BİR DANIŞTAY KARARI ÇERÇEVESİNDE ORGANİZE SANAYİ BÖLGELERİNDE BELEDİYELERİN İLAN VE REKLAM VERGİSİ TAHSİL YETKİSİ[*1]

Dr. **Ahmet Alptekin DURU**[*2]

Öz

Özel hukuk tüzel kişiliğine sahip olan ve kamusal ayrıcalıklarla donatılan Organize Sanayi Bölgeleri'nde belediyeler tarafından ilan ve reklam vergisi tahsil edilip edilemeyeceği belediye gelirleri açısından önemli bir hususdur. Belediye Kanunu'nda ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu hükümleri saklı tutulmuştur. Ancak bu istisna belediyelerin Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca Organize Sanayi Bölgeleri'nde ilan ve reklam vergisi tahsil etmesine engel değildir. Bu çalışmada, Danıştay'ın bir kararında Organize Sanayi Bölgeleri'nde belediyelerin ilan ve reklam vergisini tahsile yetkili olmadığına ilişkin değerlendirmesi tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler

İlan ve Reklam Vergisi, Organize Sanayi Bölgesi, Vergi İdaresi, Belediye Geliri.

AUTHORITY OF MUNICIPALITIES TO COLLECT ANNOUNCEMENT AND ADVERTISEMENT TAX IN ORGANIZED INDUSTRIAL ZONES IN THE CONTEXT OF A COUNCIL OF STATE DECISION

Abstract

It is an important issue in terms of municipal revenues whether or not the announcement and advertisement tax can be collected by the municipalities in the Organized Industrial Zones which have a private law legal personality and are equipped with public privileges. The provisions of the Organized Industrial Zones Law are reserved in the Municipality Act and the Metropolitan Municipality Act. However, this exception does not prevent municipalities from collecting announcement and advertising tax in Organized Industrial Zones in accordance with the Municipal Revenues Act. In this study, the decision of the Council of State indicating that the municipalities are not authorized in Organized Industrial Zones to collect the announcement and advertisement tax is criticized.

Keywords

Announcement and Advertisement Tax, Organized Industrial Zone, Tax Authority, Municipal Revenue.

[*1] Makalenin Dergiye Geliş Tarihi: 25.01.2021 - Makalenin Kabul Edildiği Tarih: 01.08.2021.

[*2] Akdeniz Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Öğretim Üyesi,
E-posta: ahmetduru@akdeniz.edu.tr,
Orcid Id: https://orcid.org/0000-0002-2969-6406.

GİRİŞ

Türkiye'de "vergi" adı altında kamu geliri tahsil etme yetkisi kanunlarla sadece merkezi idare, belediyeler ve il özel idarelerine verilmiştir. Organize Sanayi Bölgeleri (OSB)'nde ilan ve reklam vergisini tahsile yetkili idareyi tespite ilişkin bir uyuşmazlıkta, Danıştay 9. Dairesi, kanun yararına temyiz edilen bir vergi mahkemesi kararını, OSB'de belediyenin yetkisi olmadığı gerekçesiyle bozmuştur.[1] Ancak Danıştay 9. Dairesinin bozma kararının gerekçesi Anayasa'da düzenlenen vergileme ilkelerine aykırıdır. Danıştay'ın karar gerekçesine göre adeta OSB vergi idaresidir ve kendi nam ve hesabına vergi tahsil edebilir. Halbuki OSB özel hukuk tüzel kişisidir ve vergi idaresi olarak addedilmesi mümkün değildir.

Bu makalenin konusu olan Danıştay 9. Dairesi kararı; OSB'de büyükşehir belediyesi ve diğer belediyelerin ilan ve reklam vergisi tahsil etme yetkisine ilişkindir. Türkiye'de 343 tane OSB[2] içinde, 50 bin civarında işletme[3] faaliyet göstermektedir. Türkiye'deki toplam girişim (işletme) sayısı 2019 yılında 3,27 milyon adettir.[4] Belediyelerce 2018 yıllında 481 milyon TL ve 2019 yılında 442,6 milyon TL ilan ve reklam vergisi tahsil edilmiştir.[5] İşletmelerin hepsinin ilan ve reklam vergisi mükellefi olduğu ve ilan ve reklam vergisinin çoğunlukla tabelalar üzerinden tahsil edildiği varsayıldığında, OSB'de çalışan işletmelerin toplam işletmelere oranının %1,5 olduğu dikkate alınarak, makale konusu hukuki meselenin belediyelerin vergi gelirleri üzerine yıllık ekonomik etkisi 7 milyon TL civarındadır.

I. OLAYIN ÖZETİ VE MERCİ KARARLARI

A. Olayın Özeti

Dava konusu uyuşmazlık, davalı Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından OSB'de yer alan işyeri için davacı şirkete tahakkuk ettirilen İlan ve Reklam Vergisi ile ilan ve reklam tabelası tahsis ücretinden kaynaklanmaktadır.

---

1 D9.D, 17.10.2019, E.2018/154, K.2019/4849, RG 14.3.2020, 31068.

2 Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu, "Organize Sanayi Bölgeleri Listesi", Erişim Tarihi: Eylül 29, 2020, https://osbuk.org/wp-content/uploads/2020/09/liste3.pdf.

3 Avrasya Organize Sanayi Bölgesi, "Türkiye'de Rakamlarla OSB", Erişim Tarihi: Eylül 29, 2020, https://avrasyaosb.com.tr/turkiyede-rakamlarla-osb/#:~:text=Organize%20Sanayi%20B%C3%B6lgeleri%20%C3%9Cst%20Kurulu%C5%9Fu,50%20bin%20fabrika%20%C3%BCretim%20yap%C4%B1yor.

4 Türkiye İstatistik Kurumu, "Girişimcilik ve İş Demografisi 2017-2019", Erişim Tarihi: Ekim 1, 2020, http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=33939.

5 Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, "Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri", Erişim Tarihi: Ekim 1, 2020, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri.

1. Davacının İddiası

Davacı şirket, davalı Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı'nın 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca 2014-2016 yıllarına ilan ve reklam vergisi[6] tahakkuk ettirilmesine ilişkin idari işlemin iptalini, vergi mahkemesinden talep etmiştir. İptal talebinin dayanağı olarak da şirketin OSB'de faaliyet göstermesinden ötürü 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nda yer alan OSB'lere ilişkin istisnai hükümler gösterilmiştir. Davacının iddiası, OSB'de ilan ve reklam geliri elde etme yetkisinin OSB'de olmasından dolayı Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı tarafından vergi tahakkuk ettirilmesi işleminin hukuka aykırı olduğudur.

2. Davalının Savunması

Davalı Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı, OSB'nin belediyenin yetki alanında olması sebebiyle OSB'deki ilan ve reklama ilişkin ilan ve reklam vergisinin kendilerince tahakkuk ettirileceğini ve dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığını ifade etmiştir.

B. Merci Kararları

Ankara 2. Vergi Mahkemesi davayı reddetmiştir. İlk derece mahkemesinin vermiş olduğu karar, dava konusu uyuşmazlığın tutarının (2.906,14 TL) 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 45'inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca belirlenen eşik değerden (5.000 TL) düşük olmasından dolayı kesin karar haline gelmiş ve davacı şirket istinaf yoluna başvuramamıştır.

Davacı şirket, ilk derece mahkemesi kararının hukuka aykırı olduğunu öne sürerek Danıştay Başsavcılığı'na başvurmuş ve kararın kanun yararına temyiz edilmesini talep etmiştir.

1. İlk Derece Mahkemesinin Kararı (26.04.2017, E.2016/2052, K.2017/600)

Ankara 2. Vergi Mahkemesi, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan *"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir."* hükmü ile 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan *"Cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilân ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak"* hükmüyle belirlenen tutarda vergi alınacağının düzenlendiğini kaydetmiştir.[7]

---

6 Davacı, ilan ve reklam vergisinin yanı sıra ilan ve reklam tabelası tahsis ücreti ile bu ücrete bağlı katma değer vergisi dâhil gecikme zammının iptalini talep etmiştir. Fakat bu çalışmada tahsis ücreti ele alınmayacağı için bu husus incelenmemiştir.

7 19.12.2005 tarihli ve 2005/9986 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te düzenlenen mevzuat sistematiği açısından 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası mevcut değildir. Anı-

Mahkeme, OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde OSB gelirleri arasında "ilan ve reklam gelirleri" sayılmış ise de söz konusu maddede "gelir" kavramına vurgu yapıldığı ve "vergi"den söz edilmediğinden hareketle, vergi gelirlerinin OSB tarafından tahsil edileceği yönünde bir düzenleme olmadığını tespit etmiştir. Mahkeme ayrıca *"vergi alma yetkisi kanunlarla belirlenir ve vergiler kanunun yetkilendirdiği organlar vasıtasıyla tahsil edilir"* şeklinde bir açıklamaya da kararın gerekçesinde yer vermiştir.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan OSB'deki sanayi kuruluşlarının büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve anayollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamına ilişkin verginin büyükşehir belediyesince tahsil edileceği gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir.

2. İnceleme Konusu Karar: Danıştay 9. Dairesinin Kararı (17.10.2019, E.2018/154, K.2019/4849)

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51'inci maddesinin birinci fıkrasına göre idare ve vergi mahkemelerinin kesin olarak verdiği kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenler Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına temyiz olunabilir. Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin kesin kararı üzerine davacı şirket kararın kanun yararına temyiz edilmesi istemiyle Danıştay Başsavcılığı'na başvurmuştur. Başsavcı da, Ankara 2. Vergi Mahkemesi'nin kararını kanun yararına temyiz etmiştir.

Danıştay Başsavcısı, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan *"4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunuyla Sanayi ve Ticaret Bakanlığına ve organize sanayi bölgelerine tanınan yetki ve sorumluluklar ... bu Kanunun [Büyükşehir Belediyesi Kanunu] kapsamı dışındadır."*[8] hükmünü dikkate alarak OSB'lere ilişkin ilan ve reklam vergisinin büyükşehir belediyelerince tahsil edilemeyeceği yorumunu yapmıştır. İlaveten büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin sayıldığı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan *"[Büyükşehir Belediyesi Kanunu] 7'nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar [mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar,*

lan Yönetmeliğe göre, Mahkeme'nin alıntı yaptığı hükme *"2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 15'inci maddesinde yer alan tarife cetvelinin (3) numaralı satırı"* olarak atıf yapılmalıydı. Diğer taraftan Mahkeme karar gerekçesinde tarife cetvelindeki geçici reklam düzenlemesini esas almıştır, oysa vergi konusunu davacı şirketin geçici değil sabit reklamları oluşturmaktadır. Bu sebeple Mahkeme'nin tarife cetvelindeki sabit reklamları düzenleyen (1) numaralı satıra *(Dükkân, ticarî ve sınaî müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi tüm sabit ilân ve reklamlar)* atıf yapması gerekirdi. Mahkeme'nin mezkûr hatası bu makale bağlamında incelenen kararın özünü etkileyecek vasıfta değildir.

[8] Benzer bir hüküm 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 14'üncü maddesinin sekizinci fıkrasında *"4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu hükümleri saklıdır."* şeklinde yer almaktadır.

cadde ve ana yollar] ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri" hükmünün büyükşehir belediyelerinin ilan ve reklam vergisi alabileceği yerleri sınırladığını belirtmiştir.

Danıştay Başsavcısı ayrıca, OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde ilan ve reklam gelirlerinin OSB gelirleri arasında sayılması sebebiyle OSB'de büyükşehir belediyelerinin ilan ve reklam vergisi toplama yetkisi olmadığını kaydetmiştir. Başsavcı, sayılan iki kanundaki hükümleri birlikte değerlendirerek Ankara 2. Vergi Mahkemesi kararının hukuka aykırı olduğu yorumuna ve kararın kanun yararına temyiz edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.

Danıştay 9. Dairesi, Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci ve 23'üncü maddeleri ile OSB Kanunu'nun 12'nci maddesine dayanarak Danıştay Başsavcısı'nın görüşleri paralelinde karar vermiştir. Danıştay, *"Olayda, Organize Sanayi Bölgesinde yer alan ışıklı ve ışıksız reklam tabelaları, davalı belediyenin yetki alanı içinde bulunmadığından, yetkisiz idarece tesis edilen dava konusu işlemde ve davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır"* şeklinde hukuki değerlendirme yapmıştır. Böylece ilk derece mahkemesinin kararını kanun yararına bozmuştur.

Danıştay'ın belediyenin yetkisizliğine dayalı olarak verdiği hüküm açıktır. Diğer taraftan Danıştay, *"4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun "Gelirler" başlıklı 12. maddesinde [birinci fıkranın (k) bendinde] Organize Sanayi Bölgesi'nin gelirleri arasında ilan ve reklam gelirlerine de yer verilmiş"* olmasını kararın gerekçesinde ilgili mevzuat kısmında zikretmiştir. Bu bağlamda Danıştay'ın OSB'nin ilan ve reklam gelirlerinin, belediyelerin tahsil ettiği ilan ve reklam vergisini ikame eden bir gelir olarak mı değerlendirdiği hususu, Danıştay kararının gerekçesinde muğlaktır. Zira Danıştay sadece mevzuat hükmünü zikretmekle kalmış, idari işlem ile OSB Kanunu'nun 12'nci maddesindeki hüküm arasındaki bağlantıyı açıklamamıştır.

II. HUKUKİ MESELE, KURAMSAL ÇERÇEVE VE DEĞERLENDİRME

A. Hukuki Mesele

Danıştay kararına konu olan uyuşmazlıkta, Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 7'nci ve 23'üncü maddesi ile OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin birlikte değerlendirilmesiyle, OSB'nin belediyenin yetki alanı içinde bulunmadığı için belediyelerin buralarda ilan ve reklam vergisi tahsil edemeyeceğini tespit etmiştir. Bu çerçevede vergi tahsil yetkisi açısından OSB'ler belediyelerin yetki alanı içinde olup olmadığının yürürlükteki mevzuata göre belirlenmesi gereklidir.

Danıştay kararının gerekçesinde OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinde OSB gelirleri arasında ilan ve reklam gelirlerinin sayılmasını, kararın dayandığı hu-

kuki sebep olarak yer verilmiştir. Bu durum Danıştay tarafından OSB'nin ilan ve reklam gelirinin belediyenin ilan ve reklam vergisi gelirini ikame ettiği şeklinde yorumladığını göstermektedir. Fakat adil yargılanma hakkı kapsamında Danıştay'ın karar gerekçesi yeterli değildir.

Mahkeme kararlarının gerekçesi konusunda Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde emredici bir kural bulunmamakla birlikte, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) Sözleşme'nin 6'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkı çerçevesinde mahkeme kararlarındaki gerekçeyi doğru ve güvenli adil yargılanma hakkının temel bir unsuru olarak nitelendirmektedir.[9] AİHM gerekçeli karar hakkını tanıyarak, mahkeme kararlarında, kararın dayandığı hususlara dair tarafların bilgilendirilmesini için gerekçe bulunmasının zorunlu olduğunu belirtmektedir; böylece mahkemenin sonuca etkili argümanları açıkça belirlenebilir ve halkın yargı kararlarının sebeplerini öğrenmesi mümkün olur.[10] Buna göre Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesine uygun bir gerekçenin somut davada uygulanabilir mer'i bir mevzuat hükmünü içermesi ve kararın bu hükme dayanması gereklidir.[11]

Mahkeme kararlarının gerekçeli olması Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 36'ncı maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının bir unsurudur. Bununla birlikte Anayasa'nın 141'inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan *"Bütün mahkemelerin her türlü kararları gerekçeli olarak yazılır."* hükmü gerekçeyi özellikle vurgulamıştır. Bu bağlamda Anayasa Mahkemesi'ne göre;

> *"Makul gerekçe; davaya konu olay ve olguların mahkemece nasıl nitelendirildiğini, kurulan hükmün hangi nedenlere ve hukuksal düzenlemelere dayandırıldığını ortaya koyacak, olay ve olgular ile hüküm arasındaki bağlantıyı gösterecek nitelikte olmalıdır. Zira tarafların o dava yönünden, hukuk düzenince hangi nedenle haklı veya haksız görüldüklerini anlayıp değerlendirebilmeleri için ortada usulüne uygun şekilde oluşturulmuş, hükmün hangi nedenle o içerik ve kapsamda verildiğini gösteren, ifadeleri özenle seçilmiş ve kuşkuya yer vermeyecek açıklıktaki bir gerekçe bölümünün ve buna uyumlu hüküm fıkralarının bulunması zorunludur."*[12]

2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre *"Kararın dayandığı hukukî sebepler ile gerekçesi ve hüküm"* mahkeme kararlarında bulunmak zorundadır. 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 51'inci maddesinin birinci fıkrasında *"Kararlarda, ... verilen kararların gerekçeleri, belirtilir"* kuralı bulunmaktadır.

---

9 Çetin Aşçıoğlu, "Yargıda Gerekçe Sorunu", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 48 (2003): 110.

10 M. Nedim Bekri, "Gerekçeli Karar Hakkı", Ankara Barosu Dergisi, 3 (2014): 210-211.

11 Bekri, "Gerekçeli Karar Hakkı", 212.

12 AYM Kararı, Başvuru No: 2013/1235, 13.6.2013, §24, RG 27.7.2013, 28720.

İdari yargılama hukukundaki yazılılık ve re'sen araştırma ilkesi bağlamında mahkeme tarafların zikretmediği konular hakkında değerlendirme yapabilir ancak verilen hükmün açık ve hukuki gerekçeleri bakımından da doyurucu olması, davanın taraflarına mahkemece ulaşılan hukuki sonucun dayandığı hukuk kurallarının yorumlanarak açıklanması şarttır.[13] Yargı kararlarında gerekçenin varlığı ve içeriği, kararı veren hâkimlerin dava dosyasına vâkıf olduğunu, uyuşmazlık ile uyuşmazlığın çözümü için uygulanan hukuki kuralın doğruluğunu ve yerindeliğini ortaya koyar. Sonuçta gerekçe, hâkimi o kararı vermeye götüren sebepler zincirini, o kararı okuyan kişilere göstermelidir.[14]

Bu makalede incelenen kararın gerekçesinde Danıştay *"4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun "Gelirler" başlıklı 12. maddesinde [birinci fıkranın (k) bendinde] Organize Sanayi Bölgesi'nin gelirleri arasında ilan ve reklam gelirlerine de yer verilmiş"* olmasını ilgili mevzuat kısmında zikretmiştir. Fakat mevzuat, idari işlem ve hüküm arasındaki bağlantıyı kararda görmek mümkün değildir. Başka bir ifadeyle, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 24'üncü maddesinde kullanılan terimler takip edilerek, kararın dayandığı "hukukî sebepler" mevcut olmakla birlikte mevzuat ile hüküm arasındaki bağlantıyı içeren bir "gerekçe" yoktur. Bu açıdan Danıştay kararındaki gerekçenin içeriği AİHM ve Anayasa Mahkemesi içtihatlarında belirtilen vasıflardan uzaktır.

Danıştay'ın kararının dayandığı hukuki sebepler arasında OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin bulunması OSB'lerin tahsil ettiği "ilan ve reklam gelirleri"nin belediyelerin tahsil ettiği "ilan ve reklam vergisi" yerine geçtiği yorumuna yol açmaktadır.

Bu çerçevede iki hukuki mesele ortaya çıkmaktadır:

1. Vergi tahsil yetkisi açısından OSB'ler belediyelerin yetki alanı dışında mıdır?
2. OSB'lerin tahsil ettiği ilan ve reklam gelirleri, belediyelerin tahsil ettiği ilan ve reklam vergisini ikame etmekte midir?

Bu kapsamda anayasal vergileme ilkeleri, vergi idaresi, belediyelerin ilan ve reklam vergisi tahsil yetkisi ile OSB'nin hukuki statüsü dikkate alınarak anılan kanun hükümlerinin yorumlanması gereklidir.

B. Kuramsal Çerçeve

1. Anayasa'daki Vergilendirme İlkeleri

Vergi kavramı kurumsallaşmış, sağlam bir fikir sistemine kavuşmuştur. Modern maliyecilere göre vergi kişilerden kamu harcamalarını karşılamak, devletin

[13] A. Kürşat Ersöz, "Türk İdari Yargılama Hukukunda Karar Verme Usulü ve Hükmün Tesis Edilmesi", Legal Hukuk Dergisi, 16, S.189 (2018): 4097, 4103.

[14] Ender Ethem Atay, "Yargı Kararlarının Gerekçelendirilmesi ve İdari Yargıdaki Uygulaması", Danıştay Dergisi, S.147 (2018): 22, 25.

ekonomik ve sosyal hayata müdahalesini sağlamak üzere zorla, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal bir yükümlülüktür.[15] Devletin üstlendiği görevlerin yerine getirilmesi bakımından kamu gelirleri içinde önemli bir yer tutan vergiler, devletin egemenlik gücü çerçevesinde ihdas edilmekte ve uygulanmaktadır.[16] Vergi, devletin ve vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu idarelerinin yüklenmiş olduğu mali ve mali olmayan amaçları yerine getirmek üzere gerçek ve tüzel kişilerden egemenlik gücüne dayanarak hukuki cebir altında, karşılıksız ve nakit olarak aldığı iktisadi değerler olarak tanımlanabilir.[17]

Maliye literatüründeki görüşlere koşut biçimde Türk anayasalarında da vergilendirme ilkeleri bulunagelmiştir. 1982 Anayasası'nın vergi ödevi başlıklı 73'üncü maddesinde düzenlenen vergilendirme ilkeleri olarak vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi, vergi adaleti ilkesi ile vergilerin kanuniliği ilkesi sayılmıştır.[18]

Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi ile vergi adaleti ilkesi Anayasa'nın 73'üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."* şeklinde ifade edilmiştir. Vergilerin kanuniliği ilkesi de, aynı maddenin üçüncü fıkrasında, *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır."* cümlesiyle Anayasa'da yer almıştır.

Anayasa'da yer alan vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi kişilerden ancak kamu gideri gerektirdikçe vergi alınabilmesi veya vergilerin sadece kamu giderleri için harcanabilmesi anlamına gelmektedir. Vergi bir karşılığa dayanmaksızın genel olarak yararlanılan kamu hizmetlerinin karşılığı olarak tahsil edilir. Bu itibarla, vergi tahsili suretiyle toplanan kamu geliri, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi amacıyla yapılan kamu giderlerinin karşılığını oluşturmaktadır.[19]

Anayasa Mahkemesi bir kararında[20] kamu hizmeti kavramını geniş yorumlamış ve özel teşebbüslerin de kamu hizmeti görebileceğini kaydetmiştir.[21] Bu

---

15 İsmail Türk, Kamu Maliyesi, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1999), 98.

16 Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, (Ankara: İmaj Yayınevi, 2014), 16.

17 Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, Vergi Teorisi ve Politikası, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), 1.

18 Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15, Özel Sayı, (2013): 1259-1308. Yazar, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde açıkça düzenlenen bu ilkelerin yanı sıra hukuk devleti, hukuki güvenlik ve ölçülülük ilkelerinin de anayasal vergilendirme ilkeleri arasında sayılması gerektiğini belirtmektedir.

19 Yusuf Karakoç, "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", Mehmet Akif Aydın'a Armağan- Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı, (2015): 413-455.

20 AYM Kararı, 28.6.1995, E.1994/71, K.1995/23, RG 20.3.1996, 22586.

21 *En geniş tanıma göre kamu hizmeti, devlet ya da diğer kamu tüzel kişileri tarafından ya da bunların gözetim ve denetimleri altında, genel ve ortak gereksinmeleri karşılamak, kamu yararı ya da çıkarını sağlamak için yapılan ve topluma sunulmuş bulunan sürekli ve düzenli etkinliklerdir.*

açıdan OSB'nin de kamu hizmeti sunan kişilerden olduğu iddia edilebilir. Zaten makalenin ilerleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere OSB'ye 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile tanınan (imar, ruhsat, parafiskal gelir toplama gibi konulardaki) kamu gücü ayrıcalıkları da OSB'lerin kamu hizmeti sunan özel hukuk tüzel kişileri olduğunu işaret etmektedir.

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilerin mutlaka kanunla konulması gerektiğini ifade etmektedir. Bir verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, verginin temel unsurları olan konu, mükellef, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda açıkça düzenlenmesi şarttır. Diğer taraftan kanunla düzenleme kavramı, bir vergiyle ilgili bütün konuların aynı kanun içinde düzenlenmesi gerektiği şeklinde anlaşılmamalıdır. Verginin unsurları farklı kanunlarda düzenlenebilir.[22]

Makalenin değerlendirme bölümünde açıklanacağı üzere anayasal vergilendirme ilkelerinden olan vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca belediyeler dışındaki kamu tüzel kişileri ilan ve reklam vergisi tahsil edemez. OSB Kanunu'nda ilan ve reklam vergisi tahsiline ilişkin bir hüküm bulunmadığı için OSB'nin de ilan ve reklam vergisini tahsil etmesi imkânsızdır.

2. İlan ve Reklam Vergisinin Mahiyeti

Anayasaya göre vergi alacaklısı egemenlik gücüne dayanarak çıkarılan kanunlarla vergi koyma ve uygulama yetkisi verilmiş olan devlettir.[23] Verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde vergi kanunları Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafın-

Toplumsal yaşamın zorunlu gereksinmelerini karşılayan hizmetler, nitelikleri gereği kamu hizmeti olarak görülmüştür. ... Bir kamu hizmeti, ülke düzeyinde, tüm halkın gereksinmesine yanıt verebileceği gibi; belli bir yörede belli bir topluluğun gereksinmesini de karşılayabilir. Başka bir anlatımla, hizmetin ülkesel, yöresel veya toplumun bir kesimi için söz konusu olması onun kamu hizmeti olma niteliğini etkilemez. Kamu hizmeti kavramının gerek öğretide gerekse uygulamalarda devlet ve öteki kamu tüzel kişilerince genel idare esaslarına göre yürütülen hizmetler alanının dışına taşan ve yayılan bir kapsamı olduğu ve bunun da gittikçe genişlediği bir gerçektir... köprü, tünel, baraj, içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, otoyol, demiryolu, deniz ve hava limanları yapımı ve işletilmesi ve benzeri etkinlikler kamu hizmetidir. Çünkü bunlar, toplumun ortak gereksinmelerini karşılamaya yönelik, kamu yararı için yapılan düzenli ve sürekli etkinliklerdir. Öğretide, kamu hizmetini belirlemenin tek geçerli ölçütünün, onu kuranların iradesi olduğu ileri sürülmektedir. Daha açık anlatımla, bir hizmetin kamu hizmeti niteliğine bürünmesinde yasakoyucunun iradesi rol oynamaktadır. Kuşkusuz, Anayasa kurallarına uygun olmak koşulu ile, kamusal gereksinimlerin zorunlu kıldığı durumlarda yasama organı herhangi bir alanı yasal statü içine alarak kamu hizmeti kurabilir. Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin anayasal denetim görevini yerine getirmesindeki değerlendirmeleri saklıdır. Çünkü, etkinliği irdeleyip nitelendirmeden Anayasa kurallarına uygunluğunu ya da aykırılığını saptamanın olanağı yoktur. Bir hizmetin kamu hizmeti olup olmadığı saptanırken, niteliğine bakmak gerekir. Nitelik yönünden kamusal olan bir hizmetin özel kesimce yürütülmesi, onun niteliğini etkilemez. Nitekim, Anayasa'nın 47. maddesinde, "kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler... devletleştirilebilir" denilirken özel teşebbüslerce yürütülen kamu hizmetinin varlığı kabul edilmiştir.

22 Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", 1266.

23 Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2008), 44.

dan çıkarılmaktadır. Dolayısıyla yerel yönetimlerin kendi meclisleri eliyle vergi koyma yetkisi yoktur. Bu durum Türkiye'de yerel yönetimlerin siyasal özerkliği olmamasının doğal bir sonucudur.[24]

1981 yılında yürürlüğe giren Belediye Gelirleri Kanunu'nda ilan ve reklam vergisi bir belediye geliri olarak düzenlenmiştir. 2012 yılına kadar anılan Kanun'un 96'ncı maddesinin (B) fıkrasına göre ilen ve reklam vergisinin tarifesi Kanun'da belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunmaktaydı. Bu hüküm Anayasa Mahkemesi tarafından[25] Anayasa'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında 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 Bakanlar Kuruluna verilebilir."* hükmüne aykırılık teşkil ettiği için iptal edilmiştir. 2013 yılındaki 6487 sayılı Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96'ncı maddesinin (A) fıkrası değiştirilmiş ve belediye meclisleri yerine Bakanlar Kurulu'nun (2018 yılından itibaren Cumhurbaşkanı'nın) ilan ve reklam vergisi tarifelerini belirlemesi sağlanmıştır. 2014 yılında 6527 sayılı Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96'ncı maddesinin (A) fıkrasına eklenen ikinci paragrafla ilan ve reklam vergisi Kanun'da belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerinin önerisi üzerine Bakanlar Kurulu tarafından (2018 yılından itibaren Cumhurbaşkanı tarafından) tespit edilir hale gelmiştir. Böylece ilan ve reklam vergisi tarifelerinin hazırlanması sürecine belediye meclisleri de katılmaya çalışılmıştır. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 2014 yılından itibaren yürürlüğe giren bu yeni hükmü uyarınca belediye meclisleri kanunun öngördüğü en az ve en çok tutarlar arasında ilan ve reklam vergisi tarifesini kabul ederek merkezi idareye öneri sunacaktır. Fakat günümüze kadar ilan ve reklam vergisi tarifesini düzenleyen ne bir Bakanlar Kurulu Kararı ne de Cumhurbaşkanı Kararı yayımlanmıştır. Dolayısıyla 2464 sayılı Kanun'un (6527 sayılı Kanun ile getirilen) geçici 7'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca belediye meclislerinin 2013 yılında uygulanmak üzere belirlediği ilan ve reklam vergisi tarifesi halihazırda geçerlidir. Sonuçta merkezi idare tarafından belediye meclislerinin kararı neticesinde Bakanlar Kurulu Kararı veya Cumhurbaşkanı Kararı çıkarılmadığı için, belediye meclislerinin ilan ve reklam vergisi tarifesini belirleme yetkisi pratik olarak mevcut değildir.[26]

---

24 Hakan Yılmaz, M. Ferhat Emil ve Baki Kerimoğlu, Yerel Yönetimler Maliyesi, (Ankara: Mali Hizmetler Derneği Yayınevi, 2012), 240.

25 AYM Kararı, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175, RG 19.5.2012, 28297.

26 Ahmet Alptekin Duru, "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8, S. 3 (2020): 831-843.

Türkiye'de merkezi idare harcamalarının devletin üstlendiği görevleri yerine getirmek için yapıldığı ve kamu harcaması olduğu konusunda tereddüt yoktur. Yerel yönetimler için de öğretide uzlaşma olduğu görülmektedir.[27] Zaten 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca mahalli idareler genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında sayılmıştır. Bu çerçevede yerel yönetimlerin kamu gelirlerini tahsil etme yetkisi olduğu açıktır.

Vergiler kaynağına veya konusuna bağlı olarak gelir üzerinden, servet üzerinden, harcama üzerinden ve yararlanma ilkesine dayalı olarak alınanlar olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Yararlanma ilkesine dayalı olarak alınan kamu gelirleri özel bir vergileme biçimidir ve uygulamada çoğunlukla katılma payı, şerefiye, harç, resim, ruhsat ücreti gibi deyimlerle ifade edilir.[28] Bunlar genellikle bir hizmetten yararlanma veya belirli işlerin yapılması için verilen izinler neticesinde tahsil edilir. Geleneksel olarak harçlar devlet hizmetleriyle ilgili, ruhsat ücretleri kişilerin faaliyette bulunmaları için verilen izinlerle ilgili ve resimler ise belge niteliğindeki bazı resmi evrakın düzenlenmesiyle ilgili mükellefiyetleri adlandırmak için kullanılmıştır. Fakat bu terimlerin böyle bir anlam inceliğine dikkat etmeden kullanıldığı da görülmektedir.[29]

İlan ve reklam vergisi, işletmelerin kentin görüntüsünü etkileyecek tabelaları asmaları mukabilinde karşı karşıya kaldığı bir vergi türüdür. Bu açıdan yararlanma ilkesine dayalı olarak alınan kamu gelirleri arasında değerlendirilebilir.[30] Diğer taraftan ilan ve reklam vergisini harcamalar üzerinden alınan vergiler türüne dâhil eden akademisyenler de vardır.[31] Bazıları da bu tasnife dahil etmeksizin, ilan ve reklam vergisini mahalli idare vergileri başlığı altında ele almaktadır.[32]

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 16'ncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca her yıl yayımlanan bütçe çağrısı ve eki bütçe hazırlama rehberinde[33] ilan ve reklam vergisi de yer almaktadır. Anılan rehbere göre ilan ve reklam vergisi, Analitik Bütçe Sınıflandırması Dördüncü Düzey Gelir Kodları içinde Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri arasında (01-3-9-53 koduyla) yer almaktadır. Bu bağlamda ilan ve reklam vergisi, verginin ekonomik kaynağına

27 Uluatam, Kamu Maliyesi, 233-234.

28 İlan ve reklam vergisinin selefi olan kamu gelirleri, 6.3.1924 tarihli ve 63 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 20 Recep 1342/26 Şubat 1340 tarihli ve 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu ile 9.7.1948 tarihli ve 6953 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1.7.1948 tarihli ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda "İlan ve Reklam Resmi" adıyla mevzuatta yer almıştır.

29 Uluatam, Kamu Maliyesi, 458-459.

30 Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, (Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001).

31 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, (Bursa: Ekin Yayınevi, 2018).

32 Erdoğan Öner, Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014), 296.

33 Örneğin bkz. 2020-2022 Dönemi Bütçe Çağrısı ve Eki Bütçe Hazırlama Rehberi, RG 10.10.2019, 30914 mükerrer.

göre gelir veya servet üzerinden alınan bir vergi türü değil, harcama/kullanma üzerinden alınan bir vergi türü olarak tasnif edilmiştir.

Diğer taraftan OSB'nin ilan ve reklam gelirlerinin parafiskal bir gelir olup olmadığı hususu da açıklığa kavuşturulmalıdır.[34] Zira parafiskal gelirler de vergi gelirleri gibi bir kamu geliri sayılmaktadır ve cebren tahsil edilebilirler. Karakoç tarafından parafiskal gelirler ekonomik, sosyal veya mesleki kurum ve kuruluşların hizmetlerinden yararlananlar veya mensuplarından kanuna dayanarak ve zorunlu olarak tahsil edilen bütçe dışı kamu geliri olarak tanımlanmaktadır. Bu gelirler ilgili kuruluşların bütçelerinde yer alır ve bütçe mevzuatı ilkelerinden olan "ademi tahsis" ilkesine göre değil "tahsis" ilkesine göre harcanırlar. Ekonomik parafiskal gelirler bir ekonomik faaliyeti teşvik etmek veya istikrara kavuşturmak için tahsil olunan ve iktisadi işlemler neticesinde tahsil edilen gelirlerdir. Sosyal parafiskal gelirler sosyal güvenlik hizmeti sağlayan kuruluşça tahsil edilir. Mesleki parafiskal gelirler ise zorunlu üyeliğin söz konusu olduğu kuruluşlarca tahsil edilir. Genellikle mesleki parafiskal gelirler "giriş (kayıt) ücreti" veya "aidat", sosyal parafiskal gelirler "prim" olarak adlandırılır. Mesleki parafiskal gelirlerin konusu zorunlu üyelik, mükellefi de zorunlu olarak üye olan kişidir.[35]

OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinde OSB'nin gelirleri sayılmaktadır. Bunlar arasında yer alan yönetim aidatı ve ilan ve reklam gelirleri bir mesleğin icrasıyla veya sosyal güvenlikle ilgili olmaması sebebiyle ekonomik parafiskal gelir olarak tasnif edilebilir.[36] Çünkü OSB, sanayinin teşviki ve etkin bir biçimde çalışabilmesi için kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış bir kuruluştur. OSB Kanunu'nun 16'ncı maddesinde düzenlenen "yönetim aidatı" OSB'de faaliyet gösteren işletmelerce ödenir. İşletmeler OSB tarafından sunulan hizmetlerin tamamından yararlanmasalar bile alt yapı ve müşterek hizmetlere ilişkin masrafları karşılamak üzere OSB yönetim kurulu tarafından yıllık olarak belirlenen yönetim aidatını ödemekle yükümlüdür. Kanunla konulmuş olması, OSB'de faaliyet gösteren tüm işletmelerden parsel büyüklüğüne göre alınması ve zorunlu olarak ödenmesi gerektiği için yönetim aidatı adı altında tahsil edilen gelir parafiskal gelir vasıflarını taşımaktadır. Benzer şekilde OSB'nin ilan ve reklam gelirlerinin de ekonomik parafiskal gelir niteliklerini taşıdığı iddia edilebilir. Çünkü bu gelirler de OSB'nin kuruluş amaçlarına ulaşabilmesi için OSB'ye kaynak temin eden gelirlerdendir. Ancak OSB'nin ilan ve reklam gelirlerinin parafiskal gelir olduğu

---

34 Konunun parafiskal gelir boyutuyla de incelenmesi gerektiğine dikkat çeken makalenin anonim hakemine teşekkür ederim.

35 Yusuf Karakoç, "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması", Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3, S.3 (1985): 373-397.

36 OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinde sayılan gelirlerden yönetim aidatları dışındakiler ya bir defaya mahsus olarak alınmakta veya (su, elektrik, doğalgaz, arıtma gibi) tüketime/kullanıma bağlı olarak alınmakta yahut kira/faiz/bağış/satış gibi işlemlerden doğmaktadır. OSB'de çalışan bir işletmeden her yıl mutat olarak karşılığında bir hizmet verilmeksizin alınan tek gelir kalemi yönetim aidatıdır.

kabul edilse bile bunun bir belediye geliri olan ilan ve reklam vergisinin yerine geçen ve OSB'de faaliyet gösteren işletmeleri ilan ve reklam vergisi mükellefi olmaktan çıkaran bir niteliği olduğunu söylemek mümkün değildir.

3. Vergi İdaresi

Vergi ilişkisi genellikle vergi alacaklısı ve vergi borçlusu olmak üzere iki taraf arasında oluşur; bu ilişkiye bazı durumlarda vergi sorumlusu adı verilen üçüncü bir taraf daha dahil olur.[37] Vergi idaresi, verginin alacaklısı olan kamu idaresi birimidir.[38] Vergilendirme yetkisinin asli sahibi devlettir, üniter devletlerde bu yetki merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında paylaşılır.[39] Vergilendirme işleminin alacaklı tarafını devlet ile kendisine bu yönde yetki devredilen kamu tüzel kişileri oluşturur.[40] Başka bir deyişle, idare içindeki vergiden sorumlu birimlere vergi idaresi denilir. Vergi idaresi, geniş anlamda vergilerin ihdası ve icrasıyla ilgili kurallar bütünü, başka bir ifadeyle vergilendirme sürecine ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil ve vergi denetimini ifade eder. Dar anlamda vergi idaresi ise vergi hizmetlerini yürüten vergi örgütünü ifade eder. Vergilendirme sürecindeki tarh, tahakkuk, tahsil, denetim gibi idarî işlemler vergi idaresi tarafından yerine getirilir.[41]

Türkiye'de vergi alacaklısı esas itibariyle devlettir, ancak görece önemsiz olmasına rağmen yerel yönetimler tarafından da vergi toplanmaktadır.[42] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi dairesi *"mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir"* şeklinde tanımlanmıştır. Anılan Kanun ayrıca mükelleflerin denetlenmesi, vergi suçları ile verginin geç ödenmesi halinde gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının da vergi idaresi tarafından nasıl tahsil edileceğini düzenlemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da kamu alacağını ödemek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerin ödeme yapmaması durumunda nasıl takip edileceğini düzenlemektedir. Her iki kanunun kapsamında devlet, il özel idareleri ve belediyeler bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'deki vergi idareleri devlet, il özel idareleri ve belediyelerden ibarettir.

Vergi idaresinin mükellefleri ve vergiyi doğuran olayları tespit etmek ve ardından vergiyi doğru bir biçimde tarh etmek için bilgi edinmesi gerekir. Vergi idaresi bu bağlamda yoklama (mükellefleri ve mükellefiyetleri tespit etme), in-

37 Nurettin Bilici, Vergi Hukuku, (Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021), 43.

38 Osman Pehlivan, Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, (Trabzon: yazarın kendi yayını, 2013), 111.

39 Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, (İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982), 8.

40 Şükrü Kızılot ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, (Ankara: Gazi Kitabevi, 2013), 31.

41 Ümit Süleyman Üstün, "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14, S.1 (2006): 217-285.

42 M. Kâmil Mutluer, Vergi Genel Hukuku, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2006), 104.

celeme (tahakkuk eden verginin doğruluğunu teyit etme), arama (mükelleflerin belge ve kayıtlarının aranması) ve bilgi toplama (kamu tüzelkişileri ile gerçek ve tüzel kişilerden zorla bilgi alma) yöntemlerle bizzat bilgi edinebilir.[43] Vergi idaresinin sayılan bu bilgi edinme yöntemleri kamu gücü ayrıcalıklarını gerektirir. OSB'ye kanunla böyle ayrıcalıklar tanınmadığı için OSB'nin vergi idaresi vasfını taşımadığı söylenebilir. Ayrıca verginin tarhı vergi alacağı miktarının tespit edilmesi işlemi olarak bir idari işlem niteliği taşımaktadır.[44] OSB kamu tüzelkişiliğini haiz olmadığı için bu şekilde bir idari işlem de tesis edemez. İlaveten mükellefin veya vergi sorumlusunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemesi halinde vergi idaresi tarafından mükelleflerin vergi ziyaı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük hallerinde ceza verilmesi söz konusu olur.[45]

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasında, ilan ve reklam vergisinin beyana dayalı olarak tahakkuk edeceği düzenlenmiştir. Beyana dayalı vergilerde tahakkuk işlemi, tahakkuk fişinin mükellefe veya vergi sorumlusuna verilmesiyle gerçekleşir ki bu aynı zamanda verginin kesinleşmesi anlamına gelir.[46] Vergi idaresi olmayan OSB'nin mükellefin vergi beyannamesini teslim alması ve beyannameye istinaden vergi tahakkuk ettirmesi de mümkün değildir.

Vergi alacağının uygulanmasından sorumlu olanlar devlet tüzel kişiliği veya ilgili diğer kamu tüzelkişileridir ki bunlar tahsil dairesi olarak da adlandırılır. Vergi alacağının takip ve tahsilini temin etmek üzere yürürlüğe konulan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde de "tahsil dairesi" terimi alacaklı kamu idaresinin 6183 sayılı Kanun'u uygulamakla görevli dairesini, servisini, memur veya memurlarını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.[47] Diğer bir deyişle vergi alacaklısı kamu idaresi olmak zorundadır ve vergi tahsilini kamu idaresinde çalışan memurlar yapabilir. Öğretide vergi alma hakkına sahip olan vergi idarelerinin aynı zamanda vergi suçlarının mağduru olarak da değerlendirildiği de görülmektedir.[48]

Vergi idaresi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca vergi kanunlarına aykırı hareket edenler hakkında vergi cezası kesmek, vergi uyuşmazlıkları söz konusu olduğunda vergi yargılamasında taraf olmak ile vergi borcunu zamanında ve usulüne uygun ödemeyenler için icrai takibatta bulunmak yetkisine de sahiptir.[49] OSB,

43 Uluatam ve Methibay, Vergi Hukuku, 201-208.

44 Kızılot ve Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 51.

45 Ahmet Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2012), 177.

46 Bilici, Vergi Hukuku.

47 Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), (Bursa: Ekin Yayınevi, 2020), 334-335.

48 M. Kâmil Mutluer ve N. Nilay Dayanç Kuzeyli, Vergi Ceza Hukuku, (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2018), 91.

49 Mutluer, Vergi Genel Hukuku, 110.

213 sayılı Kanun ile 6183 sayılı Kanun'da sayılan idarelerden olmadığı için bu yetkileri kullanması mümkün değildir. Keza vergi yargılaması, vergi idaresi ile vergi ödevlisinin uyuşmazlıklarını çözmektedir.[50]

OSB'ler kamu hizmeti görmekle birlikte bir kamu idaresi[51] ve dolayısıyla bir vergi idaresi olmadığı için vergi toplama yetkisinden bahsedilemez. Bu meyanda OSB'ler vergi incelemesi yapamaz, vergi suçlarını tespit ederek vergi cezaları veremez, vergi alacaklarını zorla tahsil edemez.

C. OSB Tüzel Kişiliği ve Ayrıcalıkları

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) Kanunu, organize sanayi bölgelerinin kuruluş, yapım ve işletilmesine ilişkin esasları düzenlemektedir. OSB Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre OSB *"sanayinin uygun görülen alanlarda yapılanmasını sağlamak, çarpık sanayileşme ve çevre sorunlarını önlemek, kentleşmeyi yönlendirmek, kaynakları rasyonel kullanmak, bilgi ve bilişim teknolojilerinden yararlanmak, sanayi türlerinin belirli bir plan dâhilinde yerleştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla, sınırları tasdik edilmiş arazi parçalarının imar planlarındaki oranlar dâhilinde gerekli ortak kullanım alanları, hizmet ve destek alanları ve teknoloji geliştirme bölgeleri ile donatılıp planlı bir şekilde ve belirli sistemler dâhilinde sanayi için tahsis edilmesiyle oluşturulan ve bu Kanun hükümlerine göre kurulan, planlanan ve işletilen, kaynak kullanımında verimliliği hedefleyen mal ve hizmet üretim bölgeleri"* olarak tanımlanmaktadır. Aynı fıkranın (e) bendine göre katılımcı adı altında gerçek ve tüzel kişiler tüzel kişiler OSB alanı içinde faaliyet gösterebilmektedir.

OSB Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasına göre OSB bir özel hukuk tüzel kişisidir.[52] Bununla birlikte OSB Kanunu'yla OSB'ler Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'ndan kamulaştırma talep edebilme, Hazine veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait arazileri bedelsiz iktisap edebilme veya harca esas değeri üzerinden satın alma, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından onaylanmak üzere imar ve parselasyon planları ve değişiklikleri hazırlama, OSB alanındaki yapı ve tesislerinin projelendirilmesi, inşası ve kullanımıyla ilgili ruhsat ve izinler ile işyeri açma ve çalışma ruhsatlarını verme gibi kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmıştır.

OSB'nin kurulmasındaki kamu hukukundan kaynaklanan iradenin ağırlığını, ayrı kanun ile düzenlenmesini, imar hukuku ile işyeri açma ruhsatı vermeleri ve de-

50 Yusuf Karakoç, Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi, (Ankara: Yetkin Yayınları, 2020), 375-376.

51 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu kamu idaresi, kamu geliri ve kamu gideri terimlerini tanımlamıştır.

52 OSB Kanunu'nda *"bir özel hukuk tüzel kişiliğidir"* ibaresi yer almakla birlikte bu ibareyi *"bir özel hukuk tüzel kişisidir"* yahut *"özel hukuk tüzel kişiliğini haizdir"* şeklinde anlamak gerekir. Zira "tüzel kişilik" (hükmi şahsiyet) ibaresi kişi olma hali kavramını ifade etmek için kullanılır; "tüzel kişi" (hükmi şahıs) ibaresi ise Türk Medeni Kanunu ve varsa kendileriyle ilgili kanunlardaki özel hükümler uyarınca kişilik kazanan kişi veya mal topluluklarını ifade eder.

netleme yetkilerini dikkate alarak, OSB'nin hem kamu hukuku hem de özel hukuk hükümlerine göre faaliyette bulunan ve aynı zamanda kamu gücü ayrıcalıklarından yararlanan *"kamu hukuku ağırlıklı sui generis tüzel kişilik"* olarak sınıflandırılması gerektiğini ileri sürülmektedir.[53] Gözler ise bir tüzel kişinin ya özel hukuk tüzel kişisi ya da kamu tüzel kişisi olabileceğini belirterek başka kategoriler oluşturmanın yanlış olacağına işaret etmektedir. Gözler, bir kamu tüzel kişisinin Anayasa veya kanunla kamu tüzel kişisi olarak nitelendirilmiş olması şartının aranması gerektiğini, bu şartın bulunmadığı hallerde bir tüzel kişinin kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiyle idare tarafından kurulmuş olması ve en az bir kamu gücü ayrıcalık ve yükümlülüğüyle donatılmış olması kaydıyla kamu tüzel kişisi olacağını belirtmektedir.[54] OSB Kanunu bu konuda tam aksine bir düzenleme getirmiştir. OSB kamu gücü ayrıcalığına sahip olmakla birlikte özel hukuk tüzel kişiliğini haizdir.

OSB'lerin özel hukuk tüzel kişisi olduğu Anayasa Mahkemesi tarafından da teyit edilmiştir.[55] Anayasa Mahkemesi[56] davacıya ait taşınmazların, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın kamu yararı kararına istinaden Ankara 1. Organize Sanayi Bölgesi Yönetim Kurulunca kamulaştırılmasına ilişkin işleme karşı açılan davada, Anayasa'ya aykırılık iddiası üzerine önüne gelen dosyada OSB tüzel kişiliğini incelemiştir. Mahkeme'ye göre;

> *"Kamulaştırmanın yalnızca Devlet ve kamu tüzel kişileri tarafından yapılabilmesi, mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına yönelik usuli güvencelerden birini oluşturmaktadır. OSB, bazı kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatılmış ise de bu durum, OSB'nin kamulaştırma yapabilmesi yönünden yeterli olmayıp, Anayasa'nın 46. maddesi uyarınca, kamu tüzel kişiliğini de haiz olması zorunludur. 4562 sayılı Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasında, OSB'nin bir özel hukuk tüzel kişisi olduğu açıkça kurala bağlandığından OSB'ye kamulaştırma yetkisi tanınması, özel mülkiyetteki bir taşınmaza kamulaştırılmasına yönelik olarak Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırılık teşkil etmektedir."*

Danıştay[57] ve Uyuşmazlık Mahkemesi[58] kararlarında da OSB tüzel kişiliğinin özel hukuk tüzel kişiliği olduğu vurgulanmıştır. Uyuşmazlık Mahkemesi,

---

53 K. Begüm İsbir, Kamu Tüzel Kişiliği, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2017).

54 Kemal Gözler, "Kamu Tüzel Kişiliği Ne İşe Yarar? K. Begüm İsbir'in Kamu Tüzel Kişiliği İsimli Doktora Tezinin Düşündürdükleri", Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Ed. Burak Öztürk, vd.), Cilt I, (Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020).

55 OSB'nin hukuki statüsü ile OSB'ye tanınan kamusal ayrıcalıkların yerel yönetimlerin özerkliği ilkesi bağlamında değerlendirme hakkında bkz. Şerife Yıldız Akgül, "Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7, S.1 (2016): 639-676.

56 AYM Kararı, 31.10.2013, E.2013/49, K.2013/125, RG 28.12.2013, 28865.

57 Örneğin bkz. D1.D, 30.9.2009, E.2009/1043, K.2009/1286; D6.D, 28.11.2013, E.2013/6212, K.2013/7557; D10.D, 16.12.2009, E.2009/5590, K.2009/10533.

58 Örneğin bkz. Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 25.9.2017, E.2017/242, K.2017/517; 26.1.2015, E.2014/1089, K.2015/4; 5.6.2017, E.2017/47, K.2017/344.

OSB'nin kamusal ayrıcalıklarla donatılmış olmasının bunların idari işlem yapabilmeleri anlamına gelmediğini belirterek *"4562 sayılı Kanun ile kurulan ve görev ve yetkileri yine bu Kanun çerçevesinde belirlenen OSB'nin özel hukuk tüzel kişiliği oldukları konusunda tereddüt bulunmadığı gibi söz konusu kurumların kamusal alanda görev yapmalarından yola çıkılarak yaptıkları işlemlerin idari işlem olarak değerlendirilmesi yukarıda açıklanan yasal düzenlemeler karşısında kabul edilemez."*[59] şeklinde bir değerlendirme yapmıştır.

OSB'nin özel hukuk tüzel kişisi olması OSB'nin yaptığı işlemlere karşı yargı yolunun idari yargı değil adli yargı yolu olması sonucuna yol açmaktadır.[60] Dolayısıyla bir belediye tarafından yapılması halinde idari yargıda görülecek işlemler OSB'nin kamu gücü ayrıcalıklarıyla donatıldığı konularda adli yargının görev alanına girmektedir. Örneğin işyeri açma ve çalışma ruhsatının verilmesi[61] ve iptali,[62] inşaatın mühürlenmesi ve düzenlenen yapı tatil tutanağı,[63] arsa tahsis talebinin reddi[64] gibi OSB Başkanlığı tarafından yapılan işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların adli yargıda çözülmesi gerektiği hakkında Uyuşmazlık Mahkemesi kararları mevcuttur.

D. Değerlendirme

1. Belediyelerin Yetki Alanı ve OSB

Belediyelerin ilan ve reklam vergisi açısından yetki alanının sınırlarına OSB'nin dâhil olup olmadığının anlaşılması için 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve 4562 sayılı OSB Kanunu'nun birlikte değerlendirilmesi gerekir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasına göre *"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir."* Dolayısıyla belediyenin OSB'de ilan ve reklam vergisi tahsil yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için OSB'nin belediye sınırı ile mücavir alanı içinde olup olmadığının tespiti gereklidir.

Belediyelerin yetki sınırları, ilgili kanunlarda düzenlenmiştir. Belediye Kanunu'nun 6'ncı maddesinin birinci fıkrasında *"Belediye sınırları, belediye meclisinin kararı ve kaymakamın görüşü üzerine valinin onayı ile kesinleşir."*

59 Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 4.5.2015, E.2015/264, K.2015/283.

60 İdari yargının Anayasa tarafından güvence altına alınmış bir görev alanı bulunup bulunmadığı ve idari yargının görev alanı dışına çıkarılan uyuşmazlıklar hakkında bkz. Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, Türk İdari Yargılama Hukuku, (Ankara: Savaş Yayınları, 2019), 138-167. Yazarlara ve Anayasa Mahkemesi kararlarına göre (s. 140), idari yargının görev alanına giren bir uyuşmazlığı haklı neden ve kamu yararının bulunması halinde adli yargının görev alanına vermesi konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi mevcuttur.

61 Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 21.10.2019, E.2019/525, K.2019/693.

62 Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 25.2.2019, E.2018/880, K.2019/118; 5.6.2017, E.2017/47, K.2017/344.

63 Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 8.5.2017, E.2017/301, K.2017/335.

64 Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümü 25.9.2017, E.2017/242, K.2017/517.

hükmü ve 14'üncü maddesinin yedinci fıkrasında *"Belediye meclisinin kararı ile mücavir alanlara da belediye hizmetleri götürülebilir."* hükmü yer almaktadır. Anılan hükümler büyükşehir belediyesi bulunmayan illerdeki belediyelerde uygulanma imkânı bulur.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde ise belediye yetki sınırları daha geniştir. Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasında *"Büyükşehir belediyelerinin sınırları, il mülki sınırlarıdır."* hükmü ve ikinci fıkrasında *"İlçe belediyelerinin sınırları, bu ilçelerin mülki sınırlarıdır."* hükmü bulunmaktadır. Bu itibarla büyükşehir belediyesi bütün ilde ve büyükşehir ilçe belediyesi de bütün ilçede yetkilidir.

Büyükşehir belediyesi bulunmayan illerdeki belediyelerin sınırlarının OSB'yi kapsayıp kapsamadığının belediye meclisi kararı (ve gerekiyorsa kaymakamın görüşü ve valinin onayı) ile belirlenmesi gerekir. Belediye meclisi kararında OSB belediye yetki sınırları içinde kabul edilmişse OSB belediyenin ilan ve reklam vergisi de tahsil edebileceği sınırları içindedir. OSB Kanunu'nda bu konuda bir istisna hükmü bulunmamaktadır. Aksine OSB Kanunu'nun 4'üncü maddesinin altıncı ve ondördüncü fıkralarında, 7'nci maddesinin dördüncü fıkrasında ve 21'inci maddesinin üçüncü fıkrasında OSB kuruluş ve faaliyetlerine ilişkin olarak OSB'nin bulunduğu yerdeki belediyenin yetkilerinden bahsedilmektedir.

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde ilan ve reklam vergisinin nerelerde büyükşehir belediyesi nerelerde ilçe belediyesi tarafından tahsil edileceğinin tespiti de ayrı bir hukuki sorundur. Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre büyükşehir belediyesi olan 30 ilde büyükşehir belediyelerinin sınırları il mülki sınırları ve büyükşehir ilçe belediyelerinin sınırları ilçe mülki sınırlarıdır. Belediye Kanunu'nda ilan ve reklam vergisine ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16'ncı maddesinin birinci fıkrasında ilan ve reklam vergisi beyannamesinin mükellef tarafından ilan ve reklamın yayımlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verileceği düzenlenmiştir.

Büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyesi aynı yetki alanını paylaştığı için hangisinin mahallin belediyesi olarak addedileceğinin tespiti gerekir. Bu bağlamda ilan ve reklam vergisinin, Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda büyükşehir belediyesine yetki verilen hallerde büyükşehir belediyelerince, büyükşehir belediyelerinin yetkili olmadığı yerlerde ilçe belediyesince tahsili gerekir. Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre *"Büyükşehir belediyesine bırakılan sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde"* ve aynı maddenin (e) bendine göre *"7'nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar [mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yollar] ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerinde"* ilan ve reklam vergisini tahsil etmeye

büyükşehir belediyeleri yetkilidir. Büyükşehir belediyesinin ilan ve reklam vergisi tahsil yetkisinin bulunduğu yerler Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda istisnai olarak sayıldığı için, büyükşehirlerde ilan ve reklam vergisi tahsile ilişkin genel yetki ilçe belediyelerine aittir. Başka bir deyişle büyükşehir belediyelerinde ilan ve reklam vergisi için vergi idaresi kural olarak ilçe belediyeleridir. Zira Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde belirtilen yerler kanunun amir hükmü üzerine kendiliğinden büyükşehir belediyesi yetki alanına dâhil değildir. Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 27'nci maddesinin ikinci fıkrasında *"büyükşehir belediyelerinde meydan, bulvar, cadde, yol, sokak, park, spor ve kültürel tesislerin büyükşehir belediyesi ile büyükşehir kapsamındaki diğer belediyeler arasında dağılımına ilişkin esaslar büyükşehir belediye meclisi tarafından belirlenir"* şeklindeki hüküm uyarınca büyükşehir belediye meclisince bir kararla büyükşehir belediyesi yetkisine alınması gerekir.[65]

Gelir İdaresi Başkanlığı kurumsal internet sitesinde yayımladığı bir Özelge'de[66] benzer bir yorum yapmıştır. Özelge'ye göre *"büyükşehir belediyesi sınırları içinde bulunan organize sanayi bölgelerinde yer alan sanayi kuruluşlarının, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar üzerinde bulunan kendi binaları ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlarının vergileri büyükşehir belediyesine, büyükşehir ilçe belediyesi sınırları içinde yapılacak ilan ve reklamlarının vergileri ise, büyükşehir ilçe belediyelerine ödenmesi gerekmektedir."*

Belediyelerin özerkliği ilkesi dikkate alınarak, belediyelerin yetkisini daraltan ve gelirlerini azaltan yetkilerin kanunla OSB'lere tanınmasının Anayasa'ya uygunluğu ayrı bir tartışma konusudur. Anayasal güvenceye sahip belediyelerin yetkili oldukları alan sınırları içinde OSB'ye tahsis edilen belli bir bölgenin belediyelerin yetki alanından çıkarılmasının belediyelerin karar alma ve mali özerkliğine aykırılık teşkil edeceği öne sürülmektedir.[67] Anayasa Mahkemesi mahallî idareye ait bir hizmetin merkezî idareye aktarılması sonucunu doğuran ve belediyeleri bu hizmetten sağladıkları gelirden de yoksun bırakan bir kanun maddesini incelediği kararında,[68] belediyelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları bulun-

---

65 Duru, "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", 834. Bu noktada Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 27'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"Büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyeleri veya ilçe belediyelerinin kendi aralarında hizmetlerin yürütülmesiyle ilgili ihtilaf çıkması durumunda, büyükşehir belediye meclisi yönlendirici ve düzenleyici kararlar almaya yetkilidir."* hükmüne göre OSB'nin büyükşehir belediyesi yetki alanına dâhil edilip edilemeyeceği düşünülebilir. Fakat Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun büyükşehir belediyesinin yetkili olabileceği yerleri sayarak belirlemesi sebebiyle büyükşehir belediye meclisinin bu yönde bir karar alması hukuka aykırı olacaktır.

66 Gelir İdaresi Başkanlığı (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı), "OSB'de ilan ve reklam vergisi tahsil etme yetkisi hk." konulu Özelge, evrak tarihi: 26.10.2015, evrak sayısı: 85373914-175.02[66.01.03]-116, Erişim Tarihi: Eylül 28, 2020, https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat.

67 Yıldız Akgül, "Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği", 654-655.

68 AYM Kararı, 10.5.1977, E.1976/57, K.1977/71, RG 26.12.1977, 16151.

ması gerektiğini[69] kaydederek belediyenin gelirini azaltan bir kanuni düzenlemeyi Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

OSB Kanunu'nda, Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca tahsil edilecek kamu gelirlerine ilişkin bir istisna hükmü mevcut değildir. Bu sebeple Belediye Kanunu'nda ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda yer alan OSB Kanunu hükümleri saklıdır şeklindeki düzenleme belediyelerin OSB'de ilan ve reklam vergisi tahsiline engel değildir.

2. OSB'nin İlan ve Reklam Geliri

Vergi hukukunda verginin kanuniliği ilkesinden hareketle kıyas yasağı mevcuttur. Zira vergi egemenlik gücüne dayanan ve Anayasa'da belirlenen sınırlar içinde uygulama imkânı bulunan bir mali yükümlülüktür.[70] Vergi hukukunda kıyas yoluyla yoruma başvurulması hukuk devletinin unsurlarından olan hukuki güvenlik ilkesine de ters düşer.[71]

İlan ve reklam vergisini düzenleyen 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu sadece belirli belediye gelirlerini düzenlemektedir. Vergi hukukundaki kıyas yasağı sebebiyle başka idareler ilan ve reklam vergisi tahsil edemez. Hatta örneğin mahalli idare olan il özel idareleri ve köyler kıyasen Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirtilen vergileri tahsil edemez. OSB'nin ilan ve reklam vergisi tahsiline ilişkin bir kanun hükmü bulunmadığı için OSB de ilan ve reklam vergisini kendi nam ve hesabına tahsil edemez.

Öte yandan OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan "ilan ve reklam gelirleri" bir vergi geliri türü değil, bir teşebbüs ve mülkiyet geliri türüdür. Eğer bahse konu "ilan ve reklam gelirleri" bir idare tarafından muhasebeleştirilecek olsaydı uluslararası standartlara uygun olarak bir vergi geliri olarak değil bir teşebbüs ve mülkiyet geliri olarak kaydedilmesi gerekecekti.

İdarenin tabi olduğu Türk muhasebe mevzuatına göre vergi gelirleri ile teşebbüs ve mülkiyet gelirleri arasında esaslı farklılıklar vardır.[72] Bu husus temel olarak 3.12.2014 tarihli ve 2014/7052 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği ile 27.5.2016 tarihli ve 29724 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Mahalli İdareler Bütçe ve Muha-

69 Bu ilke 1961 Anayasası'nın 116'ncı maddesinde ve 1982 Anayasası'nın 127'nci maddesinde yer almaktadır.

70 Uluatam, Kamu Maliyesi, 34.

71 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2020), 28-30.

72 5018 sayılı Kanun'un 49'uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre *"Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinde uygulanacak muhasebe ve raporlama standartları, uluslararası standartlara uygun olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde; Sayıştay Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kuruluş temsilcilerinin katılımıyla oluşturulacak olan Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu tarafından belirlenir. Bu standartlar Resmî Gazetede yayımlanır."*

sebe Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Ayrıntıları ise analitik bütçe mevzuatında bulunmaktadır. Analitik Bütçe Sınıflandırması Birinci Düzey Gelir Kodlarına göre Vergi Gelirleri "01" koduyla, Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri de "03" koduyla takip edilmektedir. Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber,[73] teşebbüs ve mülkiyet gelirlerini *"Devletin sahip olduğu mülklerden, teşebbüslerden, mali ya da gayri maddi aktiflerden sağlanan gelirlerden, idarelerin sundukları belirli hizmetler karşılığında tahsil ettikleri gelirlerden, malların kullanma veya faaliyette bulunma izni karşılığı tahsil edilen gelirlerden, mal satış (sermayeye dâhil olması gerekenler hariç) gelirlerinden, KİT ve kamu bankaları gelirlerinden, kira gelirlerinden ve bunun gibi diğer gelirlerden oluşur."* şeklinde tanımlamaktadır. Aynı Rehber'e göre vergi gelirleri ise *"Devletin; kamu otoritesine dayanarak ve kamu amaçları için, zorunlu, karşılıksız ve geri ödemesiz olarak yaptığı tahsilatlarını içermektedir. Vergi gelirleri, vergilerden alınan cezalarla birlikte, cezaların ödenmemesinden veya geç ödenmesinden doğan faiz ve cezaları da kapsar."*

Analitik Bütçe Sınıflandırması Dördüncü Düzey Gelir Kodları içinde bir teşebbüs ve mülkiyet geliri kalemi olarak (03-1-2-11 koduyla) "İlan ve Reklam Gelirleri" yer almaktadır. Bu bağlamda şayet OSB Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde yer alan "ilan ve reklam gelirleri" bir idare tarafından muhasebeleştirilecek olsaydı bir vergi geliri olarak değil bir teşebbüs ve mülkiyet geliri olarak kaydedilecekti.

SONUÇ

İlk derece mahkemesinin somut olayda belediyenin OSB'de ilan ve reklam vergisi tahsiline yetkili olduğunu tespit ederek davayı reddetmesi isabetlidir. Zira davalının işyeri belediye sınırlarındadır, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12'nci maddesinin birinci fıkrasına göre ilan ve reklam vergisine tabidir ve gerek Belediye Kanunu gerekse Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda OSB için getirilen istisnalar ilan ve reklam vergisi tahsiline mâni değildir. Ancak bidayet mahkemesinin resen araştırma ilkesi uyarınca yetkili belediyenin büyükşehir belediyesi mi yoksa ilçe belediyesi mi olduğunu tartışması da gerekirdi. Davalının işyerinin bulunduğu yer Büyükşehir Belediyesi Kanunu uyarınca büyükşehir belediyesi meclisi tarafından büyükşehir belediyesinin yetkisine alınmış mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, bulvar, cadde ve ana yollar üzerinde değilse, ilan ve reklam vergisini tahsile ilçe belediyesi yetkili olacaktır. İlk derece mahkemesi kararının gerekçesinde, vergi alma yetkisinin kanunlarla belirleneceği ve vergilerin kanunun yetki verdiği idareler vasıtasıyla tahsil edileceği de isabetle belirtilmiştir.

[73] Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, "2020-2022 Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber", Erişim Tarihi: Ekim 23, 2020, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/11-ekorehber_2020-2022.pdf.

Danıştay 9. Dairesi hatalı bir biçimde, belediyenin OSB'de yetkisi olmadığından bahisle ilk derece mahkemesinin kararını kanun yararına bozmuştur. Hâlbuki OSB Kanunu'nda OSB gelirleri arasında "ilan ve reklam gelirleri" sayılmakla birlikte, anılan ibare bir vergi gelirini değil bir teşebbüs ve mülkiyet gelirini işaret etmektedir. Danıştay'ın OSB'lerin tahsil ettiği ilan ve reklam gelirlerini belediyelerin tahsil ettiği ilan ve reklam vergisini ikame eden bir gelir olarak yorumlaması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırıdır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, 7. Baskı, 2008.

Akyılmaz, Bahtiyar, Sezginer, Murat ve Kaya, Cemil. Türk İdari Yargılama Hukuku, Ankara: Savaş Yayınları, 2. Baskı, 2019.

Aşçıoğlu, Çetin. "Yargıda Gerekçe Sorunu", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 48 (2003): 109-116.

Atay, Ender Ethem. "Yargı Kararlarının Gerekçelendirilmesi ve İdari Yargıdaki Uygulaması", Danıştay Dergisi, S.147 (2018): 7-32.

Avrasya Organize Sanayi Bölgesi, "Türkiye'de Rakamlarla OSB", Erişim Tarihi: Eylül 29, 2020, https://avrasyaosb.com.tr/turkiyede-rakamlarla-osb/#:~:text=Organize%20Sanayi%20B%C3%B6lgeleri%20%C3%9Cst%20Kurulu%C5%9Fu,50%20bin%20fabrika%20%C3%BCretim%20yap%C4%B1yor.

Bekri, M. Nedim. "Gerekçeli Karar Hakkı", Ankara Barosu Dergisi, 3 (2014): 205-228.

Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 51. Baskı, 2021.

Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, "2020-2022 Analitik Bütçe Sınıflandırmasına İlişkin Rehber", Erişim Tarihi: Ekim 23, 2020, https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2019/10/11-ekorehber_2020-2022.pdf.

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

Duru, Ahmet Alptekin. "Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme", Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8, S. 3 (2020): 831-843.

Erol, Ahmet. Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı, 2012.

Ersöz, A. Kürşat. "Türk İdari Yargılama Hukukunda Karar Verme Usulü ve Hükmün Tesis Edilmesi", Legal Hukuk Dergisi, 16, S.189 (2018): 4095-4132.

Gelir İdaresi Başkanlığı (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı), "OSB'de ilan ve reklam vergisi tahsil etme yetkisi hk." konulu Özelge, evrak tarihi: 26.10.2015, evrak sayısı: 85373914-175.02[66.01.03]-116, Erişim Tarihi: Eylül 28, 2020, https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat.

Gözler, Kemal. "Kamu Tüzel Kişiliği Ne İşe Yarar? K. Begüm İsbir'in Kamu Tüzel Kişiliği İsimli Doktora Tezinin Düşündürdükleri", Prof. Dr. Metin Günday Armağanı (Ed. Burak Öztürk, vd.), Cilt I, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, 477-500.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, "Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri", Erişim Tarihi: Ekim 1, 2020, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri.

İsbir, K. Begüm. Kamu Tüzel Kişiliği, Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.

Karakoç, Yusuf. "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15, Özel Sayı, (2013): 1259-1308.

Karakoç, Yusuf. "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması", Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 3, S.3 (1985): 373-397.

Karakoç, Yusuf. "Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi", Mehmet Akif Aydın'a Armağan- Hukuk Araştırmaları Dergisi Özel Sayı, (2015): 413-455.

Karakoç, Yusuf. Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi, Ankara: Yetkin Yayınları, 2020.

Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, 5. Baskı, 2013.

Mutluer, M. Kâmil ve Dayanç Kuzeyli, N. Nilay. Vergi Ceza Hukuku, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, 2018.

Mutluer, M. Kâmil. Vergi Genel Hukuku, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı, 2006.

Organize Sanayi Bölgeleri Üst Kuruluşu, "Organize Sanayi Bölgeleri Listesi", Erişim Tarihi: Eylül 29, 2020, https://osbuk.org/wp-content/uploads/2020/09/liste3.pdf.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami ve Göker, Cenker. Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, 29. Baskı, 2020.

Öner, Erdoğan. Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 4. Baskı, 2014.

Pehlivan, Osman. Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, (Trabzon: yazarın kendi yayını, 2013.

Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa. Vergi Teorisi ve Politikası, Bursa: Ekin Yayınevi, 4. Baskı, 2020.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. Türk Vergi Sistemi, Bursa: Ekin Yayınevi, 15. Baskı, 2018.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Bursa: Ekin Yayınevi, 11. Baskı, 2020.

Türk, İsmail. Kamu Maliyesi, Ankara: Turhan Kitabevi, 3. Baskı, 1999.

Türkiye İstatistik Kurumu, "Girişimcilik ve İş Demografisi 2017-2019", Erişim Tarihi: Ekim 1, 2020, http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=33939.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. Vergi Hukuku, Ankara: İmaj Yayıncılık, 5. Baskı, 2001.

Uluatam, Özhan. Kamu Maliyesi, Ankara: İmaj Yayınevi, 13. Baskı, 2014.

Üstün, Ümit Süleyman. "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14, S.1 (2006): 217-285.

Yıldız Akgül, Şerife. "Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7, S.1 (2016): 639-676.

Yılmaz, Hakan, Emil, M. Ferhat ve Kerimoğlu, Baki. Yerel Yönetimler Maliyesi, Ankara: Mali Hizmetler Derneği Yayınevi, 2012.