idarelerine %3 oranında, müşterek trafik fonuna %19 oranında verilmek üzere Maliye Bakanlığı bütçesine ödenek kaydolunacağına ilişkin hüküm bulunmaktaydı. 4629 Sayılı Bazı Fonların Tasfiyesi Hakkında Kanun ile 197 sayılı Kanunun 17'nci maddesinde yer alan bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>10</sup> 30/11/2000 tarihli ve 24246 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

<sup>11</sup> 03/03/2001 tarih ve 24335 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

#### **2.1.3.1.12. 4962 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

4962 sayılı kanunla<sup>12</sup> ek motorlu taşıtlar vergisi yürürlüğe konulmuş ancak,

*“Bingöl merkez ve ilçelerinde depremin meydana geldiği 1.5.2003 tarihi itibarıyla Bingöl trafik siciline kayıt ve tescilli bulunan taşıtlar ile bu tarihte ikametgahlarının buralarda bulunduğunu tesis edenler adına aynı tarih itibarıyla kayıt ve tescilli olan taşıtlar da (bu tarihten sonra belirtilen yerler dışındakilere satışı yapılan taşıtlar hariç) taşıt vergisinden müstesnadır.”*

denilmek suretiyle deprem bölgesinde bulunan araçlar ek vergiden muaf tutulmuştur.

Ek motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili olarak AYM’de iptal davası açılmış ve AYM yasanın anayasaya aykırı olduğunu belirterek ilgili maddenin iptaline yönelik karar vermiştir (Anayasa Mahkemesi Kararı, 7.10.2023).

#### **2.1.3.1.13. 5020 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

5020 sayılı kanunla<sup>13</sup> 197 sayılı MTVK’nın 4’üncü maddesine (d) bendi eklenmiş olup, Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait taşıtlar vergiden istisna edilmiştir.

#### **2.1.3.1.14. 5035 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

5035 sayılı kanunla<sup>14</sup> 197 sayılı MTVK’nın 2’nci maddesinde düzenlenen tanımlar maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, taksi teriminin tanımlanan terimler arasından çıkartılması, motosikletin tanımına yer verilerek silindirik hacmine göre vergilendirilmek üzere tekrar MTVK kapsamına alınması, Kanunda daha önce yer almayan minibüs, otobüs, kamyon, kamyonet, motorlu karavan (kamp taşıtı), çekici tanımlarına yer verilmesidir.

<sup>12</sup> 07/08/2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>13</sup> 26/12/2003 tarih ve 25328 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>14</sup> 02/01/2004 tarih ve 25334 sayılı 1. Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

Bu kanun ile MTVK'nın 6'ncı maddesinde yer alan tarifelerde de değişiklikler yapılmıştır. (I) sayılı tarifede yer alan otomobillerin yaş sınıflandırması 3 kategoriden 5 kategoriye çıkartılmıştır. Ayrıca (I) sayılı tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları vb. ait vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin %6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarı olarak belirleme, bu oranı %4'e kadar indirme ve kanuni oranına kadar artırma yönünde BK yetkili kılınmıştır.

(II) sayılı tarifede vergilendirilen kamyon, kamyonet, çekici ve benzeri taşıtlarda, vergilendirme ölçütü olarak ağırlık yerine taşıtların teknik belgelerindeki azami toplam ağırlık esas alınarak uygulama yapılmıştır. Ancak, motor silindir hacmi farklı olan taşıtların aynı miktarda vergi ödemesine yol açtığı ve ayrıca ağırlık ölçüsünün, taşıtların değerini değerlendirmede yetersiz kaldığı belirtilmiştir. Bu durum, değeri birbirinden çok farklı olan araçların aynı vergi miktarını ödemesine neden olmaktadır (GİB, 2005: 427-428). Bu değişikliğin nedeni Kanun'un gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır: " Bu düzenleme aynı zamanda söz konusu vergiye çevre vergisi statüsü kazandırmış ve araçların yaşını da dikkate alarak daha yüksek vergi seviyeleri oluşturmuştur. Araçların silindir hacmine göre taşıtların değeriyle daha orantılı bir vergilendirme imkânı yaratılmıştır." (GİB, 2005:426).

Son olarak bu Kanunla 4'üncü Maddenin (c) bendi değiştirilerek malul ifadesinin yanına engelli ifadesi de eklenmiştir. Bu şekilde sakatlık dereceleri %90 ve üzerinde olan engelli kişilere uygun hale getirilen özel tertibatlı araçlara ait vergi istisna edilmiştir.

### **2.1.3.1.15. 5228 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler**

5228 sayılı kanunla<sup>15</sup> 197 sayılı MTVK'nın 13'üncü maddesinin (d) fıkrasında yer alan "Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları," ibaresi "Taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler" şeklinde değiştirilmiştir.

---

<sup>15</sup> 31/07/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

#### **2.1.3.1.16. 5766 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

5766 sayılı kanun ile<sup>16</sup> genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar vergiden istisna edilmiştir. Ayrıca zirai ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş uçaklar için (IV) sayılı tarifede yer alan vergi tutarlarının %25 oranında uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Son olarak vergisini zamanında ödeyememiş kişiler için 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48’inci madde hükmüne göre taksitlendirilme imkanı getirilerek mükelleflere ait taşıtların borçlarının taksitlendirilmesi ile fennî muayenelerinin yapılmasına izin verilmiştir.

#### **2.1.3.1.17. 5897 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

5897 sayılı kanunla<sup>17</sup> 197 sayılı MTVK’nın 6’ncı maddesinin birinci fıkrasında yer alan “; özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler (III) sayılı tarifeye” ibaresi ile maddede yer alan (III) sayılı tarife kaldırılmış olup, özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan motorlu taşıtlar vergisinin yerine muhtemel vergi kaybının önlenmesi için bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından ruhsat harcı alınması öngörülmektedir.

Harç, bağlama kütük ruhsatlarından ve yıllık vizelerinden tahsil edilecektir. Harcın miktarı gemi, deniz ve iç su aracının uzunluğuna göre belirlenmektedir.

#### **2.1.3.1.18. 6360 ve 6462 Sayılı Kanunlar’la Yapılan Değişiklikler**

Her iki Kanunda yer alan değişiklik MTVK’nın 4’üncü maddesi ile ilgilidir. 6360 sayılı Kanunla<sup>18</sup> MTV Kanununun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan “köy tüzel kişilikleri” ibaresinden sonra gelmek üzere “ile bunların üyesi oldukları mahalli idare birlikleri” ibaresi eklenmiştir. 6462 sayılı Kanunla

<sup>16</sup> 06/06/2008 tarih ve 26898 sayılı 1’inci Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>17</sup> 16/05/2009 tarih ve 27230 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

<sup>18</sup> 06/12/2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

(03/05/2013 tarih ve 28636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) MTVK’nın 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde yer alan “Sakatlık dereceleri” ibaresi “Engellilik oranı” olarak değiştirilmiştir.

#### **2.1.3.1.19. 7061 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

7061 sayılı kanunla (05/12/2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır) 197 sayılı MTVK’nın 5’inci maddesinin birinci fıkrasından sonra gelen (I) sayılı tarifenin “1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri” başlıklı bölümüne taşıt değeri eklenmek suretiyle değiştirilmiştir. Önceden silindir hacmi ve yaşa göre vergilendirilen bu taşıtlar kanunda yapılan değişiklikle birlikte bu iki unsurun yanında taşıt değeri de gözetilerek vergilendirilmeye başlanmıştır. MTVK’nın 2’nci maddesinin birinci fıkrasına taşıt değeri tanımı eklenmiş olup, taşıt değerinin taşıtların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, KDV matrahını oluşturan unsurlardan (vade farkı ile hesaplanan ÖTV hariç) teşekkül eden değeri ifade ettiği belirtilmiştir.

#### **2.1.3.1.20. 7103 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler**

7103 sayılı kanunla<sup>19</sup> 197 sayılı MTVK’nın 5’inci maddesinde yapılan değişiklikle, MTVK kapsamına yalnızca elektrikli motorlu taşıtlar, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzeri taşıtlar ile elektrikli motosikletler dahil edilmiştir. Kanunun (I) sayılı tarifesinde yer alan vergi tutarlarının %25’i oranında vergilendirileceklerini düzenlenmiştir.

Söz konusu bu Kanununla, MTVK’nın 6’ncı maddesinde yapılan değişiklikle, Kanun kapsamına yalnızca elektrik motorlu panelvan ve motorlu karavanlar alınmakta ve bunların Kanunun (II) sayılı tarifesindeki vergi tutarlarının %25’i oranında vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Ayrıca, sadece elektrik motorlu minibüs, otobüs, kamyonet, kamyon, çekici ve benzeri taşıtlara ilişkin motorlu taşıtlar vergisinin ise mevcut (II) sayılı tarifede yer alan tutarların %25’i dikkate alınmak suretiyle hesaplanacağı düzenlenmektedir.

---

<sup>19</sup> 27/03/2018 tarih ve 30373 sayılı 2’nci Mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

Kanunda yapılan bu değişikliklerle teknolojinin gelişmesi ile hayatımıza giren elektrikli araçların vergilendirilmesi sağlanarak vergi kaybının önüne geçilmiştir.

## **2.2. SEÇİLMİŞ BAZI ÜLKELERDE MOTORLU TAŞITLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER**

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün (OECD) "Tüketim Vergisi Eğilimleri 2022" ve Avrupa Otomobil Üreticileri Birliği (ACEA) verilerine göre AB ülkelerinde otomobillerden alınan KDV oranı %17 ile %27 arasında değişmektedir (OECD, 2022). Türkiye'de ise KDV oranı 2023 yılında %18'den %20'ye yükseltilmiştir.

Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle beraber her ülkede motorlu taşıtlar üzerinden vergi alınmaktadır. Genel olarak motorlu taşıtların alımı sırasında tahsil edilen KDV, kayıt veya tescil belgesi, sahip olmaktan kaynaklı olarak alınan MTV ile akaryakıt vergisi, sigorta vergisi, kayıt harcı, yol kullanım harcı adları altında çeşitli vergiler alınmaktadır (Kabakçı Karadeniz, 2009: 159).

AB ülkelerinin çoğunda ÖTV benzeri bir vergi bulunmamaktadır. Bu verginin yerine tescil belgesi veya taşıt alım vergisi uygulanmaktadır. Ancak AB ülkelerinde de KDV uygulanmakta olup, oranlar %17 ile %27 arasında değişmektedir. Örneğin İsveç'te KDV oranı %25 iken, Almanya'da %19, İspanya, Hollanda ve Belçika'da ise KDV oranı %21'dir (ACEA, 2022: 6).

AB ülkelerinin çoğunda vergilendirme kriterleri arasında CO2 emisyonları bulunmaktadır (ACEA, 2022: 6). Bu durum AB ülkelerinin çevresel faktörleri dikkate alarak çevre kirliliğini önleyici politikalar ile vergilendirme yaptığını göstermektedir.

Türk Vergi Sistemi'nde motorlu taşıtların vergilendirilmesinde öncelikli olarak aracın yaşı, ardından motor silindir hacmi dikkate alınmaktadır. Kamyon, kamyonet, çekici gibi araçlar için ise ağırlık kriteri önem taşımaktadır. Ancak, yaş ve motor silindir hacmi gibi unsurlar çevreye yayılan zehirli gazlar açısından bir kriter olarak değerlendirilmemekte ve vergilendirme bu esas üzerinden yapılmamaktadır (Sugözü, vd., 2014: 115-128).

Dünyanın birçok ülkesinde vergilendirme kriterlerinde dikkate alınan unsurlar taşıtın ağırlığı, yakıtı, silindir hacmi ve CO2 emisyonudur. Taşıtın ağırlığının

vergilendirme kriterleri arasında yer almasının asıl nedeni ağırlığı fazla olan araçların yola daha fazla zarar vermelerindedir. Bu yüzden de ağırlık arttıkça ödenmesi gereken vergi tutarı da artmaktadır. Yakıt tüketimi ve CO2 emisyonu gibi kriterlere bakılmasındaki amaç ise çevreye verilen zarardan kaynaklanmaktadır. CO2 emisyonu arttıkça aracın çevreyi kirlenme potansiyeli de artmış olacaktır.

### **2.2.1. Almanya**

Almanya’da binek araçlarda motorlu taşıtlar vergisi, 1 Temmuz 2009’a kadar silindir kapasitesine ve maksimum toplam ağırlığına göre alınmakta iken, bu tarihten itibaren yıllık dolaşım miktarına ve CO2 salınım miktarına göre MTV alınmaya başlanılmıştır (ACEA, 2022: 121).

Motorlu Araç Vergisi (Kfz-Steuer) aracın motor gücüne ve emisyon değerlerine bağlı olarak yıllık olarak ödenen bir vergidir. Çevre dostu araçlar genellikle daha düşük vergilere tabi olmaktadır.

Almanya’da 1 Temmuz 2020 tarihinde başlayan uygulamayla elektrikli otomobiller için KDV oranı 2020 yılı sonuna kadar %19’dan %16’ya indirilmiştir. Ayrıca 1 Ocak 2016’dan başlamak üzere 2025 yılı sonuna kadar tam elektrikli otomobiller ile yakıt hücreli elektrikli otomobiller MTV’den muaf tutulmaktadır (Gündüz ve Yakar, 2020: 210).

Almanya’da alternatif yakıtlı araçların kullanımı teşvik edilmektedir. Bu kapsamda elektrikli araçlar tescil edildikten sonraki ilk 5 yıl vergiden muaf tutulmaktadır. Daha sonra ise diğer yakıt türündeki araçlara göre %50 oranında vergi indirimi sağlanmaktadır ve bu araçlar toplam ağırlıklarına göre bir vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Polat ve Eser, 2014: 275).

### **2.2.2. Çin Halk Cumhuriyeti**

Çin vergi sisteminde hem araç alımında hem de bir aracın sahipliği süresince vergileme yapılmaktadır. Çin sınırları içerisinde 150 mililitreden fazla benzinli otomobil, tramvay, römork veya motosikletin satın alınması, ithal edilmesi, kendi kendine üretilmesi, hediye veya ödül olarak alınması vb. durumlarda vergiye tabi

bedelin %10'u oranında taşıt edinim vergisi alınmaktadır. Vergiye tabi araçları elinde bulunduran şahıslar veya kuruluşlar ayrıma tabi tutulmaksızın vergiye tabi olmaktadır. Devlete ait işletmeler (KİT'ler), kolektif işletmeler, özel girişimler, ortak öz sermaye girişimleri, yabancı yatırımı olan girişimler, yabancı girişimler ve diğer girişimler, kurumsal birimler, sosyal organizasyonlar, hükümet organları ve ordu birimleri, bireysel hane halkı, iş adamları ve diğer kişiler taşıt edinim vergisinin mükellefidir (Tekin ve Demirkol, 2020: 146).

Çin'deki tüm araçlar ve gemilere, araç ve gemi vergisi uygulanmaktadır. Bu vergi yıllık olarak sabit bir miktarda alınır. Binek otomobiller, otobüsler ve motosikletler sabit bir birim miktar üzerinden vergilendirilir. Gemiler, ölü ağırlık tonajına göre sabit bir miktar üzerinden vergilendirilir. Bu vergi aracın motor hacmine göre belirlenmektedir. Motor hacmi küçük araçlar daha az vergi öderken, daha fazla benzin kullanan büyük araçlar daha fazla vergi ödemektedir. Bu uygulamanın amacı daha kompakt ve çevre dostu otomobillerin kullanımını teşvik etmektir.

Çin'de elektrikli araçlara da teşvikler verilmekte olup, bu teşvikleri üç ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan ilki, fosil yakıtlarla çalışan araç satışlarının belirli bir sayıda (örneğin başkent Pekin için aylık 10 bin adet olmak üzere) sınırlandırılması politikası izlenmesi, diğeri 50000 Yuan'a (yaklaşık olarak 7000 Amerikan Doları) kadar satın alma sübvansiyonları sağlanması ve son olarak ise araç satın alımında hizmet vergisi indirimleri gibi çeşitli vergi muafiyet ve indirimleri uygulanmasıdır (Şahin, 2021: 90).

### **2.2.3. Fransa**

Aracın ağırlığına ve motor gücüne göre alınmakta olan MTV, 2006 yılında gerçekleştirilen değişiklikle beraber karbondioksit emisyon salınım miktarına göre alınmaya başlanmıştır. Fransa'da Bonus- Malus (ödül-ceza) diye adlandırılan bir uygulama ile çevreci araçlara vergi indirimi sağlanırken, yüksek derecede emisyon salınımına neden olan araçlar cezalandırılmaktadır. Ödül ceza sistemi ilk defa 2007 yılında uygulamaya koyulmuştur (Polat ve Eser, 2014: 269).

Fransa'da araç kaydı sırasında ödenen Matriculation Vergisi bulunmaktadır. Bu vergi, aracın motor gücüne, emisyon değerlerine ve aracın yaşına göre değişiklik

gösterebilmektedir. Fransa'da genel KDV oranı %20'dir ve yeni araçlar bu orandan vergilendirilmektedir.

Yıllık araç vergisi genellikle yerel yönetimler tarafından alınır ve araç sahiplerinin yerel atık toplama hizmetlerine katkı sağlamasını amaçlanmaktadır.

Fransa'da yüksek emisyonlu araçlar için çevresel bir vergi uygulanmaktadır. Bu vergi, aracın karbon salınımına bağlı olarak hesaplanarak araç alımı sırasında ödenir. Çevresel vergi, aracın emisyon değerlerine göre değişir ve belirli bir emisyon eşiğini aşan araçlar daha yüksek vergi ödemek zorundadır (ACEA, 2022:115).

#### **2.2.4. Hırvatistan**

Hırvatistan MTV sistemi, araç satın alma vergileri ve yıllık dolaşım vergilerine dayanmaktadır. Araç satın alırken, aracın fiyatı, motor gücü ve CO2 emisyonlarına göre hesaplanan Özel Motorlu Taşıt Vergisi (SMVT) uygulanır. Örneğin, CO2 emisyonları arttıkça vergi oranı artar. Kilometre başına 99 grama kadar CO2 yayan araçlar yaklaşık %1 oranında bir vergiye tabi olabilirken kilometre başına 200 gramdan fazla CO2 yayan araçlar için bu oran %15'in üzerine çıkmaktadır.

Bu vergiye ek olarak, Hırvatistan'da motor gücü ve aracın yaşına bağlı olarak değişen bir yıllık dolaşım vergisi bulunmaktadır. Motor gücü 55 kW'a kadar olan araçlar için yıllık vergi nispeten düşüktür ve genellikle 100 ile 200 HRK (Hırvat Kunası) arasında değişir. Motor gücü 56 kW ile 100 kW arasında olan araçlar için vergi 300 ile 600 HRK arasında olabilir. Motor gücü 100 kW'ın üzerinde olan araçlar ise yıllık 1.500 HRK veya daha fazla bir vergiye tabi olabilir. Ayrıca, aracın yaşı da vergiyi etkiler; daha yeni araçlar genellikle daha yüksek vergilenirken, aracın yaşı arttıkça vergi oranı düşer.

Hırvatistan'da araç sahipliği maliyetini etkileyen bir yakıt tüketim vergisi vardır. Bu durum, ülkede bir aracın işletme maliyetine önemli ölçüde artmasına neden olur. Ayrıca hem yeni hem de ikinci el araçların satışına %25 oranında KDV uygulanmaktadır ki bu, AB'deki en yüksek KDV oranlarından biridir (ACEA, 2022: 6).

### 2.2.5. Hindistan

Hindistan federatif bir yapıya sahip olduğundan ülke gelirleri merkezi hükümet ile eyalet hükümetleri arasında paylaşılmaktadır. Hindistan'da gelir vergisi, gümrük vergisi, merkezi özel tüketim vergisi, mallar için toplanan mal ve hizmetler vergisi ve diğer vergiler merkezi hükümet tarafından toplanan vergiler iken, mal ve hizmetler vergisi, arazi ve bina vergileri ile damga vergisi eyalet hükümetleri tarafından toplanan vergilerdir (Arıkan ve Önkan, 2020: 2473).

Hindistan vergi sisteminde 1 Temmuz 2017 tarihinde yapılan düzenleme ile vergiler tek çatı altında toplanarak mal ve hizmetler vergisi olarak adlandırılmıştır. Bu vergi tek oranlı ve kapsamlı bir vergi mahiyetinde olup, mal ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Söz konusu vergi merkezi hükümetin aldığı özel tüketim vergisini, merkezi satış vergisi ve hizmet vergisini; eyaletlerde ise kente giriş vergisi, eğlence vergisi, elektrik vergisi, lüks vergisi ve katma değer vergisini bünyesinde toplamıştır (Arıkan ve Önkan, 2020: 2477).

Mal ve hizmetler vergisi oranı, tedarik edilen veya satın alınan mal ve hizmet kategorisine bağlı olarak %5 ile %28 arasında değişir, genel vergi oranı tedariklerin çoğu için %18'dir. Elektrikli araçları teşvik etmek ve bu yolla çevreyi korumak adına elektrikli araçlarda bu oran %5'tir. Hidrojen yakıtı kullanan araçlar üzerinden %12 oranında alınan bu vergi diğer araç türleri üzerinden %28 oranında alınmaktadır.

Hindistan'da uygulanan bir diğer önemli vergi de satın alma işlemini takiben araç tescili sırasında ödenen yol vergisidir. Yol vergisi oranı %4 ila %20 arasında değişebilir ve genellikle aracın fiyatına göre belirlenir. Genel olarak bu oran dizel araçlar için daha yüksek, benzinli araçlar için ise daha düşüktür.

Buna ek olarak, Hindistan'daki birçok Eyalet Hükümeti, eyaletlerinde elektrikli araçları tescil etmek için yol vergisinden muafiyet sunmaktadır. Bazı eyaletler ayrıca elektrikli araç satın almak için ek sübvansiyon sunmaktadır. Çeşitli yerel yönetimler tarafından elektrikli araçlar için uzatılan diğer teşvikler arasında park ücretlerinde muafiyet / indirim, geçiş ücretleri, elektrik şarjı vb. yer almaktadır (ACEA, 2022: 309).

### 2.2.6. İspanya

İspanya'da motorlu taşıtlar üzerinden yıllık yol vergisi ve CO2 emisyonlarına (g/km cinsinden) dayalı satış vergisi alınmaktadır. Yıllık yol vergisi motorun büyüklüğüne ve aracın ağırlığına göre belirlenmektedir. Örneğin 0-1200 cc motor hacmine sahip araçlar için yıllık vergi 50-100 Euro arasında değişirken, 1600-1201 cc motor hacmine sahip araçlar için 100-150 Euro arasında değişmektedir.

Araç alımında ödenen fiyat CO2 emisyonlarına göre belirlenmektedir. 2022 yılından itibaren düşük CO2 emisyonlu araçlar için satış vergisi normalde %4 iken, CO2 emisyonu 121-160 g/km olan araçlar için bu oran %8'e çıkartılmıştır. CO2 emisyonu 161-200 g/km olan araçlar için vergi oranı %12-14 arasında değişirken 200 g/km ve üzeri araçlarda vergi oranı %16'ya çıkmaktadır (ACEA, 2022: 254).

KDV oranı ise yeni araçlar için 1 Eylül 2012 tarihinden itibaren %21 olarak belirlenmiştir. İkinci el araçların satın alınmasında, kişiler arasındaki işlemler KDV'ye tabi değildir, ancak mülkiyete tabi transfer vergisi %4 oranındadır. Bununla birlikte ikinci el araç işlemleri KDV'ye tabidir. Bu işlemler, satın alma ve yeniden satış fiyatı arasındaki fark üzerinden vergilendirilir ve yeniden satış fiyatı, satın alma fiyatının en az %10'u olmalıdır.

Ticari araçlarda vergi, yük kapasitesine göre belirlenir. Kamyonlar için yük kapasitesi 1,000 kg'dan az olanlar için vergi 42.28 Euro'dan-73 Euro'ya, 1,000-2,999 kg arası için 83.30 Euro'dan-149 Euro'ya, 3,000-9,999 kg arası için 118.64 Euro'dan-213 Euro'ya ve 10,000 kg ve üzeri için 148.30 Euro'dan-266 Euro'ya kadar değişir. Çekici üniteler için motor gücüne göre vergi; 16 beygir gücünden az olanlar için 17.67 Euro'dan 32 Euro'ya, 16-25 beygir gücü arası için 27.77 Euro'dan 50 Euro'ya ve 25 beygir gücünün üzerindeki için 83.30 Euro'dan 149 Euro'ya kadar hesaplanmaktadır (ACEA, 2022: 255).

### 2.2.7. Litvanya

Litvanya motorlu taşıtlar vergi sistemi, taşıtların çevre üzerindeki etkisini azaltmak ve sürdürülebilirliği teşvik etmek adına CO2 emisyonu, motor gücü, araçların yaşı gibi faktörlere göre belirlenmektedir. Motorlu taşıtın ilk edinimi sırasında %21 KDV alınmakta olup, bu oran her türlü motorlu taşıt için geçerlidir.

Ayrıca tescil ücreti aracın CO2 emisyonuna göre belirlenmektedir. Örneğin 2022 yılından itibaren ağırlığı 130 gr/km'nin altındaki araçlar için tescil vergisi düşürülmüş, bu miktarın üzerindeki araçlar için ise vergi oranı artırılmıştır. Ağırlığı 160 gr/km'nin üzerinde olan bir araç için kayıt ücreti 400 Euro'ya kadar çıkabilmektedir.

Araç sahibi olduğu anda ödenecek yıllık MTV, motor gücü, aracın yaşı gibi faktörlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Verginin hesaplamasında belirleyici diğer bir faktör ise aracın yaşıdır. 10 yaşın üzerindeki otomobiller, eski araçların daha fazla emisyon yaymasından ötürü daha yüksek vergi oranlarına tabidir. Elektrikli ve hibrit gibi çevre dostu araçlara yönelik teşvikler mevcuttur. Bunlar vergi kredisinden yararlanabilir. Tamamen elektrikli bir araç, yıllık motorlu taşıtlar vergisinden muaftır. Ayrıca Euro 6 emisyon standardına sahip yeni otomobiller de daha düşük vergiden yararlanabilmektedir (ACEA, 2022: 176).

### 2.2.8. Polonya

11 Mart 2004 tarihinde kabul edilen Mal ve Hizmet Vergisi Kanunu uyarınca ülkede satılan tüm yeni araçlar %23 oranında KDV'ye tabidir. Özel kişilerin ikinci el araç satın alması ise KDV'ye tabi değildir.

Polonya'da Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) 6 Aralık 2008 tarihinde kabul edilmiş ve 1 Mart 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

İlk kayıtlarından önce binek araç satan kuruluşlar ile ithalatçılar ve topluluk içi alıcılar ÖTV'nin mükelleflerini oluşturmaktadır.

Yeni kanuna göre tüketim vergisi 'tek aşamalı bir vergidir' ve ithalatçılar/topluluk içi alıcılar yeni kanunun kapsadığı durumlarda tüketim vergisine tabi olacaktır. Yeni araçlar ve ikinci el araçlarda ÖTV oranı motor kapasitesine bağlı olup aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir (ACEA, 2022: 206).

**Tablo 3:** Polonya'da Uygulanan ÖTV Oranları

Elektrikli Araçlar	0.0%
Plug-in hibrid Elektrikli Araçlar $\leq 2,000\text{cc}^*$	0.0%
Plug-in hibrid Elektrikli Araçlar $2,000 < x \leq 3,500\text{cc}$	9.3%

Hibrid Araçlar $\leq 2,000\text{cc}$	1.5%
Hibrid Araçlar $2,000 < x \leq 3,500\text{cc}$	9.3%
$\leq 2,000\text{cc}$	3.0%
$> 2,000\text{cc}$	18.6%

Kaynak: ACEA, 2022

Ayrıca Polonya'da tipik bir mülkiyet vergisi bulunmamaktadır. Yalnızca ağırlığı 3,5 tonun üzerinde olan ticari araç sahipleri için yerel bir vergi bulunmaktadır. Ödenen vergi miktarı ağırlığa ve dingil sayısına bağlıdır. En düşük vergi 24,89 PLN, en yüksek vergi ise 3.485,69 PLN'dir. KDV ödenmeyen bir araç satın alınması durumunda ise alıcı, aracın gerçek değeri üzerinden (satın alma sözleşmesindeki fiyat üzerinden değil) %2 oranında vergi ödemekle yükümlüdür.

### 2.2.9. Rusya

Rusya'da motorlu taşıtlar vergisi, federal düzeyde belirlenen genel bir çerçeveye dayansa da her bölge, kendi yerel düzenlemelerine göre oranları ve uygulamaları farklılaştırabilir. Vergi, temel olarak aracın motor gücüne (beygir gücü, bhp) bağlı olarak hesaplanır. Bu sistem, daha güçlü motorlara sahip araçların daha yüksek vergilendirilmesini sağlar. Motor gücü arttıkça vergi oranları da yükselmektedir.

Rusya'da çevre dostu araçlar için teşvikler sınırlı olmakla birlikte, bazı bölgeler hibrit ve elektrikli araçlar için MTV'yi tamamen kaldırmıştır. Örneğin, Moskova'da elektrikli araç sahipleri MTV'den muaftır. Ancak bu tür teşvikler, ülke genelinde standart bir politika olmaktan uzaktır ve yerel yönetimlerin inisiyatifine bağlıdır.

Rusya'da araç satışı KDV'ye tabi olup, KDV oranı 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren %18'den %20'ye yükselmiştir. Taşıtlar üzerinden alınan diğer bir vergi ise taşıma vergisidir. Araç sahibi olan kişiler ve şirketler tarafından ödenen bu vergi yerel düzeyde alınan doğrudan bir vergi olup, hp (kW) cinsinden ölçülen motor gücüne dayanmaktadır. Taşıma vergisinden elde edilen gelirler yolların bakımı için kullanılır. Söz konusu vergi yerel yönetimler tarafından alındığından vergi tutarı her eyalet bölgesinde farklılık gösterir (ACEA, 2022: 335-336).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ADALET İLKESİ AÇISINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### 3.1. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA VERGİ ADALETİ AÇISINDAN KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Vergilemede adalet, adil bir şekilde hazırlanmış vergi kanunlarının adaletli bir şekilde uygulanmasını ifade eder. Adil bir vergi sistemi, vergi yükünün eşit şekilde dağıtılmasını hedefler. Bu sistemde, tüm mükelleflerin tam olarak tespit edilmesi, kayıt dışılığın önlenmesi ve mükelleflerden alınacak verginin kişilerin şahsi durumları göz önünde bulundurularak belirlenmesi önemlidir (Akdoğan, 2009: 201).

Vergilemede eşitlik, yatay ve dikey eşitlik şeklinde olur. Yatay eşitlik aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını gerektirir. Dikey eşitlik ise bunun tersi durumu olan ödeme gücü düşük kişilerden daha az, yüksek olanlardan daha çok vergi alınmasıdır.

Halihazırda yürürlükte olan MTV uygulamasında vergilemede adalet ilkesi ile ilgili olarak bazı sorunlar bulunmaktadır. Örneğin (I) sayılı tarifede yer otomobillerin vergilendirilmesinde 28/11/2017 tarihli 7061 sayılı kanuna kadar taşıtın değeri vergilendirmede kıstas olarak alınmadığından aynı yaştaki 1 milyon TL tutarlı bir otomobil ile 100.000 TL tutarlı otomobil için ödenecek MTV aynı tutarda olmaktadır. Ancak aynı olumsuz durum diğer tarifelerde halen devam etmektedir. Nitekim 7061 sayılı kanunla sadece (I) sayılı tarifede taşıt değerine yer verilmiştir.

Başka bir husus ise Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam gelire oranında dolaylı vergiler oranının daha yüksek olduğu görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde bu oran tam tersi iken Türkiye'de dolaysız vergilerin toplam gelir içindeki oranı çok yüksektir. 2023 yılında yıllık vergi gelirlerinin toplamı 4,5 trilyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bu tutarın 2,5 trilyonunu KDV ve ÖTV oluştururken, 1 trilyon 554 milyar TL'lik tutar ise doğrudan (dolaysız) vergilerden oluşmaktadır. Bu dönemde toplam vergiler içindeki dolaylı vergilerin payı %65,24 olarak gerçekleşmiştir.

Dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler ayırımında sınırlar net olarak belirlenememekle birlikte vergiler birtakım ölçütlere göre bu ayrıma tabi tutulur. Bu

ölçütlerden ilki yansıma ölçüsüdür. Yansıma ölçüsüne göre kişiler, vergi yüklerini başkalarına yansıtabiliyorsa bu tür vergiler dolaylı vergi olarak adlandırılırken, vergi yansıtılamıyor ve vergi yükü kişilerin kendi üzerinde kalıyorsa dolaysız vergi olarak adlandırılmaktadır. Diğer bir ölçü, verginin konusudur. Eğer verginin konusu düzenli olup süreklilik arz ediyor ve konusu, yükümlüsü ile ödeme zamanı vs. gibi unsurları önceden belirlenmiş ise dolaysız, değilse dolaylı vergi olarak adlandırılmaktadır (Ay, 2019: 190). Diğer bir ölçüte göre ise kişi ve kurumların ödeme güçlerinin göz önünde bulunduran vergiler dolaysız, bulundurmayan vergiler dolaylı vergi şeklinde tanımlanmaktadır (Turhan, 2020: 107-108). Bir diğer ifadeyle gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, tüketim üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak kabul edilmektedir.

Dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir sistem, vergi tarhından tahsiline kadar geçen süreçte iyi işleyen bir vergi idaresini ve gelişmiş bir belge ve kayıt düzenini gerektirmektedir. Yeterince gelişmiş bir vergi idaresine sahip olmayan gelişmekte olan ülkelerde, dolaysız vergilerin tahsilatında ve daha da önemlisi bunların denetiminde ortaya çıkan güçlükler, bu ülkeleri dolaylı vergilere yöneltmekte ve böylelikle kamu giderlerinin finansmanı için gereken kaynak, ağırlıklı olarak tüketim üzerinden tahsil edilen vergilerden elde edilmektedir (Susam ve Oktayer, 2007: 113).

Türkiye'de vergi adaletinin öncelenmesi yerine verginin gelir getirici etkisi ön planda olması sebebiyle toplam vergi gelirlerindeki dolaylı vergilerin payının dolaysız vergilere nazaran yüksek olmasına neden olmuş ve bu durum vergi adaletinde sapmalara yol açmıştır (Bilici, 2010: 140).

Dolaylı vergilerin yüksek olması gelir dağılımı adaletsizliğe neden olacaktır. Çünkü gelir vergileri gibi kişilerin kazançları üzerinden vergi almak yerine kişilerin gelirlerinden bağımsız olarak ödeme gücünü göz önünde bulundurmaksızın tüm kişilerin elde ettiği gelirleri üzerinden eşit vergi alınması halinde gelir dağılımı adaletsizliğini daha da artırıcı bir etki oluşturacaktır.

### **3.1.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusunun ve Mükellefiyet Durumunun Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTV Kanunu'nun verginin mevzuu başlıklı 1'inci maddesinde Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterlerin motorlu taşıtlar vergisinin kapsamına girdiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun 2'nci maddesinde motorlu taşıt kavramı tanımlanırken karada, havada; insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlar olarak tanımlanmıştır. Madde metninde deniz, göl ve nehirlerde ibaresi yer almakta iken 6/5/2009 tarihli ve 5897 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle bu ibare Kanun kapsamından çıkartılmış olduğundan motorlu taşıt tanımı sadece kara ve hava motorlu taşıtlarını kapsamaktadır.

Kanunda verginin mevzunun trafik şube veya büroları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtlar oluşturduğundan verginin mükellefi de bu sicillerde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzelkişilerdir.

2009 yılından itibaren (III) sayılı tarife kaldırıldığından, özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan motorlu taşıtlar vergisinin yerine bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından ruhsat harcı alınması öngörülmüştür. Önceden yaş ve beygir gücüne göre alınan MTV yerine bu araçların uzunluğuna göre harç hesaplanacaktır. Yani 2009 ve öncesinde beygir ve yaş sınıflandırması yapılarak alınan vergilendirme sisteminden, 2009 yılından sonra sadece tekne uzunluğu baz alınarak vergilendirme esasına geçilmiştir. Bu durumda aynı uzunluğa sahip iki teknenin motor gücüne bakılmaksızın aynı tutarda harç alınacaktır.

Bu durum vergilemede adalet ilkelerinden genellik ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Genellik ilkesi bir ülke sınırlarında yaşayan herkesin vergilendirilmesini ifade eder. MTVK'da 2009 yılında yapılan değişiklikle (III) sayılı tarife kaldırılarak özel amaçlı kullanılan deniz taşıtlarına sahip kişilerin vergilendirilmesine son verilmiştir.

94 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği ile 2024 yılında özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu tekneler için bağlama kütüğü ruhsatnamelerinden alınacak harçlar aşağıdaki gibidir<sup>20</sup>.

**Tablo 4:** Bağlama Kütüğü Ruhsatnamelerinden Alınacak Harçlar

Tekne Uzunluğu	2024 yılı Harç Miktarları
4,99 metreye kadar olanlar	Muaf
5 metreden 7 metreye kadar olanlardan	3.500 TL
7 metreden 9 metreye kadar olanlardan	5.000 TL
9 metreden 12 metreye kadar olanlardan	7.500 TL
12 metreden 15 metreye kadar olanlardan	15.000 TL
15 metreden 20 metreye kadar olanlardan	25.000 TL
20 metreden 30 metreye kadar olanlardan	50.000 TL
30 metreden büyük olanlardan	100.000 TL

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden uzunluğu 4,99 metreye kadar olanlar harçtan muaf tutulmuş olup, 5 metre ve üstünden itibaren harca tabi olmaktadır.

Genellik ilkesi kişilerden ödeme gücüne göre vergi alınmasını ifade eder. Özel yat, kotra ve her türlü motorlu teknelere sahip kişilerin ödeme gücü, diğer taşıt sahiplerinin ödeme gücüne nazaran genellikle daha yüksektir. Bu durumda ödeme gücü daha yüksek olan deniz taşıtı sahibi verginin dışında tutularak genellik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkmasına neden olunmaktadır. Ayrıca eşitlik ilkesi de vergi yükünün adil dağılımı anlamına geldiğinden farklı gelir durumuna sahip kişilerden ödeme gücü daha yüksek olandan daha az tutarlı harç alınması eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

<sup>20</sup> 30/12/2023 tarih ve 32415 sayılı 2. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Verginin konusu ile ilgili eleştiri yapılabilecek diğer bir husus ise MTVK'da yer alan istisnaların sayısının çok fazla olmamasına rağmen istisnalar kısmında yer almayan ancak vergilendirme dışında kalan bazı taşıtların bulunmasıdır. Bunlara örnek olarak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>' e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW'ının altındaki elektrikli motosikletler verilebilir. MTV esas itibariyle servet üzerinden alınan bir vergi olduğu için servetin bir unsuru olan araçların tümü üzerinden vergi alınmasını gerektirir. Ancak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>'e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW'ının altındaki elektrikli motosikletler vergi dışında bırakılmış olup, bu durum vergide adalet ilkesi olan genellik ilkesi ile çelişmektedir.

### **3.1.2. Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesinin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTV mükellefiyeti, motorlu taşıtların sicile kayıt ve tescili ile başlar. Tahakkuk her yıl ocak ayında gerçekleşirken, ödeme altı aylık iki eşit taksitle ocak ve temmuz aylarında yapılır. Bu yüzden motorlu taşıtlar vergisinde mükellefiyet dönemleri itibariyle gerçekleşir.

Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları siciline ilk defa kayıt ve tescil tarihleri hangi dönem içinde gerçekleştirilirse mükellefiyette bu dönemlerin başından itibaren başlamaktadır. Kayıt ve tescilli olup da devir ve temlik sebebiyle kayıt ve tescil yapılan taşıtlarda değişiklik, takvim yılının ilk altı ayında yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başından; son altı ayında yapılmış ise takip eden takvim yılı başından itibaren başlar.

MTV'de mükellefiyetin sona ermesi motorlu taşıtların kayıtlı olduğu sicilden silinmesi ile olur. Motorlu taşıtların trafik sicili ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı tarafından tutulan sivil hava vasıtaları siciline ait kayıtlarının silinmesi halinde, silinme takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise ikinci altı aylık dönemin başından, ikinci altı aylık dönem içinde yapılmışsa takip eden takvim yılı başından itibaren mükellefiyet sona erer.

Sıfır km araçlarda mükellefiyetin başlaması tescil tarihinin rastladığı dönemin başından itibaren gerçekleşirken, sona ermesi sicilden silinmenin rastladığı dönemin sonundan itibaren gerçekleşmektedir. Bu durumda haziran ayında sıfır araç alan bir

kişi önceki beş aya ait vergiyi de ödemesi gerekmektedir. Aynı şekilde temmuz ayında aracını satan kişi yılın sonuna kadar söz konusu araca sahip olmamasına rağmen yılın bitimine kadar olan vergisini ödemek zorunda kalmaktadır.

MTV yapı olarak ocak ayında tahakkuk ettiğinden ve mükellefler ödeyecekleri verginin tutarını ve ödeyecekleri zamanı bildiklerinden bu vergi adaleti ilkelerinden olan belirlilik ilkesine uygundur. Belirlilik ilkesi vergini açık ve kesin olarak tanımlanmasını ve mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının net bir şekilde belirli olmasını ifade etmektedir.

Uygunluk ilkesi verginin, mükelleflerden en uygun koşul ve zamanda alınmasıdır. Bu durum uygunluk ilkesine de uymaktadır. Her ne kadar toplumdaki kişilerin ödemesi gereken vergiyi ödeyebileceğii en uygun zamanı kanun koyucu tarafından tespiti zor olsa da MTV 1 ocak itibariyle tahakkuk etmesi ve ödeme zamanının belli olması hasebiyle kişilerin ödeme gücünü bu duruma göre ayarlayabilmelerine olanak tanımaktadır. Ayrıca devam eden yılda ödenecek vergi bir önceki yıla ait tutarın yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle tespit edildiğinden burada da bir bilinmezlik bulunmamaktadır. Yani mükellefler ödeyecekleri verginin tutarını ve ödeme zamanlarını bileceklerinden bu vergi uygunluk ilkesiyle örtüşmektedir.

Burada eleştiri konusu yapılabilecek husus ek vergi uygulamasıdır. 2023 yılında 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası Hakkında Kanun yürürlüğe konulmuştur. 7456 sayılı Kanunla 2023 yılı için tahakkuk ettirilen MTV tutarı kadar ek motorlu taşıtlar vergisi uygulamaya konulmuştur. MTV Kanununun 7'nci maddesine göre MTV mükellefiyeti; takvim yılının ilk altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından, son altı ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise son altı aylık dönemin başından itibaren başlar. 15 Temmuz 2023 tarihinde yürürlüğe konulan 7456 sayılı Kanunla ilk 6 aylık dönem geçmiş olmasına rağmen bu dönemi de kapsayacak şekilde vergi tahakkuku yapılmıştır.

### **3.1.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olayın Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTV’de vergiyi doğuran olay, motorlu kara taşıtlarının Karayolları Trafik Kanunu uyarınca trafik şube ve bürolarına; uçak ve helikopterlerin ise Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü’ne kayıt ve tescil edildikleri anda gerçekleşir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi motorlu taşıtların bağlı oldukları sicile kayıt ve tescil edilmesi ile olur. Bu durumun sonucu olarak, kayıt ve tescil zorunluluğu olmayan taşıtlar motorlu taşıtlar vergisine tabi değildir. Örnek olarak, kar taşıtları ve golf sahalarında insan taşımada kullanılan araçlar bu kapsamda değerlendirilebilir.

### **3.1.4. İstisnaların Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTVK’nın 4’üncü maddesine göre bazı motorlu taşıtlar vergiden müstesna tutulmuştur. Bu istisnalar, kamu kurumları için tanınan istisnalar, yabancı devletlerin elçilik ve konsolosluklarıyla elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye’de bulunan uluslararası kurullara, engellilere ve son olarak Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara yöneliktir.

Vergi mevzuatında yer alan istisna ve muafiyetlerin amacı dışında kullanılması kişilerden ödeme gücüne göre vergi alınmasını olanaksızlaştırarak vergi adaletini bozucu bir etki oluşturacaktır. MTVK’da dört ayrı istisnaya yer verilmiştir.

MTV Kanununda yer alan istisnaların sayısının çok fazla olmaması vergi adaleti açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak bu istisnaların dışında istisnalar kısmında yer almamasına rağmen vergilendirme dışında kalan bazı araçlar bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>’ e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW’ının altındaki elektrikli motosikletler verilebilir. MTV esas itibariyle servet üzerinden alınan bir vergi olduğu için servetin bir unsuru olan tüm araçlar üzerinden vergi alınmasını gerektirir. Ancak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>’ e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW’ının altındaki elektrikli motosikletler vergi dışında bırakılmış olup, bu durum genellik ilkesi ile çelişmektedir.

Genellik ilkesi, vergi önünde herkesin eşit olması ve ülkede yaşayan her bir kişinin ödeme gücüne göre toplam vergi yüküne katılmasını ifade eder (Akdoğan,

2009: 198). 1982 Anayasasının 73'üncü maddesinde yer alan "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmü, bu ilkenin bir yansıması olarak kendini göstermektedir.

MTVK'da istisnalar dar bir çerçevede değerlendirilmiş olsa da örtülü olarak bazı konular vergi dışı bırakılarak istisnalar genişletilmiştir. Bu durum serveti olan her bir kişinin vergilendirilmesinin önüne geçerek genellik ilkesinden sapmalara neden olmaktadır.

### 3.1.5. Motorlu Taşıtlar Vergisi Matrahı ve Tarifelerinin Adalet ilkeleri Açısından İrdelenmesi

MTV'de vergileme Kanunda belirtilen tarifelere göre yapılır. Bu tarifelerde taşıtın özelliklerine göre hangi tarifeye karşılık geldiği tespit edilerek Kanunda yer alan ve her yıl açıklanan maktu tutarlar üzerinden vergilendirme yapılır.

MTV Kanununun 5'inci maddesinin 7061 sayılı Kanunla değiştirilmesi sonucu tarifinin son hali aşağıdaki gibi olmuştur.

**Tablo 5:** MTV Kanunu (I) Sayılı Tarife (2024 yılı)

Motor Silindir Hacmi (cm <sup>3</sup> )	Taşıt Değeri (TL)	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
		1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri</b>						
1300 cm <sup>3</sup> ve aşağısı	180.600'ü aşmayanlar	3.359	2.343	1.308	987	347
	180.600'ü aşıp 316.400'ü aşmayanlar	3.692	2.576	1.437	1.088	383
	316.400'ü aşanlar	4.032	2.809	1.573	1.188	413
1301 - 1600 cm <sup>3</sup> e kadar	180.600'ü aşmayanlar	5.851	4.387	2.544	1.798	690

	180.600'ü aşım 316.400'ü aşmayanlar	6.439	4.828	2.801	1.972	754
	316.400'ü aşanlar	7.026	5.265	3.050	2.153	823
1601 - 1800 cm <sup>3</sup> e kadar	452.800 'ü aşmayanlar	11.374	8.894	5.227	3.189	1.235
	452.800'ü aşanlar	12.413	9.697	5.710	3.484	1.348
1801 -2000 cm <sup>3</sup> e kadar	452.800'ü aşmayanlar	17.920	13.800	8.111	4.828	1.898
	452.800'ü aşanlar	19.553	15.061	8.848	5.265	2.072
2001 -2500 cm <sup>3</sup> e kadar	565.500'ü aşmayanlar	26.885	19.517	12.193	7.282	2.880
	565.500'ü aşanlar	29.332	21.290	13.299	7.948	3.142
2501 - 3000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.131.800'ü aşmayanlar	37.485	32.615	20.373	10.957	4.016
	1.131.800'ü aşanlar	40.898	35.575	22.227	11.955	4.383
3001 - 3500 cm <sup>3</sup> e kadar	1.131.800'ü aşmayanlar	57.093	51.374	30.944	15.446	5.657
	1.131.800'ü aşanlar	62.289	56.039	33.756	16.845	6.179
3501 -4000 cm <sup>3</sup> e kadar	1.811.800'ü aşmayanlar	89.767	77.517	45.649	20.373	8.111
	1.811.800'ü aşanlar	97.937	84.560	49.807	22.227	8.848
4001 cm <sup>3</sup> ve yukarısı	2.151.400'ü aşmayanlar	146.932	110.177	65.252	29.326	11.374
	2.151.400'ü aşanlar	160.285	120.196	71.186	31.991	12.413
		Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
		1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
<b>2- Motosikletler</b>						
100-250 cm <sup>3</sup> 'e kadar		625	467	345	212	80

251 -650 cm3'e kadar	1.294	979	625	345	212
651 - 1200 cm3'e kadar	3.341	1.985	979	625	345
1201 cm3 ve yukarısı	8.106	5.355	3.341	2.652	1.294

Kaynak: Mevzuat, 2023.

Bu vergi tarifeleri oluşturulurken; vergi kapsamına giren taşıtların, değeri, yaşı, motor silindir hacmi, ağırlığı, cinsi, kullanılış şekli, istiap hadleri, kalkış ağırlığı ve benzer kriterlerin göz önünde tutulması yoluna gidilmiştir.

İlk tarifede yer alan otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinde taşıt değeri, taşıtların yaşları ve motor silindir hacimleri dikkate alınırken motosikletlerde yaşları ve motor silindir hacimleri dikkate alınır. İkinci tarifede, taşıtların cinslerine göre motor silindir hacimleri, oturma yeri sayısı, azami toplam ağırlıkları ve yaşları göz önüne alınırken, son tarifede kalkış ağırlıkları ve yaşları dikkate alınmaktadır. Her iki tarifenin ortak özelliği aracın yaşıdır; araç yaşlandıkça vergi azalmakta, daha yeni araçlar ise nispeten daha yüksek vergilendirilmektedir (Öncel vd., 2020: 391).

Ayrıca MTKV'nın 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca, bir önceki yılda uygulanan vergi tutarları her takvim yılı başında VUK hükümlerine göre belirlenip ilan edilen yeniden değerlendirme oranına göre artırılır.

28/11/2017 tarihli 7061 sayılı Kanunla (I) sayılı tarifede vergilendirme kıstaslarına yaş ve motor hacminin yanı sıra taşıt değerine de yer verilmiştir. Motorlu taşıtlar vergisinde ödenecek vergi tutarı taşıtın değeri arttıkça yükselmektedir. MTV Kanununun ilk kez yürürlüğe konulduğu 1957 yılından 2017 yılına kadar olan dönemde vergilendirme, sadece aracın yaşına ve motor hacmine göre yapılmıştır.

7061 sayılı Kanunla (I) sayılı tarifeye taşıt değeri eklenmiş olsa da bu taşıt değeri tutarları günümüz ekonomik gelişmeleri karşısında anlamını yitirmiştir. (I) sayılı tarife incelendiğinde tarifede yer alan taşıt değeri tutarlarının güncel taşıt değerlerinin çok altında kaldığı görülmektedir. Halihazırda aralık/2024 ayı itibariyle en düşük tutarlı sıfır araba olan Hyundai i10 1.2 MPI 79PS Jump + Nav. AMT modelinin satış fiyatı 920.000 TL' dir (Hyundai, 2024). (I) sayılı tarifeden görüleceği üzere 1.3 cm<sup>3</sup>'e kadar olan otomobillerde 316.400'ü aşanlar üst dilimden vergiye tabi

olmaktadır. Bu durumda tarifeye eklenen aşamalı taşıt değerinin getiriliş amacından saptığı görülmektedir.

Vergide adaleti sağlamak üzere getirilmiş olan ve kişilerin ödeme gücünü dikkate alması gereken taşıt değeri uygulamasının mevcut haliyle sıfır km araçlar açısından bir anlam ifade etmediği açıktır. Türkiye Sigorta Birliği tarafından 2024 yılı aralık ayı için ilan edilen kasko değeri Mercedes-Benz E 180 1.5 Exclusive 9G-Tronic modelinin değeri 5.082.500 TL iken, Citroen C-Elysee 1.5 Feel Blue HDI 100 S&S modelinin kasko değeri 925.500 TL'dir (Türkiye Sigorta Birliği, 2024). Tarifeden görüleceği üzere aynı dilimde vergilendirilen araçlardan fiyatı 5.082.500 TL olan araç ile fiyatı 925.500 TL olan aracın MTV tutarı aynı olmaktadır. Burada kişilerin ödeme gücü göz ardı edildiğinden vergide adalet ilkesine ters düşmektedir.

Ayrıca iktisadi hayatın bir gereği olarak araçların yaşı ilerledikçe değerlerinde düşüş meydana gelir. MTV tarife sistematüğinde aracın yaşı 1-3, 4-6, 7-11, 12-15 ve 16 yaş yukarısı şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu durumda 3 yaşındaki aracın MTV'si ile sıfır km aracın vergisi aynı tutarda olmaktadır. Günümüz teknolojisinde sürekli yeni modellerin çıktığı bir sektörde üçer yıllık dönemlerde vergi hesaplanması bu araçların değerindeki değer azalışını takip edememektedir.

MTV'de adalet ilkesine ters düşen diğer bir durum ise özel amaçla kullanılan yat ve kotralarda görülmekteydi. Ancak 5897 sayılı Kanunla (III) sayılı tarife kaldırılmış olup, özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan MTV'nin yerine muhtemel vergi kaybının önlenmesi için bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından ruhsat harcı alınması öngörülmüştür. Söz konusu değişiklik ile yat, kotra ve her türlü motorlu tekne sahibi kişiler servet vergisi ödemeyecekler bunun yerine harç ödeyeceklerdir.

Daha önce yaş ve beygir gücüne göre alınan MTV, yeni sistemde uzunluğa göre hesaplanmaktadır. 2009 yılından sonra beygir ve yaş sınıflandırması yapılarak alınan vergilendirme sisteminden sadece tekne uzunluğu dikkate alınarak vergilendirme esasına geçilmiştir. Bu vergilendirme sisteminde yelkensiz ve 500 beygir olan motor yat ile yelkenli ve 100 beygir olan teknenin aynı uzunlukta olması durumunda aynı tutarlı vergi ödemesi gerekeceğinden bu durum vergide adalet ilkesine ters düşmektedir.

MTV’de araçların değerlerinin göz ardı edildiği diğer bir durum ise kaza yapan araçlarla ilgilidir. Kaza yapan bir aracın değerinde büyük oranda bir değer düşüklüğü gerçekleşse dahi MTV aynı tutarda alınmaya devam edilmektedir. Bu durum eşitlik ilkesini zedelemektedir. MTV servet üzerinden alınan bir vergi olması dolayısıyla kişilerin servetini de izlemesi gerekir. Servette meydana gelen değer düşüklükleri dolayısıyla ödenecek vergi tutarı da azalmalıdır. Kaza yapan araçların değeri düşmesine rağmen bu servet azalışı göz ardı edilerek vergileme yapılmaktadır. Bu da haksız yere fazladan vergi ödenmesi sonucunu doğurmaktadır.

### **3.1.6. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Tarh, Tahakkuk ve Ödemenin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

Vergilendirme süreci vergi alacağının matrah ve nispetler üzerinden hesaplanması suretiyle tarh edilmesi ile başlayarak mükellefe tebliği ve ardından tahakkuk aşaması ile devam eder. Tahakkuk eden vergi nihai olarak tahsil aşamasına gelir.

Vergilendirme süreci MTV’de daha farklı işlemektedir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergilerinde yapılan tarhiyatta, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı dikkate alınır. Beyan usulünde, vergi idaresi daha sonra mükellefin beyan ettiği vergi matrahını inceler. Gelirini doğru beyan etmeyen mükelleflere ek vergi matrahı ve cezaları uygulanır (Bilici, 2010:63). MTV'de ise, bu süreçten farklı olarak, verginin hesaplanması mükellefin beyanı yerine aracın tescil bürosundaki kayıtlarına göre belirlenen spesifik (sabit) tutarlar üzerinden yapılır.

Vergilendirme süreçlerinden olan tebliğ ve tahakkuk aşamasında da farklılık bulunmaktadır. MTVK’nın 9’uncu maddesinde tahakkuk eden verginin mükellefe ayrıca tebliğ edilmeyeceği ve verginin tahakkuk ettiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Kanun metninden de anlaşıldığı üzere verginin tahakkuku ve tahsili aynı anda olmakta, tahakkuk için ayrıca mükellefe tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Kanuna göre MTV; yıllık olarak, her yılın ocak ayının başından itibaren kayıt ve tescilin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır. Ancak vergi miktarlarında bir değişiklik meydana gelirse ve bu

değişiklik takvim yılının ilk altı ayında yapılırsa, takip eden son altı aylık dönemin başında; son altı ayında yapılırsa, takip eden takvim yılının başında tahakkuk ettirilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yılın ilk ayında yıllık olarak tahakkuk eden MTV, ocak ve temmuz aylarında iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Ara dönemde alınan sıfır km aracın vergisinin taksit süresinin geçmiş olan kısmı ise aracın kayıt ve tescilinin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenmelidir.

### **3.1.7. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Yetki Maddesinin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

Kanunun “Yetki” başlıklı maddesinde VUK’a göre tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranının önceki yılda uygulanan taşıt değerleri ve vergi miktarlarına uygulanması suretiyle arttırılarak o yıl uygulanacak olan vergi tutarlarının bulunacağına hükmedilmiştir.

Ayrıca Cumhurbaşkanına yeniden değerlendirme oranını %50 oranında artırma veya %20 oranında azaltma yetkisi verilmiştir. Buna ek olarak EURO normlarını sağlayan katalitik konvertör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oranı veya vergi miktarlarını %50 oranına kadar indirme yetkisi de verilmiştir.

Kanunilik ilkesi, verginin konulmasından ve ardından yapılacak tüm değişikliklerin kanuni bir zemin üzerine oturtulmasını öngörür (Akdoğan, 2009: 206). 1982 Anayasasının “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73’üncü maddesinde; “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.” hükmüne yer verilmiştir.

1982 Anayasasında da belirtildiği üzere vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulacağına yer vermiş ve vergilendirme sürecinin kanuna dayanması gerektiği ifade edilmiştir. Kanun koyucu konumunda olan yasamaya asli yetki verilmiş ancak bazı sınırlar dahilinde yürütmenin başı olan Cumhurbaşkanı da istisnai olarak yetkilendirilmiştir.

4605 sayılı Kanunla 197 sayılı MTV Kanununun 10'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında BK'na, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri veya kullanım amaçları itibariyle ayrı ayrı veya toplu bir şekilde vergi miktarlarını yirmi katına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Söz konusu madde hakkında Anayasa Mahkemesinde iptal davası açılmış ve AYM, BK'na verilen ölçsüz ve hukuksuz yetkiyi iptal etmiştir. İptal kararında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM)'ne ait olan vergi miktarının kanunla artırılması yetkisinin BK 'na kullanılmasının ise, hiçbir devlet organının Anayasa'dan aldığı yetkiyi başka bir organa devredemeyeceği, mükellefin ödeyeceği vergi borcunun miktarını bilememesinin de keyfiliğe yol açacağı yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçsüz bir düzenlemedir. (Anayasa Mahkemesi Kararı, (28.9.2023).

2023 yılında ise 7456 sayılı 6/2/2023 tarihinde meydana gelen depremlerin yol açtığı ekonomik kayıpların telafisi için ek motorlu taşıtlar vergisi ihdası hakkında kanun vasıtasıyla bir defaya mahsus olmak üzere ek motorlu taşıtlar vergisi ihdas edilmiştir. Söz konusu kanunun iptali için de AYM'de iptal davası açılmıştır.

AYM, ek motorlu taşıtlar vergisinin depremin oluşturduğu olumsuz etkilerin giderilmesi için ihdas edildiği ve depremin olumsuz etkilerinin giderilmesi için yerine getirilecek görevlerin ve gelir kaynaklarının merkezi idare ile mahalli idareler arasında dağıtımını konusunda kanun koyucunun takdir yetkisinin bulunduğu ve ayrıca ek motorlu taşıtlar vergisinin istisnai bir kamu geliri olduğu gözetildiğinde kuralın idarenin bütünlüğü ilkesi ile mahallî idarelerin mali özerkliği ilkesini zedelediği söylenemeyeceğinden hareketle kanun maddesinin iptali hakkında açılan davayı reddetmiştir, (Anayasa Mahkemesi Kararı, (28.9.2023).

### **3.1.8. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Bildirimler ve Sorumlulukların Adalet ilkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTVK'nın 13'üncü maddesinde tahakkuk ve tahsilatın etkinleştirilebilmesi adına hem mükellefler hem de kamu görevlileri için birtakım vergi güvenlik önlemlerine yer verilmiştir. Bu önlemleri iki başlık halinde incelemek mümkündür.

### **3.1.8.1. Bildirimler**

MTVK'nın 13'üncü maddesinde mükellefler ve kamu görevlileri için sorumluluklara yer verilmiştir. Trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları kayıt ve tescil ettikleri motorlu taşıtları bu taşıtların cins, nevi, nitelikleri ve kullanım, maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişiklikleri, kayıt ve tescilin yapıldığı ve değişikliğin tespit olunduğu tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesine bildirmeye mecburiyetindedirler. Bu sorumluluğu yerine getirmeyen trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları hakkında ise VUK'un 150'nci maddesinin 1-3 bendinde yazılı olanlar için uygulanan ceza hükmolunur.

Trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları, mükelleflerin kendi adlarına kayıtlı taşıtların cinsi, türü, özellikleri, kullanım amacı ve verginin hesaplanmasına esas olabilecek diğer bilgileri ile taşıtlarda meydana gelen değişiklikleri kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Şayet bu sorumluluğu yerine getirmez iseler VUK'un 352'nci maddesine göre usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

### **3.1.8.2. Sorumluluklar**

MTVK'nın 13'üncü maddesinde noterler, trafik sicil memurları ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurları gibi taşıtların her türlü satış veya devir işlemlerini yapanlar motorlu taşıtlar vergileri ile gecikme zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarının ödendiğini gösterir belgeyi istemeye, taşıtlarla ilgili fenni muayene komisyonları, fenni muayene yapma yetkisi verilen gerçek ve tüzel kişiler ise söz konusu işlemleri gerçekleştirmeden önce MTV'nin ödendiğine dair belgeyi istemeye zorunlu tutulmaktadır.

Noterler, kayıt ve sicil memurları ile muayene görevlileri, satış, devir ve temlik işlemlerini gerçekleştirirken gerekli araştırmayı yapmadan işlemleri yürütmeleri

durumunda, vergi ve fer'ilerinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olurlar. Bu kişilerin ödedikleri vergi için mükelleflere karşı rücu hakları bulunmaktadır.

### **3.1.9. Gider Olarak Kaydedilememe Durumunun Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

MTVK'nın 14'üncü maddesinde ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile araç kiralama faaliyetinde bulunan işletmelerce kiralanan araçlar hariç olmak üzere, (tarifelerde belirtilen motorlu taşıtlardan alınan vergi, cezalar ve gecikme (I), (I/A) ve (IV) sayılı zamları, gerek gelir vergisi (GV) gerekse kurumlar vergisi (KV) matrahlarının hesaplanmasında gider olarak kabul edilmemektedir (Akdoğan, 2009: 459).

Anılan kanun maddesinin mefhumu muhalifinden, Kanuna ekli (II) sayılı tarifede yer alan taşıtlara ilişkin olarak ödenen MTV'nin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde herhangi bir şart aranmaksızın gider olarak kabul indirilebileceği anlamı çıkmaktadır.

(II) sayılı tarifede yer alan taşıtların genelde ticari faaliyette kullanılan araçlar olduğu görülmektedir. Kanun koyucu bu madde ile ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile araç kiralama faaliyetinde bulunan işletmelerce kiralanan araçları ve (II) sayılı tarifedeki araçlara ait giderlerin indirilmesine olanak sağlamıştır.

### **3.1.10. Çifte Vergilendirmenin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

Vergi mevzuatı vatandaşların anlayabileceği sadelikten uzak ve karmaşık bir yapıdadır. Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 24'üncü maddesinde matraha dâhil olan unsurlar düzenlenmiş olup, bunlar ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay fon karşılığı gibi unsurlardır. Anılan madde hükmü gereği KDV'nin matrahına dahil unsurlar arasında ÖTV de sayılmıştır. Bu durumda araç alımında kişiler araç bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanan KDV'yi de ödemektedirler. Sonuç olarak kişiler verginin vergisini ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum vergilendirmede adalet ilkesi ile çelişmektedir.

Bazı AB ülkelerinde de bu şekilde uygulama yapıldığı görülmektedir. Ancak bu ülkelerde oranlar çok düşük olduğundan Türkiye’de uygulanan yüksek oranlara nazaran vergi adaletini bozucu etkisi düşük kalmaktadır.

Kişilerin ödediği verginin üzerinden vergi alınması açıklık ve belirlilik ilkelerine aykırılık teşkil etmektedir. Açıklık ilkesi, vergi mevzuat ve uygulamaları ile ilgili hususların açık ve kesin bir şekilde düzenlenerek, toplumun her kesimi açısından kolayca anlaşılabilmesi iken, belirlilik ilkesi verginin açık ve kesin olarak tanımlanmasını ve mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının net bir şekilde belirli olmasını ifade etmektedir.

KDV uygulamasında verginin matrahı hesaplanırken vergi, resim, harç, pay ve fon karşılığı gibi unsurların matraha dahil olması sebebiyle vergi üzerinden vergi alınması durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda mükellefler ödeyecekleri vergileri bilemezken aynı zamanda vergi mevzuatının da karmaşık olmasına yol açmaktadır. Bunun sonucu olarak ise açıklık ilkesi ve belirlilik ilkesine aykırı uygulamalar yapılmış olmaktadır.

Bu hususla ilgili olarak Anayasa Mahkemesinin 25.12.2014 tarih ve 2013/48 esas sayılı, 2014/198 karar sayılı kararı bulunmaktadır<sup>21</sup>. Söz konusu kararda, mal teslimi ve ithalatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alınması sebebiyle İstanbul 2’nci Vergi Mahkemesi tarafından yapılan başvurunun incelenmesi neticesinde, Anayasa Mahkemesi tarafından mükerrer vergilendirmeden söz edilemeyeceği belirtilmiştir. Mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan aynı yapıda birden fazla vergi alınması gerektiği ve katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisi de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapılarının birbirinden farklı olduğu ve bu nedenle de KDV ve ÖTV aynı kaynaktan alınmış olsalar dahi yapılarının farklı olması sebebiyle mükerrer vergileme yapılmadığına hükmetmiştir.

---

<sup>21</sup> 7 Nisan 2015 Tarihli ve 29319 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

**Tablo 6:** Araçlardan Alınan ÖTV Ve KDV Oranları (2024)

Motor Silindir Hacmi	Vergisiz Satış Tutarı (ÖTV matrahı)	ÖTV	KDV
1600 cm <sup>3</sup> 'e kadar	184.000 TL'yi aşmayan	45%	20%
	184.000 TL - 220.000 TL arasında olan	50%	20%
	220.000 TL - 250.000 TL arasında olan	60%	20%
	250.000 TL - 280.000 TL arasında olan	70%	20%
	280.000 TL üzeri	80%	20%
1600 cm <sup>3</sup> ile 2000 cm <sup>3</sup> arası	170.000 TL'ye kadar	130%	20%
	170.000 TL üzeri	150%	20%
2000 cm <sup>3</sup> 'ten fazla	Sınırsız tutarda	220%	20%

Kaynak: GIB, (2024) (01.02.2024)

2024 yılında 1600 cm<sup>3</sup>'e kadar araç alımı sırasında %45 ile %80 arasında değişen oranlarda ÖTV alındığı ve bu tutarlar üzerinden tekrar %20 oranında KDV hesaplandığı görülmektedir. Motor silindir hacmi 2000 cm<sup>3</sup>'ten fazla olan araçlarda ise tutara bakılmaksızın %220 oranında ÖTV alınmaktadır. Kişilerin elde ettiği gelirleri ile aldığı araçlar üzerinden en az %45 en fazla %220 oranında ÖTV alınıp bunun üzerinden %20 oranında vergi talep etmek kişilerin vergi yükünü çok ağır bir şekilde hissetmesine neden olacaktır.

Bu durumu çözümenin ilk yolu KDVK'nın 24'üncü maddesinde KDV matrahına dahil unsurlar arasından vergilerin çıkartılması olup, diğer yolu ise araç alımından ödenen ÖTV oranının düşürülmesidir. Ayrıca taşıt alımında uygulanan yüksek ÖTV'nin de düşürülmesi yerinde olacaktır.

### **3.1.11. MTV Kanununda Yapılan Değişikliklerin Adalet İlkeleri Açısından İrdelenmesi**

Basitlik ilkesi, gerek kanuni düzenlemelerin kapsam ve özellikleri, gerekse uygulama açısından mükelleflerin yükümlülüklerini herhangi bir zorluk yaşamadan kolaylıkla yerine getirebilecekleri bir sistemi ifade etmektedir. Belirlilik ilkesi ise vergiyle ilgili kurum ve işlemlerin herkesin anlayabileceği şekilde sunulmasıdır.

Mükelleflerin işlem ve olaylar için nasıl, nerede, ne zaman ve ne kadar ödeme yapacakları açıkça belirtilmelidir (Akdoğan, 2009: 208).

MTV Kanunu, ilk olarak 1957 yılında yürürlüğe girmiş ve bugüne kadar 20 kez değiştirilmiştir. Ayrıca 1999, 2003 ve 2023 yıllarında ek motorlu taşıtlar vergisi kanunları çıkarılmıştır. 2003 yılında çıkarılan ek motorlu taşıtlar vergisi kanunu AYM tarafından iptal edilmişken, 2023 yılında çıkarılan ek motorlu taşıtlar vergisi kanunu ise iptal edilmemiştir. MTV Kanunu ile ilgili olarak günümüze kadar 56 adet Genel Tebliğ yayınlanmıştır.

Yürürlükte bulunan kanunların vatandaşlar tarafından anlayacağı basitlikte ve sadelikte olması gerekir. Vergi ödemek suretiyle fedakarlığa katlanan kişilerin bu fedakarlıklarına rağmen karmaşık vergi kanunları ve vergisel uygulamalarla karşı karşıya kalması mükellefler ile vergi idaresi arasında çatışmaya neden olabilecektir.

Vergi mevzuatında sıkça yapılan değişiklikler ve eklemeler, açıklık ve belirlilik ilkelerine aykırı bir durum oluşturmaktadır. Bu tür değişiklikler, kişilerin vergiye gönüllü uyumunu olumsuz etkileyebilir ve sonuç olarak vergi tahsilatında azalma meydana gelebilir. Kamu harcamalarının en önemli kaynağını oluşturan vergi gelirlerindeki düşüş, kamu finansmanı açısından ciddi sorunlara yol açabilir. Kanunların açık ve anlaşılır olması, kişilerin vergiye gönüllü uyumunu artırır ve böylelikle devletin ihtiyaç duyduğu harcamaların finansmanına daha fazla katkı sağlanır.

### **3.2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA ADALET İLKESİNİ SAĞLAMAYA YÖNELİK ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Vergilemede adalet ilkesini zedeleyen bu sorunların çözüme kavuşturulması ve böylece adaleti sağlamak adına yapılması gerekenlere yönelik çözüm önerileri başlıklar halinde açıklanmıştır.

#### **3.2.1. Verginin Konusu ile İlgili Çözüm Önerileri**

2009 yılından itibaren (III) sayılı tarife kaldırıldığından, özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan motorlu taşıtlar vergisinin yerine

bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından ruhsat harcı alınması öngörülmüştür. Önceden yaş ve beygir gücüne göre alınan MTV yerine bu araçların uzunluğuna göre harç hesaplanmaktadır. Yani 2009 yılından sonra beygir ve yaş sınıflandırması yapılarak alınan vergilendirme sisteminden sadece tekne uzunluğunun dikkate alındığı vergilendirme esasına geçilmiştir. Bu durumda aynı uzunluğa sahip iki teknenin motor gücüne bakılmaksızın aynı tutarda harç alınmaktadır.

Verginin konusu ile ilgili eleştirilecek diğer bir husus ise MTV Kanununda yer alan istisnaların sayısının çok fazla olmamasına rağmen istisnalar kısmında yer almayan ancak vergilendirme dışında kalan bazı araçlar bulunmasıdır. Bunlara örnek olarak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>' e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW'ın altındaki elektrikli motosikletler verilebilir. MTV esas itibarıyla servet üzerinden alınan bir vergi olduğu için servetin bir unsuru olan tüm araçlar üzerinden vergi alınmasını gerektirir. Ancak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>' e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW'ın altındaki elektrikli motosikletler vergi dışında bırakılmış olup, bu durum vergilendirmede adalet ilkesi ile çelişmektedir.

MTV, bir servet vergisi olması nedeniyle tüm servet unsurlarını vergilendirme kapsamına alması gerekir. Özel amaçla kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerin sahipleri genelde yüksek gelir grubuna dahil kimselerdir. Bu kişilerin verginin kapsamından çıkartılması doğal olarak MTV'nin serveti vergilendirme amacının dışına çıkmasına neden olmaktadır.

Bu durumlar vergi adaletini bozucu etki yarattığından verginin konusuna traktörlerin, 100 cm<sup>3</sup> altındaki motosikletler ile motor gücü 6 kW'ın altındaki elektrikli motosikletlerin eklenmesi ve ayrıca (III) sayılı tarifinin tekrar kanuna eklenmesi gerekmektedir.

### **3.2.2. Vergileme Kriterleri ile İlgili Çözüm Önerileri**

MTV'de yer alan (I) sayılı tarifede vergilendirme kriterleri taşıt değeri, taşıtların yaşları ve motor silindir hacimleri iken, (II) sayılı tarifede vergilendirme kriterleri taşıtların cinslerine göre motor silindir hacimleri, oturma yeri sayısı, azami toplam ağırlıkları ile yaşları; (IV) sayılı tarifede vergilendirme kriterleri ise kalkış ağırlıkları ve yaşlarıdır.

Dikkat edileceği üzere tüm tarifelerde aynı olan tek kriter taşıtların yaşıdır. Aracın yaşının arttığı ölçüde alınan vergi azalmakta, daha yeni araçlarda ise daha yüksek vergilemeye gidilmektedir. Ancak tarifelerde bulunan yaş kriterinde 3 yıl veya daha fazla yıllar aynı grupta yer almaktadır. Bu durumda 1 yaşındaki aracın vergisi ile 3 yaşındaki aracın vergisi aynı tutarda olmaktadır. Bu nedenle tüm tarifelerde yer verilen yaş kriterinin gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi ve her yıl için ayrı ayrı dikkate alınarak bir tarife yapısı oluşturulmasıdır. Bu şekilde araçların yaşları ile değerleri arasındaki ilişki daha çok ön plana çıkarılmış olacaktır.

MTV servet üzerinden alınan bir vergi olduğundan ve taşıtların yaşının arttığı değer düşüklüğüne uğrayacağı varsayımıyla taşıtların yaşının artmasıyla birlikte alınması gereken MTV tutarının düşmesi doğaldır. Ancak unutulmamalıdır ki araçların yaşının arttığı çevreye verdiği zarar da artmaktadır.

Günümüz teknolojisinde araçların çevreye verdiği zararı minimize edecek şekilde düşük karbon salımlı araçların üretimi artmaktadır. Düşük emisyonlu araçların alımını teşvik etmek amacıyla vergilendirme kriterlerine karbondioksit emisyonunun eklenmesi yerinde olacaktır. Bu şekilde karbondioksit salınımı yüksek olan araçların daha yüksek tutarlı MTV ödemesi sağlanmalıdır. Ayrıca 15 yaşından büyük araçların trafikten çekilmesinin sağlanması ve bu araç sahiplerine yeni araç almalarını teşvik edecek vergisel kolaylıkların getirilerek çevreye duyarlılığın artırılması ve vergilemede mali amacın yanında diğer amaçların da ön plana çıkarılması gerekmektedir.

2023 yılı aralık ayı sonu itibarıyla trafiğe kayıtlı motorlu kara taşıtlarının %53'ünü otomobil, %15,6'sını kamyonet, %17,7'sini motosiklet, %7,6'sını traktör, %3,3'ünü kamyon, %1,7'sini minibüs, %0,7'sini otobüs ve %0,3'ünü özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır. Bu oranlara bakıldığında MTV'ye tabi taşıtların yarısından fazlasını otomobiller oluşturmaktadır. Bu durum otomobil sayısının fazla olması dolayısıyla otomobillerden fazla vergin alınmasına neden olmamalıdır. Otobüs, kamyon, kamyonet vs. gibi otomobile nazaran daha pahalı olan bu taşıtlardan daha yüksek tutarlı vergi alınmalıdır. Bunu sağlamanın tek yolu ise (I) sayılı tarifeye eklenen taşıt değeri kriterinin diğer tarifelere de uygulanmasıdır. Ayrıca bu taşıt değerinin günümüz ekonomik koşullarına uygun şekilde güncellenmesi gerektiği tabidir.

### 3.2.3. İstisnalar ile İlgili Çözüm Önerileri

MTV’de yer alan istisnaların az olması ve hemen hemen tüm araçların vergilendiriliyor olması olumludur. Bununla birlikte istisnalarda yer almamasına rağmen vergilendirme dışı bırakılan traktörler, 100 cm<sup>3</sup>’ e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW’ının altındaki elektrikli motosikletler gibi araçların bulunması istisnaların genişletilmesine neden olmaktadır.

Kanunun 4’üncü maddesinin c bendine göre engellilik oranı %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmadan motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmazlar. Engellilik dereceleri %90’dan az olan malul ve engelliler aranan şartları haiz olmak koşuluyla taşıtın, özel tertibatlı olması ve malul veya engelli tarafından bizzat kullanılabilecek durumda olması şartıyla kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtlar için istisna hükmünden yararlanabileceklerdir.

Bu hüküm suistimal edilmeye açıktır ve bu yüzden suistimal edilmesini önleyecek tedbirler alınmalıdır. MTV muafiyeti koşullarına haiz engelli adına araç alınarak başka kimseler tarafından bu aracın kullanılması söz konusu olmaktadır. Bu da ancak sıkı bir denetim ile bertaraf edilebilir. Bu tür muvazaalı işlemler yapanlara yüksek tutarlı para cezası ile hapis cezası öngörecektir düzenleme yapılması sağlanmalı böylece kötü niyetli kişilerin engellenerek Hazinesinin vergi kaybının önüne geçilmelidir.

Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik’te<sup>22</sup> engellilere ait araçların tescil hükümlerine yer verilmiştir. Bu yönetmelikte engeli olmayan kişilerin de kullanıma uygun olan araçların ilk iktisabında engellilerin sağlık raporu uyarınca ilave aparat taktırılması durumunda bunların eşi, üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından biri tarafından kullanılabileceği düzenlenmekteydi. 2024 yılında Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik’te bu durum değiştirilerek özel tertibat yapılan araçların bizzat engelliler tarafından kullanılabileceği düzenlenmiştir.<sup>23</sup> Anılan düzenleme gereği bu araçlar

<sup>22</sup> 31/01/2018 tarih ve 30318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>23</sup> 04/12/2024 tarih ve 32742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

bizzat engelli bireyler tarafından kullanılacak olup, bunların eşi, üçüncü dereceye kadar kan ve kayın hısımlarından biri tarafından kullanılması artık mümkün değildir.

Aracın sürülmesine yönelik özel tertibatı olmayan ve engellilik derecesi %90 ve üzeri olan engelliler tarafından edinilen aracın ilk iktisabında engelli kişinin eşi, aynı il sınırlarında ikamet eden birinci derece kan ve kayın hısımları, kardeşleri, vasisi veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü arasından tescil kayıtlarına işlenen en fazla iki kişi tarafından kullanılabileceği belirtilmiştir. Engellilere ait araçların istisnadan yararlanan engelli veya yönetmelikte belirtilen kişiler olmaksızın kullanıldığının tespit edilmesi halinde, tespitin yapıldığı yer defterdarlığına bildirim yapılır. Yapılan bu düzenleme suistimali önleme adına yerinde olmuştur.

Burada sorun olabilecek başka bir problem ise engellilerin ekonomik durumunun göz ardı edilerek, yüksek gelir veya düşük gelir sahibi tüm engelliler için aynı istisnaya yer verilmesidir. Bu istisnanın amacı düşük gelire sahip engelli vatandaşların vergilendirilmesinin önüne geçilerek bu kişilere pozitif ayrımcılık yapılmasıdır.

Ancak uygulamada bu istisnadan düşük gelir grubu engelli bireyler yerine yüksek gelire sahip engelli vatandaşların yararlandığı görülmektedir. Söz konusu istisnalar belirlenirken, engellilerin gelir durumu, aracın değeri ve engellilik derecesi dikkate alınmalıdır. Nitekim ÖTV Kanununda 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte 2018 yılından itibaren engelli bireylerin ÖTV'siz alabilecekleri araçlara parasal üst sınır konulmak suretiyle bu sorun giderilmeye çalışılmıştır.

### **3.2.4. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ile İlgili Çözüm Önerileri**

KDVK'nın 24'üncü maddesinde matraha dahil olan unsurlar düzenlenmiş olup, bu unsurlardan birisi de taşıt alımında ödenen ÖTV'dir. Bu durumda araç alımında kişiler araç bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanan KDV'yi ödeyeceklerdir. Yani taşıt alımı yapan kişiler verginin vergisini ödemek zorunda kalacaklardır.

Polonya gibi bazı AB ülkelerinde de bu şekilde uygulama yapıldığı görülmektedir. Ancak bu ülkelerde oranlar çok düşük olduğundan Türkiye'de uygulanan yüksek oranlara nazaran vergi adaletini bozucu etkisi düşük kalmaktadır.

Motorlu taşıt alımında KDV hesaplamasına ÖTV'nin de dahil edilmesi çifte vergilendirilmeye yol açmaktadır. Ayrıca taşıt alımında uygulanan yüksek ÖTV'nin de düşürülmesi ve bu nedenle de uygulamanın gözden geçirilmesi gerekmektedir. Otomobillere uygulanan vergi oranları ile deniz ve hava taşıtlarına uygulanan vergi oranları arasındaki büyük fark, otomobillerin lehine olacak şekilde yeniden düzenlenmelidir (Demir, 2013: 106).

### **3.2.5. Çevre Kirliliğinin Önlenmesi ile İlgili Çözüm Önerileri**

Türkiye'de motorlu taşıt sahipliği bir servet göstergesi olarak kabul edilir ve bu tür araçlar servet vergisi kapsamında vergilendirilir. Ancak motorlu taşıtların her yıl dünya çapında yaydığı CO2 miktarı yaklaşık olarak 900 milyon ton olduğu göz önünde bulundurulursa, CO2 salınımını dikkate alan bir MTV'nin çevre kirliliğini önlemede çok etkili olacağı şüphesizdir (Üyümez, 2016: 435).

Çevrenin korunmasına yönelik MTV'de yapılacak düzenlemelerde AB'nin çevre vergisi reformlarının takip edilmesi önemlidir. Çünkü AB, çevreyi koruma amacıyla öncü bir rol oynamakta ve çevre dostu faaliyetlere teşvik sağlamakta, çevreye zararlı faaliyetleri kısıtlamaktadır. AB ülkeleri daha fazla çevre dostu faaliyetleri teşvik etmekte ve çevreye zararlı faaliyetleri her zamankinden daha fazla kısıtlamaktadır. Özellikle İskandinav ülkelerinin yaklaşık 30 yıl önce başlattığı çevre vergisi reformları dikkate alındığında, Türkiye'nin bunları bir an önce geliştirmesi, hatta daha da ileri götürmesi önem arz etmektedir (Vergi Konseyi, 2023: 193).

Avrupa ülkelerinin birçoğunda çevreyi koruma amacıyla CO2 salınımı dikkate alan vergilendirme sistemine geçilmiş ve bu şekilde çevreye zarar veren araç sayısında da azalma yaşanmıştır. Türk vergi sistemi irdelendiğinde; MTV bir servet vergisi olarak ele alındığından dolayı vergi miktarları belirlenirken aracın çevreye zarar verme oranı dikkate alınmadan, tamamen aracın değerine göre belirleme yapılmaktadır (Yiğit, 2024: 123). Bu durumda MTV'nin çevre kirliliği ile mücadeleye katkısı oldukça az olmaktadır (Şahin ve Çiftçi, 2021: 259). Türkiye'de MTV oranı aracın yaşıyla ters orantılı olup, eski aracın yaydığı CO2 oranı artmasına rağmen daha az vergi alınırken, yaşlı küçük araç daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Taşıtların yaşları arttıkça değerinin düşeceği açıktır. Dolayısıyla değeri düşen araçtan daha düşük vergi

alınması da anlaşılabilir. Ancak, bu durum eski araç kullanımını da teşvik etmektedir (Üyümez, 2016: 437).

Bununla birlikte motor silindir hacmi arttıkça çevreye verilen zararın arttığı göz önünde bulundurularak yüksek hacimli araçlara uygulanan vergi oranının artması çevre kirliliğini önlemesi bakımından yerinde bir uygulamadır. Türkiye zaman kaybetmeden MTV'nin bir çevre vergisi olma tasarımını gerçekleştirmeli ve CO2 emisyonuna dayalı vergilendirmeye en kısa sürede geçilmelidir.

Türkiye'de MTV; taşıtın değeri, azami toplam ağırlık, oturma yeri, silindir hacmi, motor hacmi, cinsi ve yaşına göre hesaplanmakla birlikte çevre üzerinde olumsuz etkisi olan birçok unsur hiçbir şekilde dikkate alınmamaktadır. Bu kapsamda diğer Avrupa ülkelerinde olduğu gibi düşük emisyonlu araçların teşvik edilmesi, yüksek emisyonlu araçlardan yüksek vergi alınması, hurdaya ayrılabilen araçların hurdaya çıkarılması halinde yeni araç alımına vergi indirimi uygulanması gibi uygulamalar hayata geçirilebilir. Bu sayede motorlu taşıtlar vergisinin mali amacı biraz daha geri plana alınarak, çevresel amacının daha ön planda olması sağlanabilecektir (Olçay, 2024: 18).

Çevre kirliliğiyle dolaylı olarak mücadele eden bir vergi türü olan MTV'de karbon bazlı MTV uygulamasına geçilerek çevre kirliliği ile doğrudan mücadele eden bir vergi oluşturulmalıdır. Böyle bir değişiklikle araçlar sadece silindir hacmine göre değil, aynı zamanda yaydıkları CO2 ve diğer zararlı gazların miktarına göre de vergilendirilecek, hibrit araçlar vergi teşvikleriyle desteklenecek, MTV vergi tarifesi değiştirilerek araçların yaşı arttıkça vergi tutarları artarak çevre kirliliğinin önlenmesine yardımcı olunacaktır.

Bununla birlikte 7103 sayılı Kanunla 21/3/2018 tarihinde yapılan düzenlemede elektrik motoru olan taşıtlar (I) sayılı tarifede değerlerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının %25'i oranında vergilendirilmeye başlanmıştır. MTV çevre vergisi olarak dikkate alındığında çevreyi kirletmeyen elektrikli otomobillerden daha az vergi alınmasını sağlayan kanuni düzenlemenin isabetli olduğu düşünülmektedir (Kabakçı Karadeniz 2018: 201).

## SONUÇ

Adil bir vergi sisteminin oluşturulması, tarihten günümüze kadar önemli bir sorun olagelmıştır. Vergi adaletsizliği, vergi yükünün adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergide adalet kavramı, "yatay adalet" ve "dikey adalet" olmak üzere iki ana unsuru içerir. Yatay adalet, aynı ödeme gücüne sahip kişilerin eşit vergi yükümlülüğüne tabi olmalarını gerektirir. Dikey adalet ise, daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip kişilere kıyasla daha yüksek vergi ödemelerini ifade eder.

Vergi adaleti, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını hedeflediğinden bu bağlamda, kişilerden alınacak verginin miktarı ve bu verginin kişisel ve mali durumlara göre nasıl belirleneceğidir. Ayrıca, adalet kavramının kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişkenlik göstermesi nedeniyle, vergide evrensel ve değişmez ölçütler oluşturmak mümkün değildir. Bu nedenle, vergi adaletini sağlamak amacıyla bazı teknik ilkelere yararlanma düşüncesi temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Günümüzde vergi adaletine yön veren olan ilkeler olarak genellik ilkesi, uygunluk ilkesi, açıklık ilkesi, belirlilik ilkesi ve eşitlik ilkesi sıralanabilir.

Türkiye’de otomotiv sektörü kapsamındaki ilk üretim 1950’li yılların ortalarında başlayıp, 1960’lı yılların ortalarından itibaren hız kazanmıştır. Servet üzerinden alınan bir vergi olan MTV ise ilk olarak, 6936 Sayılı Hususi Otomobiller Vergisi Kanunu adıyla 1957 yılında yürürlüğe konan ve yalnızca otomobilleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. 1963 yılında 6936 sayılı Kanun ile 6085 sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nun 9’uncu maddesi gereğince alınan Trafik Resmi kaldırılmış ve “Motorlu Kara Taşıtları Vergisi” adı altında tek bir kanunda birleştirilmiştir. 1957 yılında ilk kez yürürlüğe giren MTV Kanunu, günümüze kadar 20 kez değiştirilmesine rağmen vergide adalet ilkesine ulaşmaktan uzaktır.

1982 Anayasasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ancak kanunla konulacağı hükmüne yer verilmiş ve vergilendirme sürecinin kanuna dayanması gerektiği ifade edilmiştir. Kanunun ilk defa yürürlüğe girdiği 1957 yılından itibaren 20 kez değişmesine rağmen ayrıca 1999, 2003 ve 2023 yıllarında olmak üzere 3 kez ek motorlu taşıtlar vergisi kanunu çıkarılmıştır. Ayrıca MTV Kanun ile ilgili

olarak günümüze kadar 56 adet Genel Tebliğ yayınlanmıştır. Mevzuatın bu kadar karmaşık olması kişilerin vergiye gönüllü uyumunu etkilemektedir.

MTVK'da yapılan değişikliklerden biri, (III) sayılı tarifinin kaldırılarak özel amaçlı kullanılan yat, kotra ve her türlü motorlu teknelerden alınan motorlu taşıtlar vergisinin yerine bağlama kütüğüne kayıtlı gemi, deniz ve iç su araçlarından ruhsat harcı alınmasıdır. Bu durumda ödeme gücü daha yüksek olan yat sahibi verginin dışında tutularak, daha az servete sahip araç sahibinden vergi alınması gibi eşitsiz bir durum ortaya çıkmaktadır. Eşitlik ilkesi, vergi yükünün adil bir şekilde dağılması gerektiği anlamına geldiğinden ödeme gücü daha yüksek olandan yüksek tutarlı MTV almak yerine daha az tutarlı harç alınması eşitlik ilkesine aykırıdır.

MTVK'da yapılan değişiklikler içinde vergi adaletini sağlamak adına olumlu olan değişiklikler de söz konusudur. Bunlardan biri, MTV (I) sayılı tarifeye taşıt değeri eklenmesi adaleti sağlamak adına yerinde bir uygulamadır. Bu tarifeye göre motor hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'e kadar olan otomobillerde 180.600 TL'yi aşmayanlar, 180.600 TL'yi aşıp 316.400 TL'yi aşmayanlar ve son olarak 316.400 TL'yi aşanlar şeklinde üçlü bir yapı bulunmaktadır. Tarifedeki en düşük taşıt değeri 180.600 TL'dir. Motor hacminin artması ile bu tutarlar da artmakta olup, en yüksek MTV tutarı motor hacmi 4001 cm<sup>3</sup> ve yukarısı olan ve taşıt değeri 2.151.400 TL'yi aşanlara uygulanmaktadır.

(I) sayılı tarifeye eklenen taşıt değeri kriterinin diğer tarifelere de uygulanmaması ise adaletsiz bir durum oluşturmaktadır. 2023 yılı aralık ayı sonu itibarıyla trafiğe kayıtlı motorlu kara taşıtlarının %53'ünü otomobil, %15,6'sını kamyonet, %17,7'sini motosiklet, %7,6'sını traktör, %3,3'ünü kamyon, %1,7'sini minibüs, %0,7'sini otobüs ve %0,3'ünü özel amaçlı taşıtlar oluşturmaktadır. Bu oranlara bakıldığında MTV'ye tabi taşıtların yarısından fazlasını otomobiller oluşturmaktadır. Bu durum otomobil sayısının fazla olması dolayısıyla otomobillerden fazla vergi alınmasına neden olduğu algısına yol açmaktadır.

Hali hazırda yürürlükte olan MTVK'ya göre aracın yaşının arttığı ölçüde alınan vergi azalmakta, daha yeni araçlarda ise daha yüksek vergilemeye gidilmektedir. Ancak tarifelerde bulunan yaş kriterinde 3 yıl veya daha fazla yıllar aynı grupta yer almaktadır. Bu durumda 1 yaşındaki aracın vergisi ile 3 yaşındaki aracın vergisi aynı olmaktadır.

MTV’de yer alan istisnaların az olması ve hemen hemen tüm araçların vergilendiriliyor olması olumlu bir durumdur. Bununla birlikte istisnalarda yer almamasına rağmen vergilendirme dışı bırakılan traktörler, 100 cm<sup>3</sup>’ e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW’ının altındaki elektrikli motosikletler gibi araçların bulunması istisnaların genişletilmesine neden olmaktadır. MTV esas itibariyle servet üzerinden alınan bir vergi olduğu için servetin bir unsuru olan tüm araçlar üzerinden vergi alınması gerekir. Ancak traktörler, 100 cm<sup>3</sup>’ e kadar olan motosikletler ile motor gücü 6 kW’ının altındaki elektrikli motosikletler vergi dışında bırakılmış olup, bu durum genellikle ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

KDVK’nın 24’üncü maddesinde matraha dâhil olan unsurlar düzenlenmiş olup, bu unsurlardan birisi de taşıt alınımında ödenen ÖTV’dir. Bu durumda araç alınımında kişiler araç bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanan KDV’yi ödeyeceklerdir. Yani taşıt alımı yapan kişiler verginin vergisini ödemek zorunda kalacaklardır. ÖTV oranlarının yüksek olması ve bunun üstüne ÖTV’nin KDV’nin matrahına eklenerek verginin vergisinin alınması, vergilendirmede adalet ilkesinin geçerliliğini kaybetmesine neden olmaktadır. Bu durum bazı AB ülkelerinde görülsede Kanunun 24’üncü maddesinin yeniden düzenlenerek KDV matrahına dahil edilen unsurlardan ÖTV’nin çıkartılması ve bu şekilde verginin vergisinin alınması uygulamasına son verilmesi kanaatimizce daha adil bir uygulama olacaktır.

Vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranının dolaysız vergilere nazaran çok yüksek olması, o ülke için vergilendirmede adaletin yeterince sağlanmadığının göstergelerinden biri olarak kabul edilmekte olup, Türkiye’de açısından da durum bu yönde seyretmektedir. Nitekim gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında bu ülkelerdeki durum Türkiye’deki durumun tam tersidir. Gelişmiş ülkelerde vergiler büyük oranda dolaysız vergilerden alınmaktadır. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yükseltilmesi kişilerin mali gücüne göre vergilendirilmesi ve verginin daha adil olmasını sağlar. Dolaysız bir vergi olan MTV’nin mevcut haliyle vergilendirmede adaleti sağlamada eksik kaldığını söylemek mümkündür.

MTVK’da vergi adaletine aykırı uygulamalar ile ilgili düzenlemeler yapılarak daha adil bir MTV oluşturulabilir. Yapılması gerekenlerden ilki, (I) sayılı tarifeye eklenen taşıt değeri tutarlarının günümüz şartlarına göre düzenlenmesidir. Nitekim

Aralık/2024 ayı itibariyle Türkiye’de satılan en düşük tutarlı sıfır aracın fiyatının 920.000 TL olduğu görülmektedir. Kanuna eklenen taşıt değeri uygulamasının bir anlam ifade etmesi için halihazırdaki otomobil fiyatları göz önünde bulundurularak düzenleme yapılması ve taşıt değerlerinin bu tutarlara göre yükseltilmesi gerekmektedir.

Taşıt değeri tutarlarının sadece (I) sayılı tarifede uygulanması yerine diğer tarifelere de eklenmesi adaleti sağlamak adına yerinde olacaktır. Bu şekilde otobüs, kamyon, kamyonet vs. gibi otomobile nazaran daha pahalı olan bu taşıtlardan daha yüksek tutarda vergi alınacak olması daha adil bir yaklaşım olacaktır. Bunu sağlamanın yolu ise (I) sayılı tarifeye eklenen taşıt değeri kriterinin diğer tarifelere de uygulanmasıdır.

Vergide adaleti sağlamak adına uygulamaya konulması gereken diğer bir uygulama ise tarifelerde yer verilen yaş kriterinin düzenlenmesi ve her yıl için ayrı ayrı dikkate alınarak bir tarife yapısı oluşturulmasıdır. Bu şekilde araçların yaşları ile değerleri arasındaki ilişki daha çok ön plana çıkartılacaktır. Yürürlükte olan MTV, aracın yaşıyla ters orantılı olup, aracın yaşı arttıkça alınan MTV tutarı da azalmaktadır. MTV servet üzerinden alınan bir vergi olduğundan ve taşıtların yaşı arttıkça değer düşüklüğüne uğrayacağı varsayımıyla taşıtların yaşının artmasıyla birlikte alınması gereken MTV tutarının düşmesi doğaldır. Ancak tarifelerde bulunan yaş kriterinde 3 yıl veya daha fazla yıllar aynı gruplandırmada yer almaktadır. Bu durumda 1 yaşındaki aracın vergisi ile 3 yaşındaki aracın vergisi aynı olmaktadır. Tüm tarifelerde yer verilen yaş kriterinin düzenlenmesi ve her yıl için ayrı ayrı dikkate alınarak bir tarife yapısı oluşturulması adaleti sağlamak adına yerinde bir uygulama olacaktır. Bununla birlikte unutulmamalıdır ki araçların yaşı arttıkça çevreye verdiği zarar da artacaktır. Türk vergi sisteminde bir servet vergisi şeklinde olan MTV’nin vergi miktarları belirlenirken çevreye verilen zarar göz ardı edilerek tamamen aracın değerine göre belirlenmektedir. Yapılacak olan bu değişiklikte birlikte MTV’nin çevre kirliliği ile mücadeleye katkısı da olacaktır.

7103 sayılı Kanunla 21/3/2018 tarihinde yapılan düzenlemede elektrik motoru olan taşıtlar (I) sayılı tarifede değerlerine ve yaşına isabet eden vergi tutarlarının %25’i oranında vergilendirilmeye başlanmıştır. Her ne kadar MTV bir servet vergisi niteliğinde olsa da çevreyi kirliletmeyen elektrikli otomobillerden daha az vergi

alınmasını sağlayan kanuni dzenlemelerle birlikte çevreyi koruma amaçlı bir yapıya da evrilmiştir. Yapılan bu dzenleme bir milat olarak kabul edilerek evre kirliliğini azaltmak adına vergilendirme kriterlerinin tekrar gözden geçirilmesi ve CO2 emisyonlarına yer verilmesi, araçların belli yaştan sonra vergi yükünün tekrar arttırılması ve belli yaştaki araçların trafikten çekilmesi için bu araç sahiplerine teşvik verilmesi önem arz etmektedir.



## KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:137, Ankara, 1980.

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici, İstiklal Y. Vural. **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Kasım, 2004.

Aktan, Coşkun Can ve Dileyici, Dilek. **Kamu Maliyesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir, Mart, 2009.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri**, Vergi Sorunları Dergisi, 199, Nisan, 2005, s. 160-161.

Arıkan, Zeynep ve Özge Önkan, **Hindistan Vergi Sistemi**. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, Cilt: 9 Sayı: 3, 2020, s. 2473-2477.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**, Nobel Yayınevi, 5. Basım, Şubat, 2012.

Ay, Hakan. **Kamu Maliyesi**, Nobel Yayınevi, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Basım, Kasım, 2019.

Bakırtaş, Doğan. “**Yolsuzluğun Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği**”, Yönetim ve Ekonomi, Cilt: 19, Sayı: 2, 2012, s. 87-98.

Batirel, Ömer Faruk ve Tezel, Adnan. **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:68, İstanbul, 1976.

Bay, Hakan ve İnneci, Ahmet. “**Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**”, International Journal of Public Finance, 2017, Cilt: 2, Sayı: 2, s. 196-219.

Bilici, Nurettin ve Adem Bilici. **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, 1.Baskı, Ankara, 2011.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 25.Bası, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010.

Bıyan, Özgür ve Akyol, Sinan. “**Motorlu Taşıtlar Vergisinin Gider Kaydedilmemesine Yönelik Düzenlemenin Değerlendirilmesi**”, Vergi Raporu, 272, Mayıs 2022, s. 98-108.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Demir, Merve A. **Türkiye’de Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinin Analizi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2013.

Dikmen, Orhan. **Maliye Dersleri**, Vatan Kitabevi, İstanbul 1980.

Edizdoğan, Nihat, ve Ali Çelikkaya. **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayınları, 2010.

Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş. **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, 2. Baskı, Bursa, Mart, 2011.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 17. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1994.

Gediz Oral, Burcu, Tuğba Arpazlı Fazlılar ve Özgür Emre Koç. “**Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu**”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 2, 2015: 119-149.

Görener, Ömer, ve Ali Görener. “**Otomotiv Endüstrisinin Türkiye Ekonomisindeki Yeri: Sektörel Bir İnceleme**”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, 7.26, 2008: 306-319.

Gündüz, Orçun ve Soner, Yakar. “**Avrupa Birliği ve Türkiye’de Elektrikli Otomobillere Yönelik Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi**”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2020, 29.4: 204-222.

Herekman Aykut, **Genel Vergi Teorisi**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.

İrtenk, R. Saffet. **Maliye**, Gözden Geçirilmiş 4. Bası, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1971.

Kabakçı Karadeniz, Hülya. **Türk Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin Çeşitli Ülke Uygulamaları ile Karşılaştırılması ve Bir Model Önerisi**, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2009.

Kabakçı Karadeniz, Hülya. “**Otomobiller Üzerinden Alınan Motorlu Taşıtlar Vergisinin Vergi Adaleti Açısından İncelenmesi**”. International Journal of Public Finance, Cilt: 3, Sayı: 2: 2018, s. 193-204.

Kargı, Veli ve Cihan Yüksel. “**Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 54. Seri, 2010, s. 23-44.

Kızılot, Şükrü, Cem Kılıç ve Okan Müderrisoğlu. **AB Yolunda Mali Dünyamız**, TİSK Yayınları, No:273, Ankara, 2006.

Musgrave, Richard A., Peggy B. Musgrave, Nadaroğlu Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Ağustos, 2000.

Olcaı, Fatih Mustafa. “**Yeşil Vergiler, Özellikleri, Türkiye’deki Durum ve Uygulamaları**”, Vergi Raporu, 292, Ocak, 2024, s. 7-20.

Öncel, Mualla Ve Ahmet Kumrulu. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 29. Bası, Ankara, Ekim, 2020.

Öncel, Mualla ve Nami Çağan. **Bankacılar için Mali Hukuk Bilgisi**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 6.Baskı, Ankara, 1994.

Öz, N. Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Özer, İlhan. **Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi**, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, No. 1974-161, Güneş Matbaacılık T. A. Ş., Ankara, 1974.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.

Polat, Sedat ve Levent Yahya Eser. “**Motorlu Taşıtlar Vergisinde Değişim İhtiyacı: Türkiye İçin Bir Model Önerisi**”, Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 2, 2014, s. 269-289.

Sancar, Canan ve Mehmet Şentürk. “**Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği**”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı:28, Ocak-Şubat, 2012, 1-13.

Sarıoğlu, Fatih. **Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık**. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 1, 2002, s. 219-228.

Savaşan, Fatih. “**Vergi Afları: Teori ve Vergi Uygulamaları (Vergi Barışı Uygulama Sonuçları)**”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, C.VIII, Sayı: 1, 2006, s. 41-65.

Sugözü, İbrahim Halil. Yıldırım, Hüseyin; Aydın, Halil İbrahim. “**Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi**”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 32, 2014, s. 115-128.

Susam, Nazan ve Nagihan Oktayer. “**Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız Ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)**.” Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 2, 2007, s. 105-123.

Şahin, Işıl Fulya Orkunoğlu ve Çiftçi, Taha Emre. “**İklim Değişikliği ile Mücadelede Türkiye İçin Karbon Vergisi Önerisi**”, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi, Aralık, 2021, s. 254-269.

Şahin, Muhammet. “**Tam Elektrikli ve Hibrit Otomobillerde Vergi ve Vergi Dışı Kamusal Teşvikler**”, Vergi Sorunları Dergisi, Cilt: 388, 2021, s. 84-97.

Şen, Hüseyin ve İsa Sağbaş. **Vergi Teorisi ve Politikası**. Barış Arıkan Yayınları, Ankara, 2017.

Şener, Orhan. **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta Yayınları 8. Baskı, İstanbul, 2006.

Şenyüz, Doğan, Metin Erdem, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınevi, Bursa, 2008.

Tekin, Ahmet ve İbrahim Cihan Demirkol. “**Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri/ Çin Halk Cumhuriyeti Vergi Sistemi**”, IJOPEC Publication Limited, London, ss. 127-162.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2020.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**. Mevzuattaki Değişikliklere ve Son İstatistik Verilerine göre Güncelleştirilmiş 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Türkkan Arzu. “**Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Değerlendirilmesi**”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekim, 2007.

Uluatam, Özhan, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 2005.

Üyümez, M. Erkan. “**Çevre Vergisi Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi: AB ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırmalı Analizi**”, Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 25, Sayı 3, 2016, ss. 427-440.

Yavuz, Hakan. **“Türkiye ile Türki Cumhuriyetler Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Muhtemel Katkıları”**, Maliye Araştırmaları Dergisi, Yıl:1, Cilt:1, Sayı:3, 2015, s. 47-66.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. **“Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”**, Maliye Dergisi, Sayı: 161, Temmuz-Aralık, 2011, s. 21-32.

Yılmaz, Gülay Akgül. **“Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları”**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, 2006.

Yiğit, İrem Nur. **“Çevre Vergileri Literatüründeki Makalelerin Karşılaştırmalı Analizi”**, Vergi Raporu, 294, Mart 2024, ss. 112-126.

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

ACEA, (2022). <https://www.acea.auto/publication/acea-tax-guide-2022/> (07.03.2024)

Anayasa Mahkemesi, (2024). [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (17.02.2024)

GİB,(2024).[https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt\\_2\\_306\\_5\\_sayili\\_kanun.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/KDV/cilt_2_306_5_sayili_kanun.pdf) (28.04.2024)

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2024). [www.hmb.gov.tr](http://www.hmb.gov.tr) (21.03.2024)

Hyundai, (2024). <https://www.hyundai.com/tr/tr/arac-satis/arac-fiyat-listesi> (02/12/2024)

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2022. <https://www.oecd.org/en/publications/oecd-transfer-pricing->

guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022\_0e655865-en.html, (12.6.2024).

Resmi Gazete, (2023). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/10/20231006-9.pdf> (20.02.2024)

TÜİK, (2024). [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) (11.03.2024)

Türkiye Sigorta Birliği (2024). <https://www.tsb.org.tr/tr/kasko-deger-listesi> (01.12.2024)

Türkiye Büyük Millet Meclisi, (2024), [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM\\_\\_\\_/d01/c012/mm\\_\\_01012045ss0078.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM___/d01/c012/mm__01012045ss0078.pdf) (12.09.2024)

Vergi Konseyi, (2023). “Yeşil Vergileme: Uluslararası Gelişmeler Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalışma Grubu Raporu”, <https://vergikonseyi.hmb.gov.tr/devam-eden>, (21.3.2024)