TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi

İhsan Bahri BELLEK

Ankara, 2019

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

İhsan Bahri BELLEK

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara, 2019

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

İhsan Bahri BELLEK

İLAN VE REKLAM VERGİSİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

	Adı ve Soyadı	İmzası
1-	Prof. Dr. N. Semih Öz	
2-	Prof. Dr. Selda AYDIN	
3-	Doç. Dr. Cenker Göker	
4-	.....	.....
5-	.....	.....

Tez Savunması Tarihi

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

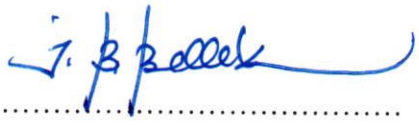
Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (13/09/2019)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

İhsan Bahri BELLEK

İmzası



.....

Tarih:

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **iii**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **vi**

ŞEKİLLER LİSTESİ ..... **vi**

KISALTMALAR ..... **vii**

GİRİŞ **1**

A. Amaç, Konu, Kapsam ve Sınırlılıklar 4

B. Kavramsal Çerçeve 6

1. Mahalli İdareler 6

2. Belediye 11

3. Vergi 14

4. Vergileme İlkeleri ve Yerel Vergiler 16

5. İlan ve Reklam 25

BİRİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE SINIRLARI

I. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU KAPSAMINDA YEREL YÖNETİMLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ 28

A. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi 28

1. Belediye Gelirleri Kanununun Kapsamı 31

2. Yerel Vergilendirmenin Tanımı ve Kullanımı 32

B. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisinin Sınırları 33

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASI, HUKUKİ VE İDARİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. İLAN VE REKLAM VERGİSİ 42

A. Tarihi Süreç İçerisinde İlan ve Reklam Vergisi 46

B. İlan ve Reklam Vergisinin Belediye Gelirleri İçerisindeki Yeri 49

C. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay 52

D. Vergi Sorumluluğu 60

1. Vergi Mükellefi 60

2. Vergi Sorumlusu 62

E. Matrah 68

F. Tarifeler 70

G. İstisna ve Muafiyetler 77

H. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhı Ve Ödenmesi 79

II. BELEDİYELERDE İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR 81

A. İlan ve Reklam Vergisinin Mevcut Tahsilat Seviyesinden Kaynaklanan Sorunlar 81

B. İlan ve Reklam Vergisinin Tasarımına İlişkin Sorunlar 85

1. Kapsama İlişkin Sorunlar 85

2. Mükellefiyete İlişkin Sorunlar 88

3. Vergi Sorumlusunun Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar 89

4. İdarenin Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar 94

C. İlan ve Reklam Vergisini Kimin Tahsil Edeceği Sorunsalı 94

1. Büyükşehir ve İlçe Belediyeleri Arasındaki Yetki Sorunu 95

2. Basım Yeri-Dağıtım Yeri Farklılığından ve Tarifeden Kaynaklanan Sorunlar 100

D. İlan ve Reklam Vergisinin Denetim Ve Takibine İlişkin Sorunlar 102

III. İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARA İLİŞKİN ÖNERİLER 108

A. Verginin Konusu ve Kapsamına İlişkin Öneriler 108

B. Verginin Yükümlü ve Sorumlularına İlişkin Öneriler 112

C. Verginin Tahsiline İlişkin Öneriler 113

SONUÇ 116

KAYNAKÇA 123

ÖZET 129

ABSTRACT 131

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1 Türkiye'de Mülki İdare Birimleri ve Yerel Yönetimler 13

Tablo 2 Belediye Gelirlerinin Oranları ve Belirlenme Yöntemleri 30

Tablo 3 Belediye Türlerine Göre İlan ve Reklam Vergisi Tahsilatındaki Gelişmeler ... 50

Tablo 4 Belediye Gelirleri Tahsilatındaki Gelişmeler 51

Tablo 5 İlan ve Reklam Vergisi Konusunun Kapsamına Giren Ekonomik Faaliyetler . 57

Tablo 6 Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflamasına Göre İlan ve Reklam Vergisi Sorumlusunun Asli Faaliyet Alanları 65

Tablo 7 İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi 72

Tablo 8 Belediye Gruplarına Göre Belediye Sayıları 73

Tablo 9 İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi -İstanbul Örneği 76

Tablo 10 Yerel Yönetimler Bütçe Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı 83

Tablo 11 Yerel Yönetimler Bütçe Gelirlerinin Dağılımı-Toplam İçinde Pay 84

Tablo 12 Belediye Gelirleri Tahsilatında İdari Takibin Etkisi-Beykoz Belediyesi Örneği 105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 Türkiye'de İlan ve Reklam Sektörünün Ekonomik Görünümü 55

KISALTMALAR

a.g.e.	**:**	adı geçen eser
AB	**:**	Avrupa Birliği
AYM	**:**	Anayasa Mahkemesi
BGK	**:**	Belediye Gelirleri Kanunu
BİK	**:**	Basın İlan Kurumu
BKK	**:**	Bakanlar Kurulu Kararı
E:	**:**	Esas sayısı
DPT	**:**	Devlet Planlama Teşkilatı
GSYH	**:**	Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla
HUMK	**:**	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IMF	**:**	Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund)
İYUK	**:**	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K:	**:**	Karar sayısı
KOSGEB	**:**	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
MYK	**:**	Mesleki Yeterlilik Kurumu
OECD	**:**	İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development)
TESK		Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu
TÜİK	**:**	Türkiye İstatistik Kurumu
TOBB	**:**	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TTK	**:**	Türk Ticaret Kanunu
SGK	**:**	Sosyal Güvenlik Kurumu
VUK	**:**	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Sürdürülebilir kalkınma ve kapsayıcı büyümenin sağlanmasında devletin önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Devlet tarafından toplumun ortak ihtiyaçları ve talepleri ekseninde siyasal karar alma mekanizması çerçevesinde üretilen tüm kamusal mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında ortaya çıkan fiyatlandırma sorunu, kamu kesiminin finansmanının özel kesimden farklı bir şekilde işleyişini zorunlu kılmaktadır.

Bu noktada, ihtiyaç duyulan kamu gelirleri; vergiler ve harçlar, mülkiyet ve teşebbüs gelirleri, alınan bağış ve yardımlar, sermaye satış gelirleri gibi kalemlerden oluşmaktadır. Bunlar içerisinde vergiler, kamu gelirleri içerisinde süreklilik arz eden niteliği ile en önemli kalem niteliğindedir. Devlet sistemi içerisinde yerel yönetimlerin özerkliğinin fazla olduğu federal devletler dışında, vergilendirme yetkisinin egemenlik gücünün kullanımının önemli bir boyutunu teşkil etmesi sebebiyle üniter devlet yapısı içerisinde merkezi idarelerden alınan paylar ve mali transferler yerel yönetimlerin en önemli gelir kalemini oluşturmaktadır. Doğrudan yerel yönetimler tarafından toplanan vergiler toplam gelirler içerisinde oldukça sınırlı kalmaktadır.

Bu kapsamda, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi ekonomik açıdan yüksek gelir tahsilatı sağlanabilen vergiler merkezi idare tarafından toplanmakta ve ardından bu gelirlerden elde edilen gelirler merkezi ve yerel idareler arasında belirli usullere göre paylaşılmaktadır. Ancak, söz konusu mali transferlerin dağıtımında ağırlıklı olarak nüfusun esas alınması yerel hizmet üretiminin kişi başına

hizmet maliyetleri ve finansmanı bakımından bu kalemlerden elde edilen gelirlerin belediyelerin hizmet sunumuna katkısı sınırlı olmaktadır. Bu noktada, Türkiye'de 1982 Anayasası 127'nci maddesinde mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanmasına emredilirken, diğer taraftan da Türkiye'nin de imzaladığı Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9'uncu maddesi üçüncü fıkrasında da, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır." biçiminde bir düzenleme yer almaktadır. [1]

Ayrıca, sürdürülebilir kalkınma ve bunun finansmanı için yenilenmiş küresel ortaklığı ortaya koyan ve Türkiye'de dahil olmak üzere, Birleşmiş Milletler (BM) üyesi ülkeler tarafından 2015 yılında kabul edilen Addis Ababa Eylem Gündemi Belgesinde, "modernize edilmiş, ilerici vergi sistemleri, gelişmiş vergi politikası ve daha verimli vergi tahsilatı yoluyla gelir yönetimini geliştirmek" ve "vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı sektörün ülke koşullarına uygun olarak kayıtlı ekonomiye entegre edilmesi çabalarının sürdürülmesi de dahil olmak üzere, vergi sisteminin adalet, şeffaflık, verimlilik ve etkinliğini arttırmaya çalışmak" önemli hedefler arasında gösterilmiş, ve mahalli idarelerin sürdürülebilir kalkınma için ihtiyaç duydukları yatırımların finansmanına yönelik olarak bunların kapasitelerinin güçlendirilmesi ve uygun yerel gelirlerin harekete geçirilmesi için gayret gösterilmesi hususu vurgulanmıştır.[2]

[1] "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı" (AYYÖŞ), Avrupa Konseyi tarafından kabul edilerek 15/10/1985 tarihinde imzaya açılmış ve 1/9/1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye ise söz konusu şartı, 21/11/1988 tarihinde imzalamış, 8/5/1991 tarihli ve 3723 sayılı "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun" 21/5/1991 tarihli ve 20877 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve AYYÖŞ, Türkiye açısından 1/4/1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

[2] United Nations, "Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development", New York, 2015. S. BM, Addis Ababa Eylem Gündemi, Kalkınmanın Finansmanına Dair Üçüncü Uluslararası Konferansı, Addis Ababa, Etyopya, 13–16/7/2015. BM Genel Kurulu 27/7/2015 tarihli ve 69/313 sayılı Kararı.

Bu doğrultuda, ulusal çapta ortaya çıkan olumsuz ekonomik koşulların etkilerinin sınırlandırılması, belediyelerin kullanabileceği kişi başına düşen gelirin artırılması bakımından belediyelerin öz gelirlerinin artırılması büyük önem taşımaktadır. Türkiye'de belediyelere tahsis edilen ilan ve reklam vergisi, toplam ekonomi, toplam vergiler ve toplam belediye bütçe gelirleri içerisinde her ne kadar düşük bir seviyede bulunsa da belediyelerin öz gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

Bu çerçevede, çalışmada, Türkiye'de ilan ve reklam vergisi uygulaması, verginin hukuki niteliği ekseninde incelenmiştir. Çalışma, altı kısımdan oluşmaktadır. Giriş kısmında, çalışmanın amacı, konusu, kapsamı ve sınırlılıkları, çalışmada kullanılan veri ve yöntem gibi araştırmanın özellikli noktalarının ele alınmış, daha sonra çalışmada sıklıkla kullanılan kavramlar üzerinde durulmuştur.

Daha sonraki, birinci kısımda 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu" (BGK) kapsamında yerel yönetimlerde vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları, ağırlıklı olarak Anayasa Mahkemesi (AYM) kararları ekseninde incelenmiştir. İkinci kısımda ise, ilan ve reklam vergisi, tarihi süreci, söz konusu verginin belediye gelirleri içerisindeki yeri, ilan ve reklam vergisinin konusu, mükellefi, matrah belirleme usulleri, tarifeler ile istisna ve muafiyetler gibi başlıklar altında ele alınmıştır. İlan ve reklam vergisinin tasarımına, söz konusu vergiye ilişkin tahsil yetkisine ve bu kapsamda, takip ve denetime ilişkin sorunların ele alındığı üçüncü kısımda, uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bunlara ilişkin yüksek mahkeme kararlarına yer verilmiştir. Dördüncü kısımda, bir önceki kısımda dile getirilen sorunların çözümü için alternatif öneriler geliştirilmiştir. Sonuç kısmında ise, çalışmada ortaya konulan hususlar ekseninde çalışmada öne çıkan hususlar değerlendirilmiş ve öneriler paylaşılmıştır.

A. Amaç, Konu, Kapsam ve Sınırlılıklar

Toplumsal hayatın işleyişi içerisinde birçok alanını kapsayan ve devlet otoritesinin gücüyle uygulanan hukuk kuralları içerisinde, Eski Romalılardan bugüne yapılan hukuk geleneği çerçevesinde ortaya çıkan "kamu hukuku" alanı, "kişilerin devletle ya da devletin diğer devletlerle ilişkilerini düzenleyen ve hukuki taraflar arasında devletin egemenliği-üstünlüğü ilkesi veya egemen güçler arası ilişkileri düzenleyen kuralları içermektedir"[3].

Devlet tarafından sunulan kamusal hizmetlerin finansman ihtiyacı kamu gelirlerinden yapılan tahsilat ve borçlanma yoluyla karşılanmaktadır. Kamu gelirleri; vergiler ve harçlar, mülkiyet ve teşebbüs gelirleri, alınan paylar ve cezalar, sermaye gelirleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. Kamu tarafından elde edilen bu gelirler, ilgili ülkedeki kamu yönetimi sistemi içerisinde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında paylaşılmaktadır. Bu noktada, ülke içerisinde belirli bir coğrafi sınır içerisinde mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan yerel yönetimler, özerklik derecesine göre bir kısım gelirlerini merkezi idareden aldıkları paylardan elde ederken yürüttükleri hizmetlerin finansmanının bir kısmını ise kanunla kendilerine tahsis edilen öz gelirlerden sağlamaktadırlar.

Türkiye uygulamasında, yerel yönetimlerin kendi öz gelirleri oldukça sınırlı olup yerel hizmetlerin finansmanı ağırlıklı olarak merkezi idareden alınan transferlerle sağlanmaktadır. Bununla beraber, mahalli idarelere emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve ilan ve reklam vergisi gibi bir kısım vergiler tahsis edilmiştir. Türkiye'de belediye öz gelirleri içerisinde önemli bir kalem olan ilan ve reklam vergisi uygulamasının hukuki yönü bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı ise, Türkiye'de

[3]Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

belediyelerin öz gelir kaynaklarından birini teşkil eden ilan ve reklam vergisini uygulamasında ortaya çıkan özellikli hususları tartışmak, karşılaşılan sorunların neler olduğunu tespit etmek ve bu sorunlara nasıl çözüm bulunabileceğini ve hukuki çerçeve içerisinde daha etkin bir yapının nasıl kurulabileceğini araştırmaktır. Araştırma kapsamında, belediyelere bırakılan ilan ve reklam vergisinin uygulanmasına esas teşkil eden hukuki esaslar ve uygulamada kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukuku alanında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkları ve bunlara ilişkin ilk derece vergi mahkemeleri ve Danıştay kararları esas alınarak söz konusu verginin incelenmesi ve yargı mercilerinin konuya ilişkin yaklaşımının ortaya konulması planlanmıştır.

Çalışmada, yöntem olarak kaynak tarama, ulusal adli mercilerin kararlarının incelenmesi ve ilan ve reklam vergisinde tarife ve oran belirleme açısından İstanbul Büyükşehir Belediyesinin ve idarenin vergi takip ve denetimi açısından Beykoz Belediyesinin örnek olay şeklinde incelenmesi söz konusu olmuştur. Ayrıca, ilan ve reklam vergisi tarife ve oranları incelenmiş, söz konusu vergiden yapılan tahsilata ilişkin tutar ve oranlar analiz edilmiştir.

Çalışmada, mahalli idare ve belediyelerin bütçe gerçekleşmelerine ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, belediye sayıları için İçişleri Bakanlığı, vergi tahsilatı açısından idari takip ve denetimin tahsilata etkisine yönelik olarak Beykoz Belediyesi, Türkiye'deki ilan ve reklamcılık sektörü ve sektördeki mecraların ekonomik hacmindeki gelişmelere dair olmak üzere Reklamcılar Derneği ve Deloitte verileri kullanılmıştır.

B. Kavramsal Çerçeve

Bu kısımda; çalışmanın genelinde sıklıkla kullanılacak vergileme ile ilgili temel terim ve süreçler hakkında kısaca bilgi verilmiş ve takip eden bölümlerde kullanılacak kavramlara yer verilmiştir. Bu kapsamda vergi kavramı ve vergileme ilkeleri üzerinde durulacaktır.

1. Mahalli İdareler

Mahalli idareler (veya yerel yönetimler)[4] tarafından tahsilatı gerçekleştirilen ilan ve reklam vergisinin genel olarak tartışılmasından önce, devletin genel yapısı içerisinde mahalli idarelerin (*local governments*) kavramsal düzlemde yerinin ve bu kavramdan ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması gerekmektedir. Bu bağlamda, mahalli idareler kavramı siyasi, hukuki veya ekonomik açıdan ele alınabilir. Bu noktada, devleti oluşturan birimler hakkında uluslararası düzlemde, hukuki veya siyasi açıdan üzerinde uzlaşılmış ortak bir tanım bulmak zordur. Bununla beraber, devletin yapısını oluşturan unsurlar tarafından gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin ölçümlenmesine rehberlik eden ve Birleşmiş Milletler, Uluslararası Para Fonu (IMF), İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) ve Avrupa Birliği (AB) Komisyonunun ortak katkısıyla hazırlanan "ulusal hesaplar sistemi" (System of National Accounts) tarafından ortaya konulan tanımlar uluslararası bir nitelik taşımaktadır.

Ulusal hesaplar sistemine göre kurumsal sektörler, kendi nam ve hesabına varlıklara sahip olup, yükümlülük oluşturabilen, kendi başına karar alma özerkliğine sahip ekonomik faaliyet gösterebilen ve diğer birimlerle işlem yapabilen, yurtiçinde yerleşik iktisadi birimler olarak tanımlanmaktadır. Bu çerçevede, kurumsal sektörlerde

[4] Çalışmada her iki ifade literatürde olduğu şekilde aynı anlamda kullanılmıştır.

kendi nam ve hesaplarına varlık sahibi olabilme ve yükümlülük altına girebilme, kendi adlarına karar alma yetkisine ve özerkliğine sahip olma, iktisadi faaliyette bulunabilme gibi özelliklerin bulunması yanında bunların hesaplarının derlenmesinin mümkün olması beklenmektedir.[5]

Birinci fonksiyonu mal ve hizmet üretmek olan kurumsal sektörlerin tasnifi, birimlerin ekonomik amaçları, fonksiyonları ve faaliyet türleri göz önüne alınarak yapılmakta, sektörler benzer iktisadi faaliyet içerisinde olan yurtiçi yerleşik kurumsal sektörlerin bir arada gruplandırılmasıyla oluşturulmaktadır. Kurumsal sektörler, ulusal hesaplar sistemindeki temel ilkeler gözetilerek, ülke içerisinde uygulanan politikalar çerçevesinde üretilen sınıflandırma ve raporlardaki ayrımlara bağlı kalmadan, gerçekleştirilmek istenen analizin türüne veya incelenmek istenen konunun mahiyetine göre sınıflandırılabilmekte ve/veya toplulaştırılabilmektedir.

Hukuki çerçevede gerçek kişiler ve kendisini oluşturan gerçek kişilerden ayrı ve onlardan bağımsız hukuki bir varlığı olan tüzel kişiler olmak üzere iki tür şahıs mevcuttur.[6] Gerçek kişiler veya gerçek kişi toplulukları hanehalkını oluştururken; tüzel kişiler; devlet, şirketler, vakıflar ve dernekler şeklinde gruplandırılabilmektedirler. Ulusal hesaplar sistemine göre ise, ekonomideki kurumsal sektörler; (i) genel devlet sektörü, (ii) hanehalkı sektörü, (iii) mâli olmayan şirketler sektörü, (iv) mâli şirketler sektörü, ve (v) hane halkına hizmet veren kar amacı gütmeyen kuruluşlar sektörü olmak üzere beş kurumsal sektöre ayrılmıştır.[7]

---

[5] European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank, **System of National Accounts**, New York, 2009. s. 61.
[6] 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 8/12/2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete. "Madde 47- Başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülenmiş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar."
[7] European Communities ve diğerleri, 2009. s. 65.

Söz konusu kurumsal sektörler içerisinde, genel devlet; belirli bir alanda siyasi süreçlerle kurulmuş olan ve diğer kurumsal sektörler üzerinde yasama, yürütme ve yargı otoritesi olan tüzel kişilik olarak tanımlanmaktadır.[8] Genel devlet, devletin fonksiyonlarını ifa etmek üzere oluşturulmuş bireysel ve toplumsal kolektif tüketime yönelik piyasa dışı çıktı üreten kamu idareleri ile kamu idareleri tarafından kontrol ve finanse edilen kuruluşlardan oluşmaktadır. Esas olarak gelirin ve servetin yeniden dağılımıyla meşgul olan genel devlet ve bağlı idarelerinin finansmanı zorunlu ödemelerle sağlanmaktadır.[9] Reel sektörde ve finansal alanda faaliyet gösteren sermayesinin çoğunluğu devlete ait kamu işletmeleri, genel devletle birlikte geniş anlamda kamu sektörü kapsamında ele alınmakla birlikte,[10] kurumsal sektörler içerisinde faaliyet alanına göre mâli kuruluşlar ve mâli olmayan kuruluşlar kurumsal sektörleri altında, genel devlet sektörü dışında yer almaktadır.[11]

Ulusal hesaplar sistemine göre, genel devlet kapsamında merkezi idare, eyaletler, mahalli idareler ve sosyal güvenlik kuruluşları olmak üzere (devlete bağlı birimler tarafından kontrol edilen ve piyasa dışı üretim yapan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar dâhil) dört alt sektör tanımlanmıştır.[12] Türkiye'de, merkezi yönetim bütçesi kapsamındaki kurum ve kuruluşlar, mahalli idareler, sosyal güvenlik kuruluşları ile Genel Sağlık Sigortası, fonlar, döner sermayeler, İşsizlik Sigortası Fonu ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinden (KİT) oluşan kamu kesimi kapsamındaki KİT'ler çıkartıldığında genel

[8] European Communities ve diğerleri, 2009. s. 78.
[9] European Commission, **European System of Accounts ESA 1995,** Eurostat, Brussels-Luxembourg,1996. s. 28.
[10] European Communities ve diğerleri, 2009. s. 435-436
[11] European Commission, 1996. s. 23, 25, 28.
[12] Sosyal güvenlik kuruluşlarının idari seviyelere dahil edildiği durumda alternatif olarak merkezi idare, eyaletler ve mahalli idareler olarak da sınıflandırılabilmektedir. Bkz. European Communities ve diğerleri, 2009. s. 80.

devlet tanımına ulaşılmaktadır.[13] Türkiye'nin hukuki ve mâli yapısı göz önüne alındığında, Türk idari sisteminde vergi ve benzeri gelir toplamaya yetkili genel devlet unsurları; merkezi idare, sosyal güvenlik kurumları ve mahalli idarelerdir.

Genel devlet altında en önemli unsur merkezi idaredir. Merkezi idarenin siyasi otoritesi ülkenin tamamında geçerlidir. Merkezi idare, yasama faaliyetleri, dış ülkelerle ilişkiler ve ülke savunması gibi siyasi sorumlulukları üstlenmektedir. Bu sebeple, merkezi idare iktisadi faaliyetlerle meşgul bütün yerleşik ve yerleşik olmayan birimler üzerine vergi salma yetkisine sahiptir.[14]

Türkiye'de merkezi idare, merkezi yönetim bütçesi, fonlar ve döner sermayeler toplamından oluşmaktadır. Merkezi idare tarafından yürütülen kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan gelirlerin toplanması ve bu hizmetler için yapılan harcamalar bütçe çerçevesi içerisinde gerçekleştirilmektedir. Merkezi idare bütçesi, 2006 yılı öncesinde genel ve katma bütçeli idarelerden oluşan konsolide bütçe olarak adlandırılırken, 2006 yılı başında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mâli Yönetimi ve Kontrol Kanunu sonrasında kapsamdaki kurum ve kuruluşlar ile bunların sınıflandırması değişerek genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri, özel bütçeli idareler ile düzenleyici ve denetleyici kurumlardan meydana gelen merkezi yönetim bütçesi olarak nitelendirilmektedir.[15]

---

[13] DPT, 2010 Yılı Programı, 01.11.2009 tarih, 27393 sayılı Resmi Gazete, 2009. s. 45. http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/10/2010_Y%C4%B1l%C4%B1_Program%C4%B1.pdf Erişim tarihi: 28/8/2019.

[14] European Communities ve diğerleri, 2009. s.80.

[15] 5018 sayılı Kanun öncesinde merkezi idare bütçesinin kapsamı genel ve katma bütçeli idarelerden oluşmaktaydı. Bkz. Mülga 1050 sayılı "Muhasebe-i Umumiye Kanunu", 09.06.1927 tarihli ve 206 sayılı Resmi Gazete. 5018 sayılı "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu", mad. 3, IV sayılı Cetvel, 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete. www.mevzuat.gov.tr Erişim Tarihi: 25/8/2019. İşbu Çalışmada kullanılan mevzuat metinlerine "T.C. Cumhurbaşkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü" tarafından desteklenen Resmi Gazete'nin http://www.resmigazete.gov.tr/ isimli internet adresinden ve "T.C. Cumhurbaşkanlığı Hukuk ve Mevzuat Genel Müdürlüğü" tarafından desteklenen "Mevzuat Bilgi Sistemi, e-Mevzuat" internet sayfası olan www.mevzuat.gov.tr internet adresinden erişilmiştir.

Genel devlet sektörü altında değerlendirilen bir diğer alt bileşen olan mahalli idareler, "hukuki ve idari yetkileri belirli bir coğrafi alanla ve belirli hizmetlerle sınırlı olan, mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması amacıyla kurulmuş bulunan ve kamusal faaliyet gösteren idari birimlerdir".[16] Mahalli idareler, kanuni yetkiye dayanarak, kendi coğrafi alanları içerisinde belirli vergileri toplamaya yetkili kılınabilmektedir.

Türkiye uygulamasında, Anayasa'da sınırları çizildiği üzere, "*Mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileridir*."[17.] Anayasa'da "*mahallî idarelerin kuruluş ve görevleri ile yetkileri, yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenleneceği*" hükme bağlanmıştır.[18] Türk Dil Kurumuna göre de, yerel yönetim, "*İl, belediye veya köy halkının oradaki ortak yerel gereksinimlerini karşılayan ve genel karar organları oradaki halk tarafından seçilen kamu tüzel kişisi, mahallî idare.*" şeklinde tanımlanmaktadır.[19]

5018 sayılı Kanunda, mahalli idareler; "*yetkileri belirli bir coğrafi alan ve hizmetlerle sınırlı olarak kamusal faaliyet gösteren belediye, il özel idaresi ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareleri*" şeklinde tanımlanmaktadır.[20] Mahalli idarelerin kapsamının tespitinde iktisadi büyüklükleri ve verilerinin derlenebilmesi bakımından ikinci yaklaşımın daha kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Bununla beraber, bu çalışmanın konusunu oluşturan ilan ve reklam

[16] European Communities ve diğerleri, 2009. s.81
[17] 18/10/1982 tarihli 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 127, 09/11/1982 tarihli ve 17863 Mükerrer sayılı Resmi Gazete.
[18] Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, md. 127.
[19] Türk Dil Kurumu, Güncel Türkçe Sözlük, 2019. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5d7d5dcb262a61.39983079 Erişim Tarihi: 15.8.2019.
[20] 5018 sayılı "Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu", md. 3/e. 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmi Gazete.

vergisinin 2464 sayılı Kanunun 12 ve 13'üncü maddeleri (5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu" uyarınca büyükşehir belediyeleri de dâhil olmak üzere) gereğince çalışmamızın odağında belediyeler yer almaktadır. Bu noktada, ilerleyen kısımlarda mahalli idareler veya yerel yönetimler kavramı belediyelerin yetkili organları, görev ve yetkileri esas alınarak kullanılmıştır. Anayasa ve ilgili kanunlar gereğince, yerel yönetimler kapsamında olan "il özel idareleri ve köyler" veya 5018 sayılı Kanunda geniş anlamda yerel yönetimler kapsamında değerlendirilen "mahalli idare birlikleri" çalışma kapsamı dışında tutulmuştur.

2. Belediye

Türkiye'de belediyeler; büyükşehir belediyeleri, büyükşehir dışındaki il belediyeleri şeklinde temelde ikiye ayrılmaktadır. Büyükşehir belediyeleri ve büyükşehir ilçe (ilk kademe) belediyeleri, 5216 sayılı Kanuna göre yönetilirken, diğer belediyeler ile 5216 sayılı Kanunda hüküm bulunmadığı hallerde büyükşehir ve ilçe belediyeleri 5393 sayılı "Belediyeler Kanunu" çerçevesinde yönetilmektedir.

5393 sayılı Kanuna göre "belediye" "Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisini" ifade etmektedir.[21]

Büyükşehir belediyesi uygulamasının Türk idare sistemi içerisinde yer alması ve gelişmesi 1982 Anayasası sonrasında olmuştur. 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 127'nci maddesinde yer alan *"Kanun, büyük yerleşim merkezleri için özel*

[21] 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı "Belediye Kanunu", md.3. 13/7/2005 tarihli ve 25874 sayılı Resmi Gazete.

yönetim biçimleri getirebilir."[22] hükmüne dayanılarak öncelikle 18/1/1984 tarihli ve 2972 sayılı "Mahalli İdareler İle Mahalle Muhtarlıkları ve İhtiyar Heyetleri Seçimi Hakkında Kanun" ile üç en büyük şehir olan Ankara, İstanbul ve İzmir'de büyükşehir belediyeleri kurulmuştur. Daha sonra, 195 sayılı "Büyük Şehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (KHK) ve bunu takiben 3030 sayılı "Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun" ile büyükşehir belediyelerinin yasal çerçevesi oluşturulmuştur.[23] Daha sonra ise, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunun TBMM'de kabul edilip yürürlüğe girmesiyle 3030 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı "On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" uyarınca Türkiye'deki büyükşehir belediyesi sayısı 30'a ulaşmıştır.

Büyükşehir belediyelerinin görev ve sorumluluklarına ilişkin asli hukuki çerçeveyi oluşturan 5216 sayılı Kanuna göre "büyükşehir belediyesi"; *"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 kişisini"* ifade etmektedir.[24]

[22] 18/10/1982 tarihli 2709 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasası", md. 127. 09.11.1982 tarih ve 17863 Mükerrer sayılı Resmi Gazete.
[23] 27/6/1984 tarihli ve 3030 sayılı "Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun". 9/7/1984 tarihli ve 18453 sayılı Resmi Gazete.
[24] 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu", md. 3. 23/7/2004 tarihli ve 25531 sayılı Resmi Gazete.

5393 sayılı Kanuna göre, il ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunlu olup nüfusu 5.000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilmektedir.[25] Yine, toplam nüfusu 750.000'den fazla olan illerin il belediyeleri kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilmektedir.[26] Herhangi bir ilde büyükşehir belediyesi kurulmuş ise söz konusu belediyelerin sınırı ilin mülki sınırlarıdır. Bu sebeple, söz konusu illerde il özel idareleri bulunmamaktadır. İldeki büyükşehir ilçe belediyeleri ise büyükşehir belediyesinin faaliyette bulunduğu aynı alanda bölümlendirilmiş olarak 5216 sayılı Kanunda öngörülen görev ve yetki dağılımını esas alarak faaliyette bulunmaktadırlar.

Türkiye'de Ağustos 2019 itibariyle 1389 adet belediye bulunmaktadır. Bunların dağılımını gösteren Tablo (Tablo 1) aşağıda sunulmaktadır. Büyükşehir belediyesi sayısı 30 olmasına rağmen, buralardaki büyükşehir ilçe belediyeleri sayısı 519 adetle, 403 adet olan müstakil ilçe belediyelerinden oldukça yüksektir.

Tablo 1 Türkiye'de Mülki İdare Birimleri ve Yerel Yönetimler

Mülki İdare	
İl Sayısı:	81
İlçe Sayısı:	922
Yerel Yönetimler	
İl Özel İdaresi	51
Köy	18.288
Belediye Sayısı	**1.389**
Büyükşehir Belediyesi Sayısı:	30
İl Belediyesi Sayısı:	51
Büyükşehir İlçe Belediyesi Sayısı:	519
İlçe Belediyesi Sayısı:	403
Belde Belediyesi Sayısı:	386

Kaynak: İçişleri Bakanlığı, 2019[27]
https://www.eicisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx , Erişim Tarihi: 31/8/2019.

[25] 5393 sayılı "Belediye Kanunu", md. 4.
[26] 5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu", md. 4.
[27] İçişleri Bakanlığı, Mulki İdari Bölümleri, 2019. https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx , Erişim Tarihi: 31/8/2019.

Türkiye'de, mahallî idarelerin sınırlı ölçüde vergilendirme yetkileri mevcut olup, gelirlerinin önemli bir kısmı merkezi idareden vergi gelirleri tahsilatına bağlı yapılan transferlerden oluşmaktadır. Bununla birlikte, emlâk vergisi, ilan ve reklâm vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigorta vergisi ve çevre temizlik vergisi gibi bazı vergiler mahalli idareler tarafından tahsil edilmektedir.

3. Vergi

Genel olarak devletin gelir kaynakları vergi gelirleri ve vergi dışı gelirler olarak gruplandırılmaktadır. Devletin en temel gelir kaynağı olan vergi; diğer kurumsal sektörlerden devlet birimlerine cebri ve karşılıksız nitelikte ayni veya nakdi olarak yapılan ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır.[28] Daha kapsamlı bir tanımda ise, vergi; "devletin veya devletten vergilendirme yetkisi alan diğer kamu idarelerinin, kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, kanuna dayanarak ve usulüne uygun olarak, gerçek ve tüzel kişilerden, hukuki cebir altında, karşılıksız olarak ve geri vermemek üzere aldıkları para" olarak ifade edilmektedir.[29]

Vergi kavramı, bütçe gelirleri içerisinde ve kamu mâli istatistiklerinde vergi olarak isimlendirilmese de mahiyeti itibariyle diğer kurumsal sektörlerden cebrî nitelikte karşılıksız olarak devlete yapılan diğer ödemeleri de kapsamaktadır. Bu bakımdan, kanuni olarak isimlendirmeden ziyade konulan mali yükümlülüğün hukuki ve iktisadi mahiyetinin esas alınması gerekmektedir. Vergiler başta olmak üzere, ulusal hesaplardaki bazı kavramlar ülke uygulamalarında kendilerine karşılık gelen idari kavramlardan farklılık gösterebilmektedir. İdari kayıtlarda yer alan verilerin temelinde yatan kavramlar

[28] European Communities ve diğerleri, 2009, s.143.
[29] DPT, **8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** 2001. s. 7.

ülkede uygulanan mevzuat ile şekillenmekte ve genellikle birbiriyle uyumlu olmamaktadır.

Verginin maliyeciler tarafından pek çok tanımının yapıldığı görülmektedir. Ancak, yapılan bütün tanımlamalar arasında vergiyi bugünkü anlayışa en uygun şekilde tanımlayan maliyecilerin başında gelen Gaston JEZE'e göre: "vergi, belirli bir hizmet karşılığı olmamak ve geri verilmemek üzere kamu harcamalarını karşılamak amacıyla fertlerden cebir yolu ile alınan bir paradır."[30] JEZE tarafından yapılan tanımlamaya baktığımızda karşımıza verginin altı (6) adet karakteristik yönü karşımıza çıkmaktadır:[31]

1. Vergi mali bir yükümlülük olup ancak nakden ödenir.
2. Vergi, devlet tarafında sunulan hizmetlerin karşılığı olarak değil bedelsiz olarak alınır.
3. Vergi kanuna dayanarak cebren alınan bir ödemedir.
4. Vergilemede, devlet erkini elinde bulunduranların olabilecek sübjektif ve keyfi uygulamalarının önünü almak maksadıyla önceden tespit edilmiş ve kesin olarak belirlenmiş kurallara uyulur.
5. Vergi kamusal giderleri karşılamak amacıyla alınır. Ancak, eskiden devletler vergiyi sadece çeşitli kamu harcamalarını karşılamak maksadıyla toplasalar da, günümüzde vergiye farklı anlam ve fonksiyonlar yüklenmiştir; gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik istikrarı sağlamak ve ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak amacıyla maliye politikası çerçevesinde yeni vergiler konulabilmekte ya da mevcut vergiler kaldırılabilmektedir.

[30] H. Nadaroğlu, .**a.g.e.** s. 215.
[31] H. Nadaroğlu, **a.g.e.** s. 215-216.

6. Fertlerin vergiyi ödemek zorunda olmalarının nedeni, siyasal yönden teşkilatlanmış bir toplumun üyesi bulunmaları veya üye olmasalar da o an için böyle bir toplumun sınırları içinde yaşamalarıdır. Devletin egemenlik kurmuş olduğu toprak parçası üzerinde yaşayan siyasi topluluğun üyesi olmamakla birlikte söz konusu topraklarda faaliyet gösterip kanunda öngörülen vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren gerçek ve tüzel kişilerin de vergi ödemek zorunda olmalarını açıklamaktadır.

Buna göre, vergi, "çeşitli kamu giderlerini karşılamak üzere, devletin egemenlik gücüne dayanarak egemenliği altındaki toprak parçasında yerleşik veya burada faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerden yasalar ya da belirli objektif kurallar çerçevesinde nihai, karşılıksız ve cebren alınan iktisadi kıymetler" şeklinde tanımlanabilir.

Her ne kadar geçmiş dönemler de bir takım özel maksatlar için varlık vergisi gibi bazı olağanüstü vergiler salınmışsa da günümüzde vergilemenin hedefi salt kamu harcamalarını karşılayabilecek oranda mali kaynak yaratmak değil bunun yanında devlet yönetimini elinde bulunduranlar, vergilemeyi bir maliye politikası aracı olarak kullanmak suretiyle ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmeyi de hedeflemektedir. Dolayısıyla, vergileme ile toplumsal faydanın en üst seviyeye çıkarılması, vergileme ilkeleri ile uyumlu bir vergi sisteminin ihdas edilmesi ile mümkündür.

4. Vergileme İlkeleri ve Yerel Vergiler

Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerin veya bir vergi sisteminin beklenen ekonomik, sosyal ve mali işlevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan vergi kombinasyonunun meydana getirilmesinde, tekniğinde ve uygulamasında özen

gösterilmesi gereken, uzun yılların tecrübesi sonucu oluşmuş ve/veya iktisadi ve mali düşünce sistemi içinde önerilmiş esas ögeler veya kurallardır. Vergileme ilkeleri ve vergilemenin temel esasları ifadeleriyle, vergi konulması sırasında uyulacak nizamlar ve verginin konulmasından umulan hedefler kast edilmektedir.

Bu anlayışa bağlı olarak vergileme ilkeleri çeşitli şekillerde tasnif edilegelmiştir. Adam Smith'den günümüz mali teorisyenlerine kadar birçok yazar tarafından ele alınan bu ilkelerin bazıları ile ilgili genel bir mutabakat meydana gelmiştir. Bu noktada, vergilemede genellik, belirlilik ve adalet ilkelerine kısaca değinildikten sonra araştırma konumuz açısından önem taşıyan vergilerin kanuniliği ilkesi ve yerel vergilendirmeye ilişkin vergileme ilkeleri üzerinde durulacaktır.[32]

"Vergide genellik ilkesi", herhangi bir ayırım yapılmaksızın parasal güce sahip olan herkesin vergi önünde eşit olmasını ve ilke olarak tüm toplum bireylerinin vergi ödemek suretiyle vergi yüküne katlanmasını ifade etmektedir.[33] Herkesin, mali gücüne göre vergi ödemesi vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır.[34]

"Vergilemede adalet ilkesi" ise, aynı ekonomik düzeyde bulunanlara eşit davranılması, benzer parasal güce sahip kişilerin aynı vergi yüküne katlanmaları anlamına gelmektedir. Literatürde vergilemede yatay adalet olarak nitelendirilen bu duruma karşılık, eşit olmayanlara eşitsizlikleri ölçüsünde farklı davranılması gerekmektedir.[35] Vergilemede dikey adalet olarak nitelendirilen bu ilkenin sağlanmasında mali güç ve bireylerin katlanacağı fedakârlığın derecesi temel

[32] Abdurrahman Gençbay, Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri, C. Göker (ed.) içinde **Yargı Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri, Ankara Hukuk Toplantıları,** Ankara Üniversitesi Yayınları No:300, 2011. s. 13-25.
[33] A. Akdoğan, 2007, s. 193.
[34] A. Akdoğan, a.g.e., s. 195.
[35] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 191.

belirleyiciler olarak öne çıkmaktadır. Mali güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin parasal ve hususi durumları göz önünde bulundurularak alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, herkesin parasal gücü ile orantılı olarak vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise kişilerin mali güçleri ile doğru orantılı olarak vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne şahsi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder.[36]

Anayasa Mahkemesine (AYM) göre "vergide genellik ilkesi", "mali güç" parametresi üzerinden "vergide eşitlik ilkesi" ile ilişkilendirilmektedir. Bu konuyla ilgili AYM kararının gerekçesinde söz konusu ilkeler arasındaki ilişki ve bunların hukuk devleti ilkesi ile bağlantısı ortaya konulmuştur. Bu çerçevede, "hukuk devletinde, vergilendirmenin temel ilkelerinin gözetilmesi, vergilendirmeye ilişkin yasalarda bireylerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması" gerektiğinden bahisle mali güç, vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri arasındaki irtibat şu şekilde açıklanmıştır:

"Verginin mali güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında mali güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasa koyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir.

Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Mali güce göre vergilendirme,

[36] Anayasa Mahkemesinin 20.03.2008 tarih ve **E:**2004/94, K.2008/83 sayılı Kararı. 01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete.

verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre mali gücü fazla olandan mali gücü az olana göre daha fazla vergi alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, mali gücü fazla olanın mali gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır…

… verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, mali güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa'nın öngördüğü ilkeleri gözetecek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan mali gücü de yansıtmalıdır."[37]

"Vergilemede belirlilik ilkesi" ise verginin muayyen olmasının sağlanması, verginin temel ögelerinin ilgili düzenleyici işlemde belirtilmesini gerekli kılmaktadır.[38] Geleneksel anlamda "vergilemede belirlilik ilkesi", verginin konusunun, vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin gerek idare, gerek vergi yükümlüleri bakımından muayyen ve kati olmasını anlatır. Vergilerle ilgili işlem ve kuralların muayyen ve bütün mükellefler tarafından kolay anlaşılabilir olması vergilendirmede keyfiliğin önlenmesi amacını gütmektedir. Bu amaca uygun olarak, örneğin Gelir Vergisi

[37] Anayasa Mahkemesinin 20.03.2008 tarih ve **E:**2004/94, K.2008/83 sayılı Kararı. 01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete.
[38] N. Çağan, 1982, s. 172.

Kanununda gelir vergisine tabi gelir unsurları tahdidi olarak sayılmış ve tarif edilmiş[39], vergilenecek unsurların belirlenmesine çalışılmıştır.

"Vergilemede yasallık (kanunilik) ilkesi", idarenin keyfi ve takdiri uygulamaların önünü alacak ilkelerin kanunda yer verilmesini öngörmekte[40] ve bireylerin mülkiyet hakkı başta olmak üzere bireysel hak ve özgürlüklerin anayasal güvenlik sınırları ile kamu gücüne karşı koruması hedeflenmektedir. Eşit olmayan taraflar arasında gerçekleşen dikey bir ilişki olan vergi ilişkisinde taraflar arasındaki yükümlülükleri belirleme yetkisinin münhasıran yasama organına tanınmış olması, "*verginin kanuniliği ilkesi*"ni meydana getirmiştir. Hukuk devleti ve yasama yetkisinin devredilemezliği ilkeleri zorunlu bir sonucu olarak, yasama organı haricinde hiçbir organ vergi koyma, kaldırma ve değiştirme yetkilerine sahip değildir. Bu kapsamda, Anayasa'nın 7'nci maddesi uyarınca "*Yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez."* Dolayısıyla, münhasıran yasama organını yetkili ve görevli olduğu verginin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesine ilişkin düzenlemeler veya düzenleyici idari işlemlerle ya da yargı organlarının yorum sınırlarını aşacak şekilde hâkimin kararlarıyla hukuk yaratması suretiyle gerçekleştirilemez. Vergi yargılamasında karşılaşılabilecek kanun boşluklarının kıyasa varmayan yorum yöntemleriyle doldurulamadığı durumlarda, bu boşlukların ya da eksikliklerin yasama organınca yapılacak yasal düzenlemelerle oldurulması gerekmektedir.[41]

Vergilendirme yetkisinin münhasıran yasama organınca kullanılıyor olmasını sağlayan yasallık (kanunilik) ilkesinin başka bir neticesi de; yasama organı vergilemeye

---

39 Gülsen Güneş, "4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", **Prof. Dr. Adnan TEZEL'e Armağan,** Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000, s. 263.

40 Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ekim 2011.

41 Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980, s. 141.

ilişkin olarak bir düzenleme yapmadan önce vergiden bahsedilemeyecek, devlet ile kişiler arasında vergi ilişkisi doğmayacaktır. Diğer bir deyişle, başka hiçbir organ vergi koyamayacağı için, verginin bütün asli unsurlarıyla uygulamaya konulabilecek şekilde kanunla belirlenmesi gerekmektedir.[42] "Verginin yasallığı ilkesi", verginin yanında, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklere ilişkin yapılan bütün düzenlemeleri kapsamaktadır.[43]

Hukuk devleti kavramı, kişilerin kendilerine uygulanacak kuralları bilmeleri, daha açık bir ifadeyle hukuki güvenlik içinde bulunma durumunu da içerdiği çağdaş demokratik toplumlarda kabul edilmektedir. Kişiler, devletin vergisel düzenlemeler yoluyla hak ve özgürlükler alanlarına yönelik müdahaleleri önceden tahmin edebilme ve yaşamlarını buna göre plan yapabilme hakkına sahiptirler. Böylece kişiler keyfilikten uzak, güvenlik kaygısı taşımadan ve tedirgin olmadan güvenle geleceklerini planlama ve yaşama hakkına sahip olabilirler. Şöyle ki, kişiler ödedikleri vergilerle harcamalarının bir kısmından feragat etmektedirler. Yasayla konulmamış olan bir vergiyle ilgili, zorla tahsil yoluna başvurulması, herhangi bir suç örgütünün zorla para toplamasından faklı olmayacaktır. Zira devletle suç örgütünü biri birinden ayıran temel nokta, kamu gücünü kullanan devlet aygıtının yasalara ve hukuka bağlı olarak hareket etmesidir.[44]

AYM 26.01.2011 tarih ve E.2009/42, K.2011/26 sayılı kararıyla, kanunilik ilkesiyle ilgili olarak;

"Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi olan verginin yasallığı ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu

[42] Abdullah Tekbaş, "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C12 Özel Sayı, s. 174-175 İzmir 2010
[43] Anayasa Mahkemesi, **a.g.e.**
[44] Gözde Erkin, "Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Ankara Barosu Dergisi** 2012/3 s.241

olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır. Başka bir deyişle, verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korur. Bu kapsamda; vergide yasallık ilkesi, vergiyi doğuran olayın, verginin konusunun, matrahının ve oranının kanun ile belirlenmesi gerektiği[45]*"*

hususunu vurgulamıştır.

Cumhurbaşkanına yasalarla belirlenen sınırlar dâhilinde vergi oranlarını belirleyebilme yetkisinin verilmesi vergilerin kanuniliği ilkesinin bir istisnası olarak değerlendirilebilir. Bu bakımdan, vergilerin kanuniliği ilkesi, her zaman mutlak bir şekilde uygulanma imkânı bulamamaktadır. Günümüzde ülkelerin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik, hukukî ve siyasal şartlardan dolayı vergilemeye ilişkin bazı yetkilerin yürütme organına devri ihtiyaç haline gelmektedir. Nitekim bu kaygılar gözetilerek Anayasa'da *"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanı'na*[46] *verilebilir"* hükmüyle Cumhurbaşkanına, yukarıda belirtilen çerçevede "*değişiklik yapma yetkisi"* verilmiştir. Ancak, yürütme organına verilen bu yetki konu ve kapsam bakımından sınırlandırılmıştır. *Konu bakımından*, Cumhurbaşkanına mali yükümlülüklere ilişkin muaflık, istisna ve indirimler ile kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içerisinde oranları belirleme yetkisi

[45] Anayasa Mahkemesinin 26.01.2011 tarih ve **E:**2009/42, K.2011/26 sayılı kararı 14/05/2011 tarihli ve 27934 sayılı Resmi Gazete.
[46] 21/1/2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir. Anayasa, md. 73/IV.

verilmiştir.[47] AYM'nin yerleşik içtihatlarında da mali yükümlülüklerin kanunla konulması konusunda;

"Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel ögelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.[48]"

Değerlendirmesi yapılmıştır. Bu çerçevede, yürütme organı olan Cumhurbaşkanına verilen yetki, yeni vergilerin konulması ya da kaldırılması konusunda değil, yalnızca kanunla konulmuş olan mali yükümlülüklerin nasıl ve ne oranda uygulanacağı hususunda olmalıdır.[49]

Vergileme ilkeleri yerel vergilendirme bağlamında değerlendirildiğinde ise, vergilemede adalet, eşitlik gibi genel vergileme ilkelerinin yanında yerel yönetimlerde vergilemeye ilişkin birtakım ilkeler öne çıkmaktadır. Yerel vergilerin, verginin matrahını oluşturan iktisadi unsurların daha düşük vergi tarifelerinin uygulandığı başka bölgelere veya yerel yönetim birimlerine taşınması imkânı olmayan başka bina, arsa ve arazi gibi vergi konularından oluşmasını öngören ilkeye yerleşik vergi matrahı denilmekte[50] ve

---

[47] Yusuf Karakoç, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15 Özel Sayı Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan s. 1267-1268 İzmir 2013.

[48] Anayasa Mahkemesi, 10.04.2013 tarih **E:**2012/158, **K:**2013/55 sayılı Kararı 18/01/2014 tarihli ve 28886 sayılı Resmî Gazete

[49] Y. Karakoç, 2013, s.1268

[50] B. Nacar, a.g.m. s.165

yerel vergilerin kaynağının bu nitelikteki vergi matrahından oluşması gerektiği belirtilmektedir. Bunun yanında, yerelde sunulan hizmetlerin fiyatlandırılması suretiyle bu hizmetlerin finanse edilmesini öngören etkinlik ilkesinin yanında, elde edilecek gelirlerin, dolayısıyla, vergi matrahının ekonomik gelişmelere duyarlılığının az olmasını öngören vergi gelirlerinin istikrarı ilkesi veya yerel vergilerin en düşük yönetim maliyetleriyle toplayabilecek bir yapıya sahip olmasını öngören iktisadilik ilkesi gibi ilkeler yapısal ve operasyonel açıdan vergilemenin ekonomik boyutunu ilgilendirmektedir.

Öte yandan, yerel yönetimlerin özerkliği ve gelirlerinin görevleriyle uyumlu olmasına ilişkin ilkeler konunun ağırlıklı olarak hukuki ve siyasi boyutunu oluşturmaktadır. Belediyelerin, üretecekleri kamu hizmetlerinin miktarını ve türlerini ve bunların finansmanını belirleme konusunda özerk olmalarını öngören özerklik ilkesi [51] son dönemde uluslararası düzlemde önem verilen önemli bir ilke olarak öne çıkmaktadır.

Vergi gelirlerinin yeterliliği konusu yerel vergilendirmede öne çıkan bir diğer önemli konudur. Yerel vergilerden sağlanan finansman, üretilmek istenen kamu hizmetlerini karşılayacak düzeyde olmalıdır. Bu durum, değişen ekonomik koşullar karşısında yerel vergi sisteminin en azından gider kalemlerindeki değişmeleri takip edebilecek kadar bir esnekliğe sahip olmasını ve yerel vergi sisteminin, "spesifik" vergilerden ziyade "ad valorem" vergilerden oluşturulmasını gerektirmektedir.[52] Vergi gelirlerinin yeterliliği ilkesi, doğrudan özerklik ile ilişkilendirilen önemli bir ilkedir.

[51] B. Nacar, a.g.m. s.164.
[52] B. Nacar, a.g.m. s.164

5. İlan ve Reklam

"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam" ilan ve reklam vergisi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu noktada, "ilan ve reklam" kavramından ne anlaşılması gerektiği önem taşımaktadır.

İlan kelimesi, aşikar etmek, meydana koymak, açığa vurmak, umuma bildirmek anlamında kullanılan Arapça kökenli (اعلان - i'lân) kelimesinden gelmektedir.[53] Türk Dil Kurumu (1998) Türkçe Sözlüğünde ise *ilan* [54] duyuru, açıkça bildirme olarak ifade edilmiştir. *İlan* kelimesinden türetilmek suretiyle "i*lan etmek*", "*ilan vermek*" gibi yardımcı fiille oluşturulmuş bileşik fiillerin yanında yapım ekiyle oluşturulan ve meslek ismi olan "*ilancılık*" kelimesi günlük hayatta sıklıkla kullanılmaktadır.

Ancak, *ilan* kelimesi duyuru yapan kişilerden duyuru yapılan kişilere yöneltilmiş bir mesaj verme işleminin genel adı olup, mesajın kim tarafından yapıldığı, içeriği, yöntemi ve bağlamı gibi iletişimin farklı boyutları konusunda bir fikir vermemektedir. Oysa ilan etmek ve ilan kelimesini karşılamak üzere, fakat duyurunun yeri, zamanı, içeriği muhatabı, ticari veya resmi olup olmaması gibi değişkenlere göre ortaya çıkan farklılıkları gösteren değişik kelimeler Türkçe'de kullanılmamaktadır.[55]

İlan Osmanlı döneminde hem bugün resmi ilan denilen kamusal nitelikteki duyuruların, hem de özel kişilerin satılık ev ve benzeri nitelikteki ilanları gibi ticari mahiyetteki ilanları karşılayan ortak bir kavram olarak kullanılmaktaydı. Bu noktada, 1900'lü yılların başında ilan ve reklam arasındaki farklılığın farkına varılmıştır.[56] Buna

---

[53] Ali Nazıma, Faik Reşad, **Mükemmel Osmanlı Lügatı**, Hazırlayanlar: Necati Birinci, Kazım Yetiş, Fatih Andı, Erol Ülgen, Nuri Sağlam, Ali Şükrü Çelik, Ankara, Türki Dil Kurumu, 2002. s. 166.

[54] Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Sekizinci Baskı, Ankara, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Cilt 1., 1998. s. 1065.

[55] Bu kapsamda, örneğin, İngilizce'de ilanın niteliklerine bağlı olarak public notice, proclaim, declare, due notice, deed poll, promulgate, enounce, banns, advertising, notice, notify, anouncement, staffer, call, acclaim, avow vb. farklı kelimeler kullanılmaktadır.

[56] Fatma Gökçen Demirel, **Türkiye'de İlan Ve Reklam Politikaları (1950-1960),** Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Halkla İlişkiler ve Tanıtım Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2010. s. 4-5.

karşılık, 1340 [1924] tarihli ve 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanununda İlan Resmi düzenlemesi bu konuda genel bir farkındalık oluşmadığına işaret etmektedir. 1/7/1948 tarihli ve 5237 sayılı Kanunda ise "ilan ve reklam" ifadesi birlikte kullanılmakla beraber kelimenin "ticari" içeriği güçlü bir şekilde vurgulanmamaktadır. Demirel (2010) 1961 yılında çıkarılan 195 sayılı Basın İlan Kurumu (BİK) Kanununda resmi ilan ve hususi ilan ve reklam ayrımının yapılmasının bu konudaki önemli bir gelişme olduğunun altını çizmektedir.[57] Buna göre, 195 sayılı BİK Kanununda, mevzuat gereği yayımlanması mecbur olan veya kamu idareleri, kamu tüzel kişiliğini haiz kamu kuruluşları ile sermayesinin yarısından fazlası kamu hukuku tüzel kişilerine ait bulunan teşekküllerin verdikleri reklam mahiyetini taşımayan ilanların "resmi ilan" sayılacağı hükme bağlanmıştır.[58] 195 sayılı Kanunda özel ilanlar ve reklamlar ise şu şekilde tanımlanmıştır.

"Madde 40 – Resmi ilan sayılmıyan ve gerçek ve tüzel kişiler tarafından gazete ve dergilerde yayınlanmak üzere verilip de reklam mahiyetinde bulunmıyan ilanlar, hususi ilan sayılır.

Satışı artırmak gibi ticari gayelerle veya bir şeye veya bir fikre rağbet sağlamak gibi maddi veya manevi bir menfaat temini maksadiyle gazete ve dergilerde yazı, resim veya çizgilerle yapılan ilanlar, reklam sayılır."[59]

Buna göre, 195 sayılı BİK'te, ilan kavramı resmi ve özel olmak üzere ikiye ayrılmakta, özel ilanlar içerisinde "ticari gayelerle" veya "maddi veya manevi menfaat temini maksadiyle" yapılanlar "reklam" olarak nitelendirilmektedir. BİK'teki tanıma göre, kapsam içerisinde yalnız gazete ve dergilerde yapılanlar reklam olarak nitelendirilse

[57] F. G. Demirel, 2010, s.5.
[58] 2/1/1961 tarihli ve 195 sayılı "Basın İlan Kurumu Teşkiline Dair Kanun". md. 29. 9/1/1961 tarihli ve 10702 sayılı Resmi Gazete.
[59] 2/1/1961 tarihli ve 195 sayılı" Basın İlan Kurumu Teşkiline Dair Kanun", md. 40.

de, gelişen teknolojiye bağlı olarak televizyon ve internet gibi reklam yapmaya müsait diğer platformlar da dikkate alındığında "reklam" tanımının kapsamının gazete ve dergilerde yapılan reklamlardan ibaret olmayacağı açıktır. Bu bağlamda, Çetintürk (2010) tarafından, reklamın bir iletişim biçimi olmasından yola çıkılarak, reklamın normal iletişimden farkı noktasında *kitle iletişimi olması ve ticari veya ücretli olması* özelliklerine vurgu yapılmaktadır. Buna göre, reklam kavramının, Dutka (2000) tarafından yapılan tanıma atıfla *"Reklam, kitleye yönelik, parayla yapılan; nihai amacı bilgi vermek, tutum-eğilim geliştirmek, eyleme geçmeyi sağlamak (genellikle bir ürün ya da hizmeti satınalma) olan bir iletişimdir*." şeklinde özetlenebileceği değerlendirilmektedir.[60] [61]

[60] Naim Çetintürk, "**Basılı Reklamlardan Geleneksel İlan ve Advertorial (Tanıtıcı Reklam) Uygulamalarının Karşılaştırılması**", İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Pazarlama Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009. s.2.

[61] Solomon Dutka, "**DAGMAR Ölçülür Reklam Sonuçları İçin Reklam Hedeflerini Tanımlamak**", Çev. Haluk Mesci, 1. baskı., İstanbul, Reklamcılık Vakfı Yayınları, Mayıs 2000. s.59. aktaran Çetintürk **a.g.e.** s.3.

BİRİNCİ BÖLÜM

YEREL YÖNETİMLERDE VERGİLENDİRME YETKİSİ VE SINIRLARI

I. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU KAPSAMINDA YEREL YÖNETİMLERİN VERGİLENDİRME YETKİSİ

Bu bölümde, 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu" (BGK) kapsamında "yerel yönetimlerde vergilendirme yetkisi", BGK kapsamı ve yerel vergilendirmenin tanımı ve kullanımı bağlamında "yerel yönetimlerde vergilendirme yetkisi" başlığı altında değerlendirmeler yer almıştır. Daha sonra ise, "yerel yönetimlerde vergilendirme yetkisinin sınırları"; yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine ilişkin AYM Kararları ve ilgili mevzuatın değerlendirilmesi suretiyle tartışılmıştır.

A. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisi

"Sınırsız vergilendirme yetkisi ister istemez yok etme yetkisini de içermektedir."[62] Devletlerin topluma sundukları kamu düzenin sağlanması ve altyapı hizmetlerinin götürülmesi gibi kamu hizmetlerinin finansmanında vergilerin önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak

[62] Daniel Webster, McCulloch v. Maryland davası savunması, ABD Yüksek Mahkemesi, 17 U.S. 327 (1819). Aktaran Herman M. Knoeller, The Power to Tax, 22 **Marq. L. Rev.** 125 (1938). Available at: http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol22/iss3/2 Erişim tarihi: 25/8/2019.

vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanabilir.[63] "Devletin kamu gelirleri vergi almaya ilişkin yetkisini kullanması dar anlamda vergilendirme yetkisini ifade ederken devletin gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin kullanılan yetkiye geniş anlamda vergilendirme yetkisi denilmektedir".[64] Devletin hâkimiyet kurduğu toprak paçası üzerindeki egemenliğinin en temel göstergesinin vergilendirme yetkisi olduğunu söyleyebiliriz.

Belediyelerin vergilendirme yetkisine sahip olup olmadıklarına ilişkin olarak 1319 sayılı "Emlak Vergisi Kanunu" ve 2464 sayılı BGK'ya bakmamız gerekmektedir. Zira 3239 sayılı Kanun ile emlak vergilerinin, 2464 sayılı BGK ile de bir takım yerel vergilerin belediyeler tarafından tahsil edilmesine imkân sağlanmıştır. Bu kanunlarla söz konusu vergilerin tahsil yetkisi ve görevinin belediyelere verilmesi, yerel hizmetlerin sunumunda belediyelere daha geniş imkânlar sağlamıştır[65].

Belediye gelirleri ile ilgili temel düzenlemelerden biri 2464 sayılı Kanun'dur. 2464 sayılı Kanuna göre, belediyelere emlak (bina, arsa, arazi), çevre ve temizlik, haberleşme, eğlence, yangın ve sigorta, ilan ve reklam, elektrik ve havagazı tüketim vergileri tahsis edilmiştir.[66]

Anayasada, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi sadece Cumhurbaşkanına verildiğinden yasama organı vergilemeye ilişkin yetkisini başka herhangi bir organa devredemeyecek ve

---

[63] N. Çağan, 1982, s. 3.
[64] Haluk Egeli, Funda Diril, "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi", **Sayıştay Dergisi,** Sayı:84 s.29 Ocak-Mart 2012.
[65] Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**. İzmir: Bayraklı Matbaacılık 1989.
[66] Doğan Bozdoğan, Cuma Çataloluk, "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi", **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 7(3), s.433-444, Kasım 2017. s.441. http://dergipark.gov.tr/odusobiad Erişim Tarihi: 8/8/2019.

paylaşamayacaktır. Bu bağlamda, belediyelerin yerel vergilere ilişkin yetkisi, kanunla konulmuş ve yürütme organınca oranları belirlenmiş olan söz konusu vergileri tarh ve tahakkuk ettirdikten sonra tahsil etmektir.

Ancak, BGK 96/A maddesinde bir kısım yerel vergilerin oranlarının Cumhurbaşkanınca değişiklik yapılmadan önce öneride bulunma imkânı verilmiştir. Aşağıdaki tabloda (Tablo 2) belediye gelirlerinin oranları ve belirlenme yöntemleri sunulmaktadır.

Tablo 2 Belediye Gelirlerinin Oranları ve Belirlenme Yöntemleri

Türü	**Oran Belirleme Belirlenme Yöntemi**
İlan ve reklam vergisi	Belediye Meclisinin Teklifi, Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 15)
Eğlence vergisi	Belediye Meclisinin Teklifi, Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 21)
Haberleşme vergisi	Yasada %1 olarak belirlenmiştir (Md. 32)
Elektrik ve havagazı tüketim vergisi	Yasada belirlenmiş (% 1 ile % 5) (Md. 38)
Yangın ve sigorta vergisi	Yasa (% 10) (Md. 43)
Çevre temizlik vergisi	Cumhurbaşkanı Kararı (Mük. Md. 44)
İşgal harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 56)
Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı	Belediye Meclisinin önerisi Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 60)
Kaynak suları harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 65)
Tellallık harcı	% 2, 100 Yeni Türk Lirasını aşan satışlarda aşan kısım için nispet yüzde 1'dir (Md. 70)
Hayvan kesimi ve muayene denetleme harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 74)
Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 77)
Bina inşaat harcı	Cumhurbaşkanı (ek Md. 6)
Kayıt ve suret harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 79)
İmar ile ilgili harçlar	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 80)
İşyeri açma izni harcı	Cumhurbaşkanı (Md. 81)
Muayene, ruhsat ve rapor harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 82)
Sağlık belgesi harcı	Cumhurbaşkanı Kararı (Md. 83)
Yol harcamalarına katılma payı	Vergi değerinin % 2'sini geçemez. (Md. 86)
Kanalizasyon harcamalarına katılma payı	Vergi değerinin % 2'sini geçemez. (Md. 87)
Su tesisleri harcamalarına katılma payı	Vergi değerinin % 2'sini geçemez (md.88)

Cumhurbaşkanı, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit etmektedir. İlan ve reklam vergisi (Md. 15), biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden alınan Eğlence

Vergisi (21/3.m), İşgal Harcı (56.m), Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı (60.m), Kayıt ve Suret Harçları, İmarla ilgili harçlar (Ticaret ve konut bölgeleri için ayrı ayrı), İşyeri Açma İzni Harcı, Muayene Ruhsat ve Rapor Harcı, Sağlık Belgesi Harcı (84/1,2,3,4,5) gibi belediyeler tarafından vergi olarak veya verilen faaliyet izinlerine karşılık olarak alınan harçlar, kanunda 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 Cumhurbaşkanınca tespit edilir.[67]

Belediyenin karar organı belediye meclisidir ve ilgili yasalarda gösterilen esas ve usullere göre seçilmiş üyelerden oluşmaktadır. Dolayısıyla belediyelerin vergilendirme yetkisi; BGK 96/A maddesi kapsamında sayılan vergilerin oranlarının Cumhurbaşkanınca belirlenmesi hususunda, kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerince Cumhurbaşkanına öneride bulunmaktan ibaret olduğu söylenebilir.

1. Belediye Gelirleri Kanununun Kapsamı

2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", belediye gelirlerini dört ayrı kısımda düzenlemiştir. Birinci Kısım, vergileri; ikinci kısım, harçları; üçüncü kısım harcamalara katılma paylarını kapsamaktadır. Yasanın dördüncü kısmı ise vergi ve harç tarifelerinin tespitine ilişkin düzenlemeleri de içeren çeşitli hükümlere ayrılmıştır. Vergiler, harçlar ve katılma paylarından oluşan belediye gelirlerinden harcamalara katılma payları, hizmetler dolayısıyla yapılan giderlerin tamamı üzerinden ve Yasanın üçüncü kısmında öngörülen

[67] 26/5/1981 tarih ve 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", 96/A maddesi 29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmî Gazete

yöntem ve esaslara göre tahakkuk ettirildiğinden belli tarifeye göre alınan belediye gelirleri, vergi ve harçlardan oluşmaktadır.

2. Yerel Vergilendirmenin Tanımı ve Kullanımı

Verginin yerel vergi sınıfında yer alabilmesi için verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsili vb. bütün unsurlarının yerel yönetimler tarafından mı yoksa merkezi idare tarafından belirlenip belirlenmediğine bakılmaksızın, hasılatının yerel yönetimlere bırakılmış olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, Belediye (yerel) yönetimlerince belirlenmiyor ve uygulanmıyor olsa da tahsilat yetkisinin ve elde edilen hasılatın tamamen belediyelere bırakıldığı vergiler de yerel vergilerdir.

Yukarıdaki açıklamalar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, farklı özelliklere sahip pek çok verginin, yerel vergi tanımı içinde yer alabileceği görülmektedir. Ancak, ideal bir yerel verginin, yerel yönetimlerin görev ve yetki alanları ile tutarlı yapıda olması gerekir.

Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi, yerel vergiler kaynak tahsisinde etkinliği sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Biz yukarıda her ne kadar; Belediyeler sundukları hizmetleri bu hizmetlerin faydaları ile ilişkilendirerek finanse edebildikleri ölçüde başarıyı yakalayabileceklerini ifade etsek de yerel yönetimler tarafından üretilen hizmetlerinin özelliği ve çeşitliliğinden dolayı, yerel vergilerin tamamen faydalanma esasına dayandırılmasının da pratikte imkânsız olduğu söylenebilir. Ayrıca, tamamen faydalanma esasına dayalı bir yerel vergilemenin, vergilemede adalet ilkesine uygun olmayabileceği değerlendirilmektedir. Bundan dolayı, yeterli olmasalar da sunulan hizmetlerin bir karşılığı olarak söz konusu hizmetlerden faydalanan kişilerden alındığı için belediyelerce etkin kaynak tahsis edilmesine imkân sağlayan yerel vergilerin; emlak

vergisi, çevre temizlik vergisi, çeşitli harç ve bedelleri olduğu söylenebilir. Diğer taraftan, ilan ve reklam vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, eğlence vergisi gibi yerel vergiler ise sunulan bir hizmetin karşılığı olarak faydalanma esasına dayanmayan vergilerdendir. Bu nedenle, yerel yönetimlerin sundukları hizmetlerle ilişkilendirilemeyen bu vergilerin, yerel yönetimlerin etkin kaynak tahsisinde bulunmalarına katkı sağlayamayacağı açıktır. Bütün bu nedenlerle yerel yönetimlerin, tamamen faydalanma esasına dayalı bir vergi düzenine sahip olmaları beklenmemelidir. Dolayısıyla, çeşitli niteliklere sahip vergilerden oluşan yerel vergilerin, kendisinden beklenen bütün işlevleri yeterli düzeyde yerine getirebilmesi için, bazı temel vergileme ilkelerine uygun biçimde oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir.[68]

B. Yerel Yönetimlerde Vergilendirme Yetkisinin Sınırları

Bugüne kadar teorik planda çok tartışılmış olmakla birlikte pratik hayata aktarılamayan sınırsız vergilendirme yetkisi yönteminde, yerel yönetimlerin vergi konu ve oranlarını belirleme konusunda belli bir sınırlamaya tabi olmaksızın tam bir vergileme yetkisine sahip olmaları amaçlanmaktadır. Mutlak vergilendirme yetkisinde yetki devri mümkün olmadığı gibi bu kullanım şekli demokrasi anlayışına da ters düşmektedir. Çünkü vergilendirme yetkisi demokratik, sosyal ve hukuk devleti olmanın verdiği bir zorunluluk ya da uluslararası hukuk ve anlaşmalar gereğince sınırlandırılabilmekte veya kısmen devredilebilmektedir.[69]

Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, anayasal demokrasinin gelişimiyle paralellik arz eder. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının en temel aracından birisi

[68] NACAR Birsen, Yerel Vergi Düzeni: Kuramsal Temelleri Ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme, s.165. https://dergipark.org.tr/download/article-file/7274 Erişim Tarihi: 25/08/2019.
[69] Öncel, Kumrulu, Çağan, s.35 – 72.

olan verginin yasallığı ilkesi, tarihi süreç içerisinde demokratik mücadelenin bir sonucu olarak bugünkü anayasal konumunu kazanmıştır. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin halkoyu ile seçilen parlamento tarafından kanunla yapılması ile vergilemede keyfiliğin yerini temsil, hukukun üstünlüğü ve hukuki güvenlik almıştır. Başka bir deyişle, verginin yasallığı ilkesi, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması zorunluluğunu getirerek bireyin temel hak ve hürriyetlerini devlete karşı korur. Bu kapsamda; vergide yasallık ilkesi, vergiyi doğuran olayın, verginin konusunun, matrahının ve oranının kanun ile belirlenmesini gerektirmektedir[70].

Vergilendirme yetkisinin asıl sahibi olan devlet parlamento aracılığı ile kullandığı bu yetkisini doğrudan kullanması esas olmakla birlikte, devlet erkini elinde bulunduran yürütme organı ile ya da yerel yönetimlerle de paylaşabilmektedir. Diğer bir ifade ile merkezi idarenin vergilendirme yetkisi genel olarak doğrudan yasama organı tarafından kullanılmasına rağmen belirli durumlarda bu yetkinin Anayasal sınırlar içerisinde yürütme organına devredildiği görülmekle birlikte, verginin anayasal ilkelerine uygun ya da Anayasal sınırlarını aşmamak koşuluyla yerel yönetimlere de vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Dolayısıyla vergilendirme yetkisi yasama organı ile birlikte, yürütme organı ve yerel yönetimler tarafından da anayasal sınırlar dâhilinde, kullanılabilmektedir[71].

Devletin, kamu hizmetlerinin finansmanı amacıyla kullandığı, egemenlik yetkisinden doğan vergilendirme yetkisi Anayasa'nın 7'nci maddesi ile 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hükümlere dayanmaktadır. Anayasa'nın 7'nci maddesinde yer alan "*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet*

[70] Anayasa Mahkemesinin 26.01.2011 tarih ve **E:**2009/42, K.2011/26 sayılı kararı (R.G.T. 14.05.2011, Sa.27934)

[71] Mahmut İnan, ve M. Sena Ekici, "Yeni Anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi** Cilt:9 Sayı:34 s.300-314 2010 https://dergipark.org.tr/download/article-file/70237

Meclisi'nindir. Bu yetki devredilemez." hükmü ile 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*." hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından çıkartılacak kanunlarla kullanılması gerektiği açıkça görülmektedir.[72]

Bu bağlamda, vergi adaleti ve vergilendirme yetkisi kavramları arasındaki ilişkiye de değinilmesi yerinde olacaktır. Çağdaş vergi adaleti kavramının içeriği, Anayasa'nın 73'üncü madde hükmünde yer alan ilkelerin, sosyal hukuk devleti ilkesi ile birlikte değerlendirilmesi neticesinde netleşir. Anayasa'nın 2'nci maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti ilkesi, hükümetin vergilendirme yetkisini sınırlandırarak takip edilecek vergi politikasının hukuki çerçevesini; sosyal devlet ve hukuk devleti ilkeleri ise, çeşitli unsurlarıyla vergilendirme yetkisinin kullanılmasının sınırını çizer.[73]

Anayasa'nın 73'incü maddesinin 3'üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklinde ifade edilen ve vergilendirme yetkisini yasama organına özgü kılan ilke, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şeklî gerekse maddî anlamda kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Başka bir deyişle, *vergilerin kanuniliği ilkesi*, devletin vergilendirme yetkisinin genel, soyut, objektif, vergiye ilişkin temel unsurlara yer veren ve yasama organı tarafından anayasal usullere uygun yapılan yasalarla kullanılması anlamına gelmektedir. Bu yolla kişilerin/vergi yükümlülerinin, idarenin ve/ya da yargı organlarının keyfi ve takdire dayalı eylem ve işlemlerine karşı korunması amaçlanmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü madde hükmü uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri bütün unsurları ile belirleme hususunda yetkili organ Türkiye Büyük

---

[72] Adnan Gerçek, "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 204 (Eylül 2005), s: 107

[73] Nami Çağan, **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi**, Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4, Ankara, 1984, s: 178.

Millet Meclisi olup, Meclis bu yetkisini kanun adı verilen yasama tasarrufu ile kullanabilmektedir. Buna göre, parlamento kararları ile vergi koymak mümkün değildir. Bu ilkenin neticesi olarak, yargı veya yürütme organının vergi koyma, kaldırma ya da değiştirme anlamı taşıyabilecek bir işlem ihdas etmesi Anayasa'nın 7'nci maddesi ile güvence altına alınan "yasama yetkisinin devredilmezliği" ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.[74]

Dolayısıyla bu ilke vergilendirme yetkisinin; genel, soyut, kişisel olmayan, vergiye ilişkin esas unsurlara uygun ve yasama organınca Anayasaya uygun olarak yapılan kanunlarla kullanılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.[75]

Pozitif hukukun vergilendirme yetkisini sınırlayan esas unsurları ülkelerin anayasalarındaki vergilemeye dair hükümlerdir. Kaldı ki hukuk devleti ilkesini kabul eden devletlerin, vergilendirme yetkisini ilk önce anayasa olmak üzere yasalara uygun kullanması icap eder. Bu kapsamda vergi yasalarının anayasal vergileme ilkeleri göz önünde bulundurularak oluşturulduğu dikkate alındığında, vergilendirme yetkisini sınırlandıran ögelerin 1982 Anayasası'nda vurgulanan; genellik, eşitlik, ödeme gücü ve ölçülülük, adalet, kanunilik ilkeleri olduğu söylenebilir.[76]

Türkiye'de bazı yerel vergiler yerel yönetimlere ayrılmış, ancak bunlara sınırsız bir vergilendirme yetkisi verilmemiştir. Vergilendirme dışında, merkezi vergi gelirlerinden yerel yönetimlere değişik isimler altında paylar verilmekte ve diğer bağış ve transfer yöntemleri uygulanmaktadır. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin, yerel yönetimler için vergilendirme yetkisini ortadan kaldıran ve bazı şartlarda sınırlayan düzenlemesine göre; (i) "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir*

[74] Y. Karakoç, 2013, s. 1265.
[75] Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"**, Marmara Ün. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, (İstanbul: 2000), 135-160
[76] Bozdoğan, Çataloluk, 2017.

veya kaldırılır." Buna göre, Türkiye'de kanun yapma yetkisi sadece yasama organına verildiği için, yerel yönetim karar organları (belediye meclisi, belediye encümeni, il genel meclisi ve il daimi encümeni) vergi kanunu çıkarma yetkisine sahip değildir. Yerel yönetim vergileri, yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayalı olarak tahsil edilen vergilerdir. (ii) "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir."*[77] Bu fıkraya göre de, Türkiye'de vergi kanunu çıkarma yetkisine sahip yasama organınca konulan vergilerin oranlarını "*kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi"* sadece Cumhurbaşkanına verildiği için, yerel yönetim karar organları (belediye meclisi, belediye encümeni, il genel meclisi ve il daimi encümeni) vergilerin oranlarını belirleme yetkisine de sahip değildir. Yerel yönetim vergileri, yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayalı olarak belediyelerce tarh, tahakkuk ve tahsil edilen vergilerdir. Başka bir ifadeyle belediyelerin yerel vergiler üzerindeki yetkileri yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara dayalı olarak yapılacak tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri ile sınırlandırılmıştır.

İhtirazı kayıtla verilen ilan ve reklam vergisi beyannamesi üzerinden tahsil edilen ilan ve reklam vergisinin ret ve iadesi istemiyle açılan davayla ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca 26.5.1981 günlü, 2464 sayılı Kanunun 96. maddesinin (B) fıkrasının iptaline karar verilmesi istemine ilişkin olarak AYM'ye yapılan başvuru sonucunda, AYM, 29.12.2011 tarihli ve E: 2010/62 ve K: 2011/175 sayılı Kararı ile BGK'da belediye meclislerine kanunun belirlediği alt ve üst sınırlar dahilinde vergi tarifesini belirleme yetkisi verilmesine ilişkin kanun maddesinin Anayasa'nın 73'üncü

[77] Süreyya Sarkıç, XIII. Türkiye Malîye Sempozyumu, (Bodrum) Anayasal Mali Düzen Vergileme Yetkisinin İdareler Arası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması (14.05.1998) (Çeviren: Funda BAŞARAN) Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12 İstanbul, 2000.

maddesine aykırı olduğundan bahisle iptaline karar vermiştir. AYM bu kararı ile 1961 Anayasası döneminde vermiş olduğu kararlardan farklı olarak, belediyelere sınırlı da olsa vergilendirme yetkisi verilmesini Anayasa'nın 73/3. maddesindeki yasallık ilkesine aykırı bularak iptal etmiştir. AYM 1961 Anayasası döneminde, Anayasa'da belediyelere vergilendirme yetkisinin verileceğine dair bir hüküm olmamasına rağmen, kanunla düzenlenmesi koşuluyla sınırlı da olsa yetkinin belediyelere verilebileceğini kabul etmişti.

Yukarıdaki AYM kararında ise, vergilendirme yetkisinin sadece Anayasa'nın 73/4. maddesindeki sınırlar çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir. Bu kararda özellikle buna vurgu yapılmasının gerekçesi, 1982 Anayasası'na göre vergilendirme yetkisinin Bakanlar Kuruluna devri Anayasa'nın 73/4. maddesinde belirtilirken, belediyelere yönelik herhangi bir yetki devrine ilişkin hükmün olmamasıdır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi'nin, 1961 Anayasası'na 1971 yılında eklenen Bakanlar Kuruluna yetki veren hükmünden sonra bu konudaki görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır. Böylece, 2464 sayılı Kanunda yer alan ve uzun süreden beri uygulanan bazı vergi ve harçlar için oran ve tarifeleri belirleme yetkisi Anayasa'ya aykırı hale gelmiştir.[78]

İzmir 1. Vergi Mahkemesi tarafından 2464 sayılı BGK'nın, 60. maddesinde yer alan tatil günlerinde çalışma ruhsat harcı miktarının Belediye Meclislerince belirleneceğine ilişkin "Belediyenin belirlemiş olduğu" biçimindeki ibarenin iptali istemiyle açılan davada AYM, belediyelere harç miktarını belirleme yetkisi veren kanun maddesini 10.04.2013 tarih ve ve E.2012/158, K.2013/55 sayılı kararında yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç

[78] Soner Yakar, İsmail Orçun Gündüz, Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" Mı "Yok" Mu İşte Bütün Mesele Bu, **Sayıştay Dergisi** s.135 Sayı: 92/Ocak-Mart 2014

ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesinin Anayasa'nın 73'üncü ve 127'nci maddelerine aykırı bulmamıştır. Bu karar ile AYM belediyelere tatil günlerinde çalışma ruhsat harcını belirleme yetkisi veren kanun hükmünün Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olmadığını belirtmiştir. Hâlbuki AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175 sayılı kararında 2464 sayılı Kanunun 96/B maddesinde belediyelere, bazı vergi ve harçlar için oran ve tarifeleri belirleme yetkisi veren hükmü Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı bularak iptal etmiştir. Bu karar da Anayasa'nın 127'nci maddesi ile birlikte değerlendirilmemiş, sadece 73'üncü madde kapsamında değerlendirilmiştir.

AYM, 10.04.2013 tarih ve E.2012/158, K.2013/55 sayılı kararında, Kanunda belirlenen sınırlar içerisinde hafta sonu çalışma ruhsatı harcının maktu tarifelerine ilişkin vergilendirme yetkisinin belediye meclislerine verilebileceğini kabul etmiştir. AYM, söz konusu Kararın gerekçesinde;

(i) "492 sayılı Harçlar Kanunu'nda tanımlanan harçların da, aynen vergiler gibi Anayasa'da sayılan sınırlar dahilinde kanunla konulmasının bir zorunluluk olduğu",

(ii) "Anayasa'nın 73'üncü maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü bulunduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı ve bunun Anayasa'nın 2'nci maddesinde nitelikleri belirtilen hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu",

(iii) "Kanunla bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenleme imkanı olmayan konularda bireylerin sosyal ve ekonomik alanlardaki temel hak ve

hürriyetlerini etkileyecek keyfi uygulamaların önlenebilmesi için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranları, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel unsurlarının kanunlarla belirlenerek çerçevesi çizildikten sonra bu sınırları aşmamak koşuluyla uygulamaya ilişkin hususlarda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebileceği",

(iv) Anayasa'nın 73'üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, "*Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna*" verilebileceği, ancak "Anayasallık denetiminde, mahalli idareler yönünden Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer verilen vergilendirmeye ilişkin hükümler değerlendirmeye tabi tutulduğunda, Anayasa'nın 127'nci maddesinde belirtilen kurallarla birlikte ele alınıp yorumlanması gerektiği",

(v) Yine 127'nci madde kapsamında; "belediye halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları yine kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzelkişileri" oldukları, "belediyelere görevleriyle orantılı gelir kaynakları sağlanacağı" ve bu kapsamda "öngörülen mahalli idarelerin mali özerkliği, merkezi yönetimin malvarlığından ayrı malvarlığı, bağımsız gelir kaynakları ve bütçeleri olması esasına dayandığı, dolayısıyla; esasen mahalli idarelerin yerel düzeydeki müşterek

ihtiyaçlarının karşılanmasında ihtiyaç duyulan gelirlerin bir kısmının kendi yetkili organları tarafından belirlenmesinin Anayasa'nın 127'nci maddesinde belirtilen idari ve mali özerkliğin gereği olduğu ve bunun demokratik devlet ilkesine de uygun düşeceği,"

(vi) Türkiye'nin de onaylamış olduğu Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın 9'uncu maddesi üçüncü fıkrasında da, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır." biçimindeki düzenleme ile de uyumlu olacağı,

gibi hususları göz önünde bulundurarak, "yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesinin Anayasa'nın 73'üncü ve 127'nci maddelerine ayrı olmadığına" karar vermiştir.

AYM söz konusu kararıyla, 1961 döneminde vermiş olduğu kararlardaki gibi vergilendirme yetkisi devredilmeksizin yerel nitelikli vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlükler için kanunda sınırları belirlenmiş bir vergilendirme yetkisinin verilebileceğini kabul etmiştir. AYM bu Kararında, Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki vergilendirmeye ilişkin hükümler ile Anayasa'nın 127'nci maddesinde düzenlenen yerel yönetimler hakkındaki hükümleri birlikte değerlendirmiştir. Dolayısıyla AYM, kararının gerekçesini, Anayasa'nın 73'üncü maddesi ve 127'nci maddesi olmak üzere iki farklı Anayasal hükme dayandırmış ve Anayasa'nın 127'nci maddesini yerel yönetimlerin mali özerkliği çerçevesinde değerlendirmiştir. Böyle bir tespit, "yerel yönetimlerin yaptıkları yerel nitelikli hizmetlerin finansmanı için gerekli gelir kaynakları üzerinde söz sahibi olmasını" gerektirmektedir. AYM'nin mali özerklik vurgusu, belediyelerin yeterli gelir

kaynağına sahip olabilmesi için, sınırlı da olsa vergilendirme yetkisine sahip olması gereğine işaret etmektedir. Yerel nitelikli vergi, resim ve harçların vb. mali yükümlüklerin, sınırları yasa ile belli edilmek şartıyla yerel yönetimlerin yetki alanına bırakılmasının bunların mali özerkliğinin güçlendirilmesine katkı sağlayacak bir husus olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşım, AYM tarafından, ilk defa gerekçe olarak kullanılmıştır.[79]

Anayasasının Geçici 15'nci maddesi dikkate alındığında[80], 12.9.1980-7.12.1983 tarihleri arasında çıkarılan yasalarla KHK'lerin ve 2324 sayılı Yasa uyarınca alınan karar ve tasarrufların Anayasa aykırılığı iddia edilememekteydi. Örneğin AYM 12/9/1991 tarihli ve E:1991/31 ve K: 1991/27 sayılı Kararında "Anayasa, geçici 15. maddesi ile bir dönemin yasal işlemlerinin Anayasa'ya aykırılığı savında bulunulmasını uygun görmemiş, bir anlamda yasaklamıştır." görüşündedir. Ancak, Geçici 15'nci maddenin halk oylaması sonucunda kabul edilen 12/9/2010 tarihli ve 5982 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun" 24'üncü maddesiyle[81] kaldırılması sonucunda AYM'nin belediye meclislerinin vergilendirme yetkisini değerlendirme olanağına sahip olduğunu ve Kararın bu Anayasa değişikliğinden sonra verildiğini dikkate almak gerekmektedir.[82]

---

[79] Yakar, Gündüz, 2014, s.136.

[80] 1982 Anayasası'nın Geçici 15'nci maddesi şöyledir: "12 Eylül 1980 tarihinden, ilk genel seçimler sonucu toplanacak Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin Başkanlık Divanı oluşturuluncaya kadar geçecek süre içerisinde, yasama ve yürütme yetkilerini Türk Milleti adına kullanan, 2356 sayılı Kanunla kurulu Milli Güvenlik Konseyi'nin, bu Konseyin yönetimi döneminde kurulmuş hükümetlerin, 2485 sayılı Kurucu Meclis Hakkında Kanunla görev ifa eden Danışma Meclisinin her türlü karar ve tasarruflarından dolayı haklarında cezai, mali ve hukuki sorumluluk iddiası ileri sürülemez ve bu maksatla herhangi bir yargı merciine başvurulamaz. Bu Karar ve tasarrufların idarece veya yetkili kılınmış organ, merci ve görevlilerce uygulanmasından dolayı, karar alanlar, tasarrufta bulunanlar ve uygulayanlar hakkında da yukarıdaki fıkra hükümleri uygulanır."

[81] 5982 sayılı Kanun, md. 24. "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının geçici 15 inci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır."

[82] N. Semih Öz, "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt 67, No. 4, 2012, s. 79-81

AYM'nin 2464 sayılı Yasanın 96/B maddesinde yer alan "Bazı vergi ve harçların maktu tarifeleri; Yasada belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunması" düzenlemesine ilişkin iptal kararı, yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine sahip olup olmadıkları konusundaki temel bir tartışmayı 1982 Anayasasında yer alan vergilendirme ile ilgili kurallar dikkate alarak sonlandırmıştır. Ancak AYM bu kararını, 12 Eylül döneminde çıkarılan yasalara karşı AYM'ye başvurulabilmesini yasaklayan 1982 Anayasasının Geçici 15'nci maddesinin yürürlükten kaldırılmasıyla dava açma yolu açılmasından sonra "somut norm denetimi (itiraz yolu)" yoluyla önüne gelmesi üzerine iptal kararı verdiğini özellikle vurgulamak gerekmektedir.[83]

Anayasa'da belediye gelirleri üzerinde belediyelere sınırlı bir tahsil yetkisi dışında yetki verilmemiş olmasının, yerel yönetimlerin özerkliğine, belediyelerin halka ve halkın ihtiyaçlarına cevap verebilecek ölçüde ve daha etkili hizmet götürebilmelerinin önünde engel oluşturduğu değerlendirilmektedir.

[83] N. S. Öz, 2012, s. 84.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASI, HUKUKİ VE İDARİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

I. İLAN VE REKLAM VERGİSİ

Bu bölümde ilan ve reklam vergisinin Türkiye uygulamasının tarihi süreci ve belediye gelirleri içerisindeki büyüklüğü hakkında genel bir bilgi verildikten sonra, söz konusu verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu, vergilendirme yöntemi ve tarh işlemleri, tarife, indirim, istisna ve muafiyetler gibi söz konusu verginin teknik boyutları üzerinde durulacak ve detaylı olarak değerlendirilecektir.

A. Tarihi Süreç İçerisinde İlan ve Reklam Vergisi

Belediye gelirleri içerisinde önemli bir kalem olan ilan ve reklam vergisi Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana tahsil edilen bir vergidir. Cumhuriyetin ilanından hemen sonra çıkarılan 1340 [26 Şubat 1924] tarihli ve 423 sayılı "Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu" ile ilan resmi adıyla uygulamaya konulmuştur.[84]

[84] 1340 [26 Şubat 1924] tarihli ve 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu.

"Bilûmum dükkânlarla ticari ve sınai müessesatın kapılarına sahiplerinin isimlerini ve müessesenin iştigalâtını gösterir türkçe bir levha asmak mecburidir. …. Bu suretle talik edilen levhalardan belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre senevi bir resim alınır." [85]

Madde incelendiğinde, söz konusu ilan resminin "*belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre*" alınacağı hükme bağlandığı görülmektedir.

İlerleyen dönemde, ortaya çıkan ekonomik, sosyal ve mali alandaki gelişmelere bağlı olarak 1/7/1948 tarihinde 5237 sayı numarası ile uygulamaya konulan "Belediye Gelirleri Kanunu" 423 sayılı Kanunu yürürlükten kaldırılmış, ancak, "İlân ve Reklâm Resmi" kapsamı ve istisna ve muafiyetleri yeniden düzenlenerek uygulanmaya devam edilmiştir.[86] Bu kapsamda, 5237 sayılı Kanunun "İlân ve reklâm resmi" başlıklı 21 inci maddesi ile "*Dükkânlarla ticari ve sınai müesseselerin ve serbest meslek erbabının çalıştıkları yerlerin kapılarına sahiplerinin ad ve soyadları ile müesseseleri veya ilgili şâhısların işini gösteren Türkçe bir levha asmak"* mecburi tutulmuş, söz konusu

[85] 1340 [26 Şubat 1924] tarihli ve 423 sayılı "Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu", md. 14. "ON DÖRDÜNCÜ MADDE — Bilûmum dükkânlarla ticari ve sınai müessesatın kapılarına sahiplerinin isimlerini ve müessesenin iştigalâtını gösterir türkçe bir levha asmak mecburidir. Bu levhalarda şayet türkçenin gayri lisan ve yazılar ile dahi yazılmak istenilirse yazılacak yazıların gerek hacmi, gerek puntu türkçenin nısfı derecesini tecavüz edemez ve türkçenin altına yazılır. Bu suretle talik edilen levhalardan belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre senevi bir resim alınır. Levhalarda türkçeden gayri lisan ve yazı ile olan kısımların beherinden ayrıca ikişer kat resim alınır. El ve divar ilânlariyle diğer her nevi ilânattan belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre resim alınır." [Meclis Heyeti Umumiyesince kabulü : Yüz on ikinci içtimain birinci celsesinde, Cumhuriyet riyasetine tebliği : 27 .II. 1340 tarih ve 1/425 No. lu tezkere ile, Berayi neşir ve ilân kanunun Başvekâlete tebliğ edildiğini müş'ir Cumhuriyet Riyasetinden mevrut tezkerenin tarih ve numarası : 28 .II. 1340 ve 6/207, Müzakeratı ihtiva eden zabıt ceridelerinin cilt ve sayıfa numaraları : Cilt: 6 Sayıfa: 155:194, 200:236,248:268,317:324,515:536,552:553].
Kanun metninin günümüz Türkçesiyle ifadesi: "ON DÖRDÜNCÜ MADDE — Tüm dükkânlarla ticari ve sanayi işletmelerinin kapılarına sahiplerinin isimlerini ve işletmenin faaliyette bulunduğu konuyu gösterir Türkçe bir levha asmak zorunludur. Bu levhalarda şayet Türkçeden başka bir dil ve yazılar ile de yazılmak istenirse yazılacak yazıların gerek hacmi, gerek puntosu Türkçe olan kısmın yarısını geçemez ve bunlar Türkçenin altına yazılır. Bu suretle düzenlenen levhalardan belediye meclislerince belirlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır. Levhalarda Türkçeden başka lisan ve yazı ile olan kısımların her birinden ayrıca ikişer kat resim alınır. El ve duvar ilânlarıyla diğer her çeşit ilanlardan belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre resim alınır. 20 recep 1342 ve 26 şubat 1340 [26 Şubat 1924, Salı]"
[86] 1/7/1948 tarihinde 5237 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", 9/7/1948 tarihli ve 6953 sayılı Resmi Gazete.

levhalarda kullanılacak dil ve levhaların şekil şartlarını düzenleme ve denetlemeye belediyeler yetkili kılınmıştır. Yine, bu bağlamda, "*Bu levhalardan belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır.*" şeklindeki düzenleme ile İlan ve Reklam Resmine ilişkin tarife belirleme ve vergi salmaya belediyeler yetkili kılınmıştır. Bu noktada, "*Levhaların Türkçeden başka lisan ve yazı ile yazılı olan kısımlarından ayrıca ikişer kat"* resim alınacağı ve *"İrat getirmeyen ve kamu hizmetine tahsis edilen resmî dairelerin kapılarındaki daire adlarını gösterir levhalardan"* resim alınmayacağı hükme bağlanmıştır. Bunun yanında, "*Meydan, yol ve sokaklarda ve umuma açık yerler ile nakil vasıtalarında ve herkesin görebileceği sair yerlerde asılan, gösterilen ve dağıtılan ilânlarla her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer ilân ve reklâmlar*" da söz konusu Resim kapsamına alınmıştır. [87]

12 Eylül 1980 askeri darbesinden sonra henüz Anayasa hazırlık çalışmaları devam ederken belediye gelirlerine ilişkin olarak 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu" kabul edilerek yürürlüğe konulmuş, 5237 sayılı Kanun ise yürürlükten kaldırılmıştır.[88] 2464 sayılı Kanunun 12'nci maddesinde, "*Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın, ilan ve reklam vergisine tabi*" olduğu hükme bağlanmıştır. Kanunda ayrıca kapsam, istisna ve muafiyetler detaylı olarak düzenlenmiştir.[89] Bu çerçevede, "ilan ve reklam vergisi", Türkiye'de Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana tahsil edilen, kapsamı zaman içerisinde genişleyen, belediyeler tarafından belirli ilan ve reklam ürün ve hizmetlerinin satışı üzerinden alınan bir kamu gelir kalemi olmuştur.

[87] 1/7/1948 tarihinde 5237 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", md 21.
[88] 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", 29/5/1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete.
[89] 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", mad. 15, 29.05.1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete.

B. İlan ve Reklam Vergisinin Belediye Gelirleri İçerisindeki Yeri

İlan ve reklam vergisinin belediye vergi gelirlerinin ve diğer gelir kaynakları içerisindeki yerinden bahsedilmesinde yarar bulunmaktadır. Belediye türlerine göre ilan ve reklam vergisi tahsilatındaki gelişmeler Tablo 3'te, belediye gelirleri tahsilatındaki gelişmeler ise Tablo 4'te sunulmaktadır.

2018 yılı itibariyle 481 milyon TL seviyesinde olan ilan ve reklam vergisi tahsilatının yaklaşık yarısı olan 246 milyon TL tutarındaki verginin büyükşehir belediyeleri tarafından tahsil edildiği görülmektedir. İlçe ve belde belediyeleri tarafından bu kalemden yapılan tahsilat 2018 yılında 198 milyon TL seviyesinde gerçekleşirken büyükşehir belediyeleri dışındaki il belediyelerinin yaptığı tahsilatın ise yalnızca 37 milyon TL seviyesinde kaldığı görülmektedir. 2018 yılı itibariyle ilan ve reklam vergisinin gayri safi yurtiçi hasıla (GSYH) içerisindeki payı binde 0,4 seviyesinde olup toplam belediye gelirleri içerisinde yüzde 0,3 seviyesindedir.

Belediyelerin toplam vergi gelirleri içerisinde söz konusu vergiden yapılan tahsilatın payı yüzde 3,3 seviyesindedir. Öte yandan, belediye türleri bakımından değerlendirildiğinde ise söz konusu vergiden yapılan tahsilatın payının büyükşehir dışındaki il belediyelerinin, ilçe ve belde belediyelerinin vergi gelirleri içerisindeki payı sırasıyla yüzde 4,9 ve yüzde 1,5 seviyesinde olduğu görülmektedir. İlan ve reklam vergisinin büyükşehir belediyeleri vergi gelirleri içerisindeki payı ise yüzde 36,8 seviyesine yükselmektedir. İlçe ve belde belediyeleri içerisinde de bu tahsilatın ağırlıklı olarak büyükşehir ilçe belediyeleri tarafından gerçekleştirildiği düşünülmektedir.

Tablo 3 Belediye Türlerine Göre İlan ve Reklam Vergisi Tahsilatındaki Gelişmeler

	2007	2009	2010	2013	2015(1)	2016	2017	2018
Bütçe Gelirleri - Milyon TL								
Tüm Belediyeler	**23.648**	**26.845**	**34.234**	**53.931**	**72.160**	**80.994**	**97.149**	**110.933**
B.şehir Belediyeleri	9.410	11.335	13.322	20.720	33.181	37.912	46.171	54.659
B.şehir Dışı İl Belediyeler	2.658	2.917	3.872	6.412	5.315	6.007	7.213	8.057
İlçe ve Belde Belediyeleri	11.580	12.593	17.039	26.799	33.761	37.225	43.923	48.369
Vergi Gelirleri- Milyon TL								
Tüm Belediyeler	**3.678**	**3.631**	**5.855**	**8.196**	**10.839**	**12.226**	**13.217**	**14.485**
B.şehir Belediyeleri	228	249	286	326	489	601	660	670
B.şehir Dışı İl Belediyeler	349	400	587	745	577	626	708	757
İlçe ve Belde Belediyeleri	3.102	2.982	4.981	7.126	9.773	10.999	11.849	13.058
İlan ve Reklam Vergisi- Milyon TL								
Tüm Belediyeler	**123**	**147**	**190**	**290**	**345**	**424**	**446**	**481**
B.şehir Belediyeleri	41	51	62	114	157	206	230	246
B.şehir Dışı İl Belediyeler	19	21	29	42	26	35	36	37
İlçe ve Belde Belediyeleri	64	75	99	134	162	183	180	198
İlan ve Reklam Vergisinin GSYH İçindeki Payı (Binde)								
Tüm Belediyeler	**0,2**	**0,1**	**0,2**	**0,3**	**0,3**	**0,4**	**0,3**	**0,3**
B.şehir Belediyeleri	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2
B.şehir Dışı İl Belediyeler	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İlçe ve Belde Belediyeleri	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,1	0,1
İlan ve Reklam Vergisinin Belediye Toplam Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (Yüzde)								
Tüm Belediyeler	**0,5**	**0,5**	**0,6**	**0,5**	**0,5**	**0,5**	**0,5**	**0,4**
B.şehir Belediyeleri	0,4	0,5	0,5	0,6	0,5	0,5	0,5	0,5
B.şehir Dışı İl Belediyeler	0,7	0,7	0,7	0,7	0,5	0,6	0,5	0,5
İlçe ve Belde Belediyeleri	0,6	0,6	0,6	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4
İlan ve Reklam Vergisinin Belediye Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (Yüzde)								
Tüm Belediyeler	**3,4**	**4,0**	**3,2**	**3,5**	**3,2**	**3,5**	**3,4**	**3,3**
B.şehir Belediyeleri	17,9	20,5	21,8	35,2	32,2	34,2	34,9	36,8
B.şehir Dışı İl Belediyeler	5,3	5,1	4,9	5,6	4,6	5,5	5,0	4,9
İlçe ve Belde Belediyeleri	2,1	2,5	2,0	1,9	1,7	1,7	1,5	1,5

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri, Erişim Tarihi 4/9/2019. (1) Tabloda 2014 yılında 6360 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle 14 yeni büyükşehir belediyesi kurulması, bazı il belediyelerinin bölünmesi veya ilçe belediyesine dönüştürülmesi, büyükşehir belediyelerinin mücavir alan sınırlarının mülki sınırlara genişletilmesi ve nüfustaki azalmaya bağlı olarak bazı belediyelerin kapatılması sebebiyle belediye türlerinin tanımı ve kapsamı bakımından 2015 ve sonrası yıllar ile önceki yıllar arasında yapısal olarak ciddi bir değişiklik söz konusudur.

Tablo 4 Belediye Gelirleri Tahsilatındaki Gelişmeler (Milyon TL)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Bütçe Gelirleri	**23.648**	**25.736**	**26.845**	**34.234**	**40.740**	**45.132**	**53.931**	**62.545**	**72.160**	**80.994**	**97.149**	**110.933**
Vergi Gelirleri	**3.678**	**4.077**	**3.631**	**5.855**	**6.878**	**7.232**	**8.196**	**9.284**	**10.839**	**12.226**	**13.217**	**14.485**
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	1.724	1.983	2.114	2.977	3.850	3.911	4.232	5.354	6.276	7.203	7.274	9.244
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	708	858	321	1.113	1.175	1.386	1.612	1.653	1.912	1.881	2.035	2.434
İlan ve Reklam Vergisi	123	141	147	190	239	267	290	291	345	424	446	481
Harçlar	1.228	1.222	1.179	1.748	1.836	1.919	2.334	2.262	2.634	3.123	3.887	2.786
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	**3.743**	**3.752**	**4.124**	**4.824**	**5.366**	**6.505**	**7.997**	**6.739**	**7.475**	**8.427**	**11.586**	**11.636**
Mal ve Hizmet Satış Gelirleri	2.050	2.187	2.252	2.690	3.284	3.700	4.162	3.477	3.935	4.821	6.063	6.217
Kurumlar Hasılatı	653	594	579	685	796	907	1.072	715	651	782	887	1.028
Kurumlar Karları	264	138	158	418	162	563	1.083	909	943	630	2.261	1.572
Kira Gelirleri	707	751	809	963	1.043	1.210	1.527	1.511	1.803	2.039	2.161	2.474
Alınan Bağış ve Yard. ile Özel Gelirler	**579**	**497**	**375**	**445**	**627**	**646**	**818**	**1.110**	**1.476**	**1.621**	**1.982**	**1.950**
Faizler, Paylar ve Cezalar	**13.687**	**15.709**	**16.787**	**20.408**	**24.391**	**27.437**	**31.879**	**38.709**	**47.302**	**52.173**	**62.144**	**72.031**
Faiz Gelirleri	233	235	161	144	188	232	209	233	443	503	490	661
Kişi ve Kurumlardan Alınan Paylar	11.819	14.111	14.938	18.521	21.917	24.606	29.112	35.893	44.311	48.723	58.136	67.858
Para Cezaları	437	480	510	613	658	727	786	831	1.030	1.148	1.208	1.132
Diğer Çeşitli Gelirler	1.198	884	1.178	1.131	1.629	1.872	1.772	1.753	1.518	1.799	2.311	2.380
Sermaye Gelirleri	**1.898**	**1.665**	**1.243**	**2.534**	**3.351**	**2.988**	**4.955**	**3.448**	**4.908**	**5.839**	**7.880**	**10.360**
Taşınmaz Satış Gelirleri	1.844	1.631	1.202	2.509	2.010	2.964	4.934	3.425	4.874	5.711	7.824	10.205
Alacaklardan Tahsilat	**63**	**36**	**684**	**168**	**127**	**323**	**86**	**3.255**	**159**	**709**	**340**	**471**

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri, Erişim Tarihi 4/9/2019.

C. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu, Vergiyi Doğuran Olay

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu vasıtalı ya da vasıtasız olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur[90]. Verginin konusu, bir olay, ilan ve reklam yapmaya elverişli (ilan, broşür, tabela, levha, poster vb.) bir tür vasıta, bir iktisadi varlık veya elde edilen gelir gibi hususlar olabilmesine karşılık vergi borcunun tespiti için bunların bilinmesi yetersiz kalmakta, vergi matrahının da bilinmesi gerekmektedir.

İlan ve reklam vergisinin konusu, 2464 sayılı BGK'nın 12 ve 13'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Kanuna göre, "*Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam*", bu vergi kapsamındadır. Bu noktada, kanun koyucunun ifadesinde geçen "ilan ve reklam" ile ekonomik hayatta kullanılan "ilan ve reklam" faaliyetleri arasındaki ilişkinin kurulması önem taşımaktadır.

Öncelikle kanun koyucu tarafından verginin konusunu teşkil eden ilan ve reklam faaliyetlerinin niteliğinin kanunun kendi metni üzerinden incelenmesinde yarar bulunmaktadır. Buna göre, 2464 sayılı Kanunun istisnalar kısmında, genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve "Posta-Telgraf-Telefon (PTT) ve T.C. Devlet Demiryolları (TCDD) İşletmeleri, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından yapılacak ilanlar" ve "Siyasi Partiler Kanunu" kapsamındaki "siyasi partiler tarafından siyasi faaliyet sınırları içinde yapılacak ilan ve reklamlar" ile "Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT) tarafından yayınlanan ilan ve reklamlar" vergi konusu dışına çıkarılmıştır. Özetle 2464 sayılı Kanunda kamu idareleri ve bağlı kuruluşlarının ilan ve reklam faaliyetleri vergi konusu dışına çıkarılmıştır. Bu durum, 195 sayılı Kanuna göre

[90]A. Akdoğan, 2007, s.120

"*resmi ilan*" olarak nitelendirilen ilan ve reklam uygulamalarının ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmadığı ve Kanun koyucunun amacının kamu idareleri tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin, faaliyeti gerçekleştirenlerin kamusal yarar amaçlı olarak hareket ettiklerinden yola çıkarak bunların ekonomik bir faaliyet olmadığını varsaydığı görülmektedir. Bunu teyit eder nitelikte, "kooperatifler, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşların Türkiye'nin tanıtımına ve turizmin geliştirilmesine yönelik herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişler" de vergi konusunun dışına çıkarılmıştır. Buna göre, ilan ve duyurularda "kamu yararı" ekseninde vergi konusu kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Bununla beraber, "Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve PTT, TCDD ve TRT gibi 2464 sayılı Kanunda belirtilen kamu iktisadi teşebbüslerinin (KİT'ler) ilan ve reklamları" ticari mahiyette olsa dahi ilan ve reklam vergisi alınmayacaktır. Öte yandan Kanun diğer KİT'lere yönelik olarak istisna veya muafiyet getirmemiştir. Bu çerçevede ticari nitelikteki ilan ve reklamların vergilendirilmesi amaçlanırken yukarıda bahsi geçen PTT, TCDD ve TRT tarafından sunulan hizmetlerin ve bunlara ilişkin ilan ve reklam faaliyetinin ticari mahiyeti olsa da vergi kapsamına alınmadığı görülmektedir.

Bu noktada, kanun koyucu tarafından ilan ve reklam faaliyetinin mahiyetindeki kamu yararının kaynağının, ilan ve reklam ile yapılacak duyuru sayesinde ilan ve reklam yapan/yaptıran ile bunu gören/duyan arasındaki iletişimdeki mesajın içeriğindeki *bilgilendirme* fonksiyondan kaynaklandığı görülmektedir. Nitekim siyaset mekanizması içerisinde seçmenleri daha *sağlıklı* ve *doğru* karar alabilmeleri için siyasi partiler tarafından yapılan ilan ve reklamların vergi kapsamı dışına çıkarılması bu hususu teyit eder niteliktedir. Bu kapsamda, "işletmelerin iştigal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları içerse bile ambalaj

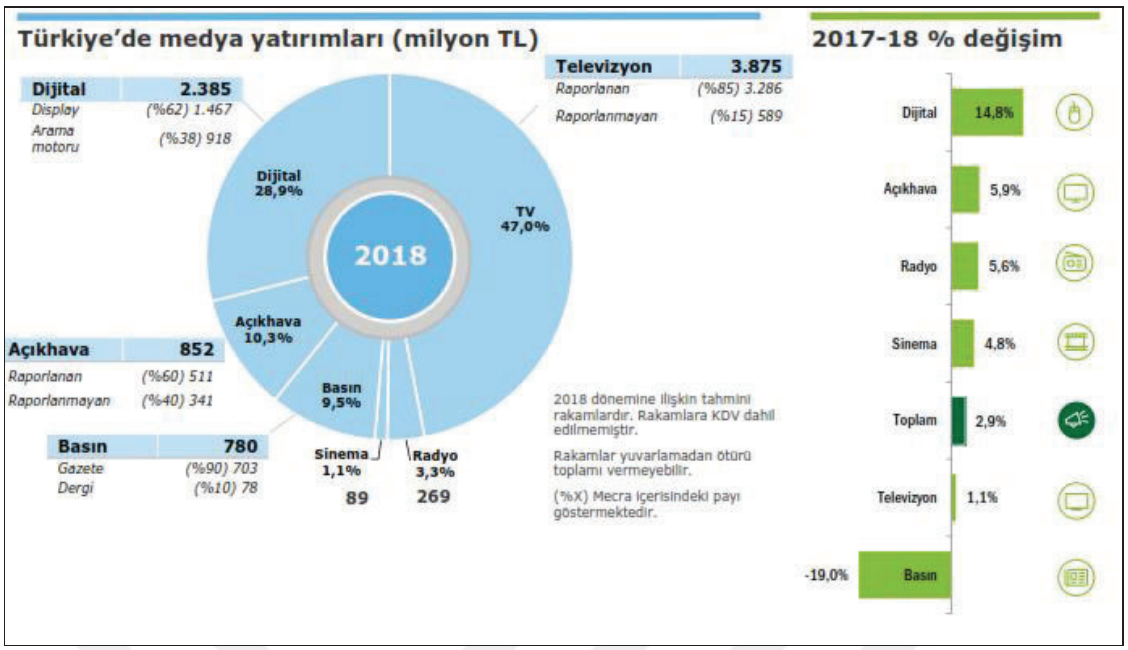
muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler"; "kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler"; "gerçek kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhaların ve gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhalar" kanun koyucu tarafından istisna kapsamında değerlendirilerek, ilan ve reklam faaliyetleri kapsamında üretilmiş olsa da vergi konusu dışında tutulmuştur. Tarafımızca kanun koyucunun bu yaklaşımı, bu tür levhalarda *bilgilendirme* fonksiyonuna bağlı *kamu yararı*nın ticari kazanç amaçlı *özel yarar*dan daha fazla olduğu varsayımının esas alındığı şeklinde değerlendirilmektedir.

Diğer ülke uygulamalarında da, örneğin Fransa'da "Dışardaki İlanlara İlişkin Yerel Vergi" hükümleri incelendiğinde de ilan ve reklam faaliyetindeki *ticari amaç* boyutunun verginin konusunun netleştirilmesinde önemli bir parametre olduğu görülmektedir.[91]

Bu noktada, ilan ve reklam faaliyetlerinin büyüklüğü ile "ilan ve reklam vergisi" konusunu oluşturan iktisadi değerin büyüklüğü karşılaştırıldığında arada önemli bir fark olduğu görülmektedir. Türkiye'de 2018 yılı itibariyle ilan ve reklamcılık sektörünün ekonomik faaliyet hacmini gösteren Şekil (Şekil 1) aşağıda gösterilmektedir.

[91] 4 Ağustos 2008 tarihli ve 208-776 sayılı Ekonominin Modernizasyonu Kanununun 171'inci maddesi hükmü uyarınca Dışardaki İlanlara İlişkin Yerel Vergi (Taxe Locale Sur La Publicité Extérieure) yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu Kanunun istisna hükümlerine bakıldığında, ticari olmayan reklamların yer aldığı levhalar, yerel topluluklar tarafından aksi kararlaştırılmadıkça toplam alanı 7 m^2'yi geçmeyen levhalar, spor ve benzeri faaliyetlerin saatleri ve ödeme biçimlerine ilişkin 1 m^2 ve altındaki levhalar, mesleki faaliyette bulunanları tanıtan levhalar, yerel bilgi levhaları, taksi ve benzeri araçlarda kişisel amaçlı reklamları gösteren levhalar söz konusu kanundan istisna edilmiştir. Ministère de L'intérieur Direction Générale des Collectivités Locales, Guide pratique: Taxe Locale Sur La Publicité Extérieure, 2016, s.9. https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/dgcl_v2/FLAE/FL1/20061004_guide_tlpe.pdf Erişim Tarihi: 25/8/2019

Şekil 1 Türkiye'de İlan ve Reklam Sektörünün Ekonomik Görünümü



Kaynak: Reklamcılar Derneği, Deloitte, 2019.[92]

Verginin konusunu oluşturan iktisadi değer bağlamında, Türkiye'deki ilan ve reklam harcamaları ile ilan ve reklam vergisi tarifesi, istisna ve muafiyetler birlikte değerlendirildiğinde, ilan ve reklam sektörünün yüzde 51,4'üne karşılık gelen TV, sinema ve radyo reklamlarının kapsam dışında olduğu görülmektedir. Şöyle ki, tarifede kullanılan ölçü birimleri metrekare ve adet olduğundan dolayı teknik olarak verginin tarh edilmesi imkânı da bulunmamaktadır. Yine benzer şekilde, 2000'li yıllarda teknolojideki hızlı gelişim neticesinde sanal ortamda gerçekleştirilen ilan ve reklam faaliyetlerinin payının hızla arttığı ve bu mecrada yapılan reklamların reklam sektörü faaliyet hacminin yaklaşık yüzde 28,9'nu oluşturduğu, ancak söz konusu ilan ve reklamların vergilendirilmediği görülmektedir. Oysa sanal ortamda reklam verenler tarafından bir kısım reklamlar küresel çapta, bir kısmı ulusal çapta, bir kısmı ise yerel niteliktedir.

[92] Reklamcılar Derneği, Deloitte, "Türkiye 2018 Medya ve Reklam Yatırımları Raporu", 2019. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/technology-media-telecommunications /2018-turkiyede-medya-ve-reklam-yatirimlari.pdf Erişim Tarihi: 2/9/2019. Söz konusu raporda ortaya konulan büyüklükler ilan ve reklam faaliyetlerinin önemli bir kısmını kapsamakla beraber sistematik olarak kapsanmayan birtakım ilan ve reklam faaliyetleri de mevcuttur. Raporda kapsam dışı bırakılan faaliyet kalemleri için bkz. s.13. İlan ve Reklam Vergisinin konusunu oluşturması bakımından önem taşıyan "*Gerilla uygulamaları, etkinlikler, tabelalar ve promosyon ürünleri gibi diğer uygulamalar*" bahse konu Raporda kapsanmamıştır.

Buna göre, söz konusu verginin tespitinde matrah ve tarifeye ilişkin düzenlemeler dikkate alındığında, ilan ve reklamcılık sektörü terminolojisi bağlamında, boyutu fiziki olarak ölçülebilen *açık hava reklamlarının* ve sektörün faaliyet hacmine ilişkin sektör raporlarında da kapsanamayan broşür, el ilanı ve promosyon ürünleri gibi *dağıtılan ilan ve reklamların* ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturduğu görülmektedir. Bu noktada, ilan ve reklam vergisine ilişkin düzenlemeler ile ilan ve reklamcılık sektörü terminolojisi arasında bir bağ kurma ve konunun iktisadi boyutunun kavranabilmesi amacıyla yapılan bu değerlendirmeye, iktisadi faaliyetlerin ölçümünde kullanılan istatistiki sınıflandırmalarda ortaya konulan tanımlamaların önemli bir katkı sağlayacağı değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede, BM ve AB tarafından kullanılan ekonomik faaliyetler sınıflandırmasının paydaş kurumlarla birlikte Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından uyarlanmasıyla uygulamaya kullanılan "Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflaması" (NACE Rev.2-TR) çerçevesinde ilan ve reklam vergisi kapsamına girdiği değerlendirilen iktisadi faaliyetler aşağıdaki Tabloda (Tablo 5) sunulmaktadır.[93] [94]

[93] TÜİK, "Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflaması, NACE Rev.2-TR (NACE Rev.2-TR)", 2019. https://biruni.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSurumDetayAction.do?surumId=233&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%C4%B1n%C4%B1flamalar%C4%B1 Erişim Tarihi: 10/9/2019.

[94] "Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflaması"nın oluşturulmasında, "Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü", "Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı", "Milli Eğitim Bakanlığı", "Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)", "Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), "Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği" (TOBB), "Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı" (KOSGEB), "Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu" (TESK) ve "Mesleki Yeterlilik Kurumu" (MYK) görev almıştır. Konuya ilişkin detaylı bilgi için bkz. TÜİK, **a.g.e.** 2019.

Tablo 5 İlan ve Reklam Vergisi Konusunun Kapsamına Giren Ekonomik Faaliyetler

Kod	Tanım
C	**İMALAT**
18	**Kayıtlı medyanın basılması ve çoğaltılması**
18.1	Basım ve basım ile ilgili hizmet faaliyetleri
18.12	Diğer matbaacılık
18.12.01	Çıkartma, takvim, ticari katalog, tanıtım broşürü, poster, satış bülteni, kartpostal, davetiye ve tebrik kartları, yıllık, rehber, resim, çizim ve boyama kitapları, çizgi roman vb. basım hizmetleri
J	**BİLGİ VE İLETİŞİM**
58	**Yayımcılık faaliyetleri**
58.1	Kitapların, süreli yayınların yayımlanması ve diğer yayımcılık faaliyetleri
58.19	Diğer yayıncılık faaliyetleri
58.19.90	Bys. diğer yayıncılık faaliyetleri (kartpostal, tebrik kartları vb. ile katalog, poster, reklam materyali vb.)
M	**MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER**
73	**Reklamcılık ve piyasa araştırması**
73.1	Reklamcılık
73.11	Reklam ajanslarının faaliyetleri
73.11.01	Reklam ajanslarının faaliyetleri (kullanılacak medyanın seçimi, reklamın tasarımı, sözlerin yazılması, reklam filmleri için senaryonun yazımı, satış noktalarında reklam ürünlerinin gösterimi ve sunumu vb.)
73.11.03	Reklam araç ve eşantiyonların dağıtımı ve teslimi faaliyetleri
73.12	Çeşitli medya reklamları için alan ve zamanın bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı
73.12.02	Çeşitli medya reklamları için alan ve zamanın bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı (ilan tahtası, billboard, bina, araç vb. üzerinden reklam alanlarının ve zamanlarının satışı dahil)
N	**İDARİ VE DESTEK HİZMET FAALİYETLERİ**
82	**Büro yönetimi, büro destek ve iş destek faaliyetleri**
82.3	Kongre ve ticari gösteri organizasyonu
82.30	Kongre ve ticari gösteri organizasyonu
82.30.02	Gösteri, kongre, konferans, ticari fuar, vb. etkinliklerin organizasyonu faaliyetleri

Kaynak: Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflaması (NACE Rev.2-TR) esas alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yukarıdaki tablodan (Tablo 5) da görüldüğü üzere, "imalat" ana sektörü altında "kayıtlı medyanın basılması ve çoğaltılması" sektörü, "bilgi ve iletişim" ana sektörü altında "yayımcılık faaliyetleri" sektörü," mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler" ana sektörü altında "reklamcılık ve piyasa araştırması sektörü" ve "idari ve destek hizmet faaliyetleri" ana sektörü altında "büro yönetimi, büro destek ve iş destek faaliyetleri" sektörü tarafından yürütülen ekonomik faaliyetler kapsamında üretilen ürün ve hizmetlerin bir kısmının ilan ve reklam vergisinin konusuna girdiği değerlendirilmektedir. Ancak, genel ürün ve hizmet yelpazesi içerisinde diğer işletmeler ilan ve reklam ürünlerini reklamcılık hizmet sunumuyla iştigal eden şirketler vasıtasıyla

alabilecekleri gibi ilgili ilan ve reklam ürünlerini imal eden firmalardan doğrudan da satın alabileceklerdir. Bu anlamda, "çıkartma, takvim, ticari katalog, tanıtım broşürü, poster, satış bülteni, kartpostal, davetiye ve tebrik kartları, yıllık, rehber, resim, çizim ve boyama kitapları, çizgi roman vb. basım hizmetleri" (NACE kod: 18.12.01) ve "başka yerde sınıflandırılmayan kartpostal, tebrik kartları vb. ile katalog, poster, reklam materyali vb. diğer yayıncılık faaliyetleri" (NACE kod: 58.19.90) kapsamında sunulan mal ve hizmetler her ne kadar *amaç* bakımından reklamcılık ürünleri üretimi iseler de yapılan işin *mahiyeti/doğası* bir imalat faaliyetidir. Ancak, bu imalat faaliyeti neticesinde ortaya çıkan ürünlerden 2464 sayılı Kanun kapsamına girenlerin ilan ve reklam vergisine tabi olduğu açıktır.

Benzer şekilde, "gösteri, kongre, konferans, ticari fuar, vb. etkinliklerin organizasyonu faaliyetleri" (NACE kod: 82.30.02) kapsamında yürütülen reklam ve tanıtım faaliyetleri ilan ve reklam firmaları aracılığıyla gerçekleştirilebileceği gibi fuarı organize eden firma tarafından da gerçekleştirilebilecektir. Bu kapsamda sunulan hizmetlerden yine 2464 sayılı Kanun kapsamına girenler ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Vergi borcunun ortaya çıkması için, verginin konusunu oluşturan unsura yönelik olarak yürürlükteki bir vergi kanununda vergilendirmeye ilişkin hükmün bulunması ve o kanunun ve tabii olarak o kanundaki söz konusu vergi konusunun vergilendirilmesine dair hükmün ilgili mali yılda uygulanmasına ilişkin yılı bütçe kanununun (Türkiye için) C Cetvelinde bütçe hükümlerini yürütmeye yetkili mercie (hükümete) yetki verilmesi gerekmektedir. Bu ön şartların mevcudiyeti halinde, somut vergileme için vergiyi

doğuran olayın ortaya çıkışı, verginin tarhı, tahakkuku, tebliği ve tahsilini içeren vergileme sürecinin gerçekleşmesi gerekmektedir.[95]

İlan ve reklam vergisinde "vergiyi doğuran olay", "ışıklı-ışıksız, led levha ve tabelaların kamu veya özel mülkiyet içerisinde kişilerin görebileceği şekilde asılmasıyla" gerçekleşmektedir. Broşür, el ilanı ve promosyon ürünleri gibi *dağıtılan* ilan ve reklamlarda "vergiyi doğuran olay" söz konusu ürünlerin "dağıtılmasıyla" gerçekleşir. Vergiyi doğuran olayın tespitinde, büyükşehirlerde bir ilçe belediyesi sınırları içerisinde basılan veya üretilen dağıtılan ilan ve reklamların basımı veya üretimi sonrasında ürünü kendi adına ürettiren işletmelere teslimi yerine söz konusu ürünlerin dağıtımının yapılması esas alınmaktadır.

Bu konuda, mükellef ile bir ilçe belediyesi arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkta, nihai karar mercii olarak Danıştay, ilk derece mahkemesinin dağıtıma konu olan ilan ve reklamın basıldığı yerde yapılan tarhiyatı uygun bulmasına ilişkin kararını vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yeri *dağıtım yerini* esas almak suretiyle değerlendirmiş ve yapılacak tarhiyatın ancak, belediye yetki sınırları içerisinde dağıtılan ilan ve reklamlarla sınırlı olabileceğine hükmetmiştir.[96] Bu durumda, söz konusu mahkeme kararı, *dağıtılan* ilan ve reklamlar için *teslim yeri* yerine *dağıtım yeri*nin esas alınması vergiyi doğuran olayın da söz konusu ürünlerin dağıtıldığı yer ve zamanda gerçekleştiğinin kabulünü beraberinde getirmektedir.

[95] Uluatam, Methibay, 1999. s. 104.
[96] Danıştay 9.Dairesi 01.03.1992 tarih ve **E:**1991 / 2374, **K:** 1992/796 sayılı Karar.

D. Vergi Sorumluluğu

Vergi ilişkisinde alacaklı vergi idaresi borçlu ise mükelleftir. Ancak, vergi sorumluluğu, vergi borçlusu ile beraber vergiyi doğuran olayla ilişkili vergiyi tahsile yetkili idarenin muhatabı kılınan gerçek veya tüzel kişileri de kapsayan geniş bir kavramdır. Bu noktada, "vergi mükellefi" ve "vergi sorumlusu" şeklinde iki kavram karşımıza çıkmaktadır.

1. Vergi Mükellefi

Vergi hukukunda vergi mükellefi, 213 sayılı VUK'un 8/1. maddesinde "*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*" olarak tanımlanmıştır[97]. Gerçek veya tüzel kişiliği olmamakla beraber istisnai hallerde bazı kişi ve mal topluluklarının vergi kanunlarına göre vergi mükellefi oldukları haller de söz konusu olabilmektedir. Burada vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konulmuştur. Ancak, VUK'un 157-257. maddesinde düzenlenen "mükellefin ödevleri" ile ilgili hükümler bu tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğü yanında, defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevlerin de bulunduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükellefinin geniş anlamda sorumluluğu, hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmektedir.[98]

[97] 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu", md. 8/1, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.
[98] Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan**, Ankara: A.Ü. SBF Yayını No: 522, 1983, s. 39-40; ÖNCEL ve diğerleri, 2018, s. 73-76.

Bir kişinin vergi mükellefi olabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın ilgilinin şahsında gerçekleşmesi ve vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda olması gerekmektedir. Bu iki şart aynı zamanda vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farkları belirlemede temel ölçüt oluşturmaktadır.[99]

BGK 13'üncü maddede, "ilan ve reklam vergisi" açısından mükellefin, "*yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişilerin*" olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak bu noktada, ilan ve reklam vergisinin uygulama alanı belediye sınırları ve mücavir alanlardır. Bu bağlamda, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olmasına bağlı olarak, verginin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar da dâhil olmak üzere, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir.

Öte yandan, herhangi bir ilan ve reklam yapmayan, herhangi bir levha, tabela vb. asmamış olanlar ile iş yerlerinin içine veya dışına ½ metrekareyi aşmayan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışıksız levhaları asanların ilan ve reklam vergisi mükellefiyeti bulunmadığından, bu kişilerin ilan ve reklam vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamakta olup bu kişiler adına da herhangi bir ilan ve reklam vergisi tarhiyatı yapılmaması gerekmektedir.[100] Yukarıdaki açıklamadan da anlaşılacağı üzere tek başına herhangi bir levha asılmış olması söz konusu levhayı asan gerçek veya tüzel kişiyi ilan ve reklam vergisinin mükellefi yapmamaktadır. Bir Danıştay kararında otelin isim bilgilerini içeren bir tabelanın otel çatısına asılmasının tarhiyata konu olamayacağına ve bu hususta tarhiyat yapılamayacağına ilişkin Kararı şu şekildedir.

[99] M. Öncel, 1983, s. 141.
[100] 14.22.2006 tarih ve BGK-2/2006-1 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri"/2.

"*Dosyanın incelenmesinden; ... adresinde olan otelin çatısındaki "... Oteli" ibareli ilan panosunun bulunduğu yerin ve aynı adresteki totem reklamının yapıldığı yerin 3030 sayılı Kanunun 18/e maddesinde sayılan yerlerden olmadığı görülmüş olup, yükümlü adına ilan ve reklam vergisi ile totem ve çatı reklam ücreti tarh edilmesinde isabet bulunmamıştır*."[101]

Buna göre, mükellefiyetin oluşup oluşmadığına, levhanın kanuni ölçü ve mahiyette olup olmadığı yönünde yapılacak tespite göre karar verilmektedir. ½ metrekareyi aşan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyeti haricinde içeriği itibarıyla reklam sayılan levhalar üzerinden vergi tarhiyatı ve mükellefiyet tesis ettirilmektedir. Bu noktada, vergiye ilişkin bir mükellefiyet doğmasında levhanın asıldığı yer metre karesi ve mahiyetine bakılarak karar verilecektir.

2. Vergi Sorumlusu

Vergilerin kolaylıkla ve en az masrafla tahsilini sağlamak, vergi ödevlerinin tam ve eksiksiz yerine getirilmesini sağlamak veya vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, asıl mükellefle birlikte veya onun yerine üçüncü kişi veya kişiler de vergi kanunlarında belirtilen durumlarda verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir.[102] İşte vergi sorumlusu, alacaklı vergi dairesine karşı asıl mükellefin vergi borcuyla ilgili vergi kesintisi yapıp ödemekle, verilen şekli ödevleri yerine getirmekle veya vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle sorumlu tutulan kişidir. Vergi yasalarına göre vergi sorumlusu sıfatını taşıyan kişinin idareye karşı yerine getirmesi gereken sorumlulukların tümü vergi sorumluluğu olarak ifade edilebilir.[103] Vergi sorumluluğu,

[101] 04.10.2001 Tarih **E:** 2000 / 3208 **K:** 2001 / 3433 sayılı Danıştay 9. Daire kararı.
[102] Mustafa Ali Sarılı, "**Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**", İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s. 42.
[103] M. Öncel, 1983, s.75.

vergi mükellefiyetinde olduğu gibi, üçüncü kişilerin de hangi hallerde vergileme ile ilgili sorumlu tutulacağı vergi kanunlarında belirtilmektedir. "Bu durum, vergilerin kanuniliği (yasallığı) ilkesinin de bir gereğidir".[104]

2464 sayılı Kanunun "Mükellef ve Sorumlu" başlıklı 13 üncü maddesinde, "*İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar*" hükümlerine yer verilmiştir. Aynı Kanunun "Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı 16'ncı maddesi hükmü uyarınca ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenlere ilan ve reklam vergisinin uygulamasında ilave sorumluluk yüklenmektedir.

"*…Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir…"*[105]

Bu çerçevede, ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, verginin beyanı, tarhı, tahakkuku ve tahsili bakımından vergi sorumlusu sıfatıyla ile vergi idaresinin muhatabıdırlar. Buna göre, söz konusu gerçek veya tüzel kişiler ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına, ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilecek beyanname ile bildirmek ve beyanname verme süresi içinde de ödemekle sorumludurlar. Buna göre, ilan ve reklam işlerini kendi nam ve hesaplarına değil de mutat meslek olarak ifa etmek suretiyle başkalarının nam ve hesabına yapanlar aynı zamanda nam ve hesabına iş

[104] M. A. Sarılı, 2004, s. 33.
[105] 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", md. 16.

yaptıkları kişilere terettüp edecek olan ilan ve reklam vergilerini, yine iş yaptıkları kişilerin nam ve hesabına idareye beyanda bulunma ve ödemekle sorumludurlar.

Buna göre, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekle sorumlu tutulan vergi sorumlusu, başkasına ait bir vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Bu çerçevede mükellef ile sorumlu arasındaki fark incelendiğinde, mükellef kendi vergisinden sorumlu iken, vergi sorumlusu hem kendi vergisinden hem de Kanunla belirtilen durumlarda başkasının vergisinin ödenmesinden de sorumludur. Vergi sorumluları vergiyi kesip ilgili vergi dairesine ödeme yükümlülüğünü yerine getirmediklerinde; ödenmeyen vergi, bunlardan alınmaktadır.

Bu bağlamda ilan ve reklam vergisinin vergi idaresine ödenmesi noktasında vergi idaresi açısından kimlerin vergi sorumlusu olduğunun ve hangi işletmelerin idarenin muhatabı olacağının tespiti için işletmelerde yürütülen ekonomik faaliyetlerin yakından incelenmesinde önem taşımaktadır.

Bu noktada, Kanuna göre, vergi sorumlusu olan "ilan ve reklam işlerini" "*mutad meslek olarak ifa edenlerin*" tespitinde, öncelikle, asli ekonomik faaliyet alanı olarak Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) işletme faaliyet konusuna ilişkin olarak işletme tarafından yapılan bildirimin esas alınması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, GİB'e, NACE Rev-2 Türkiye sınıflamasına göre, asli ekonomik faaliyet olarak "73.1-Reklamcılık" kapsamında yer alan faaliyetleri bildiren işletmelerin vergi sorumlusu olacağında şüphe bulunmamaktadır. Bu kapsamda, aşağıdaki tabloda (Tablo 6) NACE 6'lı kod sisteminde detaylandırılmış hali sunulan ekonomik faaliyetleri icra eden mükelleflerin, vergi idaresine karşı ilan ve reklam vergisi uygulaması açısından vergi sorumlusunun gerektirdiği yükümlülükleri de ifa etmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Tablo 6 Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflamasına Göre İlan ve Reklam Vergisi Sorumlusunun Asli Faaliyet Alanları

Kod (*)	Tanım
73.11.01	Reklam ajanslarının faaliyetleri (kullanılacak medyanın seçimi, reklamın tasarımı, sözlerin yazılması, reklam filmleri için senaryonun yazımı, satış noktalarında reklam ürünlerinin gösterimi ve sunumu vb.)
	Pazarlama kampanyalarının ve müşteri çekmeyi ve elde tutmayı amaçlayan reklamcılık hizmetlerinin yürütülmesi faaliyetleri
	Ürünlerin promosyonu faaliyetleri
	Reklamın yaratılması ve gazeteler, dergileri, radyo, televizyon, internet ve diğer basın yayın araçlarında yer verilmesi faaliyetleri
	Açık hava reklamının yaratılması ve sergilenmesi (büyük ilan tahtaları, panolar, broşürler, vb.), vitrin düzenlemesi, galeri/teşhir salonu tasarımı, araba ve otobüs afişlerinin hazırlanması
	Hava araçları kullanılarak yapılan reklamcılık faaliyetleri (gökyüzüne uçakla yazı yazılması gibi)
	Posta reklam kampanyalarını geliştirme ve organize etme faaliyetleri
	Reklam ajanslarının faaliyetleri (kullanılacak medyanın seçimi, reklamın tasarımı, sözlerin yazılması, reklam filmleri için senaryonun yazımı, satış noktalarında reklam ürünlerinin gösterimi ve sunumu vb.)
	Reklam amaçlı stantların ve diğer teşhir yapı ve alanlarının tasarlanması ve oluşturulması faaliyetleri
	Araba ve otobüs afişleri gibi reklamcılık faaliyetleri
	Reklam tasarımlarının teşhir edilmesi
	Posta reklamcılığı faaliyetleri
	Reklam kampanyalarının tasarlanması ve gerçekleştirilmesi faaliyetleri
73.11.03	Reklam araç ve eşantiyonların dağıtımı ve teslimi faaliyetleri
	Reklam materyallerinin ve eşantiyonların dağıtım ve teslimi faaliyetleri
	Doğrudan pazarlama ve posta yoluyla doğrudan pazarlama hizmetleri
	Reklam araç ve eşantiyonların dağıtımı ve teslimi faaliyetleri
	Reklam tasarım ve içerik geliştirme hizmetleri
	Tüm hizmetlerin bir arada verildiği reklamcılık hizmetleri
73.12.02	Çeşitli medya reklamları için alan ve zamanın bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı (ilan tahtası, billboard, bina, araç vb. üzerinden reklam alanlarının ve zamanlarının satışı dahil)
	Çeşitli medya reklamları için alan ve zaman satışı veya yeniden satışı
	İnternette reklam yerinin veya zamanının satışı, bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak
	Tanıtımla ilişkili etkinliklerin satışı (bir fuardaki stantların satışı gibi)
	İlan tahtası, billboard, bina, araç vb. üzerinden reklam alanlarının ve zamanlarının satışı
	Çeşitli medya reklamları için alan ve zamanın bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı (ilan tahtası, billboard, bina, araç vb. üzerinden reklam alanlarının ve zamanlarının satışı dahil)
	Basılı medyada (gazete, dergi, vb.) reklam yerinin veya zamanının satışı, bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak
	Reklam verenler veya reklam ajansları adına medya alanlarını veya zamanlarını/sürelerini satın alan ajansların hizmetleri
	Televizyon veya radyoda reklam yerinin veya zamanının satışı, bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak
	Reklam yer ve zamanının tekrar satışı, bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak
	Yazılı basında reklam alanlarının bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı

Kaynak: TÜİK, 2019. (*) NACE, Rev-2 Türkiye, 6'lı Kod.

Bu noktada, "kullanılacak medyanın seçimi, reklamın tasarımı, sözlerin yazılması, reklam filmleri için senaryonun yazımı, satış noktalarında reklam ürünlerinin gösterimi ve sunumu ve benzeri nitelikteki faaliyetleri" (NACE kod: 73.11.01), "reklam araç ve eşantiyonların dağıtımı ve teslimi faaliyetleri" (NACE kod: 73.11.03) ve "ilan tahtası, billboard, bina, araç vb. üzerinden reklam alanlarının ve zamanlarının satışı dahil olmak üzere çeşitli medya reklamları için alan ve zamanın bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak satışı" (NACE kod: 73.12.0) faaliyetlerini icra eden reklam ajanslarının vergi sorumlusu olduğu değerlendirilmektedir.

Bununla beraber, vergi sorumlusunun tespitinde, işletmenin kendisi tarafından GİB'e asli faaliyet alanı olarak bildirilen ekonomik faaliyeti gösterir NACE kodu haricinde, işletmenin tüzel kişi olması halinde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında yazılı olarak yapılması gereken şirket ana sözleşmesinin de esas alınabileceği değerlendirilmektedir.[106] TTK'nın 42, 43 ve 124'üncü maddeleri gereğince kurulacak, kolektif, limited ve anonim şirket gibi tüzel kişi vasfı taşıyan ortaklıklarda kuruluş sırasında ana (esas) sözleşmenin yazılı olarak düzenlenmiş olması Kanunun amir hükmüdür (Md. 212, Md. 339 ve Md. 575). Şirket ana sözleşmesi; şirket ortaklarının şirket kurulumu sürecinde, ortaklığın temelini oluşturmak üzere, ortaklığa ve birbirlerine karşı hak, yetki ve yükümlülüklerini ve uyulması gereken kuralları içerecek şekilde üzerinde uzlaştıkları sözleşmedir. Şirket türüne göre birtakım farklılıklar içerse de TTK çerçevesinde kurulacak tüzel kişi ortaklıklarda şirket ana sözleşmesinde esaslı noktaları belirtilmiş ve tanımlanmış bir şekilde, şirketin işletme asli faaliyet konusu zorunlu kayıtlar kapsamında bulunmakta ve faaliyet konusunun belirlenmesi, sözleşmenin geçerliliği ve şirketin tescili için emredici nitelikteki şartlar arasında sayılmaktadır (Md. 213, Md. 339 ve Md. 576).

[106] 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı "Türk Ticaret Kanunu", 14/2/2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete.

Bu çerçevede, şirket ana sözleşmesinde reklamcılığın asli faaliyet konusu olarak düzenlendiği şirketlerin ilan ve reklam vergisine ilişkin yükümlülükler bağlamında *vergi sorumlusu* oldukları değerlendirilmektedir. Nitekim ilan ve reklam vergisine ilişkin görülen bir davada –Ağustos 2019 itibarıyla her ne kadar kesinleşmemiş olsa da- ilk derece mahkemesi tarafından da bu yaklaşımın değerlendirmede esas alındığı görülmektedir.[107]

Kimlerin vergi mükellefi, kimlerin vergi sorumlusu olacağına ilişkin yapılacak belirlemede, verginin konusunun kapsamına giren diğer iktisadi faaliyetleri yürüten işletmelerin (şirket ana sözleşmesinde de hüküm yoksa) vergi sorumlusu değil vergi mükellefi olarak değerlendirilmeleri gerektiği düşünülmektedir.[108]

Yukarıda değinildiği üzere, "imalat sanayii" sektörü altında "Kayıtlı medyanın basılması ve çoğaltılması" alt sektöründe yer alan "çıkartma, takvim, ticari katalog, tanıtım broşürü, poster, satış bülteni, kartpostal, davetiye ve tebrik kartları, yıllık, rehber, resim, çizim ve boyama kitapları, çizgi roman vb. basım hizmetleri" gibi "diğer matbaacılık" mahiyetindeki "basım ve basım ile ilgili hizmet faaliyetleri" ilan ve reklam vergisinin konusunu oluşturmakla beraber bu faaliyetleri icra eden işletmelerin şirket ana sözleşmesinde reklamcılığın asli faaliyet alanı olduğunu belirtir düzenleme yer almadığı sürece "*vergi sorumlusu"* olarak nitelendirilemeyecekleri değerlendirilmektedir.

Buna karşılık, faaliyetlerin "mutad meslek" olarak icrasının vergilendirmede kriter olarak kullanılmasının vergi hukuku uygulaması bakımından sorun teşkil ettiği düşünülmektedir.[109]

---

[107] İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 25.02.2016 tarih ve **E:**2014/2695 **K:**2016/344 sayılı kararı.

[108] Bu kapsamdaki tartışmanın esasını vergi konusunun kapsamına giren ekonomik faaliyetleri gösterir tablo (Tablo 5) ile İlan ve Reklam Vergisi sorumlusunun asli faaliyetlerini gösterir tablo (Tablo 6) arasındaki kapsam farkı oluşturmaktadır.

[109] Bu husus, Çalışmanın sorunlara ilişkin kısmında detaylı olarak ele alındığı için tartışılmamıştır.

E. Matrah

Vergi matrahı, verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir.[110]. Vergi konusu, üzerinden vergi alınan iktisadi unsur olduğu halde, vergi matrahı vergi konusunun değeri ya da miktarıdır. Ölçülebilir nitelikte olan vergi matrahı, oran ya da tarife uygulanması suretiyle vergi miktarının hesaplanmasına yarayan miktar, hacim, alan veya uzunluk gibi fiziki bir ölçüde üretim birimi veya iktisadi bir değerdir. Vergi uygulamasında miktarın esas alındığı vergiler "spesifik vergiler", iktisadi değerin esas alındığı vergiler ise "ad valorem vergiler" olarak nitelendirilmektedir[111]. [112]

İlan ve reklam vergisi maktu olarak alınan spesifik bir vergidir. Kanunda 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 Cumhurbaşkanınca belirlenen maktu tarifede kullanılan ölçü birimleri esas alınarak verginin matrahı belirlenmekte ve bu matraha ilgili tarifedeki tutarlar uygulanarak tarh işlemi gerçekleştirilmektedir. İlan ve reklam vergisinde matrahın belirlenmesinde; ilan ve reklamın askıda kaldığı süre (yıl veya hafta cinsinden), ilan veya reklamın gösterim alanının büyüklüğü (metrekare cinsinden) veya toplu şekilde bastırılıp dağıtılan ilan ve reklam ürünleri adedi (sayı cinsinden) miktar tespitinde kullanılan değişkenlerdir. Bu çerçevede, aşağıdaki Tabloda (Tablo 7) da sunulan tarifede sol sütunda yer tanımlar, matrah tespitinde kullanılan değişkenleri göstermektedir.

---

[110] A. Akdoğan, 2007, s.137.
[111] A. Akdoğan, 2007, s.138.
[112] Uluslararası vergilendirme literatüründe kullanılan bu tanımlama, Türkçe kamu maliyesi yazınına da geçmiş ve genel kabul görmüştür. "Ad valorem" terimi Latince kökenli olup "değere göre" anlamına gelmektedir. Michael Littlewood, Taxing Sugary Drinks (November 24, 2016). https://ssrn.com/abstract=2875486 Erişim Tarihi: 31/8/2019.

Bu noktada, Akdoğan (2007)' de vurgulandığı üzere, vergilendirmede miktarın esas alınması, vergi konusunun mali değerinin düşük olması vergi yükünün artmasına yol açarak mükellef aleyhine, yüksek olması ise vergi yükünün düşmesine yol açarak mükellef lehine bir durum oluşturmaktadır[113].

İlan ve reklam vergisinde matrahın belirlenmesi, vergi mükellefi veya sorumlusu tarafından beyan yöntemiyle olabileceği gibi idare tarafından tarifede ortaya konulan esaslar dikkate alınarak denetim sırasında da söz konusu olabilmektedir. Aynı Kanun'un 15'inci maddesinde "İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi" sayıldıktan sonra söz konusu tarifenin uygulanmasında matrah tespitine ilişkin esaslar da aynı maddenin devamında belirlenmiştir. Bu çerçevede;

"a. Metrekare üzerinden yapılan yüzölçümü hesaplamalarında, yarım metrekareye kadar olan kesirlerin yarım metrekareye, yarım metrekareyi aşanların ise tam metrekareye tamamlanacağı,

b. Herhangi bir yüzeye yazılmak, takılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümü esas alınacağı,

c. Çok cepheli ilan ve reklamlarda metrekare hesabının her cephe için ayrı ayrı dikkate alınacağı,

d. Vergi tarifesinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde belirtilen ilan ve reklamların süresinin 6 aydan; 3'üncü bendinde belirtilen ilan ve reklamın süresi 1 haftadan az olması halinde vergi miktarının yarısının alınacağı, bu süreleri geçenlerden ise 6 ayı geçen sürelerin 1 yıl, hafta kesirleri de tam hafta sayılacağı,

[113] A. Akdoğan, **a.g.e.** s.138-139.

e. Vergi tarifesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yer alan ve çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari unvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basıldığının ayrıca belirtileceği"

hükme bağlanmıştır[114].

İlan ve reklam faaliyetleri kapsamında ürün ve/veya hizmet teslim edenler ile bunu satın alanlar arasında gerçekleştirilen bir satış işleminde, ürün ve/veya hizmeti satın alanların ödediği nihai fiyat içerisinde ürün ve/veya hizmetin net bedeli, ürün ve/veya hizmetin türüne göre süresi, adedi veya gösterim gerçekleştirilen alanın metrekare cinsinden büyüklüğü üzerinden maktu olarak tahakkuk ettirilen ilan ve reklam vergisi ve satış bedelinin değeri üzerinden tahakkuk ettirilen katma değer vergisi bulunmaktadır. Buna göre ilan ve reklam vergisinin kapsamına giren ticari işlerde, ürün ve/veya hizmeti teslim alan kişinin yaptığı ödeme içerisinde biri *değer* diğeri ise *miktar* üzerinden alınan iki vergi bulunmaktadır. Bu durum kendi kanunlarındaki istisna, indirim ve muafiyetler uygulandıktan sonra aynı iktisadi unsurun farklı usullerle de olsa iki defa vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

F. Tarifeler

İlan ve reklam vergisi tarifesi 2464 sayılı Kanunun 15'inci maddesinde düzenlenmiş olmakla beraber söz konusu Kanunun 96'ncı maddesinin B fıkrası uyarınca vergi maktu tarifelerindeki en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit ediliyor iken, AYM'nin 29/12/2011 tarihli ve E.: 2010/62 K.: 2011/175 sayılı Kararı ile iptal edildikten sonra cetvelde yer alan maktu vergi tarifeleri,

[114] 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", md. 15 maddeleri Kanunda düzenlenen İlan ve Reklam Vergisi

Kanunda 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 Cumhurbaşkanınca tespit edilmektedir

Aşağıdaki Tabloda (Tablo 7) ilan ve reklam vergisinin tarifesi gösterilmektedir. 2464 sayılı Kanun metninde ilan ve reklam vergisi tarife ve oranlarına ilişkin düzenleme "Tarife ve nispet" başlıklı 15'inci madde yer almakla beraber söz konusu tarifenin güncel tutarları, 2464 sayılı Kanunun 96. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığının 5/2/2014 tarihli ve 13844 sayılı yazısı üzerine, söz konusu Kanunda yer alan bazı maktu vergi ve harç tarifelerinin belediye grupları itibarıyla tespitine ilişkin BKK; 10/2/2014 tarihinde kararlaştırılarak 18/2/2014 tarihinde yürürlüğe konulmuştur. Tabloya göre, ilan ve reklam vergisi alınacak tutarları bakımından belediye grupları itibariyle 5 gruba ayrılmıştır. 1. belediye grubunda 0.12 - 80 TL, 2. belediye grubunda 0.03 - 31 TL, 3. belediye grubunda 0.03 - 31 TL, 4. belediye grubunda 0.02 - 30 TL ve 5. belediye grubunda ise 0.01 - 30 TL arasında değişen vergi miktarları belirlenmiştir. Buna göre, belediyelerin dâhil oldukları grupların ilan ve reklam vergisinin tutarlarının belirlenmesinde önemli bir parametre olduğu görülmektedir. [115].

2464 sayılı Kanunun 95 inci maddesi gereğince, Maliye Bakanlığı ile Kalkınma Bakanlığının görüşü alınarak İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanarak 16/9/2011 tarihli ve 28056 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği" (Seri No: 2011/1) çerçevesinde belediyeler 5 gruba ayrılmıştır. Belediyelerin gruplandırılmasında, belediye nüfusları temel ölçüt olarak alınmış ve nüfusların tespitinde de, TÜİK "2010 Yılı Nüfus Tespitleri" esas alınmıştır. Buna göre, Nüfusu 100.001 ve yukarı olan belediyeler 1. grup, nüfusu 50.001 - 100.000 arasında olan

[115] 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 28917 sayılı 18/2/2014 tarihli Resmi Gazete.

belediyeler ile nüfusu 50.001 den aşağı da olsa il merkezi belediyeleri 2. grup, nüfusu 20.001 - 50.000 arasında olan belediyeler 3. grup, nüfusu 5.001 - 20.000 arasında olan belediyeler 4. grup, nüfusu 5.000 den aşağı olan belediyeler 5. Grup olarak belirlendikten sonra tamamlayıcı ölçüt olarak, "Ticari ve/veya turistik yönden önem arz eden belediyeler" ile "il/ilçe merkezi olan belediyeler" mensup oldukları gruptan bir üst gruba yükseltilmiştir.

Tablo 7 İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi

İlan ve Reklamın Türü	**Belediye Grubu / Verginin Tutarı (TL)**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
1. Dükkân, ticari ve sınai müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi sabit bütün ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak	60	23	22	21	20
2. Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak	30	11	10	9	8
3. Cadde, sokak ve yaya kaldırımlar üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak	10	3	3	2	2
4. Işıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlardan her metrekare için yıllık olarak	80	31	31	30	30
5. İlan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar vb. nin her biri için	0,12	0,03	0,03	0,02	0,01
6. Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden	0,25	0,07	0,06	0,05	0,03

Kaynak: 28917 sayılı 18 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK).

İçişleri Bakanlığının 2011/1 Seri Numaralı Tebliği çerçevesinde belediye gruplarında yer alan belediye sayıları aşağıdaki Tabloda (Tablo 8) sunulmaktadır.

Tablo 8 Belediye Gruplarına Göre Belediye Sayıları

	Belediye Sayısı (Adet)	**Toplam İçinde Pay (Yüzde)**
1. Grup	267	9
2. Grup	122	4
3. Grup	349	12
4. Grup	466	16
5. Grup	1.746	59
Toplam	**2.950**	**100**

Kaynak: 16/9/2011 tarihli ve 28056 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği" (Seri No: 2011/1) esas alınarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablodan (Tablo 8) da görüleceği üzere, 2011 yılında 2 bin 950 adet belediyenin yaklaşık yüzde 60'ına tekabül eden önemli bir kısmı beşinci grup belediyeler içerisinde yer almıştır. 6360 sayılı Kanun sonrasında bu dağılımda yapısal olarak önemli bir değişiklik olmamakla beraber toplam belediye sayısı önemli ölçüde azalarak 1396 adede düşmüştür.[116] Bunların gruplandırılmasına yönelik olarak henüz bir düzenleme yapılmamış olup, 6360 sayılı Kanunla bazı belde belediyelerinin kapatılması, il belediyelerinin dönüştürülmesi, yeni büyükşehir belediyelerinin ve ilçe belediyelerinin kurulması söz konusu olmuştur. Anılan düzenleme sonrasında söz konusu listenin yeniden belirlenmesi germektedir. Ancak, 6360 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin önemli ölçüde 5. Grup belediyelerin sayısını azalttığı değerlendirilmektedir.

Belediyelerin gruplandırılmasına ilişkin olarak yeni bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmakla beraber, son dönemde idarelerin görev ve yetkilerinde yapılan düzenlemeler neticesinde söz konusu düzenlemeyi yapmaya yetkili idare de değişmiştir. 16/4/2017 tarihinde yapılan referandumla kabul edilen Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi 24/6/2018 tarihinde yapılan Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekilliği Genel Seçimleri ile hayata geçmiştir. Söz konusu değişiklikler çerçevesinde, Cumhurbaşkanlığının

[116] İçişleri Bakanlığı, https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx , Erişim Tarihi: 31/8/2019.

tasarrufuna bağlı olarak Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Cumhurbaşkanlığı Kararları yayınlanmaya başlanmış ve devam etmektedir. Bu bağlamda, idarelerin teşkilat yapısında, görev, yetki ve sorumluluklarında yeni düzenleme ve değişiklikler yapılmaktadır. Bu kapsamda, yerel yönetimlerle ilgili olarak 1 no.lu ve 4 no.lu olmak üzere iki Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle ve 29/11/2018 tarihli ve 7153 sayılı Kanunla düzenlemeler yapılmıştır. Merkezi idarenin yerel yönetimler üzerindeki vesayet yetkisinin kullanımına ilişkin yetkiler hariç olmak üzere İçişleri Bakanlığı bünyesinde yer alan Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü görev ve yetkileri Çevre ve Şehircilik Bakanlığına aktarılmıştır. Bu çerçevede, son dönemde, 2464 sayılı Kanunun Belediyelerin gruplandırılmasına ilişkin idareler arasındaki görev ve yetkileri düzenleyen 95'inci maddesinde 29/11/2018 tarihli ve 7153 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle yapılan değişiklikle bu fıkrada yer alan "Maliye Bakanlığı ile Devlet Planlama Teşkilatının görüşü alınarak İçişleri" ibaresi "Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığının görüşü alınarak Çevre ve Şehircilik" şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, belediye gruplarının belirlenmesi yetkisi, İçişleri Bakanlığından Çevre ve Şehircilik Bakanlığına devredilmiştir.

Diğer taraftan, ilan ve reklam vergisine ilişkin tarifeleri düzenleyen 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı BKK'da, 6360 sayılı Kanunla belediyelerde gerçekleştirilen değişikliklerin tarifelerin uygulanmasına nasıl etki edeceği hususu da düzenlenmiştir (md.2). Buna göre, 2014/5896 sayılı Karar uyarınca, söz konusu Kararda yer alan maktu vergi ve harç miktarlarının birinci grup belediyelerde; Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde bu kararın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla büyükşehir sınırları içinde olan belediyeler için tamamı, 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihten önce büyükşehir belediyesi sınırları içinde olan belediyeler için %80'i; 6360 sayılı Kanunla büyükşehir sınırlarına giren belediyeler için %60'ı; diğer birinci grup belediyeler için

%40'ı uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu şekilde yapılan hesaplama sonucu ortaya çıkan maktu vergi ve harç tutarlarında virgülden sonraki iki hanesi dikkate alınmaktadır. Anılan Karara göre, asgari kanuni hadden düşük çıkan tutarların asgari hadde yükseltilmesi öngörülmüştür.[117]

İlan ve reklam vergisi tarifesi, verginin konusuna giren birçok unsurda, dağıtılan ilan ve reklamlar veya geçici ilan ve reklam olarak nitelendirilen unsurlar gibi, semt veya mahallelere göre farklılaşmamaktadır. Geçici reklamlar kapsamında değerlendirilen özel ve kamu mülkiyetindeki yerlerde ışıksız, led ekranlı, diğer ışıklı sabit ilan ve reklamların haricindeki dış cephelerde ve açık alanlarda yer alan reklamlara ilişkin tarifeler; yine, ihale veya sözleşmeli sabit reklam ve motorlu taşıt araçlarındaki sabit reklamların vergilendirilmesinde tarifenin semt veya mahallelere göre farklılaşma olmadığı görülmektedir. İBB örneğinde de görüldüğü üzere, tarife farklılıklarının temelde özel ve kamu mülkiyetindeki yerlerde, ihale veya sözleşmesiz olarak verilen ışıksız, led ekranlı, diğer ışıklı sabit ilan ve reklamlar için söz konusu olduğu görülmektedir. İlan ve reklam vergisi tarifesinde semt ve mahalle grupları temelinde yapılan farklılaştırmaya örnek vermek amacıyla İstanbul Büyükşehir Belediyesi (İBB) İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi aşağıdaki Tabloda (Tablo 9) sunulmaktadır.

[117] 28917 sayılı 18 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 10/2/2014 tarihli ve 2014/5896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla düzenlenmiştir.

Tablo 9 İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi -İstanbul Örneği

VERGİ (TL) (*)	1. GRUP	2. GRUP	3. GRUP
I- SABİT İLAN VE REKLAMLARIN VERGİ VE ÜCRETLERİ:			
1- Özel Mülkteki Sabit Reklam: Büyükşehir Belediyesinin yetki ve tasarrufu altında bulunan ana arterlerdeki özel mülke konu yerlere (Bina cephesi, bina çatısı, bahçe duvarı, , bahçe, arsa veya arazi içine vb.) konulacak olan sabit ilan ve reklamlar;			
a) Işıksız sabit ilan ve reklamların m2'sinden yıllık olarak;	90	60	60
b) Led Ekranlı sabit ilan ve reklamların (Led aydınlatmalı, kayan yazılı tabela veya görüntülü televizyon vb.) m2'sinden yıllık olarak;	150	110	110
c) Diğer Işıklı sabit ilan ve reklamların (Tabela, vinil giydirme vb.) m2'sinden yıllık olarak;	90	60	60
2- Kamu Mülkündeki Sabit Reklam: Büyükşehir Belediyesinin yetki ve tasarrufu altında bulunan ana arterlerde, kamuya ait olan yerlere (Meydan, cadde, tretuar, yeşil alan, vb.) konulacak olan sabit ilan ve reklamlar;			
a) Işıksız sabit ilan ve reklamların m2'sinden yıllık olarak;	90	60	60
b) Led Ekranlı sabit ilan ve reklamların (Led aydınlatmalı, kayan yazılı tabela veya görüntülü televizyon vb.) m2'sinden yıllık olarak;	150	150	150
c) Diğer Işıklı sabit ilan ve reklamların (Tabela, vinil giydirme vb.) m2'sinden yıllık olarak;	90	60	60
3- Motorlu Taşıt Araçlarındaki Sabit Reklam: Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan sabit ilan ve reklamlar;			
a) Toplu Taşıma Araçlarındaki Reklamlar; Otobüs, Minibüs vb. toplu taşıma araçları, Metro, Hafif Metro, Tramvay vb. raylı sistem araçları ile Deniz Otobüsü, Vapur, Gemi vb. deniz araçlarındaki sabit ilan ve reklamların m2'sinden yıllık olarak;	40	40	40
b) Diğer Motorlu Taşıt Araçlarındaki Reklamlar; Toplu Taşıma Aracı olmayan (Yolcu ya da personel taşınmayan) araçlardaki sabit ilan ve reklamların m2'sinden yıllık olarak;	40	40	40
4- İhale Veya Sözleşmeli Sabit Reklam: Kamuya ait olan yerlere İstanbul Büyükşehir Belediyesi ve Bağlı Kuruluşları ile diğer Kuruluşlarca ihale veya sözleşme kapsamında konulacak olan sabit ilan ve reklamlar;			
a) Işıksız sabit ilan ve reklamların m2'sinden yıllık olarak;	90	90	90
b) Led Ekranlı sabit ilan ve reklamların (Led aydınlatmalı, kayan yazılı tabela veya görüntülü televizyon vb.) m2'sinden yıllık olarak;	150	150	150
c) Diğer Işıklı sabit ilan ve reklamların (Tabela, vinil giydirme vb.) m2'sinden yıllık olarak;	90	90	90
II. GEÇİCİ İLAN VE REKLAMLARIN VERGİ VE ÜCRETLERİ:			
1- Özel Mülkteki Sabit Reklam: Büyükşehir Belediyesinin yetki ve tasarrufu altında bulunan ana arterlerdeki özel mülke konu yerlere (Bina cephesi, bina çatısı, bahçe duvarı, , bahçe, arsa veya arazi içine vb.) konulacak olan sabit ilan ve reklamlar;	10	10	10
2- Kamu Mülkündeki Sabit Reklam: Büyükşehir Belediyesinin yetki ve tasarrufu altında bulunan ana arterlerde, kamuya ait olan yerlere (Meydan, cadde, tretuar, yeşil alan, vb.) konulacak olan geçici ilan ve reklamların (Bez afiş, vinil afiş, balon, seyyar pano vb.) m2'sinden haftalık olarak;	10	10	10
3- Büyükşehir Belediyesinin yetki alanındaki yerlerde ilan, reklam ve tanıtım amacı ile dağıtılan el ilanı, broşür, katalog, takvim, biblo vb. unsurların her bir adedi için;	0.25	0.25	0.25
4- Büyükşehir Belediyesinin yetki ve tasarrufu altında bulunan ana arterlerdeki özel mülke veya kamuya ait olan yerlerde mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişlerin (kâğıt afiş vb.) m2'sinden haftalık olarak;	0.50	0.50	0.50

Kaynak: İstanbul Büyükşehir Belediyesi, Gelirler Müdürlüğü, 2019 Yılı İlan Reklam Vergi ve Ücret Tarifesi, https://www.ibb.istanbul/Uploads/2018/12/2019-Yili-ilan-Reklam-Vergi-ve-ucret-Tarifesi.pdf
(*) Söz konusu tarife ilan ve reklam vergisinin semt ve mahalle grupları temelinde yapılan farklılaştırılarak uygulanmasına örnek vermek amacıyla sunulmaktadır.

26/02/2014 tarihli ve 6527 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla 2464 sayılı Kanuna eklenen Geçici 7'inci Maddesi uyarınca "Bakanlar Kurulunca yeni tarife belirleninceye kadar 2013 Yılında uygulanan İlan Reklam Vergi Tutarlarının uygulanmasına devam edilmesi" öngörülmüştür. Daha sonra, 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nın 63'üncü maddesiyle, 2464 sayılı Kanunda yer alan "Bakanlar Kurulunca" ibaresi "Cumhurbaşkanınca" şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, 2019 yılında da aynı tarife uygulanmaya devam edilmektedir. Aradan geçen 6 yıla rağmen, her ne kadar tarifelerde yer alan tutarlar yeniden değerleme oranında artırılabilecek olsa da maktu olarak belirlenen tarifelerde Bakanlar Kurulunca/Cumhurbaşkanınca değişiklik yapılmaması, enflasyondaki değişiklikler başta olmak üzere güncel ekonomik gelişmelerin dikkate alınmaması belediyelerin ilan ve reklam vergisinden elde ettikleri gelir tahsilatını düşürmektedir.

G. İstisna ve Muafiyetler

İstisna ve Muaflıklar yine aynı Kanun'un 14'üncü maddesinde "*Aşağıda sayılan konulardan ilan ve reklam vergisi alınmaz"* başlığı altında aşağıdaki şekilde maddeler halinde tek tek sayılmak suretiyle hüküm altına alınmıştır.

1. "Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu tarafından yayınlanan ve yapılan ilan ve reklamlar,
2. Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlar,
3. Gerçek kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan ve kimliklerini gösteren levhalar,

4. İşletmelerin iştigal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevasından olan prospektüs ve tarifnameler,
5. Gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışıksız levhalar, (Alanı 1/2 metrekareyi aşan levhalar, aşan kısım üzerinden vergiye tabidir.)
6. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin yapacakları her türlü ilan ve reklamlar,
7. Siyasi Partiler Kanununa göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar,
8. Altıncı bentte yazılı idarelerle, kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, aynı kuruluşlar tarafından Türkiye'deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerinin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler,
9. Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve benzeri gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar,
10. Sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar."

İlan ve reklam vergisinin, Kanunda yer alan istisna ve muafiyetleri değerlendirildiğinde, teknolojik gelişmelere bağlı olarak sürekli gelişen ilan ve reklamcılık sektörünün yaklaşık yüzde 80'ine karşılık gelen yeni teknolojilerin

kullanıldığı unsurların ilan ve reklam vergisinin kapsamı dışında tutulduğu görülmektedir. Bu durum elden dağıtılan ürünler haricindeki vergilenen unsurlar dikkate alındığında Kanunda, ilan ve reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesinin değil kent estetiğinin korunmasının esas alındığı görülmektedir. Bu noktada bir taraftan sektör dernekleri tarafından dahi ölçülemeyen ve raporlanamayan el ilanı, broşür ve promosyon ürünleri kapsamda tutulurken, yüksek katma değerli ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak sürekli büyüyen ilan ve reklam mecralarının istisna kapsamına alınarak vergilendirilmediği görülmektedir. Bu kapsamda açık hava reklamları dışındaki medya, ilan ve reklamcılık sektörü içerisinde basın ve yayın yoluyla yapılan reklamlar ile internet ağı üzerinden yapılan dijital (sanal) reklamların ilan ve reklam vergisinin kapsamı dışında tutulduğu ve bunların vergilendirilmesine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmektedir. Ayrıca, istisna ve muafiyetler incelendiğinde, açık hava reklamları içerisinde de bilgilendirme niteliği ağır basan veya kamu yararı boyutu bulunan ilan ve reklamların kapsam dışında tutulduğu, ticari amaçlı ilan ve reklamların ilan ve reklam vergisi kapsamında tutulduğu görülmektedir.

H. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun'un 16'ncı maddesinde ilan ve reklam vergisinin tarhı ve ödenmesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

"Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1,2,3,4,5 ve 6'ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayınlandığı,

dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir. İlan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Şu kadar ki belediye meclisleri vergi tarifesinin 1,2 ve 4'üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler. İlan ve reklam vergisinin ödendiğinin belgelendirilmesi yönünden ilgili belediyeler gerekli usulleri ihdas edebilirler."[118]

Yukarıdaki kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, ilan ve reklam vergisi beyana dayalı vergilerdendir. Beyannameler ise; ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin yetkili belediyesine verilir. Beyan üzerine, Belediye yetkililerince yapılan tespit üzerine re 'sen ya da ikmalen mahallin yetkili belediyesince sırasıyla tarh-tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılır.

İlan ve reklâm vergisinde mükelleflerin beyanname ve bildirimde belirttikleri bilgilere göre bu vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin yapılması gerekmektedir.[119]

Herhangi bir ilan ve reklam yapmayan, herhangi bir levha, tabela vb. asmamış olanlar ile İş iş yerlerinin içine veya dışına ½ metrekareyi aşmayan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışıksız levhaları asanların ilan ve reklam vergisi mükellefiyeti bulunmadığından, bu kişilerin ilan ve reklam vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamakta olup bu kişiler adına herhangi bir ilan ve reklam vergisi tarhiyatı yapılmaması gerekmektedir.[120]

[118] 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu", md.6.
[119] 41 Seri No'lu "Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği" Resmi Gazete Tarihi: 28/02/2012 No: 28218
[120] 14.22.2006 tarih ve BGK-2/2006-1 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri"/2.

II. BELEDİYELERDE İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Yerel yönetimlere, özellikle de belediyelere görevleri ölçüsünde mali kaynak aktarılması esasının hatırlanmasında yarar bulunmaktadır. Genel bütçe vergi gelirleri karşısında, belediyelerin yerel vergilerden oluşan gelirlerinde nispi bir düşüş gözlemlenmektedir. Belediyelerin öz gelirlerinde ortaya çıkan bu nispi gerileme, yerel yönetimleri merkeze daha da bağımlı hale getirmekte ve yerelde görülmesi gereken birtakım kamu hizmetlerin sunumu bakımından ciddi bir finansman sorununun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Bu bölümde ilan ve reklam vergisinin uygulamasına ilişkin sorunlar tartışılacaktır. Bu çerçevede, ilan ve reklam vergisinin mevcut tahsilat seviyesinden kaynaklanan sorunlar, belediyelerce ilan ve reklam faaliyetlerinin vergilendirilmesinde karşılaşılan sorunlar; söz konusu verginin genel tasarımına ilişkin sorunlar, vergiyi kimin tahsil edeceğine ilişkin sorunlar ve ilan ve reklam vergisinin denetim ve takibine ilişkin sorunlar başlıkları altında olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

A. İlan ve Reklam Vergisinin Mevcut Tahsilat Seviyesinden Kaynaklanan Sorunlar

İlan ve reklam vergisinin mevcut tahsilat seviyesi, bu kapsamda karşılaşılan en önemli sorunlardan biri olup bu durum, kendi kendini besleyen bir kısır döngüye yol açmaktadır. Yerel yönetimlerin gelir kaynakları incelendiğinde, ilan ve reklam vergisinin

GSYH ve toplam bütçe gelirleri içindeki payının oldukça düşük düzeyde seyrettiği görülmektedir. Söz konusu vergi tahsilatı, yıllar itibariyle de GSYH'ya oran olarak kayda değer bir artış gösterememiştir. Nitekim aşağıdaki tablolardan (Tablo 10; Tablo 11) görüleceği üzere, bina ve arsalardan alınan emlak vergisi tahsilatının da içinde bulunduğu mülkiyet üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki payı yüzde 0,25 seviyesinde iken, ilan ve reklam vergisinin payı ise yüzde 0,01 seviyesindedir. İdari kapasitenin düşük olduğu yerlerde bu oran farkının daha da açılacağı değerlendirilmektedir.

Yeni teknolojik gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan yeni mecralara ve ürünlerini pazarlamak isteyen firmalar için ilan ve reklamın daha da önemli hale gelmesine, reklam giderlerinin firmalar bazında ciddi artışlar göstermesine rağmen belediyelerin ilan ve reklam vergisi gelirlerinde oransal olarak ciddi bir artışın sağlanamamış olması önemli bir eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada ilan ve reklam vergisinden yapılan tahsilattaki düşük seviye, belediyeler tarafından konunun denetim ve takibi noktasında önceliklendirilmesi açısından önemli bir dezavantaj oluşturmaktadır. İdari kapasiteleri ve beşeri kaynakları zaten sınırlı olan belediyeler, mevcut kaynaklarını da ilan ve reklam vergisi gibi düşük seviyede tahsilatın gerçekleştirildiği bir alana yönlendirmek yerine, bina ve arsa vergisi gibi tahakkuk miktarının yüksek tahsilat oranının ise düşük olduğu alanlara yönlendirmektedirler.

Tablo 10 Yerel Yönetimler Bütçe Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı

GSYH'ya Oran (Yüzde)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	**4,03**	**3,90**	**4,25**	**4,62**	**4,55**	**4,41**	**4,61**	**4,26**	**4,18**	**4,19**	**4,30**	**4,24**
Vergi Gelirleri	**0,42**	**0,42**	**0,38**	**0,51**	**0,49**	**0,46**	**0,45**	**0,45**	**0,46**	**0,47**	**0,43**	**0,39**
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	**0,20**	**0,20**	**0,21**	**0,26**	**0,28**	**0,25**	**0,23**	**0,26**	**0,27**	**0,28**	**0,23**	**0,25**
Bina Vergisi	0,11	0,12	0,13	0,16	0,17	0,16	0,15	0,17	0,18	0,19	0,16	0,17
Arsa Vergisi	0,05	0,05	0,05	0,07	0,07	0,06	0,06	0,07	0,07	0,07	0,05	0,06
Arazi Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Çevre Temizlik Vergisi	0,03	0,03	0,03	0,03	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	**0,08**	**0,09**	**0,03**	**0,10**	**0,08**	**0,09**	**0,09**	**0,08**	**0,08**	**0,07**	**0,07**	**0,07**
Haberleşme Vergisi	0,01	0,01	0,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	0,05	0,05	0,00	0,06	0,05	0,06	0,06	0,06	0,06	0,05	0,04	0,04
Eğlence Vergisi	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01
Yangın Sigortası Vergisi	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
İlan ve reklam vergisi	0,01	0,01	0,01	0,02	0,02	0,02	0,02	0,01	0,01	0,02	0,01	0,01
Harçlar	**0,14**	**0,13**	**0,13**	**0,15**	**0,13**	**0,12**	**0,13**	**0,11**	**0,11**	**0,12**	**0,13**	**0,08**
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	**1,02**	**0,92**	**1,06**	**1,03**	**0,99**	**1,02**	**0,99**	**0,88**	**0,89**	**0,91**	**0,90**	**0,82**
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	**0,52**	**0,52**	**0,59**	**0,77**	**0,74**	**0,66**	**0,77**	**0,34**	**0,34**	**0,31**	**0,33**	**0,40**
Faizler, Paylar ve Cezalar	**1,82**	**1,85**	**1,99**	**2,08**	**2,07**	**2,07**	**2,08**	**2,10**	**2,26**	**2,23**	**2,37**	**2,32**
Sermaye Gelirleri	**0,22**	**0,17**	**0,13**	**0,23**	**0,25**	**0,19**	**0,31**	**0,33**	**0,21**	**0,24**	**0,26**	**0,30**
Alacaklardan Tahsilat	**0,03**	**0,01**	**0,11**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,16**	**0,01**	**0,03**	**0,01**	**0,01**
Bilgi İçin												
Merkezi Yönetimden Alınan Mali Kaynaklar Toplamı	**1,77**	**1,87**	**2,03**	**2,35**	**2,32**	**2,27**	**2,41**	**2,08**	**2,24**	**2,20**	**2,20**	**2,25**

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri, Erişim Tarihi 4/9/2019.

Tablo 11 Yerel Yönetimler Bütçe Gelirlerinin Dağılımı-Toplam İçinde Pay

Toplam İçinde Pay (Yüzde)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
BÜTÇE GELİRLERİ HESABI	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**	**100,0**
Vergi Gelirleri	**10,4**	**10,8**	**8,9**	**11,0**	**10,9**	**10,5**	**9,9**	**10,7**	**11,1**	**11,2**	**9,9**	**9,2**
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	**4,9**	**5,1**	**5,0**	**5,6**	**6,1**	**5,6**	**5,1**	**6,1**	**6,4**	**6,6**	**5,4**	**5,9**
Bina Vergisi	2,8	3,2	3,2	3,5	3,8	3,6	3,3	4,1	4,3	4,5	3,8	4,1
Arsa Vergisi	1,3	1,2	1,1	1,4	1,5	1,4	1,2	1,6	1,6	1,6	1,3	1,4
Arazi Vergisi	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Çevre Temizlik Vergisi	0,7	0,7	0,7	0,6	0,6	0,6	0,5	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3
Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	**2,0**	**2,2**	**0,8**	**2,1**	**1,9**	**2,0**	**1,9**	**1,9**	**2,0**	**1,7**	**1,5**	**1,5**
Haberleşme Vergisi	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi	1,2	1,4	0,0	1,4	1,2	1,3	1,3	1,3	1,3	1,1	0,9	1,0
Eğlence Vergisi	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Yangın Sigortası Vergisi	0,1	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İlan ve reklam vergisi	0,3	0,4	0,3	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3
Harçlar	**3,5**	**3,4**	**3,0**	**3,3**	**2,9**	**2,8**	**2,8**	**2,6**	**2,7**	**2,9**	**2,9**	**1,8**
Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	**0,1**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**	**0,0**
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	**25,4**	**23,7**	**24,9**	**22,3**	**21,9**	**23,2**	**21,5**	**20,7**	**21,4**	**21,6**	**20,8**	**19,3**
Alınan Bağış ve Yardımlar ile Özel Gelirler	**12,9**	**13,4**	**13,8**	**16,6**	**16,2**	**14,9**	**16,7**	**8,0**	**8,2**	**7,5**	**7,8**	**9,4**
Faizler, Paylar ve Cezalar	**45,1**	**47,4**	**46,8**	**45,1**	**45,5**	**47,0**	**45,2**	**49,3**	**54,0**	**53,2**	**55,2**	**54,7**
Sermaye Gelirleri	**5,5**	**4,5**	**3,1**	**5,0**	**5,5**	**4,4**	**6,7**	**7,6**	**5,1**	**5,8**	**6,0**	**7,0**
Alacaklardan Tahsilat	**0,7**	**0,3**	**2,5**	**0,0**	**0,1**	**0,1**	**0,0**	**3,8**	**0,3**	**0,7**	**0,3**	**0,3**
Bilgi İçin												
Merkezi Yönetimden Alınan Mali Kaynaklar Toplamı	***43,9***	***47,9***	***47,6***	***50,8***	***51,1***	***51,4***	***52,4***	***48,9***	***53,6***	***52,4***	***51,1***	***53,0***

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri, Erişim Tarihi 4/9/2019.

B. İlan ve Reklam Vergisinin Tasarımına İlişkin Sorunlar

İlan ve reklam vergisi, Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana uygulamada olmakla beraber gerek idare gerekse mükellef ve sorumlular açısından söz konusu verginin uygulamasında önemli tereddütler oluşmakta, bir kısım vergiler hiç toplanamazken bir kısmı idari denetimler ve takibat neticesinde vergi borcu/alacağı ortaya çıkmakta, bunların da önemli bir kısmı vergi borçluları ve alacaklı idare arasında uyuşmazlığa konu olmakta ve adli mercilerin verdiği kararlarla uyuşmazlıklar giderilmektedir. Öte yandan, uygulamada karşılaşılan sorunlar olaya özgü bir mahiyet taşımaktan öte sistematik bir nitelik taşımaktadır. Bu bağlamda ilan ve reklam vergisinin uygulanmasındaki söz konusu sorunların kanun koyucu tarafından belirlenen verginin kapsamına, mükellefiyete, vergi sorumlusunun sorumluluğuna ve idarenin sorumluluğuna ilişkin sorunlar olmak üzere dört alt başlık altında incelenebileceği değerlendirilmektedir.

1. Kapsama İlişkin Sorunlar

İlan ve reklam vergisinin konusu/kapsamı ve mükellefi, 2464 sayılı BGK 12'nci ve 13'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Kanuna göre, "Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam", bu vergi kapsamında olup söz konusu vergi sürekli olarak yapılan ilan ve reklamlardan alınabildiği gibi geçici süreli ilan ve reklamlardan da alınabilmektedir.

İlan, broşür ve reklamların Belediyenin sınırlarını aşan biçimde yapılması bu bağlamda değerlendirilebilecek önemli bir sorundur. Belediyelerin, kendi sınırları ve sorumluluk alanlarında yerleşik olarak faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin ilan ve reklam faaliyetlerini birden fazla belediye sınırlarını kapsayacak şekilde yapmaları

durumunda, belediyenin kendi sınırları içinde basılan ve yapılan ilan ve reklamların kendi sınırlarını aşan kısmı için de vergi tarhiyatı yapamayacaktır. BGK 12'nci maddede, *"Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir."* denilerek belediyelerin ilan ve reklam vergisi toplama yetkisinin kendi sınırları dâhilinde geçerli olduğu vurgulanmıştır. Nitekim Danıştay tarafından;

"...İlan ve reklam vergisi tarhiyatında belediyelerin yetkilerinin, kendi sınırları ve mücavir alanları içinde yapılan ilan ve reklamlarla sınırlı olması nedeniyle belediyenin kendi yetki sınırları içinde basılmakla beraber bu yerde dağıtılıp kullanılmayan kuponların da matraha ilavesi suretiyle tarhiyat yapılmasında ve yapılan tarhiyatın vergi mahkemesince onanmasında yasal isabet görülmemiştir...."

Şeklinde verilen Karar da yerleşik içtihatların da bu yönde olduğunu göstermektedir. [121] Buna göre belediyeler, basılan ve dağıtılan broşür, ilan ve reklamların tamamını değil de sadece kendi sınırları ve mücavir alanları içinde yapılan ilan ve reklamlar üzerinden tarhiyat yapmaya yetkilidirler. Bu kabul verginin konusu ve vergiyi doğuran olay kısmında tartışıldığı üzere, vergiyi doğuran olayın yeri için ürünlerin dağıtım yerinin esas alınması sebebiyle *dağıtılan* ilan ve reklam ürünlerinin ağırlıklı bir kısmının vergilendirilebilmesini engellemektedir. Bu ise ilan ve reklam vergisi uygulaması açısından verginin tasarımına ilişkin önemli bir sorun olarak öne çıkmaktadır.

İlan ve reklam vergisinin tasarımına ilişkin sorunlar bağlamında bir diğer önemli sorun, Kanunun ve ilgili mevzuatın güncelliğini yitirmiş olması ve teknolojik gelişmelere cevap verememesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. 2464 sayılı "Belediye Gelirleri Kanunu" yaklaşık 40 yıl önce 1981 yılında yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar 2464 sayılı

[121] Danıştay 9.Dairesi 01.03.1992 tarih ve **E:**1991 / 2374, **K**: 1992 / 796 sayılı karar.

Kanun 1/7/1948 tarih ve 5237 sayılı Kanunu ikame edecek şekilde tasarlanmış olmakla beraber, 5237 sayılı Kanundaki genel yapı büyük bir değişikliğe uğramadan 2464 sayılı Kanunda da korunmuştur. Dolayısıyla Kanun fiili olarak 2. Dünya savaşının henüz tamamlandığı 70 yıl önceki şartlar için geçerli olan bir yaklaşımı taşımakta olup günümüz ihtiyaçlarına cevap vermekten uzaktır. Günümüzde reklam yöntemleri (led ekran, lazer vb.), mecraları ve vasıtaları da değişmiştir. Ancak yeni ortaya çıkan bu yöntem ve vasıtalara uygulanacak tarife konusunda belirsizlik vardır.

Bu bağlamda Kanunda teknolojik gelişmelere bağlı olarak sürekli gelişen ilan ve reklamcılık sektöründe yeni teknolojilerin kullanıldığı unsurlar ilan ve reklam vergisinin kapsamı dışında tutulmaktadır. Kapsam dışında tutulan kısım yaklaşık olarak sektörün beşte dördüne karşılık gelmektedir. Diğer taraftan sektör dernekleri tarafından dahi ölçülemeyen ve raporlanamayan el ilanı, broşür ve promosyon ürünleri gibi bir alanı, Kanun, vergi kapsamına almakta ve bu unsurların vergilendirilmesi öngörülmektedir. Kayıt dışılığın çok yüksek olduğu böyle bir alanın vergi inceleme yetkisi dahi olmayan idari birimlerce vergilendirilmeye çalışılması, yalnızca vergisini düzenli ödeyen mükellefleri cezalandırmakta ve onlar aleyhine haksız rekabete yol açmaktadır.

Ayrıca ilan ve reklam vergisinin "ad valorem" değil "spesifik" vergi olması nedeniyle vergilenen matrahın mali büyüklüğü ile irtibatı kopuktur. Örneğin stadyumda veya canlı yayımlanan bir konser salonunda asılan ışıklı bir reklam panosu, teknolojik imkânların katkısıyla tüm şehre, ülkeye hatta uluslararası çevrelere gösterilebilmektedir. Ancak bu reklam araçları için, metrekare temelli bir vergilendirme tarifesinin uygulanması söz konusu olup, bu tarifenin reklamın gösterimiyle ortaya çıkan katma değerle ilişkisi kopuktur. Bu kapsamda ulusal ve uluslararası televizyonlar veya diğer platformlar üzerinden yayınlanan futbol lig maçlarının oynandığı stadyumlar ile bu alanların içinde bulunan kule, tak, büfe, bank vb. gibi yapılarda yer alan ışıklı ya da ışıksız reklam tabelaları gibi yüksek katma değere sahip ilan ve reklamlardan alınan vergiler ile

dükkân, ticarî ve sınaî müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan tüm sabit ilân ve reklamların metrekaresinden hesaplanan vergi tutarı aynıdır.[122] Dolayısıyla gösterilen ilan ve reklamın ekonomik değerine bakılmaksızın genel bir hesaplama yapılması, belediyelerin önemli düzeyde ilan ve reklam vergisi kaybına yol açmaktadır. Bu durum mali güç bakımından aynı durumda olanlara, vergi yükünü aynı ölçüde üstlenmelerini sağlayacak şekilde, eşit muamele yapılmasını, eşit durumda olmayanlara da eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını öngören "vergilemede adalet ilkesi" ile de çelişmektedir.

2. Mükellefiyete İlişkin Sorunlar

İlan ve reklam vergisinin uygulanmasında vergi sorumlusu ve vergi mükellefi ayırımı noktasında da önemli sorunlar mevcuttur. Yukarıda ifade edildiği üzere, 213 sayılı VUK, vergi mükellefini; "*vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi"* olarak, vergi sorumlusunu ise; *"verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir"* şeklinde tanımlamıştır. İlan ve reklam vergisi tahsilatından; bir vergi güvenlik müessesesi olarak öngörülen bu ayrım sebebiyle, asli aktör olarak vergi dairesine muhatap olan vergi sorumluları sorumludur. BGK'da; ilan ve reklam vergisinin mükellefi, "…*ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişiler*" iken vergi sorumlusu ise; "*İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar*" şeklinde düzenlenmiştir.[123]

[122] Marmara Belediyeler Birliği, "Belediyelerin Mali Sorunları ve Çözüm Önerileri". Çalıştay Raporu, İstanbul, 2015. s.5. http://marmara.gov.tr/UserFiles/Attachments/2017/04/14/7d174b70-19d6-4e93-a8e6-2559cce259d9.pdf

[123] 5393 sayılı Kanun, md. 13.

Bu hususta görülen bir uyuşmazlıkla ilgili Danıştay kararında da, *"Etibank adına reklam yaptırması nedeniyle açıklanan yasa hükmü uyarınca verginin beyan edilip ödenmesinden sorumlu olan POLA firması adına tarhiyat yapılması gerekirken söz konusu tarhiyatın Etibank adına yapılması yasa ya aykırıdır."*[124] demek suretiyle her ne kadar "Etibank" firmasının reklam ve tanıtımı yapılıyor olsa da, söz konusu reklamı Etibank'ın kendisinin bizzat yapmadığı, yapılan sözleşme gereği POLA firması tarafından Etibank'ın nam ve hesabına ilan ve reklam işlemleri yapıldığından, verginin beyan ve ödenmesinden de vergi sorumlusu sıfatıyla POLA firmasının sorumlu tutulacağına hükmedilmiştir. Bu doğrultuda, vergi mükellefinin ilan ve reklam vergisinin ödenmesinden hiçbir şekilde sorumlu tutulmamasının, vergi tahakkuk ve tahsilatını önemli ölçüde düşüren bir faktör olduğu değerlendirilmektedir.

3. Vergi Sorumlusunun Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar

2464 sayılı Kanunun "Mükellef ve Sorumlu" başlıklı 13' üncü maddesinde, "*ilan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzelkişilerdir. İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar*" hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı 16'ncı maddesi gereğince ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına, ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir

[124] Danıştay 9.Dairesi 01.03.1992 tarih ve **E:**1991 / 2374, **K**: 1992 / 796 sayılı karar

edildiği mahallin belediyesine verilecek beyanname ile bildirmek ve beyanname verme süresi içinde ödemekle sorumludurlar.

Bu hususta görülen uyuşmazlıkla ilgili olarak yukarıda sözü edilen Danıştay Kararında, vergi sorumlusu adına tarhiyat yapılması gerekirken söz konusu tarhiyatın mükellef adına yapılmasının yasaya aykırı olduğuna hükmedilmiştir.[125] Ancak, burada üzerinde durulması gereken husus; başkası adına ilan ve reklam yaptıran kişinin ilan ve reklam vergisinin beyan edilip ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi, 2464 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre, ilan ve reklam yaptıran kişinin ilan ve reklam işini "mutad meslek" olarak ifa etmesi şartına bağlanmış olmasıdır. Oysa olayda; Danıştay'ın ilgili dairesi firmayla banka arasında imza edilen sözleşmeden bahsedilerek firmanın vergi sorumlusu sıfatıyla idareye karşı sorumlu olduğuna karar verilmiştir. Fakat bizim değerlendirmemize göre, 2464 sayılı yasanın 13'üncü maddesi kapsamında ilan ve reklam yaptıran kişinin ilan ve reklam işini "mutad meslek" olarak ifa etmesi şartını karşılaması için faaliyet alanının ilan ve reklam işi olması ve münhasıran ilan ve reklam işi ile iştigal etmesi gerekmektedir. Ancak, anılan davada özel sözleşme hükümlerinin vergi sorumluluğunun belirlenmesinde esas alınması, ilan ve reklam işini "mutad meslek" olarak ifa etmese dahi tüm ilan ve reklam ürün veya hizmet sunanları idareye karşı vergi sorumlusu sıfatıyla yükümlülük altına sokmaktadır. Oysa "ilan ve reklam" işinin vergilendirilmesinde firmalar arasındaki sözleşmenin esas alınmış olması uygulamada vergi mükellefinin vergi idaresi karşısında tüm sorumluluğunu ortadan kaldırmıştır. Oysa, 213 sayılı VUK 8'inci madde üçüncü fıkrasında geçen "*Vergi kanunlariyle kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz"* hükmü uyarınca kanun karşısındaki vergi mükellefiyetine ilişkin düzenlenecek özel hukuk sözleşmesi hükümlerinin vergi idaresini

[125] Danıştay 9.Dairesi 01.03.1992 tarih ve **E:**1991 / 2374, **K**: 1992 / 796 sayılı karar

bağlamayacağı ve Kanunda ortaya konulan şartların esas alınacağı açık olmakla beraber söz konusu Karar'da sözleşmeye atıf yapılmıştır. Adli mercilerce verilen bu ve benzeri kararlar, mükellef/sorumlu ayrımı sorunsalını daha da derinleştirmiştir.

Yine düzenlenen fuarlarla ilgili olarak da fuar organizatörünün vergi sorumlusu olup olmadığı ve fuar alanındaki ilan ve reklam faaliyetleri sebebiyle tahakkuk eden ilan ve reklam vergisinin kim tarafından ödeneceği de bir diğer uzlaşmazlık konusu olmuştur. Bu noktada ilk derece vergi mahkemesinde görülen bir davada; fuar alanında katılımcı firmalar tarafından yapılan ışıksız geçici ilan ve reklamlara ilişkin katılımcılar tarafından yapılan söz konusu tanıtımlardan, 2464 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinin ikinci fıkrası gereği fuarı düzenleyen şirketin sorumlu olduğundan bahisle organizatör şirket adına salınan vergilere ilişkin görülen uyuşmazlık üzerine "Şirket Ana Sözleşmesi'nin "Şirketin Amaç ve Konusu" başlıklı 5. maddesine bakıldığında, şirketin esas konusunun fuar, reklamcılık, tanıtım faaliyetleri ile danışmanlık, organizasyon ve pazarlama işlerinin" olduğu gerekçesiyle fuar organizasyonunu yapan şirket adına vergi sorumlusu sıfatıyla ilk kademe (ilçe) belediyesince yapılan ilan ve reklam vergisi tarhiyatı aşağıdaki gerekçeyle İstanbul 6. Vergi Mahkemesi'nin 25.02.2016 tarih ve E:2014/2695 K:2016/344 sayılı kararı ile onanmıştır[126]. Söz konusu kararın gerekçesinde,

"3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanunun 12. ve 33. maddeleri uyarınca çıkartılan Yurt içinde Fuar Düzenlenmesine Dair Yönetmelik 'in 5. maddesinde fuarlar "ticarete konu mal ve hizmetler ile tarım ve sanayi ürünlerine ilişkin teknolojik gelişmelerin, bilgilerin ve yeniliklerin tanıtım amacıyla sergilendiği, yurtiçi ve uluslararası düzeyde bilgi alışverişi, teknik işbirliği, geleceğe yönelik ticari ilişki kurulması ve geliştirilmesi olanaklarının sağlandığı ve bu

[126] İlk derece mahkemesi kararına ilişkin haber için bkz. http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/cnr-fuarcilik-yillarca-ilan-ve-reklam-vergisini-odememis-40062832
Anılan uyuşmazlığa ilişkin Danıştay'ın yürütmeyi durdurmayı kararına ilişkin haber için bkz. http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/danistay-cnr-lehine-yurutmeyi-durdurdu-40119335

Yönetmeliğin 19 uncu maddesinde belirtilen asgari altyapı özelliklerini taşıyan fuar alanlarında düzenlenen, tarih ve süreleri önceden belirlenen organizasyonlar olarak tanımlanmış; 12.maddesinde ise fuarların, yerel kamu idarelerince bölgesel olarak düzenlenecek olanlar hariç, Bakanlıktan yurt içi düzenleme yetki belgesi alan, anonim veya limited şirketler tarafından düzenleneceği belirtilmiş; 14/b maddesinde de " Ana sözleşmelerinde, münhasıran fuarcılık ve bu faaliyetlerle sınırlı olmak kaydıyla yayıncılık, tanıtım, reklam, kongre ve benzeri faaliyetlerde bulunacaklarının ve bu faaliyetleri gerçekleştirmek üzere de gerekli olan işleri yapabileceklerinin belirtilmiş olması ve bu faaliyetler dışında kalan iş konularının ana sözleşmelerinde yer almaması" koşulu düzenleyenlerden aranacak koşullar arasında sayılmıştır.

……

12.08.2005 tarih ve 6367 sayılı Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanarak ilan edilen "Şirket Ana Sözleşmesi'nin "Şirketin Amaç ve Konusu" başlıklı 5.maddesine bakıldığında, şirketin esas konusunun fuar, reklamcılık, tanıtım faaliyetleri ile danışmanlık, organizasyon ve pazarlama işlerinin" olduğunun görüldüğü, bu noktadan hareketle davacının reklamcılık işini mutat meslek olarak ifa ettiğinin açık olduğu, bu sebeple ve düzenlediği fuarlara katılan firmaların reklam içeren faaliyetlerde bulunmalarına olanak sağlanması nedeniyle, bu firmalar tarafından yapılan ilan ve reklamlara ait vergileri ödemesinden sorumlu olduğu anlaşıldığından, bu sorumluluğun yerine getirilmediğinden bahisle salınan vergi ve kesilen cezalarda yasal isabetsizlik görülmemiştir."

Denilerek şirketin Şirket Ana Sözleşmesi'nde "reklamcılık, tanıtım faaliyetleri ile danışmanlık, organizasyon ve pazarlama işlerinin" ana faaliyet konusunu oluşturduğu, bu sebeple de organizatör şirketin; bu işi "mutad meslek" olarak ifa ettiği kabul edilerek fuara katılan şirketlerin nam ve hesabına yapılan ilan ve reklamlardan kaynaklanan

verginin beyan ve ödenmesinden vergi sorumlusu sıfatıyla belediyenin muhatabı olduğuna hükmedilmiş ve İdare tarafından organizatör şirket adına yapılan vergi tarhiyatı onanmıştır.

Fuarları düzenleyen firmaların mükellef sıfatıyla kendi nam ve hesaplarına yaptıkları, vergi sorumlusu sıfatıyla da fuara katılan firmaların nam ve hesaplarına yaptıkları, ilan ve reklam vergilerini süresi içerisinde beyan etmedikleri ve ödemekten kaçındıklarını da göz önünde bulundurursak; Belediyeler Fuar alanlarındaki ilan ve reklamların takip ve denetimi ile tahsilatı yönüyle fuar organizasyonlarının (3 -5 gün) kısa süreli organizasyonlar olması, fuara katılan firmaların belediye sınırları dâhilinde yerleşik olmamaları gibi pek çok zorlukla karşılaşılabilmektedir. Bu durumda, zaten görevleriyle orantılı olmayan sınırlı gelir kaynakları ile yerel hizmetleri daha etkin ve daha kaliteli olarak üretmek ve halkın ihtiyaçlarını karşılamakla görevli belediyelerin gelir kaybı yaşamaları kaçınılmazdır. Diğer yandan etkin bir vergi tahsilatı yapabilmek için etkin bir şekilde takip etmek gerekmektedir. Oysa belediye sınırları içinde yerleşik olmayan katılımcı firmaların etkin bir şekilde takibi de yapılamayacaktır. Kaldı ki yukarıda bahsedilen uyuşmazlıkla ilgili olarak belediye tarafından fuar düzenleyici firmadan önce fuara katılan firmalara yönelik olarak yapılmak istenen tarhiyatlar da yargı kararlarıyla iptal edilmiştir.[127] Bu yönüyle de fuar organizasyonundan sorumlu olan yetkili firmanın vergi sorumlusu sıfatıyla takip edilmesinin daha yerinde bir yaklaşım olacağı değerlendirilmektedir. Bu sebeple ortaya çıkan bu tereddüdün, mevzuatta gerekli değişikliklerin yapılması suretiyle giderilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

[127] İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. Vergi Dava Dairesinin **E:**2016/942 **K:**2016/999 kararı ile onanmış olan İstanbul 11. Vergi Mah. **E:**2015/1348 ve **K:**2016/746 sayılı Kararı.

4. İdarenin Sorumluluğuna İlişkin Sorunlar

Yukarıda da ayrıntılı biçimde yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa eden vergi sorumluları, ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına, ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilecek beyanname ile bildirmek ve beyanname verme süresi içinde ödemekle sorumludurlar.

Ancak, vergi mükelleflerinin ya da vergi sorumlularının yasal sorumluluklarını yerine getirmemeleri durumunda, daha açık bir ifadeyle; vergi sorumlularına bakan yönüyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, kendi nam ve hesabına iş yapan mükelleflerce de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce söz konusu vergiyi idareye bildirmekten ve ödemekten kaçınmaları ya da eksik ve yanlış bildirmeleri durumunda; ilgili kamu görevlilerinin bu durumu tespit edip idarenin vergi kaybına ve bu durumdan zarara uğramaması için gerekli denetim ve tespit işlemlerinden sonra re'sen tarhiyat yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, Sayıştay tarafından yapılacak denetimler neticesinde belediye yetkilileri için tazmin sorumluluğu doğacaktır.

C. İlan ve Reklam Vergisini Kimin Tahsil Edeceği Sorunsalı

İlan ve reklam vergisine ilişkin bir diğer sorun alanı, aynı coğrafi alanda görevli ve yetkili büyükşehir belediyesi ve belediyeler arasında vergiyi tahsil yetkisinin kimde olduğu konusudur. Sorun belirli bir yerdeki yetki kimde olduğu konusunda ortaya çıkan tereddütlerden kaynaklandığı gibi verginin tasarımı ve yerleşik yargı kararlarında benimsenen dağıtım yeri esasından kaynaklamaktadır.

1. Büyükşehir ve İlçe Belediyeleri Arasındaki Yetki Sorunu

Daha önceleri her beldede bir tek belediye bulunmakta iken 1984 yılında 3030 sayılı Kanun çıkarılmış ve bunu takiben Büyükşehir Belediyeleri kurulmuştur. Böylece büyükşehir belediyelerinin kurulduğu büyük beldelerde hem büyükşehir belediyesi hem de mahalli belediyeler olmak üzere birden çok belediye teşkilatları var olmuştur. Bundan dolayı da büyükşehir belediyeleri ile mahalli belediyelerin görev ve yetki alanlarının yanı sıra bu teşkilatların gelirlerinin de belirlenmesi durumu ortaya çıkmıştır. Belediyelerin gelirleri temelde 2464 sayılı BGK'da yer almakta ve bunlar arasında "ilan ve reklam vergisi" de bulunmaktadır. İlan ve reklam vergisinin büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyeleri arasında ne şekilde taksim edileceği 3030 sayılı Kanunun 6/A-C ve 18/e maddesiyle beyan edilmiştir.[128] Daha sonra da 23/7/2004 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 10/7/2004 tarih ve 5216 sayılı Kanunun 7/g ve 23/e maddesinde de aynı hükümler yer almaya devam etmiştir.[129]

2464 sayılı Kanunun 12 ve 14'üncü maddesi ile 5216 sayılı Kanunun *"büyükşehir belediyesinin görev, yetki ve sorumlulukları"* başlıklı 7'nci maddeleri çerçevesinde, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamlardan alınacak ilan

[128] 27/6/1984 tarihli ve 3030 sayılı "Büyükşehir Belediyelerinin Yönetimi Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun"

[129] 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı "Büyükşehir Belediyesi Kanunu" 7/g ve 23/e maddesi/fıkrası hükümleri şu şekildedir.

"…Madde 7..g) (Değişik: 12/11/2012-6360/7 md.) Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki mahalleleri ilçe merkezine bağlayan yollar, meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı ile bu yolların temizliği ve karla mücadele çalışmalarını yürütmek; kentsel tasarım projelerine uygun olarak bu yerlere cephesi bulunan yapılara ilişkin yükümlülükler koymak; ilân ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirlemek; meydan, bulvar, cadde, yol ve sokak ad ve numaraları ile bunlar üzerindeki binalara numara verilmesi işlerini gerçekleştirmek."

"…Madde 23…e) 7 nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri.

ve reklam vergisinin Büyükşehir Belediye Başkanlığınca bunun dışındaki alanlarda ise ilçe belediyelerince tahsil edilmesi gerekmektedir.[130]

5216 sayılı Kanunun 23/e maddesinin "7'nci maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde belirtilen alanlar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilân ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretleri"nin Büyükşehir Belediyelerince alınacağına dair hükmüyle ilgili Büyükşehir Belediyesinin tarhiyata yetkili olmadığı iddiasıyla Danıştay 9. Dairesi'nin önüne gelen uyuşmazlıkta, Büyükşehir Belediyesinin yetkili olduğu yönünde verdiği 06.05.1999 tarih ve E:1998/1439, K:1999/1866 sayılı kararını söz konusu Daire şu şekilde gerekçelendirmiştir.

"Yasaya göre büyükşehir belediyesince ilan asılması için özel olarak ayrılmış ve düzenlenmiş yerlere, ana arterler üzerindeki elektrik direklerine, büfelere, tercihli yollardaki bariyerlere konulan ilan ve reklamların hem vergilerini, hem de asma tahsis ve bakım ücretlerini büyükşehir belediyeleri almaya yetkilidir.

Bunun dışında ana arterde olsa bile yol kenarındaki binaların yahut dükkanların yüzlerine, yol kenarındaki binanın özel mülke konu bahçesine dikilen direklere konulan reklamların vergileri ise mahalli belediyece alınacaktır."

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 31 seri numaralı "Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği"nde, büyükşehir belediyelerinin asma, tahsis ve bakım ücreti alabilmeleri için hizmet vermeleri gerektiğinin belirtilmesinin 5216 sayılı Yasa'ya aykırı olduğu ileri sürülerek iptali istemiyle açılmış olan dava ile ilgili olarak Danıştay 9. Dairesi tebliğdeki ifadeyi yerinde görerek davayı reddetmiştir. Ret gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Yasaya göre Büyükşehir Belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve anayollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve

[130] 26.08.2016 tarih ve 76464994-175.02[BEL.GEL.2015.9]-118928 sayılı Özelge, "Gelir İdaresi Başkanlığı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü görüşü".

reklamların hem vergilerini, hem de asma tahsis ve bakım ücretlerini Büyükşehir Belediyeleri almaya yetkilidir.

Her ne kadar davacı tarafından Yasa'nın 23. maddesinin (m) bendinde hizmet karşılığı ücret alınacağının belirtildiği, (e) bendinde, asma tahsis ücretinin hizmet karşılığı alınacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı iddia edilmekte ise de; yukarıda açıklandığı üzere 5216 sayılı Yasanın 23. maddesinin, sadece büyükşehir belediyelerinin gelirlerinin nelerden ibaret olduğunu belirten bir madde olması, hizmet şartının 2464 sayılı Yasanın 97. maddesinde yer alması, (m) bendinde de, büyükşehir belediyelerinin diğer bentlerde sayılanların dışında istek üzerine verdikleri hizmetlerden alınan ücretlerin de büyükşehir belediyelerin gelirlerinden olduğunun belirtilmesi karşısında büyükşehir belediyelerinin asma tahsis ve bakım ücreti alabilmeleri için hizmet vermelerine gerek olmadığı yolunda ileri sürülen iddiada isabet bulunmamıştır.

Bu nedenlerle büyükşehir belediyelerince asma, tahsis ve bakım ücreti istenilebilmesi için ilgilinin isteğine bağlı olarak ilan ve reklam bulunan yerin ana arterde veya belediyenin özel mülkü olması nedeniyle belediyece tahsisi veya ilan ve reklamın asma ya da bakım hizmetinin belediyece yerine getirilmesi gerektiğinden bu yönde düzenleme yapan dava konusu tebliğde yasaya uyarlık görülmemiştir." [131]

Yukarıdaki gerekçeden de anlaşılacağı üzere, büyükşehir belediyelerinin asma tahsis ve bakım ücreti alabilmeleri o yere hizmet götürmelerine bağlı olduğu, hizmet götürmediği alanlardan vergi de alamayacağına hükmetmiştir. Yani sırf ana arter ya da Büyükşehir Belediyesinin yetki ve sorumluluk alanında olması oradaki vergi konusunda yetkili olduğu anlamına gelmemektedir. Bu durumda ilk kademe belediyesi ilan ve reklam vergisini toplamaya yetkili olacaktır.

[131] 22.05.2007 tarih ve **E:**2005 / 2455 **K:** 2007 / 2032 sayılı Danıştay 9. Dairesi Kararı

Yine, ilan ve reklam konulan yerin ana arterde veya belediyenin özel mülkü içerisinde olmasına rağmen büyükşehir belediyesince tahsis işlemi yapılmamış olması veya ilan ve reklamın asma ve bakım hizmetinin büyükşehir belediyece yapılmamış olması yolundaki gerekçelerle ilk kademe belediyesinin ilan ve reklam vergisini almaya yetkili olduğu yönünde verilen başka bir Danıştay kararı da aşağıda ki gibidir:

"Asma tahsis ve bakım ücreti istenebilmesi için ilgilinin isteğine bağlı olarak ilan ve reklam konulan yerin ana arterde veya belediyenin özel mülkü olması nedeniyle belediyece tahsis edilmesi veya ilan ve reklamın asma ve bakım hizmetinin belediyece yapılması gerekmektedir. Öte yandan Büyükşehir Belediyesinin ilan ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirlemeye yetkili olmaları ve bu yetkiler nedeniyle ilan ve reklamların asılmasına izin vermeleri belediyenin asma tahsis ve bakım hizmetinde bulunduğunu göstermeyeceğinden, bu yerlerde bulunan ilan ve reklamlar nedeniyle asma tahsis ve bakım ücreti istenebilmesi için belediyece tahsis edilmiş bir ilan panosu bulunması ya da asma ve bakım hizmeti yapılmış olması gerekmektedir."

Ancak, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapmak, yaptırmak, bakım ve onarımı sağlamak kanun gereği büyükşehir belediyelerinin görevi olduğundan bu yerlere, bu yerlerde bulunan panolara, ağaçlara, belediyeye ait otobüs duraklarına, çöp kutularına, büfelere veya bu yerlere dikilen direklere asılacak ilan ve reklamlardan tahsis bakım ücreti alınabilmesi için ilgilinin belediyeden herhangi bir hizmet talebinde bulunması gerekmemektedir.

Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki ana yolların bakım ve onarımı kanun gereği büyükşehir belediyelerinin görevi olduğundan bu yerlere konulan ilan ve reklamlardan ilgilinin herhangi bir hizmet talebi olmaksızın asma tahsis bakım ücreti alınabilmesi mümkün ise de, olayda, davalı idare tarafından ilçe ana arterlerindeki temizlik işlerinden ilçe belediyelerinin sorumlu olduğu davacı şirkete bildirildiğinden ve

davacı şirkete reklam panosu bulundurması amacı ile yer tahsisi yapılmadığı, yer tahsisinin çöp toplama hizmeti nedeniyle konteynırlar için yapıldığı, ilan ve reklamların bulunduğu çöp konteynırlarının mülkiyetinin belediyeye değil davacıya ait olduğu ve konteynırlar ile reklamların temizlik ve bakımından davacı şirketin sorumlu olduğu görüldüğünden, söz konusu reklamlar için asma tahsis bakım hizmeti verilmeksizin ücret istenilmesinde yasaya uyarlık bulunmamaktadır".[132]

Yukarıdaki gerekçeden de anlaşılacağı üzere, asma tahsis ve bakım ücreti istenebilmesi için belediyece tahsis edilmesi veya ilan ve reklamın asma ve bakım hizmetinin belediyece yapılması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle; bu yerlerde bulunan ilan ve reklamlar nedeniyle asma tahsis ve bakım ücreti istenebilmesi için belediyece tahsis edilmiş bir ilan panosu bulunması ya da asma ve bakım hizmeti yapılmış olması gerekmektedir.

Danıştay 9. Dairesinin 29.05.2007 Tarih E: 2006 / 1779 K: 2007 / 2092 sayılı kararında da: "*Özel mülke dikili direkte bulunan ilan ve reklamlar için bu yerin 5216 sayılı Yasanın 23. maddesinin (e)bendinde sayılan yerlerden olmaması nedeniyle büyükşehir belediyesinin anılan madde hükmü uyarınca vergi ve ücret isteme yetkisi bulunmadığını"* şirket adına özel mülkte bulunan 7 adet totem için yetkili belediyenin ilk kademe belediyesi olduğuna büyükşehir belediyesinin bu yerlerden vergi ve ücret alamayacağına hükmetmiştir.

Yine Danıştay 9. Dairesinin 10.4.2019 tarih ve E. 2015/8280, K. 2019/1527 sayılı başka bir Kararında da; bir cephesinin ana arter olan C. Gürsel Caddesi'ne, diğer cephenin ise Kutlugün Sokak'a bakan iki cephesi olan ve her iki cepheye uzanan tabela ile reklam yapan banka şubesine ilişkin uyuşmazlıkla ilgili; "*davalı ilçe belediyesinin sorumluluk ve yetki alanında bulunan Kutlugün Sokak'a bakan cephede yapılan reklamdan kaynaklanan*

[132] 29.05.2007 tarih ve **E:** 2006 / 994 **K:** 2007 / 2103 sayılı Danıştay 9. Dairesi Kararı

vergiyi tahsil etme yetkisi ilçe belediyesine ait…" olduğuna hükmetmiştir. Böylece caddeye bakan cephede bulunan tabelaya terettüp eden vergiyi büyükşehir belediyesi, Sokak'a bakan cephede bulunan tabelaya terettüp eden ilan ve reklam vergisi konusunda ise ilçe belediyesi yetkili olacaktır.

İlan ve reklam vergisi uygulamasında büyükşehir ilçe belediyeleri ile büyükşehir belediyeleri arasında vergilendirme yetkisi bakımında önemli sorunlar bulunmaktadır. Büyükşehir ilçe belediyelerinin yetkisindeki bölgelerde ilan ve reklamlardan alınacak verginin denetimi ve tahsili bu belediyeler tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak; büyükşehir ilçe belediyelerinin yetkisindeki bölgelerde olsa da "meydan, bulvar, ana yol ve ana arterlere" bakan yer ve yapılardaki ilan ve reklamlardan alınacak vergilerin denetimi ve tahsili büyükşehir belediyeleri tarafından gerçekleştirilmektedir. Ancak, hangi caddelerin "ana arter" olduğunu belirleme yetkisi büyükşehir belediyelerinde olup büyükşehir belediyeleri bu tanımlamayı sıklıkla değiştirmektedirler. Bu durum belediyelerin ilan ve reklam vergisi tahsilatından elde edilen gelirlerde büyükşehir belediyeleri lehine ilçe belediyeleri aleyhine bir durumun oluşmasına yol açmaktadır.[133] Bu durumun aynı zamanda ilan ve reklam vergisi denetim ve takibini zorlaştırdığı ve yetki karmaşasına neden olduğu değerlendirilmektedir.

2. Basım Yeri-Dağıtım Yeri Farklılığından ve Tarifeden Kaynaklanan Sorunlar

Bir ilçe belediyesinde basılıp büyükşehirin diğer ilçe belediyelerinde veya diğer illerde dağıtılan promosyon ürünleri, broşürler veya diğer basılı ilan ve reklamlara ilişkin ciddi bir vergileme sorunu söz konusudur.

[133] Marmara Belediyeler Birliği, 2015, s. 5.

Bu kapsamda, 2464 sayılı BGK'da ifadesini bulan *"Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, bu vergi kapsamındadır."* hükmünden de anlaşılacağı üzere sadece belediye sınırları ve mücavir alanları dâhilinde fiili olarak icra edilen ilan ve reklamlar o yerin il, ilk kademe (ilçe) ya da kanunda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde büyükşehir belediyelerinin görev ve yetki alanlarına girecektir. Burada çözüme kavuşturulması gereken husus, ilan ve reklamların belediye sınırları ve mücavir alanları dâhilinde icra edilme veya uygulanması zorunluluğuna uyulmasıdır. Bu durum belediye sınırlarında yerleşik ve bu sınırlar dâhilinde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişi işletmeler tarafından bastırılan "el ilanı veya broşürlerin" yerleşik olduğu il veya ilçe sınırlarını aşacak biçimde dağıtmak suretiyle ilan ve reklam faaliyetinde bulunduklarında, takip ve denetimindeki zorluklar nedeniyle zaten sınırlı finansal imkânlarla hizmet üretmeye çalışan yerel yönetimler açısından ciddi oranlarda vergi kayıpları meydana gelmektedir. Süresinde bildirim/beyan ve ödeme sorumluluğundan kaçınan mükellefler ya da vergi sorumluları tarafından ilgili matbaalarda bastırılan genellikle takvim, kartvizit, broşür, afiş, imsakiye, duvar posteri gibi çoğaltma tekniği ile yapılan ilan ve reklamların miktarları, sayıları ve birer örnekle birlikte belediyelere bildirim zorunluluğu bulunmadığından belediyelerce tam olarak bir tespitin yapılabilmesi imkânsız hale gelmektedir. Belediyelerin bu durumu tespit edebilmeleri, bastırılıp dağıtıma hazır hale getirilen ilan, broşür, katalog vb. unsurlardan haberdar olup bunların dağıtımına başlanmadan önce bunların miktarını veya daha sonra, teslim edilen ürünün ne kadarının nerede hangi ilçe belediyesi sınırları içerisinde dağıtıldığını tespit edebilmeleri gerekir ki bu durumda fiili bir imkânsızlık söz konusudur.

Bu kapsamda vergiye uyumu yüksek mükellef ve sorumlular vergisini öderken, söz konusu ürün teslimi öncesinde ve sonrasında idare tarafından vergiye esas olacak miktarların tespitinin fiili imkânsızlığının farkında olarak birçok mükellef de vergisini ödememekte, yakalandığında ise vergiye konu olacak ürünlerin toplam miktarı tespit

edilememekte, edilse bile sadece ilgili ilçe sınırları içerisinde dağıtılan (buna ilişkin tespit de fiilen imkânsızdır) kısmı için ödeme yapmakta, diğer ilan ve reklam ürünleri için ise belediyeler arası bir bilgi paylaşımı söz konusu olmadığından diğer belediyelerin haberi olmadığı için mükellef/sorumlu açısından herhangi bir vergi ödemesi söz konusu olmamaktadır.

D. İlan ve Reklam Vergisinin Denetim ve Takibine İlişkin Sorunlar

Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılmasına rağmen mükellef ve sorumlularca beyan edilmeyen ya da eksik beyan edilen, her türlü ilan ve reklam üzerinden 2464 sayılı BGK'ya göre belediyeler tarafından gerekli takip ve denetim işlemlerine müteakip tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri yapılarak ilan ve reklam vergisi alınması yoluna gidilmesi gerekmektedir.

5393 sayılı Kanunun "Belediye başkanının görev ve yetkileri" başlıklı 38'inci maddesinde "belediyenin hak ve menfaatlerini korumak, gelir ve alacaklarını takip ve tahsil etmek" belediye başkanının görevleri arasında sayılmıştır. 5018 sayılı Kanunun 61'inci maddesinde "gelirlerin ve alacakların tahsili" muhasebe hizmetinin bir parçası olarak görülmüş ve muhasebe yetkilisinin bu hizmetlerin yapılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 60'ıncı maddesinin (e) bendinde ise "ilgili mevzuatı çerçevesinde idare gelirlerini tahakkuk ettirmek, gelir ve alacaklarının takip ve tahsil işlemlerini yürütmek" mali hizmetler biriminin görevleri arasında sayılmıştır.[134]

Yukarıda yapılan açıklamalar ve mer'i mevzuatımız çerçevesinde ilan ve reklam vergisinin denetim ve takibi açısından konu değerlendirildiğinde, Büyükşehir Belediyesi sorumluluğu alanındaki ilan ve reklamların büyükşehir belediye başkanlığı tarafından

[134] Sayıştay Başkanlığı, **2017 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**, Eylül 2018. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/genel_raporlar/dis_denetim/2017_Dis_Denetim.pdf Erişim Tarihi: 2/9/2019

denetlendiği, ilçe belediyelerinin sorumluluk alanlarındaki ilan ve reklamların ise ilçe belediye başkanlıkları tarafından denetlendiği görülmektedir. Ancak ilçe belediyelerinin yetki ve sorumluluk bölgesinde bulunsa dahi yetki ve sorumluluk bölgesinin belirlenmesi yetkisi büyükşehir belediyelerinde olup, meydan, bulvar, ana yol ve ana arterlere görüntüsü olan yer ve yapılardaki reklam, ilan ve tanıtım uygulamaları ile kent estetiğine etki eden ilan ve reklamlar izinli olup olmadıkları, izinli olanların verilen izin kriterlerine uygun olup olmadığı büyükşehir belediye başkanlıklarının ilgili birimleri tarafından denetlenmekte ve varsa usulsüzlükler tespit edilmektedir.

Ancak vergi mükelleflerinin ya da vergi sorumlularının yasal sorumluluklarını yerine getirmemeleri durumunda, daha açık bir ifadeyle; vergi sorumlularına bakan yönüyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, kendi nam ve hesabına iş yapan mükelleflerce de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce söz konusu vergiyi idareye bildirmekten ve ödemekten kaçınmaları ya da eksik ve yanlış bildirmeleri durumunda; ilgili kamu görevlilerinin bu durumu tespit edip idarenin vergi kaybına ve bu durumdan zarara uğramaması için gerekli denetim ve tespit işlemlerinden sonra re'sen tarhiyat yoluna gitmemeleri durumunda ilgililerin Sayıştay nezdinde tazmin sorumluluğu doğacaktır.

Yerel vergilere ilişkin mevzuat incelendiğinde verginin konusu, mükellefi, matrahı, nispet ve tarifesi, istisna ve muafiyetler gibi konuların 2464 sayılı BGK ve 1319 sayılı "Emlak Vergisi Kanunu" ile düzenlendiği görülmektedir. Ancak bu Kanunlarda vergi denetimi, vergi cezaları, vergi tahakkuk ve tahsilatına ilişkin hükümler yer almamaktadır. Bu konularda merkezi vergiler ile yerel vergiler genel olarak aynı yasal düzenlemelere tabidir. Vergilere ilişkin tarh ve tahakkuk işlemleri ile denetim ve ceza gibi hususlar 213 sayılı "Vergi Usul Kanunu" (VUK), tahsilat usulleri de 6183 sayılı "Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" ile düzenlenmiştir. Bu Kanunların uygulanması konusunda belediye bünyesinde yetkililerin kim olacağı da belediye

vergilerini düzenleyen kanunlarda yer almıştır. 2464 sayılı Kanunun 102'nci maddesi ile 1319 sayılı Kanunun 37'nci maddesinde, vergi inceleme yetkisi hariç olmak üzere, VUK'un uygulanması noktasında belediye hesap işleri müdürü, muhasebeci gibi yetkililerin (günümüzde gelirler müdürü, mali hizmetler müdürü vb.) vergi dairesi müdürü sıfat ve yetkilerine haiz olduğu, VUK'ta mahallin en büyük mal memuruna verilmiş görev ve yetkilerin ise belediye başkanları tarafından kullanılacağı belirtilmiştir.[135]

Bu noktada vergi mükelleflerinin ya da vergi sorumlularının yasal sorumluluklarını yerine getirmemelerine bağlı olarak ilgili şirketin sorumluluğunun yanında, verginin takibini usulüne uygun yerine getirmemelerine bağlı olarak söz konusu vergiyi toplamakla yetkili ve görevli olan kamu görevlilerinin de sorumluluğu bulunmaktadır. Özellikle belediyeler tarafından reklam alanlarının işletme hakkının devri şeklinde şirketlere ihale edildiği durumlarda kamu görevlilerinin sorumluluğu daha da artmaktadır. Nitekim belediye ve mücavir alan sınırları dâhilinde bulunan reklam alanları, reklam teşhir ürünleri ve mobilyalarının kullanılması ve kiralanmasına ilişkin olarak belediyeden 5 yıllık süre ile işletme hakkı ihalesini alan şirketin yıllar itibariyle ödemekle yükümlü olduğu ilan ve reklam vergisini beyan etmediği ve ödemediğinin tespit edildiği bir durumda Sayıştay 5. Dairesi, 5018 sayılı Kanunun 71'inci maddesi uyarınca kamu zararı oluştuğuna ve 6085 sayılı "Sayıştay Kanunu" 53'üncü maddesi gereğince "tahsil edilmeyen vergi tutarı kadar miktarın sorumlu kamu görevlileri olan Üst Yönetici (Belediye Başkanı), Harcama Yetkililerinden (Mali Hizmetler Müdürü) tazmin edilmesine" karar vermiştir.[136]

Vergilerin gerektiği gibi toplanmaması, bir taraftan kayıt dışılık sebebiyle vergisini düzenli ödeyen vergi mükellef veya sorumlularına karşı haksız rekabetin, bir

[135] Ülkü Arıkboğa, Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi, **Maliye Dergisi**, sayı:168 Ocak-Haziran (2015), s.7
[136] 15.03.2018 tarih ve 299 Karar Numaralı Sayıştay 5. Dairesi Kararı

taraftan da toplanamayan kamu gelirleri sebebiyle kamu hizmetlerinin sunumunda eksikliklerin ortaya çıkmasına yol açacaktır. Bu bakımdan belediyelerin, beşeri ve mali kaynaklarını, genel anlamda kamu gelirlerinin, özel olarak da ilan ve reklam vergisinin etkin takip ve tahsilatına tahsis etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda Beykoz Belediyesi örneğinden hareketle belediye gelirleri tahsilatında idari takibin etkisi aşağıdaki tabloda (Tablo 12) sunulmaktadır.

Tablo 12 Belediye Gelirleri Tahsilatında İdari Takibin Etkisi-Beykoz Belediyesi Örneği

Vergiler		Takipli Tahakkuk	Normal Tahakkuk	Normal ve Takipli Tahakkuk Toplamı	Normal ve Takipli Tahsilât Toplamı	Takipli Tahakkuk / Toplam Tahakkuk Oranı	Tahsilat / Tahakkuk Oran
		(1)	(2)	(3=1+2)	(4)	(5=1/3)	(6=4/3)
		Değer (Bin TL)				Oran (%)	
İlan ve reklam vergisi		***399***	***385***	***785***	***347***	***50,9***	***44,2***
Eğlence Vergisi		14	186	200	185	7,0	92,8
Haberleşme Vergisi		0	145	145	145	0,0	100,0
Elektrik ve H.gazı Tük. Vergisi		1	4.703	4.704	4.703	0,0	100,0
Çevre Temizlik Vergisi		4.892	1.998	6.890	1.414	71,0	20,5
Emlak Vergisi	**Bina**	14.683	23.555	38.239	20.900	38,4	54,7
	Arazi	671	479	1.150	403	58,3	35,0
	Arsa	2.692	11.625	14.317	9.371	18,8	65,5
Toplam		**23.353**	**43.076**	**66.429**	**37.467**	**35,2**	**56,4**

Kaynak: Öztürk, Salim, "Belediyelerde Vergi Tahsilâtı ve Sorunları", İller ve Belediyeler Dergisi, Türkiye Belediyeler Birliği, Sayı 807-808, Temmuz-Ağustos 2015. Not: Tablo, 2014 mali yılına ait cari fiyatlarla mali gerçekleşme verilerini göstermektedir.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, tahakkuku, tahsilatı ve takibatı belediyelere bırakılan vergilerde tahsilatın tahakkuka oranı, Beykoz Belediyesinde, toplamda ortalama yüzde 56,4 seviyesindedir. Bu durum tahakkuk etmiş vergilerin tahsilatında ciddi bir sıkıntının olduğunu göstermektedir. Ayrıca idari olarak gerekli inceleme ve denetimlerle gerçekleştirilen takip sayesinde tahakkuk eden toplam vergi Beykoz Belediyesi için 23 milyon TL iken normal yollarla tahakkuk eden vergi tutarı 43 milyon TL olmuştur. Toplamda ise 66 milyon TL vergi tahakkuk etmiştir. Bu bağlamda, toplamda takipli tahakkukun normal tahakkuka oranı yüzde 54 seviyesinde gerçekleşmiştir. Buna göre tahakkuk eden her üç liradan birinin idari takibat sayesinde gerçekleştiği görülmektedir.

Beykoz Belediyesi örneğinden hareketle, vergi gelirleri incelendiğinde, belediyelerin en önemli iki vergi kaleminin emlak vergisi ve çevre temizlik vergisi olduğu görülmektedir. Bununla beraber, ilan ve reklam vergisi tahsilatı da söz konusu belediye için önemli bir gelir kalemi niteliğindedir. Yukarıdaki Tablo incelendiğinde, ilan ve reklam vergisi toplam tahakkukunun yaklaşık yarısının idari takibat sayesinde gerçekleştiği görülmektedir. Bununla beraber, söz konusu vergi kapsamında yapılan tahsilatın toplam tahakkuka oranının yüzde 44,2 gibi oldukça düşük bir seviyede olduğu görülmektedir. Bu durum, belediyelerin idari takibin ötesinde tahsilata ilişkin ciddi problemlerinin olduğunu göstermektedir.

Ayrıca 213 sayılı VUK'ta yer alan inceleme yetkisinin belediyelere tanınmamış olması söz konusu idarelerin kendi gelirlerine ilişkin olarak mükellef belge ve kayıtlarını inceleyip gerektiğinde idari yaptırım uygulama imkânlarını ortadan kaldırmaktadır. Bu noktada, belediyelerde vergi tahsilatında etkinliğin artırılması için stratejik bir yaklaşımın benimsenmemesi, vergileme sürecinde gelişen teknolojik imkânlardan yeterince yararlanılamaması, vergilerin takip ve tahsiline ilişkin beşeri ve mali kaynakların

oluşturulamaması, merkezi idare ile etkin işbirliği, koordinasyon ve bilgi paylaşımı konusunda yaşanan sıkıntılar belediyelerin vergi gelirleri tahsilatına ilişkin idari kapasitesini sınırlayan önemli faktörlerdir.

Bu noktada belediyelerin vergi inceleme yetkilerinin bulunmaması, vergi denetimi ve ceza mekanizmaları açısından sınırlı yetkilere sahip olmaları, tahsile yetkili ve görevli oldukları yerel vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsiline yönelik yeteri kadar (uzman) personel istihdamının sağlanamadığı, bu konuda teşkilat yapısının yetersiz olduğu ve ihtiyaç duyulan denetim birimleri kurulmadığından, yerel vergilerin takip ve tahsilat işlemlerinin etkin ve istenen düzeyde olmadığı görülmektedir.

III. İLAN VE REKLAM VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLARA İLİŞKİN ÖNERİLER

Çalışmamızın "Belediyelerde İlan ve Reklam Vergisi Uygulamasına İlişkin Sorunlar" başlığı altında ifade edilen sorunların çözülebilmesi için bir takım adımların atılması gerekmektedir. Bu bölümde, bir önceki bölümde dile getirilen sorunların çözümüne yönelik olarak ilan ve reklam vergisinin konusu ve kapsamına, yükümlü ve sorumlularına ve tahsiline ilişkin olarak üç başlık altında birtakım öneriler geliştirilmiştir.

A. Verginin Konusu ve Kapsamına İlişkin Öneriler

Üçüncü bölümde dile getirilen sorunların çözümü için ilan ve reklam vergisinin konusu ve kapsamına ilişkin bir takım düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

Bu sorunların çözümüne yönelik olarak, öncelikle yürütmeye verilen oranları belirleme yetkisinin belediyelere verilmesi için Anayasa'da gerekli değişikliklerin yapılması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda Türkiye'nin de onaylamış olduğu "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı" (AYYÖŞ) 9'uncu maddesi üçüncü fıkrasında, *"Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır."* hükmü ile 1982 Anayasa'sının 90'ıncı maddesinde yer alan *"Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar kanun hükmündedir."* hükümleri ile de uyumlu olacak şekilde Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yapılacak değişiklikle yürütmeye verilen oranları belirleme yetkisinin yerelde de belediyelere verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu durum aynı zamanda belediyeleri daha

etkin takip ve denetim yapma ve yerel vergilerin tahsili hususunda cesaretlendirecek ve teşvik edecektir.

Her ne kadar AYM tarafından 29.12. 2011 tarihli ve E: 2010/62 ve K: 2011/175 sayılı Kararı ile Belediye Gelirleri Kanununda belediye meclislerine kanunun belirlediği alt ve üst sınırlar dâhilinde vergi tarifesini belirleme yetkisi verilmesine ilişkin kanun maddesinin Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırı olduğundan bahisle iptaline karar verilmiş ise de, daha sonra verilen 10.04.2013 tarih ve E.2012/158, K.2013/55 sayılı Kararında da belediyelere harç miktarını belirleme yetkisi veren kanun maddesinin, yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisi verilmesinin Anayasa'nın 73'üncü ve 127'nci maddelerine aykırı olmadığına karar verilmiştir. Bu doğrultuda AYM, 2464 sayılı Kanunun 96/B maddesini 73'üncü maddeye aykırı bularak iptal etse de yine aynı konuda yapılan başvuruyu Anayasa'nın 127'nci maddesiyle birlikte değerlendirerek "yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından yerel idarelere kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde belirleme yetkisinin verilmesinin" Anayasa'ya uygun olduğuna hükmetmiştir. Yerel yönetimlere kanunda belirlenen sınırlar dâhilinde yerel vergi oranlarını belirleme yetkisi verilmesinde, AYM tarafından sonradan verilen karar sayesinde her ne kadar Anayasa'ya aykırılık endişesini ortadan kalkmış olsa da, bu konuda tereddütleri ortadan kaldıracak şekilde söz konusu yetkinin bir an önce verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Dağıtılan ilan ve reklamların vergilendirilmesinde dağıtım yeri/teslim yeri, vergiyi kimin ödeyeceği, vergi güvenlik müesseselerinin neler olacağı gibi hususlar düzenleme yapılmak suretiyle çözümlenmesi gereken diğer önemli konulardır. Vergi

adaleti ilkesi gereğince, aynı haklara sahip olan ve aynı ekonomik imkânlardan faydalananlara herhangi bir ayırım yapılmaksızın eşit davranılması, yani vergi mükellefiyeti ya da sorumluluğu anlamında benzer konuma sahip olan kişilerin aynı vergi yüküne katlanmaları gerektiği gibi merkezi ve yerel yönetimlerin de bu konuda üzerlerine düşen sorumlulukları yerine getirmeleri adına bu konudaki adaletin tesis edilebilmesi için ihtiyaç duyulan yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde sonuç olarak bu sorunun iki türlü çözüme kavuşturulabileceği değerlendirilmektedir.

Bu kapsamda, ilk çözüm alternatifi, 2464 sayılı Kanunda yapılacak bir düzenleme ile hem belediye gelirlerinin arttırılması hem de vergilemede adaleti tesis edilebilmesi için, ilan, reklam, broşür, katalog vb. basan işletmelerin, bu durumu; belge sayısını, niteliğini, basımı yaptıran vergi mükellefi ya da sorumlusuna ilişkin de bilgileri içerir bir belgeyle belediyelere bildirmesi ve belediyelerin de bu bildirimler üzerinden tarhiyat yapmalarının sağlanmasıdır. Bu noktada, *dağıtım yeri*nin değil *teslim* yerinin esas alınmasına ilişkin bir düzenleme yapılması büyük önem taşımaktadır. Basılan ilan ve reklamların, Kanun'un 15. maddenin (e) bendinde hüküm altına alınan; çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari unvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basıldığına ilişkin bilgilerin yer almasına yönündeki zorunluluğa uymayan basımevlerine karşı caydırıcı cezaların konulması da çözüme katkı sağlayacaktır. Ancak ilan ve reklam vergisinin ürün maliyetini yükseltmesi sebebiyle alıcı ve satıcının karşılıklı rızasıyla idareye bildirilmemesi durumunda ise caydırıcı cezaların uygulamaya konulmasına imkân verecek düzenlemelerin yapılması önem taşımaktadır. Vergi sorumluluğuna yönelik yükümlülüklerden kaçma veya yanlış beyan durumunda, getirisi düşük olan bir vergi türü için beyan etmeme veya düşük beyan gibi kanuna aykırılıkların alternatif kanallardan kontrol edilmesinin tespiti ise zor görünmektedir. Bu sebeple bu alternatifin,

kayıt dışılığın yüksek olduğu bir ortamda uygulamada nasıl çalışacağı belirsizdir. Yukarıda belirtilen alternatif doğrultusunda aynı durumdaki herkesin vergilendirilmesini sağlayacak sistematik bir çözüm geliştirilmesine yönelik bir düzenleme yapılmaması durumda ise, söz konusu vergiyi düzenli ödeyen vergi uyumu yüksek mükellef ve sorumluların, ödemeyenler karşısında haksız rekabete maruz kalmalarının önlenmesi ve *fiili* vergi adaletinin sağlanması gerekmektedir. Bu durumda da, söz konusu sorunun çözüme kavuşturulabilmesi adına; zaten sınırlı olan belediye gelirlerinden bir kalemin daha eksilmesini de göze alarak söz konusu ilan ve reklamların "istisna ve muafiyetler" kapsamına alınarak vergi adaletsizliği sorunun çözümü yönünde adım atılması gerekmektedir. Ancak ilk çözüm önerisi yönünde bir adım atılmasının her iki taraf (hem belediyeler hem de mükellefler) açısından daha adil ve faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, ilan ve reklam vergisi de dâhil olmak üzere, belediyelere tahsis edilen vergi gelirlerinin denetim, takip ve tahsilatı açısından önem taşıyan belediyelere vergi inceleme yetkisi verilmesine yönelik bir düzenleme yapılmasının, belediyelerin yetkili ve görevli oldukları yerel vergilerin denetim, takip ve tahsilinde etkinliği artıracağı değerlendirilmektedir.

İlan ve reklam vergisine ilişkin hususların yer aldığı mevzuatın ilan ve reklamcılık sektöründe ortaya çıkan yeni mecralar, yöntem ve araçlar, teknolojideki gelişmeler, yapılan ilan ve reklamın ekonomik değeri gibi boyutlar göz önünde bulundurularak bunlara uygulanacak ilan ve reklam vergisinin kapsamının ve tarifelerin yeniden belirlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu konuda vergilemede adaleti sağlayacak ve belediyelerin vergi gelirlerini artıracak yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu noktada özellikle, stadyumlar ve fuar alanları gibi katma değeri yüksek mecralarda yapılan ilan ve reklamlardan maktu ya da metre kare üzerinden değil de oransal olarak ya

ilan ve reklam bedeli üzerinden ya da yarattığı katma değer (stadyumlarda yer alan ilan ve reklamların bütün ülke çapında görülüyor izleniyor olması gibi) göz önünde bulundurularak vergilendirilmesinin hem belediye gelirlerini artıracağı, hem de mükellefler açısında adalet ilkesine daha uygun olacağı değerlendirilmektedir.

B. Verginin Yükümlü ve Sorumlularına İlişkin Öneriler

İlan ve Reklam Vergisinin uygulanmasında vergi sorumlusu ve vergi mükellefi ayırımı noktasında çözüme kavuşturulması gereken önemli sorunların mevcudiyetinden bahsetmiştik. Çalışmamızın "Belediyelerde İlan ve Reklam Vergisi Uygulamasına İlişkin Sorunlar" başlığı altındaki III. bölümünde ayrıntılı şekilde ifade edildiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, vergi mükellefini; "*vergi kanunları gereğince üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi"* olarak, vergi sorumlusunu ise; *"verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir"* şeklinde tanımlamıştır. Bu düzenleme, Belediye Gelirleri Kanunu'nda ise; ilan ve reklam vergisinin mükellefi, "*…ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişiler*" iken ilan ve reklam vergisinin sorumlusu ise; "*İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar*" diyerek hüküm altına almıştır.[137]

"Mutad meslek" olarak ilan ve reklam işi yapmamakla birlikte başkalarının nam ve hesabına ilan ve reklam işi yapanların ve düzenledikleri fuarlar vasıtasıyla kendilerinin ve fuara katılan firmaların reklamlarını yapan organizatör firmaların vergi sorumlusu sıfatıyla belediyeler tarafından takip edilmesini çözüm bekleyen sorunlar arasında sayabiliriz.

[137] 5393 sayılı Kanun, md. 13.

Kanaatimizce vergi sorumluluk ve mükellefiyetine ilişkin sorunlar Kanundaki "*İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler"* şeklindeki ifadeden kaynaklanmaktadır. Çünkü kanun koyucu gerçek veya tüzel kişilerin vergi sorumlusu sıfatıyla yükümlülük altına girmelerini bu işi "*mutad meslek"* olarak yapıyor olmalarına bağlamıştır. Yani başkalarının nam ve hesaplarına ilan ve reklam faaliyetinde bulunmuş olsa da ilan ve reklam işi "*mutad meslek"* olarak yapılmıyor ise sorumlu tutulamayacaktır.

İlan ve reklamı yapılan firmanın kimliğine bakılmaksızın, ilan ve reklamı bizzat kendi ya da başkasının nam ve hesabına yapanın sorumlu tutulması gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile ilan ve reklam faaliyetini kim yapıyor ise bu işi "*mutad meslek*" olarak yapıp yapmadığına bakılmaksızın verginin beyan ve ödenmesinden de vergi sorumlusu sıfatıyla sorumlu tutulmalıdır. Tabii ki burada 2464 sayılı BGK 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "*mutad meslek*" ibaresinin yapılacak yasal bir düzenleme ile yürürlükten kaldırılarak ilan ve reklam işini başkalarının nam ve hesabına yapan herkesin vergi sorumlusu sıfatıyla verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu tutulması gerektiği kanaatindeyiz.

C. Verginin Tahsiline İlişkin Öneriler

Belediye gelirlerinin doğru şekilde yerel topluluğun ihtiyaçları doğrultusunda doğru yerlere harcanabilmesi gereklidir. Kaynakların bu şekilde kullanılmasını destekleyecek iki mekanizma bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, yerel topluluğun belediye yönetimine ve kararlarına katılmasıdır. Kaynakların yerinde kullanılması konusunda ikinci önemli araç ise denetimdir. Belediyelerde yönetimin performansını ortaya koyan ve idareyi geliştirmeye yönelik tavsiyeler üreten performans denetimine işlerlik kazandırılması belediyenin topladığı gelirlerin nasıl kullanıldığını göstermesi ve

belediye yönetiminin başarısını değerlendirme şansı vermesi açısından önemli tamamlayıcı bir etken olacaktır. Bu belediye öz gelirlerinin arttırılması ve halkın hesap sorabilmesi önerisi ile beraber işleyecektir.[138]

Vergi mükelleflerinin ya da vergi sorumlularının yasal sorumluluklarını yerine getirmemeleri durumunda, daha açık bir ifadeyle; vergi sorumlularına bakan yönüyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, kendi nam ve hesabına iş yapan mükelleflerce de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce söz konusu vergiyi idareye bildirmekten ve ödemekten kaçınmaları ya da eksik ve yanlış bildirmeleri durumunda; ilgili kamu görevlilerinin bu durumu tespit edip idarenin vergi kaybına ve bu durumdan zarara uğramaması için gerekli denetim ve tespit işlemlerinden sonra re'sen tarhiyat yoluna gitmeleri gerekmektedir.

Bu noktada belediyelerin vergi inceleme yetkilerinin bulunmaması vergi denetimi ve ceza mekanizmaları açısından sınırlı yetkilere sahip olmaları, bu durumun da etkisiyle tahsile yetkili ve görevli oldukları yerel vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsiline yönelik yeteri kadar (uzman) personel istihdamında isteksiz davranmaya sevk ettiği, yine bu konuda teşkilat yapısının yetersiz olduğu ve ihtiyaç duyulan denetim birimleri kurulmadığından, yerel vergilerin takip ve tahsilat işlemlerinin etkin ve istenen düzeyde olmadığını söyleyebiliriz.

Bir ilçe belediyesi örneği üzerinden hazırlanan tablo (10)'dan da görüleceği üzere, söz konusu vergi kapsamında yapılan tahsilatın toplam tahakkuka oranı yüzde 44,2 gibi oldukça düşük bir seviyede cereyan etmektedir. Bu durum belediyelerin idari takibin ötesinde tahsilata ilişkin ciddi problemlerinin olduğunu göstermektedir. Belediyelerin

[138] Özhan Çetinkaya, Tolga Demirbaş, "Belediye Gelirlerinin Analizi ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi", **İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 53, Seri, 1-18, 2010. https://dergipark.org.tr/en/pub/iumamk/issue/742/8012

beşeri ve mali kaynaklarını, genel anlamda kamu gelirlerinin, özel olarak da İlan ve Reklam Vergisinin etkin takip ve tahsilatına tahsis etmeleri gerekmektedir.

Belediyelere yerel vergiler bakımından kendi sınırları ve mücavir alanları içerisindeki mükellefleri hakkında tam vergi inceleme yetkisi ve bu vergi denetimleri sonucunda da ceza uygulama yetkisi verilmeli ve bunun için ihtiyaç duyulan mevzuat değişiklikleri yasama organınca yapılmalıdır. Vergi konusunda tahsile yetkili ve görevli olan belediye birimleri vergilerin etkin bir şekilde denetim, takip ve tahsilini yapabilecek ölçüde yeniden teşkilatlandırılmalı ve yeteri kadar (uzman) personel istihdamı ile birlikte ihtiyaca cevap verebilecek bir yapıya kavuşturulmalıdırlar.

Bir diğer çözüm önerisi de: gerekli mevzuat değişiklikleri yapılarak belediye teftiş kurullarına dış denetim yetkisi verilebilir. Böylece zaten denetim ve teftiş konusunda uzman olan denetim elemanlarınca/müfettişlerce yapılacak denetimler ihtiyaca cevap verebilir. Aynı zamanda kurum içerisinde dış denetim için ayrı iç denetim için ayrı birimler kurulmamış tasarrufa ve iktisada uygun hareket edilmiş olacağı değerlendirilmektedir.

SONUÇ

Sürdürülebilir kalkınma ve kapsayıcı büyümenin sağlanmasında devletin önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Devlet tarafından toplumun ortak ihtiyaçları ve talepleri ekseninde siyasal karar alma mekanizması çerçevesinde üretilen tüm kamusal mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında ortaya çıkan fiyatlandırma sorunu, kamu kesiminin finansmanının özel kesimden farklı bir şekilde işleyişini zorunlu kılmaktadır. Bu noktada, ihtiyaç duyulan finansman ihtiyacı kamu gelirlerinden yapılan tahsilat ve borçlanma yoluyla karşılanmaktadır. Kamu gelirleri vergiler ve harçlar, mülkiyet ve teşebbüs gelirleri, alınan paylar ve cezalar, sermaye gelirleri gibi unsurlardan oluşmaktadır. Kamu tarafından elde edilen bu gelirler, ilgili ülkedeki kamu yönetimi sistemi içerisinde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında paylaşılmaktadır. Bu noktada, ülke içerisinde belirli bir coğrafi sınır içerisinde mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan yerel yönetimler, özerklik derecesine göre bir kısım gelirlerini merkezi idareden aldıkları paylardan elde ederken yürüttükleri hizmetlerin finansmanının bir kısmını ise kendilerine kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde kendilerine tahsis edilen öz gelirleri tahsil etmek suretiyle sağlamaktadırlar.

Türkiye uygulamasında, yerel yönetimlerin kendi öz gelirleri oldukça sınırlı olup ağırlıklı olarak yerel hizmetlerin finansmanı merkezi idareden alınan transferlerle sağlanmaktadır. Mahalli idarelere, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve ilan ve reklam vergisi gibi bir kısım vergiler tahsis edilmiştir. Gerek 1982 Anayasası'nda, gerekse

Türkiye'nin de imzaladığı Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nda mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanması ve yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümünün, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanması öngörülmektedir.

Bu Çalışmanın konusu belediye öz gelirleri içerisinde önemli bir kalem olan ilan ve reklam vergisi uygulaması ve buna yönelik uyuşmazlıkların incelenmesidir. Çalışmanın amacı ise, Türkiye'de belediyelerin öz gelir kaynaklarından birini teşkil eden ilan ve reklam vergisini uygulamasında ortaya çıkan özellikli hususları tartışmak, karşılaşılan sorunların neler olduğunu tespit etmek ve bu sorunlara nasıl çözüm bulunabileceğini ve hukuki çerçeve içerisinde daha etkin bir yapının nasıl kurulabileceğini araştırmaktır.

Araştırma kapsamında, kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukuku alanında, ulusal uygulamalar esas alınarak, Türk idari yapısında yerel yönetim birimlerinden belediyelere tahsis edilen ilan ve reklam vergisinin uygulanmasına esas teşkil eden hukuki esasları, uygulamada ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıkları ve bunlara ilişkin ilk derece mahkeme ve Danıştay kararlarını merkeze almak suretiyle söz konusu vergiyle ilgili hususların teorik ve pratik düzlemde incelenmesi ve yargı mercilerinin konuya ilişkin yaklaşımının ortaya konulması planlanmıştır.

Çalışmada yöntem olarak, kaynak tarama, ulusal adli mercilerin kararlarının incelenmesi ve ilan ve reklam vergisinde tarife ve oran belirleme açısından İstanbul Büyükşehir Belediyesinin ve idarenin vergi takip ve denetimi açısından Beykoz Belediyesinin örnek olay şeklinde incelenmesi söz konusu olmuştur. Ayrıca, ilan ve reklam vergisi tarife ve oranları incelenmiş, söz konusu vergiden yapılan tahsilata ilişkin tutar ve oranlar analiz edilmiştir.

Çalışmada, mahalli idare ve belediyelerin bütçe gerçekleşmelerine ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, belediye sayıları için İçişleri Bakanlığı, vergi tahsilatı açısından idari takip ve denetimin tahsilata etkisine yönelik olarak Beykoz Belediyesi, Türkiye'deki ilan ve reklamcılık sektörü ve sektördeki mecraların ekonomik hacmindeki gelişmelere dair olmak üzere Reklamcılar Derneği ve Deloitte verileri kullanılmıştır.

Çalışma, Giriş ve Sonuç bölümleri hariç olmak üzere dört kısımdan oluşmaktadır. Giriş kısmı, Çalışmanın amacı, konusu, kapsamı ve sınırlılıkları, Çalışmada kullanılan veri ve yöntem gibi araştırmanın özellikli noktalarının ele alındığı ilk bölümden sonra, "Kavramsal Çerçeve" başlıklı ikinci bölümde Çalışmada sıklıkla kullanılan kavramlar ele alınmıştır. Giriş kısmından sonra gelen birinci kısımda belediye gelirleri kanunu kapsamında yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi yerel yönetimlerde vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları ekseninde incelenmiştir. Bu kısımda, ağırlıklı olarak Anayasa Mahkemesi kararları incelenmektedir. İkinci kısımda ise, ilan ve reklam vergisi, tarihi süreci, söz konusu verginin belediye gelirleri içerisindeki yeri, ilan ve reklam vergisinin konusu, mükellefi, matrah belirleme usulleri, tarifeler ile istisna ve muafiyetler şeklinde düzenlenen başlıklar çerçevesinde ağırlıklı olarak ekonomi hukuku yaklaşımıyla ele alınmıştır. Belediyelerde ilan ve reklam vergisi uygulamasında söz konusu verginin tasarımına, tahsil yetkisine ve takip ve denetimine ilişkin sorunların ele alındığı üçüncü kısımda ise ağırlıklı olarak uygulamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar ve bunlara ilişkin yüksek mahkeme kararlarına yer verilmiştir. Dördüncü kısımda, bir önceki kısımda dile getirilen sorunların çözümü için alternatif öneriler geliştirilmiştir.

Sonuç olarak, yaşanan yoğun göçler nedeniyle kır nüfusunun azaldığı ve hızlı bir kentleşmenin yaşandığı günümüzde, şehir merkezlerinde yerleşik nüfusun hızla artışıyla orantılı olarak belediyelerin, görevli oldukları bölgede yaşayan nüfusun sosyal, ekonomik, ulaşım, altyapı, imar vb. ihtiyaçların karşılanmasına yönelik sorumlulukları da

önemli ölçüde artmıştır. Buna karşılık yerel yönetimlerin gelirleri aynı ölçüde artmamıştır. Bu sebeple, finansal kaynaklarının geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesi için ihtiyaç duyulan adımların ivedilikle atılması zorunluluk haline gelmiştir. Diğer yandan, şehirlerin ekonomik ve kültürel gelişmişlik düzeylerindeki farklılıklara ve belediyelerin görev ve sorumluluk alanlarındaki hizmet sunumu gereklerinde nicelik ve nitelik farklılıklarına rağmen, genel olarak yerel yönetimlerin hizmet götürme sorumlulukları artarak devam etmektedir.

Türkiye'de yerel yönetimlere ilişkin meri mevzuatın güncelliğini yitirmiş olması, yerel vergilerin etkin ve istenen düzeyde takip, denetim ve tahsiline engel olmaktadır. Türkiye'nin üniter yapıya sahip bir ülke olmasına bağlı olarak, belediyelerin vergileme yetkisinin, ilan ve reklam vergisi başta olmak üzere öz gelirlerini oluşturan vergiler bakımından AYM kararları ile sınırlandırılmış olması, belediyelerin içinde bulundukları koşullara adaptasyonunu ve öz gelirlerini artırma yönündeki esnekliklerini azaltmaktadır. Bu durum yerel yönetimlerin mali sorunlarını daha da derinleştirmektedir. Ulusal mevzuatın bir parçası hükmündeki Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartına uygun olarak ve bölgelerarası farklılıkların bir gereği olarak Türkiye'de mali özerkliğin arttırılması için gerekli adımların atılması, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yapılacak değişiklikle yürütmeye verilen oranları belirleme yetkisinin yerelde de belediyelere verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Çalışmamızda örnek olay olarak incelenen Beykoz Belediyesi bütçe gelir gerçekleşmeleri istatistiki verileri incelendiğinde, belediyelerin vergi inceleme yetkilerinin bulunmaması, vergi denetimi ve ceza mekanizmaları açısından sınırlı yetkilere sahip olmalarının tahakkuk-tahsilat oranlarını vergi öz gelirleri bakımından yüzde 56,4 seviyesine, ilan ve reklam vergisi bakımından ise yüzde 44, bu durumunda etkisiyle tahsile yetkili ve görevli oldukları yerel vergilerin etkin bir şekilde takip ve tahsiline yönelik yeteri kadar (uzman) personel istihdamında isteksiz davranmaya sevk

ettiği, yine bu konuda teşkilat yapısının yetersiz olduğu ve ihtiyaç duyulan denetim birimleri kurulmadığından, yerel vergilerin takip ve tahsilat işlemlerinin etkin ve istenen seviyelere çıkarılması için, Türkiye'nin de onaylamış olduğu AYYÖŞ 9'uncu maddesi üçüncü fıkrasında, "Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır." hükmü ile 1982 Anayasa'sının 90'ıncı maddesinde yer alan "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası Andlaşmalar kanun hükmündedir." hükümleri ile de uyumlu olacak şekilde Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yapılacak değişiklikle yürütmeye verilen oranları belirleme yetkisinin yerelde de belediyelere verilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu durum aynı zamanda belediyeleri daha etkin takip ve denetim yapma ve yerel vergilerin tahsili hususunda cesaretlendirecek ve teşvik edecektir.

Diğer yandan çalışmamızın ana eksenin oluşturan ilan ve reklam vergisinin mükellefiyetine, konusuna, ilan ve reklamların vergilenmesi usulüne, dağıtılan reklamların vergilenmesine ve büyükşehir ve ilçe belediyeleri arasındaki yetki problemleri gibi sorunlara ilişkin olarak gerekli önlemlerin alınmak suretiyle bunların çözüme kavuşturulması gerektiği değerlendirilmektedir.

Bu açıdan çözüme kavuşturulması gereken problemlerden birisi de gerçekleşen (vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda) ilan ve reklam vergisinin beyan ve ödemesinden idareye karşı kimin sorumlu olacağıdır. "Mutad meslek" olarak ilan ve reklam işi yapmamakla birlikte başkalarının nam ve hesabına ilan ve reklam işi yapanlar ve düzenledikleri fuarlar vasıtasıyla kendilerinin ve fuara katılan firmaların reklamlarını yapan organizatör firmaların vergi sorumlusu sıfatıyla belediyeler tarafından takip edilmelerine ilişkindir.

İlan ve reklamı yapılan firmanın kimliğine bakılmaksızın, ilan ve reklamı bizzat kendi ya da başkasının nam ve hesabına yapanın sorumlu tutulması gerekmektedir. Daha açık bir ifade ile ilan ve reklam faaliyetini kim yapıyor ise bu işi "mutad meslek" olarak yapıp yapmadığına bakılmaksızın verginin beyan ve ödenmesinden de vergi sorumlusu sıfatıyla sorumlu tutulmalıdır. Burada 2464 sayılı Kanunun 13'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan "mutad meslek" ibaresinin yapılacak yasal bir düzenleme ile yürürlükten kaldırılarak ilan ve reklam işini başkalarının nam ve hesabına yapan herkesin vergi sorumlusu sıfatıyla verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu tutulması gerektiği düşünülmektedir. Mevcut düzenlemenin korunması söz konusu olacak ise, verginin belirliliği ilkesi gereğince Cumhurbaşkanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından kimlerin ilan ve reklam vergisi açısından "vergi sorumlusu" olduğunu NACE kodları temelinde belirlenmesi gerekmektedir.

İlan ve reklam vergisinde büyükşehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasında yetki karmaşası bulunmaktadır. İlçe belediyesinin sorumluluk alanlarındaki reklam, ilan ve tanıtım uygulamaları ilçe belediye başkanlıkları tarafından denetlenip tahsil edilmekle birlikte büyükşehir belediyeleri tarafından belirlenen meydan, bulvar, ana yol ve ana arterlere görüntüsü olan yer ve yapılardaki reklam, ilan ve tanıtım uygulamaları ile kent estetiğine etki eden reklam, ilan ve tanıtım uygulamalarının büyükşehir belediye başkanlıkları tarafından denetim ve tahsil ediliyor olması vergilerin denetim ve takibini zorlaştırmakta ve karmaşaya sebebiyet vermektedir. Bu açıdan asma tahsis ve bakım ücreti dışında kalan ilan ve reklam vergilerinin tamamının ilçe belediyeleri tarafından toplanması ve toplanan bu tutar üzerinden büyükşehir belediyelerine pay verilmesinin vergi denetim ve takibini kolaylaştıracağından vergi tahsilatını da önemli ölçüde arttıracağı değerlendirilmektedir.

Stadyumlar ve fuar alanları gibi katma değeri yüksek mecralarda yapılan ilan ve reklamlardan maktu ya da metre kare üzerinden değil de oransal olarak ya da ilan ve

reklam bedeli üzerinden ya da yarattığı katma değer (stadyumlarda yer alan ilan ve reklamların bütün ülke çapında görülüyor izleniyor olması gibi) göz önünde bulundurularak yeni bir düzenleme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır. Zaman içerisinde ilan ve reklam sektörü ekonomik faaliyet hacmi büyürken ilan ve reklam vergisi tahsilatının aynı oranda artmamaktadır. Hem zaman içerisinde enflasyon oranıyla uyumlu olacak şekilde toplanacak verginin reel korunması amaçlı olarak maktu vergi değerlerinde yeniden değerleme oranında "güncelleme" yapılmasının otomatik hale getirilmesi, hem de ilan ve reklam vergisinin *"spesifik"* karakterine *"ad valorem"* bir nitelik eklenmesi yoluyla vergiye konu ilan ve reklamın mali değeri ile tarh edilecek vergi arasında (yüzde 3, 5, 7 gibi) oransal bir bağlantının kurulması gerektiği değerlendirilmektedir. Bu durum hem vergilemede adaleti sağlayacak hem de belediyelerin vergi kaybını önleyecektir. Buna göre belediye ve mükellefler açısında adalet ve eşitlik ilkesine uygun olarak, yukarıda sözü edilen doğrultuda yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır.

İlan, reklam, broşür, katalog vb. basan işletmelerin bu durumu; belge sayısını, niteliğini, basımı, yaptıran vergi mükellefi ya da sorumlusuna ilişkin de bilgileri içerir bir belgeyle belediyelere bildirmesi ve belediyelerin de bu bildirimler üzerinden tarhiyat yapmalarının sağlanmasının önemli bir alternatif olduğu değerlendirilmektedir. Bu noktada, dağıtım yerinin değil teslim yerinin esas alınmasına ilişkin bir düzenleme yapılması büyük önem taşımaktadır. Basılan ilan ve reklamların, Kanun'un 15. maddesinin (e) bendinde yer alan zorunluluğa uymayan basımevlerine karşı caydırıcı cezaların konulması da çözüme katkı sağlayacaktır. Bu noktada ilan ve reklam vergisinin ürün maliyetini yükseltmesi sebebiyle alıcı ve satıcının karşılıklı rızası ile idareye bildirilmemesi durumunda ise caydırıcı cezaların uygulamaya konulmasına imkan verecek düzenlemelerin yapılması önem taşımaktadır. Bu yönde 2464 sayılı Kanunda yapılacak bir düzenleme ile hem belediye gelirlerinin arttırılması hem de vergilemede adaletin tesis edilebilmesi için önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

Akdoğan, A., (2007), **Kamu Maliyesi,** 12. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Akyazan, A. E., (2009), "Vergilendirme Yetkisinin Türkiye'deki Gelişimi". **TBB Dergisi**, Sayı: 80, s. 1-30.

Aliefendioğlu, Y., (1984), "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 33, s. 3-24.

Aliefendioğlu, Y., (2003), Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları (Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi), **Bilgi Toplumunda Hukuk**, **Ünal Tekinalp'e Armağan**, İstanbul: Beta Yayınevi, Cilt: 3.

Arıkan, Z., (1994), **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**,Yayımlanmamış Doktora Tezi, İzmir Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.

Arıkan, Z., (1997). "Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU'na Armağan**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 4100, 37. Seri, Emek Matbaacılık, İstanbul.

Arıkboğa, Ü., (2015), "Türkiye'de Yerel Vergi Yönetimi", **Maliye Dergisi**, S. 168 Ocak-Haziran (2015), s.7.

Bozdoğan, D., Çataloluk, C., (2017), "Belediyelerin Vergilendirme Yetkisinin Kanunilik İlkesi Açısından İncelenmesi", **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi**, 7(3), Kasım 2017.

Çağan, N., (1980), "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4.

Çağan, N., (1984), **Türk Anayasası Açısından Vergilendirme Yetkisi,** Anayasa Mahkemesi Yayın No: 4, Ankara.

Çağan, N.,(1982), **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.

Çetinkaya, Ö., Demirbaş, T., (2010), "Belediye Gelirlerinin Analizi ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi", **İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 53, Seri., 1-18.

Çetintürk, Naim, (2009), **Basılı Reklamlardan Geleneksel İlan ve Advertorial (Tanıtıcı Reklam) Uygulamalarının Karşılaştırılması**, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Pazarlama Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009. s.2.

Demirel, F. G., (2010), **Türkiye'de İlan Ve Reklam Politikaları (1950-1960)**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Halkla İlişkiler ve Tanıtım Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Doğrusöz, A. B., (1985), "Vergilendirme Yetkisinin Yasama Ve Yürütme Organı Arasında Bölüşümü-1", V**ergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 43, s. 13-29.

Doğrusöz, B. (2000), "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **Anayasal Mali Düzen, XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu** ", Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, s. 135-160, İstanbul.

DPT, (2001), **8. Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,** http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/08_Vergi.pdf Erişim Tarihi: 14/9/2019.

DPT, (2009), **2010 Yılı Programı,** 01.11.2009 tarih, 27393 sayılı Resmi Gazete.

Dutka, Solomon, (2000), **DAGMAR Ölçülür Reklam Sonuçları İçin Reklam Hedeflerini Tanımlamak**, Çev. Haluk Mesci, 1. baskı., İstanbul, Reklamcılık Vakfı Yayınları, Mayıs 2000.

Egeli, H., Diril, F., (2012), "Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi", **Sayıştay Dergisi**, S. 84.

Erkin, G., (2012), Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, **Ankara Barosu Dergisi**, Sayı. 2012/3.

European Commission, (1996), **European System of Accounts ESA 1995**, Eurostat , Luxembourg.

European Communities, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank, (2009). **System of National Accounts,** United Nations, New York.

Gençbay, G., (2011), **Yargı Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, C. Göker (ed.) içinde s. 13-25.

Gerçek, A., (2005), "Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından Bir İnceleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.204 (Eylül 2005), s. 107.

Göker, C(ed)., (2011), **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ankara Hukuk Toplantıları, Ankara Üniversitesi Yayınları No:300.

Güneş, G., (2000), "4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Değişikliklerin Verginin Anayasal İlkeleri Açısından İrdelenmesi", **Prof. Dr. Adnan TEZEL'e Armağan,**

Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, Yayın No:13, Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, İstanbul, 2000.

Güneş, G., (2011), **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Muhasebat Genel Müdürlüğü, **Mahalli İdareler Bütçe İstatistikleri**, https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri, Erişim Tarihi 4/9/2019.

İçişleri Bakanlığı, (2019), **Türkiye Mülki İdare Bölümleri Envanteri.** https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx , Erişim Tarihi: 31/8/2019.

İnan, M. Ekici, M. S., (2010), "Yeni anayasa Tasarısında Vergilendirme Yetkisi ve Yerel Yönetimler", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,** C.9, S.34, s.300-314.

Karakoç, Y., (2013), "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 15, Özel Sayı, Prof. Dr. M. Polat SOYER'e Armağan s. 1265, İzmir.

Kelecioğlu, M. A., (2001), "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kuruluna Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", **Yaklaşım**, Yıl 9, S. 105, (Eylül 2001), s. 159-166.

Knoeller, H.M., (1938), "The Power to Tax", **Marquette Law Review**, C. 22, S. 3, s. 125-134.

Michael Littlewood, (2016). "Taxing Sugary Drinks", **SSRN**, (November 24, 2016). https://ssrn.com/abstract=2875486 Erişim Tarihi: 31/8/2019.

Marmara Belediyeler Birliği (2015). **Belediyelerin Mali Sorunları ve Çözüm Önerileri, Çalıştay Raporu**, İstanbul.

Ministère de L'intérieur Direction Générale des Collectivités Locales, (2016). **Guide pratique: Taxe Locale Sur La Publicité Extérieure**. https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/files/dgcl_v2/FLAE/FL1/20061004_guide_tlpe.pdf Erişim Tarihi: 25/8/2019.

Nacar, B., (2005), "Yerel Vergi Düzeni: Kuramsal Temelleri Ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir Değerlendirme", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 47. Seri, Prof. Dr. Türkan Öncel'e Armağan.

Nadaroğlu, H., (2000), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınları, İstanbul.

Nazıma, Ali, Reşad, F., (2002), **Mükemmel Osmanlı Lügatı**, Hazırlayanlar: Necati Birinci, Kazım Yetiş, Fatih Andı, Erol Ülgen, Nuri Sağlam, Ali Şükrü Çelik, Türki Dil Kurumu, Ankara.

OECD, (2009), **Glossary of Tax Terms**.

https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm, Erişim tarihi: 6/9/2019.

Öncel, M., (1983), "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Prof. Dr. Fadıl H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara: A.Ü. SBF Yayını**, No: 522, s. 39-55.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., (2018),**Vergi Hukuku**, 27. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

Öz, E., (2004), **Vergilemede Kanunilik İlkesine Göre Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Doktora Tezi, Gazi Kitapevi.

Öz, N.S., (2012), "Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, C. 67, No. 4, s. 63-88.

Öztürk, Salim, (2015), "Belediyelerde Vergi Tahsilâtı ve Sorunları", **İller ve Belediyeler Dergisi,** Türkiye Belediyeler Birliği, Sayı 807-808, Temmuz-Ağustos 2015.

Reklamcılar Derneği, Deloitte, (2019) Türkiye 2018 Medya ve Reklam Yatırımları Rapor. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/technology-media-telecommunications /2018-turkiyede-medya-ve-reklam-yatirimlari.pdf Erişim Tarihi: 2/9/2019.

Sarılı, M.A., (2004), **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul.

Sarkıç, S., (1998), "Anayasal Mali Düzen Vergileme Yetkisinin İdareler Arası Tahsisi ve Türkiye Uygulaması", **XIII. Türkiye Malîye Sempozyumu**, Bodrum, 14.05.1998, Marmara Üniversitesi (2000), Maliye Araştırma Ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, İstanbul.

Saygılıoğlu, N., (1986), "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", **Vergi Dünyası**, Temmuz 1986, Sayı 59.

Saygılıoğlu, N., (2006), "Anayasa'nın 73. Maddesi Karşısında Yürütme Organının Kullandığı Yetkilerin Sonuçları" **Danıştay Başkanlığı 138. Yıl Sempozyumu**, 11-12.05.2006, Ankara.

Sayıştay Başkanlığı, (2018), **2017 Yılı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporu**, Eylül 2018.

Tekbaş, A., (2010), "Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** C.12, Özel Sayı, s. 123-191.İzmir.

Tosuner, M., (1989), **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi,** Bayraklı Matbaacılık, İzmir.

TÜİK (2019), **Ulusal Ekonomik Faaliyet Sınıflaması, NACE Rev.2-TR (NACE Rev.2-TR)**. https://biruni.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSurumDetayAction.do?surumId=233&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%C4%B1n%C4%B1flamalar%C4%B1 Erişim Tarihi: 10/9/2019.

Türk Dil Kurumu, (1998), **Türkçe Sözlük**, Cilt 1, 8. Baskı, Türk Tarih Kurumu Yayınevi, Ankara.

Ulutam, Ö., Methibay, Y. (1999), **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara.

United Nations, (2015), **Addis Ababa Action Agenda of the Third International Conference on Financing for Development**, New York.

Üstün, Ü. S., (2003), "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C. 11, S. 1-2, s. 252-273.

Webster, Daniel, (1819), McCulloch v. Maryland davası savunması, ABD Yüksek Mahkemesi, 17 U.S. 327 Aktaran Knoeller, Herman M. (1938) **The Power to Tax**, 22 Marq. L. Rev. 125. Available at: http://scholarship.law.marquette.edu/mulr/vol22/iss3/2 Erişim tarihi: 25/8/2019.

Yakar, S., Gündüz, İ.O., (2014), "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" Mı "Yok" Mu İşte Bütün Mesele Bu", **Sayıştay Dergisi**, S: 92, s.117-141.

İNTERNET KAYNAKLARI

http://www.sbb.gov.tr, Erişim Tarihi: 28/8/2019.

http://www.imf.org, Erişim Tarihi: 20 /8/2019.

http://www.muhasebat.gov.tr, Erişim Tarihi: 20/8/2019.

http://www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 11/8/2019.

http://www.oecd.org, Erişim Tarihi: 11/8/2019.

resmigazete.gov.tr, Erişim Tarihi: 16/8/2019.

http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/cnr-fuarcilik-yillarca-ilan-ve-reklam-vergisini-odememis-40062832 Erişim Tarihi: 16/8/2019.

http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/danistay-cnr-lehine-yurutmeyi-durdurdu-40119335 Erişim Tarihi: 16/8/2019.

https://www.e-icisleri.gov.tr/Anasayfa/MulkiIdariBolumleri.aspx Erişim Tarihi: 16/8/2019.

https://biruni.tuik.gov.tr/DIESS/SiniflamaSurumDetayAction.do?surumId=233&turId=1&turAdi=%201.%20Faaliyet%20S%C4%B1n%C4%B1flamalar%C4%B1
https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm Erişim Tarihi: 16/8/2019.

ÖZET

Sürdürülebilir kalkınma ve kapsayıcı büyümenin sağlanmasında önemli bir rolü olan devlet için vergiler, kamusal hizmet sunumunun finansmanında en önemli gelir kaynağıdır. Tahsil edilen vergi gelirlerinin, ülkedeki kamu yönetimi sistemi içerisinde merkezi yönetim ile yerel yönetimler arasında ifa edilen görevlerle orantılı olarak paylaşılması gerekmektedir. Ülke içerisinde belirli bir coğrafi sınır içerisinde mahalli müşterek ihtiyaçları karşılamak üzere kurulan yerel yönetimler yürüttükleri hizmetlerin finansmanının bir kısmını, özerklik derecesine göre merkezi idareden aldıkları paylardan elde ederken kalanını kendilerine kanunla kendilerine tahsis edilen öz gelirlerden sağlamaktadırlar.

Türkiye'de Anayasa'nın 73'üncü maddesinde hukuk devleti ve sosyal devlet ilkesinin yanında vergilemeye ilişkin vergilemede adalet, eşitlik, belirlilik, kanunilik ve ödeme gücü gibi vergilendirmeye ilişkin temel esas ve ilkeler düzenlenmektedir. Anayasa'nın 127'nci maddesinde mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanması ve Türkiye'nin taraf olduğu bir uluslararası anlaşma olan Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartında yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümünün, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranların kendilerince belirlenmesini öngörmektedir. Türkiye uygulamasında, yerel yönetimlerin kendi öz gelirleri oldukça sınırlı olup ağırlıklı olarak yerel hizmetlerin finansmanı merkezi idareden alınan transferlerle sağlanmaktadır. Ayrıca, mahalli idarelere emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ile ilan ve reklam vergisi gibi bir kısım vergiler tahsis edilmiştir

İlan ve reklam vergisi uygulamalarının hukuki bir bakış açısıyla incelenmesi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı ise, Türkiye'de belediyelerin önemli öz gelirlerinden biri olan ilan ve reklam vergisi uygulamasında ortaya çıkan özellikli hususları hukuki çerçeve içerisinde tartışmak, karşılaşılan sorunların neler olduğunu tespit etmek ve bu sorunlara nasıl çözüm bulunabileceğini ve daha etkin bir vergilendirme yapısının nasıl oluşturulabileceğini araştırmaktır. Araştırma kapsamında, kamu hukukunun bir alt dalı olan vergi hukuku alanındaki ilk derece vergi mahkemeleri ve Danıştay kararlarını merkeze almak suretiyle, vergilendirmeye esas teşkil eden hukuki esasların, vergi borçlusu ve alacaklıları arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların incelenmesi ve yüksek yargı mercilerinin konuya ilişkin yaklaşımlarının ortaya konulması planlanmıştır.

Çalışmada, literatür taraması, yüksek mahkeme kararlarının incelenmesi ve örnek olay incelemesi gibi yöntemler kullanılmıştır. Ayrıca, ilan ve reklam vergisinden yapılan tahsilata ilişkin bütçe gerçekleşme verileri analiz edilmiştir.

Çalışma, altı kısımdan oluşmaktadır. Giriş kısmında, çalışmanın amacı, konusu, kapsamı ve sınırlılıkları, veri ve yöntem gibi araştırmanın özellikli noktaları üzerinde durulduktan sonra çalışmada sıklıkla kullanılan kavramlar ele alınmıştır. Ardından, yerel

yönetimlerde vergilendirme yetkisi ve bu yetkinin sınırları ağırlıklı olarak Anayasa Mahkemesi kararları ekseninde incelenmiştir.

Daha sonra ise, ilan ve reklam vergisi, tarihi süreci, söz konusu verginin belediye gelirleri içerisindeki yeri, verginin konusu, mükellefi, matrah belirleme usulleri, tarifeler ile istisna ve muafiyetler gibi başlıklar altında ele alınmıştır. Belediyelerde ilan ve reklam vergisi uygulamasında, verginin tasarımı, tahsil yetkisi ve takip ve denetimine ilişkin sorunların hukuki uyuşmazlıklar ve bunlara ilişkin yüksek mahkeme kararları çerçevesinde ele alındığı üçüncü kısımdan sonra söz konusu sorunların çözümü için alternatif öneriler geliştirilmiştir.

Bu kapsamda, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde değişiklik yapmak suretiyle belediyelere öz gelirleri kapsamındaki vergilere yönelik alt ve üst sınırlar dâhilinde oranları belirleme yetkisinin verilmesi, belediyelere inceleme yetkisi verilmesi, ilan ve reklam vergisini düzenleyen yasa metninde vergi sorumlusunun tespitinde temel ölçüt niteliğindeki "mutad meslek olarak ifa etme" hükmünün kaldırılması, maktu vergilerin yeniden değerleme oranında "güncellenmesi" ve ilan ve reklam vergisine "ad valorem" bir nitelik kazandırılarak vergiye konu iktisadi unsurun değerinin bir oranı şeklinde bir uygulamaya geçilmesi, dağıtılan ilan ve reklamların vergilendirilmesinde çapraz kontrole imkân verecek birtakım vergilendirme usullerinin geliştirilmesi ve vergilendirmede dağıtım yeri yerine teslim yerinin esas alınması, büyükşehir belediyeleri ile ilçe belediyeleri arasındaki yetki karmaşasını ortadan kaldırmak üzere, ilan ve reklam vergisinin ilçe belediyeleri tarafından toplanıp büyükşehir belediyelerine pay verilmesi önerilmektedir.

ABSTRACT

For the state, having an important role in sustainable development and inclusive growth, taxes are the most significant source of public revenues to finance public service delivery. Tax proceeds are to be shared in proportion to the duties performed between the central and local administrations within the public administration system in a country. Local governments established to meet the local common needs within a certain geographical boundary in a within the country, meet some of the financing needs for the service delivery they carry out from transfers sent by the central administration, and the rest by collecting the self-revenues allocated to them by law, according to the degree of autonomy.

In the 73rd article of the Constitution in Turkey, fundamental principles such as tax justice, equity, certainty, legality and ability to pay, in addition to the principles of social state and of the rule of law, are set related to the taxation. Article 127 of the Constitution requires providing local governments with revenue sources commensurate with their duties and European Charter of Local Self-Government, which Turkey is a party to an international agreement, requires "part at least of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes and charges of which, within the limits of statute, they have the power to determine the rate." Local governments' own revenues are very limited and mainly local services are financed by transfers from the central administration in the current practice in Turkey. Yet, a number of taxes, such as property tax, environmental cleaning tax, and tax on signs and outdoor advertising have been allocated to the local authorities.

Examining the tax practices related to signs and outdoor advertising from a legal perspective is the subject of this study. The aim of the study is to discuss the significant matters arise from the implementation of the tax on signs and outdoor advertising which is one of the significant own-revenues of the municipalities in Turkey from a legal perspective, and to identify what the problems encountered are, and to seek how to solve these problems and to investigate how to establish a more effective tax structure in outdoor advertising. Within the scope of the research, by focusing on the decisions of the first degree tax courts and the Council of State in the field of tax law, which is a sub-branch of public law, it is planned to examine the legal principles constituting the basis of taxation, the disputes arising between tax debtor and creditors and the approaches of the high judicial authorities on the subject. Literature review, review of the high court decisions and case studies were used in the study as methods. In addition, data on budget realizations related to the collection of the tax on signs and outdoor advertising were analyzed.

The study consists of six parts. In the introductory part, after focusing on specific points of the research such as the purpose, subject, scope and limitations of the study, methods and data; the concepts that are frequently used in the study are discussed.

Subsequently, the power to tax and the limits of this authority were examined mainly based on the Constitutional Court decisions. Then, the tax on signs and outdoor advertising were handled in different aspects such as historical process, the share of the tax proceeds in municipal revenues collected, the subject of the tax, the taxpayer, the tax responsible, the methods of determining the base, the tariffs and exceptions and exemptions. Following the third part focusing on the problems related to the tax design, collection authority, and supervision and control in the application of the tax in municipalities within the framework of legal disputes and high court decisions pertaining to them, alternative proposals were developed in the fourth section to solve these problems.

In conclusion, authorizing the municipalities to determine the rates within the upper and lower limits for taxes allocated to them by making amendments to Article 73 of the Constitution; authorizing the municipalities with the power to examine tax liabilities; abolishing the provision of "performing as a regular professional activity", which is the basic criterion in determining who is a taxpayer and who is a tax responsible according to the provisions of the law regulating the tax on signs and outdoor advertising; updating the specific tax amounts considering inflation; introducing an ad valorem structure to the said tax by introducing a ratio to apply to the value of the tax base; introducing new tax procedures that will allow cross control in taxing brochure flyers and other promotional products; setting the place for taxable event as delivery place, instead of distribution place in determining the place where the tax-generating event took place; and authorizing the district municipalities to collect and then, to share the proceeds proportionally with the metropolitan municipalities in order to eliminate the confusion about the boundries of jurisdictions between metropolitan municipalities and district municipalities are recommended.