

BELEDİYE VERGİ GELİRLERİNİN TARH USULÜ

Bekir BAYKARA

Avukat

(Not: Bu makale Vergi Dünyası Nisan 2006 296. sayısında yayınlanmıştır.)

GİRİŞ

Anayasamıza göre Devlet İdaresinin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanır. (M. 123/2). Mahalli idareler, yer (mahal) yönünden yerinden yönetim kuruluşlarıdır. Bir mahalli idare türü olan belediye, halkın mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş bir kamu tüzel kişisidir. (An.Y md. 127/1).

Halkın yol, su, atık su, taşıma, temizlik ve daha birçok önemli müşterek ihtiyaçlarını gideren belediyeler, bu hizmetlerini kendilerine tahsis edilmiş gelirlerle karşılarlar. (Belediyelerin görevleri 5393 sayılı Belediyeler Kanununun 14. md.sinde sayılmıştır.) Belediyelere bu görevleri ile orantılı gelir tahsis edilmesi Anayasa emridir. (An. Y. Md. 127/7).

Belediyelerin gelirleri 5393 sayılı Belediyeler Kanununun 59. maddesinde sayılmıştır.¹

Genel Bütçe²de olduğu gibi belediye gelirlerinde de vergi gelirleri önemli bir orana sahiptir. Bu vergi gelirlerinin bir kısmı genel bütçe (merkezi yönetim bütçesi) vergi gelirlerinden belediyelere ayrılan paydır.³ Diğeri ise bizzat Belediyeler tarafından toplanan vergilerdir. Belediyeler tarafından toplanan vergi gelirleri ise, 1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile toplanan vergiler ile, 1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre toplanan emlak vergisidir.

Gerek emlak vergisi gerekse 2464 sayılı kanuna göre alınan vergiler, özel hükümler saklı kalmak şartıyla 213 Sayılı VUK'na tabidirler. (VUK md. 1 2464 S.K. Md. 98). Tahsilatta, aynı şekilde özel düzenlemeler dışında 6183 sayılı Kanuna göre yapılacaktır. (6183

¹ Belediye gelirleri 59. md.de dokuz bent halinde sayılmıştır. Bunlar:a) Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları, b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay, c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler, d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, e) Belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler, f) Faiz ve ceza gelirleri, g) Bağışlar, h) Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler, i) Diğeri gelirler.

² Genel bütçe, katma bütçe, özel bütçe; 1927 tarih ve 1050 sayılı Kanunda yer alan kavramlardır. (Bu kavramların anlam ve kapsamı için bkz. Bekir BAYKARA, Devlet, Kamu İdare ve Kurumları ve Mali Sistemleri, Maliye Dergisi Maliye Bakanlığı APK Yayını Mart-Aralık 1994 Sayı 117. Ancak 1050 sayılı Kanunu kaldıran 10.12.2003 tarihli 5018 sayılı Kanunda "Genel Bütçe" kavramı kaldırılmış onun yerine eski genel ve katma bütçenin her ikisini de kapsayan "merkezi yönetim bütçesi" kavramı kullanılmaktadır. Bu konuda bkz. Selahattin Tuncer, 5018 Sayılı Yasaya Göre Bütçe Türleri, Vergi Dünyası, Ocak 2004, Sayı 293.

³ 1981 tarih ve 2380 sayılı "Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun" bir "mali tevzin" kanunudur.

S.K. Md. 1, 2464 S.K. Md. 98). Ancak, her belediyenin vergi toplayan örgütü aynı olmadığından, 213 ve 6183 sayılı Kanun uygulamasında hatalar yapılmaktadır. Bunun sonucunda yerine göre mükellef veya belediye mağdur olmakta, mükellef, idare ve yargı organları meşgul edilmektedir. Bunun en önemli nedeni işin başlangıcı olan vergi tarh işleminin ruhuna vakıf olunamamış olmasıdır. Birçok tarh usulünü bünyesinde barındıran Belediye Gelirleri Kanunu, tarh işlemi ile tarhiyat usullerinin birbirinden farkı anlaşılmeden, tam anlamıyla uygulanamaz. Tahsilat işlemleri kusursuz yapılamaz.

Burada tarhiyat usulünü belirlemenin önemine de değinmek istiyoruz. Verginin tarhı, verginin miktarının belirlenmesi işlemidir. Bundan sonra tahakkuk ederek kesinleşmesi aşaması gelir. Yani tarh ve tahakkuk ettiği (veya etmediği)nin bilinmesi verginin tahsil edilebilir hale gelip gelmediğini belirlediği gibi, tarh ve tahsil zamanışımının başlangıcını da belirler. Bütün bu soru ve sorunların cevaplanması, verginin hangi tarh usulüne tabi olduğunun bilinmesine bağlıdır. Ayrıca, ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflere uygulanacak işlemi de tarhiyat usulü belirler.

Bu makalemizde Belediye Gelirleri Kanununda (BGK) düzenlenmiş vergi gelirlerinin tarh usulünü inceleyeceğiz. Belediyelerce tahsil edilen Emlak Vergisinin tarh usulü başka bir yazı konusudur. Bu yazının devamında ise Belediye gelirlerinin tahsili konusunu işleyeceğiz.

Yazımız, giriş ve sonuç bölümleri dışında iki ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak tarh işlemi ele alınacaktır. İkinci bölümde ise Belediye Gelirleri Kanununa göre toplanan vergi gelirlerinin tarh usulü incelenecektir.

I-VERGİNİN TARHI

A-Vergi Tarh İşlemi

Vergi salınması, yani bir değer mükellefin cebinden alınıp, devletin kasasına girmesi bir sürece tabidir. Bu süreç, vergiyi doğuran olay ile başlar, verginin tahsili ile son bulur. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını ifade eder.

Vergi salma sürecinde en önemli kavram “tarh” kavramıdır. Tarh, yada verginin tarhı, “vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” şeklinde tanımlanmıştır. (VUK md. 20). Tanımdan görüldüğü gibi tarh işleminin ilk basamağı “matrah”ı ve gerekli ise “nispet”i belirlemektedir. Tarh işlemi belirlenen bu matrah üzerinden verginin hesaplanarak, mükellefin vergi borcunun miktar itibariyle belirlenmesidir. O halde “matrah”ın ne olduğu üzerinde de durmak gerekir.

VUK’nu, matrahın tanımını yapmamıştır. Matrahı, verginin hesaplanmasında esas alınan fiziki varlık (miktar) veya ekonomik değerdir şeklinde tanımlayabiliriz. Vergilemede önceleri daha çok miktar esası uygulanırken, günümüzde değer esası baskın duruma gelmiştir. Ancak hala miktar esasının kullanıldığı vergiler vardır. Örneğin motorlu taşıtlar vergisi, ilan reklam vergisi, çevre temizlik vergisi gibi. Verginin tarhında matrah önemli bir unsurdur. Esasen aşağıda inceleyeceğimiz tarhiyat usulleri, matrahı belirleme usullerinden ibarettir.

Verginin hesaplanabilmesi için ikinci unsur, verginin nispeti (oranı)dir. Verginin oranı, matraha uygulanan ölçüdür. Bu belli bir yüzde olabileceği gibi, maktu sabit bir rakam da olabilir. Örneğin haberleşme vergisinin nispeti %1’dir (BGK Md. 32). İlan reklam vergisi ise Kanununun 15. maddesinde belirlenmiş maktu rakamdır (BGK Md. 15).

VUK’nun 20. maddesindeki tanımdan çıkan ikinci önemli hususi vergi tarhının bir idari işlem olmasıdır. Gerçekten verginin tarhı bir idari işlemdir ve idari işlemin özellik ve unsurlarını ihtiva eder.⁴ bu işlem vergi alacağını “miktar itibarıyla belirleyen” bir işlemdir. Tarh işlemi ile vergi belirlenmiştir. Fakat beyana dayanan ve aşağıda açıklayacağımız resmi tarh dışında, henüz tahsil edilebilir duruma gelmemiştir. Bunun için tebliğ edilmesi ve belli süre içinde dava açılmamış veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir.

B-Tarh Usulleri

VUK’nun birinci kitabının ikinci kısmı tarh ve tahakkuk usulünü düzenlemiştir. Bu kısımda düzenlenen, tarh usulleri; beyannameye dayanan tarh, İkmalen tarh ve re’sen tarh, idarece tarh ile tahrir dayanan tarh dır.⁵ VUK’unda düzenlenen tarh usullerine “düzeltme yoluyla tarh” adıyla bir usulü de ekleyenler vardır.⁶

Bazı durumlarda, vergi alınması için idarenin açık bir işlemine gerek bulunmamaktadır. Örneğin damga vergisinde vergi tahsil edildiğinde tarh ve tahakkuk etmiş olur. (VUK’nu Md. 24).

Bazı vergilerde de, mükellefin beyanı veya idarenin herhangi bir işlemi olmadan vergi tarh ve tahakkuk eder, ödenmesi gereken safhaya gelir. Bu usulde verginin tarhı için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi yeterlidir. Mükellef veya vergi dairesinin başkaca işlem yapması gerekmez. VUK’unda yer almayan bu usul, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi ve bazı durumlarda arazi vergisi için söz konusudur. Selahattin Tuncer bu

⁴ Bekir BAYKARA, Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi, E-Yaklaşım 2004, Sayı 134.

⁵ Tahrir (yazım usulüne) dayanan tarhın bugün için uygulama imkanı bulunmamaktadır. Mehmet Ali Özyer, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Ankara 2003, 2. Baskı Sh. 103.

⁶ Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, Sh. 259, Sadık Kırbaş, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara 2004, Sh. 125.

usulü, Alman yazınından esinlenerek “resmi tarh” olarak adlandırmaktadır.⁷ Bize göre “otomatik tarh” yada “idari tarh” daha uygun olacaktır.⁸

Tarh işlemi, uzun veya kısa hazırlığı gerektirir. Yani asli (nihai) işlem⁹ olan tarh işlemini meydana getirmek için birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlem yapmak gerektirir. Bu durum tarh işlemini “zincir işlem” haline getirir.¹⁰ Bu zincirin uzunluğu, her bir tarhiyat türünde farklılık arzeder.

II-BELEDİYE VERGİ GELİRLERİNİN TARH USULÜ

Belediye Gelirleri Kanunu (BGK) konu, mükellef ve tarh usulü itibariyle birden çok vergiyi düzenleyen bir kanundur. Bu nedenle aşağıda her bir vergi ayrı ayrı incelenmiştir.

A-İlan ve Reklam Vergisi (İRV)

İlan ve Reklam Vergisinde (İRV), tarh usulü “beyana dayanan tarh”dır. İRV’nin tarhı 1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun (BGK) 16. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre İRV mükelleflerce verilen beyanname üzerine tarh olunur. Beyanname, ilan ve reklam işini meslek olarak ifa edenlerce, ertesi ayın yirmisine kadar verilir. Diğerleri, beyannameyi işi yapmadan önce verirler. Vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Belirli hallerde belediye meclisleri vergiyi iki taksit halinde alabilirler. (BGK Md. 16/2).

B-Eğlence Vergisi (EV)

Eğlence Vergisinde (EV) üç türlü tarh usulü benimsenmiştir. Bunlardan birisinde tarh ve tahakkuk, damga vergisinde olduğu gibi, tahsile bağlıdır. Bu durum BGK’nın 21 ve 22. maddesinde düzenlenmiştir. Bir diğer tarh usulü beyana dayanan tarhiyattır ki, bu usul 22. maddenin 2. fıkrası ile belirlenmiştir. Otomatik veya resmi tarh diyebileceğimiz üçüncü usul ise Kanunun 22. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir.

Biletle girilen yerlerin eğlence vergisi, belediye tarafından biletler kullanılmadan, biletlere özel damga konularak peşin ödenir (BGK Md. 22). Bu tür ödeme daha sonra kullanılmak üzere damga pulu¹¹ almak gibidir. Kullanılmayan biletlere ait vergi iade olunur. (BGK Md. 22). Maliye Bakanlığının bilet yerine, yazar kasa kullanılarak vergi hesaplatma yetkisi de bulunmaktadır. Ancak bu yetki henüz kullanılmamıştır.

⁷ Selahattin Tuncer, Vergi Tarhı, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, Sh. 179 (Yazar “Resmi tarh” terimini almanca “amtliche veranlagung” karşılığı kullanmaktadır.

⁸ “Resmi Tarh” yerine bu kavramları teklif etmemizin nedeni, “resmi” sözcüğünün karşıt kavramını düşündüğümüzde, diğer tarh usullerinin sanki “özel tarh” gibi düşünülebileceği endişesidir. Halbuki “otomatik tarh” kavramının müesseseyi daha iyi karşıladığı düşüncesindeyiz. Bu deyim yerine “idari tarh” da denebilir. Fakat bunun da VUK mükerrer 30. madde de düzenlenen “idarece tarh” ile karışma ihtimali vardır.

⁹ Baykara, agm.

¹⁰ Zincir İşlem için bkz. Murat Sezginer, Ayrılabilir İşlem Kuramı, Ankara 2000, sh. 56. vd.

¹¹ Damga Vergisinin pul ile ödenmesi 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı kanun ile kaldırılmıştır.

Müşterek bahislerde Eğlence Vergisinin tarhı beyana dayalıdır. Bu durumda vergi ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar beyan edilir ve aynı sürede ödenir. (BGK Md. 22/2).

Biletle girilmesi zorunlu olmayan yerlere ilişkin Eğlence Vergisi maktudur. Yani miktarı kanunla belirlenmiştir. Bu vergi ay sonunda otomatik olarak tarh eder ve ertesi ayın 20. günü akşamına kadar belediyeye yatırılır. Görüldü gibi bu durumda vergi otomatik tarh usulüne tabidir.

C-Haberleşme Vergisi (HV)

Haberleşme Vergisinin mükellefi PTT idaresidir. Bu verginin tarhı, beyana dayalıdır. Haberleşme Vergisi tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar beyanname ile bildirilir ve bu süre içinde ödenir. (BGK Md. 13).

D-Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi (EHTV)

Bu verginin mükellefi elektrik ve havagazı tüketenler, sorumluları¹² ile elektrik ve havagazı dağıtan kuruluşlardır.

Verginin tarhı beyana dayalıdır. Vergi sorumluları yani elektrik ve havagazı dağıtan kuruluşlar, tahsile tikleri vergiyi ertesi ayın 20. günü akşamına kadar belediyeye beyanname ile bildirir ve aynı süre içinde öderler. (BGK Md. 39).

E-Yangın Sigortası Vergisi (YSV)

Bu verginin mükellefi sigorta şirketleridir. Tarh usulü beyana dayalıdır. Mükellefler vergiye tabi işlemlerini ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bağlı buldukları belediyeye bildirip ve aynı süre içinde hesaplanan vergiyi öderler. (BGK Md. 44).

F-Çevre Temizlik Vergisi (ÇTV)

Bu verginin mükellefi, konut, işyeri ve sair şekillerde kullanılan binaları kullananlardır. Vergi miktarı Kanunun Mükerrer 44. maddesinde maktu (belirli bir rakam) olarak belirlenmiştir. Maktu ÇTV’de konutlar ve işyeri ve sair surette kullanılan binalar iki ayrı kategori oluşturmaktadır.

Konut olarak kullanılan binalar da ÇTV; kullanılan suyun metreküp başına büyük şehirlerde 15 YKr, diğer yerlerde 12 YKr olarak hesaplanacaktır.

İşyeri ve diğer şekilde kullanılan binalarda ise ÇTV Kanunda 7 grup 5 derece halinde cetvel olarak belirlenmiştir.

Hesaplanış tarzı (matrahı) yukarıda açıklanan ÇTV’nin tarhı, otomatik (resmi) tarh usulüdür. Bu usul BGK’nun 44. maddesinde, konut ve işyerleri için ayrı ayrı tespit edilmiştir.

¹² Mükellef ve sorumlu için bkz. Bekir Baykara, Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’nun 11. Maddesine Göre KDV’den Mütessesil Sorumluluk, Vergi Dünyası Şubat 2000, Sayı 222.

Konutlarda ÇTV, su faturalarında su tüketim miktarı üzerinden hesaplanır, faturada ayrıca gösterilir, bu suretle (tarh ve) tahakkuk etmiş sayılır. Bu vergi su bedelleri ile birlikte tahsil edilir.

İşyeri ve sair şekillerde kullanılan binalarda ise ÇTV, belediyelerce binaların tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine her yılın ocak ayında yıllık tutarı itibariyle tahakkuk etmiş sayılır. Ödemesi Emlak Vergisi tahsil sürelerinde yapılır. (BGK Mük. Md. 44/7).

BGK'nun Mük. 44. maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığına, mükellefiyetle ilgili olarak bildirim verdirmeye ve bununla ilgili usulleri belirleme konusunda yetki verilmiştir.¹³

Maliye Bakanlığı kendisine verilen bu yetkiyi çeşitli zamanlarda yayınladığı genel tebliğlerle kullanmıştır. Bakanlık 08.01.1994 tarih ve 14 no'lu BGK Genel Tebliğinde, yetkisi olmadığı halde mükellefiyet tesisine esas olmak üzere, “bildirim” verme zorunluluğu getirmiştir. (14 No'lu Tebliğ Md. 8). Kanunda bildirim verme konusunda düzenleme yapma yetkisi veren 2004 tarih ve 5034 S.K.'dan sonra 10.1.2004 tarihinde 30 no'lu GBK Genel Tebliği yayınlanmıştır. Bu tebliğe göre, ÇTV kullanılan su miktarına göre su faturası ile birlikte ödeneceğinden bildirim verilmeyecektir.¹⁴ Su ihtiyaçlarını belediye su şebekesi dışında sağlayan konut ve işyerleri ise, binaları kullanıma başladıkları tarihten itibaren 30 gün içinde bildirim vereceklerdir. Diğer işyerleri ise 14 no'lu tebliğe göre verdikleri (veya verecekleri) bildirimlere göre, kanunda belirlenmiş derecelere intibak ettirilecektir. Bu şekilde vergi 2004 Ocak ayında tahakkuk ettirilecektir. (30 No'lu G.T. Md. IV/2-b). Ödemesi ise emlak vergisi taksit sürelerinde olacaktır. Daha sonraki yıllarda vergi yeniden değerlendirme oranlarında artırılacak tahakkuk ettirilecektir. (30 No'lu G.T. Md. V).

Maliye Bakanlığı genel tebliğlerde bildirim verilmesini öngördüğü halde bildirim verilememesinin sonuçları hakkında düzenleme yapmamıştır.

Yukarıda sözü edilen “bildirim”in hukuki niteliği açık değildir. ÇTV için Maliye Bakanlığının bazı durumlarda mükellefiyet tesisi amacıyla bildirim mecburiyeti getirmiş olması bu vergiyi “beyana dayalı” hale getirip getirmediğini tartışmak gerekir. Bize göre bu “bildirim” vergi hukukunun tanımladığı anlamda bir “beyanname” değildir. Bu nedenle beyanname ile ilgili sonuçları doğurmaz. Kanunda ve genel tebliğlerde sözü edilen “bildirim” hiçbir şekilde “beyanname”nin karşılığı değildir. Böyle olsaydı, beyanname denirdi. Çünkü

¹³ Bu yetki 5035 S.K. ile değişmeden önce, sadece genel olarak maddenin uygulanmasına ilişkindi. Bu yetkiye bildirim verme dahil değildi. (Bildirim verme 5035 S.K. ile getirilmiştir.)

¹⁴ Bu nedenle, ÇTV'nin mükellefe ayrıca ihbarname ile tebliğinde ihtiyaç olmadığına dair Danıştay Kararı mevcuttur. D. 9. D. 16.6.1999 tarih ve E. 1998/3031, K. 1999/2537.

“beyanname” sözcüğü maliyecilerin alışık olduğu bir ifadedir. Buradaki “bildirim” VUK’nun 165, 166 ve 167. maddelerinde düzenlenen bildirimden farklı değildir. Ancak aşağıda görüldüğü gibi Danıştay farklı düşünmektedir.

Danıştay’a BGK’nun Mükerrer 44. madde ve bu konuyla ilgili 14 no’lu Genel Tebliğdeki “bildirim”in beyanname gibi nitelendirdiği kararı bulunmaktadır.¹⁵ Aynı daire bir başka kararında bildirim verildikten sonraki yıllarda verginin “Ocak ayında tahakkuk etmiş sayılacağı”ndan, ihbarname düzenlenmeden ödeme emri düzenlenebilir.¹⁶ Bu iki karardan anlaşıldığı kadarıyla, Danıştay 9. Daireye göre, ÇTV bildiriminin verildiği yıl beyana dayalı tarhiyat usulüne tabi iken, daha sonraki yıllarda “otomatik tarh” usulüne tabi bir vergidir.

SONUÇ

Yazımızda görüldüğü gibi 1981 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile birbirinden çok farklı altı çeşit vergi türü düzenlenmiştir. Bu vergilerin tarh usulleri de birbirinden farklıdır. Hatta bazı vergi türlerinde, aynı maddede birden fazla tarhiyat usulü benimsenmiştir. Her tarhiyat usulü ayrı bir hukuki kategoridir. Yani tarhiyat usullerine bağlanan hukuki sonuçlar da farklıdır. Tarhiyat türüne göre verginin kesinleşip ödenebilir hale gelmesi farklıdır. Dolayısıyla tarh ve tahsil zamanaşımaları ve bunların başlangıçları da farklı olacaktır. Bu nedenlerle, uygulayıcıların öncelikle tarhiyat usullerini daha sonra da BGK’unda düzenlenmiş her bir verginin tarhiyat usulünü (veya usullerini) iyi bilmesi ve işlemleri buna göre yapması gerekir. Aksi halde, hem Belediyenin hem de mükellefin enerjisi boşa gidecek, boş yere gücü kuruyacaktır.

¹⁵ D. 9. D. 13.05.1999 gün ve E. 1998/3157, K. 1999/2030 sayılı kararı.

¹⁶ D. 9. D. 25.11.1999 gün ve E. 1998/4491, K. 1999/4428 sayılı kararı.