

YEREL YÖNETİMLERİN VERGİLENDİRME
YETKİLERİNİN KAPSAMI

Ege ŞENTÜRK

ege@senturkhb.com

Avukat

Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi

BORNOVA / İZMİR

29/12/2022

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|-----|
| KISALTMALAR | iii |
| I. MERKEZDEN YÖNETİM – YERİNDEN YÖNETİM AYRIMI..... | 5 |
| A. Merkezden Yönetim..... | 6 |
| B. Yerinden Yönetim..... | 8 |
| C. Yerinden Yönetimin Alt Kolu Olarak Yerel Yönetimler..... | 9 |
| 1. Kavram | 9 |
| 2. Varlık Nedenleri | 11 |
| 3. Türleri..... | 11 |
| II. MERKEZİ YÖNETİM ve YEREL YÖNETİM İLİŞKİSİ | 12 |
| A. Görev Bölüşümü | 12 |
| B. Gelir Bölüşümü | 15 |
| 1. Kavram | 15 |
| 2. Gelir Bölüşümü İlkeleri..... | 15 |
| 3. Gelir Bölüşümü Yöntemleri | 15 |
| III. VERGİLENDİRME YETKİSİ | 17 |
| A. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Çerçevesi: “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi” | 19 |
| 1. Tarihsel Süreç..... | 19 |
| 2. Kavram | 20 |
| B. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürüme Organı tarafından Kullanılması 23 | |
| 1. Genel Değerlendirme | 23 |
| 2. Yürütmenin (Cumhurbaşkanı) Vergilendirme Alanındaki Yetkisi ve Sınırları | 26 |
| C. Vergilendirme Yetkisinin Yerel Yönetimler Tarafından Kullanılması | 29 |
| IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YEREL YÖNETİMLER ÖZELİNDE İNCELENMESİ | 31 |
| A. İl Özel İdarelerinin Vergilendirme Yetkisi | 31 |
| 1. İl Özel İdareleri | 31 |
| 2. Kanunda Sayılmış Olsa da İl Özel İdarelerinin Kendine Has Vergi, Resim ve Harç Şeklinde Somut Bir Gelir Kalemi Bulunmamaktadır | 31 |
| 3. Bazı Gelir Kalemleri Vergi Benzeri Olarak Dahi Kabul Edilemez | 32 |
| 4. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı..... | 32 |

| | |
|---|----|
| 5. Maden Kanunu Uyarınca Tahsil Edilen Ruhsat Harcı | 33 |
| B. Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi | 34 |
| 1. Belediyeler..... | 34 |
| 2. Belediye Gelirleri Kanunu..... | 34 |
| a) İlan ve Reklam Vergisi | 35 |
| b) Eğlence Vergisi..... | 38 |
| c) Haberleşme Vergisi..... | 38 |
| d) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi | 39 |
| e) Yangın Sigortası Vergisi..... | 40 |
| f) Çevre Temizlik Vergisi..... | 40 |
| g) Harçlar | 40 |
| h) Harcamalara Katılma Payları..... | 43 |
| 3. Emlak Vergisi Kanunu | 45 |
| a) Bina ve Arazi Vergisi | 45 |
| b) Serbest Bölgeler ve Emlak vergisi Tartışması..... | 47 |
| C. Büyükşehir Belediyesinin Vergilendirme Yetkisi | 48 |
| 1. Büyükşehir Belediyesi..... | 48 |
| 2. Çevre Temizlik Vergisi | 49 |
| 3. Emlak Vergisi..... | 50 |
| 4. Eğlence Vergisi | 50 |
| 5. İlan ve Reklam Vergisi..... | 51 |
| D. Köylerin Vergilendirme Yetkisi..... | 51 |
| V. SONUÇ..... | 53 |
| KAYNAKÇA..... | 55 |

KISALTMALAR

| | |
|---------------|--|
| AATUHK | : (6183 sayılı) Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun |
| AİHM | : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi |
| AY | : (Özel olarak belirtilmedikçe 1982) Türkiye Cumhuriyet Anayasası |
| AYM | : Anayasa Mahkemesi |
| a.g.e. | : Adı geçen eser |
| BBK | : (5216 sayılı) Büyükşehir Belediyesi Kanunu |
| BGK | : (2464 sayılı) Belediye Gelirleri Kanunu |
| BK | : (5393 sayılı) Belediye Kanunu |
| BKK | : Bakanlar Kurulu Kararı |
| Bkz. | : Bakınız |
| E. | : Esas sayısı |
| EVK | : (1319 sayılı) Emlak Vergisi Kanunu |
| İİK | : (5442 sayılı) İl İdaresi Kanunu |
| İÖİK | : (5302 sayılı) İl Özel İdaresi Kanunu |
| İSKİK | : (2560 sayılı) İstanbul Su ve Kanalizasyon Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun |
| K. | : Karar sayısı |
| KHK | : Kanun Hükmünde Kararname |
| KK | : (442 sayılı) Köy Kanunu |
| KTVKK | : (2863 sayılı) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu |
| md. | : Madde |
| MK | : (3213 sayılı) Maden Kanunu |

| | |
|-------------|--|
| OSBK | : (4562 sayılı) Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu |
| S. | : Sayı |
| s. | : Sayfa |
| SBK | : (3218 sayılı) Serbest Bölgeler Kanunu |
| SÜK | : (1380 sayılı) Su Ürünleri Kanunu |
| TBMM | : Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| VUK | : (213 sayılı) Vergi Usul Kanunu |
| YSHK | : (167 sayılı) Yeraltı Suları Hakkında Kanun |

I. MERKEZDEN YÖNETİM – YERİNDEN YÖNETİM AYRIMI

Ülkemizin yönetim yapısı temel olarak, biri merkezi yönetim diğeri ise yerel yönetimler olmak üzere iki gruba ayrılır. Bu husus AY’de “*İdarenin kuruluş ve görevleri, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır.*” şeklinde (md. 123) ifade edilmektedir. Bu gruplarda yer alan kuruluşlar, üniter bir devlet yapısının gereği olarak bir bütünün parçaları şeklinde ele alınır¹. AY’de “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” (md. 123) hükmü de buna işaret etmektedir. Dolayısıyla daha en başta merkezden ve yerinden yönetim ayrımı yapılmasının, “*idarenin bütünlüğü*” ilkesine aykırı olmadığını belirtmekte yarar vardır.

İdari faaliyetlerin, toplumsal mal ve hizmet talebindeki artış eğilimine bağlı olarak merkezi yönetim tarafından etkin ve verimli sunulamaması, yerel yönetimlerin varoluş gerekçesini oluşturmaktadır. Bir başka ifade ile ekonomik, sosyal, kültürel ve teknik koşullar nedeniyle devletin işlev görevleri arttıkça organizasyon yapısında yetersizlikler baş göstermiş ve tarihi süreçte yerel yönetimler oluşturulmaya başlanmıştır².

Yönetim kavramı, yönetme işi ve yöresel anlamına geldiği bilinen yerel kavramı ise çoğunlukla belirli bir sınır içinde yaşayan halkın bir yerle olan bağlantısını ifade ettiğine göre, “*yerel yönetim*” en basit haliyle, belirli bir coğrafi alanda örgütlenen ve o yer halkının yöresel ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla faaliyette bulunan kamu idareleridir şeklinde tanımlanabilir³.

Buna göre, ülkeye kamu hizmetlerini sunmakla yükümlü merkezden yönetim; hizmetlerin genişlemesi, nüfus artışı, sosyal ve ekonomik nedenlerle kaynak yetersizliklerinin de etkisiyle beklentileri karşılayamaz duruma gelmiştir. İşte merkezden yönetimin yetersiz kaldığı noktada bir kısım görevleri, merkezden

¹ Mustafa DÖNMEZ, **Yerel Yönetimler**, Bilge Yayınevi, Ankara – 2020, s. 23.

² Ahmet ULUSOY / Tekin AKDEMİR, **Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Göre Mahalli İdareler**, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2019, s. 56.

³ Erdem ERCAN, **Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2018, s. 5, 6.

yönetimden aldığı yetkilerle yerel yönetim yerine getirmeye ve hizmet vermeye başlamıştır⁴.

Bu açıdan bakıldığında, yerel yönetimlerin merkezden aldıkları yetkiyle hizmet sunmaları nedeniyle bu ikisi arasında hem birlikte hizmet vermek ve hem de yönetsel açıdan vesayet ilişkisi olduğunu söylenebilir. AY'nin "*Merkezî idare, mahallî idareler üzerinde, mahallî hizmetlerin idarenin bütünlüğü ilkesine uygun şekilde yürütülmesi, kamu görevlerinde birliğin sağlanması, toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacıyla, kanunda belirtilen esas ve usuller dairesinde idarî vesayet yetkisine sahiptir.*" şeklindeki hükmü (md. 127) bu açıdan hem "*idarî vesayet*" kavramı ile vesayet⁵ ilişkisine hem de "*kamu görevlerinde birliğin sağlanması*" ifadesi ile birlikteliğe vurgu yapmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bu vesayet ilişkisinde merkezden yönetim, yerel yönetimlerin üstünde yer alır. Zira her ne kadar merkezden yönetim bazı yetki ve görevleri yerel yönetimlere devretmiş olsa bile denetim yetkisini elinde tutmaya devam etmektedir. Merkezi yönetim, egemenliğini koruyarak yerel yönetimleri gözetim altında tutar. Yerel yönetimlerin gözetimi kimi zaman "*siyasi denetim*", "*yargı denetimi*", "*yönetsel denetim*" ve kimi zamanda "*kamuoyu denetimi*" şeklinde gerçekleştirilir.

Aşağıda, sırasıyla önce merkezden ve daha sonra da yerinden yönetim kavramları ele alınacaktır.

A. Merkezden Yönetim

Merkezden yönetim, kamu gücünün merkezde toplanması ve her işin merkezden yönetimi eğilimi ifade etmektedir. Merkezi yönetim devletin ana idari yapısını

⁴ Fazilet KÖMÜRCÜLER, **Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Karşılaştırması**, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Aydın – 2014, s. 5. tez.yok.gov.tr. Erişim: 10.10.2022.

⁵ "... Devletin bütünlüğünü ve kamu hizmetlerinin tüm ülke düzeyinde uyumlu bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla, devlet tüzelsel ilişkisinin ve bu tüzelsel ilişkisi temsil eden merkezi idarenin yerinden yönetim kuruluşları üzerinde sahip olduğu bu denetim yetkisine idari vesayet denmektedir." Bkz. Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara – 2011, s. 84.

oluşturan kuruluşların tümünü ifade eder⁶. AY’de yer alan hükümlerden hareketle “devlet eden tüzel kişilik içinde karar alma, emir verme ve uygulama yetkisinin merkezde toplanması”dır şeklinde bir tanımlama mümkündür⁷.

Merkezden yönetimde kamu yönetim örgütü, aralarında bir hiyerarşi⁸ bağı bulunan memurlar ve diğer personelden oluşan tek bir merkez ve yapı biçimindedir. Diğer bir ifade ile idare örgütü, hiyerarşi şeklinde görülen bir hukuksal bağ ile merkeze bağlanmış kişilerden oluşan tek bir yapıdır⁹.

Merkezden yönetim, (1) Merkez (Başkent) Teşkilatı ve (2) Taşra Teşkilatı şeklinde sınıflandırılabilir.16.04.2017 tarihinde yapılan referandumla gerçekleşen AY değişikliğinin¹⁰ ardından 24.06.2018 tarihinde yapılan seçimler ile Türkiye’de “Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi” olarak adlandırılan yeni bir “hükümet” sistemine geçilmiştir.

Bu sistemde merkez teşkilatı; Cumhurbaşkanı, Cumhurbaşkanı Yardımcıları, çeşitli Cumhurbaşkanlığı Ofisleri, Cumhurbaşkanlığına bağlı çeşitli Kurum ve Kuruluşlar, Bakanlıklar ve Bakanlıklara bağlı İlgili ve İlişkili Kuruluşlardan oluşmaktadır¹¹.

Taşra teşkilatı ise AY’de temel alınan (md. 126) “il” (devamında ‘diğer kademeli bölümler’) ve yine aynı maddede “birden çok ili içine alan” vurgusu ile yer alan merkezi idareye bağlı yapılardır. İİK dikkate alındığında iller için “mülki idare

⁶ DÖNMEZ, a.g.e., s. 23.

⁷ ULUSOY / AKDEMİR, a.g.e., s. 57.

⁸ “... hiyerarşi, üst üste sıralanmış ve alttaki üsttekine tabi basamak, derece veya kademeler anlamına gelmektedir. İdare teşkilatı içinde ise hiyerarşi, bu teşkilatın bir kademeleşme göstermesini, bu teşkilatın görevlilerinin aşağıdan yukarı doğru basamak basamak, derece derece birbirlerine bağlanarak baştaki yetkililere tabi olmalarını ifade etmektedir.”. Bkz. GÜNDAY, a.g.e, s. 81.

⁹ Tayfun AĞGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri**, 2. Basım, DR Yayınları, İstanbul – 2017, s.98.

¹⁰ Anayasa değişikliği, 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile yapılmıştır. (RG: 11.02.2017 – 29976)

¹¹ Bu şekilde teşkilatlanma, 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi yapılmıştır. (RG: 10.07.2018 – 30474)

bölümleri” ve diğeri için ise “bölge kuruluşları” nitelemesi yapılabilir¹². Söz konusu Kanun, “Türkiye, merkezi idare kuruluşu bakımından coğrafya durumuna, iktisadi şartlara ve kamu hizmetlerinin gereklerine göre illere; iller ilçelere ve ilçeler de bucaklara bölünmüştür.” şeklinde (md. 1) düzenleme içermektedir.

B. Yerinden Yönetim

AY (md. 123), idarenin, kuruluş ve görevleriyle bir bütün olduğunu ve kanunla düzenleneceğini, ardından idarenin kuruluş ve görevlerinin, merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanacağını belirtmektedir.

Yerinden yönetim, yönetim biliminde “*adem-i merkeziyet*” olarak adlandırılan siyasal bir kavram olup, tanımı farklı şekillerde yapılmakta ise de¹³, AY’de yer alan açık hükümden (md. 127) hareketle bu kavramı, (1) il, belediye veya köy halkının (2) yerel müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere (3) kuruluş esasları kanunla belirlenen (4) ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan (5) kamu tüzel kişilikleridir. Bu tanıma AY’de kullanılmakla beraber tanımlanmamış¹⁴ (6) “*yerinden yönetim ilkesi*”ne uygun olarak kuruluş ve yetkilerinin kanunla belirlenmiş olması unsuru eklenebilir.

Bu ilke öğretide, (1) siyasal, (2) idari, (3) hizmet ve (4) coğrafi bakımdan yerinden yönetim gibi bir sistematik ile de incelenmektedir¹⁵.

Siyasal Yerinden Yönetim: Siyasi gücün, merkezi yönetim ile yerel yönetim

¹² DÖNMEZ, **a.g.e.**, s. 24.

¹³ ULUSOY / AKDEMİR, **a.g.e.**, s.59; DÖNMEZ, **a.g.e.**, s.27; Kemal GÖZLER, **Mahalli İdareler Hukuku**, Ekin Basım, Bursa – 2018, s. 50 vd.; A. Şeref GÖZÜBÜYÜK / Turgut TAN, **İdare Hukuku Cilt 1 Genel esaslar**, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara – 2007, s. 251 vd.; Turgut TAN, **İdare Hukuku**, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara – 2017, s. 149.

¹⁴ GÖZLER, bu kavramın kullanımın yanlış olduğunu, “*yer*”in coğrafi bir kavram olması ve mekan ifade etmesi nedeniyle belediye gibi yerel yönetimleri anlatmaya elverişli olsa da yerinden yönetimin “*hizmet yönünden*” olan türünü kavramaktan uzak olduğunu belirtmekte ve tanımı “... *bazı kamu hizmetlerinin devlet dışındaki kamu tüzel kişileri tarafından yürütülmesi* ...” şeklinde yapmaktadır. GÖZLER, **a.g.e.**, 2018, s. 51.

¹⁵ KÖMÜRCÜLER, **a.g.e.**, s.7 – 9. ULUSOY / AKDEMİR, bunlara ayrıca “*mali*” ve “*ekonomik*” yerinden yönetim gibi kavramları da dahil etmektedir. ULUSOY / AKDEMİR, **a.g.e.**, s. 60 - 63.

arasında bölüşümdür. Burada, devlete ait olan yasama – yürütme – yargı gibi temel görevlerin çeşitli yerinden yönetim birimlerine bırakılması söz konusudur.

İdari yerinden Yönetim: Yerel nitelikli kamu hizmetleri ile bazı teknik, ticari ve kültürel nitelikteki hizmetlerin yerinden yönetim kuruluşlarına bırakılmasıdır. Bu kuruluşlar, sadece üstlendikleri hizmetlerle ilgili özerkliğe ve yürütme ile ilgili karar alma yetkisine sahip olup, Türkiye uygulamasında TRT, üniversiteler ve Ticaret Odaları gibi örnekleri söz konusudur.

Coğrafi Bakımdan Yerinden Yönetim: Belli coğrafi sınırlar içindeki yerel nitelikli hizmetlerin, genel karar organları (kimi durumlarda yürütme organları) yöre halkının seçimi ile oluşturulmuş idari yapılar ile yönetilmesidir. Türkiye uygulamasına, il özel idareleri, belediyeler ve köyler buna örnek verilebilir. Burada, söz konusu yapıların ayrı tüzel kişilikleri olduğundan (AY md. 127) idari ve aynı zamanda bağımsız gelir kaynakları olması nedeniyle mali özerklikleri söz konusudur.

C. Yerinden Yönetimin Alt Kolu Olarak Yerel Yönetimler

AY, Devletin şeklinin Cumhuriyet olduğunu (md. 1) belirttikten sonra bunun niteliklerinden birisinin de “*demokratik*” olma (md. 2) vurgusunu yapmaktadır. Demokrasi, etkin siyasal makamların, düzenli aralıklarla tekrarlanan, birden fazla siyasal partinin katıldığı, muhalefetin iktidar olma şansına sahip olduğu serbest seçimlerle belirlendiği ve temel kamu haklarının tanınmış ve güvence altına alınmış olduğu bir rejimdir¹⁶.

Bu çerçevede demokratik toplumlarda merkezden yönetim dışında yönetim yetkisi bulunan tek birim yerel yönetimlerdir.

1. Kavram

Yukarıda da yer verdiğimiz AY hükmü (md. 127) dikkate alınarak yapılan unsur saptaması esasen aynı zamanda yerel yönetimlerin bir tanımını da vermektedir. Söz

¹⁶ Kemal GÖZLER, **Türk Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa – 2021, s. 180.

konusu hükme göre yerel yönetimler anayasal kuruluşlar olup, (1) il, (2) belediye ve (3) köy şeklinde sınırlı sayma yoluyla belirlenmiş durumdadır.

Yerel yönetim kavramını;

- 1) İl, belediye ve köy halkı şeklinde sınırlı sayıda olmaları,
- 2) Varlık nedenlerinin yerel müşterek ihtiyaçları karşılamak olması,
- 3) Kuruluş esaslarının kanunla belirlenmesi,
- 4) Karar organlarının, gene kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulması,
- 5) Kamu tüzel kişiliklerinin olması,
- 6) Kuruluş ve yetkilerinin yerinden yönetim ilkesine göre belirlenmiş olması

şeklinde unsurlara ayırabiliriz¹⁷.

Bunlara,

- 7) Yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanması,
- 8) Yerel yönetim kuruluşlarının Cumhurbaşkanı izni ile aralarında birlikler kurabilmesi,
- 9) Büyük yerleşim merkezleri için (Büyükşehir Belediyesi) kanun ile özel yönetim biçimleri getirilebilmesi,
- 10) Merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde, idarenin bütünlüğünü sağlama ve toplum yararını koruma amacıyla vesayet yetkisinin bulunması,
- 11) İçişleri Bakanının geçici bir önlem olarak soruşturma veya kovuşturma açılan yerel yönetim organlarını veya organları oluşturan üyeleri görevden uzaklaştırabilmesi,
- 12) Yerel yönetim kuruluşlarının seçilmiş organlarının, organlık sıfatını kazanmaları veya kaybetmelerine ilişkin denetimin yargı yerlerince yapılması,

gibi unsurların da eklenmesi mümkündür.

¹⁷ Bu unsurlar, GÖZÜBÜYÜK / TAN tarafından küçük farklılıklarla aynı şekilde listelenmektedir. Bkz. a.g.e., 252.

2. Varlık Nedenleri

Kamu hizmetlerinin sunumunu genellikle merkezden yönetim gerçekleştirmekte ise de merkezden yönetimin (1) bürokrasi ve kırtasiyeciliğe yol açması, (2) yerel ihtiyaçların yeterince belirlenememesi ve (3) demokratik ilkelere uygun olmaması gibi sakıncaları bulunmaktadır¹⁸.

İşte sayılan bu sakıncaları gidermek açısından (1) hukuki, (2) siyasi ve (3) ekonomik nedenler olarak sınıflandırabileceğimiz nedenlerle yerel yönetimlere ihtiyaç doğmuştur. Bu ana başlıklar altında, yerel yönetimlerin yararları olarak sayılabilecek varlık nedenleri şöyledir:

- 1) (Hukuki) Merkezi yönetim yanında, toplumsal gelişmeye bağlı olarak belli yerlerde yaşayanlara hizmet sunan yerel yönetimler eklenmiştir. Dayanağını AY ve kanunlardan almaktadır.
- 2) (Siyasi) Yurttaş yerel işlerin yönetimine geniş bir biçimde katılmış olacağından demokrasi ilkelerine daha uygundur.
- 3) (Ekonomik) Hiyerarşinin ve bürokrasinin doğurduğu sakıncaları ortadan kaldırır ve işlerin daha hızlı görülmesini sağlar.

3. Türleri

Yerinden yönetim ile ilgili açıklamalarımızda ayrımı (1) Siyasal Yerinden Yönetim, (2) İdari yerinden Yönetim ve (3) Coğrafi Bakımdan Yerinden Yönetim şeklinde yapmıştık. Bu kez bu kavramın bir alt kavramı olarak “*yerel yönetim*” türlerini, (1) amaçlarına ve (2) niteliklerine göre yerel yönetimler olarak sınıflandırabiliriz¹⁹.

Amaçlarına göre yerel yönetimler: Bir yerel topluluğun ortak ve yerel ihtiyaçlarını karşılamak üzere görevlendirilmiş olanlar “*genel amaçlı*”; sağlık, eğitim ve posta hizmetleri gibi sadece uzmanlaştığı bir yerel ihtiyacı karşılamakla görevlendirilmiş

¹⁸ Oğuz SANCAKDAR / Eser US / Mine KASAPOĞLU TURHAN / Lale Burcu ÖNÜT / Serkan SEYHAN, *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, s. 109.

¹⁹ ULUSOY / AKDEMİR, *a.g.e.*, s. 29.

“*özel amaçlı*” yerel yönetimler burada ele alınır.

Niteliklerine göre yerel yönetimler: Organları seçimle iş başına gelen ve kendilerine kanunla verilmiş görev ve yetkileri olan “*temsil niteliğine sahip olanlar*” ve organları atamayla oluşan ve özellikle iç güvenlik ve posta hizmetleri gibi konularda görev ve yetkilendirilen “*temsil niteliğine sahip olmayan*” yerel yönetimler bu sınıflandırma içindedir.

Bu çalışmamızda ele aldığımız il, belediye ve köy halkı yönünden AY ile (md. 127) bunlara kamu tüzel kişiliği verilmiş olduğundan tümü temsil yeteneği olan yerel yönetimlerdendir.

II. MERKEZİ YÖNETİM ve YEREL YÖNETİM İLİŞKİSİ

Sunulan hizmetlerden ulusal nitelikte olanları merkezi yönetim ve yerel nitelikte olan hizmetleri yerel yönetimler sunmaktadır. Hizmet sunumunda ortaya çıkan bu paylaşım, sadece bununla sınırlı kalmamış, aynı zamanda kaynak paylaşımını da gerektirir bir karaktere bürünmüştür.

Nasıl ki görev ve yetki paylaşımında kurallar gerekli ise bu görevlerin yerine getirilmesi için yapılan harcamaların kaynağını teşkil eden başta vergiler olmak üzere gelirlerin elde edilme ve paylaşımının da bir kurala bağlanması gerekmektedir. Merkezi ve yerel yönetimler arasında kamu hizmetlerinin ve kamu gelirlerinin dağılımı “*mali tevzin*” veya “*akçal denkleştirme*” olarak adlandırılmaktadır²⁰.

Mali tevzin, (1) kamu hizmetlerinin (görevlerinin), (2) gelir kaynaklarının bölüşümü şeklinde iki temel unsura dayanmaktadır. Aşağıda bu kavramlar ele alınacaktır.

A. Görev Bölüşümü

Görev bölüşümü, merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında hangi tür

²⁰ DÖNMEZ, a.g.e., s. 47.

hizmetlerin kimin tarafından yerine getirileceğinin belirlenmesidir. Bölüşümde asıl amaç, hizmetlerin vatandaşlara en iyi biçimde kim götürebilecekse o kuruluşlar tarafından yapılmasıdır. Bunun tespitinde ise etkinlik ve yararlılık ölçü olarak kullanılır. Ancak her hizmetin yarar alanı her zaman kesin bir biçimde belirlenemediğinden bu ölçünün yetersiz kaldığı alanlar da söz konusu olabilmektedir.,

Günümüzde yerel yönetimlere verilen görev ve yetkiler ülkeden ülkeye farklılık gösterse de bunların belirlenmesinde (1) genellik, (2) yetki ve (3) liste şeklinde üç temel ilke uygulanmaktadır.

Genellik ilkesi: Kanunların yasaklamadığı ya da başka yönetim birimlerine bırakmadığı tüm hizmetlerin yerel yönetimler tarafından görülebilmesi için tanınan yetkidir.

Yetki ilkesi: Bu ilkenin uygulandığı ülkelerde yerel yönetimler sadece yasama organının açıkça yetkilendirdiği konularda yerel hizmet yürütmekle yükümlüdür.

Liste ilkesi: Yerel yönetimlerin görev ve yetkileri kanunlarla bir liste halinde tek tek sayılarak belirlenmektedir. Bu ilkenin uygulandığı bizim gibi ülkelerde, yerel yönetimler ancak yasalarla kendilerine verilmiş olan hizmetleri yerine getirebilmektedirler.

Ülkemizde yerel yönetimlerin görevleri AY'de belirtildiği gibi, kendi kuruluş kanunlarında da sayılmıştır. Bu anlamda listenin sınırlayıcı mı yoksa örnekleyici mi olduğu konusuna da değinmekte yarar bulunmaktadır. Şöyle ki:

İÖİK (md. 6), BK (md. 14), KK (md. 13 ve 14) hükümlerinin lafzına bakılırsa “gibi”, “ve benzeri”, “ve diğer hallerde”, “ve benzer durumlarda” kelimeleri kullanılmamıştır. Bu nedenle saymanın sınırlayıcı olduğunu kabul edenler yanında aksi görüşte olanlar da vardır²¹.

²¹ DÖNMEZ, “Ülkemizde yerel yönetimlerin görevleri Anayasamızda belirtildiği gibi, kendi kuruluş yasalarında sayılmıştır. Bu suretle mevzuatımız, merkezi yönetim yanında yerel yönetimlerimizin hangi görevleri yapmaları gerektiğini ‘liste ilkesi’ne uygun olarak düzenlemiştir.” açıklaması ile saymayı

Türkiye'nin de taraf olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 4. Maddesine göre hizmet bölüşümünün başlıca ilkeleri şöyledir²²:

- 1) Yerel yönetimlerin temel görev ve yetkileri, AY ya da kanunla belirlenmelidir.
- 2) Yerel yönetimler, kanunla belirlenen sınırlar içinde yer alan görevlerle açıkça yetki alanlarının dışında bırakılmamış olan veya başka bir makama bırakılmamış olan tüm konularda faaliyette bulunmak konusunda serbest olmalıdır.
- 3) Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi tercihen halka en yakın olan makama bırakılmalıdır. Kamu hizmetlerine ilişkin görevlerin bir başka makama bırakılmasında, görevin kapsam ve niteliği ile ekonominin gereklerine göre hareket edilmelidir.
- 4) Yerel yönetimlere verilen yetkiler, kanuni sınırlamalar dışında, herhangi bir idari sınırlandırmaya bağlı olmamalıdır.
- 5) Yerel yönetimlere merkezi yönetimce bir yetki devri söz konusu olduğunda, bu yetkilerin kullanılabilmesinde yerel yönetimlere belli ölçüde takdir yetkisi de tanınmalıdır.
- 6) Yerel yönetimleri doğrudan ilgilendiren konulara ilişkin planlama ve karar alma süreçleri içinde, bu idarelerin görüşleri de alınmalıdır.

Görüldüğü gibi Şart'ın yaklaşımı “*genellik ilkesi*” içinde değerlendirilebilir.

sınırlayıcı kabul etmektedir. Bkz. **a.g.e.**, s.49. GÖZLER ise maddelerin sözü böyle ise de “... *yapılan saymaların sınırlandırıcı sayma değil, örnekleyici sayma olduğu kanısındayız.*” demektedir. Bkz. **a.g.e.**, 2018, s. 127.

²² Şart, 15.10.1985 tarihinde imzaya açılmış ve 01.09.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye, Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nı 21.11.1988 tarihinde imzalamıştır. Şartın Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair 08.05.1991 tarih ve 3723 sayılı Kanun, 21.05.1991 tarih ve 20877 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Şart'ın onaylanmasına ilişkin 06.08.1992 tarih ve 92/3398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Şart'ın resmi Türkçe çevirisi, 03.10.1992 tarih ve 21364 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Onay belgeleri 09.12.1992 tarihinde tevdi edilmiş ve Yerel Yönetimler Özerklik Şartı, Türkiye bakımından 01.04.1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

B. Gelir Bölüşümü

1. Kavram

Yerel yönetimlere bir kısım hizmetlerin bırakılmış olması, bunların ifası için gerekli gelir kaynaklarının da onlara tahsis edilmesini gerektirmektedir. Gelir bölüşümü, idareler arasında, hizmetlerin gerektirdiği gelirlerin belirli kurallara göre dağıtılması ve bölüşülmesidir. Gelir bölüşümü, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki kısımda ele alınabilir. Dar anlamda gelir bölüşümü, merkezden yönetim ve yerel yönetimler arasındaki maddi eşitsizliği gidermek adına yapılan düzenleyici ödemeler iken geniş anlamda gelir bölüşümü ile, dar anlamda gelir bölüşümüne ek olarak vergi kaynak ve gelirlerinin de merkezden yönetim ve yerel yönetimler arasında bölüştürülmesidir²³

2. Gelir Bölüşümü İlkeleri

Gelir bölüşümünde uygulanan ilkeler kısaca şöyledir²⁴:

- 1) Her yönetim kendisine verilen görevleri yerine getirecek mali kaynağa sahip olmalıdır.
- 2) Merkezi yönetim ve yerel yönetimlere gelir sağlama amacıyla çifte ve fazla vergilendirmeden kaçınılmalıdır.
- 3) Eldeki tüm kaynaklar vergilendirilmelidir.,
- 4) Bölgeler arası gelir farklılıkları nedeniyle hizmet kalite ve miktarında ortaya çıkabilecek dengesizlikleri giderecek bir mekanizma kurulmalıdır.

3. Gelir Bölüşümü Yöntemleri

Merkezi yönetim ve yerel yönetimler arasında görev / hizmet bölüşümünün devamında gelir bölüşümü de yapılarak her iki yönetimin sınırları çizilmiş olacaktır. Burada gelir bölüşümünde ilkeler yanında bunun yöntemi de önem göstermektedir. Bu

²³ ULUSOY / AKDEMİR; **a.g.e.**, s. 103.

²⁴ DÖNMEZ, **a.g.e.**, s. 52. Ayrıca Bkz. ULUSOY / AKDEMİR, **a.g.e.**, s. 104.

yöntemler kısaca aşağıdaki gibidir²⁵:

- 1) Kamu gelirlerinin tamamının merkezi yönetim tarafından toplanıp, sonra yerel yönetimlere belli ölçütlere göre pay verilmesi.
- 2) Vergi tabanının, dolayısıyla vergi gelirlerinin paylaşılması.
- 3) İki yöntemin bir arada kullanılması, yani “*karma yöntem*”.

Çalışmamız ile bağlantılı olan bu yöntemlere kısaca temas etmekte yarar görüyoruz. Aşağıdaki bölümlerde yer alacak açıklamaların temelinde aslında bu yöntemler(den hangisinin, nasıl tercih edildiği) yer almaktadır.

Kamu gelirlerinin tamamının merkezi yönetim tarafından toplanıp, sonra yerel yönetimlere belli ölçütlere göre pay verilmesi, merkezi yönetimin özellikle tercih ettiği bir vergi toplama yöntemidir. Bu yöntemin seçilmesi halinde, yerel yönetimlerin mali kişiliği söz konusu olmayacak, bunlar merkezi yönetimin sadece harcama yapan bir organı haline gelecektir.

Vergi tabanının, dolayısıyla vergi gelirlerinin paylaşılması yönteminde, bazı vergilerin tarh²⁶ ve tahsili²⁷ yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Türkiye örneğinde, AY'nin 127. Maddesinde yer alan “*Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*” hükmü bu yöntemin tercih edilen yöntemlerden olduğunu göstermektedir.

Konumuz yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisinin kapsamı olduğundan; bir kısım vergilerin (örneğin Türkiye uygulamasında Emlak Vergisi) yerel yönetimler tarafından toplanması ile (genel bütçeye²⁸ dahil) tüm vergiler için yerelde vergi toplamanın yerel yönetimlere bırakılmasının aynı anlamda olmadığını belirtmek isteriz.

İki yöntemin bir arada kullanılması, yani “*karma yöntem*”de ise kural olarak bütün

²⁵ DÖNMEZ, a.g.e., s. 52.

²⁶ “*Verginin tarhi, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*”, VUK md. 20.

²⁷ “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.*”, VUK md. 23.

²⁸ Anayasa, genel bütçe yerine “*merkezi yönetim bütçesi*” kavramını kullanmaktadır. AY, md. 161.

kamu gelirlerine merkezden yönetim sahip ise gelirlerinden yerel yönetimlere belli ölçütler kullanılarak pay verilmekte ve aynı zamanda bazı vergi türlerinin tarh ve tahsili ise yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Bu yöntemde merkezden yönetim, yerel yönetimlere vergi toplama yetkisi verirken, verimi yüksek vergileri kendisine ayırırken verimi düşük vergileri ise yerel yönetimlere bırakılmaktadır. Türkiye örneğinde bu yöntemin varlığı gözlenmektedir. Zira bir yandan doğrudan yerel yönetimlere bırakılmış vergi ve gelirler söz konusu iken diğer yandan merkezi yönetim bütçesinden yerel yönetimlere ‘transfer edilen’ paylar da söz konusudur.

III. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Verginin kanunlarda bir tanımı olmadığı gibi değişik kaynaklarda farklı şekillerde yapılmış tanımları söz konusudur²⁹. Bu farklı tanımlamaların belli başlı ortak noktalarından hareketle, devletin sunduğu hizmetleri finanse etmek veya sosyo-ekonomik alana müdahale etmek amacıyla gerçek veya tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliği olmayan topluluklardan hukuki zorlamaya dayanarak aldığı nihai, karşılıksız ve parasal bir yükümlülüktür şeklinde bir tanım yapılabilir³⁰. Anayasamız göre bu tanıma “*mali güç*” ilkesini de eklemek gerekli ise de dolaylı vergilerde³¹ bu ilke uygulanmadığından biz tanımlamaya dahil etmemeyi tercih ediyoruz.

²⁹ Verginin farklı tanımlarına bazı örnekler şöyledir: “... *ya devlet, ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerin bireylerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan v mukabilinde doğrudan bir karşılık vaadedilmeyen, başka bir söyleyişle özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerlerdir.*”. Bkz. Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden geçirilmiş, düzeltilmiş ve genişletilmiş 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli – 1981, s. 213. “*Vergi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne ve ancak kanuna göre ödeyeceği bir yükümlülüktür.*”. Bkz. Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara – 1998, s. 32. “*Vergi, kamusal ihtiyaçları karşılamak ve milli dayanışmayı sağlamak amacıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak ve karşılığında fertlere belirli ve direkt bir fayda sağlamaksızın fert ve kurumlardan aldığı paralarıdır.*”. Bkz. Selahattin TUNCER, **Kamu Maliyesi**, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul – 1971, s. 132.

³⁰ Benzer tanım için Bkz. Fevzi Rifat ORTAÇ / Hilmi ÜNSAL, **Genel Vergi Hukuku**, Gazi Kitabevi, Ankara – 2019, s. 1.

³¹ Dolaysız vergiler, gelir ve kazançlardan alındığı halde dolaylı vergiler harcamalar üzerinden alınır. Bir ücretlinin ücret gelirinin vergilenmesinde Gelir Vergisi dolaysız bir vergi iken, bu ücretlinin market alışverişinde ödediği KDV dolaylı bir vergi olmaktadır.

Vergi, merkezi yönetime (genel bütçeye) dahil olabileceği gibi, belediye ve il özel idareleri tarafından da alınabilir. (VUK md. 1) Kanunlarımızda ayrıca harç³² ve resim³³ adında temel olarak vergi karakteri taşıyan devlet gelirleri de söz konusudur ve bunlar da vergi kavramına dahil olarak değerlendirilir.

Yetki ise genel anlamda ele alırsak; belirli organ ve makamlara AY ve kanunlarla tanınmış karar alma gücünü ifade eder³⁴. Vergilendirme yetkisi ise, devletin varlık koşulu olarak, ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücüdür³⁵. Bu yetki, dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralan kamu tüzel kişilerinin vergi; geniş anlamda ise kamu giderlerini karşılamak üzere her çeşit mali yükümlü koymasını ifade etmektedir³⁶. Aşağıda tanımlanacağı üzere vergilendirme yani vergi alma kamu gücüne dayalı bir yetki kullanımını gerekli kılmakta, devamında vergisini ödemeyenden bunun zorla alınması gündeme gelmektedir. O halde daha en başta vergilendirme yetkisinin, verginin konusunu – alınacak kişileri – oran ve hesaplama yöntemini – tahsil şeklini belirleme anlamına geldiğini ifade edebiliriz³⁷.

³² Harç kavramının tanımına dair bazı örnekler şöyledir: “Devletin bazı hizmetleri nedeniyle alınan iktisadi değerler olup, vergiden farklı olarak harçlarda karşılık vardır.”. Bkz. Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2005, s. 102. “Vergiden farklı olarak harçta mükellefler devlete, kendilerine yapılan belirli bir hizmet veya sağlanan bir menfaat ve imtiyaz karşılığı olarak para öderler.”. Bkz. TUNCER, **a.g.e.**, s. 132.

³³ Resim kavramının tanımına dair bazı örnekler şöyledir: “... bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir. Karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklı, harçlara ise benzer bir niteliğe sahiptir.”. Bkz. AKDOĞAN, **a.g.e.**, s. 104. “... resimde kamu teşekküllerinin, belirli bir işi yapmağa yetki vermesi durumu vardır.”. Bkz. TUNCER, **a.g.e.**, s. 133 – 134. Ayrıca, “Resim, bazan vergi, bazan da harç anlamında kullanılan bir kamu geliri türünün adıdır. Bu ikisinin dışında resmin kendine özgü bir özelliği olduğunu iddia etmek oldukça güçtür” şeklindeki görüş için Bkz. NADAROĞLU, **a.g.e.**, s.217.

³⁴ GÖZÜBÜYÜK / TAN, **a.g.e.**, 438.

³⁵ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk yayınları, İstanbul – 1982, s. 3.

³⁶ ÇAĞAN, **a.g.e.**, s. 5.

³⁷ Vergilendirme yetkisi, “... devletin egemenliğinden ileri gelen zor kullanma yetkisine dayanarak ve bir takım kamusal ihtiyaçları gidermek maksadıyla, egemenlik sahası içerisindeki gerçek ve tüzel kişilerin ekonomik değeri olan malvarlıklarını hukuken ya da fiili olarak el koymak suretiyle onlardan alarak kendi hazinesi aktarmasına olanak sağlayan yetki...” dir. Bkz. Fatih DİLER, **Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk devleti ve Sosyal Devlet İlkesi**, Yetkin yayınları, Ankara – 2021, s. 24.

Aşağıdaki açıklamalar buna yöneliktir.

**A. Türkiye’de Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Çerçevesi:
“Vergilendirmede Kanunilik İlkesi”**

1. Tarihsel Süreç

Yukarıda açıklanan tarihsel süreçte ülkemizde Cumhuriyet dönemi ile vergilendirme yetkisi Anayasalarımızda aşağıdaki gibi düzenlenmiştir:

- 1) *“Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir. / Devlet, vilâyet idarei hususiyeleri ve belediyelerce teamülen cibayet edilmekte olan rüsum ve tekâlifin kanunları tanzim edilinciye kadar kemakân cibayete devam olunabilir.”* (1924 AY, md. 85³⁸)
- 2) *“Herkes, kamu giderlerini karışlamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. / Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.”* (1961 AY, md. 61³⁹)
- 3) *“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. / Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. / Vergi, resim, harç ve benzeri malî 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.”* (1982 AY, md. 73⁴⁰)

Her üç Anayasamızda da vergilerin ancak bir kanun ile konulabileceği ortak bir zeminde yer almaktadır. Sadece 1924 AY’inde henüz örgütlenme ve normların tam

³⁸ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/> Erişim: 12.10.2022.

³⁹ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1961-anayasasi/> Erişim: 12.10.2022. (Hükümde yer alan ‘karışlamak’ şeklindeki yazım hatası özgün metinde mevcuttur. Doğrusunun ‘karşlamak’ olduğu açıktır.

⁴⁰ <https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/anayasa/> Erişim: 12.10.2022

oluşturulmamış olması nedeniyle, alınagelmekte olan resim ve diğer mali yüklerin “kanunları tanzim edilinceye kadar” alınmaya devam edileceği, bir geçiş dönemi hükmü olarak yer almaktadır. Gerek 1961 (md. 61) ve gerekse 1982 AY’si (md. 73) vergilerin kanuniliği ilkesini benimseyen ifadeler içermekte ise de 1982 AY’sinin oran belirleme ile ilgili sınırlı da olsa yürütmeye yetki vermek suretiyle bir önceki AY’den ayrıştığı görülmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki 1982 AY’sinde, diğerlerinden farklı olarak “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.” (AY md. 167) hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm sadece dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla sınırlı olmak üzere Cumhurbaşkanına dış ticaret işlemleri üzerinde ‘vergi ve benzeri yükümlülükler dışında’ ek mali yükümlülükler koyma konusunda yetki vermekte ise de bunun teknik anlamda vergilendirme yetkisi olarak kabulü doğru olmayacağından çalışmamızda ayrıca ele alınmayacaktır.

2. Kavram

Bir kavram olarak “*vergilendirmede kanunilik*” ilkesi, (1) vergilendirme ve (2) kanunilik olmak üzere iki ayrı unsur içerir.

Vergi, yukarıda tanımlanmıştır, tekrar edilmeyecektir. Bu kavramdan türetilen “*vergilendirme*” ise, bir kamu geliri niteliği taşıyan verginin elde edilmesinin belli kurallara bağlanmasını gerekir⁴¹. Bu kurallar hukukumuzda VUK ve bu kapsamda “*vergi kanunları*” tarafından düzenlenmiş durumdadır.

⁴¹ KARAKOÇ, “... kamu maliyesini bir bütün olarak düzenleyen ve kamu hukukunun bir dalı olan mali hukukun birbirinden farklı iki alt dalı niteliğiyle ‘gelir hukuku’ ile ‘gider’ hukuku ortaya çıkmaktadır.” görüşünü ortaya atmakta ve ‘gider hukuku’nu, toplanan vergilerin harcanması yöntemi olarak tanımlamaktadır. Bu anlamda “*vergilendirme*” şeklindeki kurallar münhasıran ‘gelir hukuku’ ile ilgili olmaktadır Bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara – 2007, s.57, 58.

VUK zemin alındığında vergilendirme; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, matrah ve tespiti işlemleri, muafiyet ve istisnalar, mükellef ve vergi sorumlusunun tespiti, tarhiyat ve şekilleri, işlemlerin tebliği, tahakkuk, tahsilat ve kurallara uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımlar gibi bir seri işlemleri kapsayan bir üst kavramdır.

Vergilendirme, kişilerin mülkiyetine, yani kasa ve keselerine kamu yararı gerekçesi ile el atma işlemi olduğundan bir hukuk devletinin özen göstermesi gereken konulardan birisidir. Hukuk devleti, özel mülkiyete dayandığından vergi sisteminin mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü zedelemesi halinde, hukuk devleti zarar görecektir⁴². Bu nedenle, devlet vergi hukukunu kullanarak, mülkiyet hakkını ve sözleşme özgürlüğünü ihlâl etmemelidir, bu ihlali önlemenin yolu, bu tek başına yeterli olmamakla birlikte öncelikle vergilendirme ile ilgili işlemlerin kanunlar ile düzenlenmesinden geçmektedir.

O halde AY md. 73'ten yola çıkarak sadece vergilerin konulması – kaldırılması – değiştirilmesi işlemlerinin kanunla düzenlenmesi yeterli olmayıp, yukarıda yer verdiğimiz unsurların da kanun ile düzenlenmiş olması gerekir⁴³. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır⁴⁴.

Vergilendirmede kanunilik (veya verginin kanuniliği) ilkesi başta VUK ve bu bağlamda diğer tüm Vergi Kanunlarımızda⁴⁵ "*hukuk devleti*" olmanın getirdiği ve

⁴² Yusuf KARAKOÇ, "*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Y:2014, Özel S., 2013, s. 1259-1308.

⁴³ "... Verginin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup, konusunun, matrahının, oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır." Bkz. Şahnaz GEREK / Ali Rıza AYDIN, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2010, s. 146.

⁴⁴ Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989, E:1989/6, K:1989/42. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022.

⁴⁵ VUK düzenlemesi, "*Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*" şeklindedir. (md.1) Elbette aynı Kanun, "*Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir.*" diyerek (md. 2) bunları kendi kapsamı dışında bırakmış ise de 4458 sayılı Gümrük Kanunu örneğinde (Gümrük Vergisi) olduğu gibi vergi içeren diğer kanunların da 'vergi kanunu' olarak kabulü gerekir.

"hukuki güvenlik" - "hukuki belirlilik" olarak adlandırılan ilkelerin bir gereği olarak da değerlendirilmelidir.

AYM, "hukuk devleti"ni, "Anayasanın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti, eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygılı, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup, bunu geliştirerek sürdüren, Anayasaya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasakoyucunun da uyması gereken temel hukuk ilkeleri ve Anayasanın bulunduğu bilincinde olan devlettir." şeklinde tanımlamakta ve hukuk devletinde yasakoyucunun, "Anayasa ve Ceza Hukukunun temel ilkelerine bağlı kalmak koşulu ile kamu yararı, kamu düzeni gibi nedenleri gözeterek ..." düzenleme yapabileceğini belirtmektedir⁴⁶.

Nitekim öğretide de hukuk devletinin genel tanımı bellidir ama "hukuk devleti, her şeyin yasalarla çerçevesi olduğu bir yasa devleti değildir" görüşü⁴⁷ baskındır ve bu bağlamda Kanunkoyucunun sınırsız bir takdir yetkisi olmadığı kabul edilmektedir.

Yine AYM'ye göre; "hukuki güvenlik ile belirlilik ilkeleri", hukuk devletinin önkoşullarındandır. Kişilerin hukuki güvenliğini sağlamayı amaçlayan "hukuki güvenlik ilkesi", hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Devamında, "hukuki belirlilik ilkesi" ise yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olmasını, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesini ifade etmektedir. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması

⁴⁶ Anayasa Mahkemesi, 17.02.2004, E:2001/406 K:2004/20. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022.

⁴⁷ Benzer yönde görüşler için Ergun ÖZBUDUN, **Türk Anayasa Hukuku**, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021, s. 124.

öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.⁴⁸.

Son olarak AYM tarafından AİHM'nin bir kararına (AİHM kararı için bkz: Kayasu/Türkiye, B. No: 64119/00 ve 76292/01, § 83). atfen karar gerekçesine taşındığı üzere *"Hukuki güvenlik ilkesi, Anayasanın 36. maddesinde yer alan adil yargılanma hakkının içinde zımnen mevcut bir ilkedir. Bir kanuni düzenlemenin bireylerin davranışını ona göre düzenleyebileceği kadar kesinlik içermesi, kişinin gerektiği takdirde hukuki yardım almak suretiyle, bu kanunun düzenlediği alanda belli bir eylem nedeniyle ortaya çıkacak sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesi gerekmektedir."*⁴⁹.

Bu bölümde yer alan açıklamalara göre, vergilendirmede kanunilik ilkesinin, hukuk devleti ilkesi ve bunun devamında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini de içerdiğini söyleyebiliriz.

B. Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürüme Organı tarafından Kullanılması

1. Genel Değerlendirme

Bu başlık altında inceleyeceğimiz temel norm AY md. 73 ve 167 olmaktadır. Ancak bunlardan hemen önce AY'nin *"Başlangıç"* kısmında Türkiye Cumhuriyeti'nin temel niteliklerinin tarifinde, bir yandan AY'nin nasıl anlaşılması gerektiği diğer yandan ise sözü ile ruhuna aynı bölümde belirtilen ilkeler çerçevesinde saygı ve mutlak sadakatle yorumlanarak uygulanması gerekliliğinin vurgulandığını belirtmek isteriz.

Aynı kısımda Türkiye Cumhuriyeti'nin tarif edilen temel unsurlarından birisi de *"kuvvetler ayrımı"* olup, bu ayrımla ilgili olarak *"Millet iradesinin mutlak üstünlüğü, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu ve bunu millet adına kullanmaya"*

⁴⁸ Anayasa Mahkemesi, 28.02.2013, E:2012/116 K:2013/32. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022.

⁴⁹ Anayasa Mahkemesi, 19.12.2013, Başvuru No:2012/989. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022.

yetkili kılınan hiçbir kişi ve kuruluşun, bu Anayasada gösterilen hürriyetçi demokrasi ve bunun icaplarıyla belirlenmiş hukuk düzeni dışına çıkamayacağı” ve “Kuvvetler ayrımının, Devlet organları arasında üstünlük sıralaması anlamına gelmeyip, belli Devlet yetki ve görevlerinin kullanılmasından ibaret ve bununla sınırlı medenî bir işbölümü ve işbirliği olduğu ve üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu” ifadeleri kullanılmıştır.

Kuvvetler (ya da kimi yazarca kullanıldığı haliyle ‘güçler’) ayrılığı kuramı, 1789 yılında meydana gelen Fransız devriminden sonra mutlakiyetçi rejimlere karşı kişi hak ve özgürlüklerini korumak amacıyla ortaya atılmıştır. Bu kuramın temelinde, egemenliği oluşturan yasama - yürütme – yargı şeklindeki üç ana yetki birbirinden ayrılarak bağımsız organlar tarafından kullanımı yatmaktadır⁵⁰.

Günümüzde güçler ayrılığı kuramının en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan birisi de vergilendirmedir. Vergilerin AY’nin 73. maddesinde de yer aldığı şekliyle ancak kanun ile konulup, değiştirilebileceği veya kaldırılabilceği yolundaki hükme hemen hemen bütün anayasalarda rastlanmaktadır⁵¹.

Üniter bir devlet olan Türkiye’de diğer ülkelerden farklı olarak vergilendirme konusunda Cumhurbaşkanı’na (öncesinde Bakanlar Kurulu’na) şartlı ve sınırlı yetki devri vardır. (AY md. 73)

Güçler ayrılığı kuramına göre, vergi muafık ve istisnaları konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması yasama organı tarafından ve kanun ile gerçekleştirilebildiği halde vergilerin sübjektif ve bireysel nitelik taşıyan tarhtan tahsile kadar olan süreci yürütme organının yetkisi içindedir.

VUK, vergi dairesini, mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak (md. 4) tanımlarken vergi dairesinin bu işlemleri kanuna uygun yapacağı vurgusuna yer vermemiş ise de yukarıda belirttiğimiz AY md. 73 ve ayrıca, *“Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki*

⁵⁰ ÖZBUDUN, a.g.e., s.38.

⁵¹ Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN / Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara – 2021, s. 41.

devredilemez.” (AY md. 7), “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” (AY md. 8) ile “*Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.*” (AY md. 6) hükümleri bir arada değerlendirildiğinde söz konusu vurguya ihtiyaç olmadığı da ortadadır.

Burada vergilerin kanuniliği ilkesinin hukuki dayanağını oluşturan AY md. 73 metninde yer alan “*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.*” hükmü ile “*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmü arasında bir çelişki ya da çatışma olup olmadığını da değerlendirmek gerekir.

AY Mahkemesi birçok kez önüne gelen uyuşmazlıklarda, yürütmeye verilen yetkinin “... 73. maddenin son fıkrasında öngörülen sınırlar içinde” olması halinde AY’nin 73. Maddesine aykırılık olmadığı noktasında karar vermiştir⁵². Burada AYM’nin ölçü olarak sadece “*oran*” ile ilgili AY hükmü içinde kalınmasını kullandığı anlaşılmaktadır.

AYM’nin bir başka kararında, “... *Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muaflığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez.*” şeklinde karar verdiği görülmektedir. Bu karara⁵³ konu olayda ise yürütmeye verilen yetkinin “... *vergi miktarının, taşıtların*

⁵² Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997, E:1996/75, K:1997/50. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022.

⁵³ Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E:2001/36, K:2003/3. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022

teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi ...” şeklinde olduğuna yani doğrudan bir “*oran*” ile ilgili olmadığına dikkat çekmek isteriz.

Yine de ülkemizde hukuk devleti ve vergilemede kanunilik ilkesini zedeleyen, vergilemede istikrar ve belirliliği ortadan kaldıran yürütme organına yetki verilmesi ile ilgili hükmün AY metninden çıkarılmasının uygun olacağı düşünülmektedir⁵⁴.

2. Yürütmenin (Cumhurbaşkanı) Vergilendirme Alanındaki Yetkisi ve Sınırları

Cumhurbaşkanının AY'nin 73 ve 167. Maddeleri çerçevesinde sahip olduğu yetkiler ele alındığında bu noktalarda bir tereddüt oluşmamaktadır. Cumhurbaşkanı kendisine bu maddelerle verilen yetkileri “*Cumhurbaşkanı Kararı*” ile kullanmaktadır⁵⁵.

Ancak, AY'nin, “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir.*” (AY md. 8) hükmü yanında “*Cumhurbaşkanı Devletin başıdır. Yürütme yetkisi Cumhurbaşkanına aittir.*” (AY md. 104) hükmü ile yürütme yetkisi ve görevinin Cumhurbaşkanı'na ait olduğunu düzenlemeleri dikkate alındığında AY'nin bu yetki çerçevesinde, “*Cumhurbaşkanı, yürütme yetkisine ilişkin konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.*” (AY md. 104) şeklinde genel bir hükme; aynı madde içinde ayrıca “*Üst*

⁵⁴ Bu anlamda “*Ülkemizde 2003 yılından sonra enflasyonun düşmesiyle birlikte Bakanlar Kuruluna yetki devrine yol açacak yeni düzenlemelerin sayısında azalma olması beklenirken, uygulamada böyle olmamış ve 32 tane yeni kanun maddesinde düzenleme yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna verildiği görülmüştür. Bu durum da ülkemizde “vergilemede kanunilik ilkesi” yerine vergilerin kararlarla konulması eğiliminin aynen devam ettiğini göstermektedir. Diğer taraftan 1980-2017 döneminde vergilendirme ile ilgili 735 adet Bakanlar Kurulu Kararının çıkarıldığı ve neredeyse ayda iki defa yeni bir değişiklik yapıldığı dikkate alındığında Bakanlar Kuruluna yetki devrinin ‘vergilemede belirlilik ilkesi’ne de zarar verdiğini ortaya koymaktadır.*” şeklindeki değerlendirmeye aynen katılmaktayız. Bkz. Adnan GERÇEK / Feride BAKAR, “*Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi*”, International Journal of Public Finance, Cilt: 2, S: 1, Y: 2017), s. 7 – 26. www.dergipark.org.tr. Erişim: 12.10.2022.

⁵⁵ Örneğin, Anayasa md. 167 kapsamında 23.08.2021 tarih ve 4412 sayılı Karar ve Anayasa md. 73 kapsamında 28.03.2022 tarih ve 5359 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gibi.

kademe kamu yöneticilerini atar, görevlerine son verir ve bunların atanmalarına ilişkin usul ve esasları Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenler.” şeklinde (AY md. 104) özel bir hükme yer vermiş olduğu “*Cumhurbaşkanı Kararnamesi*”ne özel olarak değinmekte yarar bulunmaktadır. Bu maddede yer alan hükümler yanında ayrıca AY’nin 106, 108, 118 ve 123. Maddelerinde yapılan düzenlemeleri de bunlara eklemek gerekir.

Anayasa yetki ve görevin verildiği maddede aynı zamanda bunun sınırlarını da aşağıdaki şekilde çizmiş durumdadır: (AY md. 104)

- 1) *“Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleriyle dördüncü bölümde yer alan siyasi haklar ve ödevler Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle düzenlenemez.”*
- 2) *“Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.”*
- 3) *“Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile kanunlarda farklı hükümler bulunması halinde, kanun hükümleri uygulanır. Türkiye Büyük Millet Meclisinin aynı konuda kanun çıkarması durumunda, Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükümsüz hale gelir.”*

Ancak burada çizilen sınırlar “*olağan dönemlerde*” geçerlidir ve kullandığımız “*olağan dönem*” kavramı, yine anayasal bir müessese olan “*olağanüstü hal yönetimi*”nin (AY md. 119) yürürlükte olmadığı dönemi ifade etmektedir.

O halde, AY’nin “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” (md. 73) ve “*“Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz. Kanunda açıkça düzenlenen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.”* (md. 104) hükümleri bir arada değerlendirildiğinde “*olağan dönemlerde*” Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile konusu vergi olan bir düzenleme yapılamayacağı ortaya çıkmaktadır.

Olağanüstü hal ilanı (AY md. 119) sonrası için AY, “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.*” (AY md. 119) hükmünü içermekte ve yine aynı madde “*Kanun hükmündeki bu kararnameler Resmî Gazetede yayımlanır, aynı gün Meclis onayına sunulur.*” (AY md. 119) demektedir. Dikkat edilirse burada “*olağanüstü hal yönetimi*” döneminde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri için AY “*Kanun Hükmünde Kararname*” kavramını kullanmaktadır.

Nitekim “*Cumhurbaşkanı Kararnamesi*” eğer “*Kanun Hükmünde Kararname*” niteliği taşıyorsa bu kez “*Savaş ve mücbir sebeplerle Türkiye Büyük Millet Meclisinin toplanamaması hâli hariç olmak üzere; olağanüstü hal sırasında çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnameleri üç ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinde görüşülür ve karara bağlanır. Aksi halde olağanüstü hallerde çıkarılan Cumhurbaşkanlığı kararnamesi kendiliğinden yürürlükten kalkar.*” hükmü (AY md. 119) devreye girmektedir.

Cumhurbaşkanı Kararnamesi ile ilgili sınırlamalara ayrıca “*Merkezî yönetim bütçesiyle verilen ödenek, harcanabilecek tutarın sınırını gösterir. Harcanabilecek tutarın Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle aşılabileceğine dair bütçe kanununa hüküm konulamaz.*” (AY md. 161) şeklindeki hükmü de eklemek gerekir. Bu sınırlama aynı zamanda, olağanüstü hal yönetiminde KHK’ler ile aşılabilecek diğer sınırlandırmalara (AY md. 104, 119) dâhil olmadığından aşılması kesin olarak yasaklanmış bir sınırlama olarak tanımlanabilir.

AY’nin Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile ilgili getirdiği “*Anayasada münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konularda Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarılamaz.*” (AY md. 104. Maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesi) şeklinde getirilen sınırlama ya da yasaklama, “*Olağanüstü hallerde Cumhurbaşkanı, olağanüstü halin gerekli kıldığı konularda, 104 üncü maddenin onyedinci fıkrasının ikinci cümlesinde belirtilen sınırlamalara tabi olmaksızın Cumhurbaşkanlığı kararnamesi çıkarabilir.*” (AY md. 119) şeklimdeki AY hükmü ile “*olağanüstü hal*” uygulanan dönemde ortadan kalkacağından Cumhurbaşkanı’nın bu dönemde vergi

konusunda (Olağanüstü Hal) Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi çıkarması önünde bir engel kalmamaktadır⁵⁶.

C. Vergilendirme Yetkisinin Yerel Yönetimler Tarafından Kullanılması

Yukarıda vergilendirme yetkisini de içerir düzenlemenin yer aldığı yürürlükteki AY md. 73 hükmüne yer verilmiştir. Vergilendirme yetkisinin vergi konulması / değiştirilmesi / kaldırılması kısmının kanun ile yapılabileceği ve kanunla belirtilen alt ve üst sınırlar içinde kalmak kaydıyla Cumhurbaşkanlığı tarafından oran tespiti dışında yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine dair bir düzenlemenin hükümde yer almadığı açıktır.

Kamuoyunda “Özbudun Taslağı” olarak bilinen ve Prof. Dr. Ergun ÖZBUDUN başkanlığında bir Komisyon tarafından hazırlanan 2007 tarihli taslakta⁵⁷ ise m. 41 şeklinde, yürürlükteki hükümden farklı ve ek olarak, “... mahallî idareler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilenler için ise ilgili mahallî idarenin seçimle oluşan karar organına verilebilir.” şeklinde bir düzenleme öngörülmüş ise de bu, ancak kamuoyuna yansıyan bir çalışma olarak kalmış olduğundan bir anlam ifade etmemektedir. Yine taslakta md. 96 olarak, “... Mahallî idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır ve bu amaçla gerekli düzenlemeler yapılır.” şeklinde bir hüküm ile yerel yönetimlerin kendi gelir kaynaklarını yaratabilmesi amaçlanmış ise de bu da taslaktan öteye geçememiştir.

⁵⁶ “... Anayasanın 2017 yılı değişikliklerinden önceki metnindeki 148. Maddesinde bulunan ... düzenlemesindeki ‘kanun hükmünde kararname’ ibarelerinin yerine ‘Cumhurbaşkanlığı kararnameleri’ ibaresi konulmuş ve ‘sıkıyönetim’ ibaresi de metinden çıkarılmış olduğundan olağanüstü hal ve savaş hali söz konusu olduğunda çıkarılacak vergi konulu Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin anayasaya uygunluk denetiminin kapsamı dışında tutulduğunu da tekrar hatırlatmak gerekir.” Yusuf Ziya TAŞKAN, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Adalet Yayın, Ankara – 2022, s.48. BATI ise “... OHAL ve savaş dönemleri dışında Cumhurbaşkanlığı kararnameleri ile vergi düzenlemesi yapılması mümkün değildir.” Açıklamasını getirmektedir. Murat BATI, **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2022, s. 114. Ayrıca aynı yönde görüşler için Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, **a.g.e.**, s. 17; ORTAÇ / ÜNSAL, **a.g.e.**, s. 28.

⁵⁷ Taslak metni için Bkz. <https://www.memurlar.net/common/news/documents/87511/anayasa.pdf>. Erişim: 12.10.2022

Anlaşılan o ki siyaset, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın da etkisi ile yerel yönetimlere bazı yetkileri mevcut halinden daha fazla olacak şekilde vermeyi arzu etmiş, ancak bu eyleme dönüş(e)memiştir. Bu durumda vergilendirme yetkisinin yerel yönetimler tarafından kullanılması ancak yetki bütünü içinden tarh – tebliğ – tahakkuk – tahsil gibi aşamalara özgü olabilecek bir başka ifade ile yasama organı tarafından kanunlaşmadıkça yerel yönetimlerin vergi koyması, değiştirmesi, kaldırması ve hatta çoğunlukla bir oran belirlemesi mümkün olmayacaktır. Zira üniter devletlerde yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi, anayasada bir düzenleme olmasına bağlıdır⁵⁸.

Nitekim BGK'nin 96/B maddesinde yer alan “*Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.*” şeklindeki hükmün, AYM tarafından AY'ye aykırı bulunarak iptal edilmesi de bu durumu somutlaştırmaktadır.

İptal kararı⁵⁹, o tarihte AY'nin 73. Maddesinde sadece (şu an Cumhurbaşkanı) Bakanlar Kurulu'na yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilme yetkisi verildiği, verilen bu yetkinin istisnai bir yetki olduğunu ve vergilendirmede esas kuralın, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğu noktasından gerekçelendirmiş ve yerel yönetimlere böyle bir yetkinin verilmesi için anayasal dayanak bulunmadığı sonucuna varılmıştır.

⁵⁸ Yerel yönetimlerin sahip oldukları vergilendirme yetkisi, mali özerkliğin varlığını belirleyen en önemli unsurdur. “*Mali özerklik; yerel yönetimlerin dışarıdan bir müdahale olmaksızın yerel vergilerin oranını ve matrahını belirleyebilmesi ve yerel halkın talep ettiği hizmetleri sağlayabilmesidir.*”. Mustafa KARATAŞ, **Yerel Yönetimlerde Mali Özerkliğin Gelir ve Vergilendirme Boyutu**, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019, s. 177.

⁵⁹ Anayasa Mahkemesi, 29.11.2011, E:2010/62, K:2011/175. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 12.10.2022. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER; Anayasa Mahkemesi, 1961 Anayasasında da yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm olmamasına karşın belirli alt ve üst sınırlar içinde belediye meclislerinin de aynen (o tarihte) Bakanlar Kurulu gibi yetkiye sahip olduğunu kabul etmiştir yönünde açıklama ile çelişkiye dikkat çekmektedir. Bkz. ÖNCEL / KUMRULU / ÇAĞAN / GÖKER, **a.g.e.**, s. 45.

Bu bölümde sonuç olarak, yerel yönetimlerin kısıtlı bir vergilendirme yetkisi kullanabileceği ve bu yetki kullanımının sınırlarının yasama organı tarafından kabul edilmiş kanunlar çerçevesinde bunların yürütülmesinden ibaret olduğu söylenebilir.

IV. VERGİLENDİRME YETKİSİNİN YEREL YÖNETİMLER ÖZELİNDE İNCELENMESİ

A. İl Özel İdarelerinin Vergilendirme Yetkisi

1. İl Özel İdareleri

İÖİK, İl Özel İdaresini; “İl halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi” olarak tanımlamakta ve organlarını il genel meclisi, il encümeni ve vali olarak belirtmektedir. (md. 3)

2. Kanunda Sayılmış Olsa da İl Özel İdarelerinin Kendine Has Vergi, Resim ve Harç Şeklinde Somut Bir Gelir Kalemi Bulunmamaktadır

Her ne kadar Kanun, “Kanunlarla gösterilen il özel idaresi vergi, resim, harç ve katılma payları” şeklinde bir gelir kalemine yer vermiş ise de mevzuatta il özel idareleri tarafından bu şekilde alınabilecek vergi, resim ve harç ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Zaten 5255 sayı ile BGK örneğinde olduğu gibi özel olarak İl Özel İdaresi Gelirleri için ayrı bir kanun da mevcut değildir. Bu yönden, belediye gelirleri ile kıyas yoluyla il özel idarelerinin vergi, resim ve harç tahsil etmesi mümkün değildir⁶⁰.

Hemen hemen her yayında il özel idaresi gelirleri arasında vergi, resim ve harçlara yer verildiği ancak bunların ne olduğu konusunda somut bir açıklama getirilmediği görülmektedir⁶¹.

⁶⁰ Enver SALİHOĞLU, *İl Özel İdaresi*, Beta Basım Yayım, İstanbul 2012, s. 301.

⁶¹ Örneğin KÖMÜRCÜLER, *a.g.e.*, s. 77; ULUSOY / AKDEMİR; *a.g.e.*, s. 225; Emine KAYA GÜNGÖR, *Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Finansman Kaynaklı Mali Sorunlarına Mali Özerklik*

İl özel idareleri, Cumhuriyet tarihi boyunca gelirleri açısından ele alındığında hem kaynakları hem de kaynakların büyüklükleri açısından farklı dönemlere ayrılabilir. Örneğin, 1913 – 1925; 1926 – 1935; 1936 – 1970 ve 1971 yılı sonrası gibi. Ancak bu dönemlerin tümünde ortak özellik, genel olarak gelirlerin merkezi yönetimden ayrılan paylar ağırlık olmasıdır. Kısmen de olsa yerel vergilere dayalı gelir yapısı 1952 yılı sonrası ortadan kalkma eğilimi göstermiş ve 1971 yılı sonrasında bu kalem bir gelir kalmamıştır⁶². Yerine yine paylara bağlı bir gelir sistemi getirilmiş, ancak bu kez pay sadece merkezi yönetimden değil belediyelere ait kimi vergi gelirlerinden de ayrılmaya başlanmıştır⁶³.

3. Bazı Gelir Kalemleri Vergi Benzeri Olarak Dahi Kabul Edilemez

İl özel idarelerinin doğrudan vergi, resim ve harç olarak nitelendirilemese de “benzeri” gelir kalemleri bulunmaktadır. Örneğin YSHK çerçevesinde (md. 4) yeraltı suları ile ilgili bir düzenlemede ve yine SÜK’de (md. 4) su ürünleri üretim tesisleri ile ilgili düzenlemede gelirler düzenlenmiş ise de buralarda “kira” kavramı kullanılmıştır.

Bu sayılan gelirlerin vergi, resim ve harç ya da benzeri olmadığı açıktır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi açısından değerlendirme alınmayacaklardır.

4. Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı

Bu noktada KTVKK özellik arz etmektedir. Kanun, belediyelerin ve il özel idarelerinin görev alanlarında kalan kültür varlıklarının korunması ve

ve Vergilendirme Yetkisi Bakımından Çözüm Arayışları, Manisa Celal BAYAR Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa – 2019, s. 136. Örnekler çoğaltılabilir.

⁶² Burcu KEÇECİ, **Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne – 2008, s. 56. Ekleme gerekir ki yazar da vergi, resim ve harçları gelir kalemlerinden saymış ise de bunların ne olduğu konusu girmemiştir.

⁶³ Bu payların hukuki dayanağı, 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun’dur. Bunun dışında 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 113. Maddesinde de bir kısım harçların belli bir kısmının il özel idaresine, bu yoksa büyükşehir belediyesine aktarılacağına dair özel bir düzenleme bulunmaktadır.

değerlendirilmesi amacıyla kullanılmak üzere EVK uyarınca tahakkuk eden emlak vergisinin % 10'u oranında “*Taşınmaz Kültür Varlıklarının Korunmasına Katkı Payı*” tahakkuk ettirileceğini ve bunun Emlak Vergisi ile birlikte tahsil edileceğini düzenlemiş durumdadır. (md. 12) İşte bu pay, vergi ve / veya harç benzeri bir gelir kalemi olarak kabul edilebilir.

Söz konusu pay bizzat özel idare tarafından değil, Emlak Vergisini tahsil eden belediyeler tarafından toplanıp, il özel idaresi hesabına yatırılmaktadır. Bu yönden payın tam anlamıyla il özel idaresi vergilendirme yetkisi içinde olmadığı söylenebilir.

5. Maden Kanunu Uyarınca Tahsil Edilen Ruhsat Harcı

Son olarak MK düzenlemesine (md. 7) değinmekte yarar bulunmaktadır. Söz konusu madde, maden üretim faaliyetleri ile bu faaliyetlere dayalı ruhsat sahasındaki tesisler için işyeri açma ve çalışma ruhsatlarının il özel idareleri veya yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı tarafından verileceğini; bu ruhsatların verilmesi sırasında BGK hükümlerine göre belediyelerin tahsil ettiği işyeri açma izni harcının büyükşehir belediyesi olan illerde yatırım izleme ve koordinasyon başkanlığı, büyükşehir belediyesi olmayan illerde il özel idaresi tarafından tahsil edileceğini; bu bedelin % 50'sinin ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmak üzere, doğrudan ilgili ilçe veya ilçelerin Köylere Hizmet Götürme Birlikleri hesabına, bu alanların belediyelerin mücavir alanı içerisinde kalması durumunda tahsil edilen harcın % 50'sinin ilgili belediyenin hesabına aktarılacağı yolundadır.

Burada esasen il özel idaresinin vergilendirme yetkisi kullanması normal şartlarda BGK kapsamında olan bir harcın tahsil dairesi⁶⁴ olması ile ilgilidir. İl özel idaresi tahsil ettiği harcın belli bir oranını maddede sayılan kurumlara aktarmakla görevlidir. Artakalan kısım ise il özel idaresi öz geliri olarak kabul edilmelidir.

⁶⁴ Tahsil dairesi, AATUHK'nin 3. maddesinde “*Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını*” ifade etmektedir.” şeklinde tanımlanmıştır.

B. Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi

1. Belediyeler

BK, Belediyeyi, “*Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi*” şeklinde tanımlamış ve organlarını ise belediye meclisi, belediye encümeni ve belediye başkanı olarak tespit etmiştir. (md. 3)

Aşağıda belediyelerin vergilendirme yetkileri ele alınmış olup, bunların merkezi yönetim bütçesinden ya da büyükşehir bütçesinden aldıkları paylar, bir vergi kaynaklı olsa dahi vergilendirme yetkisi içinde değerlendirilmeyecektir.

2. Belediye Gelirleri Kanunu

Yukarıda, BGK’nin 96/B maddesinde yer alan ve belediye meclislerine verilen yetkinin AYM tarafından iptal edildiğinden söz edilmiştir. İptal sonrası 6487 sayılı Kanun ile BGK’nin 96/A maddesi 18.05.2013 tarihinden geçerli olmak üzere Resmi Gazete’de yayımı (11.06.2013) tarihinde yürürlüğe girmek üzere “*Bakanlar Kurulu*”⁶⁵, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder.” şeklinde değiştirilerek AY’nin 73. Maddesine uygun hale getirilmiştir.

Bu noktada AYM’nin iptal kararı sonrası verdiği süre 19.05.2013 tarihinde sona ermeden Kanun değişikliği yapılmış görünmekle birlikte bu kez de 18.12.2013 tarih ve 2013/5585 sayılı BKK tartışmaya neden olmuştur. Söz konusu BKK’nin, 18.12.2013 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış ise de yürürlük tarihi 19.05.2013 olarak belirlenmiş olması bu tartışmaların kaynağıdır. Tartışma, “*19.05.2013 tarihi ile 18.12.2013 tarihi arasında geçmişte daha az ya da daha çok olarak tahsil edilen vergi ve harçlar ne olacaktır?*” sorusu ile özetlenebilir⁶⁶.

⁶⁵ 700 sayılı KHK ile ‘Bakanlar Kurulu’ ibaresi, ‘Cumhurbaşkanı’ olarak değiştirilmiştir.

⁶⁶ Serhat TAŞPINAR, **Tüm Yönleriyle Belediye Gelirleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara – 2016, s. 55. Yazar, ayrıca bu tartışmalar devam ederken 10.02.2014 tarih ve 2014/5896 sayılı BKK’nin kabulü ve

Tartışmalar, 26.02.2014 tarih ve 6527 sayılı Kanun ile BGK'ye eklenen, "2013 yılında uygulanmak üzere belediye meclislerince belirlenmiş olan; bu Kanunun 15 inci maddesinde, 21 inci maddesinin birinci fıkrasının (III) numaralı bendinde, 56 ncı maddesinde, 60 ıncı maddesinde ve 84 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan maktu vergi ve harç tarifeleri, Kanunun 96 ncı maddesinin (A) fıkrasının ikinci paragrafı gereğince Cumhurbaşkanınca tespit edilecek karar yürürlüğe girinceye kadar uygulanmaya devam edilir." şeklindeki Geçici 7. Madde ile çözülmüş görülmektedir. Ancak görüşümüze göre söz konusu Geçici Maddenin kendisi de bir tartışmaya açık olup, arada belirsiz kalan ve hukuki dayanağı olmayan vergi ve harçların buna göre değerlendirilerek düzeltilmemiş ve gerekirse mükelleflere iade edilmemiş olması bir hukuka aykırılık içermektedir⁶⁷. Elbette eksik alınanlar da söz konusu olabilir de bunların tamamlattırılması hukuki dayanağı olmadığından mümkün görünmemektedir.

Bu tartışma dışarıda bırakılırsa Kanunun yürürlükteki haline göre çalışma konumuza giren gelirler aşağıdaki gibidir⁶⁸:

a) İlan ve Reklam Vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, verginin konusunu oluşturmaktadır. (md. 12) Verginin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir. İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa

hemen ardından 6527 sayılı Kanun ile maddeye yeni eklenen fıkrası sonrası kamaşanın daha da büyüdüğü görüşündedir.

⁶⁷ Ancak TAŞPINAR, "... yeni bir BKK yayınlanıncaya kadar çıkarılan Geçici Madde 7'nin hükümlerinin uygulanması gerektiği..." şeklinde aksi yönde görüş beyan etmektedir. Bkz. **a.g.e.**, s.71.

⁶⁸ "Bunlar incelendiğinde, belediye kamu hizmetlerinin büyük bir bölümünden mali yükümlülük biçiminde para alındığı ve belediye sınırları içinde gerçekleştirilen birçok iktisadi ve ticari etkinliğin de vergilendirildiği görülmektedir.". Bkz. Onur KARAHANOGULLARI, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara – 2022, s.266.

edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar⁶⁹. (md. 13)

Bu vergi türüne özel olarak Organize Sanayi Bölgeleri ile bu bölgelerdeki firmalar ile ilgili tartışmalara değinmekte yarar bulunmaktadır.

BGK'nin istisna ve muafiyetler ile ilgili hükmünde (md. 14) bunlara dair bir düzenleme yer almamaktadır. Öte yandan BBK'de ise görev ve sorumlulukların düzenlendiği madde (md. 7), ilk fıkrasında büyükşehir ve ikinci fıkraya ise ilçe belediyelerini kapsayan bir sistematik içermektedir.

Maddenin (md. 7) son fıkrasında ise “4562 sayılı *Organize Sanayi Bölgeleri Kanunuyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ve organize sanayi bölgelerine tanınan yetki ve sorumluluklar ile sivil hava ulaşımına açık havaalanları ve bu havaalanları bünyesinde yer alan tüm tesisler bu Kanunun kapsamı dışındadır.*” Hükmüne yer verilmiş olup, bu fıkraya yukarıda gerek büyükşehir ve gerekse ilçe belediyeleri ile ilgili her iki fıkraya için de geçerli görünmektedir. Kanunda ayrıca “7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar⁷⁰ ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri.” (md.23/e) şeklinde bir hüküm ile bu vergi türü büyükşehir belediyesi gelirleri arasında sayılmıştır.

Son olarak, OSBK'de “OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.” (md. 21) hükmü yer almaktadır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özelgesinde⁷¹ söz konusu madde hükmünden hareketle, Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliğince yapılan veya yaptırılan ilan ve reklamların İlan ve Reklam Vergisinden muaf tutulması gerektiği görüşü verilmiştir.

⁶⁹ Ayrıntılar için Bkz. TAŞPINAR, **a.g.e.**, 69; Fatih TORUN, **Belediye Gelirleri**, Adalet Yayınevi, Ankara – 2017, s. 25; Adil NAS, **Belediye Gelirleri**, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2011, s. 112; Erkan ÇELİK, **Belediye Gelirleri ve Uygulaması**, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2022, s. 469.

⁷⁰ Atf yapılan Büyük şehir Belediyesi Kanunu'nun 7/g maddesinden hareketle bu yerleri; büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yollar şeklinde tespit edebiliriz.

⁷¹ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı özelgesi, 26.10.2015, 85373914- 175.02[66.01.03]-116. Gelir İdaresi Başkanlığı, www.gib.gov.tr. Erişim: 14.10.2022.

Bir OSB'nin açtığı davada da mahkemenin, “4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 12'inci maddesinde ilan ve reklam gelirleri sayıldığından belediye ve mücavir alanları içinde kalsalar dahi OSB sınırları içerisinde yer alan fabrika, işyeri, işletme vb. yerlerde ilan ve reklam vergisi tahsil etmeye belediyeler yetkili bulunmamaktadır.” yolunda karar verildiği görülmektedir⁷².

Tartışmalarının iki yönüne de yargının bakışını ortaya koymak üzere son olarak iki ayrı davada verilmiş kararlara da değinmek isteriz.

İlk davada Vergi Mahkemesi, bizim de yukarıda ele aldığımız BGK'nin 12, BK'nin 14 ve OSBK'nin 12. maddesini irdeledikten sonra; “Olayda; ilan ve reklam vergisine konu mahallin Aliğa Organize Sanayi Bölgesi içinde olduğu anlaşılmakta yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere göre organize sanayi bölgesi içinde ilan ve reklam geliri elde etmeye Organize Sanayi Bölgesi yetkili olduğundan, davalı belediyece ilan ve reklam vergisi istenilmesi”nin hukuka aykırı olduğu sonucuna varmıştır⁷³. Söz konusu dava organize sanayi bölgesinin kendisi ile değil, bu bölgede işletmesi bulunan bir firma ile ilgidir.

Ele alacağımız ikinci davada ise Vergi Mahkemesi, AY'nin 73, BK'nin 12, OSBK'nin 5, 12, 20 ve 21, BK'nin 14 ve BBK'nin 23 ve 3030 sayılı Kanunun 18. Maddelerini irdeledikten sonra, bunların organize sanayi bölgeleri ile belediyeler arasında bir görev ve yetki ayrımı içerdiği noktasından hareketle; “... görev ve yetkiye ilişkin sınırlamanın, ayrı bir kanun gereği alınan ilan ve reklam vergisini etkilemesi düşünülemez.” gerekçesi davayı reddetmiştir⁷⁴. Kararı istinaf aşamasında inceleyen Bölge İdare Mahkemesi ise “Olayda; davacı şirket tarafından İzmir İli Çiğli İlçesindeki işyeri ile ilgili ... ilan ve reklam vergisinin ekonun mahallin Çiğli Organize Sanayi Bölgesi içinde olduğu, yukarıda yer verilen yasal düzenlemelere göre organize

⁷² Karar künyesi ilgili kaynakta belirtilmemiştir. Bkz. TAŞPINAR, a.g.e., s. 83 – 84. Yazar aynı bölümde, Kocaeli 1. Vergi Mahkemesi'nin E:2009/22628 K:2010/545 sayılı kararı ve İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Kurulu'nun E:2015/1143 K:2015/1139 sayılı kararlarının da bu gerekçe ile verildiğini ifade etmekte ise de kararlardan bir alıntıya yer vermemiştir.

⁷³ İzmir 2. Vergi Mahkemesi, 27.04.2017, E:2017/174 K:2017/398. Karar, İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi dava Dairesi'nin 26.09.2017, E:2017/1462 K:2017/1229 sayılı kararıyla aynen onanmıştır. (Kararlar yayımlanmamıştır.)

⁷⁴ İzmir 1. Vergi Mahkemesi, 28.03.2018, E:2017/2254 K:2018/906. (Karar yayımlanmamıştır.)

sanayi bölgesi içinde ilan ve reklam geliri elde etmeye Organize Sanayi Bölgesinin yetkili bulunması nedeniyle davalı belediyece ilan ve reklam vergisi istenilmesinin hukuka aykırı olduğu ...” sonucuna vararak kararı kaldırmış ve davayı kabul etmiştir⁷⁵.

Bu açıklamalar ve yargı kararları birlikte ele alındığında belediyelerin, gerek Organize Sanayi Bölgesinin bizzat kendisini ve gerekse bu bölgelerde yer alan işletmeleri ilan ve reklam vergisi yönünden vergilendiremeyeceği sonucuna varılmaktadır.

b) Eğlence Vergisi

Kanunda (md. 21) belirtilen ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri bu vergiye tabidir. (md. 17) Verginin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzelkişilerdir⁷⁶. (md. 18)

c) Haberleşme Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) bu vergiye tabidir⁷⁷. (md 29) Verginin mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telefon İdaresidir⁷⁸. (md. 30)

⁷⁵ İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi dava Dairesi, 10.10.2018, E:2018/1821 K:2018/2520. (Karar yayımlanmamıştır.)

⁷⁶ Ayrıntılar için Bkz. TORUN, **a.g.e.**, s. 109.

⁷⁷ Ayrıntılar için Bkz. NAS, **a.g.e.**, s. 119.

⁷⁸ 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'na göre “406 sayılı Kanun ile diğer kanunlarda Türkiye Cumhuriyeti Posta, Telgraf ve Telefon İşletmesi Genel Müdürlüğüne yapılan atıflar, hizmet alanları itibariyle Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi veya Türkiye Cumhuriyeti Posta İşletmesi Genel Müdürlüğüne (P.İ.) yapılmış sayılır.” (Geçici md. 3)

d) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, bu vergiye tabidir. (md. 34) Elektrik ve Havagazı tüketenler, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisini ödemekle mükelleflerdir⁷⁹. (md. 35)

Kanunda, “*Bu Kanunda yer alan Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ile Bina, İnşaat, İşyeri Açma İzni, İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçların mücavir alanlarda uygulanabilmesi için belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülmüş olması şarttır. / Bu hükmün uygulanabilmesi için mücavir alanlara götürülmesi gerekli bulunan hizmetlerin kapsam ve niteliği Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tayin ve tespit edilir.*” şeklinde hüküm (md. 104) yer aldığından, belediye hizmetlerinin bu mahallere götürülmüş olması şartı aranmaktadır⁸⁰. Kanundaki yetkinin İçişleri Bakanlığı’nda⁸¹ olduğu dönemde ilgili Bakanlığın çıkardığı 12 sıra sayılı Genel Tebliğ ile bu verginin komşu alanlarda uygulanması için, belediye tarafından tesislerin abonelere dağıtım yapabilecek duruma getirilmiş olması şartını aranmamıştır. Bakanlığın bu Tebliği’nin Kanuna (md. 104) uygunluğu tartışmalıdır.

Son olarak, organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik için bu verginin alınıp alınmayacağı konusunda oluşan bir tereddüt nedeniyle Gelir İdaresi Başkanlığı’nın vergileme yapılması gerektiği yolunda görüş⁸² bildirdiğini belirtmek isteriz.

⁷⁹ Ayrıntılar için Bkz. TAŞPINAR, **a.g.e.**, s. 122.

⁸⁰ NAS, **a.g.e.**, 121.

⁸¹ Maddede 29.11.2018 tarih ve 7153 sayılı Kanunun 28. Maddesiyle yapılan değişiklik öncesi bu fıkra da yer alan bakanlık “İçişleri” Bakanlığı şeklindedir.

⁸² Gelir İdaresi Başkanlığı, 31.05.2011, B.07.1.GİB.4.41.15.01-BYK-2010/4-55. “... 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu’na göre ‘... Organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik enerjisinin vergisini organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliklerine elektriği temin eden kuruluş öder.’ hükümleri yer almakta olup ... elektrik ve havagazı vergisinden istisna olan yerler arasında organize sanayi bölgeleri sayılmamıştır. / Öte yandan, 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgesi Kanununun muafiyet başlıklı 21 inci maddesinde, ‘OSB tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muafır.’ hükmüne yer verilmiştir. / Buna göre, organize sanayi bölgelerinde tüketilen elektrik için; 2464 sayılı Kanunda herhangi bir istisna hükmünün bulunmaması ve 4562 sayılı Kanunun 21 inci maddesinde yer alan muafiyet hükmünün de katılımcıları kapsamaması nedeniyle katılımcılar tarafından tüketilen elektrik için elektrik ve havagazı tüketim vergisinin alınması gerekmektedir.”. www.gib.gov.tr. Erişim: 14.10.2022

e) Yangın Sigortası Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler bu vergiye tabidir. (md. 40) Yangın Sigortası Vergisini, sigorta şirketleri ödemekle mükelleftir⁸³. (md. 41)

Uygulamada, bu vergi sigorta şirketlerinin merkezinin bulunduğu yer belediyesine ödenmektedir. Oysa sigorta ettirilen menkul veya gayrimenkulün herhangi bir yangın durumunda bağlı bulunduğu belediyenin itfaiyesi aracılığı ile söndürülmesi ve bunun için kaynak yaratılması amaçlandığına göre, itfaiye hizmetini hangi belediye verecek ise verginin de o belediyeye ödeniyor olması kanunun amacına daha uygun düşecektir.⁸⁴.

f) Çevre Temizlik Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar. Konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehir ya da diğer belediyelere göre hesaplanır. İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait vergi için de yine belediyelere göre ayrımlanmış bir tarife kanunda mevcuttur⁸⁵. (Mük. md. 44)

g) Harçlar

“*Harç*”, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, kamu idaresinin belirli edimler ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında

⁸³ Ayrıntılar için Bkz. ÇELİK, **a.g.e.**, s. 709.

⁸⁴ TAŞPINAR da Danıştay 9. Daire'nin E:1987/2505, K:1988/1804 sayılı kararında “... *sigorta şirketleri tarafından, taşınmazın bulunduğu yer belediyesine ödenmesi gerekir ...*” şeklinde yer alan gerekçeye dayanarak aynı görüşü öne sürmektedir. Bkz. **a.g.e.**, 133.

⁸⁵ Ayrıntılar için Bkz. NAS, **a.g.e.**, s.104.

alınan paradır⁸⁶. Bu noktada ayrıca “*resim*” kavramını da tanımlamakta yarar vardır. “*Resim*”, kamusal güce dayalı olarak, kamusal harcamaların finansmanı için, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi karşılığında yetkili makamlarca verilen iznin karşılığında alınan paradır⁸⁷.

Harç ve resim arasındaki temel fark, harçlarda bir edim ya da kamu hizmetinden yararlanma söz konusu iken resim de verilen bir izin söz konusudur. Teoride böyle bir ayırım var ise de kanun düzenlemelerinde bunların bir arada harç kavramı içinde ele alındığı görülmektedir.

Bu çerçevede BGK içeriğinde düzenlenmiş aşağıda listelenen kalemlerin tamamında harç kavramı kullanılmış ise de bunların bir kısmı aslında resimdir. Aşağıda bu kalemlerin listesinin verilmesi ve Kanun içeriğindeki yerlere işaret edilmesiyle yetinilmiştir.

- İşgal Harcı (md. 52): Belediye sınırları içinde bulunan ve Kanunda sayılmış yerlerden herhangi birinin satış yapmak veya sair maksatlarla ve yetkili mercilerden usulüne uygun izin alınarak geçici olarak işgal edilmesi, İşgal Harcına tabidir⁸⁸.
- Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı (md. 58): Ulusal bayram günlerinde çalışmalarını belediyelerce izne bağlı işyerlerine ruhsat verilmesi, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına tabidir⁸⁹.

⁸⁶ Selim KANETİ / Esra EKMEKÇİ / Gülsen GÜNEŞ / Mahmut KAŞIKÇI, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul – 2022, s. 6. Benzer tanımlamalar için Bkz. Mustafa ÇOLAK, **Vergi Hukuku**, Adalet Yayınevi, Ankara – 2021, s. 89.

⁸⁷ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, **a.g.e.**, s.7.

⁸⁸ “Belediyenin özel mülkü olan arsanın işgali nedeni ile işgal harcı alınamaz.”, Danıştay 9. Daire, 20.12.1990, E:1990/1043, K:1990/4435. “Belediyeye ait garaj 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 52.maddesinde sayılan kamuya ait yerlerden olmadığından bu yerin işgali nedeniyle işgal harcı alınması vergi hatası oluşturur.”, Danıştay VDDK, 28.01.1994, E:1993/96, K:1994/87. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

⁸⁹ “On bin veya on binden fazla nüfusu havi şehirlerde alelumum fabrika, imalathane, tezgah, dükkan, mağaza, yazıhane, ticarethane, sinai ve ticari bilumum müessesat ve tevabiinin haftada bir gün tatili faaliyet etmeleri mecburidir.”, 394 sayılı Hafta Tatili Hakkında Kanun md. 1. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

- Kaynak Suları Harcı (md. 63): Özel kaplara doldurulup satılacak olan kaynak sularının (işlenmiş sular dahil) belediyelerce denetlenerek hangi kaynaklara ait olduklarını gösterecek şekilde bu kaplara özel işaret konulması, Kaynak Suları Harcına tabidir⁹⁰.
- Tellallık Harcı (md. 67): Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde belediyelere ait hal, balıkthane, mezat yerleri ve ilgilinin isteğine bağlı olarak belediye münadisi veya tellalı bulundurulan sair yerlerde, gerçek veya tüzelkişiler tarafından her ne surette olursa olsun her çeşit menkul ve gayrimenkul mal ve mahsüllerin satışı, Tellallık Harcına tabidir⁹¹.
- Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı (md. 72): Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde, belediyelerce veya yetkili mercilerce verilen izne dayanılarak özel kişi ve kuruluşlarca tesis edilenmezbaha ve kanaralarda kesilen hayvanların kesim öncesi ve sonrası muayenesi veya belediye sınırları ve mücavir alanlar dışında kesilmiş olup da belediye sınırı içinde satışa arz edilecek etlerin sağlık bakımından muayene ve denetlenmesi, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcına tabidir⁹².

⁹⁰ “Belediyelerce kaynak suları harcı alınabilmesi için, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun 63. maddesi uyarınca, denetleme ve özel işaret konulması gibi hizmetlerin verilmesi icabettiği hakkında.”, Danıştay 9. Daire, 06.02.2008, E:2006/1782, K:2008/601. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

⁹¹ “Belediyece yapılan kapalı zarf usulü ihale nedeniyle alınan tellallık harcının, düzeltme şikayet başvurusu yoluyla geri istenebileceği, harca konu olmayan kapalı zarf usulü ihalede alınan tellallık harcının, vergilendirilmede hata kapsamına gireceği hakkında.”, Danıştay 9. Daire, 06.11.2008, E:2007/1454, K:2008/5158.; “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 67. maddesine göre Tellallık Harcı istenebilmesi için ortada bir satış işleminin bulunması gerektiğinden, fesh edilmekle gerçekleşmeyen satış sebebiyle tellallık harcı istenmesinde yasaya uygunluk görülmediği hk.”, Danıştay 9. Daire, 21.04.1992, E:1991/714, K:1992/1221. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

⁹² “Belediyeden kiralama yoluyla mezbaha işleten şahıslardan hayvan kesim, muayene denetleme harcı alınmayacağı, ayrıca bu şahısların harcın tahsil edilmesine ilişkin sorumluluğu bulunmadığı hakkında.”, Danıştay 9. Daire, 04.03.2009, E:2008/1774, K:2009/1125. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

- Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı (md. 76): Ölçü ve tartı alet ve vasıtaları ile ölçeklerin ilgili mevzuat⁹³ hükümlerine göre belediyelerce damgalanması, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcına tabidir⁹⁴.
- Bina İnşaat Harcı (Ek md. 1): Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6’da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabidir⁹⁵.
- Çeşitli Harçlar (md. 79 ve devamı)

h) Harcamalara Katılma Payları

Harcamalara Katılma Payları, bir program dahilinde veya istek üzerine doğrudan doğruya yapılan işlerde, bu hizmetler dolayısıyla yapılan giderler ile ilgili olarak alınır⁹⁶. Farklı tanımlar yapılabilirse de en geniş haliyle, “... *kamusal güce dayalı olarak kamusal harcamaların finansmanı, kamusal tesislerin yapımı, donanımı, genişletilmesi ya da iyileştirilmesi için yapılan harcamalara doğrudan bir katkı olarak alınan paralardır.*” tanımı⁹⁷ esas alınabilir⁹⁸.

⁹³ Bkz. 3516 sayılı Ölçüler ve Ayar Kanunu.

⁹⁴ “SSK.nun demirbaşında kayıtlı baskül ve terazilerin 1782 sayılı ölçü ve Ayarlar Kanununun 6621 sayılı Yasa ile eklenen 1-4. maddeleri uyarınca yapılan muayene ve damgalama işlemleri sırasında 2464 sayılı Yasanın 76. maddeye göre tahakkuk ettirilen muayene harcında isabet bulunmadığı Hk.”, Danıştay 9. Daire, 20.02.1989, E:1988/293, K:1989/566. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

⁹⁵ “Anayasanın 73.maddesinde yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı biçimindeki hüküm karşısında, yasal bir düzenleme yapılmaksızın belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki alanlarda yapılacak bina, inşaat ruhsatı ve yapı kullanma izninin karşılığında bir harç alınması mümkün değildir.”, Danıştay 1. Daire, 02.05.1997, E:1997/32, K:1997/46. www.corpus.com.tr, Erişim: 19.10.2022.

⁹⁶ TAŞPINAR, **a.g.e.**, s. 265. Tanım, ULUSOY / AKDEMİR tarafından da aynı şekilde ifade edilmektedir. Bkz. **a.g.e.**, s.306.

⁹⁷ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, **a.g.e.**, s.8.

⁹⁸ Yılmaz BÜYÜKERŞEN / Fazıl TEKİN / Fethi HEPER / Osman ZILLIOĞLU / Engin ATAÇ / Beyhan ATAÇ / Burhan ERDEM, **Kamu Maliyesi**, Ankara – 1984, s.101’de bu konuda “şerefiye” deyimini kullanmaktadırlar. Aktaran: KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, **a.g.e.**, s. 8.

Kanunda yol (md. 86), kanalizasyon (md. 87) ve su tesisleri (md. 88) harcamalarına katılma payı şeklinde üç adet Harcamalara Katılma Payına yer verilmiştir.

Vergi, genel anlamda karşılıksız olma özelliğinden dolayı resim, harç ve benzeri mali yükümlülükten ayırt edilmektedir. Oysa Harcamalara Katılma Payları ilgili bayındırlık çalışmalarından yararlanmış olanlardan, özellikle taşınmaz maliklerinden alınmaktadır⁹⁹. İkinci farklılık ise vergiler AY’de özel olarak vurgulanan “*mali güce*” göre alınırken Paylar için böyle bir ölçüt söz konusu değildir. Dolayısıyla benzeri mali yükümlülükler ile vergileri birbirinden ayırt etmek kolaydır. Fakat benzeri mali yükümlülüklerin harç ve resimden ayırt edilmesi oldukça zordur¹⁰⁰.

AYM, Harcamalara Katılma Paylarının “*mali yük*” ölçütlerine uyduğunu tespit ettikten sonra AY’nin, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” hükmünden yola çıkarak bunların, borçluları bakımından resim benzeri mali bir yükümlülük niteliği taşıdığını ifade etmiştir¹⁰¹.

Yine AYM’nin mali yükümlülük ile ilgili bir kararında; “*Ücret, aidat, kesenek, harç, katılma payı, fon payı, katkı payı gibi adları ne olursa olsun parasal yükümlülük ya da ödemelerin Anayasa’nın 73. maddesi kapsamında mali yükümlülük sayılabilmesi için ödemenin kamu gideri niteliğinde ve kamu hizmeti karşılığı olması, tek taraflı irade ile alınması, kamu gücüne dayanması, zorunlu olması, ödenmemesi halinde hukuki yolla tahsili, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği ya da kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları tarafından tahsil edilmesi ve yasa ile konulması gerekir.*” ölçütlerine yer verdiği¹⁰² dikkate alındığında Harcamalara Katılma

⁹⁹ KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, **a.g.e.**, s. 8.

¹⁰⁰ İbrahim ORGAN / Hamit ÇETİN, “*Pay/Katılma Paylarının Anayasa’nın 73. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, **Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi**, C:7, S:2, 2020, s: 242 – 261. www.dergipark.org.tr. Erişim: 13.10.2022.

¹⁰¹ Anayasa Mahkemesi’nin kabulü de bu yöndedir. Örneğin, 28.03.2002, E:2001/5, K:2002/42. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 13.10.2022.

¹⁰² Anayasa Mahkemesi, 15.12.2006, E:2006/111, K:20026/112. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 13.10.2022.

Paylarının vergi değilse de “*resim ve harç benzeri bir malî yükümlülük*” olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Ayrıntılarına girilmeyecek olmakla birlikte Kanunun ilk halinde mevcut “*Katılma paylarına karşı dava açılabilmesi için, katılma paylarının yarısının önceden belediyelere ödenmesi gerekir.*” hükmünün (md. 89/a) AYM tarafından iptal edildiğini belirtmek isteriz¹⁰³.

3. Emlak Vergisi Kanunu

EVK, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine (md. 1) ve arazi ve arsaların ise Arazi Vergisine (md. 12) tabi olduğunu düzenlemiştir.

Kanun, “*Bina vergisi, ilgili belediye tarafından ... yıllık olarak tarh olunur.*” (md.11) ve “*Arazi vergisi, ilgili belediye tarafından ... tarh olunur.*” (md. 21) düzenlemesi yaparak vergilendirme işlemlerinin belediyeler tarafından yapılacağına işaret etmektedir. Emlak Vergisi olarak adlandırılan vergi bu şekilde aslında “*bina*” ve “*arazi*” olmak üzere iki ayrı vergi türünü kapsamakta olup, aşağıda kısaca ele alınacaktır. Diğer yandan EVK’na 07.12.2019 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 7914 sayılı Kanun ile eklenmiş 42 ve devamı maddelerde düzenlenen Değerli Konut Vergisi, merkezi yönetime ait bir vergi olduğundan çalışmamıza dahil edilmemiştir¹⁰⁴.

a) Bina ve Arazi Vergisi

İlk olarak ele alacağımız **Bina Vergisi**, “*bina*” ile ilgili olduğundan öncelikle bu kavramın tanımlanması gerekir. Bina, yapıldığı madde¹⁰⁵ ne olursa olsun gerek karada

¹⁰³ Anayasa Mahkemesi, 28.03.2002, E:2001/5, K:2002/42. www.anayasa.gov.tr. Erişim: 14.10.2022.

¹⁰⁴ EVK, Değerli Konut Vergisi ile ilgili olarak, “*...taşınmazın bulunduğu yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, ... beyan edilir ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur.*” (md. 47) ve “*Tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir...*” (md. 48) hükümlerini içermektedir.

¹⁰⁵ “*Vergiye tabi binayı meydana getiren malzemenin ne olduğunun önemi bulunmamaktadır. Yapının taş, demir, tuğla, tahta, biriket ve günümüzde geliştirilen diğer modern yapı malzemeleri ile yapılmış*

gerekse su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu anlamda VUK’de yazılı bina mütemmimleri de¹⁰⁶ bina ile birlikte değerlendirilecektir. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.

Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Bir binaya paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellefler. Elbirliğiyle mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar¹⁰⁷. (md. 3)

İkinci vergi türü olarak **Arsa Vergisi** açısından, Kanuna göre, belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazinin “*arsa*” sayıldığını belirtmekte yarar vardır. (md. 12) Bu tanımdan hareketle, parsellenmeyenleri de “*arazi*” olarak kabulü mümkündür. Diğer yandan yine Kanun aynı maddede, “*Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanın kararı ile belli edilir.*” şeklinde bir hüküm içermektedir ki bu tartışmaya açıktır. Şöyle ki:

Yukarıda ele aldığımız vergilerin kanuniliği ilkesi ve özellikle AY’nin 73. Maddesi hükmü dikkate alındığında vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından konulacak Kanun ile kullanılması gerektiği vurgulanmıştır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi sadece verginin bir ad altında kanun ile düzenlenmesini değil, aynı zamanda bu verginin konusunu, matrahını, mükellefini ve diğer vergilendirme işlemlerini de kanunun belirlemesini gerekli kılar. O halde, Cumhurbaşkanına “*parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa*

olması vergilendirmeye engel değildir.”, Nuray AŞÇI AKINCI, **Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2022, s. 228.

¹⁰⁶ VUK’nin “*Mütemmimat*” başlıklı 305. Maddesi, “*A) Belediye teşkilatı bulunan yerlerde belediye sınırları içindeki binaların ve belediye teşkilatı bulunmayan yerlerde köyü teşkil eden binaların işgal eylediği saha dahilindeki binaların mütemmimatından olan arazi; / B) Her nerede olursa olsun; ticaret ve sanata tahsis edilmiş olan ve bunlarla birlikte aynı işte / kullanılan arazi; / İrat takdirinde binaya tabidir. / Bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazi binanın mütemmimatındandır.*” şeklindedir.

¹⁰⁷ M. Kamil MUTLUER, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul – 2007, s. 337.

sayılacağını tespit etme” şeklinde yetki verilmesi, AY ile (md. 73) Cumhurbaşkanı’na verilen yetki dışında bir yetki unsuru içermektedir. Arsa ve arazi için vergi oranları farklıdır, arsalarda binde üç oran olan oran arazide binde bir olarak uygulanmaktadır. (md. 18) Kanunun bu kısmı tarafımızca AY’ye uygun görülmemekle beraber aynı maddede *“Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.”* şeklindeki hükmün bu tartışma ile ilgili olmadığı, hükmün AY’nin 73. Maddesi ile uyumlu olduğu açıktır.

b) Serbest Bölgeler ve Emlak vergisi Tartışması

Serbest Bölge, SBK’nin 6. Maddesine göre, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Serbest Bölgelerin birçoğunda mülkiyet Hazine’ye ait olup, pek azında ise özel mülkiyet söz konusudur.

Bu çerçevede tartışma, mülkiyeti Hazine’ye ait araziler üzerinde kurulan serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların buralarda bizzat inşa ettikleri ya da işletici şirket tarafından inşa edilen binalar ile ilgili olarak Bina Vergisi açısından söz konusu olabilir. (Kanun bu yapılar için ‘üstyapı’ kavramını kullanmaktadır. Bkz. Ek md. 5)

Hazine adına tapuda tescilli olan ve vergilendirmeye konu olabilecek binaların üzerine inşa edildiği arsalar genel olarak işletici şirket tarafından kira sözleşmeleriyle faaliyet ruhsatı sahibi şirketlere kiralanmaktadır. Bu şirketler, kendilerine tahsis edilen alanlar üzerine bina inşa etmekte ve işte bu noktada bunların ‘malik gibi kullanma’ iddiasıyla Bina Vergisi’ne konu edilme olasılıkları gündeme gelmektedir.

Bu şekilde yargıya intikal bir olayda mahkeme, *“... tarhiyata dayanak 1319 sayılı Kanunun 3. Maddesinde; bina vergisini binanın malikinin, maliki bulunan*

taşınmazlarda (sahibine mülkiyet hakkına en yakın yetkileri veren ve aynı hakların bir çeşidi olan intifa hakkı tesis edilmiş olması halinde taşınmazın maliki yerine) intifa hakkı sahibinin, ancak taşınmazın maliki ve intifa hakkı sahibinin bulunmaması halinde ise taşınmaza malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği kurala bağlanmış olduğundan; Hazineye ait olmakla taşınmazın maliki veya intifa hakkı sahibi olmadığı açık olan ve taşınmaza malik gibi tasarrufta bulunmayan davacı şirketin uyuşmazlık konusu taşınmaza ait Emlak (Bina) Vergisi borcunun mükellefi olması ...”nın hukuka uygun olmadığı sonucuna varmıştır¹⁰⁸.

Böylece esasen özel mülkiyete tabi bölgeler açısından bir sorun yaşanmayan konuda, mülkiyeti Hazine’ye ait arsalar üzerinde kurulan bölgelerde inşa edilen binalar açısından da tartışma sona ermiş görünmektedir.

C. Büyükşehir Belediyesinin Vergilendirme Yetkisi

1. Büyükşehir Belediyesi

BBK, Büyükşehir Belediyesini, *“Sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan; idarî ve malî özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisi”* olarak tanımlamış ve organlarını ise büyükşehir belediye meclisi, büyükşehir belediye encümeni ve büyükşehir belediye başkanı olarak tespit etmiştir. (md. 3) Kanunun bu hükmünde kullanılan ilçe belediyesi ise yine aynı maddede *“Büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçe belediyesi”* olarak tanımlanmıştır.

Aşağıda büyükşehir belediyelerinin vergilendirme yetkileri ele alınmış olup, bunların merkezi yönetim bütçesinden ya da belediye bütçesinden aldıkları paylar, bir vergi kaynaklı olsa dahi vergilendirme yetkisi içinde değerlendirilmeyecektir.

¹⁰⁸ İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 31.12.2015, E:2015/312 K:2015/2019. Karar, temyiz aşamasında, Danıştay Dokuzuncu Daire, 06.02.2018, E:2016/12735 K:2018/561 karar ile aynen onanmıştır. (Kararlar yayımlanmamıştır.)

2. Çevre Temizlik Vergisi

Esasen mevzuatımızda büyükşehir belediyelerine münhasır vergi türleri düzenlenmiş değildir. Ancak bunların da kullandığı vergilendirme yetkileri söz konusudur. Şöyle ki:

İSKİK kapsamında konu ele alındığında her ne kadar Kanun adında “İstanbul” geçmekte ise de “*Bu Kanun diğer büyükşehir belediyelerinde de uygulanır.*” (Ek md. 5) hükmü çerçevesinde, diğer büyükşehir belediyeleri bünyesinde de su ve kanalizasyon idareleri kurulabilmektedir¹⁰⁹. Bu idareler “*kamu iktisadi kuruluşu*” olarak kabul edilmektedir¹¹⁰.

Bu çerçevede, BGK uyarınca, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılmakta ve bu suretle tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilmekte ise de su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlardaki çevre temizlik vergisi ise işte işaret ettiğimiz İSKİK hükümlerine göre kurulan su ve kanalizasyon idarelerince tahsil edilmektedir.

Bu durumda her ne kadar kamu iktisadi kuruluşu olarak nitelense de su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenen bu idarelerin, su faturaları ile yaptığı Çevre Temizlik vergisi esasen büyükşehir belediyesinin vergilendirme yetkisini kullanarak elde ettiği bir gelir kalemi olmaktadır.

¹⁰⁹ 11.03.1987 tarih ve 87/11594 sayılı BKK ile Ankara, İzmir ve Adana Büyükşehirleri için yapılan kuruluşlar buna örnek gösterilebilir.

¹¹⁰ 08.06.1984 tarih ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede bunlar, “*Kamu iktisadi kuruluşu "Kuruluş"; sermayesinin tamamı Devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür.*” şeklinde tanımlanmaktadır. (md. 2)

3. Emlak Vergisi

Yukarıda EVK çerçevesinde alınan Emlak Vergisi ile ilgili açıklamalar yapılmış ve bunun belediyelere ait olduğu ifade edilmiştir.

BK'nin 13.07.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmesi sonrasında büyükşehir belediyelerinde büyükşehir sınırları ve mücavir alanları içinde belediyelerince tahsil edilen emlak vergisi tutarının tamamının ilgili ilçe ve ilk kademe belediyeleri tarafından alınacağı; bunlardan büyükşehir belediyesine veya özel idareye ayrıca pay kesilmeyeceği düzenlenmiştir. (md. 59) Dolayısıyla artık Emlak Vergisi, büyükşehir belediyeleri vergilendirme yetkisi içinde ya da vergi gelirleri arasında kabul edilmeyecektir.

4. Eğlence Vergisi

BBK'de, BGK'de düzenlenmiş, at yarışları dahil müşterek bahislerden elde edilen Eğlence Vergilerinden Büyükşehir Belediyesine pay verilmesi düzenlenmiştir¹¹¹. (md. 23) Bu pay, vergilendirme yetkisi içinde ele alınmamalıdır.

Ayrıca büyükşehir belediyesine bırakılan¹¹² sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda tahsil edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları da büyükşehir belediyesine aittir. (md. 23)

¹¹¹ ULUSOY / AKDEMİR; a.g.e., 357 – 358.

¹¹² Bir belediye ile büyükşehir belediyesi arasında alışveriş merkezileri üzerinden çıkan anlaşmazlık nedeniyle Bakanlık, 2464 sayılı Kanun'un söz konusu maddesinde geçen "bırakılan" ifadesinin mülkiyeti mi yoksa sorumluluğunu mu kastettiği konusunda oluşan tereddüt nedeniyle, "5216 sayılı Kanun'da belirtilen büyükşehir belediyesine bırakılan yerlerden kast edilenin, büyükşehir belediyesinin mülkiyetinde veya sorumluluğunda olan yerlerin ifade edildiği" ve "2464 sayılı Kanun kapsamında ödenmesi gereken eğlence vergisinin; büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalarda tahsil edilmesi halinde büyükşehir belediyesince, bunların dışında kalan alanlarda ise ilçe belediyesince tahsil edilmesi gerektiği, dolayısıyla alışveriş merkezlerinde yer alan eğlence işletmelerinin eğlence faaliyeti sonucunda doğan eğlence vergisinin ilçe belediyesince tahsil edilmesi gerektiği" yolunda görüş vermiştir. Bkz. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı Yerel Yönetimler Genel Müdürlüğü'nün 09.02.2022 tarih ve E-14399437-622.02-283939 sayılı yazısı. <https://webdosya.csb.gov.tr/db/yerelyonetimler/icerikler/buyukseh-r-olan-llerde-eglence-verg-s--20220210100119.pdf>. Erişim: 14.10.2022.

5. İlan ve Reklam Vergisi

BBK'nin 7/(g)maddesinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri (md. 23) büyükşehir belediyesi vergilendirme yetkisi içindedir. Bu alanlar dışında ise vergilendirme yetkisi belediyelerde kalmaktadır.

D. Köylerin Vergilendirme Yetkisi

KK'de belirgin bir tanım yapılmamış ise de farklı maddelerden hareketle köy; *“Nüfusu iki binden aşağı yurtlar...”* (md.1) olarak tanımlanabilir ve bu tanıma ayrıca, *“Cami, mektep, otlak, yaylak, baltalık gibi orta malları bulunan ve toplu veya dağınık evlerde oturan insanlar bağ ve bahçe ve tarlalarıyla birlikte bir köy teşkil ederler.”* (md 2) ve *“Köy bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülemiyen mallara sahip olan ve işbu kanun ile kendisine verilen işleri yapan başlı başına bir varlıktır. Buna (şahsı manevi) denir.”* unsurları da eklenebilir.

KK'ye göre köy tüzel kişiliğinin organları, köy muhtarı, köy derneği tarafından seçilmiş üyeler ile doğal üyelerden (öğretmen ve köy imamı) oluşan (KK. md. 23) köy ihtiyar meclisi ve köydeki tüm seçmenlerden oluşan (KK md. 12) köy derneğidir. Köy muhtarı, köy derneği tarafından, ihtiyar meclisi üyeliğine seçilme şartlarını taşıyanlar arasından çoğunluk sistemine göre seçilmektedir.

Köyler, bugün için teorik olarak da kalsa vergilendirme yetkisi anlamında pek çok yerel yönetim biriminin sahip olmadığı özgürlüklere sahip olup, genel olarak sınıflandırma *“imece”*, *“salma”* ve *“diğer vergi gelirleri”* şeklinde yapılmaktadır¹¹³. Her ne kadar böyle bir özgürlükleri var ise de AY'de sayılan yerel yönetim birimlerinden olan köyler, belediyeler ve il özel idarelerinden farklı olarak merkezi idareden herhangi bir pay almamaktadır. Bu durumda köylerin gelirlerinin kendilerine

¹¹³ Cengizhan HATİPOĞLU, **Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul – 2005, s. 149 vd.; KEÇECİ, **a.g.e.**, s. 88 vd., KÖMÜRCÜLER, **a.g.e.**, s.117.

sadece KK ile verilmiş birkaç sembolik kalemden oluştuğu söylenebilir¹¹⁴. Aşağıda sırasıyla köylerin vergilendirme yetkisi içinde kalan kavramlar ele alınacaktır.

İmece, Köy Kanun'da, "*Köy işlerinin bir çoğu bütün köylü birleşerek imece ile yapılır.*" (md. 15) şeklinde düzenlenmiş olup, bedenen çalışabilecek durumda olan bütün köy halkının ücretsiz olarak kişisel veya araçlarıyla el birliğiyle köy işlerinde çalışması anlamına gelir¹¹⁵.

Ekonomik bir yardımlaşma örneği olan imecenin, yılda kaç gün sürebileceğine, yükümlülerinin kimler olacağına ilişkin konularda KK'de bir hüküm bulunmayıp süresine ihtiyar kurulları karar vermektedir (KK. m.44)

İmece ile ilgili KK'nin 15. Maddesinin, "*... Anayasa'nın 2 nci, 12 nci ve 42 nci maddelerine aykırılık teşkil ettiğini, eşitliği zedeleyici durumun ve bu nedenle Anayasa'ya aykırılığın bu maddede de açıkça kendisini gösterdiğini, maddenin köylü vatandaşa bazı işlerin yapılması için zorunluk yüklediğini, bir çok yerlerde Devletin yapması gereken işlerin sonuçlanmasını köylüden beklediğini, belediye teşkilâtı olan şehirlerde yaşayan yurttaşlardan ayrı olarak konulan bu yükün arada bir eşitsizlik yarattığını ve köyü köylüsü ile başbaşa bıraktığını, bu nedenle de Anayasa'ya aykırı olmakla iptali gerektiğini ...*" gerekçesiyle bir siyasi parti tarafından iptali istemiyle AYM'ye başvuru yapılmıştır. Mahkeme bu başvuru sonunda, "*Hiç şüphesiz imece üstün nitelikte bir usul değildir. Ancak ekonomik durumları yeter derecede gelişmemiş olan memleketler için kamu hizmetlerinin görülmesinde imece, uygun bir esas olarak kabul edilmek gerekir.*" şeklinde özetleyebileceğimiz gerekçe ile madde hükmünü AY'ye aykırı bulmamış ve başvuruyu reddetmiştir¹¹⁶.

¹¹⁴ ULUSOY / AKDEMİR, **a.g.e.**, s. 393 – 394.

¹¹⁵ Benzeri bir tanım için Bkz. GÖZLER, 2018, s. 455.

¹¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 05.01.1965, E:1962/138 K:1965/1. Karar içeriğinden alınmış olup, belirtilen Anayasa maddeleri 1961 Anayasasına aittir. Kararda "*Mahallî nitelik taşıyan hizmetlerin giderlerinin o yerde oturan kişi tarafından karşılanması maliye biliminin kabul ettiği bir ilkedir. Bu hizmetlerin giderlerinin tümünü genel kamu gelirleri ile karşılamak ve doğrudan doğruya Devlete yüklemek mümkün olmayınca mahallî ödeme gücü de gözönüne alınarak o yerde oturanlara bir çalışma yükümü yüklemek, kamu oyunun zorunlu çalışma saymayacağı bir vatan yükümü niteliğini alır. Şehir ve kasabalarda oturan yurttaşlara da, o şehir ve kasabaların kamu hizmetlerini karşılamak için belediye için belediye vergi ve resimleri yükletilmiş olması bakımından köylü ve şehirli yurttaşlar arasında bir*

Köylerin vergilendirme yetkisi içinde ele alınabilecek bir diğer kavram, köy gelirlerinin, köy işlerini gören köyün aylıklı adamlarının aylık ve yıllıklarıyla köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerini karşılamaması halinde, en yüksek haddi yirmi lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararıyla köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salınan “salma” oluşturmaktadır. (KK md. 16, Ek md. 1, 2, 3)

Köylerin vergilendirme yetkisinin sınıflandırılmasında Kanun içeriğinden (md. 17) yola çıkılarak “diğer” şeklinde bir unsura yer verilse de söz konusu düzenlemede kullanılan kavram “Köy parası” şeklindedir. Burada sayılan kalemler ise nitelik olarak “resim” tanımı ile örtüşmektedir.

Köylerin yukarıda sayılan ve vergilendirme yetkisi kapsamında ele alınan unsurlara dahil paranın ödenmemesi durumunda izlenecek yöntem Kanunda (md. 66) ayrıntılı düzenlenmiş olup burada ayrıntısına girilmeyecektir. Aslında bir yerel yönetim olarak kamu tüzel kişiliği olan köyün alacağı bir kamu alacağı olması gerektiği halde, kamu alacaklarının tahsili usulünü düzenleyen AATUHK kapsamına girmiyor olması¹¹⁷ eleştiriye konu olabilir.

V. SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti, egemenliğin kayıtsız şartsız Türk Milletine ait olduğu ve bunu millet adına kullanmaya yetkili kılınan organlar arasında güçler ayrılığı olduğu ilkesi temelinde kurulmuş bir Devlet yapısıdır.

AY, idarenin merkezi ve mahalli idareler şeklinde örgütleneceğini ve merkezi idare kuruluşunun iller ve diğer kademeli bölümlere ayrılabilceğini; mahallî idarelerin ise il, belediye veya köy halkının mahallî müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileri olduğunu kabul etmekte,

eşitlik sağlanmış olduğunu kabul etmek gerekir.” şeklindeki gerekçeyi özellikle vurgulamak isteriz. https://www.anayasa.gov.tr/media/4922/kd_03.pdf. Erişim: 14.10.2022.

¹¹⁷ Kanununun 1. Maddesi, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait ... bu kanun hükümleri tatbik olunur.” şeklinde olup, köyler burada sayılmamıştır.

ancak idarenin bütünlüğü esası çerçevesinde merkezi yönetimin mahalli idareler üzerinde vesayet yetkisi olduğunu da düzenlemektedir.

İfa edilmesi gereken kamu hizmetleri de aynı ayırım içinde merkezi veya mahalli idarelere göre bir görev bölüşümüyle ayrılmış, bu görevlerin yerine getirilmesi için gerekli gelirler de bir bölüşüme tabi tutulmuştur. Söz konusu gelirler içinde vergilerin bölüşümü; ya merkezi yönetim tarafından alınan vergilerin de dahil olduğu (genel) merkezi bütçeden mahalli idarelere pay verilmesi ya da bazı vergi konularının doğrudan mahalli idarelere bırakılması şeklinde olmaktadır. Büyükşehir belediyesi ve / veya belediyelerin de vergi gelirlerinden birbirlerine pay verdikleri örnekler de söz konusudur.

Mahalli idarelere verilen payların, bunların vergilendirme yetkisi içinde ele alınması mümkün değildir. Doğrudan mahalli idareler tarafından alınan vergilerin ise aslında AY'nin "*vergilerin kanuniliği*" ilkesi uyarınca yasama organı tarafından çıkarılmış kanunlar ile saptanan vergi konularında – mükelleflerden – vergi oranlarında alınıyor olması temelde mahalli idarelerin vergilendirme yetkisini sadece tarh – tahakkuk – tahsil gibi idari işlemlerin tesisi ile sınırlı kılmaktadır.

Her ne kadar Türkiye, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'na taraf ise de bu Şart'ın içeriğinde yer alan vergilendirme yetkisinin mahalli idarelerle paylaşılması anlamında merkezi idarenin pek de gönüllü olmadığı ortadadır. Nitekim önceki yıllarda kısmen de olsa vergilendirme yetkisinin mahalli idareler tarafından kullanılmasına izin verilen kanun örneklerinde bile AYM'nin özellikle vergilerin kanuniliği ilkesine dayalı olarak bunları AY'ye aykırı bulmak suretiyle iptal ettiği görülmüştür.

Vergilendirme yetkisinin Devlet yapısı ve anlayışı ile zaman içinde evrildiği dikkate alındığında, görev bölüşümü ile ilgili kamu hizmetlerinin yerele devri için kabul edilen anlayışın da vergilendirme yetkisinin de bölüşümü anlamında değişime uğraması mümkün ise de yakın tarihlerde bunun gerçekleşeceğine dair bir emare gözlenmemektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2005.

AKGÜNER, Tayfun: İdare Hukuku Dersleri, 2. Basım, DR Yayınları, İstanbul – 2017.

AŞCI AKINCI, Nuray: Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2022.

BATI, Murat: Vergi Hukuku Genel Hükümler, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2022,

BÜYÜKERŞEN, Yılmaz / **TEKİN**, Fazıl / **HEPER**, Fethi / **ZILLIOĞLU**, Osman / **ATAÇ**, Engin / **ATAÇ**, Beyhan / **ERDEM**, Burhan: Kamu Maliyesi, Ankara – 1984.

ÇAĞAN, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul – 1982.

ÇELİK, Erkan: Belediye Gelirleri ve Uygulaması, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2022.

ÇOLAK, Mustafa: Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, Ankara – 2021.

DİLER, Fatih: Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk devleti ve Sosyal Devlet İlkesi, Yetkin yayınları, Ankara – 2021.

DÖNMEZ, Mustafa: Yerel Yönetimler, Bilge Yayınevi, Ankara – 2020.

ERCAN, Erdem: Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla), Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul – 2018.

ERKİNAY, Akif: Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara – 1998.

GERÇEK, Adnan / **BAKAR**, Feride: “*Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa’nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi*”, International Journal of Public Finance, Cilt: 2, S: 1, Y: 2017),

GEREK, Şahnaz / **AYDIN**, Ali Rıza: Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2010.

GÖZLER, Kemal: Mahalli İdareler Hukuku, Ekin Basım, Bursa – 2018.

GÖZLER, Kemal: Türk Anayasa Hukuku, 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa – 2021.

GÖZÜBÜYÜK, A. Şeref / **TAN**, Turgut: İdare Hukuku Cilt 1 Genel esaslar, 5. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara – 2007.

GÜNDAY, Metin: İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara – 2011.

HATİPOLU, Cengizhan: Yerel Yönetimler ve Vergilendirme Yetkileri, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul – 2005.

KANETİ, Selim / **EKMEKÇİ**, Esra / **GÜNEŞ**, Gülşen / **KAŞIKÇI**, Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul – 2022.

KARAHANOĞULLARI, Onur: İdare Hukuku Turhan Kitabevi, Ankara – 2022.

KARAKOÇ, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 4. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara – 2007.

KARAKOÇ, Yusuf: “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Y:2014, Özel S., 2013,

KARATAŞ, Mustafa: Yerel Yönetimlerde Mali Özerkliğin Gelir ve Vergilendirme Boyutu, Yetkin Yayınları, Ankara – 2019.

KAYA GÜNGÖR, Emine: Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Finansman Kaynaklı Mali Sorunlarına Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi Bakımından Çözüm Arayışları, Manisa

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, Manisa – 2019.

KEÇECİ, Burcu: Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Edirne – 2008.

KÖMÜRCÜLER, Fazilet: Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi: Türkiye ve Seçilmiş Ülkeler Karşılaştırması, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Aydın – 2014.

MUTLUER, M. Kamil: Vergi Özel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul – 2007.

NADAROĞLU, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, Gözden geçirilmiş, düzeltilmiş ve genişletilmiş 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli – 1981.

NAS, Adil: Belediye Gelirleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara – 2011.

ORGAN, İbrahim / **ÇETİN**, Hamit: “*Pay/Katılma Paylarının Anayasa’nın 73. Maddesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi*”, Pamukkale Üniversitesi İşletme Araştırmaları Dergisi, C:7, S:2, 2020.

ORTAÇ, Fevzi Rifat / **ÜNSAL**, Hilmi: Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara – 2019.

ÖZBUDUN, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2021.

ÖNCEL, Mualla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami / **GÖKER**, Cenker: Vergi Hukuku, 30. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara – 2021.

SALİHOĞLU, Enver: İl Özel İdaresi, Beta Basım Yayım, İstanbul 2012.

SANCAKDAR, Oğuz / **US**, Eser / **KASAPOĞLU TURHAN**, Mine / **ÖNÜT**, Lale Burcu / **SEYHAN**, Serkan: İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, 7. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara.

TAN, Turgut: İdare Hukuku, 6. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara – 2017.

TAŞKAN, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayım, Ankara – 2022.

TAŞPINAR, Serhat: Tüm Yönleriyle Belediye Gelirleri, Seçkin Yayınevi, Ankara – 2016.

TORUN, Fatih: Belediye Gelirleri, Adalet Yayınevi, Ankara – 2017.

TUNCER, Selahattin: Kamu Maliyesi, Gözden geçirilmiş 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul – 1971.

ULUSOY, Ahmet / **AKDEMİR**, Tekin: Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine Göre Mahalli İdareler, 11. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara – 2019.

www.corpus.com.tr

www.csb.gov.tr

www.gib.gov.tr

www.dergipark.org.tr

www.anayasa.gov.tr

www.mevzuat.gov.tr

tez.yok.gov.tr

www.memurlar.net