



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERDE EMLAK VERGİSİ
UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Hazırlayan

Yasemin TUNÇ

Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Doç. Dr. Hakan CANDAN

KARAMAN-2019



T.C.

KARAMANOĞLU MEHMETBEY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMALARINDA
KARŞILAŞILAN SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Hazırlayan

Yasemin TUNÇ

Kamu Yönetimi Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Doç. Dr. Hakan CANDAN

KARAMAN-2019

	TEZ ONAY SAYFASI FORMU	Doküman No	FR-285
		İlk Yayın Tarihi	05.02.2018
		Revizyon Tarihi	
		Revizyon No	00
		Sayfa No	1/1

**TÜRKİYE'DE YEREL YÖNETİMLERDE EMLAK VERGİSİ
UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM
ÖNERİLERİ**

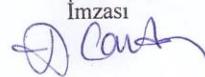
Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 13.09.2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Doç. Dr. Hakan CANDAN

Üye : Doç. Dr. Sefa USTA

Üye : Doç. Dr. Mustafa KOCAOĞLU

İmzası



Bu tez, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 29/08/2019 tarih ve 38/550 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Doç. Dr. İdris Nebi UYSAL



Hazırlayan	Kalite Sistem Onayı
-------------------	----------------------------

ÖNSÖZ

Tez yazım sürecinde zorlandığım anlara da yeniden motivasyon kazandığım zamanlara da beni anlamaya çalışarak tanıklık eden, yalnızca bu süreçte değil yaşamım boyunca anlayış ve desteklerini kuvvetli bir şekilde hissettiğim, üzerimde ödenemez hakkı bulunan sevgili aileme, vergisel hususlarda mesleki bilgisine güvendiğim ve danıştığım kıymetli arkadaşım Ahmet Küçükşahin'e, çözüm odaklı ve tam bir öğrenci dostu yaklaşımıyla yardımlarından ötürü kendisine minnettar olduğum değerli hocam Doç. Dr. Sefa Usta'ya ve bilgi ve tecrübelerini benden esirgemeyen, bu süreçte sakinliği ile huzur veren değerli danışman hocam Doç. Dr. Hakan Candan'a teşekkürlerimi sunmak isterim.

ÖZET

Vergi kavramı ilk çağlardan bu yana toplumlarda önemini korumaktadır. Nitekim devlet düzeninin olmadığı dönemlerde bile toplumlar ortak ihtiyaçların karşılanabilmesi adına çözüm arayışlarına girmiştir. Türkiye’de “vergi” ifadesi ile anlam kazanan bu ekonomik değer, çok farklı isimler altında ve çok farklı uygulama biçimleri ile çeşitlenerek neredeyse tüm dünyada uygulama alanı bulmuştur.

Türkiye’de belirli bir bölgede bir arada yaşayan insan toplulukların ortak ihtiyaçlarını yerel yönetimler karşılamaktadır. Yerel yönetimler içinde ise belediyeler ön plana çıkmaktadır. Belediyeler bu ihtiyaçları karşılariken çeşitli gelir kaynaklarından yararlanmaktadır. Emlak vergisi ise belediyelerin en önemli gelir kaynakları arasında sayılmaktadır.

Bu çalışmanın temel araştırma sorusu; kaynak oluşturmak amacıyla belediyeler tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilen emlak vergisinin etkin ve verimli bir şekilde uygulanıp uygulanmadığıdır.

Çalışmada ikincil kaynaklar üzerinde yapılan taramalardan elde edilen verilerden faydalanılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre emlak vergisinin matrah tespitinden tahsiline kadar neredeyse bütün aşamalarında etkin ve verimli bir uygulamanın tam anlamıyla yapılamadığı belirlenmiştir. Son olarak belirlenen bu sorunlara ilişkin özellikle uygulamacılar bağlamında çeşitli çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yerel Yönetimler, Belediyeler, Emlak Vergisi, Taşınmaz, Değer Tespiti.

ABSTRACT

The concept of tax has been important in societies since early ages. As a matter of fact, even in the absence of state order, societies have sought solutions in order to meet common needs. This economic value, which has gained meaning with the expression “tax” in Turkey, has found application in almost all over the world by diversifying under very different names and with different application forms.

In Turkey, local governments meet the common needs of human communities living together in a particular region. Within the local administrations, municipalities come to the fore front. Municipalities benefit from various sources of income while meeting these needs. Real estate tax is one of the most important sources of income of municipalities.

The basic research question of this study; whether the tax levied, accrued and collected by the municipalities in order to generate funds is applied effectively and efficiently.

In the study, the data obtained from the surveys on secondary sources were used. According to the results of the research, it has been determined that an effective and efficient implementation cannot be performed in almost all stages of the property tax from the determination of the tax base to the collection. Finally, various solutions have been proposed for these problems, especially in the context of practitioners.

Keywords : Local Governments, Municipalities, Real Estate Tax, Real Estate, Valuation..

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
TABLolar LİSTESİ.....	viii
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLER ve MALİ YAPILARI	3
1.1. Türkiye’de Yerel Yönetimler ve Mali Yapıları	4
1.1.1. İl Özel İdareleri	6
1.1.1.1. İl Özel İdarelerinin Görev ve Sorumlulukları	7
1.1.1.2. İl Özel İdarelerinin Mali Yapısı	8
1.1.2. Belediyeler	11
1.1.2.1. 5393 Sayılı Kanuna Göre Belediyeler	11
1.1.2.1.1. Belediyelerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları	12
1.1.2.1.2. Belediyelerin Gelirleri.....	14
1.1.2.1.3. Belediyelerin Giderleri.....	17
1.1.2.2. Büyükşehir Belediyesi Sistemi	18
1.1.2.2.1. Büyükşehir Belediyelerinin Yetki ve Sorumlulukları.....	18
1.1.2.2.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri	20
1.1.2.2.3. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri	22
1.1.2.3. Belediye Vergileri	24
1.1.2.3.1. Çevre Temizlik Vergisi	24
1.1.2.3.2. İlan ve Reklam Vergisi	24
1.1.2.3.3. Eğlence Vergisi	25
1.1.2.3.4. Haberleşme Vergisi.....	25
1.1.2.3.5. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi.....	26
1.1.2.3.6. Yangın Sigortası Vergisi	26

1.1.2.3.7. Emlak Vergisi	27
1.1.2.3.7.1. Bina Vergisi	28
1.1.2.3.7.2. Arazi vergisi	29
1.1.3. Köyler.....	29
1.1.3.1. Köy İşleri	30
1.1.3.2. Köy Gelirleri	31
1.1.3.3. Köy Giderleri	32
2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VE BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMALARI	33
2.1. Emlak Vergisi: Kavramsal Çerçeve	37
2.1.1. Emlak Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bildirim Esası	40
2.1.2. Emlak Vergisinde Mükellef, Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi	44
2.1.3. Emlak Vergisinin Neden Alındığı Hususunda Farklı Görüşler	47
2.1.4. Emlak Vergisinin Objektifliği	50
2.1.5. Emlak Vergisinin Mahalliliği	52
2.1.6. Emlak Vergisinin Gayrisafılığı	55
2.1.7. Emlak Vergisinin Mülkiliği	55
2.1.8. Emlak Vergisinin İtibari Bir Vergi Olması	56
2.1.9. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	57
2.1.10. Emlak Vergisinde Taşınmaz Değerlemesi ve Takdir Komisyonları.....	57
2.1.11. Emlak Vergisinde Matrah, Oran ve İndirimli Bina Vergisi Oranı (sıfır) Uygulaması	65
2.1.12. Emlak Vergisi Uygulamasının Diğer Bir Servet Vergisi Olan Veraset ve İntikal Vergisi ile İlişkisi	69
2.2. Türkiye Dışında Bazı Ülkelerin Emlak Vergisi Uygulamalarından Örnekler.....	74
2.2.1. İngiltere’de Emlak Vergisi Uygulaması.....	75
2.2.2. ABD’de Emlak Vergisi Uygulaması.....	80
2.2.3. Fransa’da Emlak Vergisi Uygulaması.....	82

3. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR	84
3.1. Taşınmazların Değerlemesine İlişkin Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması.....	85
3.2. Emlak Vergisine İlişkin Takdir Komisyonu Üyelerinin Seçilmesi Usulü	86
3.3. Emlak Vergisinde Veri Toplamada Yaşanılan Sorunlar	88
3.4. Emlak Vergisinde Tapu ve Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar	89
3.5. Emlak Vergisinde Belediyelerden Kaynaklı Yaşanan Sorunlar	91
3.6. Emlak Vergisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığından Kaynaklı Yaşanan Sorunlar	92
3.7. Emlak Vergisi Muafiyet ve İstisnaları.....	93
3.8. Emlak Vergisi Oranları.....	93
3.9. Yeniden Değerleme Oranları.....	95
SONUÇ	98
KAYNAKÇA	104

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. 2019/2020 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları	77
Tablo 2. İngiltere’de Belediye Vergisi İçin Uygulanan Değer Aralıkları	79



GİRİŞ

Her toplumun temel amaçlarından sayılabilecek ekonomik büyüme, adil bir gelir dağılımı ve kaynakların etkin kullanımı ancak sistemli bir vergi politikasıyla mümkündür. Vergi politikası devlete gelir sağlamanın yanı sıra sosyal, politik ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi yönünde de uygulanmaktadır (Tarin, 2013: 1).

Vergiler ise ekonomik kaynağına göre; gelir, harcama ve servet vergileri olarak sınıflandırılır. Bu sınıflandırma, vergilerin gelirden mi, giderden mi, yoksa servetten mi alındıklarını belirlemek için yapılır. Bu ayrım içerisinde yer alan emlak vergisi ise, mülkiyet üzerinden alınan bir servet vergisidir (Organ ve Çiftçi, 2015: 128). Servet ödeme gücünün bir göstergesidir. Bu bağlamda malvarlığı unsurlarından biri olan taşınmazlar, servet vergisi kapsamına dâhil olmuşlardır. Taşınmazlar, servet üzerinden alınan vergilerden biri olan emlak vergisinin de konusunu oluşturmaktadırlar (Organ ve Çiftçi, 2015: 128).

Emlak vergileri dünya genelinde bilinen en eski vergilerdendir. Buna en net sebep olarak verginin konusunu oluşturan bina, arsa ve arazilerin kavranmasındaki kolaylık gösterilebilir. Çünkü bina ve arazinin gizlenmesi mümkün değildir (Alkan, 2010: 3).

Ne var ki konusunu gizlenmesi mümkün olmayan taşınmazların oluşturduğu ve yerel idarelerin en önemli gelir kaynaklarından olabilme potansiyeline sahip olan emlak vergisi, başta vergiye konu taşınmazların değer tespitinde yaşanan sıkıntılar olmak üzere mükelleften, idareden ve mevzuattan kaynaklı birçok sorunla karşı karşıya kalmaktadır (Hacıköylü ve Heper, 2010: 11-12).

Türkiye'de emlak vergisinin, tarh, tahakkuk ve tahsili 1985 yılında sonra belediyelere devredilmesiyle, bu vergi yerel nitelikli bir vergi halini almıştır (Çiftçi, 2014: 7). Zaman içinde getirisi yönünden diğer vergilere nazaran azalma gösteren ve günümüzde rutin olarak toplanan emlak vergisi dolaylı dolaysız ayrımında dolaysız vergiler içinde ülkeler

genelinde oldukça hatırı sayılır bir mükellef sayısına sahip olmasına rağmen gelişmiş ülkeler dışındaki birçok ülke açısından önemli yere sahip değildir (Gürbüz, 2015: 4).

Yerel yönetim vergileri arasında en yaygın uygulama alanı bulanı emlak vergileridir. Çünkü her şeyden önce verginin konusunu oluşturan unsurlar yerel sınırlar içinde bulunmaktadır. Bu nedenle öngörülebilir ve istikrarlı bir gelir kaynağı olup verginin mükellefi konusunda bir belirsizlik olması da söz konusu değildir (Hacıköylü ve Heper, 2010: 6).

Bu çalışmada Türkiye’de emlak vergisi uygulamasında yaşanmakta olup, belediyelerin nüfus artışı ve toplumsal gelişmeye bağlı olarak ortaya çıkan gider artışlarını karşılayacak gelir miktarı artışını sağlamasını zorlaştıran, söz konusu verginin verimliliğinin ve etkinliğinin azalmasına, yerel yönetimlerin merkezi idareye olan bağımlılığının artmasına, vergilemede adaletin bozulmasına ve mükellefin vergiye olan gönüllü uyumunun azalmasına neden olan sorunların öne çıkarılması ve bu sorunlara çözüm önerileri getirilmesi amaçlanmaktadır.

1. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLER ve MALİ YAPILARI

Yerel yönetimler tabiri ile toplumların mahalli ve ortak ihtiyaçlarını gidermek amacıyla oluşturulan yönetim müesseseleri hedeflenmektedir. Söz konusu yönetim kuruluşları düzeyleri itibari ile kent, ilçe ve köy olmak üzere üçlü bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur (Dönmez, 1999: 3).

Yerel yönetimler tanımlanırken gerek ülkemizde gerek dünyada bazı özellikleri daha sık öne çıkmaktadır. Buna göre yerel yönetimler belli bir alanda hep birlikte yaşayan insan topluluklarında, birlikte yaşamanın beraberinde getirdiği ihtiyaçlar için hizmet üretimi gerektiğinden, bu hizmetlerin meydana getirilebilmesi amacıyla bazen karar organları bazen yürütme organları söz konusu insan topluluğu tarafından seçilen, vazife ve yetkileri kanunlar ile belirlenmiş olan, ayrı bir geliri ayrı bir bütçesi ayrı personeli olan, merkezi yönetim ile ilişkili olup aynı zamanda yönetsel özerkliğe de sahip olan kamu tüzel kişilikleridir (Ergun, 1992: 1).

Yerel yönetimler tabiri yerine kullanılabilen birden fazla kavram bulunmaktadır. Eski Türkçede âdem-i merkeziyet, İngilizcede decentralization günümüzde ise yerel idare, mahalli yönetim, mahalli idare veya yerinden yönetim gibi ifadeler yerel yönetimleri anlamca karşılaması için kullanılmaktadır (Keleş, 2000: 19).

Âdemi merkeziyet kendi içerisinde ikiye ayrılmaktadır. Amme hukuku uygulama alanında bu iki türden biri hizmet âdemi merkeziyeti olarak bilinmektedir. Âdemi merkeziyetin bu türünde bazı amme hizmetleri merkezi yönetim haricinde bir kuruluşa bırakılmaktadır (Gözler, 2003: 127). Amme hukuku uygulama alanında bu iki türden diğeri ise mahalli âdemi merkeziyeti olarak bilinmektedir. Âdemi merkeziyetin bu türünde belli bir bölgede birlikte yaşayan, ortak ihtiyaçları olan bireylere ortak yararlandıkları hizmetleri kendileri belirleyebilmeleri ve kendileri ifa edebilmeleri için

yönetme hakkı bir diğer bir ifade ile özerklik verilmektedir. Bu yönetim hakkını ise kendi seçimleri ile oluşturdukları organları vasıtasıyla kullanmaktadırlar (Nadaroğlu, 2001: 24).

Yerel yönetimlerin sınırlı bir bölgede yerleşik olan insan topluluklarının o bölgeye has ortak gereksinimlerinin karşılanabilmesi için kurulduğunu söyleyebiliriz. Yerel yönetimler kamu tüzel kişiliğine ve özerkliğe haizdir. Bu yönetimlerin görev ve yetki sınırları kanun ile çizilmiştir (Günday, 2003: 62-63).

Yerel yönetimler özerkliğe sahip olmakla birlikte ülke yönetim sisteminden de ayrı düşünülemezler, bütünün bir parçasıdır. Yerel yönetimlerin üzerinde merkezi yönetim tarafından hiyerarşik bir denetimi söz konusu değildir. Fakat merkezi yönetimin yerel yönetimler üzerinde hukuki denetim yapma yetkisi söz konusudur. Bununla birlikte merkezi yönetim tarafından milli amaçlar, ilkeler, standartlar belirlenmiştir. Yerel yönetimlerden de bu belirlemelere uymaları istenilmektedir. Bu sayede ülke çapında yönetimde çok başka uygulamaların önüne geçilerek yönetimde beraberlik ve bütünlük sağlamak hedeflenmektedir. Bazı hususlarda ise yerel yönetimler idari özerklikten faydalanarak hareket edebilmektedirler. Örnek olarak ifası kendilerine bırakılan amme hizmetlerinde karar almak yetkisi yerel yönetimlerin elindedir. Bu hizmetleri sağlayabilmek için örgüt düzenleri sağlamak ve bu hizmetleri finanse edebilmek için vergi koymak ve başka çeşitli mali kaynaklar elde etmek gibi faaliyetler yerel yönetimlerin idari özerkliklerine en temel örnekler olarak sayılabilir (Çetin, 2007: 69-70).

1.1.Türkiye’de Yerel Yönetimler ve Mali Yapıları

Türkiye’de mahalli idarelerin 1982 Anayasasının 127. maddesinde yapılan tanımına bakıldığında, mahalli idarelerin amacının, il düzeyinde, belediye düzeyinde veya köy düzeyinde birlikte yaşayan insan topluluklarının yaşadıkları bölgeye özgü ortak ihtiyaçlarının karşılanması olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca aynı maddede kuruluşuna ilişkin

esasların yasa ile belirlendiği ve karar organlarının o bölgenin halkı tarafından seçim yoluyla belirlendiği belirtilmiştir. Mahalli hizmetleri yürütülürken aynı zamanda kamu görevlerinde bir birlik sağlanabilmesi, idarenin bütünlüğü ilkesinin korunabilmesi, toplum menfaatlerinin korunabilmesi, toplumun ortak yerel bazdaki ortak ihtiyaçlarının layığı ile giderilebilmesi adına mahalli idareler üzerinde merkezi yönetimin idari vesayet yetkisi bulunmaktadır. Bu yetki kanunda belirtilen esas ve usuller çerçevesinde hâkimiyet sürmektedir. Kanunun aynı maddesinde mahalli idarelerden kastın il, belediye ve köy olduğu ve bu mahalli idarelerin vazifeleri ile orantılı olarak gelir kaynaklarına sahip olacağı belirtilmiştir.

Mahalli idarelerin üzerlerine düşen vazifeleri yerine getirebilmek için öz kaynaklara, bağışlara, mülk gelirlerine, para cezalarına, iktisadi teşebbüs gelirlerine ve şerefîyeler gibi çeşitli gelirlere ihtiyaç duymaktadır (Ulusoy ve Akdemir, 2007: 87).

Özetle özerk bir yapıya sahip olan yerel yönetimler bu sayede hem idari hem mali konularda serbest hareket olanaklarına sahiptir. Fakat burada özerklikten bağımsızlık anlaşılmamalıdır. Yerel yönetimler bir taraftan da merkezi yönetimin denetimi altındadır. Bu denetimin sınırı da yasa ile çizilmiştir. Yerel yönetimlerin sahip olduğu özerk yapının bir diğer sonucu da devlet tüzel kişiliğinde ayrı olarak bir tüzel kişiliğe sahip olmalarıdır.

Yerel yönetimlerin kendi bütçeleri vardır. Yerel yönetimler halk tarafından seçilen organlar tarafından idare edilmektedirler. Yönetimde birlik ilkesinden sapma yaşanmaması adına vesayet denetimine tabidirler. Bu vesayet denetimi yetkisi merkezi yönetimdedir. Yerel yönetim kuruluşlarının seçimle iş başına gelen organlarının bu organlık sıfatını kazanmaları hususunda ve kaybetmeleri hususunda olası bir denetim yargı yerlerince yapılmaktadır. Görevleri kanun ile belirlenen yerel yönetimler kendi aralarında

birlikler kurabilirler. Bu birliklerin kurulabilmesi için ise Cumhurbaşkanı kararı şarttır (Gözübüyük, 1989: 33-34).

1.1.1. İl Özel İdareleri

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 3.maddesinde il özel idaresinin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre il özel idareleri, o il üzerinde yaşayan halkın yerel ve ortak nitelikteki gereksinimlerini gidermek amacıyla oluşturulan, seçmenler tarafından belirlenen karar organı bulunan, yönetsel ve parasal özerkliğe sahip kamu tüzel kişileridir (Kartal, 2010: 19)

İl özel idareleri tüzel kişiliğini ilin kurulmasına dair kanun ile kazanır. İl özel idaresinin tüzel kişiliğini kaybetmesi ise ilin kaldırılması ile gerçekleşir. Yeni bir il kurulmuş olduğunda il özel idaresi de kurulmuş olmaktadır (Toprak, 2006: 31).

Türkiye'de il idaresinde ikili bir yapı söz konusudur. Bu ikili yapı il genel idaresi ve il özel idaresi şeklindedir. İlin genel idaresi, merkezi idareye olan bağılılığı ve merkezi idarenin yetki genişliği ilkesine göre yönetilen taşra teşkilatında bir parça olunmasını ön plana çıkarmaktadır. İl özel idaresi ise il sınırları içerisinde yaşayan halkın yerel ortak ihtiyaçlarını karşılarken halk tarafından seçilen bir karar organına, tüzel kişiliğe, idari özerkliğe ve mali özerkliğe sahip bir kamu idaresi olunmasını ön plana çıkarmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 102).

İller merkezi yönetimin taşra teşkilatıdır. İller diğer bir taraftan bir mahalli idare kuruluşudur. Yani iller genel itibariyle merkezin taşrası, özel idareleri itibariyle de yerinden yönetim kuruluşları niteliğindedir. Bu yerinden yönetim kuruluşlarının organları seçim ile göreve getirilmektedir (Ulusoy ve Akdemir, 2010: 175).

İl idarelerinden merkezi yönetimin taşra örgütü olarak faaliyet göstereni ile bir yerel yönetim birimi olarak faaliyet göstereninin ayırt edilebilmesi için ikincisine il özel

idareleri denilmiştir. İlkinin yani illerin asli vazifesi, o il sınırı içinde yaşayan insanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Merkezi yönetimin ülke düzeyinde idare ettiği hizmetlerin o ilin sınırlarında da idare edilmesini sağlamaktır. Böylelikle bu hizmetlerden o il sınırlarında yaşayan insanlar da faydalanabilecektir (Günday, 2003: 406-407).

1.1.1.1. İl Özel İdarelerinin Görev ve Sorumlulukları

İl özel idarelerinin vazifesi merkezi yönetim tarafından sürdürülen hizmetlerin bir kısmının o il sınırları içinde sürdürülmesidir. Amaç o ilde yaşayan insanların müşterek gereksinimlerinin giderilmesidir. Bu anlamda il özel idarelerinin vazifeleri devletin üstlendiği vazifeler kadar sıklık ve çeşitlilik göstermektedir. Bu vazifelerden bazıları şu alanlardadır; eğitim, bayındırlık, öğretim, tarım, ticaret, hayvancılık, sanayi (Günday, 2003: 407).

Devlet maliyesinde önce giderler sonra gelirler belirlenir. Yerel yönetimlerin maliyesinde ise durum farklıdır. Yani yerel yönetimlerin maliyesi giderlerden önce gelirlerin belirlenmesi ilkesine dayanmaktadır (Çınar ve Güler, 1999: 33).

İl özel idarelerinin tüm vazifeleri bir anda yerine getirmesi neredeyse imkânsızdır. Bu yüzden il özel idareleri bir yıl içinde hangi görevlerin yerine getirileceği hususunda yıllık programlar yapmaktadır. Bu programlar yapılırken ilin imkânları ve ihtiyaçları ile kalkınmada benimsenen ilke ve hedefler dikkate alınmaktadır. Ne var ki il özel idarelerine verilen bu görevlerin birçoğu bu görevlerin ifası için yeterince mali güç ve personel olmaması yüzünden kâğıt üzerinde kalarak hayata geçememektedir. Bu da zaman içinde il özel idarelerine verilen bazı görevlerin merkezi yönetime geçmesine neden olmuştur. Merkezi idare bu görevleri üstlendikçe, il özel idareleri de güçsüzleşmeye başlamıştır. Ancak bazı görevlerin merkezi idarece üstlenilmesi, bu görevleri artık il özel idarelerinin hiç üstlenemeyeceği anlamını taşımamaktadır. Bu görevler il özel

idarelerinden tamamen alınmamıştır. Öyle ki bazen merkezi idarenin ve il özel idaresinin aynı vazifeyi yerine getirdiği durumlar ile karşılaşmaktadır (Günday, 2003: 409).

Sonuç olarak il özel idaresi merkezi yönetim tarafından yürütülen bazı hizmetlere mali gücü nispetinde ve il sınırları dâhilinde yardım ederek vazifesini ifa etmeye çalışmaktadır (Gözübüyük, 1989: 82).

Köy halkının ihtiyaçları köy yönetimleri tarafından, kentlerin ve kasabaların (belde) ihtiyaçları belediyeler tarafından karşılanmaktadır. Köy yönetimlerinin ve belediyelerin görev alanları daha sınırlı iken illerin ihtiyaçlarını karşılamakla görevli olan il özel idarelerinin görevleri hem kırsal hem kenti kapsayabilmektedir. Nitekim il sınırları dendiğinde buna belediyeler ve köyler de dahil olmaktadır (Keleş, 2000: 138).

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 6. maddesinde görevleri belirlenmiş olan il özel idarelerinin vazifeleri ikiye ayrılmıştır. Birincisi bazı faaliyetlerde merkezi idareye yardım etmektir. Bu noktada faaliyetlerin il sınırlarının içinde olması belediye sınırlarının ise dışında olması gerekmektedir. İkincisi ise bazı faaliyetlerde köyler başta olmak üzere diğer yerel yönetimlere yardım etmektir. Bunun dışında köylerin ve belediyelerin ulaşamadığı kırsal alanlara ilişkin de görevleri bulunmaktadır (Kalabalık, 2005: 310).

1.1.1.2. İl Özel İdarelerinin Mali Yapısı

İl özel idarelerine ait olan gelirleri temelde üçe ayırmak mümkündür. Bunlardan ilkinizi öz gelirler olarak sayabiliriz. Öz gelirleri dendiğinde ise belediye gelirleri ve büyükşehir belediye gelirleri gelmelidir. İkinci olarak idareler arası transferlerden sağlanan gelirleri sayabiliriz. Son olarak borçlanma gelirlerini sayabiliriz. Bu başlık altında yalnızca öz gelirlerden kısa bir şekilde bahsedilecektir (Küçükaycan, 2013: 38).

İl özel idarelerinin çok çeşitli gelir kaynağı bulunmaktadır. Bu gelirler; vergiler, harçlar, genel bütçe vergi gelirlerinden aktarılan paylar, resimler, genel ve özel bütçeli kuruluşlardan yapılan ödemeler, katılma payları, taşınır ya da taşınmaz mallar üzerinde sağlanan çeşitli haklardan elde edilen gelirler, bağışlar, il genel meclisleri tarafından oluşturulan tarifelerde yer alan ücretler karşılığı verilen hizmetlerden sağlanan gelirler, faiz gelirleri ve cezalardan sağlanan gelirlerden oluşmaktadır (Bıçaklı, 2009: 37).

İl özel idarelerinin sahip olduğu öz gelir kaynakları içinde bizatihi tahsil ettiği bir vergi çeşidi bulunmamaktadır. Ancak bazı harçların tahsilinden sorumludur. İnşaat ruhsat harçları, yapı kullanım izin harçları, taşocağı işletenlerden alınan izinler ile ruhsat harçları bu harçlara örnek verilebilir (Küçükaycan, 2013: 38).

İl özel idarelerinin başka öz gelirleri de bulunmaktadır. Sahip olunan taşınır ya da taşınmaz malların kiralanmasından, başka şekillerde değerlendirilmesinden elde edilen gelirler veya satılmasından elde edilen gelirler diğer öz gelirlerine örnek olarak verilebilir (Küçükaycan, 2013: 38).

İl genel meclislerince oluşturulan tarifeler doğrultusunda fiyatlandırılan hizmetlerden elde edilen gelirler, her türlü teşebbüs, ortaklık ve faaliyet karşılığı sağlanan gelirler, faiz gelirleri ve ceza gelirleri de bilinen diğer öz gelirleridir (Küçükaycan, 2013: 38).

Yürürlükte bulunan diğer yasal düzenlemeler sayesinde de gelirler elde etmektedir. Bunlar; 1959 tarih ve 7336 sayılı Devlet Orman İşletmelerinden ve Kereste Fabrikalarından Satılan Orman Mallarından Vilayet Hususi İdaresi İçin Hisse Alınması Hakkındaki Kanun gereğince yurt içi tomruk ve mamul kereste satışlarında satış bedeli üzerinden alınan % 3'lük paydan elde edilen gelirler; 1936 tarih ve 3039 sayılı Çeltik Ekimi Kanunu gereğince il çeltik komisyonundan çeltik ekimi için müsaade alanlardan ve

çeltik tarlalarını sulayanlardan alınan ruhsat bedelleri, ücretleri ve para cezalarından elde edilen gelirler; 1936 tarih ve 3004 sayılı İskelelerin Ne Suretle İdare Edileceğine Dair Kanun gereğince il özel idarelerinin ellerinde bulundurdukları iskele ve rıhtımlardan aldıkları geçiş ücretlerinden elde edilen gelirler, 2003 tarih ve 4196 sayılı Kanunla değişik 1960 tarih ve 167 sayılı Yer altı Suları Hakkında Kanun gereğince yer altı ve kaynak sularının kiralanmasından elde edilen gelirler olarak sayılabilir (Küçükaycan, 2013: 38).

Eğer yer altı ve kaynak suları bir köyün sınırları içinde ise o yer altı ve kaynak sularının kiralanmasından elde edilen gelirler üzerinden il özel idareleri tarafından o köy tüzel kişiliğine % 15 pay verilmektedir. Eğer yer altı ve kaynak suları bir belediyenin sınırları içinde ise o yer altı ve kaynak sularının kiralanmasından elde edilen gelirler üzerinden il özel idareleri tarafından o köy tüzel kişiliğine % 15 pay verilmektedir (Küçükaycan, 2013: 38).

Resim gelirlerini ise özel idarelerin yapmış olduğu belirli hizmet veya mal karşılığı olarak verilen iznin karşılığında, yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzel kişilerden sağladığı gelirler oluşturmaktadır (Altıntaş, 2007: 40-41).

İl özel idareleri önceki dönemlerde akaryakıt vergisinden ve emlak vergisinden pay almaktaydı. Fakat bu vergilerden alınan paylar kaldırıldığından, il özel idarelerin yerel düzeyde bir vergi geliri bulunmamaktadır (Kalabalık, 2005: 553).

İl özel idareleri gelirlerinin önemli bir kısmını başka kuruluşlar tarafından toplanan paralardan alınan paylar oluşturmaktadır. İl özel idarelerinin başka vergilerden ayrı ayrı pay alması esassından şuanda yürürlüğü kalmayan 2380 sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile vazgeçilmiş ve genel bütçe vergilerinin tahsilât rakamları üzerinden belli oranlarda pay verilmesi yöntemine geçilmiştir (Kalabalık, 2005: 553).

İl özel idarelerinin bir diğer gelir kaynağı ise Türkiye Cumhuriyeti Kültür ve Turizm Bakanlığının onayı ile belirlenen park giriş ücretleridir (Derdiman, 2005: 107).

1.1.2. Belediyeler

Anayasamızın 127.maddesinde mahalli idareler arasında sayılan belediyeler mahalli müşterek gereksinimlerin karşılanması için kurulmuş mahalli yönetim birimleridir. İller ve köyler de Anayasamızda belirtilen diğer mahallî idarelerdir. Mahalli müşterek gereksinimlerin karşılanması için kurulan bu mahalli idarelerin kuruluş esasları kanunda gösterilmekte olup karar organları seçim ile iş başına gelmektedir. Bu mahalli idareler aynı zamanda kamu tüzel kişiliğine haizdirler. Üç çeşit mahalli idaresi olmasına rağmen yerel yönetimler dendiğinde genelde akla ilk gelen belediyeler olmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 107).

Bu bölümde belediyeler 5393 sayılı Kanuna göre belediyeler ve büyükşehir belediyeleri olarak iki grupta açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.2.1.5393 Sayılı Kanuna Göre Belediyeler

5393 sayılı Belediye Kanunu, 03.07.2005 tarihinde kabul edilmiş, 13.07.2005 tarihli 25874 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile getirilen düzenlemeleri dört grupta toplamak mümkündür(Ünlü, Özdemir, Topuz, 2006: 2067).

- Belediyelerin kurulması, görev ve yetkileri
- Bu idarelerin organları ve teşkilatı
- Belediye yönetimine ilişkin ilke ve esaslar
- Merkezi yönetim ile belediyeler arasındaki ilişkiler

Belediye belde sakinlerinin yerelortak nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir (Toprak, 2006: 87).

1.1.2.1.1. Belediyelerin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

2005 yılında yürürlüğe giren 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda genel yetki ilkesi benimsenmiştir (Aykanat ve elik, 2007: 106).

Belediyenin görev ve sorumlulukları ekonomik ve sosyal olarak ikiye ayrılarak ele alınabilir. Ekonomik olarak belediyeler, vergi, harç ve alacaklarını toplama, taşınmaz alım, satım ve kiralama isleri yapma, borçlanma, bağış kabul etme yetkilerine sahiptir. Her türlü servis ve toplu taşıma araçlarını işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek, hizmet satın almaya karar vermek ve ayrıca beldede ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ve kayıt altına alınması için tedbirleri alma hakkına sahiptir.

Belediye, yerel olmak ve halkın ortak menfaatine uygun olmak kaydıyla imar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı; coğrafi ve kent bilgi sistemleri; evre ve evre sağlığı, temizlik ve katı atık; zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans; şehir içi trafik; defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar; konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor; sosyal hizmet ve yardım, nikh, meslek ve beceri kazandırma; ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapar veya yaptırır. Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 50 bini geçen belediyeler, kadınlar ve çocuklar için koruma evleri açar.

Devlete ait her derecedeki okul binalarının inşaati ile bakım ve onarımını yapabilir veya yaptırabilir, her türlü araç, gereç ve malzeme ihtiyaçlarını karşılayabilir; sağlıkla ilgili her türlü tesisi açabilir ve işletebilir; kültür ve tabiat varlıkları ile tarihi dokunun ve kent tarihi bakımından önem taşıyan meknların ve işlevlerinin korunmasını

sağlayabilir; bu amaçla bakım ve onarımını yapabilir, korunması mümkün olmayanları aslına uygun olarak yeniden inşa edebilir. Spor kulüplerine destek olabilir. Gıda bankacılığı yapabilir.

Nüfusu 10 bini geçen belediyeler, meclis kararıyla; turizm, sağlık, sanayi ve ticaret yatırımlarının ve eğitim kurumlarının su, termal su, kanalizasyon, doğal gaz, yol ve aydınlatma gibi alt yapı çalışmalarını faiz almaksızın on yıla kadar geri ödemeli veya ücretsiz olarak yapabilir veya yaptırabilir, bunun karşılığında yapılan tesislere ortak olabilir; sağlık, eğitim, sosyal hizmet ve turizmi geliştirecek projelere İçişleri Bakanlığı'nın onayı ile ücretsiz veya düşük bir bedelle amacı dışında kullanılmamak kaydıyla arsa tahsis edebilir.

Sosyal anlamda ise, belde sakinlerinin yerel ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak, kanunlar çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, yasakları ve standartları belirlemek ve uygulamak, ceza uygulaması yapmak, izin ve ruhsat işlemlerini yerine getirmek, atıklarla ilgili tesis ve yatırımları yapmak, taşımacılık, hal, terminal, fuar alanı, mezbahan, liman ve iskele gibi tesisleri kurmak, toplu taşıma araçlarının zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiği bütün işleri yürütmek, taksi, minibüs gibi araçların tarifelerini belirlemek, kamuoyu yoklaması yapmak, kanunlar çerçevesinde el konulan ve geri alınmayan her türlü ekonomik varlığı ihtiyaç sahiplerine dağıtmak gibi faaliyetler yapabilir.

Belediye hizmetleri sunulurken yerel halkın yakınında ve en uygun biçimlerde sunulur. Şöyle ki hizmet sunumunda gerek dar gelirli gerek yaşlılar gerekse engelli veyahut da düşük vatandaşlar için çeşitlenmeye gidilmektedir. Bunun yanı sıra şayet

belediye meclisi tarafından bu hususta bir karar alınırsa belediye hizmetlerinin mücavir alanlarda da verilmesi sağlanabilmektedir (Baytun, 2011: 49).

1.1.2.1.2. Belediyelerin Gelirleri

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 59. maddesine göre belediyenin gelir kaynaklarına bakıldığında, üç şekilde sınıflandırıldığı görülmektedir.

Bunlardan birincisi, merkezden yapılan transferlerdir. Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay ile genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler bu başlık altında sayılabilir. Belediyelerin merkezden yapılan ve gelirlerinin en önemlisi 02.07.2008 tarihli 5779 sayılı İl Özel idarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanuna göre sağlanan gelirlerin oluşturduğu, genel bütçe vergi gelirleri tahsilat toplamı üzerinden aldıkları paylardır.

İkincisi ise belediyenin öz gelirleridir. Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları, taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler, faiz ve ceza gelirleri, bağışlar, her türlü girişim, katılma ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler ile diğer gelirler bu başlık altında sıralanabilir.

Belediyeler Kanunu'nun 15. maddesine göre, özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak; vergi, resim ve harç dışındaki özel hukuk hükümlerine göre tahsili gereken doğal gaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tahsilini yapmak veya yaptırmak hakkına sahiptirler. Aynı maddenin h bendi uyarınca, yerel ortak nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz alabilir, kamulaştırabilir, satabilir, kiralayabilir veya kiraya verebilir, trampa edebilir, tahsis edebilir, bunlar üzerinde sınırlı ayni hak tesis edebilir.

Belediyelerin öz gelirleri 26.05.1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda vergi, resim, harç, katılma payları olarak ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir (Cebe, 2006: 299).

Üçüncüsü ise borçlanma gelirleridir. Kanunun 68. maddesindeki hükümlere bağlı olarak belediyenin borçlanabilmesi mümkündür. Belediye, görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak için borçlanma yapabilir ve tahvil ihraç edebilir. Belediyeler iç ve dış borçlanma yapabilmektedirler. Ancak iç ve dış borçlanmalar serbest bırakılmamış, borçlanmanın milli ekonomi üzerindeki etkileri ve Türkiye'nin uluslararası piyasalardaki itibarı dikkate alınarak sınırlandırılmıştır (Ökmen ve Parlak, 2010: 232).

Borçlanma konusunda idari ve mali bir vesayet söz konusudur. Kanunun 18. maddesi gereğince belediyenin borçlanabilmesi için meclis kararına ihtiyaç vardır. Borçlanmaya karar vermek belediye meclisinin sınırlı yetkileri arasında bulunmaktadır.

Belediyelerin ve işletmelerinin borçlanabilmesi için otomatik bir sınırlama yöntemi geliştirilmiştir. Yöntemin uygulanmasında büyükşehir belediyeleri ise genel uygulamanın dışında bir uygulamaya tabi tutulmuşlardır. Belediyeler belirlenen sınırları aşan borçlanma yapamazlar.

Belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketlerin, faiz dâhil iç ve dış borç stok tutarı, en son kesinleşmiş bütçe gelirleri toplamının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenecek yeniden değerlendirme oranıyla artırılan miktarını aşamaz. Bu miktar büyükşehir belediyeleri için bir buçuk kat olarak uygulanır. Bu konuda belediye meclislerine sınırlı bir yetki tanınmıştır. Buna göre belediye ve bağlı kuruluşları ile bunların sermayesinin yüzde ellisinden fazlasına sahip oldukları şirketler, en son kesinleşmiş bütçe gelirlerinin %10'unu geçmeyen iç borçlanmayı belediye meclisinin kararı; %10'unu geçen iç borçlanma için ise

meclis üye tam sayısının salt çoğunluğunun kararı ve İçişleri Bakanlığı'nın onayı ile yapabilirler.

Ayrıca, belediyelerin ileri teknoloji ve büyük tutarda maddi kaynak gerektiren alt yapı yatırımlarında Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı'nın teklifi üzerine Cumhurbaşkanınca kabul edilen projeleri için, Hazine Müsteşarlığı'nın görüşü alınır. Dış borçlanma, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde sadece belediyenin yatırım programında yer alan projelerinin finansmanı amacıyla yapılabilir.

İller Bankasından yatırım kredisi ve nakit kredi kullanan belediye, ödeme planını bu bankaya sunmak zorundadır. İller Bankası hazırlanan geri ödeme planını yeterli görmediği belediyenin kredi isteklerini reddeder.

Tahvil ihracı, yatırım programında yer alan projelerin finansmanı için ilgili mevzuat hükümleri uyarınca yapılır.

Bahsi geçen usul ve esaslara belediye yetkililerinin riayet etmesi oldukça önem arz etmektedir. Aksi halde bu belediye yetkililerinin eylemleri ağır bir cezayı gerektirmese bile bu eylemler görevi kötüye kullanmak kapsamında değerlendirilebilmektedir. Böyle durumlarda bu belediye yetkilileri hakkında 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda yer alan görevi kötüye kullanmaya dair hükümlerin gereği yerine getirilir (Baytun, 2011: 71-73).

Belediyelerin öz gelir kaynakları çok çeşitlidir. Bunlara belediye meclisinin oluşturduğu tarifelere göre tahsil edilen hizmetlerden elde edilen ücret gelirleri, ceza gelirleri, belediyelere ait menkul veya gayrimenkul malların kiralanması, satılması veya başka şekillerde değerlendirilmesi yoluyla sağlanan gelirler, diğer gelirler, faiz gelirleri, her çeşit girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler ve 2464 sayılı Belediye

Gelirleri Kanunu ile gelirleri belediyelere bırakılan belediye vergi, resim, harç ve katılma payları örnek verilebilir (Küçükaycan, 2013: 22).

Ülkemizde belediye vergileri, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirtilmiştir: ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi ve çevre temizlik vergisidir. Belediyelerin öz gelir kaynakları arasında gösterilen önemli bir vergi de emlak vergisidir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre tahsil edilen bina, arsa ve arazi vergileri, günümüzde belediyelerin önemli bir gelir kalemidir. 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile daha önce var olan, bu vergiden il özel idarelerine veya büyükşehir belediyelerine pay verme uygulamasına 2005 tarihinde son verilmiştir. Bu vergiden elde edilen gelirlerin tamamı belediyelerin öz gelir kaynağı olmuştur (Ulusoy ve Akdemir, 2010: 248).

1.1.2.1.3. Belediyelerin Giderleri

Belediyelerin üzerlerindeki sorumluluk günden güne artmaktadır. Artan sorumluluk ve görevler ile belediyelerin giderleri de artmaktadır. Belediye giderlerinin kapsamı geniş ve çeşitlidir. Belediyelerin yapmış olduğu birçok faaliyet harcama zaten belediyelerin giderleri kapsamına alınmıştır. Bu giderlerden bazıları şöyledir; belediyelerde çalışan personeller için yapılan harcamalar, denetime yönelik yapılan harcamalar, belediyelerin menkul ve gayrimenkul mallarına ilişkin giderler, sosyal etkinlikler için yapılan harcamalar, proje harcamaları, imar düzenlemeleri için yapılan harcamalar, sosyal yardım harcamaları ve kültürel etkinlikler için yapılan harcamalar.(Baytun, 2011: 73).

Belediye yönetimlerinin üstlendikleri vizyon gereği yapmaları gerekli olan çeşitli hizmetler vardır. Merkezi bütçelerden aktarılan bütçe payları, kendi imkânları doğrultusunda elde ettikleri gelirleri ve hatta gelir getirici diğer yöntemler ile sağlamış

oldukları gelirleri bu hizmetlerin sunumunda kullanmaktadırlar. Belediyelerin hizmet yelpazeleri çok geniş ve çeşitli olmasına bağlı olarak gider kalemleri ve bu giderlere harcadıkları paylarda bir o kadar fazladır. Belediyenin hizmetleri ve giderleri 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda belirlenmiştir. Belediyelerin sunmuş oldukları hizmetlerden kaynaklı giderleri üç ana grupta toplamak mümkündür (Ulusoy ve Akdemir, 2009: 260). Bunlar genel yönetim giderleri, sosyal ve kültürel giderler ile genel hizmet giderleridir.

1.1.2.2.Büyükşehir Belediyesi Sistemi

5216 sayılı Belediye Kanunu 10.07.2004 tarihinde kabul edilmiş olup 23.07.2004 tarihli 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye'de büyükşehir belediyeleri bu kanun uyarınca yönetilmektedir.

Bu kanuna göre toplam nüfusu 750 binden fazla olan illerin il belediyeleri kanunla büyükşehir belediyesine dönüştürülebilir.

1.1.2.2.1. Büyükşehir Belediyelerinin Yetki ve Sorumlulukları

Büyükşehir Belediyelerinin görevleri 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda sayılan görevlerin yanı sıra 5393 sayılı Belediye Kanunu'nda tüm belediyeler için sayılmış görevleri de kapsamaktadır. 5393 sayılı Kanun daha öncelikli bir kaynak niteliği taşımaktadır. Çünkü bu Kanunun hükümleri tüm belediyeleri kapsamaktadır. Bu nedenle büyükşehir belediyelerinin görev yetki ve sorumlulukların tamamında öncelikli kaynak 5393 sayılı Kanun olacaktır.

5216 sayılı Kanun ile ilçe belediyelerinin yanı sıra bazı görev, yetki ve sorumlulukların büyükşehir belediyelerine de verilmesi zaman zaman eleştiri konusu olmaktadır. Bu noktada eleştiriler ilçe belediyelerinin fonksiyonlarının azalmasına, bazı görevlerde çakışma yaşanmasına ve bazı hizmetlerin etkisizleşmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır (Kerimoğlu, Yılmaz ve Emil, 2005: 15).

Belediyeler hizmet verirken bir takım ölçütler ile hareket etmektedir. Öncelikle bütün hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik belirlenirken, belediyenin ekonomik durumu ve hizmetin acelesi dikkate alınacaktır. Belde sakinlerinin mahalli ve ortak nitelikteki gereksinimlerini karşılamak gayesi güden belediyeler kamuoyu yoklaması ve araştırması yapabilirler. Böylelikle belde sakinlerinin belediye hizmetleriyle ilgili görüş ve düşünceleri hakkında ipuçları elde etmiş olacaktırlar.

Belediye hizmetleri sunulurken vatandaşlara en uygun yerlerde ve en uygun şekillerde sunulması önem arz etmektedir. Hizmet verilirken engellilerin, dar gelirli olanların, yaşlıların ve düşkünlerin vaziyetlerine en uygun yöntemler seçilecek ve geliştirilecektir. Belediyelerin görev, sorumluluk ve yetki alanları her ne kadar belediye sınırları ile sınırlı olsa da lüzum görülmesi halinde belediye hizmetlerinin alınacak bir meclis kararı ile mücavir alanlara da götürülebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Büyükşehir belediyeleri lüzum gördükleri takdirde bazı işleri ilçe ve ilk kademe belediyelerine devredebilir ya da beraber yapabilirler. Tabi bunun için öncelikle bu hususta alınmış bir belediye meclisi kararına ihtiyaç bulunmaktadır. İmar planları, imar uygulamaları, projeler, yapma, bakma ve onarma işleri devredilebilecek işlerden bazılarıdır. Büyükşehir belediyelerinin tek başlarına yapacakları işlerde imar planlarına uymak zorundadırlar. Ayrıca ilgili belediyeye de yapılan iş ve işlemleri bildirmeleri gerekmektedir.

Büyükşehir belediyelerinin denetleme yetkisi de bulunmaktadır. Bu denetleme yetkisi ilçe ve ilk kademe belediyelerinin imar uygulamalarında kullanılmaktadır. Bu yetki doğrultusunda konuya ilişkin olmak kaydıyla her türlü bilgi ve belgeyi isteyebilir, inceleyebilir ve lüzum olması halinde örnekler isteyebilirler. Bu gaye ile istenecek bilgi ve belgeler için en fazla 15 gün mühlet verilir. İmar uygulamalarının denetiminde destek

alınması da mümkün bulunmaktadır. Bu destek için üniversitelerden, kamu kurum ve kuruluşlarından ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarından yararlanılabilir. Denetim sonucu tespit edilen noksanlıklar ve aykırılıkların düzeltilebilmesi için ilgili belediyelere en fazla üç ay olmak üzere mühlet verilir. Bu süre zarfında gerekli düzeltmeler yapılmaz ise büyükşehir belediyesi bu düzeltmeleri yapmaya da yetkilidir (Baytun,2011: 49).

1.1.2.2.2. Büyükşehir Belediyelerinin Gelirleri

En önemli kaynak genel bütçe gelirleri tahsilat toplamı üzerinden büyükşehir ilçe belediyelerine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gönderilecek olan paydır. 15.07.2008 tarihinde 26937 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5779 sayılı İl Özel idarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanunu’nun 2. maddesine göre, genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamının, yüzde 2,50’si büyükşehir ilçe belediyelerine verilmektedir. Bu payın da %30’u büyükşehir belediyesi payı olarak ayrılmaktadır. Büyükşehir belediye sınırları içinde yapılan genel bütçe vergi gelirleri tahsilatı toplamının %5’i de büyükşehir belediye payı olarak ayrılır.

Bir havuz içinde toplanan pay toplamının %70’i doğrudan büyükşehir belediyesi hesaplarına aktarılır. Kalan %30’luk kısmı ise büyükşehir belediyeleri arasında nüfus esasına göre dağıtılır.

Büyükşehir Belediye payları doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aktarılmaktadır. Bu noktada ki amaç, yapısı ve büyüklüğü itibarıyla büyükşehir belediyelerini hükümet ile muhatap kılarak hizmetlerin aksamaması, yönetimde hızlı bir işleyişin mevcut olmasını sağlamaktır.

Büyükşehir belediye paylarındaki artış, bir önceki yılın aynı ayında tahakkuk eden tutarların % 20’sinden fazla olamaz. Fazla olan tutarlar, artış oranı % 20’den az olan

büyükşehir belediyelerine bu oranı aşmamak üzere, nüfus esasına göre dağıtılır. Düzenleme ile bölgesinden genel bütçe için fazla gelir toplanamadığı için alacağı pay da düşük kalan büyükşehir belediyelerine diğerlerinden bir aktarma yapılması söz konusudur.

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'da belediyelerin Hazineye olan borçları, İller Bankası'na ve Sosyal Güvenlik Kurumuna olan borçları için yukarıdaki payları üzerinden kesinti yapılması da düzenlenmiştir. İlgili kurumların talep etmesi halinde bu paylardan kurum alacakları için kesinti yapılabilir. Ancak bu kesintiler kanunda belirtildiği şekliyle ayrılan payların aylık tutarının %40'ını aşamaz. Büyük miktarda kesintinin yapılması, belediye hizmetlerinin aksamasına ve yapmak zorunda oldukları zorunlu ve rutin hizmetleri bile yapamayacak duruma gelmelerine neden olacağından ve bundan kaynaklı sorunlar merkezi yönetimin de sıkıntı yaşamasına yol açacağından bu kesinti %40'la sınırlandırılmıştır. Yapılacak kesintilerin (alacaklı kurumlar arasındaki) oranlarını ve kesinti işlemlerine ait her türlü esasları belirlemeye de, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı olduğu Bakan yetkili kılınmıştır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan oran ve esaslara göre büyükşehir belediyesince tahsil olunacak at yarışları dâhil müşterek bahislerden elde edilen eğlence vergisinin %20'si müşterek bahislere konu olan yarışların yapıldığı yerin belediyesine, %30'u nüfuslarına göre dağıtılmak üzere diğer ilçe ve ilk kademe belediyelerine ayrıldıktan sonra kalan %50'si büyükşehir belediyesinin geliri olmaktadır.

Büyükşehir belediyesinde su ve kanalizasyon idareleri tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisinin %80'i ilgili ilçe veya ilk kademe belediyelerine kalan %20'si büyükşehir belediyelerine aktarılmaktadır. Büyükşehir belediyelerine aktarılan tutar çöp imha tesislerinin kuruluş ve işletmelerinde kullanılmaktadır (Kurtuluş, 2006: 52).

Büyükşehir belediyesinin öz gelirleri, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun 23. maddesinde belirtilmiştir. Büyükşehir belediye sınırlarının içinde büyükşehir belediyesin yanı sıra ilçe belediyelerin de mevcut olmasından dolayı doğan vergi gelirinin, büyükşehir belediyesi ile ilçe belediyelerinden hangisi tarafından tahsis edileceği hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Büyükşehir sınırları içinde, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre tahsili gereken vergi, resim, harç ve harcamalara katılma payları ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre tahsili gereken bina ve arazi vergileri, büyükşehir ilçe belediyelerince tahsil edilmektedir. Buna karşılık, büyükşehir belediyesi sorumluluğuna bırakılmış yerler ile sınırlı olarak, bu yerlerden elde edilecek vergi, harç ve harcamalara katılma payları da büyükşehir belediyesine bırakılmıştır (Mutluer ve Öner, 2009: 188).

Sonuç olarak; büyükşehir belediyesi kendi sınırları içerisindeki eğlence yerlerinden sağlanan eğlence vergisinden ve araç park yerlerinin işletilmesinden sağlanan gelirden pay almakta, ilan ve reklam vergisi tahsil etmekte ve menkul ve de gayrimenkul mallarından kira geliri elde etmektedir. Büyükşehir belediyeleri gerçekleştirdikleri yol, su ve kanalizasyon hizmetleri için de katılma payı almaktadırlar(Küçükaycan,2013: 29).

1.1.2.2.3. Büyükşehir Belediyelerinin Giderleri

Büyükşehir belediyelerinin giderlerine bakıldığında ilçe belediyelerinden pek farkı olmadığı görülmektedir. Ancak merkezden sağlanan gelirler, ilçe belediyelerine sağlanan gelirlerin miktarından fazladır. Yani büyükşehir Belediyelerinin üzerine düşen yükümlülüklerin ilçe belediyelerine göre daha geniş olması nedeniyle, merkezden yapılan mali transferlerin de yüksek tutulmuş olması önemli bir olgudur.

Büyükşehir belediyesinin giderlerinin temelde ikiye ayırmak mümkündür. Bu ayrımı ise yapmak zorunda kaldıkları harcamalardan yola çıkarak, kuruluş kanunları

dolayısıyla yerine getirmeleri gereken görevler için katlanılacak harcamalar ve diğer kanunlar dolayısıyla yerine getirmeleri gereken görevler için katlanılacak harcamalar olarak açıklamak mümkün (Baytun,2011: 79-80).

Belediye giderlerini ekonomik fonksiyonları gereği üç bölüm halinde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar; cari harcamalar, yatırım harcamaları, sermaye teşkili ve transfer harcamalarıdır. Bu gider kalemlerinin alt kalemlerine inildiğinde aşağıda belirtilen harcama kalemlerini içerdiği anlaşılmaktadır (Arslan,2006: 97).

Cari Harcamalar:

- Personel Harcamaları,
- Yolluklar,
- Hizmet Alımları,
- Tüketim Malları ve Malzeme alımları,
- Demirbaş Alımları,
- Diğer Harcamalardır.

Yatırım Harcamaları:

- Makine Teçhizat ve Taşıt Alımları,
- Etüt ve Proje Giderleri,
- Yapı Tesis ve Onarım Harcamalarıdır.

Sermaye Teşkili ve Transfer Harcamaları:

- Kamulaştırma ve Bina Satın Alımı,
- Kurumlara Katılma Payı ve Sermaye Teşkili,
- İktisadi Transferler ve Yardımlar,
- Mali Transferler,
- Sosyal Transferler,

-Borç Ödemeleridir.

1.1.2.3.Belediye Vergileri

Belediye vergileri, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi, çevre temizlik vergisi olarak belirtilmiştir. Ancak belediyelerin önemli öz gelirlerinden olan emlak vergisi ise ayrı kanun ile açıklanmıştır (Çetinkaya, 2011: 128).

1.1.2.3.1. Çevre Temizlik Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44. maddesinde belirtildiği üzere belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir.

Binaları kullananlar çevre temizlik vergisinin mükellefidirler. Boş bulunan binalarda ise bu verginin mükellefi, binaların malikleri veya malik gibi tasarruf edenlerdir. Çevre temizlik vergisi katı atıklar için kanundaki tarifeye göre aylık olarak hesaplanır(Türkoğlu, 2009: 99).

Çevre temizlik vergisi tahsil eden belediye büyükşehir belediyesi sınırları içindeyse tahsil ettiği verginin %20'sini büyükşehir belediyesine aktarır. Büyükşehir belediyesi su ve kanalizasyon idaresi kanalıyla yapılan tahsilatlarda ise %20'si ayrılarak kalan %80'i ilgili belediyenin hesabına yatırılır (Çetinkaya, 2011: 130).

1.1.2.3.2. İlan ve Reklam Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12. maddesinde belirtildiği üzere belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir. Mücavir alanlar, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve sorumluluğu altına verilmiş olan alanlardır.

Kanun'da belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın, ilan ve reklam vergisine tabi olacağı hususu belirtilmiş olmakla birlikte bazı istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Vergi tarifesi, metrekare ve adet ölçülerine göre düzenlenerek, vergi miktarı belirlenmektedir ve bu sınırlar dâhilinde kalmak üzere vergiyi belirleme yetkisi belediye meclislerine verilmiştir. İlan ve reklam işini mükellef devamlı olarak yapıyorsa, ilan ve reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar tarh ve tahakkuk ettirilecektir (Türkoğlu, 2009: 100).

1.1.2.3.3. Eğlence Vergisi

Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişiler bu faaliyetlerinden dolayı eğlence vergisine tabidirler. Eğlence işletmeleri ve konular Kanun'da sinema, tiyatro, opera, operet, bale, karagöz, kukla ve orta oyunu, spor müsabakaları, at yarışları ve konserler, sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve benzerleri, müşterek bahisler, biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerleri(gece kulübü, diskotek, bilardo ve masa futbol salonları gibi) şeklinde sayılmıştır.

Eğlence vergisinde matrah biletle girilen yerlerde gayrisafi hasılat, müşterek bahislerde katma değer vergisiz tutar, biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinden çalışılan her gün için belediye meclislerinde takdir edilecek miktardır. Verginin oranı biletle girilen yerlerde %5 ile %50 arasındadır. Biletle girilmeyen yerlerde günlük 5 Türk Lirası ile 100Türk Lirası arasındadır (Çetinkaya, 2011: 129).

1.1.2.3.4. Haberleşme Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesince tahsil edilen telefon, teleteks, faksimili ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) haberleşme vergisine tabidir. Haberleşme vergisinin mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telefon idaresidir.

Verginin oranı %1'dir. Ancak genel ve katma bütçeli kurumlardan, il özel idarelerinden, belediyelerden ve bunların kurdukları birliklerden teleks, faksimili ve data ücreti için vergi alınmaz. Vergi ilgili belediyeye tahsilatı takip eden ayın sonuna kadar bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir (Çetinkaya, 2011: 129).

1.1.2.3.5. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, elektrik ve havagazı tüketim vergisine tabidir.

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içerisinde elektrik ve havagazı tüketiminde bulunan gerçek ve tüzel kişiler elektrik ve havagazı tüketim vergisi ödemekle mükelleftirler. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile bu verginin satış bedeli üzerinden yüzde 1 ve yüzde 5 olarak iki farklı oranda alınacağı hükme bağlanmıştır (Altıngöz,2011: 70).

Şöyle ki imal, istihsal, boşaltma, soğutma, taşıma, yükleme, telli ve telsiz telgraf ve telefon haberleşmesi gibi işlerde tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden yüzde 1 bu sayılan maksatlar dışında tüketilen elektriğin satış bedeli üzerinden ise yüzde 5 vergi hesaplanmaktadır.

Mükellefler vergiye tabi işlemlerini ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bağlı bulundukları belediyeye bildirip ve aynı süre içinde hesaplanan vergiyi öderler(Altıngöz,2011: 70).

1.1.2.3.6. Yangın Sigortası Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primler yangın sigortası vergisine tabidir (Altıngöz,2011: 71). Yangın sigortası vergisinin mükellefleri sigorta şirketleridir.

Yangın sigortası vergisinin matrahını, yangın sigorta muameleleri dolayısıyla alınan primler oluşturmaktadır. Yangın sigortası vergisinin nispeti %10'dur. Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bağlı bulundukları belediyeye bir beyannameyle bildirerek ve aynı süre içerisinde öderler (Altıngöz,2011: 71).

1.1.2.3.7. Emlak Vergisi

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina ve araziden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir (Aksoy, 1998: 354). Bu vergi reel ve gayrisafi bir servet vergisidir. Gerçek ve tüzel kişilerce sahip oldukları bina ve arazi dolayısıyla ödenen emlak vergisinde taşınmazın sebep olduğu borçlar dikkate alınmamaktadır. Bundan dolayı emlak vergisi gayrisafi bir vergi olmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 351).Emlak vergisi hesaplanırken, gerçek ve tüzel kişilerin durumlarıyla ilgili hususlar göz önüne alınmadığından aynı (objektif) bir vergidir (Aksoy, 1998: 355).

Servet vergileri, vergi konusunu oluşturan servet unsurlarının kapsamının genişliğine göre genel servet vergileri ve özel servet vergileri olmak üzere iki ana gruba ayrılır. Genel servet vergileri kişilerin tüm servetini vergilemeyi amaçlarken, özel servet vergileri sadece belli servet unsurlarını vergilemeyi amaçlamaktadır (Pehlivan, 2005: 134).

Özel servet vergileri içerisinde yer alan emlak vergisi bina, arsa, arazi gibi gayrimenkulleri vergilemeyi amaçlamaktadır. Düzenli aralıklarla her yıl alınan servet vergileri sürekli servet vergileri, servet unsurları üzerinden bir kereye mahsus olmak üzere alınan servet vergileri ise geçici servet vergileridir (Erdem, 2003: 159).

Servetin üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde ise, böyle bir servet vergisine itibari (görünüşte) servet vergisi denir. Buna karşılık servetin

üzerine konulan vergi, servetin geliri ile karşılanamayacak kadar yüksekse, böyle bir servet vergisine, gerçek servet vergisi denir (Pehlivan,2005: 134). Emlak vergisinde vergi miktarı servetin geliri ile karşılanabilecek düzeyde kalmaktadır. Dolayısıyla emlak vergisi itibarı servet vergisi grubunda yer almaktadır. Ancak bizzat sahibinin oturduğu gelir getirmeyen bir binadan alınan emlak vergisi gerçek servet vergileri arasında yer alır. Burada verginin, üzerine konulduğu servet unsurunun geliri ile ödenmeleri gelir getirmediklerinden dolayı mümkün olmamaktadır (Nadaroğlu, 1998: 349-350).

1.1.2.3.7.1.Bina Vergisi

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır.

Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.

Bina vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar oluşturur (Altıngöz,2011: 9). Dolayısıyla vergi mükellefleri, yalnızca Türkiye'deki binaları nedeniyle vergi ödeyeceklerdir. Başka bir deyişle mükelleflerin yurt dışında bulunan binaları bu verginin kapsamı içerisine alınamamıştır (Arslan, 2001: 194). Aynı zamanda yapım aşamasında bulunan tamamlanmamış inşaatlar bina olarak değerlendirilmez. Vergilendirmek açısından binanın imar mevzuatına uygun olup olmamasının da bir önemi vardır. Tamamlanmış binalardan (daire veya işyeri) oturma veya kullanma izni alınmış olanlar fiilen oturulmasa veya kullanılmasa bile bina olarak değerlendirilirler. Binanın yapımında kullanılan malzemenin mahiyeti önemli değildir. Bina taş, demir, ahşap, beton, plastik ve benzeri maddelerden imal edilmiş olabilir. Yapı malzemelerinin farklılığı inşa

edilenin bina vasfını etkilemez, sadece binanın matrahını (değerini) etkiler. Kullanılış bakımından bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe, kömürlük ve arazi binanın mütemmimi kabul edilecektir (Altıngöz,2011: 9). 634 sayılı Kat mülkiyeti Kanunu'na göre kat mülkiyeti kurulmuş binalar bağımsız bölümleri birer bağımsız bina olarak değerlendirilir (Şenyüz, 2005: 320).

1.1.2.3.7.2.Arazi vergisi

1319sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 12.maddesinde belirtildiği üzereTürkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabidir.

Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır.

Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkan Kararı ile belli edilir.

Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Yukarıda da yazıldığı üzere belediyece parsellenmiş araziler arsa sayılmakta ve belediye sınırları içinde bulunmamakla birlikte mücavir alan sınırları içerisinde değerlendirilen ve bulunan araziler de, arazi vergisinin konusuna girmektedir (Tortop, 1996: 138).

1.1.3. Köyler

Sözcük anlamı itibariyle köy; kırsal kesimde bulunan, az nüfuslu yerleşim yeridir. Çeşitli sözlüklerde köye ilişkin bir takım tanımlar da bulunmaktadır. Bu tanımlara göre Köy; halkı belli bir toprak bütününi işleyen, kır yerleşme düzeninde konutlar topluluğu; ayrı bir coğrafi ve çevrebilimle ilgili noktada yerleşmiş olan, kendisine özgü bir

iş-güç biçimi, toplumsal örgütü, kültürü, özel adı ve tarihi bulunan genellikle az nüfuslu bir insan birliğidir (Aytaç, 2009: 15).

442 sayılı Köy Kanunu'nun 7. maddesinde köy: “Köy bir yerden bir yere götürülebilen veya götürülemeyen mallara sahip olan ve işbu kanun ile kendisine verilen işleri yapan başlı başına bir varlıktır. Buna (şahsı manevi) denir” şeklinde tanımlanmıştır.

Köy, insanların topluca bir arada yaşama ihtiyaç ve alışkanlıkları sonucu ortaya çıkmış en küçük yerleşim birimidir (Akdemir ve Ulusoy, 2012: 331).

Köy, toplu bir şekilde yaşamaktan ve ikametgâh topluluklarından ileri gelen fiili bir kuruluştur (Giritli, 1993: 58).

Köy, küçük birimler halinde oturan insanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurdukları yönetim teşkilatıdır (Ulusoy, 2004: 253).

1.1.3.1.Köy İşleri

442 sayılı Köy Kanunu'nun 12. maddesinde köy işleri “Mecburi olan işler” ve “Köylünün isteğine bağlı olan işler” olmak üzere iki kategoride belirtilmiş olup bu işler kanunun 13. ve 14. maddelerinde sayılmıştır.

Köylerin zorunlu görevleri ağırlıklı olarak imar ve bayındırlık hizmetlerinden oluşmakla birlikte bu görevlerden bazıları şunlardır; sivrisinek ürememesi için önlemler almak, okul yapmak, çevreyi temiz tutmak, mescit yapmak, emiz ve sağlıklı içme suyu getirmek, köy evlerine lağımlı tuvalet yaptırmak ve çapraz yollar yapmak.

Köylerin ihtiyari görevlerinden bazıları şunlardır; köyde ahırlarla evleri ayırmak, el becerisi isteyen işler için ustalar yetiştirmek, ortak kullanım için tarım aletleri almak, gerektiğinde binaların boya badanasını yapmak, çamaşırhane kurmak, çarşı kurmak, pazaryeri ayarlamak, ortaklaşa girişimler organize etmek, hamam kurmak (Küçükaycan,2013: 41).

1.1.3.2.Köy Gelirleri

442 sayılı Köy Kanunu'nun 16.maddesinde; "Köy gelirleri, köy işlerini gören köyün aylıklı adamlarının aylık ve yıllıklarıyla köy sınırları içinde yapılacak mecburi köy işlerine yetmezse en yüksek haddi yirmi lirayı aşmamak üzere herkesin hal ve vaktine göre köy ihtiyar meclisi kararıyla köyde oturanlara ve köyde maddi alakası bulunanlara salma salınır" hükmüne yer verilmiş olup, Kanun'un 17. maddesinde köy parası başlığı altında köy gelirleri sayılmıştır.

Köylerin gelir kaynakları, esas itibariyle 442 sayılı Köy Kanunu'nda yer almıştır. Diğer bazı kanunlarla da köylere bazı gelirler tahsis edilmiştir. Köylere Köy Kanunu ile tahsis olunan gelirler, yürürlüğe girdiği 1924 yılından bu yana hemen hemen hiç değişmemiş ve onlara önemli yeni kaynaklar eklenmemiştir. Genel bütçe vergi gelirlerinden köylere bir pay ayrılmamaktadır. Bu durum köy idarelerinin sağlam ve istikrarlı gelir kaynaklarına sahip olmamasına yol açarak köy idarelerine ilişkin hizmetlerin giderek merkezileşmesine neden olmuştur. Nitekim günümüzde köylerin okul, yol, içme suyu, kanalizasyon gibi hizmetleri, il özel idareleri ile köylere hizmet götürme birliklerine gelir aktarmak suretiyle merkezi idare tarafından yerine getirilmektedir (Mutluer ve Öner, 2009: 216).

442 sayılı Kanun köylerin sahip olduğu gelir kaynaklarını ifade etmiştir. Bu gelirlerin en önemlisi imece ve salmadır. Köy işlerinin büyük bir kısım köy halkının birleşerek imece usulü ile yapılması şeklinde gerçekleştirilmektedir. Köy işlerinin yapılabilmesi için köyde yaşayan halkın ortaklaşa çalışmasına imece denilmektedir. İmece usulü ile hangi işlerin görüleceğine karar verme yetkisi ise ihtiyar heyetine verilmiştir (Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2009: 351).

Köylerin en önemli gelir kaynağı olan köy salma parasına ise aile vergisi diyenler de bulunmaktadır. Salma köy ihtiyar heyetince salınan bir aile vergisidir.

Bu vergi ile köy mahallî hizmetlerini finanse edebilmek adına köyde oturan veya oturmamakla birlikte köyde maddi ilgisi bulunanlardan alınan bir çeşit gelir vergisi niteliğinde ve herkesin ödeme gücüne göre aileler itibariyle uygulanan bir vergidir.

Salma mükellefiyetini taşıyamayanlara bedeni çalışma yükümlülüğünün getirilmesi de mümkündür (Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, 2009: 351).

442 sayılı Köy Kanunu'nun ek 3. maddesine göre; hane başına salma salınırken her hanenin ödeme gücünün göz önünde tutulacağı, salmada oransızlık ve kanuna uygunsuzluk olduğunu iddia edenlerin bu iddialarını inceleyerek karara bağlayacak itiraz mercilerinin merkez kazasında valiler, diğer kazalarda ise kaymakamlar olduğu belli edilmiş, salma kararlarına karşı yapılan itirazlar hakkında kaymakam ve valiler tarafından verilen kararların kat'î olduğu ve bu kararlara karşı Devlet Şurasına müracaat edilemeyeceğinden söz edilerek, verilen kararlara yargı yolu kapatılmış bulunmaktadır.

1.1.3.3.Köy Giderleri

442 sayılı Köy Kanunu'nun 19.maddesinde köylünün isteğine bağlı olmayarak harcanacak giderler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- 1 - Köy muhtarının köy derneğince kesilen aylık veya seneliği,
- 2 - Varsa kâtip aylığı,
- 3 - Köy namına yazılı veya vakıf emlak ve arazinin vergi ve başka masrafı,
- 4 - Köyün mecburi işlerine lazım olacak harcamalar,
- 5 – 12. madde mucibince isteğe bağlı iken mecburi yapılan işlere lazım olacak harcamalar,
- 6 - Köy işine bakacak adamların aylığı.

2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE VE BAZI ÜLKELERDE EMLAK VERGİSİ UYGULAMALARI

İnsanlık tarihi ne kadar eski bir geçmişe sahipse vergi kavramı da aslında bir o kadar eski bir geçmişe sahiptir. Devlet düzeninin henüz kurulmadığı zamanlarda dahi insanların toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılayabilmek adına ve bugünün aksine cebre dayanmaksızın devrin yöneticileri sayılabilecek kişilere destek, bağış ve yardımlarda bulunduğu bilinmektedir. Böylelikle eski çağ insanların, içinde bulunulan döneme göre bazen kabile reislerine, bazen derebeylerine bazense aşiret reislerine yaptığı yardımlar ve verdiği hediyeler aslında verginin ilk uygulanış biçimleri sayılmaktadır (Erginay, 1990: 30-31).

Önceleri derebeyi, krallıklara veya kabile başkanlarına gönüllülük esasıyla sunulan hediyeler, devlet düzenine geçilmesi ile birlikte toplu bir biçimde yaşamının da doğal bir sonucu olarak ortak ihtiyaçların artması ve bunun da beraberinde artan finansal ihtiyaçları getirmesi sonucu zaman içinde yerini şimdiki adı ile vergilere bırakmıştır. Böylelikle eski çağlarda yönetenlere “hediye” mahiyetinde verilen ancak ihtiyaçlar karşısında yetersiz kalan bu ekonomik değerler, günümüzde yükümlülük durumuna gelerek “zorunlu” olarak toplanan ekonomik değerler halini almıştır (Şafak, 1994: 12).

Özel mülkiyet hakkının henüz sağlanmadığı toplumlarda ise verginin aynı olarak da nakdi olarak da bulunmadığı bilinmektedir. Beraber yaşamının bir sonucu olan ortak ihtiyaçların giderilmesi bugün bilinen vergi ödemelerinden çok daha farklı olarak nakde değil emeğe dayanmaktaydı. Bu da insanların ortak ihtiyaçların giderilmesine ancak emeklerini ortaya koymak suretiyle iştirak edebildiklerini göstermektedir. Özel mülkiyetin gelmesinden sonra paranın keşfedilmesinden ise önceki dönemlerde toplum yönetenlere karşı vergi sorumluluğunu beden gücünü kullanarak ödemiştir (Mutlu, 2009: 19).

Tapınaklar, saraylar veya su kanalları gibi yapıların inşasında sarf edilen beden gücü vergilendirmenin ilk şekli olan emek vergisinin en açık örneklerindendir. Tabi emek vergisinin dışında ürün veya mal şeklinde de ödenen aynı vergilerin de bulunduğu bilinmektedir (Giray, 2006: 9-10). Bu demek oluyor ki ilk çağlardan beri var olan vergileme aslında devlet olgusundan dahi eskiye dayanmaktadır (Öncel, 1980: 56).

Devlet düzenine geçilmesi ile birlikte insan topluluklarının ortak gereksinimlerini egemenliği altında bulundukları devletler karşılamaya başlamıştır. Ancak devletin toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmesi dahası mevcudiyetini ve egemenlik gücünü devam ettirebilmesi için gelir elde edebiliyor olması gerekmektedir. Devletler bu gelirleri en çok vergiler ile sağlamaktadırlar. Vergilerin devletlerin bir finansman kaynağı haline gelmesi ise vergilendirme yetkisi ile mümkün bulunmaktadır. Vergi almak bir yetkinin kullanılmasından ziyade devletlerin vazifelerini ifa edebilmeleri için asli bir görev bir gereklilik niteliği taşımaktadır.

Devlet kamunun ihtiyaçlarını karşılamak topluma hizmet edebilmek adına yapacağı harcamalar için vergi toplarken, toplanacak verginin konusunu da çeşitli şeyler oluşturabilir. Burada mevzubahis olan “şey” kelimesi yalnızca mal ve hizmeti değil duruma göre hukuki bir işlemi, gelirin bir türünü, iktisadi bir işlemi ya da bir sermaye unsurunu da ifade etmektedir. Yani vergilerin konusunu aslında bu bahsi geçen şeyler oluşturmaktadır (Üyümez, 2012: 1).

Türk vergi sisteminde yer alan vergileri konusunu oluşturan şeylere daha açık ifade ile kaynaklara göre üç kısma ayırmak mümkündür. Söz konusu kısımları ise gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır.

Türk vergi hukukunda servet kavramı hukuki tanıma dayandırılarak, bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir zamanda sahip olduğu para ile ifade edilen bütün iktisadi değerlerinin toplamı olarak tanımlanmıştır (Turhan, 1989: 170).

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, kamu giderlerinin karşılanabilmesi adına tüm vatandaşların mali güçleri oranında vergi ödemesi zorunludur.

Servet ise mali gücün en önemli göstergelerindendir.

Servet vergileri de kendi içlerinde iki kısımdan oluşmaktadır. Servet vergilerinin konusu hangi servet unsuru oluşturuyorsa, bunun kapsamına göre özel ve genel adı altında iki kısımdan oluşmaktadır. Eğer kişilerin bütün servetinin vergilenmesi amaçlanıyorsa genel, servetinin yalnızca belli kısımlarının vergilenmesi amaçlanıyorsa özel bir servet vergisinden bahsedebiliriz. Bina, arsa ve arazi gibi taşınmazları vergilemeyi amaçlayan emlak vergisi ise özel servet vergileri içerisinde yer almaktadır (Pehlivan, 1998: 134).

Servet vergileri arasında en bilineni, en önemlisi olan ve geçmişi M.Ö. 2000'li yıllara uzanan emlak vergisinin Türkiye'de uygulaması başka ülkelerle karşılaştırıldığında yenidir. İlk olarak Osmanlı Devleti döneminde uygulanmıştır.

Tanzimat sonrası dönem olarak adlandırılan süreçte uygulanmaya başlanan emlak vergisinde 1863 tarihli Emlak Vergisi Kanunu ile binalar ve araziler bir arada vergilendirilmiştir.

Daha sonra 1910 tarihli Musakkafat Vergisi Kanunu ile binalar ve araziler ayrı ayrı vergilendirilerek ikili uygulamaya gidilmiştir. Bu uygulama Cumhuriyetin ilanından sonraki dönemde 1931 senesine değin devam etmiştir.

1931 yılında ise 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu yürürlüğe girerek bina ve arazilerin ayrı ayrı vergilendirilmesine devam edilmiştir.

1936 yılında bina ve arazilerin vergilendirilmesi mahalli idarelere devredilmiştir. 1970 yılına gelindiğinde ise araziler ile binaların vergilendirilmesini tek bir çatıda toplayan ve halen yürürlükte olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir.

Halen yürürlükte olan bu Kanun'da günümüz gelişmeleri ve ihtiyaçları doğrultusunda zaman zaman bazı hükümlerin eklenmesi, çıkarılması veya üzerinde değişiklik yapılması gibi düzenlemeler yapılmıştır.

1972 yılında ise emlak vergisi uygulamasında beyan sistemine geçilmiştir.

1972 ile 1985 yılları arasında ise emlak vergilerini tahsil görevini Merkezi İdare üstlenmiştir.

1985 yılında yürürlüğe giren 3239 sayılı Kanun ile 01.01.1986 tarihinden başlayarak geçerli olmak üzere emlak vergilerini toplama yetkisi merkezi idarelerden belediyelere geçmiştir.

1319 sayılı Kanun üzerinde 09.04.2002 tarihli ve 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılan değişiklikle emlak vergisinde beyan esası uygulaması kaldırılmış yerine bildirim sistemi gelmiştir.

Bir vergiyi ve bu verginin vergileme sürecini anlayabilmek için vergiye ilişkin bir takım terimleri ve durumları bilmek gerekmektedir.

Bu nedenle verginin kaynağını, konusunu, vergiyi doğuran olayını, mükellefini, matrahını, oranını ve hesaplanışını kısaca ele almakta yarar görülmüştür.

Devlet toplumun ihtiyaçlarını karşılayabilmek için vergi toplamak istiyorsa, hangi vergi çeşidi olursa olsun öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince bu mali

yükümlülüğün, tıpkı resim, harç ve bu gibi başka yükümlülüklerde olduğu gibi muhakkak kanun ile konulması gerekmektedir.

Kanunlar, vergi hukukunun başlıca hukuki kaynağıdır. Emlak vergisi yönünden bakıldığında ise başlıca kaynak anayasadır. Anayasa doğrultusunda düzenlenen uluslararası sözleşmeler, kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler ise anayasadan sonra gelen diğer önemli kaynaklardır (Can, Bülbül ve Dağışan, 2012: 19)

2.1.Emlak Vergisi: Kavramsal Çerçeve

Emlak verginin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, araziler ve arsalar oluşturmaktadır. Nitekim gayrimenkuller vergi ödeme gücünün hem en eski hem en önemli göstergelerindendir.

Türkiye sınırlarında olması halinde bu bina, arazi ve arsalar yabancı gerçek kişilere, yabancı tüzel kişilere, enternasyonal kuruluşlara veya bu kuruluşların temsilciliklerine de ait olsalar emlak vergisine tabi tutulacaktır. Ancak daha önce de belirtildiği üzere gerçek ya da tüzel kişilerin yabancı memleketlerde sahip olduğu bina, arazi ve arsalar mülkilik ilkesi nedeniyle emlak vergisine tabi tutulamaz (Can, Bülbül ve Dağışan, 2012: 46).

Emlak Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi gereğince Türkiye sınırlarında olması halinde tüm arsa ve arazilerden arazi vergisi alınacağı belirtilirken arsa ve arazilerin kapsamına ilişkin de açıklamaya yer verilmiştir. Eğer bir arazi belediye sınırlarında ise ve yine belediye tarafından parselleniyorsa o arazi arsa sayılmaktadır.

Fakat arazi parsellenmemiş ise ister belediyenin sınırları dışında ister belediyenin sınırları içinde olsun emlak vergisi kanunu uyarınca arsa sayılıp sayılamayacağı bu hususta alınacak bir Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kesinlik kazanacaktır.

Bunun aksi bir hüküm konulmadıkça Emlak Vergisi Kanunu'nun diğer maddelerinde söz edilen arazi ibarelerinden de arsalar anlaşılmalıdır.

Tabi belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan arsalar ile belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da Cumhurbaşkanı kararı ile arsa sayılmasına karar verilen parsellenmemiş araziler de arazi vergisine tabi tutulmaktadır.

Eğer belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan bir arazi ticari, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılıyor ise o arazi de arazi vergisine tabi tutulmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010: 360).

Türkiye sınırları içinde bulunan bahse konu binaların hangi malzemeden yapıldığı fark etmeksizin, kara üzerinde bulunması ve hatta sabit bir inşaat olması şartıyla su üzerinde bulunması da emlak vergisinin konusuna girmesi için kâfidir. Vergilendirme açısından binada kullanılan malzemenin ahşap, betonarme, kâgir veyahut başka bir hammaddeden olmasının bir önemi olmamakla birlikte, binanın sabit bir inşaat niteliği taşımasının bir önemi bulunmaktadır. Bu nedenledir ki çadırlar gibi veya yüzer havuzlar gibi hareketli araçlara tutunarak sürüklenebilen seyyar evler, devamlı kullanıma müsait olmamaları göz önünde bulundurularak bina olarak değerlendirilemez ve bina vergisine tabi tutulamaz (Üyümez, 2012: 126).

Vergilendirme açısından binada kullanılan malzemenin ahşap, betonarme, kâgir (yığma) veyahut başka bir hammaddeden olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Yani kullanılan malzemenin mahiyeti emlak vergisinin konusuna girmesi hususunda bir etki yaratmamaktadır. Ancak kullanılan malzeme binanın değerini etkileyeceğinden verginin matrahını etkilemektedir.

Bunun yanı sıra inşaatı devam eden henüz tamamlanmamış yapılar da bina olarak değerlendirilmez. Eğer inşaatı devam eden binalarda vergilendirme yapılmış ise bu vergilendirme üzerine inşaat yapılan arsa veya arazi için alınmaktadır, bina için değil.

Tamamlanmış yapılarda ise ister konut ister işyeri mahiyetinde olsun, şayet oturma izni veya kullanma izni alınırsa, bu yapılarda fiilen yaşanmasa bile hiç kullanılmasa bina olarak dikkate alınırlar.

Binalar verginin konusunu oluşturduktan sonra bu binaların imar mevzuatının gereklerince inşa edilip edilmediği dikkate alınmamaktadır. Yani imar mevzuatına uyulsa da uyulmasa da o binadan bina vergisi alınmaktadır. Örneğin, bir kişi bir başkasının arsasına gecekondur yapıp ise kendi arsası olmasa bile bu da vergiyi doğurur (Hacıköylü, 2009: 132).

Bunun dışında binalar hususunda yaşanan hukuksal problemler de verginin konusunu değiştirmemektedir. Şöyle ki hazine arazine yapılmış olan bir gecekondur için de bina vergisi ödenecektir (Hacıköylü, 2009: 132).

Kullanılış yönünden bir binanın kömürlüğü, üzerinde bulunduğu arazisi ve avlusu gibi tamamlayıcı alanları Vergi Usul Kanunu'nun 309.maddesine göre binanın mütemmimi kabul edildiğinden, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na uygun olarak o binanın bağımsız bölümleri üzerinde bina sahipleri tarafından mülkiyet elde edilmesi ile bu bağımsız bölümlerin de birer bağımsız bina gibi değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan bina ile kullanılış bakımından bir bütünlük arz etmeyen bahçe gibi alanlar arsa veya arazi olarak hesaba katılacaktır. Yani bir kimsenin binasının bahçesinde sebze ve meyve gibi tarımsal ürünler yetiştirmesi üzerine bu araziden bina vergi değil arazi vergisi alınması gerekmektedir (Üyümez, 2012: 132).

Danıştay9. Dairesince verilen 07.12.1984 tarih ve Esas No: 1982/9913, Karar No: 1984/3523 sayılı karara göre, bir akaryakıt servis istasyonunda taşıtların girebilmeleri, çıkabilmeleri ve park edebilmeleri için ayrılan alanlar da müttemmim sayılmaktadır ve birlikte bina vergisine tabi tutulmaktadır.

Emlak vergisi ticari bir faaliyeti olsun ya da olmasın bütün arsa, arazi ve bina sahiplerinden alınan bir vergidir. Emlak vergisinin konusunu oluşturan arsa, arazi ve binaların taşınmaz yapıları itibariyle gizlenemez ve kaçırılmaz nitelikte olması birçok vergiye göre daha somut ve net bir konu oluşturdukları açıktır. Tabi konuya bu şekilde yaklaşılrken kayıt dışılık ve gecekondü gibi yapılar hariç tutulmuştur. Verginin konusu bu kadar net iken emlak vergisinin hesaplanması bu kadar netlik arz etmemektedir. Nitekim her bina farklı özelliklere ve değere sahipken, bu değerin hesaplanması her zaman çok da kolay olmamaktadır.

2.1.1. Emlak Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bildirim Esası

Emlak vergisine konu bir taşınmaza sahip olunması veya sahip gibi tasarruf edilmesi veya taşınmaz üzerinde intifa hakkı sahibi olunması emlak vergisinin doğması için yeterlidir (Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2016: 383).

Bir vergide vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin tüm evrelerine etki eden en temel aşamasının gerçekleştiği anlamını taşır (Can, Bülbül ve Dağışan, 2012: 36).

1972 yılından 1982 yılının sonuna değin emlak vergisi mükellefleri vergi matrahlarını serbestçe beyan etmişlerdir. Mükelleflerin emlak vergisi beyannameleri ile beyan ettikleri tutarlardan fazla düşük beyan edildiği düşünülenler vergi inceleme elemanlarınca incelenmiştir. Bunun yanı sıra veraset ve intikal vergisi beyannamelerinde beyan edilen tutarlar da vergi dairelerince gözden geçirilmiş ve bu tutarlardan beyan tarihindeki rayiç bedelin altında kaldığı düşünülenler matrah takdiri için takdir

komisyonlarına sevk edilmiştir. Tabi taşınmazlar ile ilgili ivazlı veya ivazsız neredeyse tüm intikal işlemlerinin takdir komisyonlarına sevk edilmesi on binlerce dosyanın bu komisyonlarda birikmesine ve takdir kararlarının alınmasının senelerce gecikmesine neden olmuştur. Bu olağanüstü iş yükü hem itiraz ve temyiz komisyonlarını hem Danıştay'ı olumsuz etkilemiştir. Diğer taraftan mükellefler de ciddi mağduriyet yaşamışlardır. Geciken takdir kararları nedeniyle bilhassa intikali ivazsız gerçekleşen gayrimenkulleri üzerinde tasarruf edemez hale gelmişlerdir. Buna bir de emlak vergisi uygulamasına beyan sisteminin getirildiği 1972 senesinde toplumun okuma yazma oranının düşük olması, yetersiz bilgilendirilen mükellefler ve yetersiz denetim sistemi de eklenince beyan sistemi ile birlikte ciddi sorunlar da ortaya çıkmıştır (Hacıköylü, 2009: 29).

Beyan sisteminin beraberinde getirdiği aksaklıklar bunlar ile sınırlı değildi. Mükelleflerin neredeyse tamamı taşınmazlarını gerçek değerinin çok altında beyan etmiştir. Nitekim mükelleflerin kendi taşınmazlarına biçtikleri değer çok fazla değişkenden etkilenmektedir. Örneğin bir taşınmazın bizzat kullanılması, kiraya verilmesi ya da mükellefin taşınmazını ileride satışa çıkarma düşüncesi o taşınmazın rayiç değeri etkileyebilmekteydi (Özer, 1986: 282).

Öte yandan bu durum vergi idaresinin rakamlarına da yansımıştır. Bina ve arazi vergilerinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 1972 yılında yaklaşık yüzde 1 iken 1980 yılına gelindiğinde pay bu oranın dahi altına düşmüştür. Bu durum karşısında tarh ve tahsil yetkisini devir almış olan Hazine ve Maliye Bakanlığı verginin etkinliği için yepyeni vergi daireleri kurarak ve yeni personeller istihdam ederek harcamalara katlanmıştır.

1982 yılının başlarına gelindiğinde ise Gelir İdaresi Başkanlığı personelinin %44'ü yani neredeyse yarısı genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı %1'i geçmeyen bina

vergileri, arazi vergileri ve gayrimenkullerden alınan başkaca vergiler için gayret göstermek zorunda kalmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2005: 355).

Özetle beyan sistemi iki önemli sakınca barındırmaktaydı. Mükelleflerin inisiyatifine bırakılan matrah tespiti ile fazlaca sübjektif bir şekilde vergilendirme ortamı yaratılmış ve benzer nitelikteki taşınmazlar için mükelleflerin farklı farklı beyanlarına dolayısıyla da farklı farklı matrahlara tanıklık edilmiştir. Bir diğer sakıncası ise çok azla yükümlüsü olan bu verginin denetiminin zaten kolay olmayacağı göz önüne alındığında yükümlülerin beyanını tamamlamak için idare tarafından öngörülen takdir usulünün de merkezi idare vergi gelirleri içindeki payı %1'i bulmayan bir vergi için bakanlığın vergi personelinin neredeyse %20'sinin bu konu için istihdam edilmesi verimli bir vergi idareciliği ile bağdaşmamaktaydı (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2010: 357).

Ülkemizde emlak vergisinin yönetiminin ve gelirlerinin tahsilinin belediyelere bırakılmasına 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun ile karar verilmesi ile birlikte beyan usulünde de değişikliklere gidilmiş ve asgari değer beyanı esası getirilmiştir. Bu yeni değişiklik ile taşınmazın değeri belli kriterler üzerinden hesap edilecekti. Şöyle ki arsanın değeri, binanın cinsi, yaşı ve kalitesi göz önünde bulundurularak asgari bir değer tespit edilmekteydi ve mükellefler bu değer altında beyanda bulunamamaktaydı.

Ancak uygulamadan kaynaklı sorunlar ve hızlı enflasyon ile asgari değer beyanı ile tespit edilen değerler de çoğunlukla taşınmazların gerçek değerlerinin çok gerisinde kalmıştır. Buna bir de spekülatif amaçla yapılan emlak yatırımları eklenince idarenin belirlediği kriterler de geçerliliğini yitirmiştir (Şener, 2001: 293).

1998 yılında gelindiğinde ise 4369 sayılı Kanun ile asgari değer beyanı esası kaldırılarak yine vergi mükellefinin beyanına dayalı olmakla birlikte rayiç bedel esasına

geçilmiştir. Gerçeğe daha yakın beyanlarda bulunması için mükellefler teşvik edilmek istenmiş ve vergi oranlarının düşürülmesi yolu seçilmiştir (Uluatam, 1991: 363).

Daha sonra Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 4751 sayılı Kanun ile 03.04.2002 tarihinden itibaren, dört yılda bir toplanan beyan usulünden vazgeçilerek mükelleflerin yalnızca vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması halinde bildirimde bulunması usulüne geçilmiştir. Ayrıca, vergilemede kolaylık ve basitlik için emlak vergisi tarhiyatında rayiç bedel esasından da vazgeçilerek arsa ve arazilere ilişkin olarak takdir komisyonlarınca tespit edilen birim değerler ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak bulunacak vergi değerinin esas alınması yönünde düzenlemeler yapılmıştır. Böylelikle hem mükellef hem de idare için fazla zaman kaybı, iş yükü ve sakınca yaratan beyan sistemine de son verilmiştir (Kırar, 2008: 32-3).

Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesi ile vergi değerine esas alınan birim değerlere karşı ilgililerce başvurulabilecek itiraz yolları ise 4751 sayılı Kanunla şu şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı, Resmi Gazete'de ilanı izleyen 15 gün içerisinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince Danıştay'da dava açılabilmektedir. İlgililerin kişisel dava hakları bulunmamaktadır.

Takdir Komisyonlarının arsa ve araziye ait birim değer tespitlerine karşı ise, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde, vergi mahkemesi kararlarına karşı ise yine 15 gün içerisinde Danıştay'da dava açabilirler. Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesi ile vergi değerine esas alınan birim değerlere karşı

ilgililerce başvurulabilecek itiraz yolları ise 4751 sayılı Kanunla şu şekilde düzenlenmiştir. Buna göre;

Bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı, Resmi Gazete’de ilanı izleyen 15 gün içerisinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince Danıştay’da dava açılabilir. İlgililerin kişisel dava hakları bulunmamaktadır.

Takdir Komisyonlarının arsa ve araziye ait birim değer tespitlerine karşı ise, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde, vergi mahkemesi kararlarına karşı ise yine 15 gün içerisinde Danıştay’da dava açabilirler.

2.1.2. Emlak Vergisinde Mükellef, Mükellefiyetin Başlaması ve Sona Ermesi

Emlak vergisinin mükellefi emlak vergisine konu taşınmazın malikleri, varsa lehine intifa hakkı bulunanlar, bunlar yoksa bahse konu taşınmazlara ister gerçek ister tüzel kişi olsun malik gibi tasarruf edenlerdir.

Ortada hem mülkiyet sahibi hem intifa hakkı sahibi var ise, kuru mülkiyetin sahibi değil intifa hakkının sahibi mükellef kabul edilecektir.

Ortada birden fazla mülkiyet sahibi var ise her bir sahip kendi hissesi oranında mükellefiyet taşıyacaktır.

İştirak halinde mülkiyet sahibi olunması durumunda sahipler bireysel olarak beyanda bulunmuş olsalar bile sahipler açısından zincirleme yani müteselsilen bir sorumluluk doğmaktadır.

İştirak halinde mülkiyette müşterek mülkiyette olduğu gibi belirli bir oranda hissedarlık söz konusu olmadığından, her bir sahip aynı derece ve hep birlikte mülk üzerinde hak sahibi olur ve emlak vergisinin mükellefi olur (Arslan, 2001: 194).

Emlak vergisinde matrahlar 2002 yılından önce mükellefler tarafından verilen beyannameler ile saptanmaktaydı. 2002 yılından sonra ise genel beyan esası sistemi kaldırılmıştır. Fakat 2002 yılından önce verilen beyannameler belediyeler tarafından korunarak emlak vergisi tarhiyatlarına esas oluşturmaya devam etmektedir (Çiftçi, 2014: 109).

Emlak vergisi mükellefiyetinin binalar için ne zaman başlayacağına ilişkin açıklamalara 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer verilmiştir. Mezkûr maddede mükellefiyetin başlaması hususunda verilen bilgiler doğrultusunda mükellefiyet; vergi değerini tadil eden sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmesi halinde bu değişiklik ne vakit meydana geldi ise o tarihi takip eden bütçe yılında, dört yılda bir takdir komisyonlarınca yürütülen takdir işlemlerinde takdirlerin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılında, herhangi bir muafiyet varsa bu muafiyetin kalkması halinde, başlayacak olan mükellefiyet muafiyetin kalkmış olduğu tarihi takip eden bütçe yılında başlamaktadır.

Hiç bir şekilde kullanılmaz hale gelen bir bina için mükellefiyet, o binanın kullanılamaz hale gelmesine neden olan olayın gerçekleştiği tarihten itibaren ya da o bütçe yılından itibaren değil, olayın gerçekleştiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer. Örneğin bina yanarak kullanılmaz hale geldi ise yanma tarihi, yıkılarak kullanılmaz hale geldi ise yıkılma tarihi dikkate alınarak takip eden taksitten itibaren o bina için mükellefiyet sona erer.

Kanuni yetki doğrultusunda bir binada oturmak ve o binayı kullanmak yasak ise, bu durumun mükellefleri tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmesi halinde, bu mükelleflerden bu binalar için yasak halinin geldiği tarihten sonra gelen emlak vergisi taksitleri alınmaz. Mükelleflerce bildirilmesi dışında bu durumun vergi daireleri tarafından resen tespit edilmesi halinde de yine yasak halinin geldiği tarihten sonra gelen emlak

vergisi taksitleri alınmaz. Bu durum devam ettikçe emlak vergisi alınmamaya devam edilecektir.

Emlak vergisi mükellefiyetinin araziler için ne zaman başlayacağına ilişkin açıklamalara ise 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde yer verilmiştir. Mezkûr maddede mükellefiyetin başlaması hususunda verilen bilgiler doğrultusunda mükellefiyet; vergi değerini tadil eden sebeplerden herhangi birinin gerçekleşmesi halinde bu değişiklik ne vakit meydana geldi ise o tarihi takip eden bütçe yılında, dört yılda bir takdir komisyonlarınca yürütülen takdir işlemlerinde takdirlerin yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılında, herhangi bir muafiyet varsa bu muafiyetin kalkması halinde başlayacak olan mükellefiyet ise muafiyetin kalkmış olduğu tarihi takip eden bütçe yılında başlamaktadır.

Vergiye tabi bir arazinin muaflik şartlarını sağlayarak muafiyet kazanması durumunda, şartların kazanıldığı tarihi takip eden taksit ve daha sonra gelecek taksitler ödenmemektedir.

Kanuni yetki doğrultusunda kullanımı yasaklan arazilerin bu yasaklılık durumu, mükellefleri tarafından vergi dairesine bildirilir veya ilgili vergi dairesi tarafından resen tespit edilirse yasaklama tarihini takip eden emlak vergisi taksitleri ödenmemektedir. Yasaklılık hali devam ettikçe bu arazilerden emlak vergisi alınmamaya devam edilecektir.

Deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sonucu yanan veya yıkılan binaların üzerinde bulunduğu arsalara ilişkin vergiler, yangın, deprem veya su basması gibi tabii afet niteliğindeki bu olayların meydana geldiği tarihleri takip eden bütçe yılından itibaren iki yıl boyunca alınmaz.

Bir arazi üzerinde bina yapılması halinde o arazi için arazi vergisi mükellefiyeti, inşaatın tamamlanma yılını takip eden bütçe yılı itibari ile sona erer.

Vergi değerini değiştiren sebeplerin ortaya çıkması halinde emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Bildirim, kural olarak, değişikliğin gerçekleştiği bütçe yılı içerisinde verilir. Yeni inşa edilen binalar için de inşaatın sona erdiği veya fiilen kullanılmaya başlandığı yıl içinde ilgili belediyeye bildirim verilir. Vergi, bildirimin verildiği yılı izleyen yılın Ocak ayı içinde tahakkuk eder. Emlak vergisi, birinci taksiti Mart Nisan Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir (Üyümez, 2012: 140).

2.1.3. Emlak Vergisinin Neden Alındığı Hususunda Farklı Görüşler

Emlak vergisinin neden toplandığı hususunda farklı bakış açıları söz konusudur. Bunları fayda(istifade) teorisi ve ödeme gücü ilkesi olarak ikiye ayırabiliriz. Taşınmazlara ilişkin vergilerin ağırlıklı olarak objektif vergi yükü kazandıran fayda teorisi ilkesine göre alınması 19. yüzyılda başlamıştır. Taşınmazlara ilişkin vergilerin ağırlıklı olarak sübjektif vergi yükü kazandıran ödeme gücü ilkesine göre alınması ise çok daha eski tarihlere dayanmaktadır (Edizdoğan ve elikkaya, 2010: 299).

Ödeme gücü teorisi vergilendirmede ve gelir dağılımında adaleti sağlamaya yöneliktir. şöyle ki vergilendirilen bireylerin gelirleri de servetleri de aynı düzeyde olmadığından, vergilendirilirken bunlar göz önünde bulundurularak bir vergilendirme yapılması vergiden adaletin sağlanması açısından önemli bir yaklaşımdır (ifti, 2014: 55).

Ödeme gücü teorisi mükellefler vergilendirilirken onların vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmasını böylelikle üzerlerindeki vergi yüklerinin de adil olarak dağıtılmasının mümkün olacağını savunmaktadır. Böylelikle yerel idarelerin, vergileri mükelleflerin ödeyecekleri vergileri onların servetlerine ve gelirlerine göre belirleyeceğini öngörmektedir (Demircan, 2009: 114).

Yani bu teoride verilen hizmetler karşısında mükelleflerin elde ettiği fayda değil, vergi öderken ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulup bulundurulmadığı önem kazanmaktadır. Gayrimenkuller vergilendirilirken servetin göstergesi niteliği taşıyan taşınmazların değerleri baz alınmaktadır. Bu sebeple her taşınmaz sahibi taşınmazının kıymeti ölçüsünde servet vergisi ödemektedir. Taşınmazı daha yüksek değerinde olan daha yüksek, daha az değerli taşınmaz sahibi olan ise daha az vergi vermektedir. Ancak taşınmazı daha değerli ya da daha değersiz olan iki taşınmaz sahibi de esasen kamusal hizmetlerden eşit seviyede faydalanmaktadır. Bu yüzden de konusunu taşınmazların oluşturduğu bir servet vergisi olan emlak vergisinin görünenin aksine artan oranlı bir vergi olduğu söylenebilir. Bu da demek oluyor ki aynı kamu hizmeti için taşınmazının değeri yüksek olan mükellefler, taşınmazının değeri yüksek olmayan mükelleflere göre daha fazla vergi yüküne katlanmaktadır. Yüksek değerli taşınmaza sahip olanlar yaralandıkları her kamu hizmeti için efektif vergi oranları sabitken dahi daha fazla vergi ödemektedirler.

Türkiye’de de vergi ödeme gücüne göre vergilendirme yapılması verginin sosyal amacına destek vermektedir. Bilindiği üzere emlak vergisinin en temel kaynağı anayasadır. 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 73. maddesinin 1. fıkrasında kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkesin mali gücü oranında vergi ödemesinin zorunlu olduğu, 2. fıkrasında ise maliye politikasının sosyal amacının vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı olduğu belirtilmiştir(Çiftçi, 2014: 55).

Fayda ilkesinde ise devletler bireylerin ortak ihtiyaçlarına yönelik hizmet sağlamakta, bireyler de bu hizmetlerden fayda sağlamakta olduğundan, bireyler hizmetlerden sağladıkları fayda nispetinde vergilendirilmelidir düşüncesi hâkimdir (Samuelson ve William, 1995: 42).

Fayda ilkesine göre bir bölgede yaşayıp da o bölgenin kamusal mal ve hizmetlerinden yararlanan bireylerin bu mal ve hizmetlerin verilebilmesi için gereken ekonomik değerlerin sağlanmasında destek olmaları gerekmektedir. Bu gereklilik akıllara ayaklarla oy verme olarak da anılan Tiebout Teorisini getirmektedir. Bu teoride bireyler nerede çok hizmet alıp nerede az vergi ödüyorlar ise kendileri için orayı cazip görmekte ve şartları hangi yerel yönetim sağlarsa o yerel yönetimin mal ve hizmet sunup, vergi topladığı bölgelere yerleşme eğilimi göstermektedir, diğer bir ismi ise ayaklı oylama demektir. Yani Tiebout Teorisinde alınan hizmet ile sağlanan fayda arasında sıkı bir ilişki olduğu dikkate alındığında, bu teoriye göre emlak vergisi de yalnızca kamudan hizmet almanın satın alma bedeli niteliğindedir. Emlak vergisini yalnızca bir vergi olarak değerlendirmeyiz, daha ziyade alınan kamu hizmetlerine ödenen bir bedel olarak değerlendirir bu teori. Çünkü insanlar taşınmazlarının bulunduğu bölgelerin daha da güzelleşmesi ve orada yaşayan bireylerin hayat standartlarının yükselmesi için bayındırlık hizmetlerini tek başına sağlayarak bu hizmetlerden yararlanamayacağından, bu hizmetleri devlet veya yerel yönetimler üstlenmektedir. Bayındırlık hizmetleri ise taşınmazların değerini artıran unsurlardandır. Dolayısıyla böyle hizmetlerin karşılığı olarak fayda ilkesi gereğince hizmetin bedeli mahiyetinde emlak vergisi toplanmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 301).

İstifade teorisi olarak da bilinen ayda teorisi özetle devlet ile vatandaşın karşılıklı olarak göreve sahip olduğu düşünülmektedir. Devlet kişilerin canlarını ve mallarını korurken, vatandaşlar da devletin bu hizmetlerine karşılık olarak devlete vergi vermektedir. Yani devlet tarafından güvenliği sağlanan can ve mal ile ödenen vergi arasında pozitif bir korelasyon söz konusudur (Falay, 1992: 67).

Ancak bireyin verilen kamu hizmetlerinden sağladığı faydanın ölçülebilir bir kavram olmaması da bu teorinin karşı karşıya önemli bir husustur. Bireyler adil bir vergileme çerçevesinde aldıkları hizmetlerden sağladıkları fayda kadar vergi ödediklerine ikna edilseler bile, aldıkları kamusal hizmetlerin kendilerine ne kadar fayda sağladığını tam olarak ölçemeyeceğinden, bu vergiyi ödemek noktasında sanıldığı kadar gönüllü uyum göstermeyebileceklerdir (McCluskey ve Williams, 1999: 5-7).

Esasen emlak vergisinin vergi sistemimizde önemli bir yer tutmasını bu iki teoriden ziyade daha farklı sebeplerle açıklamak günümüzde daha gerçekçi olacaktır. Bu sebepleri üç grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincisini bilhassa ülkemiz yerel yönetimlerinin finansman sıkıntıları oluşturmaktadır. İkincisi ise verginin konusunu oluşturan taşınmazların gizlenemez yapıları itibariyle idareler tarafından belirlenmesinin kolaylıkları oluşturmaktadır. Son olarak üçüncüsünü ise vergi sistemimizdeki yeri oldukça eski zamanlara dayanan emlak vergisine zaman içinde mükelleflerin duymaya başladığı alışkanlıklar oluşturmaktadır (Dönmez, 2006: 283).

2.1.4. Emlak Vergisinin Objektifliği

Vergilerin çok geniş kapsamlı olması ve çeşitlilik göstermesi nedeniyle bu vergilerin kategorize edilmesinde çok çeşitli ayrımlarla karşılaşılacaktır. Bunlardan bir tanesi de objektif vergiler ve sübjektif vergiler şeklinde yapılan ayrımdır.

Örneğin bir vergide o verginin mükellefinin şahsi durumunun hiçbir etkisi olmaksızın yalnızca o vergiyi ilgilendiren iktisadi unsur dikkate alınıyorsa burada o verginin objektif bir vergi olduğundan bahsedebiliriz. Bu bağlamda emlak vergisinin de objektif nitelikli bir vergi olduğunu söylemek yanlış olmaz.

Fakat emlak vergisi uygulamasında bazı özel durumlar da var ki kısmen de olsa verginin objektif bir vergi olma özelliği taşımasının yanı sıra sübjektif bir vergi özelliği de

kazandığı söylenebilir. Örneğin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulaması (Kaplan, 2012: 1).

Ödeme gücü esas alınarak ekonomik kaynağının tümü üzerinden alınan vergilerin aksine objektif vergilerin konusunu aynın oluşturduğu, yani konusunu paranın değil de mal veya hizmetin oluşturduğu, vergilendirme sürecinde verginin mükellefinin ailesel ve de kişisel durumunun dikkate alınmadığı bilinmektedir. Örneğin gelir vergisi sübjektif bir vergi iken binaların, arsaların ve arazilerin sahiplerinin özel durumlarını göz önünde bulundurmayan emlak vergisi objektif bir vergidir (Turhan, 1989: 93).

Emlak vergisinin tahsilinde mühim olanın mükellefin şahsi durumunun değil emlak vergisine konu olan taşınmazın kendisinin olması, matrah ve oran açısından taşınmazın sahibinin kişisel durumunun değil taşınmazın bulunduğu yerin ve taşınmazın özelliklerinin önemli olması, taşınmazlar kategorize edilirken mükelleflerinin hiç ilgisi olmaksızın yalnızca kendi parsellerine göre listelenmesi emlak vergisinin objektif bir vergi olduğunun önemli işaretlerindendir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 296).

Mükellefler arasında ayırım yapılmayarak hepsinin eşit bir şekilde vergilendirilmesi usulüne yani maktu vergilendirme miktar esaslı matraha sahip vergilerde uygulama alanı bulmaktadır. Bu vergilendirme biçiminde oran söz konusu değildir. Vergi miktarı sabittir. Yasa kendi hükmü içinde vergi miktarını sabit olarak düzenlemiştir.

Vergilendirme orana dayalı olarak yapılıyor ise orada nispi bir vergilendirme biçimi uygulandığını söylemek mümkündür. Bir vergi oranının söz konusu olmadığı ve ödenecek vergi miktarının yasa ile belirlenerek sabit tutulduğu durumlarda maktu bir vergilendirme biçimi uygulandığını söylemek mümkündür. Emlak vergisinde de benzer özellikte bulunan taşınmazların tek bir vergi oranı üzerinden mükellefin özel durumuna

bakılmaksızın vergilendirilmesi itibari ile emlak vergisinin tek oranlı bir tarifeyle sahip nispi bir vergi olduğunu söyleyebiliriz (Hacıköylü, 2009: 16).

Gayrimenkuller üzerinden alınan vergilerden en önemlisi olan emlak vergisi yapısı itibariyle bir servet vergisi olup kişinin ödeme gücüne bakılmaksızın direkt olarak gayrimenkulü vergilendirmektedir.

2.1.5. Emlak Vergisinin Mahallîliği

Dünya üzerinde devletlerin yapılanması üniter devlet ve federal devlet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Üniter devlet düzeninde hem yasama, hem yürütme hem de yargı organlarına dair yetkiler devletindir. Üç organın da görevlerinin tek bir merkezden yönetilmesi kolay olmayacağından, üniter devletler sorumlu oldukları görev ve yetkileri her ne kadar merkeze bıraksa da, bazı idari yetkileri bırakmaktadır. Şöyle ki bazı yetkiler denetimli olarak merkezi idareden merkezi idare kapsamında bulunmayan kuruluşlara dağıtılmaktadırlar (Mutluer ve Öner, 2009: 59).

Bu itibarla vergilendirme yetkisinin merkezi devlet ile yerel idareler arasında paylaşılabilmesi mümkün bulunmaktadır (Arıkan, 1996: 274).

Anayasanın 127. maddesinde mahalli idarelerin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre mahalli idareler il, belediye veya köy halkının mahallî ortak gereksinimlerini karşılamak amacıyla kuruluş esasları yasa ile düzenlenen ve karar organları, yine yasa ile gösterilen, seçmenlerin oyları ile seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişilikleridir.

Yerel yönetimler özerk yapılara sahiptir. Böylelikle kendi malları kendi gelirleri ve kendi bütçeleri bulunmaktadır.

Ülkemizde ise dönem dönem emlak vergisini toplama yetkisinin hangi idarenin elinde bulunduğu değişse de genel olarak dünyada ve ülkemizdeki mevcut uygulamada

emlak vergisi mahalli idarelere bir diğ er adı ile yerel yönetimlere ait gelirler içinde en önemlisidir.

Ülkemizde emlak vergisinin yönetiminin ve gelirlerinin tahsilinin belediyelere bırakılmasına 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun ile karar verilmiştir.

Yerel yönetimler bireylerin ödediği vergiler karşılığında aldığı faydanın, yerel yönetimler de topladığı vergiler sayesinde mali kararlar alabildiğinin farkındalığı ile hareket ederse, bundan hem yerel yönetimler hem de mükellefler fayda sağlayacaklardır.

Yerel idarelerin artan etkin hizmetleri ile bireylerin taşınmazlarına değer artışı kazandırarak hem bireylerin elde ettiği faydada artışa, hem de artan taşınmaz değerleri nedeniyle artacak vergi gelirleri ile yerel idarelerin gelirlerinde artışa ortam hazırlanabileceği düşünülmektedir. Bu süreçte mükelleflere kendilerinden toplanan vergiler ve kendilerine sunulan hizmetlerle ilgili olarak kontrol ve denetim hakkı imk nının da getirilmesinin, daha iyi hizmet alabilmek motivasyonu ile mükelleflerde vergi ödeme bilincinin ve isteğinin artmasına olanak yaratması kuvvetle muhtemel görülmektedir (Slack, 2011: 2).

Aslında birçok ülkede binalar, arsalar ve araziler üzerinden alınan emlak vergisinin verim ve hasılatının yarım yüzyılı aşan bir zaman zarfında düşme eğilimi göstermesi ile modern devletlerin daha verimli ve daha çok hasılat potansiyeli olan yeni vergi sahaları arayışına girmesi ve emlak vergilerinin vergilendirme yetkisini de bu sebepten yerel idarelere bıraktığı da düşünülmektedir (Akdoğan, 2007: 260).

Diğer taraftan taşınmazların yerel yönetimlerin bölgesel sınırları içerisinde yer alması, sabit bir varlık olan taşınmazların vergisel anlamda tespitini kolaylaştırmaktadır. Yerel idareler tarafından daha kolay tespit edilip daha kolay vergilendirilebilen taşınmazlar sayesinde emlak vergisinin etkinliği ve yerel yönetim gelirleri açısından verimliliği

artacaktır. Bunun yanı sıra zaten emlak vergilerinin yerel yönetimlerin bireylere sunduğu hizmetlerin karşılığı olarak görülmesi algısı da eklendiğinde, emlak vergisinin yerel yönetim gelirleri içerisinde yer alması daha da anlaşılmaktadır. Fayda maliyet olarak doğrudan yaklaşılan bir uygulama örnek olarak ABD’de sürdürülmektedir. Burada toplanan emlak vergisinin fayda vergisi olduğu değerlendirilmektedir. Yani bu yaklaşımda toplanan vergilerin idarelere olan faydası ile verilen hizmetler doğrultusunda halkın gördüğü faydanın yaklaşık olduğu söylenebilir. Alınan vergi ile verilen yerel hizmetlerin yaklaşık olarak faydaları birbirini karşılayabilmektedir (www1.worldbank.org, 2013).

Ülkemizde bina, arazi ve arsaların emlak vergileri buhran vergileri adı altında alınmakta iken 2871 sayılı Kamu Görevlileri ile ilgili Mal Bildirimi Kanunu ile buhran vergilerinin vergilendirme yetkisi 1936 yılında il özel idarelerine devredilmiştir. Daha sonra emlak vergisi kanunu ile hâsılatından mahalli idarelere pay verilmesi şartıyla bu verginin tarh ve tahsil yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına bırakılmıştır. 1985 yılına değin bir genel bütçe geliri olan emlak vergisi 3239 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanuna, 5422 sayılı Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na, 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nda Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun’la bu verginin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri görevini 01.01.1986 tarihi itibari ile yerel yönetimler ifa etmeye başlamıştır (Çiftçi, 2014: 200).

2.1.6. Emlak Vergisinin Gayrisafiliği

Emlak vergisi, hem gerçek hem tüzel kişilerden sahip oldukları bina, arsa ve araziler için tahsil edilen özel nitelikli bir servet vergisidir (Aksoy, 1998: 354).

Hasılat kavramı ise gelir bir başka deyişle kazanç anlamına gelmektedir. Bu gelir ya da kazancın içinden bu gelir ya da kazançla ilişkin bazı masraflar indirilir ise bu kazanç veya hasılatla gayrisafi hasılat denilmektedir. Fakat herhangi bir ekleme çıkarma yapılmaz ise bu hasılatla gayrisafi hasılat denilmektedir (Çiftçi, 2014: 53).

Bir taşınmazın emlak vergisi matrahından bu taşınmaza ilişkin borçlarının, masraflarının ve amortisman gibi çeşitli giderlerin indirilememesi de emlak vergisinin gayrisafi bir vergi olduğunu göstermektedir (Nadaroğlu, 1998: 351).

Gayrisafi bir vergi niteliği taşıyan emlak vergisi bu bağlamda sosyal adaleti bozucu bir fonksiyona sahiptir. Çünkü bir taşınmazı borçlanarak satın alabilecek güçte bireyler ile borçlanmaksızın satın alabilecek bireyler arasında farklı vergi yükleri oluşturacaktır. Gelir seviyesi düşük olan bireyler sahip oldukları serveti taşınmaz olarak tutmak istediklerinde, katlandıkları borçlanma maliyetleri ile birlikte emlak vergisini de yüklendiklerinde bu vergi bu bireylerde daha da ağırlaşmaktadır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 297).

2.1.7. Emlak Vergisinin Mülkililiği

Mülkilik ilkesi, bir ülkede kanunların o ülke sınırları içerisinde yaşayan yerli ve yabancı tüm bireyler için geçerli olmasıdır. Vergilendirmede mülkilik ilkesi kaynağını egemenlik gücünden alır. Bireyler bulundukları ülke hangisi olursa olsun, o ülkenin sınırları dahilinde iken vergiyi doğuran bir olay gerçekleştiriyorsa, o birey o ülkenin kanunları doğrultusunda vergiye tabi tutulur.

Mülkîlik ilkesinin daha çok karşılaşıldığı vergi türleri ise taşınmazlar üzerinden alınan vergiler, harçlar, mükellefin şahsından bağımsız tüketim vergileri ve resimlerdir (Şenyüz, Gerçek ve Yüce, 2013: 45).

Emlak vergisinin de taşınmazlar üzerinden alınan bir vergi olduğu ve ülkelerin sınırları içerisindeki yerli veya yabancı herkesten, taşınmaz ve tasarruf sahipliği durumunda o ülke tarafından vergilendirildiği göz önüne alındığında emlak vergisinin mülki bir vergi olduğu açıkça anlaşılmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde binaların, 12. maddesinde ise arsa ve arazilerin Türkiye sınırları içinde bulunması halinde emlak vergisine tabi olacağı vurgulanmıştır.

2.1.8. Emlak Vergisinin İtibari Bir Vergi Olması

Bir servet vergilendirildiğinde ortaya çıkan vergi, servetin getirisini aşmıyor ise bu servet vergisi itibari yani görünüşte bir servet vergisidir. Fakat servet üzerinden alınan vergi, bu servetin getirdiği geliri aşıyorsa, bu gelir vergiyi karşılayamayacak kadar az kalıyorsa, bu servet vergisi gerçek bir servet vergisi niteliği taşır (Pehlivan, 2005: 134).

Emlak vergisine bu anlamda bakıldığında emlak vergisi tutarının, üzerinden emlak vergisi alınan servet niteliğindeki taşınmazların getirisi ile karşılanabilecek miktarlarda olduğu görülmektedir. Dolayısıyla emlak vergisi gerçek bir servet vergisi değil itibari bir servet vergisidir.

Bazı durumlarda aksi söylenebilir, örneğin bir taşınmazı mülk sahibinin bizzat kendisi kullanıyorsa, bu durumda mülk sahibinin bu taşınmaz üzerinden gelir elde ettiği düşünülemeyeceğinden, bu gibi durumlarda getirisinin vergisini karşılamayacağı açık olduğundan bu kez emlak vergisinin gerçek bir servet vergisi olduğunu kabul etmek gerekir (Nadaroğlu, 1998: 349-350).

2.1.9. Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Birçok vergide olduğu gibi emlak vergisinde de birden çok muafiyet ve istisna tanınmıştır. Bu muafiyet ve istisnalar bazen mali şartlar bazen sosyal şartlar bazense idari sebeplerden hayata geçmiştir. Bu muafiyet ve istisnalardan geçici süreli olanları da daimi olanları da vardır.

Muafiyete ilişkin düzenlemeler ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi ile belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki binalar, 14. maddesi ile belediye ve mücavir alan sınırları dışındaki araziler emlak vergisinin kapsamının dışında tutulmuştur. Kamu idarelerine ait arazi ve arsalara daimi muafiyet tanınması ve devlet ormanları dışında insan emeğiyle yeniden orman haline getirmek için ağaçlandırılmaya çalışılan arazilere 50 sene, tarıma elverişli değil iken ıslah tedbirleriyle yeniden tarıma elverişli durumu getirilen arazilere 10 sene kadar bir muafiyet tanınması daimi ve geçici muafiyetlere örnek olarak gösterilebilir (Üyümez, 2012: 1).

2.1.10. Emlak Vergisinde Taşınmaz Değerlemesi ve Takdir Komisyonları

Bina vergisinin matrahını, binanın emlak vergisi kanunu hükümleri doğrultusunda belirlenen vergi değeri oluşturur. Vergi değerinin tanımı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde yapılmıştır.

Vergi değeri binalar ile arsa ve araziler için farklı yollarla belirlenir.

Vergi değeri arsa ve arazilerde, takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerlere göre, binalarda ise Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa ve arazileri için takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerleri arsa payı oranında esas alınarak Emlak Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi uyarınca hazırlanarak Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelik ile belirlenir.

Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelik ile vergi değerleri takdir edilirken şehirlerin ve köylerin iktisadi ve bölgesel durumlarına göre belirlenecek piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık istihsal değeri gibi normlar düzenlenmiştir.

Yine bu yönetmelik ile vergi değeri tespitinde uyulacak usul ve esaslar, mükelleflerden ve üçüncü şahıslardan istenecek bilgiler açıklığa kavuşturulmuştur.

Emlak vergisi matrahının tespit için en önemli aşama vergiye konu taşınmazların değerinin hesaplanmasıdır (Hacıköylü, 2009: iii).

Servet unsurlarından taşınmazların değerlemesine vergi hukukunda ‘emlak değerlemesi’ adı verilmiştir. Emlak değerlemesi üzerinden verginin hesaplanması gelişmiş toplumların üzerinde önemle durduğu bir konudur. Hızla şehirleşen toplum hayatında arsa ve araziler azalmakta, artan nüfus ile binalar artmakta ve böylelikle binaların değeri de artmaktadır. Ancak taşınmazlar değerlendirildiğinde tahakkuk eden emlak vergilerinde beklenen bir artış gözlemlenmemektedir. Buradan taşınmaz değerlerinin gerçekçi bir şekilde ortaya konulamadığı gerçeği çıkmaktadır. Taşınmaz değerlerinin emlak vergisi matrahının tespitinde en temel aşama olduğu düşünüldüğünde, emlak vergisi matrahlarının da doğru ve gerçekçi hesaplanamadığı sonucu ortaya çıkmaktadır (Hacıköylü, 2009: iii).

Ülkemizde taşınmaz değerlemesi emlak vergisi uygulamasında neden olduğu adaletsizlikler ile gündeme gelmektedir. Tespit edilen taşınmaz değerleri ile bu taşınmazların gerçek değerleri arasındaki farklar toplumun da tepkisini çekmekte olup, değerlendirme çalışmalarının daha sağlıklı yöntemlerde yürütülmesinin sadece emlak vergisi bazında değil ülke ekonomisi bazında bakıldığında gerekliliği kaçınılmazdır (Kırar, 2008: ix).

Öte yandan taşınmaz değerlerinin nesnelerin ki kadar kolay hesaplanmasını zaten beklenilemez. Aynı nitelikte ve hatta aynı nicelikteki taşınmaz alanlara bile her birey

kendi ölçütleri ile bakabilmektedir. Bu yüzden ki göreceli değerlemelere değil, herkes için ortak, nesnel ve meri bir değerlendirme biçimine ihtiyaç vardır (Kırar, 2008: 4).

Matrah tespiti vergileme tekniğinin en zorlu kısmı olarak bilinmektedir. Bu tarihin en eski vergilerinden olan emlak vergisinin matrahının tespitinde de sıkıntılara neden olmaktadır. Vergilerin karşılıksız ve cebren toplandığı düşünüldüğünde, vergi mükelleflerinin gerçek vergi matrahlarını vergi idarelerinden saklamak çabasına girmeleri elbette ihtimal dahilindedir (Alkan, 2010: 1).

Emlak değerlemelerinin gerçekçi tespit edilememesi, yalnızca emlak vergisi matrahında yanlış bir ölçü oluşturmamakta, başka vergiler ve harçlar açısından da yanlış bir ölçü oluşturmaktadır. Oysaki vergi adaleti için bu gibi kamu kaynaklarının verimli, yerinde, hukuk kuralları çerçevesinde ve etkin kullanılması önemlidir (Can, Bülbül ve Dağışan, 2012:ix).

Emlak vergisi değerlerinin nasıl hesaplandığı hususuna gelince, bina, arsa ve araziler için her dört yılda bir değer takdirleri yapılmaktadır. Şuanda takdir komisyonları tarafından 2018 yılında yapılan takdirler yürürlüktedir. Bu kararlar her yıl yeniden değerlendirme oranlarının yarısı nispetinde artırılarak emlak vergisi değerleri hesaplanmaya devam edilmektedir. 2022 yılına gelindiğinde ise takdir komisyonlarının tekrar toplanarak, yeniden asgari ölçüde bina, arsa ve arazi metre kare birim değerlerinin belirlenmesi beklenmektedir.

Dört yıl boyunca, takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri aynen kullanılmamaktadır. Her yıl bir önceki yılın vergi değerleri, yine önceki yılda belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak tespit edilmektedir. Yeniden değerlendirme oranları ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilerek, her sene sonunda resmi gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliğleri ile ilan edilir. Emlak vergisi değerleri artırılırken yeniden değerlendirme oranının hangi yüzdesinin esas alınacağı ise yine Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenerek Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile ilan edilmektedir.

Emlak vergisi uygulamasında çıkarılan tebliğler son on yıl doğrultusunda gözlemlendiğinde, yeniden değerlendirme oranlarına ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin yılın on birinci ayında, emlak vergisi değerlerinin yeniden değerlendirme oranlarının hangi nispetinde artırılacağına ilişkin Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinin ise yılın on ikinci ayında yayımlandığı görülmüştür.

Uygulamada emlak vergisi değerlerinin tespitinin bir önceki yıla ait emlak vergisi değerlerinin yeniden değerlendirme oranlarının yarısı kadar artırılması ile sağlandığı bilinse de bunun bir istisnası 2016 yılında yaşanmıştır. Şöyle ki bina, arsa ve arazilerin 2017 yılına ait vergi değerleri, 2016 yılına ait vergi değerlerinin, 2016 yılına ait yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde artırılması yoluyla hesaplanmıştır.

Asgari ölçüde arsa ve arazi metre kare birim değerlerinin tespiti ile artık arsalar ve araziler ayrı bir yol, binalar için ayrı bir yol izlenerek emlak vergisinin matrahına ulaşılması mümkün bulunmaktadır.

Arsa ve arazilerde takdir edilen birim değerlerinin güncel rakamları ile arsa veya arazinin yüzölçümü çarpılmak suretiyle o arsa veya arazinin vergi değerine ulaşılması mümkündür.

Binalarda ise ortalama inşaat maliyet bedelleri cetvelinden binanın yapısına uygun olan maliyet seçilerek binanın dıştan dışa yüzölçümü ile çarpılır. Bulunan rakam üzerinden bir takım ilaveler ve çıkarılmalar yapılması mümkündür. İlavelerin konusunu asansör, kalorifer veya klima tesisatı gibi binanın değerini artırıcı uygulamalar, çıkarmaların konusunu ise yıpranma payı oluşturmaktadır. Çarpım sonucu bulunan rakam

üzerinde ekleme ve çıkarmalar yapıldıktan sonra güncel asgari ölçüde arsa ve arazi metre kare birim değerlerine göre hesap edilen arsa payı eklenerek bina vergisinin de vergi değerine ulaşılması mümkündür.

Arsa ve arazilerin vergi değerlerine esas oluşturacak asgari ölçüde birim değerleri takdir komisyonlarınca takdir edilecektir. Takdir komisyonlarının kuruluşu, üyelerinin seçilmesi, görevleri, yetkileri ve beyana bağlılığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir.

Emlak vergisinin hesaplanmasında kilit rol oynayan taşınmaz değeri belirlenirken takdir komisyonlarının alacağı kararlar önemlidir. Bu da haliyle komisyon üyelerinin de yeterliliği, donanımı ve liyakati hususunun önemini de beraberinde getirmektedir.

İllerde kurulan takdir komisyonlarında defterdarlar, veya defterdarların vekil tayin ederek başkan sıfatı ile komisyonda görevlendirdiği bir memur, ilgili vergi dairelerinden iki yetkili memur ve seçilmiş iki üye yer alır.

İlçelerde kurulan takdir komisyonlarında ise malmüdürleri (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürleri), müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ise vergi dairesi müdürleri veya mal müdürleri ile vergi dairesi müdürlerinin vekil tayin ederek başkan sıfatı ile komisyonda görevlendirdiği iki yetkili memur ve seçilmiş iki üye yer alır.

Arsalara ilişkin asgarî ölçüde birim değerleri tespit edilirken oluşturulan takdir komisyonunda, belediye başkanı veya vekil tayin ederek yerine başkanlık görevini üstlenecek bir memur, defterdarın görevlendireceği iki memur, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tapu sicil müdürünün vekil tayin edeceği bir memur, ticaret odasının seçtiği

bir üye, ilgili olduğu arsalara ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye ve ilgili mahalle veya köy muhtarı yer alır.

Arazilere ilişkin asgarî ölçüde birim değerleri tespit edilirken oluşturulan takdir komisyonunda, başkan sıfatı ile vali, defterdar, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ve il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üye yer alır.

Bunu dışında büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarını incelemek üzere bir de merkez komisyonları kurulmaktadır.

Bu merkez komisyonlarında, komisyona başkanlık görevi ile vali, veya valinin kendisi yerine başkanlık etmek üzere vekâlet vereceği bir memur, Defterdar veya vekâlet vereceği memur, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek Tapu Sicil Müdürü ile Ticaret Odası, Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından görevlendirilecek birer üye yer almaktadır.

Takdir komisyonları daimî de olabilir geçici de olabilir. Daimi komisyon bulunmayan yerlerde takdir işleri geçici komisyonlar tarafından yürütülür.

Takdir komisyonlarının çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Binaların vergi değeri ise, bina metre kare normal inşaat maliyet bedelleri ile binaların dıştan dışa yüz ölçümleri çarpılarak, bulunan rakamın üzerine binada bulunan eklentilere göre bazı eklemeler ve binanın yıpranma durumuna çıkarmalar yapılarak arsa veya arazilerin metre kare birim değerlerinden yola çıkılarak bulunan arsa veya arsa payları eklenmek suretiyle bulunmaktadır.

Binaların vergi değerlerinin hesaplanabilmesi için ise öncelikle bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bina metre kare normal inşaat maliyet bedelleri ise her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilerek Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde bir cetvel halinde ilan edilmektedir.

Bir binanın vergi değeri hesaplanırken öncelikle bina metre kare normal inşaat maliyet bedelleri cetvelinden binanın yapısına uyan ortalama maliyet seçilir. Bulunan bina metre kare normal inşaat maliyet bedeli ile binanın dıştan dışa yüz ölçümü çarpılır. Çarpılması neticesinden ulaşılan sonuca binada bulunması halinde asansör, kalorifer veya klima tesisatı için ilave değer eklenir. Bu ilave değer bina metre kare normal inşaat maliyet bedeli ile binanın dıştan dışa yüz ölçümünün çarpılması ile ulaşılan rakamda asansör için yüzde altı oranında, kalorifer veya klima için ise %8 oranında artırıma gidilerek elde edilmektedir. Bu şekilde bulunan son değerden de hesaplanan yıpranma payı düşülmektedir. Yıpranma payı ise binanın cinsine ve kullanım ömrüne göre hesaplanmaktadır. Son olarak asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerine göre tespit edilen arsa veya arsa payı eklenerek taşınmaz değerine ulaşılmaktadır(Şenyüz, 2005: 331).

Bazı durumlarda vergi değerinin değişikliğe uğradığı kabul edilmektedir. Vergi değerinde değişiklik yaratan durumlar Emlak Vergisi Kanununda sayılmıştır.

Bir binaya ilave yapılması veya kalorifer tesisatı eklenmesi yeni bir inşaat niteliği kazandırması nedeniyle emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Binan yıkılması, yanması, başkaca sebeplerle kısmen ya da tamamen harap olması, varsa asansörün kaldırılması, kalorifer tesisatının kısmen ya da tamamen kaldırılması da emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Bir binanın kullanılış arzının tamamen ya da kısmen değiştirilmesi de emlak vergisi değerini değiştirmektedir. Buna konut mahiyetinde kullanılarak ikamet edilen bir binanın bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat faaliyetlerine tahsis edilmesi örnek verilebilir.

Şunu da belirtmek gerekir ki Emlak Vergisi Kanunu gereğince bir apartmanın her bir dairesi bir bina sayılmaktadır ve binanın vergi değerini değiştiren sebep yalnızca kullanılış mahiyeti tamamen ya da kısmen değiştirilen daire için anlam ifade etmektedir.

Bir arazinin fidanlandırılması, bağ haline getirilmesi, ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi, tarıma elverişli hale getirilmesi de arazinin durum ve vaziyetinde değişikliğe neden olacağından emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Bir arazinin tarla durumuna gelmesi veyahut getirilmesi ile üzerinde tarım yapılabilen bir arazinin tabii bir afet veya başka nedenlerle tarıma elverişsiz hale gelmesi de emlak vergisi değerini değiştiren nedenler arasındadır.

Bir binanın tamamlayıcısı durumunda olan arazinin bu tamamlayıcılık halinden çıkması veyahut bir arazi ve arsanın bir bina tamamlayıcısı durumuna gelmesi yine emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Bir binanın veya arazinin mükellefinin değişmesi, bir arazinin bölünmesi, parsellere ayrılması yani ifraz edilmesi de emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Devlet ya da tüzel kişilerin kamu yararı için bireylerin özel mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallarını tamamen ya da kısmen bedelini de ödemek suretiyle kendi mülkiyetlerine geçirmesine istimlak veya kamulaştırma denilmektedir. Arazilerin bir kısmının istimlak edilmesi yani kamulaştırılması da ifraz hükmündedir.

Birbirine bitişik durumda olan birden fazla parselin birleştirilerek yani tevhid edilerek tek bir arazi ve arsa elde edilmesi de birden fazla hisseli olan binada tüm

hisselerin birleştirilmesi de getirilmesi veya müteaddit hisselerle ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi de emlak vergisi değerini değiştirmektedir.

Hangi sebeple olursa olsun bir köyün, kasabanın veyahut şehrin genelinde sürekli olarak bina ve arazi değerleri artmakta ya da azalmakta ise ve bu artış ve azalışlar bina veya arazilerin değerlerinin % 25'ini aşmakta ise bu durum da emlak vergisi değerini değiştirmektedir (Edizdoğan, 2003: 277).

Son olarak asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerlerine ve bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı ilgililerce başvurulabilecek itiraz yollarından bahsetmekte yarar bulunmaktadır. Bu itiraz yolları 4751 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelere göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerine karşı, bu bedellerin Resmi Gazete'de yayımlanmasını izleyen 15 gün içerisinde Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği tarafından Danıştay'da dava açılması mümkündür. İlgililerin bireysel olarak dava hakları bulunmamaktadır.

Bu düzenlemelere göre arsa ve arazi metrekare birim değerlerine karşı ise, takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odaları, ziraat odaları ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyeler tarafından 15 gün içerisinde vergi mahkemelerinde dava açılması mümkündür. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı ise yine 15 gün içerisinde Danıştay'da dava açılması mümkündür (Tarin, 2013: 56).

2.1.11. Emlak Vergisinde Matrah, Oran ve İndirimli Bina Vergisi Oranı (sıfır)

Uygulaması

Bina vergisinin matrahını, binanın Emlak Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda belirlenen vergi değeri oluşturur.

Arsa ve araziler için emlak vergisi hesaplanırken önce takdir komisyonlarınca belirlenen asgari ölçüde ilgili arsa veya arazinin metre kare birim değeri ile yüz ölçümü çarpılarak o arasa veya arazinin o yıla dair vergi değeri hesaplanmaktadır. Bu şekilde emlak vergisi matrahı da tespit edilmektedir. Emlak vergisi matrahının üzerine 1319 sayılı emlak vergisi Kanunu'nun 18. maddesi gereğince vergi oranları uygulanarak emlak vergisine ulaşılmaktadır. Bu oranlar arazilerde binde bir, arsalarda binde üçtür, meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları içinde ve mücavir alanlar içinde iki kat uygulanır.

Yani Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları içinde ve mücavir alanlar içinde meskenler için binde iki, diğer binalarda için binde dört vergi oranı uygulanmaktadır.

Emlak vergisinde geçerli olan bu oranların tümünün yarısına kadar indirilmesi veya üç katına kadar artırılması mümkündür. Bu yetki Cumhurbaşkanına aittir.

Fakat emlak vergisi oranlarında bu oranların dışına çıkılmasına imkân tanıyan bazı uygulamalar da mevcut bulunmaktadır. Bunlardan belki de en bilineni Emlak Vergisi Kanunun 8. maddesi gereğince uygulanan indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasıdır.

Binanın kullanılış amacı, binanın büyüklüğü, mükellefinin sahip olduğu bina sayısı ve bazı özel durumları göz önüne alınarak bir nevi muafiyet niteliği taşıyan bir uygulamadır indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulaması.

Bu uygulama ile hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler emlak vergisi ödememektedirler. Bunun şartı ise hiçbir geliri olmadığını belgeleyen bir mükellefin Türkiye sınırları içinde tek meskeni olması, bu meskenin de brüt alanının 200 m²'yi

geçmemesi. İntifa hakkına sahip olunması halinde de mesken sahibi olarak değerlendirilmektedir.

Buna göre birden fazla meskene sahip olanlar indirim uygulamasından yararlanamamakta, birden fazla meskende hisseye sahip olanlar da indirim uygulamasından faydalanamayacaklardır. Buna ilişkin detaylı açıklamalara 38 SeriNo.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Nitekim Emlak Vergisi Kanununda emlak vergisinin mükellefinin binanın maliki olacağı fakat intifa hakkı sahibi var ise mükellefin bu durumda intifa hakkı sahibi kim ise onun olacağı, her ikisi de yok ise binaya malik gibi tasarruf edenlerin mükellef olacağı hüküm altına alınmıştır (Kızılot, 2003: 67).

Bu uygulama sadece meskenler için uygulanmaktadır. Ayrıca uygulamalardan yararlanabilmek için bu meskenlerde mükelleflerin bizzat oturması şart değildir.

Hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerden kendisine bakmakla mükellef bir kimsesi olan ve on sekiz yaşından küçük olanlar uygulamanın dışında bırakılmışlardır.

Bu uygulamadan yalnızca gelirleri olmadığını belgeleyenler değil bunu dışında, özellikle kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan başka geliri bulunmayanlar, gaziler, engelliler ve de şehitlerin dul ve yetimleri yararlanmaktadır.

Uygulamadan yararlanmak için gerekli şartların taşıyanların bu şartlardan herhangi birini kaybetmesi halinde bu durumu bildirilmesi zorunludur.

Mesken sahibi olmayıp yalnızca tek bir mesken üzerinde sahibi olanlar da hisselerine ait kısım için bu uygulamadan yararlanabilmektedir.

Ancak özel zamanlarda dinlenmek amacıyla sahip olunan ve kullanılan meskenlerde bu uygulamadan yararlanılamaz.

Kanunda özellikle sayılan bu mükelleflerin tek meskene sahip olması bu meskenin de brüt alanın 200 metrekareyi geçmemesi muafiyetten yararlanmaları için kafi olmamaktadır. Bu mükelleflerin aynı zamanda varsa işyeri, arsa veya arazileri, bu işyeri, arsa veya arazilerden de gelir elde etmiyor olmaları gerekmektedir. Bu taşınmazlar üzerinden bir gelir elde edilmiyor ise sadece sahip olunması uygulamadan yararlanılmasına engel değildir.

Engelli mükelleflerin herhangi bir gelirinin olup olmadığı, gelir getiren işyeri, arsa veya arazi sahibi olmadığı bu uygulamadan yararlanmaları için bir önem taşımamaktadır. Bu engelli mükelleflerin engel derecelerinin azlığı ya da çokluğu da uygulamadan yararlanmalarında tesirsizdir. Bu mükelleflerden engelli kimlik kartı veya süreklilik arz eden engelleri olanlar, ilgili belediyenin uygulamadan yararlandırılmak hususunda gerekli işlemleri yapabilmesi için başvuru sırasında ibraz etmek zorunda oldukları sağlık kurulu raporlarını her yıl yeniden vermek zorunda değiller.

Ayrıca bunun yanı sıra, arsanın veya arsa payının vergisinden az olmayacağı da hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu vergi değeri yüksek olan arsalarla derme çatma evler yapılarak arsa için ödenecek verginin düşürülmesini engellemek için böyle bir hükme yer verilmiştir (Arslan, 2001: 200).

Bu uygulamadan nasıl yararlanılacağı hususunda 38, 44, 47 ve 57 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Emlak Vergisi Kanunun 8. maddesinde hüküm ve açıklamalara yer verilmiştir.

Bu tebliğlerde indirimli bina vergisi oranı uygulamasından yararlanmak için belediyeye başvururken gereken ispat edici belgeler sayılmış ve başvuru formları eklerinde sunulmuştur.

2.1.12. Emlak Vergisi Uygulamasının Diğer Bir Servet Vergisi Olan Veraset ve İntikal Vergisi ile İlişkisi

Belli bir dönemde sahip olunan ve ekonomik bir değeri olan her şeye servetin unsuru denilebilmektedir. İster gerçek ister tüzel kişi olunsun herkesin sahip olduğu iktisadi değerler vergilendirilmektedir. Birçok ülkede de servet üzerinden alınan vergilerin ortak özelliği kişilerin ekonomik faaliyetleri üzerinden değil de kişilerin elde ettikleri ve ekonomik değeri olan varlıkları üzerinden alınıyor olmasıdır. Yani servet vergilerinde asıl olan adından da anlaşılacağı servetin ta kendisidir. Şunu da açıklamak gerekir ki bahsi geçen ekonomik değerler ya da bir diğer ifade ile iktisadi değerler genellikle üçlü sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Sahip olunan işletmenin öz kaynakları ticari servet kapsamına girmektedir. Sahip olunan arsalar, araziler ve binalar özetle taşınmaz nitelikli mallar gayrimenkul nitelikli servet kapsamına girmektedir. Bu iki grubun kapsadığı değerler dışında olup da sahip olunan maddi ve maddi olmayan mallar da bireysel nitelikli servet kapsamına girmektedir. Örnek olarak taşıtlar, mücevherler, haklar, hisse senetleri ve nakit paralar sayılabilir. Özetle servet üzerinden vergi alınması servet niteliği taşıyan her türlü taşınır ve taşınmaz malın bir kısmı veya tamamı dikkate alınarak vergilendirilmesidir (Batirel, 2007: 144).

Türkiye’de servet vergileri Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Emlak Vergisi olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

Emlak vergisinin yanı sıra Veraset Ve İntikal Vergisinde de vergi matrahının doğru tespiti için taşınmaz değerlemesinin önem arz ettiği göz önünde bulundurularak, bu servet vergisine de değinilecektir.

Ülkemizde veraset ve intikal vergisinin mevzusu, beyanname verme usulü, mükellefi, matrahı ve ilk tarhiyatı gibi hususlar 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda hüküm altına alınarak açıklığa kavuşturulmuştur.

Aynı Kanunda Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan tüm şahısların sahip olduğu malların ve Türkiye sınırlarında bulunan malların veraset yolu ile veya herhangi bir yolla karşılıksız olarak bir kimseden bir başka kimseye geçmesinin Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna gireceği, bu verginin mükellefinin ise veraset yoluyla veya karşılıksız olarak kendisine mal geçmiş kişiler olduğu, bu malların kendilerine geçebilmesi yani intikal edebilmesi için ise bu kanunda belirtilen bazı işlemlerin yerine getirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Aksi halde kendisine veraseten veya karşılıksız kanunda geçen iadesi ile ivazsız intikal yoluyla mal intikali gerçekleşecek olan kimse o malın maliki sayılmayacaktır.

Kanunda verasetin kapsamını miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarruflar, vasiyet ve miras oluşturmaktadır. Karşılıksız mal geçişinin yani ivazsız intikalın ise bağışı bir diğer adı ile hibeyi ve herhangi bir şekilde gerçekleştirilen ivazsız kazanımları kapsadığı belirtilmiştir (Hacıköylü, 2009: 101).

Veraset ve intikal vergisinde verginin hesaplanabilmesi için tabi olarak öncelikle verginin matrahının belirlenmesine ihtiyaç vardır. Verginin matrahının tespiti için ise intikali söz konusu olan ve ekonomik bir değeri olan malların değerinin bilinmesi gerekmektedir. Veraset ve intikal vergisinde bu değer bilinebilmesi için değerlendirilmesi esastır. Bu değerlendirme iki aşamada gerçekleştirilmektedir. İlk aşaması mükellef tarafından ikinci aşaması ise idare tarafından gerçekleştirilmektedir. İlk aşamayı mükelleflerin verecekleri beyannameler belirlemektedir.

Şöyle ki mükellefler vermek zorunda oldukları veraset ve intikal vergisi beyannamesinde kendilerine intikali Veraset ve İntikal Vergisinin konusuna giren malları Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun verginin matrahı ve ilk tarhiyat başlıklı 10.maddesinde belirtilen değerlendirme ölçülerinden yararlanmak suretiyle beyan ederek ilk tarhiyatta dikkate alınacak değerleri beyan etmiş olur. Veraset ve İntikal Kanunu'nda değerlendirme ölçüsü belirtilmeyen mallar için ise Vergi Usul Kanunu'nun 3.bölümünde yer alan servetlerin değerlemesine ilişkin esaslar dikkate alınır ve bu doğrultuda değerlemesi yapılan mallar yine beyannamede gösterilir.

Vergi idareleri ise intikal eden mallar için beyan edilen söz konusu değerler üzerinden beyanname verilme tarihini takip eden on beş günlük süre dahilinde tarhiyat yapar.

Bu şekilde verginin ilk tarhiyatı aşaması tamamlanmış olur. Malların intikali gerçekleştikten sonra bir kez de Vergi Usul Kanunu'na göre değerlendirme yapılır ve arada bir vergi tutarı farkı oluşması halinde ikmalen tarhiyat yapılır.

Yani mükelleflerce beyannameye dâhil edilen servet unsurları, vergi idaresince ikinci bir değerlemeye tabi tutulmaktadır. İlk aşamada Veraset ve İntikal Kanunu'nda yer alan ikinci aşamada Vergi Usul Kanunu'nda yer alan değerlendirme ölçüleri dikkate alınarak tarhiyat yapılmaktadır (Hacıköylü, 2009: 103).

Vergi Usul Kanunu'nda taşınmaz mal niteliğinde olan bina ve arazinin vergi değerinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29.maddesi doğrultusunda tespit edilen değer olduğu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ise taşınmazlar bir ticari işletmeye dâhil olsa da olmasa da değerlendirirken emlak vergisine esas olan değer esas alınacağı belirtilmiştir.

Veraset ve intikal vergisinin konusuna giren ve intikal eden taşınmazlar için beyannamede gösterilen değerleri ile emlak vergisine esas olan değeri karşılaştırılır. Emlak vergisine esas olan değer için taşınmazın intikal ettiği yıl değeri taban alınır.

Taşınmazın emlak vergisine esas olan değer ile beyannamede gösterilen değerler karşılaştırıldığında beyannamedeki değerler daha yüksek bir rakamı temsil ediyorsa veraset ve intikal vergisinin tarhında bu rakam dikkate alınır. Şayet taşınmazın emlak vergisine esas olan değeri daha yüksek bir rakamı temsil ediyorsa bu kez bu rakam dikkate alınır. Bu hususta daha detaylı açıklamalara 22 SeriNo.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Bu anlamda emlak vergisine esas taşınmaz değeri hususu İki de servet vergisi olan Veraset ve İntikal Vergisi ile emlak vergisinin arasında vergi matrahı bağlamında ciddi bir ilişki kurmaktadır.

Emlak vergisine esas taşınmaz değerinin doğru hesap edilmesi yalnızca emlak vergisi tutarlarını değil dolaylı olarak Veraset ve İntikal Vergisi tutarlarını da yakından etkilemektedir.

Vergi hukukunun kaynakları normlar hiyerarşisindeki önem derecesine göre emlak vergisi bakımından ele alınarak incelenecektir. Emlak vergisi bakımından en önemli kaynak anayasadır. Anayasa çerçevesinde uluslararası sözleşmeler, kanunlar ve kanun hükmünde kararnameler diğer önemli kaynaklardır(Can, Bülbül ve Dağışan, 2012: 19).

Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunla düzenlenmesi mecburidir.

Kanunilik ilkesi de beraberinde kıyas yasağını getirmektedir. Böylelikle bir vergi kanununda belli bir duruma özel konulmuş bir kaide, benzer bir durum içinde kıyasen uygulanamamaktadır. Bu şekilde yetkisi olmayan organların yeni vergiler

koyabilmesinin ve vergi yükünün dağılımında değişiklik yaratmasının önüne geçilerek olası bir fonksiyon gaspı engellenmektedir (Üyümez, 2012: 5).

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde belirlemeler kanun koyucu tarafından yükümlülerin mali güçleri göz önünde bulundurmak suretiyle yapılmaktadır.

Bu sayede söz konusu yükümlülükler mükelleflerinin mali güçlerine göre alınmaktadır.

Mali güçten tam olarak ne anlaşılması gerektiği anayasada tam bir açılım ile gösterilmese de sayı olarak gösterilebilen bir değer alanı işaret edilmektedir. Mali güç görecelidir. Kişiden kişiye kurumdan kuruma zamandan zamana değişiklik arz edebilen bir kavramdır. Mali güç ile gücün sahibi bu değişken gücün ölçüt alınabilmesi bağlamında birbirine bağlı olduğu için, vergilendirmede bir ölçüt niteliği taşıyan mali gücün öznel bir kavram olduğu söylenilebilir (Budak, 2006: 11).

2.2. Türkiye Dışında Bazı Ülkelerin Emlak Vergisi Uygulamalarından Örnekler

Emlak vergisi, gerçek ya da tüzel kişi olması farketmeksizin neredeyse bütün ülkelerde binalar, arsalar ve araziler üzerinden toplanan bir servet vergisidir. Özel nitelikli objektif bir vergidir (Turhan, 1989: 191).

Emlak vergisinin hesaplanmasında arsaların, arazilerin ve binaların kira getirileri veya servet değerleri önem arz eder. Bu şekilde emlak vergisi vergi mükellefinin şahsi durumundan bağımsız olarak, tamamen emlak vergisine konu taşınmaz ile ilişkili olarak hesaplandığından objektif bir vergi özelliği kazanmaktadır.

Emlak vergisinin uygulanması ise ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde emlak servetin bir unsuru sayılıp tüm servet ile iç içe vergilendirilmekte iken, bazı ülkelerde ise emlak vergisi ismi altında arazi ve bina vergileri olarak ikili ayırım ile vergilendirilmektedir. İlk bahsettiğimiz uygulama genel servet vergilerine ikinci bahsettiğimiz uygulama ise özel servet vergilerine örnek teşkil etmektedir. Emlakların genel servet vergisi olarak değerlendirilip servetin bir unsuru olarak vergilendirildiği ülkelere ABD ve İsveç örnek verilebilir. Yine bazı ülkelerde emlak vergisi yalnızca bina üzerinden ya da yalnızca arazi üzerinden ya da her ikisi üzerinden alınabilmektedir (Hacıköylü, 2009: 16). Türkiye'de ise emlak vergisi genel değil özel bir servet vergisi niteliği taşımaktadır.

Ülkemizdeki uygulamaların daha iyi kavranması amacıyla bazı ülkelerin emlak vergisi uygulamaları ile ülkemiz emlak vergisi uygulamaları karşılaştırılmasında yarar bulunmaktadır. Bu nedenle İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'nın yerel yönetim sistemleri de dikkate alınarak emlak vergisi uygulamalarına değinilecektir.

2.2.1. İngiltere’de Emlak Vergisi Uygulaması

Gelişmesi 12. Yüzyılı bulan ve üniter bir idari yapıya sahip olan İngiltere’de yine bu yüzyılda gerçekleştirilen düzenlemeler ile idari birimleri üçe ayrılmıştır. Büyükten küçüğe sıralandığında bu birimler şöyledir; country (bölge), borough (şehir) ve parish (köy) (Mutluer ve Öner, 2009: 61).

İngiltere’de 1986 yılına gelindiğinde ise çıkan bir kanun ile 70’li yıllarda büyükşehirlerde bilhassa Londra’da oluşmuş bulunan yerel yönetim yapılarına son verilmiştir. Dahası yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi daraltılarak bazı yerel yönetimlerde bağlı bulundukları vergilendirme yetkisinde üst sınır koyma yetkisi sağlanmıştır (Kalabalık, 2005: 43).

Ancak İngiltere’de yeni kamu yönetimi ve yeni kamu işletmeciliği yaklaşımının da tesiri ile hakim olan merkeziyetçiliğin yanı sıra yerel yönetimlere yetki devrine gidilmesi suretiyle yerelleşme çabalarına da girişildiği gözlemlenmektedir (Usta, Akman ve Kocaoğlu, 2017: 77).

1993 yılında İngiltere hükümeti emlaklar üzerinden “CouncilTax” olarak bilinen bir vergi almıştır. Bu vergi konutların değeri üzerinden hesap edilerek alınan bir belediye vergisidir. Bu noktada şunu da belirtmek gerekir ki İngiltere’de o dönem emlak vergisinin mükellefi tayin edilirken taşınmazın sahibi ya da taşınmazda kiracı olmak noktasında bir ayrıma gidilmemiştir (Mutluer ve Öner, 2009: 62). Bu da göstermektedir ki İngiltere’de kişisel özellikler gösteren bir belediye vergisi uygulanmaktadır.

CouncilTax olarak bilinen ve meskenlerden alınan emlak vergileri yerel idarelerce düzenlenirken; mesken olmayıp da işyeri gibi ticari amaçlarla kullanılan taşınmazlardan alınan emlak vergileri ise merkezi idarelerce düzenlenir (Bird, 2004: 81).

Bir konutta ikamet eden kimse yoksa belediye vergisinin %50'sinin, bir kişi ikamet ediyorsa %75'ini, İki ya da daha fazla kişi ikamet ediyorsa tamamının tahsil edilmesi gerekmektedir.

Bunun yanı sıra talebeler ile zihinsel engeli ileri derecede olan zihinsel engelliler, vergi mükellefiyeti bağlamında “kişi” olarak değerlendirilmemektedirler (Bird, 2004: 83).

İngiltere’de yerel yönetimler tarafından toplanan bu belediye vergisi dışında başkaca emlak vergisi toplanmamaktadır

Emlak vergisi uygulanırken beş senede bir hesaplanan ortalama maliyet tutarları esas alınır. Arada geçen seneler için ise vergi tutarı enflasyon göz önünde bulundurularak ayarlanmaktadır (Bird, 2004: 85).

Belediyeler tarafından, yerel hizmetleri karşılayabilmek adına toplanan emlak vergisi niteliğindeki bu belediye vergisinin uygulanmasında taşınmaz değerlendirme sistemi kullanılmaktadır. Bu sistem hem kamu ve hem özel değerlendirme örgütlerince işletilmektedir. Öncelikle vergiye esas olacak değerlendirme çalışmasını yapmak üzere Kamu Değerleme Kurumu kurulmuş ve örgütün tüm yerleşim alanlarında taşra birimleri kurulmuştur. Kamu kurumlarının değerlendirme noktasında ihtiyaç gereksinim duyduğu vergilendirme, kamulaştırma, özelleştirme ve benzeri konularda değerlendirme çalışmasını bu örgütler yapmaktadır. özel kesim ile para ve bankacılık sisteminin gereksinim duyduğu taşınmazlara ilişkin değerlendirme işlemlerini lisans sahibi değerlendirme uzmanları yapmaktadır (Köktürk, 2011: 1106).

Kamu Değerleme Kurumu’nda faaliyet gösterecek olan uzmanlar, sertifika sahibi olmak ve bu kuruluşun düzenlediği değerlendirme kurallarına uymak zorundadır (Köktürk, 2011: 1106).

Tablo 1. 2019/2020 Yılları İçin Essex Belediye Emlak Vergisi Tutarları

Grup Aralıkları	Değer Aralıkları	Tutar
A	40,000£ kadar	846,96 £
B	40,000£ üzerinde ve £52,000£'e kadar	988.12 £
C	52,000£ üzerinde ve 68,000£'e kadar	1,129.28 £
D	68,000£ üzerinde ve 88,000£'e kadar	1,270.44 £
E	88,000£ üzerinde ve £120,000£'e kadar	1,552.76 £
F	120,000£ üzerinde ve 160,000£'e kadar	1,835.08 £
G	160,000£ üzerinde ve 320,000£'e kadar	2,117.40 £
H	320,000£ üzerinde	2,540.88 £

Kaynak: Calculating Council Tax, <https://www.essex.gov.uk/spending-and-council-tax>, (Erişim Tarihi 20.08.2019).

Taşınmazlar için belirlenen değer aralıkları, 1 Nisan 1991 yılından beri uygulanan sekiz değer gruplarından birisine tabi tutularak vergilendirilmektedir.

Mükellefler için, en yüksek değer aralığına denk gelen taşınmaz değeri, en fazla vergi tutarı ile karşı karşıya kalmaktadır. Ayrıca, Birleşik Krallıkta bünyesindeki devletlerin her biri farklı değer aralıkları uygulayabilmektedir (www.essex.gov.uk, 2014).

Her bir belediye için ayrı ayrı belirlenen değer aralıkları ve vergi tutarları bulunmaktadır. Bu değer aralıklarının belirleyicisi ise taşınmazların değerleridir. A,B, C, D, E, F, G ve H olmak üzere 8 değer aralığı bulunmaktadır(www.essex.gov.uk, 2014).

Bu tablo göz önüne alındığında A grubu ve H grubu değer aralığına denk gelen taşınmazların vergi tutarları arasında neredeyse üç kata kadar fark bulunmaktadır (www.essex.gov.uk, 2014).

İngiltere’de gayrimenkullerin ayrıldığı değer aralıkları ve özel olarak belirlenmiş bu vergi tutarları yerel yönetimlerin özel yetkilileri tarafından belirlenmektedir. Belirlenen bu vergiler belediyeler tarafından tahsil edildiğinde yerel yönetimlerin sağladığı kamu hizmetlerini finanse etmek için kullanılmaktadır. Bu noktada merkezi hükümet yerel yönetimlerin vergilendirdiği mükellefleri korumak maksadıyla bir takım sınırlamalar getirmiştir. Şöyle ki D grubunu vergi grupları içerisinde ortalama kabul etmiş ve gruplar arasında D grubu baz alınarak bir takım oranlamalar getirilmiştir. Örneğin A grubundaki bir taşınmaz vergilendirilirken, D grubundaki bir taşınmazın üçte ikisi nispetinde vergilendirilmektedir. Buna D grubundaki bir taşınmazın H grubundaki bir taşınmazın yarısı kadar vergilendirilmesi de örnek verilebilir.

Tablo 2. İngiltere’de Belediye Vergisi İçin Uygulanan Değer Aralıkları

Aralıklar	“D” Aralığı Temelinde Vergi Oranları	1 Nisan 1991 Yılına Göre Emlak Değerleri	Aralıklara Göre Konutların Dağılımı
A	2/3	40,000£ kadar	24.8
B	7/9	40,000£ üzerinde ve £52,000£’e kadar	19.6
C	8/9	52,000£ üzerinde ve 68,000£’e kadar	21.8
D	1	68,000£ üzerinde ve 88,000£’e kadar	15.3
E	1 2/9	88,000£ üzerinde ve £120,000£’e kadar	9.4
F	1 4/9	120,000£ üzerinde ve 160,000£’e kadar	5.0
G	1 2/3	160,000£ üzerinde ve 320,000£’e kadar	3.5
H	2	320,000£ üzerinde	0.6

Kaynak: Ministry of Housing Communities and Local Government, “Local Authority Council Tax Base: England 2017”, 2018, <https://www.gov.uk/government/statistics/council-taxbase-2017-in-england>, s. 11, (08.02.2018).

Verginin ödeme zamanı yerel yönetimler tarafından ayrı ayrı belirlenir. En sık rastlanan ödeme şekli ödenecek tutarın eşit taksitler halinde on aya dağıtılmasıdır. Mükelleflerin talepte bulunması halinde bu taksitlerin on iki ay olarak düzenlenmesi de mümkündür (www.gov.uk/council-tax/paying-the-bill, 2013).

Emlak vergisinden elde edilen gelirleri bağlamında incelendiğinde İngiltere'nin OECD ülkeleri arasında başı çektiğini söyleyebiliriz (www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/101/cst01/govt52a-eng.htm, 2014)

2.2.2. ABD'de Emlak Vergisi Uygulaması

ABD'nin idari yapısı itibarıyla federal bir devlettir. Bu federal devletin yapısı 50 federe eyaleti, bu eyaletlere bağlı bulunan yerel idari bölgeleri ve bir başkenti kapsamaktadır (Maliene, Cibulskiene ve Gurskiene, 2005: 18).

Emlak vergisi ABD'de yerel yönetimlerin en mühim gelir kaynakları arasındadır. Emlak vergisi için kanun çıkarma yetkisi eyaletlerde, çıkan bu kanunları uygulamak yükümlülüğü ise Yerel idarelerdedir.¹⁹⁶ Emlak vergisi ABD çapında neredeyse 86 bin adet yerel idare tarafından uygulanmaktadır (Nas, 2011: 35).

ABD'de uygulanan emlak vergisinin konusunu arsalar, araziler ve binalar oluşturmakla birlikte bu taşınmazlar için uygulanacak olan vergi oranı ve vergi matrahı eyaletten eyalete değişiklik göstermektedir. Bina ve arazi vergilerinin mükellefleri bu taşınmazların malikleridir.

Taşınmazların değerlendirilmesinden sorumlu tutulan eyaletlere emlak vergisi uygulamasında değişik düzenlemeler yapma olanağını tanırsa da, Federal devlet kanuni sınırlamalar da getirmiştir. Yani emlak vergisinin yönetimi ve bu vergiden elde edilen gelirler belli başlı sınırlar içerisinde eyaletlere bırakılmıştır (Maliene, Cibulskiene ve Gurskiene, 2005: 18).

Eyalet kanunlarına göre taşınmazların değerini belirleyen faktör bu taşınmazların piyasa değeridir. Piyasa değerleri ise eyaletler arasında farklılıklar

barındırmakla birlikte ortalama bir ila beş yıl arasında belirlenmektedir (Maliene, Cibulskiene ve Gurskiene, 2005: 18).

ABD’de kamulaştırma ve satış gibi maksatlarla gerçekleştirilen işlemlerde taşınmazların değerlemesi kamu kurumlarınca yapılmaktadır. Para ile bankacılık sistemlerine ilişkin olarak gerçekleştirilen taşınmaz değerlemesi ise lisans değerlendirme uzmanlarınca yapılmaktadır (Köktürk, 2011: 1106).

Gelir İdaresi (IRS) bünyesinde çalışan Değerleme Komitesi arsa, arazi ve binaların değerlerini tespit etmekte ve söz konusu taşınmazların sahipleri komitenin tespit ettiği bu değerler doğrultusunda vergilendirilmektedir (Köktürk, 2011: 1106).

Taşınmazların değerlendirilmesi için çeşitli değerlendirme standartları bulunmaktadır. Bunlar devralma değeri, gerçek piyasa değeri ve maliyet değeri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Lincoln Arazi Politikası Enstitüsü ve George Washington Kamu Politikası Enstitüsünün internet ortamında sunduğu “Significant Features of the Property Tax” başlıklı veri tabanında eyaletlerin en sık tercih ettiği değerlendirme standardı ise gerçek piyasa değeri olduğu belirtilmektedir (www.lincolninst.edu, 2013).

Tahsil edilecek emlak vergisi miktarı taşınmazların vergi değerleri ile vergi oranlarının çarpılması suretiyle hesap edilir. Vergi oranı genelde taşınmaz değerinin her 1.000 dolarında bir ya da her 100 dolarına bir uygulanır. Vergi oranının ifade edilmesinde ise para oranı olarak Türkçeleştirebileceğimiz millage tabiri kullanılır.

Millage oranları yüzdesel olarak değil, bir sentin onda biri şeklinde ifade edilmektedir. Şöyle ki 10 millik bir millage oranı 1000 dolarda 10 dolara isabet etmektedir (www.thebalance.com, 2014).

Yani bir taşınmazın değerinin 250.000 dolar olduğu ve o vergi bölgesindeki emlak vergisi oranının olarak 5 mills olarak belirlendiği varsayıldığında, ödenecek emlak vergisi tutarı şu şekilde hesaplanır.

$$\text{Vergi Oranı}=0.003 \text{ (3 mills = 3 x 1/1000)}$$

$$\text{Vergi Oranı x Taşınmaz Değeri}=\text{Ödenecek Olan Vergi}$$

$$0.003 \times 250,000 = 750 \text{ dolar}$$

Kısaca emlak vergisi hesaplanırken millage oranı ile taşınmazların vergilendirilebilir değerleri çarpılır(www.thebalance.com, 2014).

Bu vergi yerel idarelere ayda, yılda veya üç ayda bir gibi sıklıklarda ödenebilmektedir (<http://taxes.about.com>, 2013).

2.2.3. Fransa’da Emlak Vergisi Uygulaması

Üniter bir devlet yapısına sahip olan Fransa’da bilhassa 1980’li yıllarda yapılan reformlar sayesinde yerel yönetimler güçlendirilmiştir. Ki ülkede son zamanlarda merkezi yönetimin gücünün azaltılması yerel yönetimlerin gücünün ise artırılmasını savunan bir siyasi görüş olan âdem-i merkeziyetçiliğin benimsenmesi yönünde reformlar yapıldığı bilinmektedir (Sezer, 2008: 249).

Fransa’da gelirleri yerel yönetimlere ayrılan vergilerin belirlemeye yerel yönetimler yetkilidir. Diğer vergi nispetlerini belirlemeye merkezi yönetim yetkili olmakla birlikte bu vergilerin nispetlerinin uygulanmasına yerel yönetimler yetkilidir. Merkezi yönetimin tahsil etme yetkisinde bulunan vergilerden elde edilen hasılat ise yerel yönetimler arasında paylaştırılmaktadır (Mutluer ve Öner, 2009: 71).

Yerel vergiler Fransa’da dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki kısma ayrılmaktadır. Fransa’da belediyeler ağırlıklı olarak dolaysız vergilerden mali gelir sağlamaktadır. Öyle ki dolaylı vergiler mali gelirlerinin sadece % 10’unu oluşturmaktadır. Topladığı dolaysız vergilerden dört tanesi vardır ki belediyelerin yüzde doksanlık vergi hasılatının başlı başına yüzde seksenini oluşturmaktadır. Bu vergiler oturma vergisi, arsalardan alınan emlak vergisi, meslek vergisi ve binalardan alınan emlak vergisidir (Tortop, 1996: 73).

Aslına bakılırsa emlak vergisi Fransa’da bulunan yerel yönetimlerin en başından beri en önemli gelir kaynağı olmuştur (Ulusoy ve Akdemir, 2014: 175).

Fransızcada Taxefoncière olarak bilinen emlak vergisinin mükellefi taşınmazın sahibidir. Fransa’da emlak vergisi her yıl ekim ayında ilgili taşınmazın kira değeri üzerinden hesap edilir. Ülkede bu vergi bağlamında bir takım istisna ve muafiyetler de düzenlenmiştir. İnşası yeni bitmiş binalar, dar gelirli mükellefler ve 65 yaşını aşmış mükellefler bunlardan bazılarıdır. Emlak vergisinin mükellefinin taşınmaz sahibi olduğunu belirtmiştik. Bu nedenledir ki bir taşınmaz kiralansa dahi emlak vergisini kiracısı değil taşınmazın sahibi ödemek durumundadır (Kalin, 2005: 252).

Fakat kiracılara emlak vergisi hususunda bir sorumluluk yüklenmemiş olmamakla birlikte, konut vergisi adı altında başkaca bir vergi yükümlülüğü getirilmiştir. Bu vergi taşınmazın kira değeri temel alınarak vergi dairelerince yapılan değerlendirmeler ile hesap edilmektedir. Ülke genelinde emlak vergisi için tek bir orandan bahsedilemez, nitekim çeşitli oranların uygulandığı bilinmektedir (www2.deloitte.com, 2017).

3. BÖLÜM: TÜRKİYE'DE EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Yerel yönetimlerin kendilerine yüklenmiş görev ve sorumlulukları düzenli ve sürdürülebilir bir şekilde yerine getirebilmesi, toplumun gerekli hizmetleri alabilmesi için yerel yönetimlerin mali kaynakları önemli bir rol oynamaktadır. Yerel yönetimlerde belediyelerin tahsil ettiği emlak vergisi bu yönetimlerin en önemli mali kaynaklarından biridir. Buna rağmen emlak vergisi uygulamasında vergilendirmenin ilk aşaması olan tarh aşaması başta olmak üzere bir takım sorunlar yaşanmaktadır.

Sonuç bölümünde bu sorunlar taşınmazların değerlemesinde mevzuat bütünlüğünün olmaması, emlak vergisine ilişkin takdir komisyon üyelerinin seçilmesi usulü, arsa ve binaların vergi değerine esas alınacak olan cadde ve sokak hususu, bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin tespitinde yaşanan sorunlar, emlak vergisinde görülen etkinlik sorunu, veri toplamada yaşanan sorunlar, tapu ve kadastro sisteminden kaynaklanan sorunlar, emlak vergisinde tanınan muafiyet ve istisnalar, emlak vergisi oranları, yeniden değerlendirme oranları, emlak vergisinde zamanaşımı ve emlak vergisinde taşınmaz değerlemesinin diğer servet vergilerine olan etkisi bağlamında açıklanmaya çalışılacaktır.

Belediyelere yüklenmiş olan hizmetlerin sağlıklı bir şekilde topluma sunulması ve sürdürülebilir bir kent oluşturulması için gerekli olan mali kaynakların en önemlilerinden biri olan emlak vergisinin toplanması ve değerlendirme sorununa yönelik olarak sürdürülen araştırmanın sonuçları; vergi sistemi ve emlak vergisi ile ilgili sonuçlar, emlak vergisinin toplanmasıyla ilgili sonuçlar, gayrimenkul değerlemesiyle ilgili sonuçlar, uygulanan sistemle ilgili sonuçlar olarak farklı başlıklarda ele alınmıştır.

3.1. Taşınmazların Değerlemesine İlişkin Mevzuat Bütünlüğünün Olmaması

Taşınmaz değerlemesi emlak vergisinin tarh edilebilmesi noktasında en önemli faktördür. Birçok kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ ve genelge ile kurumların taşınmaz değerlemesi hususunda yaşadığı sorunlara çözüm getirilmeye çalışılmıştır. Tüm bu mevzuat çalışmalarına genel olarak bakıldığında ise kanuni ve çerçeve nitelikte bir alt yapı çalışmasına gerek duyulmaktadır. Aksi halde sektörler taşınmaz değerlemesi uygulamalarında farklılıklar ile karşı karşıya kalmaktadır (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011:15).

Ülkemizde hali hazırda var olan kanuni düzenlemeler taşınmazların tam olarak değerini tespit etmenin gerisinde kalarak sayısal büyüklükleri tespit etmek noktasına odaklanmıştır. Taşınmaz değerlemesinde nitel unsurlar ile daha doğru bir sonuca ulaştırabilecekken ağırlıklı nicel unsurlara yoğunlaşılması belki de sağlıklı sonuçlar elde edilmesinin en temel nedenlerindendir. Taşınmaz değerlemesinde seçilen yöntem ve yürürlükte olan uygulamalarda birlik sağlanamadığı gibi bir standardizasyon eksikliğinin de varlığı söz konusudur. Bilhassa kamulaştırma, vergi, imar, özelleştirme, icra-iflas ve toplulaştırma gibi sahalarda birbirinden farklı yöntemlerin uygulandığı görülmektedir. Böylelikle kurumların birbirilerinin elde ettiği değerlemelerden yararlanmaları sıkıntı oluşturmaktadır (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011:10).

Buna örnek olarak Denizli’de bulunan bir konutu örnek olarak verebiliriz. Söz konusu konut için hem belediye hem de bir banka taşınmaz değerlemesi gerçekleştirmiştir. Sonuçlar ise oldukça farklılık göstermektedir. 2011 senesinde söz konusu konutun ipotek altına alınması hususu için banka adına değerlendirme yapan değerlendirme eksperleri 86.500 TL tutarında bir değer biçerken, aradan 3 sene gibi bir zaman zarfı geçtikten sonra aynı konuta 2014 senesinde belediye tarafından yapılan taşınmaz değerlemesinde 35.000 TL gibi bir

değer biçilmiştir. İki rakam arasında oldukça yüksek bir farkın olmasının, sistemin güvenilirliği açısından da belediyenin ulaştığı rakamın devlet vergi gelirlerine verdiği zarar açısından da tartışmaya açık olduğu aşikâr (Çiftçi, 2014: 155-156).

3.2.Emlak Vergisine İlişkin Takdir Komisyonu Üyelerinin Seçilmesi Usulü

Emlak vergisi uygulamasında yaşanan sıkıntılarda takdir komisyonlarında görev alan üyelerin de pay sahibi olduğu düşünülmektedir.

Bu sıkıntıların neler olduğunu anlamak adına takdir komisyonu üyelerini hatırlatmakta yarar görülmüştür.

İllerde kurulan takdir komisyonlarında başkan sıfatı ile defterdarlar veya defterdarların vekil tayin ederek başkan sıfatı ile komisyonda görevlendirdiği bir memur, ilgili vergi dairelerinden iki yetkili memur ve seçilmiş iki üye yer alır.

İlçelerde kurulan takdir komisyonlarında ise başkan sıfatı ile malmüdürleri (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ise ilgili vergi dairesi müdürleri) veya mal müdürleri ile vergi dairesi müdürlerinin vekil tayin ederek başkan sıfatı ile komisyonda görevlendirdiği iki yetkili memur ve seçilmiş iki üye yer alır.

Arsalara ilişkin asgarî ölçüde birim değerler tespit edilirken oluşturulan takdir komisyonunda, belediye başkanı veya vekil tayin ederek yerine başkanlık görevini üstlenecek bir memur, defterdarlık bulunan yerlerde defterdarın görevlendireceği iki memur, defterdarlık yerine vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tapu sicil müdürünün vekil tayin edeceği bir memur, ticaret odasının seçtiği bir üye, ilgili olduğu arsalara ilişkin organize sanayi bölgesini temsilen bir üye ve ilgili mahalle veya köy muhtarı yer alır.

Arazilere ilişkin asgarî ölçüde birim değerleri tespit edilirken oluşturulan takdir komisyonunda, başkan sıfatı ile vali, defterdarlık bulunan yerlerde defterdar, vergi dairesi

başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanı, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdürü ve il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üye yer alır (Can ve Bülbül, 2013: 878).

Bunu dışında büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarını incelemek üzere bir de merkez komisyonları kurulmaktadır.

Bu merkez komisyonlarında, komisyona başkanlık görevi ile vali veya valinin kendisi yerine başkanlık etmek üzere vekâlet vereceği bir memur, defterdarlık bulunan yerlerde Defterdar veya vekâlet vereceği memur, vergi dairesi başkanlığı bulunan illerde ise vergi dairesi başkanı veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ve Ticaret odası, Esnaf ve sanatkârlar odaları birliği ve Serbest muhasebeci mali müşavirler odası tarafından görevlendirilecek birer üye yer almaktadır.

Arsaların asgari ölçüde metrekare birim değerleri takdir komisyonlarınca belirlenirken cadde ve sokaklar baz alınmaktadır. Yani bir arsanın asgari ölçüde metrekare birim değeri arsanın bulunduğu yer, konumu, ulaşım şartları, belediye hizmetlerinden faydalanabilme imkânları ve sahip olduğu çevresel özellikler göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığının Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni kapsamında hazırladığı Taslak Geliştirme Raporunda arsaların değeri belirlenirken göz önünde bulundurulmuş sayılı unsurlara ilave olarak arsanın piyasa değerinin göz önünde bulundurulmamasının uygulamada yaşanan sorunlardan bir tanesi olduğuna dikkat çekilmiştir (Taslak Geliştirme Raporu V02,2016: 15).

Arazilerin asgari ölçüde metrekare birim değerleri takdir komisyonlarınca

belirlenirken ise arazinin kuru olup olmaması sulu olup olmaması baz alınmaktadır.

3.3.Emlak Vergisinde Veri Toplamada Yaşanılan Sorunlar

Emlak vergisinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için evvela taşınmaz değerinin en doğru şekilde hesaplanabilmesi önemlidir. Fakat belediyeler de doğru taşınmaz değeri yapabilmek için bir takım verilere ihtiyaç duymaktadır. Aşağıda belediyelerin ihtiyaç duydukları verileri sağlarken karşı karşıya kaldıkları sorunlar özetle anlatılmaya çalışılmıştır (Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi, 2011:16).

-Değerlemeye tabi tutulacak taşınmazın türünün arsa mı arazi mi olduğu hususunda farklı sebeplerle yanlış bildirimlerde bulunulması.

-Taşınmazların bulunduğu çevre ve bağlı oldukları belediyelerin hizmetlerinden faydalanma derecelerinin yine yanlış bildirilmesi.

-Yerel yönetimlerin konuya ilişkin bilgi ve belge sağlayabilmesi için alışlagelmiş düzenli bir sistem oturtulmaması. Bu nedenle de her belediyenin farklı imkânlar dâhilinde veri toplaması ve değerlendirme yapması.

-Düzensiz arşiv sistematığı ve bu yüzden zayi olan evrakların olması.

-İnceleme yapacak olan uzmanların arşivlerde saklanan dosyalara ulaşmak hususunda zaman kaybı ve içerik yetersizliği yaşadığı durumlar.

-Değerleme yapmakla görevli kişilere sadece bazı bilgi, belge ve dosyaların incelenme imkânı verilmesi. Yazışmaların ayrı arşivlenmesinden ötürü arşiv dosyalarını bir bütün halinde göremeyen görevlilerin eksik bilgi ile rapor hazırlama ihtimalinin artması.

Değerleme çalışmalarında ihtiyaç duyulan ve konuya ilişkin belediyeden sağlanması gerekenler de şöyle sıralanabilir; taşınmazların belediyenin vermiş olduğu hizmetlerden yararlanma durumları, taşınmazlara ilişkin güncel imar bilgisi, yapı ruhsatı, yapı kullanma izin belgesi, mimari proje, belediyenin imar ve mücavir alan hudutları,

verilerin dijital ortamda toplanması veya dağıtılması için teknik ve kanuni altyapı (Çiftçi, 2014: 157).

3.4.Emlak Vergisinde Tapu ve Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

Kadastro ülke sınırları dâhilinde bulunan arsaların kayıt altına alınmasıdır. Bu kayıtlar devlet tarafından tutulmaktadır ve emlak vergilerinin hesaplanması, imar planlaması, gerçek veya tüzel kişilerin taşınmaz mallarının tespiti ve mülkiyet haklarının korunması gibi amaçlarla kayıt altına alınmaktadır.

Kadastro müdürlükleri de bu amaçlar doğrultusunda ülkenin taşınmaz mallarının sınır alanlarını araziler ve haritalar üzerinde göstermektedir. Burada yeryüzünün ya da bir parçasının biçimsel yapısını belirli bir ölçek üzerinden eşyükselti eğrileri aracılığıyla yatay bir düzlemde gösteren topoğrafik haritalar kullanılmaktadır. Bu yolla haritada gösterilen taşınmazların hukuki durumlarının tespiti ve dolayısıyla tapu sicilini tesis etmek amaçlanmaktadır. Kadastro müdürlükleri aynı zamanda harita üzerindeki fenni başkalaşimleri da takip etmekle yükümlüdür.

Kısacası kadastro ülkenin tamamı üzerinde bulunan taşınmaz malların sınırlarının arazi üzerinde ve harita üzerinde tespit edilmesi, hukuki durumlarının belirlenip kesinleştirilmesi, bunun sonucunda bu taşınmazların tapu siciline kayıt edilmesi, daha sonra aynı taşınmazların hak sahiplerinin adına tescilinin sağlanması ve tapu belgelerinin teslim edilmesi işlemlerinin bir bütünüdür.

Türkiye’de taşınmazlara ilişkin politikalara yön veren ve bu politikaları uygulayan kurum Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüdür. Bu kurum tüm taşınmazların sicil kayıtları, denetimi ve haritaların üretimlerinden sorumludur (Çiftçi, 2014: 158).

Kadastro uygulamaları sahiplik hakkının anayasal olarak güvence altına alınmasında da taşınmaza dair çeşitli bilgilerin kayıt altına alınarak saklanması da önemli rol oynamaktadır (Çiftçi, 2014: 158).

Ülkemizde kadastro taşınmaz idare sistemleri değerlendirilecek olunursa, uygulanan kadastro sisteminin daha çok hukuki kadastro yanının ön planda olduğu, daha sık bir ifade ile mülkiyet güvencesine katkıda bulunduğu söylenebilir. Gelişmiş ülkelerde ise hukuki boyutunun yanı sıra mali ve teknik yönü de önem kazanmıştır (Hacıköylü, 2009: 152).

Ülkemizde tapu ve kadastro kayıtlarının doğruluğu da güncelliği de tartışılmaktadır. Tapu müdürlükleri ve kadastro müdürlükleri taşınmaz değerlendirme sürecinde belediyeler tarafından ihtiyaç duyulan taşınmaz bilgilerini belediyelere sağlayamamaktadır (Hacıköylü, 2009: 131).

Ülkemizde binaların arsaların ve arazilerin denetimi, bunlara ilişkin planlamaların yapılması ve vergilendirme sisteminin sorunsuz işlemesi adına icra edilen taşınmaz idare sistemi tapu kadastro müdürlüklerinin ve tapu sicil müdürlüklerinin sorumluluğunda bulunmaktadır (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 72).

Tapu ve kadastro Genel müdürlüğü 22 Kasım 2002 Tarihinde Bayındırlık ve İskân Bakanlığına bağlanmış daha sonra 08 Temmuz 2011 tarihinde de Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlanmıştır.

Ülkemizde emlak vergisinde yaşanan sorunlarda tapu kadastro sisteminden kaynaklı sebepler olduğu da düşünülmektedir. Bu sorunlar verinin içeriğinden, niteliğinden ve kurumlar arasındaki bilgi entegrasyonunun yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu da emlak vergisinin verimini etkilemekte ve bu vergide etkinsizliğe neden olmaktadır (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 75).

Temelini tapu kadastro sisteminden alan bu nedenlerin emlak vergisine olan negatif etkilerinin azaltılabilmesi için taşınmazların cinsleri herhangi bir karışıklığa neden olmayacak şekilde belirlenerek, bu taşınmazların üzerlerinde cinsi bağlamında meydana gelen değişikliklerin takibinin yapılması ve bu değişikliklerin en kısa zamanda ilgili belediyelere bildirilmesi gerekmektedir (Çağdaş, Gür ve Demirel, 2003: 72).

3.5.Emlak Vergisinde Belediyelerden Kaynaklı Yaşanan Sorunlar

Günümüzde hızlı şehirleşme ile birlikte şehir merkezlerinde yer alan taşınmazların değerleri de hızlı bir şekilde değer kazanmaktadır. Bu değer kazanımlarının doğal olarak emlak vergisi değerlerini de artırması beklenmektedir.

Ancak taşınmaz değerlerinde görülen hızlı artış ile emlak vergisi değerlerinde görülen artışların tam orantılı olmadığı görülmektedir.

Taşınmazların değerleri artmakta ama bu emlak vergilerinden elde edilen gelirler suretiyle belediye gelirlerinde tam bir artışa neden olmamaktadır. Buna emlak vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde yaşanan belediye kaynaklı sorunların neden olduğu düşünülmektedir. Bu sorunlardan bazıları şöyle sıralanabilir; emlak vergisine esas taşınmaz değerleri tespit edilirken takdir komisyonlarının rolünün baskın tutulmakla birlikte bu komisyonlarda her zaman güvenilirliği sağlam veriler ışığında tespitler yapılmaması ve komisyonun değerlendirme konusunda uzmanlaşmış personel desteği almaksızın tespitler yapılması, belediyelerce bilişim teknolojisinin ve otomasyon sistemlerinin tam kapasite kullanımının henüz sağlanamaması, kurumlar arasında bilgi entegrasyonunun yetersiz olması, özellikle tapu müdürlükleri ve kadastro müdürlükleri ile belediyeler arasında söz konusu entegrasyon için gerekli teknik ve sistemsel alt yapının hala oluşturulamaması, neredeyse her seçim döneminde yeni bir belediye başkanının seçilmesi ve yeni başkanların

genelde belediye çalışanlarını değiştirmek yönünde siyaset izlemesi, sık değişen belediye çalışanları ile iş bölümü ve uzmanlaşmanın da zarar görmesi, çok daha etkili vergi tahsilatı için plan ve proje arayışına yeterince girilmemesi, emlak vergisi mükelleflerini de ilgilendiren emlak vergisine ilişkin tahakkuk ve tahsilat rakamlarının yayınlanmaması, ihtiyaç hasıl olmasına rağmen bazı meslek kollarının belediyeler bünyesinde yeterince faaliyetinin olmaması veya hiç bulunmaması (gayrimenkul değerlendirme uzmanı, harita kadastro mühendisi ve tekniker gibi) (Bolahatoğlu, 2018: 28-83), belediyelerde yeterince coğrafi bilgi sistemlerinden fayda sağlanılamaması ve belediye çalışanlarında vergi haritaları kullanımının yaygın olmaması (Hacıköylü ve Heper, 2010: 9), taşınmazların değer tespiti yapılırken birden çok kurum ile iletişime ihtiyaç duyulduğunda belediyelerin gerekli bilgileri sunmaması (Çiftçi, 2014: 156).

3.6.Emlak Vergisinde Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığında Kaynaklı Yaşanan Sorunlar

Binaların vergi değeri bina metre kare normal inşaat maliyet bedelleri ile binaların dıştan dışa yüz ölçümleri çarpılarak, bulunan rakamın üzerine binada bulunan eklentilere göre bazı eklemeler ve binanın yıpranma durumuna bazı çıkarmalar yapılarak ve arsa veya arazilerin metre kare birim değerlerinden yola çıkılarak bulunan arsa veya arsa payları eklenmek suretiyle bulunmaktadır.

Yani binaların vergi değerlerinin hesaplanabilmesi için ise öncelikle bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerine ihtiyaç duyulmaktadır. Öyleyse bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarına uygun olarak belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak uygulamada hesaplanan bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarını tam olarak yansıtmadığı ve söz konusu maliyetlerin piyasada oluşmuş maliyetlerin gerisinde kaldığı durumlar görülebilmektedir. Bina metre

kare normal inşaat maliyet bedellerinin ise her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilerek 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde bir cetvel halinde ilan edildiği göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu maliyetler ile piyasadaki durumun örtüşmediği durumların kaynağı olarak akıllara bu iki bakanlık gelmektedir (Hacıköylü ve Heper, 2010: 11).

3.7.Emlak Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Ülkemizde emlak vergisi uygulamasında fazlaca muafiyet ve istisnaların yanı sıra indirimlere yer verilmiştir. Başka ülkelerde muafiyet ve istisnaların Türkiye'deki kadar geniş kapsamlı olmadığı görülmektedir. Öyle ki mükelleflerin de belediyelerin emlak vergisine ilişkin birimlerinde çalışan personellerin de yeterli bilgiye sahip olmadığı istisna ve muafiyet hükümlerinin olduğu düşünülmektedir. Muafiyet ve istisnaların geniş bir yelpazede olması belediyelerin mali kaynaklarını daha da düşürmektedir (Çiftçi, 2014: 160).

Belediyelerin mali kaynaklarını artırılabilmesi adına muafiyet ve istisna kapsamlarının daraltılması halinde mükelleflerden gelecek olası tepkilerin azaltılması ise mükelleflerin ödemiş oldukları emlak vergilerinin belediyelerden almış oldukları hizmetlerin bir karşılığı olduğu bilincine eriştirilmesi ile sağlanabilir (Çiftçi, 2014: 161).

3.8.Emlak Vergisi Oranları

Emlak vergisi oranları 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtildiği üzere mesken niteliğindeki binalar için binde bir, diğer binalar için binde iki, araziler için binde bir, arsalar için binde üç olarak belirlenmiştir. Bu taşınmazlar büyük şehir belediyelerinin sınırları ve mücavir alanları içinde ise söz konusu oranlar % 100 artırımlı uygulanmaktadır. Cumhurbaşkanı bu vergi oranlarında değişiklik yapmaya yetkilidir. Öyle ki bu oranları yarıya çekebilme veya üç kat artırabilme yetkisi bulunmaktadır.

Mücvir alan ifadesinden ise bir belediyenin sınırları dışında olmasına rağmen, imar mevzuatı açısından o belediyenin kontrol ve sorumluluğuna verilmiş alanlar anlaşılmalıdır. İmar ise bayındır duruma getirme, geliştirme ve de bayındırlaştırma anlamına gelmektedir. Yani imar sözcüğü ile kastedilen bayındır hale getirmektir.

Emlak vergisi oranlarının çeşitliliği göze çarpmaktadır. Taşınmazlar genel olarak ikili bir tasnife tabi tutulmuştur. Örneğin ikamet etmek üzere kullanılan meskenler ile diğer binalar birbirinden ayrılmış ve farklı vergi oranları uygun görülmüş. Burada mükelleflerin yaşamlarını sürdürebildiği başlıca alanlar olan meskenlere daha az bina vergisi oranı uygulanması yolu seçilmiştir. Aynı şekilde arazi ve arsalar için de bir ayrıma gidilmiştir. Ağırlıklı bir biçimde emek faktörünün ön planda olduğu arazilerden gelirini elde eden mükelleflerin arazileri için daha az arazi vergisi oranı uygulanması yolu seçilmiştir. Ağırlıklı bir biçimde sermaye unsurunu yansıtan arsalar için ise daha fazla arazi vergisi oranı uygulanması yolu seçilmiştir. Emlak vergisi uygulamasında mevcudiyetinden söz edilebilecek bu hukuksal ayırma ilkesi eşitliğe aykırı gibi görüldüğü kadar toplumsal huzur ve kalkınmayı da destekleyici görünmektedir (Tarin, 2013: 156).

Taşınmaz değerlemesinde yaşanan aksaklıklar aşılsa dahi belediyelerin en önemli gelirlerinden biri olan emlak vergisinden elden edilen hasılatın artırılması yürürlükteki oranlar ile kolay görünmemektedir. Buna bir diğer servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinden şöyle bir kıyasla örnek verilebilir. 200.000 TL değerindeki 1200 cc motor hacmi olan 1 yaşındaki aracın motorlu taşıtlar vergisi hesaplandığında 860 TL gibi bir rakama ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan emlak vergisine esas değeri 400.000 TL olup büyük şehir belediyesi sınırları ve mücvir alanlar içinde bulunan mesken niteliğinde bir binanın bina

vergi oranı binde 2 olacaktır. Bu taşınmaz için yıllık 800 TL bina vergisi ödenmesi gerekecektir.

20.000 TL değerinde olup 1300 cc motor hacmine sahip 1 yaşındaki araç ise yıllık 860 TL motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmaktadır. Vergiye esas değerleri bağlamında aracın 20 katı değerinde olan mesken ile araç neredeyse aynı tutarlarda vergilendirilmiştir (Çiftçi, 2014: 160).

Vergi oranları açısından emlak vergisi ile yine bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisi kıyaslandığında emlak vergisi oranlarının aşağı yönlü farkı ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada motorlu taşıtlar vergisinin tahsilatını merkezi idarenin emlak vergisinin tahsilatını ise yerel idarelerin yaptığını hatırlatmakta fayda var. Seçimle iş başına gelen iktidar partilerinin oy kaybı kaygısının ve belediye yönetimlerini kaybetmemek arzusunun, vergi oranlarının artırılarak mali kaynaklarında bir artış sağlanması yoluna gidilmesinin önüne geçtiği düşünülmektedir (Çiftçi, 2014: 160).

3.9.Yeniden Değerleme Oranları

Emlak vergisi değerleri bina, arsa ve araziler için her dört yılda bir yapılan takdirler ile belirlenmektedir. Şuanda takdir komisyonları tarafından 2018 yılında yapılan takdirler yürürlüktedir. Bu kararlar her yıl yeniden değerlendirme oranlarının yarısı nispetinde artırılarak emlak vergisi değerleri hesaplanmaya devam edilmektedir. 2022 yılına gelindiğinde ise takdir komisyonlarının tekrar toplanarak, yeniden asgari ölçüde bina, arsa ve arazi metre kare birim değerlerinin belirlenmesi beklenmektedir.

Dört yıl boyunca, takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri ise aynen kullanılmamaktadır. Her yıl bir önceki yılın vergi değerleri, yine önceki yılda belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılarak tespit

edilmektedir. Yeniden değerleme oranları ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit edilerek, her sene sonunda resmi gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile ilan edilmektedir. Emlak vergisi değerleri artırılırken yeniden değerleme oranının hangi yüzdesinin esas alınacağı ise yine Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenerek 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile ilan edilmektedir.

Emlak vergisi uygulamasında çıkarılan tebliğler son on yıl doğrultusunda gözlemlendiğinde, yeniden değerleme oranlarına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinin yılın on birinci ayında, emlak vergisi değerlerinin yeniden değerleme oranlarının hangi nispetinde artırılacağına ilişkin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinin ise yılın on ikinci ayında yayımlandığı görölmüştür.

Uygulamada emlak vergisi değerlerinin tespitinin bir önceki yıla ait emlak vergisi değerlerinin yeniden değerleme oranlarının yarısı kadar artırılması ile sağlandığı bilinse de bunun bir istisnası 2016 yılında yaşanmıştır. şöyle ki bina, arsa ve arazilerin 2017 yılına ait vergi değerleri, 2016 yılına ait vergi değerlerinin, 2016 yılına ait yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde değil de tamamı ölçüsünde artırılması yoluyla hesaplanmıştır.

Ancak uygulamada bazı taşınmazların Emlak vergisi değerlerinin yeniden değerleme oranları üzerinden artırılmadığı gözlemlenmiştir. Öyle ki emlak vergisi değer artışlarında farklı farklı nispetler ile karşılaşılmıştır. Örneğin emlak vergisi değeri 2010 yılında takdir komisyonlarınca belirlenen ve Denizli’de Sevindik Mahallesiinde yer alan bir taşınmazın arsa metre kare birim değeri 2014 yılına gelindiğinde yüzde 275 oranında artış göstermiştir(Çiftçi, 2014: 161).

Uygulamada zaman zaman bazı bölgelerde karşılaşılabilen durumlardan birisi de taşınmaz değerlerinin takdir komisyonlarınca yeniden takdir edildiği yıl belirlenen

değerlerin, bir önceki yıl değerlerinin çok üstünde gerçekleşmesi, yani takdir yılından önce gelen yılın yeniden değerlendirme oranlarının çok daha ötesinde bir artış ile belirlenmesidir. 2014 yılı takdir değerlerinde bazı taşınmazlarda önceki yılın yeniden değerlendirme oranı ile güncellenen taşınmaz değerlerine göre yüzde 50 ve hatta yüzde 500 gibi artışlar gözlemlenmiştir(www.hurriyet.com.tr, 2013).



SONUÇ

Gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak üç gruba ayrılan Türk vergi sisteminde servet üzerinden alınan vergiler arasında bulunan emlak vergisi hem en eski vergiler hem neredeyse dünya çapında uygulanan vergiler arasında yerini almaktadır.

Belediyelerin üstlendiği görevleri en kaliteli şekilde yerine getirebilmesi ve toplumun bu sayede yeterli hizmetleri alabilmesi adına mükellef sayısının çokluğunun da etkisi ile yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynaklarından biri olan emlak vergisinin bilhassa tarh ve tahsil aşamaları önem arz etmektedir.

Özel bir servet vergisi olan ve servet unsurlarının tamamını değil servetin yalnızca arsa, arazi ve bina kısımlarını vergilendiren toplanmasında bu verginin tarihi boyunca artıları ve eksileri olan birçok yöntem kullanılmıştır.

Ülkemizde mükellefler tarafından yüksek olduğu düşünülen emlak vergisi oranlarını belirleme yetkisi merkezi yönetimdedir. Bu yetkinin yerel yönetimlere geçmesi de merkezi yönetim de kalması da tartışmaya açık bir konudur.

Toplumda emlak vergisine ilişkin tek olumsuz algı oranları hususunda değildir. Yapılan araştırmalarda mükelleflerin emlak vergisinde yaşanan sorunların nedenleri olarak taşınmazların kayıt ve kontrol altına alınmamasını, taşınmaz değer tespitinin doğru yapılmamasını ve belediyeler bünyesindeki emlak vergisi servislerini gördüğü ortaya çıkmıştır.

Bunun yanı sıra sık sık getirilen vergi aflarının mükelleflerin gözünde vergi kültürünü zedelediği, emlak vergisi uygulamasında fazlaca istisna, geçici muafiyet ve daimi muafiyetin varlığının da etkisi ile bu verginin adil bir vergi olup olmadığı hususunda

tereddütler yaşandığı, toplanan emlak vergilerinin en doğru harcamalar için harcanıp harcanmadığı hususunda güvensizlik yaşandığı sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte mükellefler Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü arasında kuvveti bir iş birliği sağlanarak tapu müdürlükleri ile kadastro müdürlüklerinden belediyelere yeterli bilgi akışının sağlanmasını da gerekli bulmaktadırlar

Emlak vergisinde yaşandığı tespit edilen sorunların çözümüne ilişkin öneriler şu şekilde belirtilebilir:

Emlak vergisine tabi taşınmazların kayıt altına alınması vergisel denetimleri açısından önem arz etmektedir. Nitekim mükellefler tarafından bilinçli ya da bilinçsiz bir şekilde bildirim dışı bırakılan taşınmazlar vergilerin geç alınmaya başlanması veya hiç alınmaya başlanamaması yerel yönetimler için oldukça fazla gelir kaybı anlamını taşımaktadır. Bu sorunun önüne geçilebilmesi için emlak vergisi mükelleflerin bildirimleri doğrultusunda hareket etmekten vazgeçilerek, ilgili kamu kurumları arasında sağlanacak elektronik bilgi paylaşım sistemleri doğrultusunda hareket edilmesinin yerinde bir düzenleme olacağı düşünülmektedir. Bu düzenleme sayesinde bilhassa vergiye gönüllü uyum gösteren mükellefler olmak üzere tüm mükellefler için bir nebze daha vergide adaletin sağlanması mümkün olacaktır. Ayrıca bu düzenlemenin mükelleflere de vergi idarelerine de daha az zaman kaybı daha az iş yükü sağlayacağı açıktır. Kurumlar arasında bilgi entegrasyonunun sağlam temellere oturtularak ve teknoloji ile desteklenerek yaygınlaştırılması yapılan işlemlerin daha hızlı ve kolay yapılmasının önünü açacak kayıt dışı bırakılan birçok taşınmazın da vergileme kapsamına alınmasına yardımcı olacaktır.

Emlak vergilerinin adil bir şekilde toplanması da vergide adalet ilkesinden sapılmaması açısından önem arz etmektedir. Bu hususta mükelleflerin de tereddütlerinin giderilmesi adına uygulamada yer alacak istisna ve muafiyetler titizlikle düzenlenmeli ve

emlak vergisinin en temel aşması olan taşınmaz değerlemesinin en doğru yöntemlerle hesaplanması sağlanmalıdır. Taşınmaz değerlemesi için özel ekipler kurulması, bu işte uzmanlaşmış kişilerin bu ekiplerde istihdam edilmesi ve en gerçekçi sonucu götürecek usul ve yöntemlerin kullanılması oldukça gerekli adımlar olacaktır.

Taşınmazların değer tespiti ise bu verginin uygulanmasında karşılaşılan sorunların belki en büyük kısmını oluşturmaktadır. Yerel yönetimlerin etkin bir vergi tahsilatı geliştirmesi bile taşınmaz değer tespiti yöntemlerinin etkinsizliği durumunda bu verginin verimliliğini artırmaya yetmeyecektir. Bu nedenle taşınmaz değerinin gerçekçi tespiti hem vergi gelirlerinde kayıp yaşanmaması hem de mükellefler arasında adil bir vergi yükü oluşturulması adına fazlaca önem arz etmektedir. Bu nedenle taşınmaz değerlemesinde emsal piyasa değeri değil taşınmazın gerçek değeri baz alınmalıdır.

Belediyelerin emlak servisi ile ilgili birimlerinin de emlak vergisi hususunda bilinçli olması önem arz etmektedir. Nitekim yeterince bilinçli olmayan emlak vergisi mükelleflerinin bu personellerin desteğine ihtiyacı açıktır. Personelin de donanımlı hale gelebilmesi için bu alanda eğitim alması emlak vergisinin etkinliğinde pozitif etki yaratacaktır. Bu eğitimler seminer, konferans, internet üzerinden aktif eğitim ve hizmet içi eğitimler şeklinde sağlanabilir.

Emlak vergisinden sağlanan gelirlerin artırılabilmesi için bu verginin mükelleflerinin bilinçliliği ve vergiye gönüllü uyumları da önem arz etmektedir. Keza ülkemizde bu bilincin zayıf olduğu bilinmektedir. Bireylere vergi ödemenin anayasal bir vatandaşlık görev olduğunun yanı sıra ahlaki de bir görev olduğu daha küçük yaşlardan itibaren aşılmalıdır. Mükellefler denetim kaygısı kadar vicdani kaygı da güdebilmeli. Vergi kaçakçılığı ile mücadelede kararlılık gösterilmeli ve bilhassa seçim dönemlerinde oy kaygısı

ile getirilen vergi afları azaltılıp, yükümlülüklerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükelleflerin vergi sistemine küsmesinin önüne geçilmelidir.

Vergi kaçışının önüne geçilebilmesi için akıllara yalnızca toplum baskısı, vicdan baskısı ve cezai baskı getirmek yerine, bir takım ödüller ile vergi ödeme motivasyonu sağlamaya çalışmak da getirilebilir. İsteyen mükelleflere ödedikleri her bir vergi taksiti için çekiliş hakkı verilmesi gibi.

Diğer taraftan mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artırılabilmesi için belediyelerin topladıkları vergileri nerelerde harcadığını mükellef ile de paylaşması da önem arz etmektedir. Nitekim mükellefler ödedikleri vergileri alacakları hizmetin karşılığı olarak görmekte ve ödedikleri vergilerin hangi hizmetlere tahsis edildiğini bilmek istemektedirler. Bazı hizmetler verilirken mükelleflere bu hizmetlerin finansmanının kendilerinden toplanan vergiler olduğunun hatırlatılması mükelleflerdeki vergi ödeme isteğini artırabilecektir.

Bir başka husus da zaman ve enerji kaybettiren gereksiz formalitelerden uzaklaşılması gerektiğidir. Bu hem mükellefin vergiden bıkmasının önüne hem de kağıt israfı ile arşivleme sıkıntısının önüne geçilmesinde etkili olacaktır. Gerekli bilgi ve belgelerin ise kurumların kendi aralarında temini yoluna gidilmesi çok daha verimli bir yöntem olacaktır.

Mükelleflere vergisel yükümlülükleri hakkında birçok kanaldan bilgilendirme ve hatırlatma yapılması da yine vergi gelirlerini artırmada etkili yollardan biri olacaktır. Türk halkının yakından takip ettiği dizilerdeki karakterler üzerinden mükelleflere vergisel hususlarda özendirici, hatırlatıcı ve uyarıcı mesajlar verilebilir. Buna cep telefonları üzerinden gönderilen kısa mesajlar, elektronik postalar, internet yayınları içerisine yerleştirilen reklamlar, televizyon kanalları, gazeteler ve ilan panoları da eklenebilir.

Gün geçtikçe gelişen teknoloji faydalarını vergi sistemimizde göstermeye başlamışken bu hususta farkındalığı henüz olmayan mükellefler bu sayede aydınlatılabilir. Örneğin önceleri belediyelerde ödenen emlak vergisinin artık e belediye sistemine geçen birçok belediyede internet kanalı ile ödenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu şekilde birden fazla taşınmazı olan bir mükellefin emlak vergisine tabi taşınmazlarının her biri için bağlı bulunulan belediyeye ayrı ayrı gitmek zorunda kalmasının önüne geçilmiş ve mükellefler adına büyük bir kolaylık sağlanmıştır. Online ödemelerde birçok banka çeşitli ödeme imkânları ve hatta taksit avantajları da sunmaktadır. Mükelleflerin bu gibi yeniliklerden haberdar edilmesi de emlak vergisinin etkinliğini artıracaktır.

Emlak vergisi uygulamasında zamanaşımı müessesinin diğer birçok vergiden farklı işlemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olan zamanaşımı 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda bina, arsa ve arazilerde vergi ve cezalar için zamanaşımı süresinin bu bina arsa ve arazilerin bildirim dışı kaldığının idare tarafından öğrenilmesi ile başlayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde tahakkukların zamanaşımına uğraması güçleştirilmiştir. Nitekim idarenin bu bildirim dışı kalan taşınmazları hangi tarihte öğrendiğini bilmek ve ispat etmek güç. Burada ispat yükümlülüğü de mükellef üzerinde kalmaktadır.

Sonuç olarak devlet artık yalnızca eğitim, sağlık ve savunma gibi klasik görevler ile yükümlü değildir. Küreselleşen ve her gün daha da gelişen dünya devletlerin yükümlülük alanlarını da genişletmiştir. Hızla artan nüfus beraberinde hızla artan kaynak gereksinimini de getirmektedir. Vergiler de bu artan kaynak ihtiyacının belki de en sağlam giderilme biçimleridir. Vergiler ne kadar doğru zamanda ve ne kadar tam tahsil edilebilirse kamu hizmetlerinin arz kalitesi de o derece verimli hale gelecektir.

Vergilemenin daha başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi için günümüz şartlarına uygun objektif ve adil bir vergileme için gerekli kanun tüzük tebliğ iç genelge ve yönetmelik gibi mevzuat çalışmalarının yapılmasına, gelir idaresinin vergi mevzuatı ile uyumlulaştırılmış teknolojik altyapıya sahip olması, mükellefleri caydırmada etkili ve fonksiyonel bir denetim mekanizmasına sahip olunmasına, alanında uzmanlaşmış personellerin istihdam edilmesine ve objektif, güvenilir ve hızlı vergilendirme için kurumların aralarında bilgi alış verişi yapmalarına da ihtiyaç olduğu açıktır.

Emlak vergisi özelinde bakıldığında ise taşınmaz değerlemesi hala daha çözülememiş bir sorun niteliği taşımaktadır. Kaldı ki taşınmaz değerlemesinin gerçekçilikten uzaklık sorunu sadece emlak vergisi uygulamasında sorun teşkil etmemektedir. Kamulaştırma, özelleştirme ve bazı diğer vergilerin hesaplanması gibi konularda da taşınmaz değerlemesinde yaşanan sorunlar kendisini ortaya koymaktadır.

Bu sorunun önüne geçilebilmesinde taşınmazlarda görülen fiyat değişimlerinin izlenmesinin, çözümçül, açık ve gerçekçi yasal zemine kavuşturulmasının, kurumlar arasında gerekli bilgi ve belge alışverişinin en hızlı ve sağlıklı bir şekilde yapılmasının alt yapısının hazır edilmesinin, tespitlerin bilimsel çerçevede ve objektif bir şekilde gerçek değere yakın yapılmasının hedeflenmesinin, tespitlere ulaşılırken fonksiyonu büyük olan asgaride ölçüde arsa ve arazi metre kare birim değerleri ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin işinde uzmanlaşmış eğitimli kişilerce en doğru ve istikrarlı formüllerle tespit edilmesinin, belki de mükellefler ile devletin karşı karşıya gelmemesi adına bu tespit işlemlerinin de yine devlet kontrolü ve denetimi altında özel şirketlere bırakılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdemir, T., Ulusoy A. (2012). *Mahalli İdareler Teori- Uygulama-Maliye*,7.Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu Maliyesi*, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*,3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Akyılmaz, B., Sezginer, M. ve Kaya, C. (2009). *Türk İdare Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları.
- Alkan, M. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Emlak Vergisi Matrahının İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Vergi Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Altıngöz, S. (2011), *Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Altıntaş, O. (2007). *İl Özel İdaresi Harcamalarının Mevcut ve Potansiyel Olarak Fonksiyonel Analizi*, Ankara Devlet Planlama Teşkilatı Uzmanlık Tezi.
- Arıkan, Z. (1996). “*Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı*”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37, 269-281.
- Arslan, M. (2001). *Türk Vergi Sistemi*, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Arslan, C. (2006), *Yerel Yönetim Anlayışındaki Değişmeler ve Türkiye’de Belediye Gelirleri ve Harcama Politikaları 1982-2004*, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Aykanat, S., Çelik, A. (2007). “Komünlerin (Belediyelerin) Ortaya Çıkışı ve İşlevleri”. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6 (22), 106.

- Aytaç, F. (2009). *Köy Kanunu, Köy İdaresi Hakkında Bilgiler*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Batırel, Ö. F. (2007). *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları.
- Baytun, U. (2011). *Türkiye'de Belediyelerin Mali Sorunları: Ege Belediyeler Birliği'ne Bağlı Belediyelerde Bir Alan Çalışması*. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi.
- Bıçaklı, B. (2009). *Türkiye'de İl Özel İdarelerinin Gelişimi ve Dönüşümü*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Bird, R. M. (2004). *International Handbook of Land and Property Taxation*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Ltd.
- Bird, R. M. and Slack E. (2002). *Land and Property Taxation: A Review*. Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2019, <http://www1.worldbank.org/publicsector/decentralization/June2003Seminar/LandPropertyTaxation.pdf>.
- Bolahatoğlu, M. (2018). *Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Budak, T. (2006). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi.
- Can, B., Bülbül, Z., Dağışan, V. (2012). *Emlak Vergisi Hukuku*, 1. Baskı, İstanbul: Şifre Yayınları.

- Cebe, M. S. (2006). *Avrupa Yerel Yönetim Özerklik Şartı Kapsamında Belediye Yasası ve Büyükşehir Belediye Yasası*, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayıncılık.
- Çetin, Sefa. (2007). *Kamu Sektöründe Stratejik Planlama: Türkiye'deki İl Özel İdarelerinde Bir Araştırma*. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi.
- Çetinkaya, Ö. (2011). *Mahalli İdareler*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Çınar, T., Güler, B. A. (2004). *Yerel Maliye Sistemi*, 1. Baskı, Ankara: TODAİ Yayını,
- Çiftçi, T. E. (2014). *Çeşitli ülke mevzuatlarında emlak vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Delloite. (2017). Taxation and Investment in France. Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2019, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-franceguide-2017.pdf>.
- Demircan, E. S. (2009). “Yerel Yönetimler Yerelleş(m)iyor mu?: Mali Yapı Üzerine Bir Değerlendirme”. *Selçuk Üniversitesi İİBF. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16, 338-367.
- Derdiman, R. C. (2005). *Yerel Yönetimler: Yeni Düzenlemelere Göre*, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Aktüel Yayınları.
- Dönmez, M. (1999). “Belediye Yönetimi”. *Belediye Dergisi*, 3, 3-6.
- Dönmez, R. (2006). *Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları.
- Edizdoğan, N., Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*, 1. Baskı, Bursa: Dora Yayınları.
- Edizdoğan, N. (2003). *Türk Vergi Sistemi*, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.

- Erdam, M. (2003). *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erginay, A. (1990). *Kamu Mâliyesi*, 13. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Ergun, T. (1992). *Kamu Yönetimi Araştırması*, 1. Baskı, Ankara: TODAİE Yayını.
- Falay, N. (1992). *Vergi Teorileri, Büyük Ekonomi Ansiklopedisi*, İstanbul: Sabah Yayınları.
- Giray, F. (2006). *Maliye Tarihi*, 2. Baskı, Bursa: Ezgi Yayınları.
- Giritli, İ. (1993). *Türkiye'nin İdari Yapısı (Kamu Yönetimi Teşkilatı)*, 9.Baskı, İstanbul: Der Yayınları
- Gözler, K. (2003). *İdare Hukuku*, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitapevi Yayınları.
- Gözübüyük, A. Ş. (1989). *Yönetim Hukuku*, 1. Baskı, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Günday, M. (2003). *İdare Hukuku*, 8. Baskı, Ankara: İmaj Kitapevi.
- Gürbüz, S. (20015). *Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Hacıköylü, C. (2009). *Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Tezi.
- Hacıköylü, C., Heper, F. (2010). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Maliye Dergisi*, 158, 11-12.
- Heper, F. (1982), *Türkiye’de Servetin Vergilendirilmesi*. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 246, 66.
- Kalabalık, H. (2005). *Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Yerel Yönetim Hukuku*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Kalin, C. H. (2005). *International Real Estate Handbook*. Zurich: John Wiley&Sons Ltd.

- Kaplan, R. (2012). “Emlak Vergisinde Matrah Belirleme Yönteminin Değerlendirilmesi”, Erişim Tarihi: 20Ağustos 2019, <https://uye.yaklasim.com/siparis-tipi?returnUrl=BuyMagazine.aspx?ID=2019&ContentID=14623>.
- Kartal, N. (2010). *İl Özel İdarelerinin Yeniden Yapılandırılması: Uygulama Aşaması Üzerine Bir Çözümleme*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Yönetimi ve Siyaset Bilimi (Yönetim Bilimi) Ana Bilim Dalı Doktora Tezi.
- Keleş, R. (2000). *Yerinden Yönetim ve Siyaset*, 4. Baskı, İstanbul: Cem Yayınevi.
- Kerimoğlu, B., Yılmaz, H.H., Emil, F. (2005). *Mali Yerelleşme Yoksulluk ve Bölgesel Eşitsizlik Sorunlarının Çözümü İçin Yeni Yaklaşım*, 1. Baskı, İstanbul: TESEV Yayınları.
- Kırar, B. (2008). *Taşınmazlarda Emlak Vergisine Esas Değer, Tapu Değeri ve Piyasa Değeri Arasındaki Farklılıkların İncelenmesi; Beşiktaş Örneği*. İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Disiplinler Arası Anabilim Dalı Gayrimenkul Geliştirme Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Kızılot, Ş. (2003). “Servetlerin Vergilendirilmesinde Sorunlar ve Öneriler”. *Maliye Seçme Yazılar Dergisi*, 1, 66-81.
- Kızılot, Ş. (2013). Emlak Vergisinde Yüzde Yüz Artış. Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2019, <http://www.hurriyet.com.tr/emlak-vergisinde-yuzde-yuz-artis-25053823>.
- Köktürk, E. (2011). *Taşınmaz Değerlemesi*, 1. Baskı, İstanbul: Netcopy Özel Baskı Çözümleri.
- Kurtuluş, B. (2006). *Türkiye’de Belediyelerin Mali Yapısı ve Harcamalarının Finansmanı*, Ankara: DPT.
- Küçükaycan, D. (2013). *Yerel Yönetimlerde Bütçe Saydamlığı: Büyükşehir Belediyeleri Ve Büyükşehir İl Özel İdareleri Üzerine Bir Araştırma*. Eskişehir Osmangazi

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.

Lincoln Institute of Land Policy and George Washington Institute of Public Policy. (2013).

Significant Features of the Property Tax. Erişim Tarihi: 25 Temmuz 2019, <http://www.lincolninst.edu/subcenters/significant-features-property-tax/CustomReport.aspx?id=273>, <https://www.lincolninst.edu/research-data/data-toolkits/significant-features-property-tax?id=273>.

McCluskey, W., Williams, B. (1999). Property Tax: An International Comparative Review. United Kingdom: Ashgate Publishing Company.

Millage Rate. Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2019, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/Millage.htm>, <https://www.thebalance.com/property-tax-myths-and-misconceptions-3193327>.

Moreno, T. (2013). Best and Worst States for Property Taxes. Erişim Tarihi: 31 Temmuz 2019, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/property-taxes-best-and-worst-states.htm>.

Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, 1. Baskı, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.

Mutluer, K., Öner, E. (2009). *Teoride ve Uygulamada Mahalli İdareler Maliyesi*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.

Nadaroğlu, H. (1998). *Mahalli İdareler*, 6. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.

Nadaroğlu, H. (2001). *Mahalli İdareler*, 7. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi.

Nas, A. (2011). *Belediye Gelirleri*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

- Organ, İ., Çiftçi, T.E. (2015). “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8, 4.
- Ökmen, M., Parlak, B. (2010). *Kuramdan Uygulamaya Yerel Yönetimler ilkeler Yaklaşımlar ve Mevzuat*, 2.Baskı, Bursa: Alfa Aktüel Yayınları.
- Öncel, Y. (1980). “Türk Vergi Sisteminin Tarihi Evrimi”. *Maliye Dergisi*, 47,56.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*, 9. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2010). *Vergi Hukuku*, 18. Baskı, Ankara: Turhan Kitapevi.
- Özer, İ. (1986). *Devlet Maliyesi*, 1. Baskı, Ankara: Başbakanlık Basımevi.
- Pehlivan, O. (1998). *Kamu Mâliyesi*, 1. Baskı, Trabzon: Derya kitapevi.
- Pehlivan, O. (2005), *Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*,1. Baskı, Trabzon: Derya Kitapevi.
- Sezer, Ö. (2008). *Küreselleşme Sürecinde Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü*. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi. Ankara.
- Slack, E. (2011). *The Property Tax – In Theory and Practice*. Institute on Municipal Finance and Governance Munk School of Global Affairs University of Toronto,2, 2.
- Şafak, M. (1994). “Vergilemede Demokrasi”. *Vergi Dünyası*,157,11-18.
- Şener, O. (2001). *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 7. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Şenyüz D. (2005), *Türk Vergi Sistemi Dersleri*,1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- Şenyüz, D., Gerçek, A., Yüce, M. (2013). *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, 4. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şenyüz, D., Gerçek, A., Yüce, M. (2016). *Türk Vergi Sistemi*, 13. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Tarin, E. (2013). *Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Siyaset Bilimi ve Uluslar Arası İlişkiler Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Toprak, Z. (2006). *Yerel Yönetimler*, 6. Baskı, Ankara: Nobel Yayınları.
- Tortop N. (1996). *Yerel Yönetimler Maliyesi Görev ve Kaynak Bölüşümü*, 1. Baskı, Ankara: Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Turhan, S. (1989). *Vergi Teorisi*, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.
- Türkoğlu, İ. (2009). *Yerel Yönetimlerde Mali Reform Arayışları: Türkiye’de Belediyelerde Mali Özerklik ve Belediye Başkanlarının Mali Özerklik Algılaması*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Uluatam, Ö. (1991). *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları.
- Ulusoy, A., Akdemir, T. (2007). *Mahalli İdareler*, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, A., Akdemir, T. (2009). “Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik: Türkiye ve OECD Ülkelerinin Karşılaştırmalı Analizi”. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(21), 259-287.
- Ulusoy, A., Akdemir, T. (2010). *Mahalli İdareler*, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, A., Akdemir, T. (2014). *Mahalli İdareler*, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ulusoy, A. (2004). *Mahalli İdareler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Usta, S., Akman, E., Kocaoğlu, M. (2017). “Yerelleşme-Merkezileşme Tartışmaları Ekseninde Yerel Yönetimlerde Reform: İngiltere Ve Türkiye Üzerine Mukayeseli Bir Analiz”. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 1, 68-78.

Ünlü, A., Özdemir, İ., Topuz, İ. (2006). *Açıklamalı İhtihatla Belediye Mevzuatı ve Belediye Seçimleri*, 1.Baskı, Ankara: HD Yayıncılık.

Üyümez, M. E. (2012). *Gayrimenkullerde Vergilendirme*, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını.

İNTERNET SİTELERİ

www.essex.gov.uk

www.gov.uk/council-tax/paying-the-bill

www.gov.uk/council-tax/paying-the-bill

www.hurriyet.com.tr

www.lincolnst.edu

www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm

www.statcan.gc.ca/tables-tableaux/sum-som/l01/cst01/govt52a-eng.htm

www.thebalance.com

www1.worldbank.org

www2.deloitte.com

KANUNLAR

167 sayılı Yeraltı Suları Hakkında Kanun. (1960). T.C. Resmi Gazete, 27781, 16 Aralık 1960.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (1691). T.C. Resmi Gazete, 1037, 4 Ocak 1961.

442 sayılı Köy Kanunu. (1987). T.C. Resmi Gazete, 19681, 31 Aralık 1987.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu. (1970). T.C. Resmi Gazete, 13576, 29 Temmuz 1970.

1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu (1931). T.C. Resmi Gazete, 1841, 6 Temmuz 1931.2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu. (1981). T.C. Resmi Gazete, 17354, 26 Mayıs 1981.

3239 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa, 5422 sayılı Kanunlar Vergisi Kanunu, 2978 sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 sayılı Harçlar Kanunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na, 210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 sayılı Belediyelere ve İl özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinde Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 sayılı Gider Vergileri ' Değişiklikler Yapılması ve Bu Kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun. (1985). T.C. Resmi Gazete, 18955, 11 Aralık 1985.

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu,

Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (1998). T.C. Resmi Gazete, 23417, 22 Temmuz 1998.

4751 Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun. (2002). T.C. Resmi Gazete, 24721, 3 Nisan 2002.

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu. (2004). T.C. Resmi Gazete, 25611, 26 Eylül 2004.

5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu

5393 sayılı Belediye Kanunu. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25874, 13 Temmuz 2005.

5779 sayılı İl Özel idarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun. (2008) T.C. Resmi Gazete, 26937, 2 Temmuz 2008.

6083 sayılı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun. (2010). T.C. Resmi Gazete, 27781, 10 Aralık 2010.

TEBLİĞLER

38 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2003). T.C. Resmi Gazete, 25333, 31

Aralık 2003.

44 SeriNo.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2005). T.C. Resmi Gazete, 25813, 12

Mayıs 2005.

47 SeriNo.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (1981). T.C. Resmi Gazete,

26040, 31 Aralık 2005.

57 SeriNo.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (2011). T.C. Resmi Gazete, 28007, 27

Temmuz 2011.

22 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği. (1984). T.C. Resmi

Gazete, 18334, 7 Mart 1984.