

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**İLAN VE REKLAM VERGİSİ: SAKARYA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ ÖRNEĞİ**

Ceyda MORGÜL

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

ŞUBAT - 2023

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İLAN VE REKLAM VERGİSİ: SAKARYA BÜYÜKŞEHİR
BELEDİYESİ ÖRNEĞİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ceyda MORGÜL

Enstitü Anabilim Dalı : Maliye
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 02/02/2023 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI
Prof. Dr. Temel GÜRDAL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Veysel İNAL	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet

Hayır

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütölen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmaları.)

Ceyda MORGÖL

02/02/2023

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın hazırlanması aşamasında bilgisi, tecrübesi ve yol göstericiliği ile yardımlarını esirgemeyen danışman hocam Prof. Dr. Temel GÜRDAL' a teşekkürlerimi sunarım. Çalışmanın her aşamasında yardımcı ve destek olan, fikir ve katkıları ile bana yol gösterip bu çalışmanın şekillenmesine yön veren değerli ağabeyim ve hocam Doç. Dr. Furkan BEŞEL' e çok teşekkür ediyorum.

Çalışmanın olgunlaşmasına katkı sağlayan Dr. Öğr. Üyesi Veysel İNAL ve Dr. Öğr. Üyesi İsmail KOÇ hocalarıma teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere ulaşmamda en büyük pay sahibi olan ve haklarını hiçbir zaman ödeyemeyeceğim kıymetli annem ve babam Naciye ve Alaaddin BEŞEL' e, çalışma nedeniyle yeterince vakit ayıramadığım ve çalışmalarım esnasında büyük sabır göstererek bana destek olan eşime ve oğlum Ahmet Kaan'a teşekkürlerimi bir borç bilirim.

Ceyda MORGÜL

02/02/2023

İÇİNDEKİLER

TABLO LİSTESİ	vi
ÖZET	vii
ABSTRACT	viii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLER VE GELİRLERİ	4
1.1. Genel Kavram ve Açıklamalar	4
1.1.1. Yerel Yönetim	4
1.1.2. Yerel Özerklik	5
1.2. Türkiye’de Yerel Yönetimler	6
1.2.1. İl Özel İdaresi	6
1.2.1.1. İl Özel İdaresi Görev, Sorumluluk ve Yetkileri	6
1.2.1.2. İl Özel İdaresi Organları	7
1.2.2. Belediyeler.....	8
1.2.2.1. Belediyelerin Görev, Sorumluluk ve Yetkileri.....	8
1.2.2.2. Belediyelerin Organları	10
1.2.3. Büyükşehir Belediyeleri	11
1.2.4. Köyler	11
1.3. Türkiye’de Yerel Yönetimlerin Gelirleri.....	12
1.3.1. İl Özel İdarelerinin Gelirleri.....	13
1.3.2. Köylerin Gelirleri	13
1.3.3. Belediye Gelirleri	14
1.3.3.1. Emlak Vergisi Kanunu’na Göre Alınan Emlak Vergisi	15
1.3.3.2. Belediye Gelirleri Kanunu’na Göre Alınan Vergi Gelirleri	16
1.3.3.3. Belediye Gelirleri Kanunu’na Göre Alınan Çeşitli Harçlar	18
1.3.3.4. Belediye Gelirleri Kanunu’na Göre Alınan Harcamalara Katılma Payları.....	18
1.3.3.5. Ücretler ve Paylar	18
1.3.3.6. Diğer Öz Gelirler	19
1.3.3.7. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Pay.....	19

BÖLÜM 2: İLAN VE REKLAM VERGİSİ	21
2.1. İlan ve Reklam Vergisinin Tarihi Gelişimi	21
2.2. İlan ve Reklam Vergisinin Temel Unsurları.....	23
2.2.1. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu	23
2.2.1.1. Dükkân, Ticari ve Sinai Müessese ve Serbest Meslek Erbabına Çeşitli Yerlere Asılan ve Takılan Her Çeşit Levha, Yazı ve Resim Gibi Sabit Bütün İlan ve Reklamlar	24
2.2.1.2. Motorlu Taşıt Araçlarının İçine veya Dışına Konulan İlan ve Reklamlar	24
2.2.1.3. Cadde, Sokak ve Yaya Kaldırımlar Üzerine Gerilen, Binaların Cephe ve Yanlarına Asılan Bez veya Sair Maddeler Vasıtasıyla Yapılan Geçici Mahiyetteki İlan ve Reklamlar.....	25
2.2.1.4. Işıklı veya Projeksiyonlu İlan ve Reklamlar.....	25
2.2.1.5. İlan ve Reklam Amacıyla Dağıtılan Broşür, Katalog, Duvar ve Cep Takvimleri, Biblolar	26
2.2.1.6. Mahiyeti Ne Olursa Olsun Yapıştırılacak Çeşitli Afişler ve Benzerleri	26
2.2.2. İlan ve Reklam Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay	27
2.2.2.1. Bayrak Direğine Asılan Flamalar	27
2.2.2.2. Sinema Salonlarında ve Spor Sahalarında Gösterilen Işıklı ve Projeksiyonlu Reklamlar	28
2.2.3. İlan ve Reklam Vergisinin Mükellef ve Sorumlusu	29
2.2.4. İlan ve Reklam Vergisine İlişkin İstisna ve Muafiyetler.....	30
2.2.4.1. Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT) Tarafından Yayımlanan ve Yapılan İlan ve Reklamlar	30
2.2.4.2. Her Türlü Gazete, Dergi ve Kitaplarda Yapılan İlan ve Reklamlar .	31
2.2.4.3. Gerçek Kişilerin İkametgâhlarının İç veya Dış Kapılarına Konan ve Kimliklerini Gösteren Levhalar.....	32
2.2.4.4. İşletmelerin İstihgal veya İmal Konusu Maddelerinin Ambalajları Üstünde Bulunan ve Kendi İşlerine Ait İlan ve Reklamları ile Ambalaj Muhtevasından Olan Prospektüs ve Tarifnameler.....	33

2.2.4.5. Gerçek ve Tüzel Kişilere Ait İşyerlerinin İçine veya Dışına Asılan İş Sahibinin Kimliği ile İşin Mahiyetini Gösteren ve Alanı Yarım Metrekareyi Aşmayan İşsüz Levhalar.....	33
2.2.4.6. Genel ve Özel Bütçeli İdareler ile İl Özel İdarelerinin, Belediyelerin, Köylerin ve Bunların Kuracakları Birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin Yapacakları Her Türlü İlan ve Reklamlar	34
2.2.4.7. Yükseköğretim Kurumları ile Vakıf Üniversitelerinin Durumu	36
2.2.4.8. Siyasi Partilerin Siyasi Faaliyet Sınırları İçinde Yapacakları İlan ve Reklamlar	36
2.2.4.9. Ülke Ürünlerinin ve Turizminin Reklamının Yapılması ve Ticari Müesseselere Ait İletişim Bilgilerinin Yer Aldığı Kataloglar.....	37
2.2.4.10. Umumi Mahallere Reklam Amacı ile Konulacak Sıra, Bank ve Benzeri Gereçler Üzerindeki İlan ve Reklamlar	37
2.2.4.11. Sinema ve Tiyatroların Kendi Programlarına İlişkin Olarak Gösterinin Yapıldığı Binanın İçinde ve Dış Yüzünde Yaptıkları İlan ve Reklamlar.....	38
2.2.4.12. Eczanelerin Durumu	38
2.2.5. İlan ve Reklam Vergisinin Tarife ve Nispeti.....	39
2.2.6. İlan ve Reklam Vergisinin Matrahı	41
2.2.7. İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı	42
2.2.7.1. Birden Fazla Belediyede İlan ve Reklam Yapılması Halinde Beyanname	44
2.2.7.2. Büyükşehir Belediyesi ile İlçe Belediyesi arasındaki Beyanname Sorunsalı.....	45
2.2.8. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhiyatı	47
2.2.8.1. İlan ve Reklam Vergisinde Tarh Usulleri.....	47
2.2.9. İlan ve Reklam Vergisinde Yoklama Müessesesi	49
2.2.10. İlan ve Reklam Vergisinde Ceza	50
2.2.11. İlan ve Reklam Vergisi'nde Tebliğ	51
2.2.11.1. VUK' a Göre Tebliğ.....	51
2.2.11.2. Tebliğ Yapılacak Kimseler.....	51

2.2.11.3. Tebligat Yapılacak Kimse Bulunmaması	52
2.2.11.4. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ.....	52
2.2.11.5. Tebligatta Uygulanacak Sıra	52
2.2.11.6. İlanen Tebliğ.....	53
2.2.12. İlan ve Reklam Vergisi'nde Tahsilat	54
BÖLÜM 3: SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ UYGULAMASI VE ALAN	
ARAŞTIRMASI.....	55
3.1. Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği	55
3.1.1. İlan ve Reklam Vergisi Gelirleri (2016-2022)	55
3.1.2. İlan ve Reklam Vergisi Mükellef Sayıları (2016-2022).....	55
3.1.3. İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelirleri	
İçindeki Payı (2016-2022).....	56
3.2. Uygulama	57
3.2.1. Araştırmanın Yöntemi	57
3.2.1.1. Araştırmanın Modeli	57
3.2.1.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları.....	58
3.2.1.3. Araştırmanın Örnekleme ve Katılımcıların Profilleri	59
3.2.2. Araştırmanın Analizi	60
3.2.2.1. İlan ve Reklam Vergisinde Tarh-Tebliğ-Tahakkuk Süreci ile İlgili	
Problemler ve Çözüm Önerileri	61
3.2.2.2. İlan ve Reklam Vergisinde Tahsilat Süreci İle İlgili Problemler ve	
Çözüm Önerileri	61
3.2.2.3. İlan ve Reklam Vergisinde Mükellefiyet Tesisi İle İlgili Problemler	
ve Çözüm Önerileri	62
3.2.2.4. İlan ve Reklam Vergisinde Mükellefler İle Karşılaşılan Sorunlar ve	
Çözüm Önerileri	63
3.2.2.5. İlan ve Reklam Vergisinde Uygulamada İlan ve Reklam Türlerine	
(tabela türleri, boyutları vb.) İlişkin Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm	
Önerileri.....	64
3.2.2.6. İlan ve Reklam Vergisi Biriminde Çalışan Personelin Nitelik ve	
Nicelik Açısından Yeterliliği ve Çözüm Önerileri.....	64

3.2.2.7. İlan ve Reklam Vergisi Denetimlerinde ve Saha Çalışmalarında Karşılaşılan Sorunlar	65
3.2.2.8. İlan ve Reklam Vergisi Denetimlerinin ve Saha Çalışmalarının Etkinliğini Artırmaya Yönelik Öneriler	65
3.2.2.9. Katılımcıların Eklemek İstedığı Hususlar	66
3.3. Bulgular	67
SONUÇ	68
KAYNAKÇA.....	72
EK	76
ÖZGEÇMİŞ	78

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İlan ve Reklam Vergisi'nin Tarife ve Nispeti	40
Tablo 2: Belediye Grupları	41
Tablo 3: Sakarya Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam Vergisi Gelirleri (2016-2022).....	55
Tablo 4: Sakarya Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam Vergisi Mükellef Sayısı (2016-2022).....	56
Tablo 5: İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelirleri İçindeki Payı (2016-2022)	57
Tablo 6: Pilot Görüşme Bilgileri	59
Tablo 7: Katılımcı Bilgileri	60

ÖZET

Başlık: İlan ve Reklam Vergisi: Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği

Yazar: Ceyda MORGÜL

Danışman: Prof. Dr. Temel GÜRDAL

Kabul Tarihi: 02/02/2023

Sayfa Sayısı: viii (ön kısım) + 76 (ana kısım) + 2 (ek)

Günümüzde belediyeler, üstlendikleri görevleri yerine getirebilmek için güçlü bir mali yapı ve aynı oranda gelir kaynaklarına ihtiyaç duymaktadırlar. Belediyelerden, elde ettikleri gelirler ile hem temel hizmetlerin yerine getirilmesi hem de mali özerkliklerini güçlendirmeleri beklenmektedir. Mali özerkliğin güçlenmesi için ise merkezi yönetim bütçesine olan bağımlılık azaltılarak; belediye öz gelirlerinin artırılması gerekmektedir.

1924 yılında çıkarılan 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun 14. Maddesi ile ticari ve sınai tesislere tabela asma zorunluluğu getirilmiş ve bu tabelalar ile el ve duvar ilanlarından belediye meclisince belirlenecek tarifeye göre her yıl 'resim' alınacağı düzenlenmiştir. İlan ve Reklam Vergisi, 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda da düzenlenen bir belediye geliri olmuştur.

İçinde bulunduğumuz dönemde ekonomiye yön veren firmalar için ilan ve reklam oldukça önem arz etmektedir. Rekabetin fazla olduğu ortamda firmaların ilan ve reklamlara büyük yatırımlar yaptıkları görülmektedir. Belediye öz gelirleri içerisinde yer alan İlan ve Reklam Vergisi, hizmetlerin karşılanmasında gelir sıkıntısı yaşayan belediyeler için önemli bir gelir kaynağıdır. Belediyeler bu vergi geliri ile sağlıklı ve düzenli bir kent oluşturarak yine bu geliri kent halkına hizmet olarak sunmaktadır.

Bu çalışmanın amacı İlan ve Reklam Vergisi çalışmalarında karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinin belirlenmesidir. Bu bağlamda Sakarya Büyükşehir Belediyesi ilgili biriminde görevli tüm personele mülakat uygulanarak sorunlar tespit edilmeye çalışılmış ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: İlan ve Reklam Vergisi, Yerel Yönetimler, Vergi Gelirleri

ABSTRACT	
Title of Thesis: Announcement and Advertisement Tax: Example of Sakarya Metropolitan Municipality	
Author of Thesis: Ceyda MORGÜL	
Supervisor: Prof. Dr. Temel GÜRDAL	
Accepted Date: 02/02/2023	Number of Pages: viii (pre text) + 76 (main body) 2 (add)
<p>Today, municipalities need a strong financial structure and income sources at the same rate in order to fulfill their duties. Municipalities are expected to both fulfill basic services and strengthen their financial autonomy with the revenues they earn. In order to strengthen financial autonomy, by reducing the dependency on the central government budget; municipal revenues need to be increased.</p> <p>With the 14th article of the Law No. 423 on Municipal Taxes and Duties enacted in 1924, the obligation to hang signs in commercial and industrial facilities was made and it was regulated that 'paintings' would be taken from these signs and hand and wall advertisements every year according to the tariff to be determined by the municipal council. Announcement and Advertisement Tax has been a municipality income regulated in the Law on Municipal Revenues No. 5237, which entered into force in 1948.</p> <p>Announcement and advertisements are very important for companies that direct the economy in the current period. In an environment where competition is high, it is seen that companies make large investments in advertisements and advertisements. Announcement and Advertisement Tax, which is included in municipal own revenues, is an important source of income for municipalities that have income problems in meeting services. Municipalities create a healthy and orderly city with this tax income and offer this income as a service to the people of the city.</p> <p>The aim of this study is to determine the problems and solution proposals encountered in Announcement and Advertisement Tax studies. In this context, all the personnel working in the relevant unit of Sakarya Metropolitan Municipality were interviewed and the problems were tried to be determined and solutions were offered.</p>	
Keywords: Announcement and Advertisements Tax, Local Governments, Tax Revenues	

GİRİŞ

Araştırmanın Konusu

1980’li yıllardan itibaren Türkiye’de kentleşmenin hızla artması ile kent yönetimi kavramına Büyükşehir Belediyeleri de dahil edildikten sonra Belediye Kanunu ve Büyükşehir Belediye Kanunu’nda Belediyenin sorumlulukları alanında önemli değişiklikler yapılmıştır. Belediyelerin kullanabileceği kişi başına düşen gelirin artırılması belediyelerin öz gelirlerinin artması bakımından büyük önem taşımaktadır. Türkiye’de belediyelere tahsis edilen İlan ve Reklam Vergisi; toplam ekonomi, toplam vergiler ve toplam belediye bütçe gelirleri içerisinde her ne kadar düşük bir seviyede bulunsa da belediyelerin öz gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir.

Bu çalışmanın konusu, Sakarya Büyükşehir Belediyesi uygulamalarından yola çıkılarak İlan ve Reklam Vergisi süreçlerinde karşılaşılan sorunları tespit etmek, daha etkin bir uygulamaya ulaşılabilmek için çözüm önerileri sunmaktır. Böylelikle belediyelerin temel problemlerinden olan öz gelirlerini arttırmaya yönelik tedbirlerin belirlenmesi İlan ve Reklam Vergisi özelinde iyileştirme önerilerinin tespitinin sağlanması öngörülmektedir.

Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, belediye gelirlerinden biri olan İlan ve Reklam Vergisini tanımlamak, bu verginin konusunu, tarh ve tahsil usulünü, muafiyet ve istisnalarını açıklamak ve vergilendirme aşamalarının her birini günümüzde karşılaşılan sorunlarla birlikte ele alarak belirtmektir. Karşılaşılan sorunlar mülakatlar aracılığıyla belirlenerek uygulamadaki sorunlara çözüm önerileri sunulması amaçlanmıştır.

Araştırmanın Önemi

Sosyal devlet anlayışının gereği ve bir sonucu olarak kamu hizmetlerinin sunulabilmesi ve sürekliliğinin sağlanabilmesinin en önemli koşulu, yeterli ve sürekli finansman kaynaklarına sahip olunmasıdır. Bu finansman kaynaklarının en önemlisi de vergilerdir. Merkezi hükümetin tahsil ettiği vergilerin dışında yerel yönetimler için öz gelir oluşturan ve yerel yönetimlerin tahsil ettiği vergilerden biri olan İlan ve Reklam vergisi özellikle Büyükşehir Belediyelerin tahsil ettiği vergi gelirleri içinde ayrı bir öneme

sahiptir. Bu bağlamda İlan ve Reklam vergisi gelirlerinin arttırılması, vergileme süreçlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülmesi Büyükşehir Belediyeleri açısından önem arz etmektedir.

Bu çalışma Büyükşehir Belediyelerinin öz kaynakları arasında doğrudan tahsilatını yaptıkları vergilerden en önemlisi olan İlan ve Reklam vergisi gelirlerinin arttırılmasına yol göstermek, uygulama aşamasında gerek idari personel gerekse mükelleflerin karşılaştıkları sorunların giderilmesini sağlamak açısından önem arz etmektedir. Ayrıca literatürde İlan ve Reklam vergisini ele alan sadece bir çalışma bulunması ve bu çalışmanın da ilçe belediyesi uygulamasını ele alması sebebiyle literatürde Büyükşehir Belediyeleri açısından İlan ve Reklam vergisini ele alan çalışma yer almaması çalışmanın özgünlüğü açısından önemli olduğu söylenebilir.

Araştırmanın Sınırlılıkları

“İlan ve Reklam Vergisinde Vergileme sürecinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri” bu çalışmanın araştırma sorusudur. Bu soruya yanıt ararken öncelikle yerel yönetimler tarafından tahsil edilen bu vergi için karşılaşılan ilk kısıt ele alınacak yerel yönetim biriminin Büyükşehir veya İlçe belediyesi olması hususudur. İlçe belediyeleri için emlak vergisi gelirleri, ilan ve reklam vergisi gelirlerinden daha büyük paya sahip olduğu için çalışmada Büyükşehir belediyelerinin ele alınması öngörülmüştür. Bu bağlamda günümüzde 30 Büyükşehir Belediyesi bulunmakta olup araştırmanın sınırlılıkları kapsamında çalışmada Sakarya Büyükşehir Belediyesi örneği incelenmiştir.

Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle sorunun belirlenmesi ve ortaya konulması amacıyla konuyla ilgili kuramsal analiz yapılmış daha sonra İlan ve Reklam vergisinin etkinliğinin arttırılması için sorunların tespiti ve çözüm önerilerinin belirlenmesi amacıyla yarı yapılandırılmış mülakatlar uygulanmıştır.

- ✓ **Kuramsal Analiz;** Çalışmada ilk olarak yerel yönetimler, yerel yönetimlerin gelirlerine ilişkin kuramsal açıklamalar yapılmış, daha sonra Türkiye’de İlan ve Reklam Vergisi uygulaması ayrıntılı bir şekilde ele alınarak teorik yapısı ortaya konulmuştur.

- ✓ **Yarı Yapılandırılmış Mülakat Uygulaması;** İlan ve Reklam vergisinde vergileme sürecinde karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri için somut bir veri bulunmadığından bu çalışmada alanında uzman ve belediyede ilgili birimde çalışan kişilerle yarı yapılandırılmış mülakat yapılması tercih edilmiştir.

Araştırmanın Kapsamı

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde Türkiye’de yerel yönetimler ve yerel yönetimlerin gelirlerine ilişkin teorik çerçeve sunulmaktadır. Öncelikle yerel yönetim kavramı ele alınarak Türkiye’de yerel yönetimler ve yerel yönetimlerin gelirleri incelenmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde; İlan ve Reklam Vergisi başlığı altında ülkemizde uygulanmakta olan İlan ve Reklam Vergisinin tarihsel gelişimi ve temel unsurları ele alınmaktadır. Çalışmanın üçüncü bölümünde; İlan ve Reklam Vergisi Sakarya Büyükşehir Belediyesi örneğinde ele alınarak Sakarya Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam vergisi gelirleri, mükellef sayıları ve toplam belediye gelirleri içindeki payı sunulmuştur. Daha sonra yapılan yarı yapılandırılmış mülakat uygulamasına dair araştırma modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme ve katılımcıların profilleri sunulmaktadır. Çalışmanın devamında mülakat uygulaması ile elde edilen sonuçlar sunularak değerlendirilmektedir.

Sonuç kısmında genel bir değerlendirmeden sonra elde edilen bulgular yorumlanarak, İlan ve Reklam vergisi uygulamalarında etkinliğin sağlanması için önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM 1: TÜRKİYE’DE YEREL YÖNETİMLER VE GELİRLERİ

1.1. Genel Kavram ve Açıklamalar

1.1.1. Yerel Yönetim

Yerel yönetim, belirli bir alandaki toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere, karar organları yerel halk tarafından seçimle oluşturulan, görev ve yetkileri yasalarla belirlenen, özel gelire ve bütçeye sahip kamu tüzel kişileridir (Ulusoy & Akdemir, 2001: 17).

Türkiye’de yerel yönetimler; il özel idareleri, belediyeler ve köyler olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. İdare kuruluş ve görevleri açısından bir bütündür ve bu kuruluş ile görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esasına dayanmaktadır. Halkın ortak gereksinimlerine yanıt vermek üzere ortaya çıkan yerel yönetimler ise kuruluş, görev ve yetkileri açısından yerinden yönetim ilkesine uygun olarak kanunla düzenlenmektedir. Merkezden ve yerinden yönetim kavramlarına uygun hareket edilmesi gereği ayrıca Anayasada da vurgulanmaktadır (Arslan, 2005: 190).

Yerel yönetimler, yerel hizmet ihtiyaçları ile ilgili önceliklerin belirlenmesini, hizmeti kullananlarla doğrudan ilişki kurulmasını ve hizmetlerin yürütülmesinde gereksiz kaynak israfının önlenmesini amaçlamaktadır. Yerel yönetimler ayrıca kaynakları daha etkin kullanarak hizmetlerde kaliteyi arttırmaktadır (Torlak & Özdemir, 1999: 113).

Türkiye’de yerel yönetimler belirli niteliklere sahiptirler. Bu nitelikler şu şekilde sıralanabilir (Varcan & Taraktaş & Hacıköylü, 2013:9) :

- Merkezi yönetimden ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler.
- Kendi bütçelerini oluşturma yetkileri bulunmaktadır.
- Karar organları seçimle iş başına gelmektedir.
- Kendilerine ait öz gelirleri vardır.
- Sınırlı da olsa, belirli bir özerkliğe sahiptirler.

1.1.2. Yerel Özerklik

Özerklik kelime anlamı olarak bir kişi veya kuruluşun kendi iradesi ile hukuken geçerli şekilde bağımsız karar alabilme ve uygulayabilme yetisidir. Yerel özerklik ise yerel yönetimlerin merkezi idare tarafından kendilerine aktarılan yerel nitelikte olan görev ve yetkilerini belli bir düzen içerisinde yerine getirmeleridir. Federal devletlerde yerel yönetimler hem siyasal hem idari açıdan özerk iken; tekçi devletlerde ise siyasal özerklik bulunmamakta yalnızca idari ve mali özerklik yer almaktadır (Arslan, 2005: 190).

Yüksel (1998)'e göre yerel özerklik, yerel yönetimlerin hiçbir baskı altında kalmadan kendi görev alanları ile ilgili karar alarak kendi organlarını oluşturma ve kendi mali bağımsızlıklarına sahip olabilmeleridir (Yüksel, 1998: 91). Bir başka tanıma göre ise yerel özerklik, yerel yönetimlerin serbestçe karar alarak bu kararları uygulayabilmeleri ile kendi görev ve yetkilerini merkezi yönetimin müdahalesi olmadan kullanabilmeleri durumu olarak ifade edilmiştir (Bozkurt, Ergun ve Sezen, 1998: 157).

Yerel yönetimlerin özerk bir kuruluş olarak kabul edilmeleri organlarının seçimle oluşturulmasını gerektirmektedir. Aynı zamanda bir yerel yönetimin idari özerkliğe sahip olabilmesi için, herhangi bir makamın onayına ihtiyaç duyulmadan bağımsız olarak icrai kararlar alabilmeleri gerekmektedir (Çağdaş, 2011: 410).

Yerel yönetimlerin merkezi yönetimden ayrı bir tüzel kişiliklerinin olması, bağımsız gelir kaynaklarına ve mal varlığına sahip olmalarını gerektirmektedir. Yerel yönetimlerin mali kaynaklarının yetersizliği sonucu özerklikleri sınırlanmakta ve merkezi yönetim müdahalesi artmaktadır. Bu nedenle özerklik, idarelere hizmetlerde etkinliği ve verimliliği sağlayabilmeleri için tanınmıştır. Yerel yönetimlerde bağımsız karar organlarının olması ve serbestçe mali kaynaklar ile harcama yetkisine sahip olmaları durumunda özerk bir yerel yönetimden bahsetmek mümkün olabilmektedir (Türkoğlu, 2012-2013:42). Özerklikten kastedilen hizmetlerde verimliliği ve etkinliği sağlamaktır. Hizmetlerin doğru ve hızlı bir şekilde yerine getirilmesi politik baskı ve müdahalelere engel olur, böylece yerel yönetime katkı sağlanabilir (Yüksel, 1998: 91).

Özerkliğin sınırları anayasa ve kanunlarla çizilmektedir. Özerklik sayesinde yerel yönetimlerin sahip olduğu haklardan en önemlilerinden biri de mali özerklik sağlayabilmeleridir. Mali özerkliğin sağlanması için en önemli ölçüt ise yerel

yönetimlerin özellikle belediyelerin merkezden bağımsız kendi öz gelirlerini oluşturmalarıdır (Tortop, 1996: 3).

1.2. Türkiye’de Yerel Yönetimler

1.2.1. İl Özel İdaresi

5302 İl Özel İdaresi Kanunu (İÖİK) üçüncü maddesi il özel idaresini, il halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan, karar organları seçmenler tarafından seçilen, idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak tanımlamaktadır. İl özel idaresi, ilin kurulmasına dair kanunla kurulur ve ilin kaldırılmasıyla tüzel kişiliği sona erer.

6360 sayılı Kanun ile Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Ordu, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van illerinde büyükşehir belediyesi kurulmuş, bu illerde mevcut il belediyeleri, büyükşehir belediyesine dönüştürülmüştür. Yeni kurulanlarla birlikte büyükşehir belediyelerinin sayısı 30’a ulaşmıştır. Büyükşehir olan tüm illerde il özel idaresi kaldırılmış, köy ve beldeler mahalleye dönüştürülmüştür. İl belediyesi bulunan 51 ilde ise il özel idarelerinin tüzel kişiliği devam etmektedir.

1.2.1.1. İl Özel İdaresi Görev, Sorumluluk ve Yetkileri

İÖİK’nın 6’ncı maddesinde il özel idarelerinin görev ve sorumlulukları düzenlenmiştir. Buna göre (5302 Sayılı İÖİK, 2005: m.6),

- “İl sınırları içinde gençlik ve spor, sağlık, tarım, sanayi ve ticaret; Belediye sınırları il sınırı olan Büyükşehir Belediyeleri hariç ilin çevre düzeni plânı, bayındırlık ve iskân, toprağın korunması, erozyonun önlenmesi, kültür, sanat, turizm, sosyal hizmet ve yardımlar, yoksullara mikro kredi verilmesi, çocuk yuvaları ve yetiştirme yurtları; ilk ve orta öğretim kurumlarının arsa temini, binalarının yapım, bakım ve onarımı ile diğer ihtiyaçlarının karşılanmasına ilişkin hizmetleri yerine getirmek,
- İmar, yol, su, kanalizasyon, katı atık, çevre, acil yardım ve kurtarma (...) (1); orman köylerinin desteklenmesi, ağaçlandırma, park ve bahçe tesisine ilişkin hizmetleri belediye sınırları dışında yapmak”.

İÖİK'nın 7'inci maddesinde yazan il özel idaresi yetkileri ve imtiyazları ise aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (5302 Sayılı İÖİK, 2005: m.7):

- “Kanunlarla verilen görev ve hizmetleri yerine getirebilmek için her türlü faaliyette bulunmak, gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri için kanunlarda belirtilen izin ve ruhsatları vermek ve denetlemek,
- Kanunların il özel idaresine verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, emir vermek, yasak koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek,
- Hizmetlerin yürütülmesi amacıyla, taşınır ve taşınmaz malları almak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, takas etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek,
- Borç almak ve bağış kabul etmek,
- Vergi, resim ve harçlar dışında kalan ve miktarı yirmi beş milyar Türk Lirasına kadar olan dava konusu uyuşmazlıkların anlaşmayla tasfiyesine karar vermek,
- Özel kanunları gereğince il özel idaresine ait vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak,
- Belediye sınırları dışındaki gayri sıhhî müesseseler ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerine ruhsat vermek ve denetlemek”.

1.2.1.2. İl Özel İdaresi Organları

İl özel idaresinin organları; il genel meclisi, il encümeni ve validen oluşmaktadır.

İl genel meclisi, il özel idaresinin karar organıdır ve ilgili kanunda gösterilen esas ve usullere göre ildeki seçmenler tarafından seçilmiş üyelerden oluşur.

İl encümeni, valinin başkanlığında, genel sekreter ile il genel meclisinin her yıl kendi üyeleri arasından seçeceği üç üye ve valinin her yıl birim amirleri arasından seçeceği iki üyeden oluşur. Valinin katılmadığı encümen toplantısına genel sekreter başkanlık eder. Encümen toplantılarına gündemdeki konularla ilgili olarak, ilgili birim amirleri vali tarafından oy hakkı olmaksızın görüşleri alınmak üzere çağrılabilir.

Vali, il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisidir.

1.2.2. Belediyeler

5393 Sayılı Belediye Kanunu, 3.07.2005 tarihinde kabul edilmiş, 13.07.2005 Tarihli, 25874 sayılı RG’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

5393 Sayılı Belediye Kanununun 3. Maddesinde belediye tanımlanmaktadır. Buna göre belediye, “Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir”. Belediyelerin kuruluş ve görevleri merkezden yönetim ve yerinden yönetim esaslarına dayanmaktadır.

Belediye Kanunu’na göre nüfusu 5.000 ve üzerinde olan yerleşim birimlerinde belediye kurulabilir. İl ve ilçe merkezlerinde belediye kurulması zorunludur (5393 Sayılı Belediye Kanunu, m. 4).

Bir bölgede yaşayan halkın ihtiyaçlarını karşılamak ve halka en iyi şekilde hizmet etmek belediyelerin varlık nedenleridir. Halkın ihtiyaçlarının merkezi idare tarafından yeterli şekilde karşılanamaması belediyelere olan gereksinimi doğurmuş ve bazı kamu hizmetlerinin yerel yönetimlere devredilmesini zorunlu hale getirmiştir (Keleş, 2009: 22).

1.2.2.1. Belediyelerin Görev, Sorumluluk ve Yetkileri

Belediye Kanununun 14. Maddesinde;

- “İmar, su ve kanalizasyon, ulaşım gibi kentsel alt yapı faaliyetlerini,
- Çevre ve çevre temizliği, katı atıkların dönüşümünü,
- Zabıta, itfaiye, acil yardım, kurtarma ve ambulans hizmetlerini,
- Şehir içi ulaşımdaki trafik düzenlemelerini,
- Defin ve mezarlıklar; ağaçlandırma, park ve yeşil alanlar ile ilgili çalışmaları,
- Konut; kültür ve sanat, turizm ve tanıtım, gençlik ve spor, orta ve yükseköğrenim öğrenci yurtlarının yapılması,
- Sosyal hizmet ve yardım, nikâh, meslek ve beceri kazandırma faaliyetleri,

- Kentteki ekonomi ve ticareti geliştirecek her türlü hizmeti yapmakta veya yaptırmaktadır (Belediye Kanunu, 2005: m.14)”.

Şeklinde belediyelerin görev ve sorumlulukları kentte yaşayan tüm halkın hizmetine sunulmak şartı ile sıralanmaktadır.

Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 100.000’in üzerindeki belediyeler, kadınlar ve çocuklar için konukevleri açmak zorundadır. Diğer belediyeler de mali durumları ve hizmet önceliklerini değerlendirerek kadınlar ve çocuklar için konukevleri açabilirler (BK, 2005: m.14/a). İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere belediyelerin kent halkının ihtiyaçlarının karşılanmasında birçok görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Belediyenin yetki ve imtiyazları ise BK’nın 15’inci maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;

- “Yerel halkın ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyette ve girişimde bulunmak,
- Yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak,
- Belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek,
- Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek,
- 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,
- Belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek,
- Borç almak,
- Bağış kabul etmek,
- Otobüs terminali, fuar alanları, mezbaha, iskele kurmak, kurdurtturmak, işletmek veya işlettirmek,

- Vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu uyuşmazlıkların anlaşmayla tasfiyesini sağlamak,
- Gayrisihhî müesseseler ile umuma açık eğlence yerlerini ruhsatlandırmak ve denetlemek,
- İzinsiz satış yapan seyyar satıcıları faaliyetten men etmek,
- Reklam panoları ve tanıtıcı tabelalar konusunda standartlar getirmek,
- Toplu taşıma ücretlerini belirlemek,
- Halkın sağlığına ve çevreye etkisi olan işyerlerini kentin belirli yerlerinde toplamak,
- Elektronik haberleşme hizmetinin gerekleri dikkate alınarak ücret karşılığında yer seçim belgesi vermek,
- Belediye sınırları içerisinde Hizmete sunulacak olan asansörlerin tescilini yapmaktır (Belediye Kanunu, 2005: m.15)''.

1.2.2.2. Belediyelerin Organları

5393 Sayılı Belediye Kanununa göre belediyeler üç temel organdan oluşmaktadır. Bunlar; Belediye Meclisi, Belediye Başkanı ve Belediye Encümenidir. Belediye Meclisi belediyenin karar organıdır ve yerel halk tarafından seçilmiş üyelerden oluşur. Stratejik plan ile yatırım ve çalışma planlarını görüşmek, bütçe ve kesin hesabı kabul etmek, belediyelerin imar programlarını görüşmek ve onaylamak belediye meclisinin görev ve yetkileri arasındadır (Belediye Kanunu, 2005: m.17-18).

Belediye Başkanı, görev süresi içerisinde belediye idaresinin yürütme organıdır ve belediye tüzel kişiliğini temsil eder. İlgili kanunda belirtilen esas ve usullere göre seçilir. Belediye başkanı, görevinin devamı süresince siyasi partilerin yönetim ve denetim organlarında görev alamaz; profesyonel spor kulüplerinin başkanlığını yapamaz ve yönetiminde bulunamaz (Belediye Kanunu, 2005: m.37).

Belediye Encümeni ise belediyelerin yürütme ve danışma organıdır. Belediye Encümeninin belediyelerin karar organı olma özelliği 5393 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Belediye başkanının katılmadığı toplantılarda, belediye başkanının

görevlendireceği başkan yardımcısı veya encümen üyesi, encümene başkanlık eder (Bozlağan, 2008: 274).

1.2.3. Büyükşehir Belediyeleri

1982 Anayasası'nın 127'nci maddesi üçüncü fıkrasındaki “büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimleri kurulabilir” hükmünden hareketle büyükşehir belediyeleri kurulmuştur (Özgür & Yavuzçehre, 2016: 905).

Hızlı kentleşme, şehirleşme süreçlerinde yaşanan gelişmeler, nüfus artışı ile birlikte şehirler içinde kalan belediye ya da köy gibi tüzel kişiliklerin çevre, ulaşım gibi sorunların çözümünde yetersiz kalması bütün bir yerleşim alanını ilgilendiren hizmetleri yürütecek büyükşehir belediyelerinin kurulmasını zorunlu hale getirmiştir (Derdiman, 2012: 54). Bu bağlamda 1984 yılında İstanbul, İzmir ve Ankara; 1986 yılında Adana; 1987 yılında Bursa, Konya, Gaziantep; 1988 yılında Kayseri; 1993 yılında Samsun, Diyarbakır, Erzurum, İzmit (Kocaeli), Eskişehir, Mersin ve Antalya; 2000 yılında da Sakarya (Adapazarı) Belediyeleri; büyükşehir belediyelerine dönüştürülmüştür. 2012 yılında çıkarılan 6360 sayılı yasa ile 16 olan büyükşehir belediyesi sayısı 29'a çıkarılmıştır. 6360 sayılı yasa ile Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, K. Maraş, Mardin, Malatya, Manisa, Muğla, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa ve Van illerinin belediyeleri büyükşehir statüsüne kavuşmuştur. (Ökmen& Arslan, 2014: 88). Son olarak 6447 sayılı kanun ile 6360 sayılı kanundaki on üç ibaresi on dört olarak değiştirilmiş ve Ordu Büyükşehir Belediyesi ile ülkemizdeki toplam büyükşehir belediyesi sayısı 30 olmuştur.

Büyükşehir Belediyesi organları ile Belediye Kanunu kapsamındaki belediyelerin organlarında bir farklılık bulunmamakla birlikte görev, yetki sorumluluk ve işleyişe dair bazı farklılıklar bulunmaktadır. Çalışmanın ana konusu olmadığı için bu detaylara yer verilmeyecektir.

1.2.4. Köyler

Köy, toplumsal, ekonomik, coğrafi özellikleri ile şehirden ayrılan genellikle düşük nüfus yoğunluğuna sahip kırsal yerleşim birimleridir. Ekonomik açıdan bakıldığında tarıma ve hayvancılığa dayalı iş bölümü olduğu görülmektedir. Köy yönetimi ise, köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere karar organları seçmenler tarafından oluşturulan bir mahalli idare birimidir.

Mevcut 442 sayılı Köy Kanunu'na göre nüfusu 2000'den az olan yerler köy olarak belirtilmiş, ayrıca nüfusu 2000'den aşağı olan ve belediyesi olan kaza, nahiye ve vilayet merkezlerine "kasaba" denileceği söz konusu kanunda ifade edilmektedir (Öner, 2006: 54).

Türkiye' de 1950'li yıllarda köyden kente göç hareketlerinin hızla artması köylerin geri plana itilmesine neden olmuş ve bununla birlikte ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar kentlerin giderek genişlemesine, zaman içerisinde kent ile kırsal arasındaki mesafelerin azalması sonucunu ortaya çıkarmıştır. 1960'lı yıllardan itibaren ise planlı kalkınma anlayışının benimsenmesi köylere yönelik politikaları tekrar gündeme getirmiştir (Keleş, 2009:223).

Cumhuriyetin ilk yıllarında köylerde başlatılan kalkınma hareketi günümüzde büyük oranda değişerek anayasada bir yerel yönetim birimi olarak kabul edilen köylerin büyük bir çoğunluğu tüzel kişiliğini kaybederek mahalleye dönüşmüştür. Böylece köylerde yaşayan halk ve bu köylerin idareleri kentin bir parçası haline gelmiştir.

Köy yönetimi organları; köy derneği, köy muhtarı ve ihtiyar heyetinden oluşmaktadır.

1.3. Türkiye'de Yerel Yönetimlerin Gelirleri

Türkiye'deki yerel yönetim sistemi, yerel yönetimlere sınırsız bir vergilendirme yetkisi tanımamaktadır. Anayasa'nın yetkileri kısıtlayıcı ve sınırlandırıcı hükmü (madde 73/3,4) karşısında, Türkiye'deki yerel yönetimlerin kendilerine bazı vergileri toplama yetkisi verilse de bunları toplumsal tercihlere uydurabilme hususunda (vergi matrahında, oranında, istisna ve muafiyetlerde değişiklik yapabilme gibi) gerekli hukuki tasarruflarda bulunamamaktadırlar (Nadaroğlu, 1989: 104). Egeli ve Diril (2012)'e göre; vergilendirme yetkisi devlet yapılanmalarına göre değişiklik göstermektedir ve birçok ülkede vergiler tek bir yönetim seviyesine bırakılmaz ancak merkezi yönetim ve alt yönetim birimleri arasında paylaşılır. Vergilendirme yetkisinin hangi ölçüde yerel yönetimlere bırakılması ise mali özerklikle ilgilidir (Egeli & Diril, 2012: 29-30).

Her ne kadar Anayasa'da belediyelere vergilendirme yetkisi verilmesine izin verilmese de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 96/B maddesiyle çeşitli vergi ve harçlara ilişkin olarak yasada belirtilen alt ve üst sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi belediye meclislerine verilmiş ve bu yetki uzun süre uygulanmıştır. Belediye

meclislerine vergi ve harçların maktu tarifeleri belirleme yetkisini veren bu yasa hükmü Anayasa'nın 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi (AYM) tarafından 29.12.2011 tarihli kararı ile iptal edilmiştir (AYM, 29.12.2011, E.2010/62, K.2011/175).

Çalışmanın devamında yerel yönetimlerin gelirleri ana hatlarıyla ele alınmaktadır.

1.3.1. İl Özel İdarelerinin Gelirleri

İl özel idarelerinin sahip olduğu gelirler 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 42. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır (5302 Sayılı İÖİK, m.42) :

- “Kanunlarla gösterilen il özel idaresi vergi, resim, harç ve katılma payları,
- Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar,
- Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler,
- Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler,
- İl genel meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler,
- Faiz ve ceza gelirleri,
- Bağışlar,
- Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler,
- Diğer gelirler”.

1.3.2. Köylerin Gelirleri

442 Sayılı Köy Kanunu'nda köy belirtilen başlıca köy gelirleri imece ve salmadır. İmece; mevcut köy işlerinin köylünün birleşerek yardımlaşma ile yapılmasına denir. Köy adına ekilen tarlanın mahsulünün toplanması imece ile yapılan işlerdendir. Hangi işlerin imece ile yapılacağına köy ihtiyar heyeti karar verir (Köy Kanunu, md.44).

Köyün diğer bir önemli gelir kaynağı salma ise; köy işleri için ihtiyar meclisinin kararı ile köylüden alınan paradır. Bu gelir, köy işlerinin ihtiyar heyetinin kararı ile gelirlerin giderleri karşılamaması durumunda köyde oturan ve köyle maddi ilişkisi bulunanlardan

talep edilir (Köy Kanunu, md.16). Bunun dışında diğer gelir kaynakları arasında köy kanunu gereğince köylüden alınacak resim ve harçlar, para cezaları, yardım ve bağışlar, vakıf ve avarız gelirleri gibi başkaca gelir kaynakları vardır (Keleş, 2006: 196). Köye hibe ve vasiyet edilen mallar ve gelirleri ile köy adına ekilen ve yetiştirilen mahsullerin gelirleri köyün özel gelirleri arasındadır (Gültekin, 2002:225-226).

1.3.3. Belediye Gelirleri

Belediye gelirlerini belediye öz gelirleri ve transferler şeklinde gelirler olarak değerlendirmek mümkündür.

Öz gelirler; kanunlar ile belirlenen sınırlar çerçevesinde, belediyelerin kontrol yetkisine sahip olduğu gelir kaynaklarıdır. Bu yetki, öz gelirin türüne ve ülkelerin siyasi, idari, ekonomik yapısı ve geleneklerine göre farklılık gösterebilmektedir. Örneğin, bazı ülkelerde belediyeler vergi oran ve tarifelerini belirli sınırlar çerçevesinde belirleyebilmekte iken, bazı ülkelerde ise bu konularda belediyelere hiçbir yetki verilmemekte ya da oldukça sınırlı yetki verilmektedir (İpek, 2018: 3). Her ne kadar, tarife, oran belirleme gibi konularda belediyelerin kontrol yetkileri farklılık arz etse de bir gelirin öz gelir olarak nitelendirilebilmesi için, tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin bizzat yerel yönetim birimleri tarafından yapılması ve kullanılması zorunlu bir koşul olarak görülmelidir (Arıkboğa, 2016: 278).

Belediye gelirlerinden ikincisi olan transfer gelirleri ise belediyelerin merkezi yönetim gelirlerinden aldığı pay ile yardım ve borç şeklindeki aktarmalardan oluşmaktadır.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 59. maddesine göre Türkiye'de belediye gelirleri aşağıdaki gibidir (BK, 2005: m.59) :

- “Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları,
- Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay,
- Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler,
- Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler,
- Belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler,

- Faiz ve ceza gelirleri,
- Başışlar,
- Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler,
- Diğer gelirler”.

1.3.3.1. Emlak Vergisi Kanunu’na Göre Alınan Emlak Vergisi

Emlak Vergisi belediye gelirleri içerisinde en önemli gelir kaynaklarından biridir. Belediye gelirlerinin büyük bir kısmı BGK ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu¹ (EVK) erevesinde tahsil edilen gelirlerden oluşmaktadır. Pehlivan (2004), Emlak Vergisini, belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsaların mükellef tarafından beyan veya kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeri üzerinden alınan ve tahsil edilen servet vergisidir, şeklinde tanımlamıştır (Pehlivan,2004: 218).

EVK’ nın 1’inci maddesine göre Emlak Vergisinin konusunu Türkiye sınırları içerisindeki bina ve araziler oluşurmaktadır.

Emlak vergisinin mükellefi, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binayı malik gibi tasarruf edenler olur. Bir bina üzerinde paylı mülkiyet halinde sahip olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar (Bülbül, 2006: 72).

Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay; ilgili taşınmaza, gayrimenkule sahip olma, intifa hakkının kullanılması ya da malik gibi tasarruf edilmesidir.

Emlak Vergisinin 8’inci maddesine göre Emlak vergisi oranı, meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde ikidir. Bu oranlar, 5216 sayılı Kanunun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 artırımlı uygulanır. Emlak vergisi, birinci taksiti 1 Mart-31 Mayıs, ikinci taksiti Kasım ayı içerisinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenmektedir.

¹ 11/08/1970 Tarih ve 13576 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1.3.3.2. Belediye Gelirleri Kanunu'na Göre Alınan Vergi Gelirleri

1.3.3.2.1. İlan ve Reklam Vergisi

İlan ve Reklam Vergisi Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12 ile 16'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlgili konuya çalışmanın ikinci bölümünde daha detaylı şekilde yer verilmektedir.

1.3.3.2.2. Eğlence Vergisi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17 ile 22'inci maddeleri arasında düzenlenen Eğlence Vergisi, belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri üzerinden alınır. Eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişiler Eğlence vergisi mükellefidirler.

Eğlence vergisine tabii eğlence işletmeleri kanunda, sinemalar, tiyatro, opera, operet, bale, karagöz, kukla ve ortaoyunu oynatılan yerler, spor müsabakaları, at yarışları ve konserler, sirkler, lunaparklar, çalgılı bahçeler ve benzeri biletle girilen yerler, ayrıca biletle girilmesi zorunlu olmayan (bar, pavyon, gazino, gece kulübü, taverna, diskotek, kabare, dansing, bilardo ve masa futbolu salonları) gibi yerler olarak belirtilmiştir.

Biletle girilen yerlerde eğlence vergisinin matrahı; eğlence vergisi hariç olmak üzere bilet bedeli olarak sağlanan gayri safi hâsılat, müşterek bahislerde KDV düşüldükten sonra kalan tutar, biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde ise işin mahiyetine göre çalışılan her gün için bu Kanunun 96'ncı maddesine göre tespit edilen miktardır (BGK, md. 20). Biletle girilen yerlerin eğlence vergisi, bilet bedellerine eklenerek hesaplanır ve belediye tarafından biletlere özel damga konularak peşin ödenir. Kullanılmayan biletlere ait vergi iade olunur. (BGK, md. 22)

Eğlence vergisinin oranı ilgili kanunun 21'inci maddesinde en az ve en çok nispetler olarak yer almaktadır. Bu oranlar, biletle girilen yerlerde %5-%50 arasındadır. Biletle girilmeyen yerlerde günlük 5 TL-100 TL arasındadır.

1.3.3.2.3. Haberleşme Vergisi

Haberleşme vergisi BGK'nın 29'uncu maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde Posta Telgraf Telefon işletmesi tarafından tahsil edilen telefon, teleks, faksimile ve data ücretleri (tesis, devir ve nakil ücretleri hariç) üzerinden tahsil edilir.

Haberleşme vergisi mükellefi, telefon, teleks, faksimili ve data ücretlerini tahsil eden Posta Telgraf Telefon İdaresidir. Söz konusu verginin matrahı, tesis, devir ve nakil ücretleri hariç olmak üzere tahsil edilen ücrettir ve verginin oranı %1 olarak belirtilmiştir (BGK, md.30-32).

1.3.3.2.4. Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi

Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde elektrik ve havagazı tüketimi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisinin konusu olup, elektrik ve havagazı tüketiminde bulunan gerçek ve tüzel kişiler Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi ödemekle mükelleftirler. 20/2/2001 tarihli ve 4628 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu'na göre elektrik enerjisini tedarik eden ve havagazını dağıtan kuruluşlar, satış bedeli ile birlikte bu verginin tahsilini sağlayarak ilgili belediyeye yatırırılar.

Haberleşme Vergisinin matrahı, elektrik enerjisi satış bedeli ile havagazının satış bedelidir. Matraha vergi, fon ve paylar dahil edilmez. Tüketilen elektrik ve havagazı satış bedeli üzerinden, kullanıldığı yerlere göre %1 veya %5 oranında olmak üzere Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi alınmaktadır.

BGK Madde 39'a göre tahsil edilen vergi, tahsil tarihini takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar belediyeye bir beyanname ile bildirilmeli ve aynı süre içinde belediyeye yatırılmalıdır.

1.3.3.2.5. Yangın Sigorta Vergisi

Yangın Sigortası Vergisinin konusu belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki menkul ve gayrimenkul mallar için yapılan yangın sigortaları dolayısıyla alınan primlerdir. Sigorta şirketleri söz konusu verginin mükellefleri olup vergi oranı %10'dur.

Mükellefler bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı oldukları belediyeye bir beyanname ile bildirerek hesaplanan vergiyi ödemek zorundadırlar (BGK, md.44).

1.3.3.3. Belediye Gelirleri Kanunu'na Göre Alınan Çeşitli Harçlar

BGK' nın ikinci kısmında düzenlenen belediye harçları, vatandaşların belediyeden belirli konularda izin ya da ruhsat alırken ödedikleri bedellerdir. Harç bedelleri belediyeler açısından önemli bir gelir kaynağı sayılmamaktadır (Arıkboğa, 2016: 282). Vergiler ile harçlar arasındaki fark; vergilerde belirli bir hizmetten yararlanma karşılığı söz konusu değil iken, harçlarda belirli bir kamu hizmetinden yararlanma durumu mevcuttur. Belediye harç tutarları kanunda belirtilmiştir (Çetinkaya & Demirbaş, 2010: 7).

Belediyelerin harç gelirleri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda; İşgal Harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı, Kaynak Suları Harcı, Tellallık Harcı, Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı, Ölçü ve Tartı Araçları Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı, Kayıt ve Suret Harcı, Altyapı Kazı İzni Harcı, İmar ile İlgili Harçlar, İşyeri Açma İzin Harcı, Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı, Sağlık Belgesi Harcı, Esnaf Muafılığı Belgesi Harcı şeklinde sıralanmıştır.

1.3.3.4. Belediye Gelirleri Kanunu'na Göre Alınan Harcamalara Katılma Payları

Çetinkaya ve Demirbaş (2010), harcamalara katılma paylarını; BGK' da belirtilen durumlarda belediyelerin, belediye tarafından yapılan yol, kanalizasyon ve su tesisleri inşası sonucunda bu hizmetlerden yararlananlardan aldıkları paylar olarak tanımlarken, Rüzgaresen (2012), benzer bir tanımla idarece gerçekleştirilen hizmetlerin finansmanı için kanunda belirtilen oranlar dikkate alınarak bir defaya mahsus alınan para olarak ifade etmiştir (Rüzgaresen, 2012: 95).

İlgili kanunun 98. Maddesi gereğince, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanır (BGK, md.98).

1.3.3.5. Ücretler ve Paylar

Ücret gelirleri 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97. Maddesi'nde düzenlenmiştir. Belediyeler, kanunda harç veya harcamalara katılma payı konusu yapılmayan ilgililerin isteğine göre yerine getirecekleri tüm hizmetler için belediye meclisleri tarafından belirlenen tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Diğer gelir

türlerinden farklı olarak ücret gelirlerinin miktar ve şartlarını belediyeler kendileri belirlemektedir.

Ayrıca 2464 sayılı belediye kanununun mükerrer 97. Maddesinin (a) ve (b) fıkrasına göre; ücrete tabi işlerden, milli saraylar hariç müze giriş ücretlerinden %5 ve maden işletmelerinin kazançlarında % 0,2 pay geliri ayrılır.

1.3.3.6. Diğer Öz Gelirler

Belediye gelirleri içerisinde vergi gelirleri, harç gelirleri, harcamalara katılım payı gelirleri ve ücret gelirleri yer almaktadır. Belediyelerin diğer öz gelirleri ise; taşınır, taşınmaz malların satış ve kiralamasından elde edilen gelirler, müze giriş ücretleri ile madenlerden belediyelere pay, ceza gelirleri ve faiz gelirleridir.

Bu gelirler içerisindeki belediyeye gelir sağlayan taşınmaz malların satışı belediyeler açısından önem arz ederken kira gelirlerinin belediye bütçelerinde fazla yeri yoktur (Çetinkaya & Demirbaş, 2010: 8). Satış ve kiralamanın ihaleleri 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu² çerçevesinde gerçekleşmektedir.

1.3.3.7. Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Pay

Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar belediyelerin en önemli gelir kaynaklarından biridir.

Belediyelere genel bütçe vergi gelirlerinden ne miktarda pay ayrılacağı ve paylaşım usulleri 5779 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir. Söz konusu kanunun 2'inci maddesinin 2'inci fıkrasında bu pay ve oranlar, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamının %1,50'si büyükşehir dışındaki belediyelere, %4,50'si büyükşehirlerdeki ilçe belediyelerine ve % 0,5'i il özel idarelerine ayrılması şeklindedir. Bu oranlara göre ayrılan belediye paylarının, % 80'lik kısmı belediyelerin nüfusuna ve % 20'lik kısmı gelişmişlik endeksine göre İller Bankası tarafından belediyelere dağıtılmaktadır. İller Bankası, kendisine borcu bulunan belediyelerin vadesi gelmiş borçlarını genel bütçeden belediyelere ayrılan paylardan kesebilmektedir.

Türkiye'de belediye gelirlerinin büyük bir kısmının genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylardan oluşması, belediyeler ile merkezi idare arasında hesap verilebilirlik

² 10.09.1983 Tarih ve 18161 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ilişisini doğurmaktadır. Belediyelerin toplam gelir kaynakları içerisinde öz kaynaklarının az, transferlerinin fazla olması harcamalarda merkeze olan mali bağımlılığı artırmıştır (Uzun, 2008: 47).



BÖLÜM 2: İLAN VE REKLAM VERGİSİ

Çalışmanın bu bölümünde Büyükşehir Belediyelerinin öz gelirleri içinde önemli paya sahip olan İlan ve Reklam Vergisinin tarihi gelişimi ve verginin temel unsurları ele alınmaktadır.

2.1. İlan ve Reklam Vergisinin Tarihi Gelişimi

1924 yılında çıkarılan 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun 14. Maddesi ile ticari ve sınai tesislere tabela asma zorunluluğu getirilmiş ve bu tabelalar ile el ve duvar ilanlarından belediye meclisince belirlenecek tarifeye göre her yıl 'resim' alınacağı düzenlenmiştir. İlan ve Reklam Resmi, 1948 yılında yürürlüğe giren 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda da düzenlenen belediye geliri olmuştur. İlan ve Reklam Vergisi tabiri ise ilk olarak 1981 yılında çıkarılan 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda kullanılmıştır (Duru, 2020:832).

İlk olarak 1924 yılında 423 Sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu'nun³ 14. Maddesinde İlan ve Reklam Vergisi şu hükümde geçmektedir (Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu, m.14):

“Bilûmum dükkânlarla ticari ve sınai müessesenin kapılarına sahiplerinin isimlerini ve müessesenin işgalâtını gösterir türkçe bir levha asmak mecburidir. Bu levhalarda şayet türkçenin gayri lisan ve yazılaile dahi yazılmak istenilirse yazılacak yazıların gerek hacmi, gerek puntu türkçenin nısfı derecesini tecavüz edemez ve türkçenin altına yazılır. Bu suretle talik edilen levhalardan belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre senevi bir alınır. Levhalarda türkçeden gayri lisan ve yazı ile olan kısımların beherinden ayrıca ikişer kat resim alınır. El ve duvar ilânlarıyla diğer her nevi ilânattan belediye meclislerince tanzim olunacak tarifeye göre resim alınır.”

İlan ve Reklam Vergisi ilerleyen dönemlerde ekonomik, sosyal ve mali alandaki gelişmelerle 1948 yılında 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda “İlan ve Reklam Resmi” olarak 21. maddede yer almaktadır (BGK, m.21):

³ 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu,
https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc002/kanuntbmmc002/kanuntbmmc00200423.pdf
E.T. (04.08.2021), s.2,3.

“Dükânlarla ticari ve sınıai müesseselerin ve serbest meslek erbabının çalıştıkları yerlerin kapılarına sahiplerinin ad ve soyadları ile müesseseleri veya ilgili şahısların işini gösteren Türkçe bir levha asmak mecburidir. Bu levhalara şayet Türkçeden gayri dil veya yazı ile yazılmak istenirse bunların genişliği ve puntoları Türkçenin yarısını geçemez ve Türkçenin altına yazılır.

Levhaların renk, şekil, genişlik ve âsılış bakımından belediyelerin tenbih ve yasaklarına tamamen uygun olarak tertip edilmiş ve asılmış olması lâzımdır. Aksi halde belediye bunları İndirmeğe ve uygunlarını astırmağa yetkilidir.

Bu levhalardan belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre yıllık bir resim alınır. Levhaların Türkçeden başka lisan ve yazı ile yazılı olan kısımlarından ayrıca ikişer kat resim alınır, irat getirmeyen ve kamu hizmetine tahsis edilen resmi dairelerin kapılarındaki daire adlarını gösterir levhalardan resim alınmaz.

Meydan, yol ve sokaklarda ve umuma açık yerler ile nakil vasıtalarında ve herkesin görebileceği sair yerlerde asılan, gösterilen ve dağıtılan ilânlarla her ne suretle ve vasıta ile olursa olsun yapılacak diğer ilân ve reklâmlardan belediye meclislerince düzenlenecek esas ve tarifelere göre resim alınır.

Ayrıca belediyelerin yapacağı ve yaptıracığı tesisler ve afişler hizmeti karşılığı olarak belediye meclislerince düzenlenecek tarifeye göre ücret almağa belediyeler yetkilidir⁴ .

12 Eylül 1980 askeri darbesinden sonra 5237 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak 1981’de belediye gelirlerine ilişkin 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu yürürlüğe girmiştir⁵. BGK’nın 12’inci maddesinde “ Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü İlan ve reklamın, İlan ve Reklam Vergisine tabi “ olduğu hükme bağlanmıştır⁶. İlan ve Reklam Vergisine ilişkin düzenlemeler ilgili kanunun 12-16 maddeleri arasında yer almaktadır.

⁴ 5237 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu; <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/6953.pdf>; E.T. (04.08.2021), s.3.

⁵ 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu”, 29/5/1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete.

⁶ 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu”, mad. 15, 29.05.1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete.

2.2. İlan ve Reklam Vergisinin Temel Unsurları

2.2.1. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu

İlan ve Reklam Vergisinin konusu 2464 sayılı BGK'nın 12'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu kanuna göre “ Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam”, ilan ve reklam vergisi kapsamındadır. Kanunda ilan ve reklam ibarelerinin tanımı bulunmamaktadır ancak tarife cetvelinde bulunan örnekler ve açıklamalar ile kapsamı belirtilmiştir (Duru, 2020:832).

Belediye sınırı 5393 sayılı Belediye Kanununa göre tespit edilmektedir. Kanunda hükmü geçen mücavir alan, 3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 5. Maddesinin 12. Fıkrasında “Mücavir Alan; imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve mesuliyeti altına verilmiş olan alanlardır” şeklinde tanımlanmıştır. Mücavir alanlar belirlenirken, belediyelerin gelişme gösterdiği alanları denetim ve kontrol altında tutarak imar konusunda ortaya çıkabilecek sorunlara önlem almak amaçlanmaktadır (Uzun & Demir, 2019: 119). İlan, herhangi bir şeyin tanıtılması için gazete, pano, televizyon, radyo, internet aracılığı ile duyurulan ve ticari amaçlı olmayan bilgilendirme şeklindedir (Bayer, 2019: 50). Reklam ise mal ve hizmetin satışını artırma amacı güderek her türlü yayın araçları ile yapılan duyurudur (Dönmez, 2015: 177). Reklam ile ilan arasındaki fark, reklamda ticari veya sınai bir malın tüketiciye tanıtılması hususudur (Ünlü & Korkusuz, 1996: 30).

BGK'nın 12'inci maddesinde geçen “her türlü ilan ve reklam” teriminin ne ifade ettiği verginin tarifesinin belirlendiği 15'inci maddeye bakılarak anlaşılabilir (Ozansoy, 2013: 35).

Buna göre;

- Çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi sabit bütün ilan ve reklamlar,
- Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilan ve reklamlar,
- Cadde, sokak ve yaya kaldırımlar üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamlar,

- Işıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlar,
- Broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar, afişler ve benzerleri,

İlan ve Reklam Vergisinin konusuna girmektedir.

Dolayısıyla özetle, istisna ve muafiyet kapsamında olmayan her türlü ilan ve reklamlar bu verginin konusunu oluşturmaktadır.

2.2.1.1. Dükkân, Ticari ve Sınai Müessese ve Serbest Meslek Erbabına Çeşitli Yerlere Asılan ve Takılan Her Çeşit Levha, Yazı ve Resim Gibi Sabit Bütün İlan ve Reklamlar

BGK'nın 15. Maddesine göre, dükkan, ticari ve sınai müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi sabit bütün ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak ilan ve reklam vergisi alınır.

İlan ve reklam bulunan pencereler, iç ve dış kapılar, yollar, caddeler, sokaklar, plajlar ve sabit levhaların vergilendirilmesi için gerekli olan şart ilan ve reklamın umumun bilgi ve gözlemine sunulmuş olmasıdır (Ünlü & Korkusuz, 1996: 32).

BGK'nın 14'üncü maddesinin birinci fıkrası (d) bendi gereğince; "gerçek ve tüzel kişilere ait işyerlerinin içine ve dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı ½ metrekaresi aşmayan ışsız levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmamaktadır. Levhaların alanı ½ metrekaresi aşması halinde, yalnızca aşan kısmın vergisi alınmaktadır⁷".

2.2.1.2. Motorlu Taşıtların İçine veya Dışına Konulan İlan ve Reklamlar

Motorlu taşıtların içine veya dışına konulan ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak ilan ve reklam vergisi alınır. Bu düzenleme motorlu taşıtların içine veya dışına konulan, yapıştırılan, takılan, asılan ilan ve reklamlar için geçerli olduğu kadar motorlu araçlardan ses veya görüntü eşliğinde yapılan ilan ve reklamlar için de geçerlidir.

Her türlü kara, deniz ve demir yolu araçları motorlu taşıt kavramı içerisine girmektedir. Genellikle otobüs, minibüs gibi topluma taşıma araçlarında bu durum daha çok

⁷ 29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.

görülmektedir. İlanın konulduğu taşıtın ilan ve reklam sahibine ait olup olmamasının vergilendirme açısından önemi yoktur. Ayrıca yalnızca motorlu araçlar ile yapılan ilan ve reklamlar değil, motorsuz vasıtalar ile yapılan ilan ve reklamlar da ilan ve reklam vergisine tabiidir (Ünlü & Korkusuz, 1996: 35).

2.2.1.3. Cadde, Sokak ve Yaya Kaldırımlar Üzerine Gerilen, Binaların Cephe ve Yanlarına Asılan Bez veya Sair Maddeler Vasıtasıyla Yapılan Geçici Mahiyetteki İlan ve Reklamlar

BGK 15'inci maddesine göre, cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak ilan ve reklam vergisi alınır⁸.

Bu düzenleme geçici mahiyette yapılan ilan ve reklamlar içindir. Özellikle binaların cephe ve yanlarına daimi olarak sabit bir şekilde yapılan ilan ve reklamlardan 15'inci maddenin birinci bendine gereğince beher metrekaresinden yıllık olarak vergi alınması gerekmektedir (Ozansoy ve Diğerleri, 2017: 165).

2.2.1.4. Işıklı veya Projeksiyonlu İlan ve Reklamlar

Işıklı veya projeksiyonlu ilan ve reklamlardan her metrekare için yıllık olarak İlan ve Reklam Vergisi alınır⁹.

Bir enerji kaynağı ile aydınlatılan, spor salonları ve benzer mekanlarda projeksiyon ve ışık kullanılarak yapılan ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisine tabiidir (Orcan, 2014:49). Işıklı ilan ve reklamlarda görüntünün hareketli olup olmaması önemli değildir. Slayt şeklinde yapılan ilan ve reklamlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Ünlü & Korkusuz, 1996: 38).

Açık hava reklam araçlarından olan billboardlarda yer alan ilan ve reklamlar da ışıklı ve projeksiyonlu ilan ve reklamlardan sayılarak, bu vergi tarifesi üzerinden vergilendirilmektedir¹⁰.

⁸ BGK, 15. Md.

⁹ 29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 15. Md. Birinci Fıkra , (4) nolu bent.

2.2.1.5. İlan ve Reklam Amacıyla Dağıtılan Broşür, Katalog, Duvar ve Cep Takvimleri, Biblolar

BGK'nın 15'inci maddesinin 5 No'lu bendine göre, İlan ve Reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog ve cep takvimleri, biblolar ve benzerilerinin her biri için ilan ve reklam vergisi alınır¹¹.

Öte yandan söz konusu kanunun 14/1. maddesinde; işletmelerin işteğal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi işlerine ait ilan ve reklamları ile ambalaj muhtevassından olan prospektüs ve tarifnamelerden ilan ve reklam vergisi alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunda geçen "biblolar ve benzerleri" kapsamında değerdendirilecek olan ürünler, firmaların ilan ve reklam amacıyla dağıttığı eşantiyon ürünleri (çakmak, kalem, defter vb.) üzerindeki reklamlardan ilan ve reklam vergisi alınacağı belirtilmektedir¹².

2.2.1.6. Mahiyeti Ne Olursa Olsun Yapıştırılacak Çeşitli Afişler ve Benzerleri

Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden ilan ve reklam vergisi alınması gerekmektedir¹³.

Söz konusu afiş ve benzerleri için herhangi bir süre belirtilmemiş ancak, tarifede değışiklik olmadığı hallerde, her yılın Ocak ayı itibariyle bu verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve bu süre içerisinde de ödenmesi gerekmektedir (Kurt, 2019: 39).

Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir özalgede¹⁴ banka müşterilerinin kullanmış olduğu yazar kasa fişlerinin arkasında bulunan banka logosundan BGK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan tarifenin (6) numaralı bendi gereğince ilan ve reklam vergisi alınması gerektiğini belirtmiştir.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/02/2016 tarih ve 18008620-175 (ÖZG-2015-1)-19 sayılı Özalgesi.

¹¹ 29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 15. Md. Birinci Fıkra, (5) nolu bent.

¹² Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/11/2017 tarih ve 76464994-175.02[BLD-2017-1] – 182004 sayılı Özalgesi.

¹³ BGK, 15. Md.

¹⁴ BGK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkrasında yer alan tarifenin (6) numaralı bendi üzerinden ilan ve reklam vergisi alınması gerektiğini belirtmiştir.

2.2.2. İlan ve Reklam Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Vergi borcu kural olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. İlan ve reklam vergisinde, ilan ve reklam için yapılan hazırlıklar ve ilanın basım aşamasında olması gibi durumlar vergiyi doğurmamaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, yapılan eylemin üçüncü kişilere tanıtılması veya duyurulması gerekmektedir (Kurt, 2019: 40).

İlan ve reklam vergisinde, ışıklı-ışsızsız, led levha ve tabelaların kamu veya özel mülkiyet içerisinde kişilerin görebileceği şekilde asılması, broşür, el ilanı ve promosyon ürünleri gibi ürünlerin dağıtılmasıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir (Bellek, 2019: 59). Bu bağlamda ilan ve reklam vergisinde vergiyi doğuran olay, ilan ve reklamın umuma gösterilmesi, duyurulması veya tanıtılması amacıyla yapılmasıdır.

İlan ve Reklam Vergisinde vergiyi doğuran olay konusunda uygulamada sıkça karşılaşılan sorunlara ve yargı kararlarına aşağıda değinilmiştir.

2.2.2.1. Bayrak Direğine Asılan Flamalar

Danıştay, firmaların iş yerlerinin önündeki bayrak direğine asılı bulunan flamaların, fabrika binası önündeki bayrak direğine asılı bulunan ve firmanın amblemini taşıyan flamanın ilan ve reklam vergisine tabi tutulması gerektiğine karar vermiştir. Danıştay'ın vermiş olduğu karar¹⁵ şu şekildedir:

“2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12. maddesinde belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu, aynı yasanın 15. maddesinin 3.fikrasında cadde, sokak ve veya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilan ve reklamların m²sinden haftalık olarak ücret alınacağı öngörülmüştür. Yükümlü şirketin fabrika binasında 10.12.1982 günü yapılan yoklama neticesinde; fabrika binasının önündeki bayrak direğine, çift yüzünde firma ambleminin bulunduğu 1x1.50 m²lik ebatta bez bir flamanın asıldığı tespit edilmiş, bu husus taraflarca da kabul edilmiş bulunmaktadır.

¹⁵ Danıştay 9. Dairesinin E. 1985/1706 K.1987/725 Sayılı Kararı.

Yükümlü firmanın amblemini taşıyan firmayı tanıtıcı mahiyette olan bezin duvara asılması ile bir bayrak direğine takılması arasında firmanın üçüncü kişilere tanıtılması yönünden bir farklılık olmayacağından bu şekildeki flamanın ilan ve reklam mahiyetinde olduğunun kabulü gerekir. Bu sebeple yukarıdaki yasa hükmüne göre flamanın vergilendirilmesinde mevzuata aykırılık yoktur.”

Ayrıca Danıştay başka bir kararında, akaryakıt istasyonlarının önündeki direklere asılı olan, akaryakıt istasyonunun amblemini, ismini taşımayan, yazısız, renkli flamalardan ilân ve reklam niteliğini taşımadığı için ilan ve reklam vergisi alınmayacağı kararını onamıştır¹⁶.

2.2.2.2. Sinema Salonlarında ve Spor Sahalarında Gösterilen Işıklı ve Projeksiyonlu Reklamlar

Sinema salonları ve spor sahaları, firmalar tarafından reklam amaçlı kullanılabilir. Perde reklam, fuaye reklamcılığı, sinema sponsorluğu, özel etkinlikler, özel uygulamalar ve film festivalleri sinema reklamcılığına ilişkin uygulamalar arasında yer almaktadır. Bu uygulamalardan en yaygın kullanım perde reklamlarıdır.

Sinema salonlarında her film gösterimi öncesinde veya film arasında seyirciye gösterilen reklamlar perde reklamı ifade etmektedir. Bu alanda faaliyet gösteren firmalar ya da şirketler anlaşmalı oldukları sinema salonlarında bu hakkı belli bir süre için kiralarak kiraladıkları perdenin kullanım hakkını reklam verenlere belli bir ücret karşılığında pazarlamaktadır (Orcan, 2014: 47).

Spor sahalarının kenarlarında bulunan reklam amaçlı ışıklı panolarda ise belirli zaman aralıklarında belirli reklamlar gösterilmektedir. Bu ışıklı panolar hem kapalı salonlarda hem futbol sahalarında olabilmektedir. Yapılan anlaşmaya ve ödenen ücrete göre müsabaka süresinde farklı süre ve sıra ile firma reklamları panolarda yer alabilmektedir.

Belediye Gelirleri Kanunu 14'üncü maddesinde sayılan ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisinden istisna tutulurken, sinema salonlarında ve spor sahalarında yayınlanan reklamlar bu istisna ve muafiyetler arasında sayılmamaktadır. Söz konusu maddede TRT tarafından yayınlanan ilan ve reklamlar istisna edilmiş ve bu istisna yargı

¹⁶ Danıştay 9. Dairesinin E. 1988/419 K. 1989/1040 Sayılı Kararı.

kararı ile özel televizyonlarda yayımlanan ilan ve reklamlara da örnek olmuştur¹⁷. Ancak sinema reklamları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

İlan ve reklam vergisinde vergiyi doğuran olay, ilan ve reklamın umuma gösterilmesi, duyurulması olduğuna göre sinema salonlarında, spor sahalarında ya da benzer mekanlarda projeksiyon ve ışık kullanılarak yapılan ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisine tabidir. Görüntünün hareketli olup olmamasının vergilendirme açısından bir önemi bulunmamaktadır (Ünlü & Korkusuz, 1996: 38).

2.2.3. İlan ve Reklam Vergisinin Mükellef ve Sorumlusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13. Maddesine göre ilan ve reklam vergisi mükellefi, “yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişilerdir”. Söz konusu verginin uygulama alanı belediye sınırları ve mücavir alanlardır. Bu bağlamda belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler ilan ve reklam vergisi mükellefidir.

Herhangi bir ilan veya reklam yapmayan, iş yerlerine herhangi bir tabela, levha vb. asmamış olanlar ve işin mahiyetini gösteren ışiksiz levha asanlar ilan ve reklam vergisi mükellefi sayılmamaktadır¹⁸. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere tek başına levha ya da tabela asılması söz konusu levhayı veya tabelayı asan gerçek veya tüzel kişiyi ilan ve reklam vergisinin mükellefi yapmamaktadır.

Bu çerçevede, mükellefiyetin oluşup oluşmadığına levhanın kanuni ölçü ve mahiyette olup olmadığı, levhanın asıldığı yer metrekaresine bakılarak bu yönde yapılacak tespite göre karar verilmektedir.

İlan ve reklam vergisinde vergi sorumlusu ile ilgili 2464 sayılı Kanunun “Mükellef ve Sorumlu” başlıklı 13 üncü maddesinde, “İlan ve reklam işlerini mutat meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumludurlar” hükümlerine yer verilmiştir (BGK, m.13). 213 Sayılı VUK 8’inci maddesi vergi sorumlusunu ise, “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlamaktadır (VUK, m.8).

¹⁷ Danıştay 9. Dairesinin E. 1993/1517 K.1993/5139 sayılı Kararı

¹⁸ 14.22.2006 tarih ve BGK-2/2006-1 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri”/2.

Uygulamada karşılaşılan sorunlardan biri olan, reklam şirketleri ile bir iş sözleşmesi yapan firmalara belediyeler tarafından yapılan bir tarhiyata göre vergi dairesi bir özeldesinde¹⁹ söz konusu reklam şirketi ile yapılmış bir sözleşme olması halinde, vergi sorumlusu olarak ilgili reklam şirketine tarhiyatın yapılması gerektiği söylemiştir. İş sözleşmesi imzalamış olan ilk firmaya yapılmış olan tarhiyatın VUK' un düzeltme hükümlerince düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

2.2.4. İlan ve Reklam Vergisine İlişkin İstisna ve Muafiyetler

2.2.4.1. Türkiye Radyo ve Televizyon Kurumu (TRT) Tarafından Yayınlanan ve Yapılan İlan ve Reklamlar

İstisna ve muafıklar aynı kanunun 14. maddesinde hem muafiyet hem istisna olarak tanımlanmaktadır. TRT tarafından yayınlanan ilan ve reklamlar vergi dışında bırakılarak TRT'ye muafiyet tanınmıştır (Kurt, 2019: 46). TRT dışındaki tüm özel televizyonların reklamları vergiye tabii iken TRT'de yeni başlayacak bir programın tanıtımının yapılması için afiş açılması söz konusu olduğunda TRT'ye İlan ve Reklam vergisi hesaplanmayacaktır.

Kanun maddesi her ne kadar TRT tarafından yayınlanan ilan ve reklamların vergiden istisnasını öngörse de, Danıştay'ın verdiği bir kararda²⁰; düzenlemenin yapıldığı yıllarda özel televizyonların henüz Türkiye gündeminde olmadığı hatta televizyon ve radyo yayınlarını yalnızca TRT eliyle yapılacağı Anayasa hükmü olarak yer aldığı, bu durumda, TRT dışındaki yayın kuruluşlarına böyle bir istisna uygulanmamış olması nedeniyle benzetme ve kıyas yoluyla vergi istenilmesinin Anayasanın 73'üncü maddesinde geçen "verginin yasallığı" ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle özel televizyonlarda ve radyolarda yayınlanan ilan ve reklamların da istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Bu çerçevede Danıştay, kararında kanun metninde yer almayan bir durumu istisna olarak saymış bulunmaktadır. Bu bağlamda reklam piyasasının büyük bir kısmının televizyonlarda olduğu düşünüldüğünde bu durumun belediyeler açısından büyük vergi kaybına neden olduğu açıktır.

¹⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 27/09/2008 tarihli B.07.1.GİB.0.66/6623-88/84600 sayılı özeldesisi.

²⁰ Danıştay 9. Dairesi'nin E.1993/1517 K.1993/5139 sayılı kararı.

2.2.4.2. Her Türlü Gazete, Dergi ve Kitaplarda Yapılan İlan ve Reklamlar

Belediye Gelirleri Kanunu 14/2. maddesinde yer alan “Her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlardan vergi alınamayacağı” hükmünden gazete veya dergilerin içinde, basılı olarak verilen ilanlar olduğunu anlaşılmaktadır (Öğredik, 2006: 5). Gazete ve dergilerde yayımlanan reklamlar istisna kapsamında değerlendirilirken, dağıtılan katalogların vergilendirilmesi karışıklığa sebebiyet vermiştir.

Danıştay’ın verdiği bir kararda bu konu detaylı incelenmiş ve hüküm şöyle açıklanmıştır; “Belediye Gelirleri Kanununun 12. maddesinde, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın ilan ve reklam vergisine tabi olduğu, aynı kanunun 14/2. maddesinde, her türlü gazete, dergi ve kitaplarda yapılan ilan ve reklamlardan vergi alınamayacağı, yine aynı Kanununun 15. maddesinin 5. bendinde, ilan ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar ve benzerlerinin her biri için tarifesine göre ilan ve reklam vergisi alınacağı hükmüne bağlanmıştır”.

“Dosyanın incelenmesinden, yükümlü şirket tarafından çıkarılan .../ Yayın” adlı yayının ... Gazetecilik ve Matbaacılık Sanayii A.Ş. tarafından 50.000 adet olarak basıldığına belediye başkanlığına bildirilmesi üzerine 1994 yılı Ocak, Şubat, Mart ve Nisan dönemleri için kusur cezalı ilan ve reklam vergisi tarh olunduğu, açılan dava sonucunda vergi mahkemesince, “.../Yayın” adlı yayının 5680 sayılı Basın Kanununa göre dergi olarak 15 günde bir yayımlanacağına ... Valiliğine beyan edildiği, bu nedenle dergide yer alan ilan ve reklamların ilan ve reklam vergisinden istisna olduğu gerekçesiyle cezalı tarhiyatın terkin edildiği anlaşılmıştır. Türk Dil Kurumunun Türkçe Sözlüğünde dergi; siyasa, yazın, teknik gibi sanat ve bilimle ilgili konuları inceleyen ve belirli aralıklarla çıkan süreli yayın, mecmua olarak tanımlanmış, yine katalogun ise; kitabevi, yayınevi, kurum gibi kuruluşların yayınlarını, ürettikleri malları eşyaları tanıtan liste ya da kitap olduğu belirtilmiştir.

Dosyada bulunan “.../ Yayın” adlı yayının, yükümlü şirketin pazarladığı malların ve eşyaların fiyatlarını da belirtmek suretiyle tamamen reklama yönelik olduğu, siyasa, yazın, teknik gibi sanat ve bilimle ilgili konuları inceleyen bir dergi niteliğinde bulunmadığı ve tamamen katalog tanımına uyduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda söz konusu yayının yukarıda sözü geçen kanunun hükümlerine göre ilan ve reklam

vergisine tabi tutulmasında yasalara aykırılık bulunmamaktadır. Ancak ... Gazetecilik ve Matbaacılık Sanayi A.Ş. nin 4.2.1994 günlü yazısında "... / Yayın"m basımevlerinde 15 günde bir 50.000 adet basıldığı belirtilmiş olduğundan,... Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde dağıtımı yapılan miktarın tespiti ile tarhiyatın bu miktar üzerinden onanması gerekmektedir.”

Gazeteler ile birlikte dağıtılan el ilanlarının ilan ve reklam vergisine tabi tutulup tutulamayacağı ise bir diğer tartışmalı konudur. Gazeteler ile birlikte dağıtılan el ilanlarının vergiden istisna tutulmaması gerektiği düşüncesinin temeli; bu ilanların, amacı ve kapsamı yönünden elden veya başka bir şekilde dağıtılması ile gazeteler arasına konulmak suretiyle dağıtılması arasında bir fark bulunmamasıdır (Kurt, 2019: 48).

Fakat Danıştay bir kararında²¹ bu görüşün aksine, “insert” tabir edilen reklamların Türkiye’de son yıllarda kullanılmaya başlanan bir medya hizmeti olduğu ve bu tür ilanların gazete ilanı kapsamı içinde değerlendirilmesi ve dolayısıyla ilan ve reklam vergisinden muaf tutulması gerektiği yönünde karar vermiştir.

2.2.4.3. Gerçek Kişilerin İkametgâhlarının İç veya Dış Kapılarına Konan ve Kimliklerini Gösteren Levhalar

Levhaların üzerinde kişinin adı ve soyadının yanında ticari işletmenin ya da şirketinin de adı yazılıysa vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur, kişi, ilan ve reklam vergisi ödemek zorundadır. Ancak ticari bir amaç gütmeyen, kişilerin ikametgâhlarının iç veya dış kapılarına konan kimliklerini gösteren levhalar ilan ve reklamlar vergiden istisnadır (Ünlü & Korkusuz, 1996: 41).

Söz konusu muafiyet ve istisna gerçek kişiler için geçerlidir, tüzel kişiliklerin böyle bir muafiyeti bulunmamaktadır.

²¹ Danıştay 9. Daire’sinin E.1994/1032 K. 1994/5048 sayılı kararı.

2.2.4.4. İşletmelerin İştigal veya İmal Konusu Maddelerinin Ambalajları Üstünde Bulunan ve Kendi İşlerine Ait İlan ve Reklamları ile Ambalaj Muhtevasından Olan Prospektüs ve Tarifnameler

İşletmelerin iştigal veya imal konusu maddelerinin ambalajları üzerinde bulunan ve kendi iş yerlerine ait ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanması iki şarta bağlıdır:

- Birincisi, ilan ve reklamın kişilerin kendi faaliyet alanları ile ilgili olması gerekmektedir.
- İkinci olarak, ilan ve reklamın, ilgililerin imal ettikleri veya satışını yaptıkları malların ambalajları üzerinde bulunmasıdır (Ünlü & Korkusuz, 1996: 42).

Bir Danıştay kararı²² ile örnek verilecek olursa; yükümlünün sahibi bulunduğu mağazasında paketleme için kullandığı naylon poşetlerin üzerinde bulunan ilan ve reklamların kanunun 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca muaf olduğu, paketleme için kullanılan naylon poşetlerin üzerinde yazılı ve işletmeyi tanıtıcı işaretlerin ilan ve reklam vergisi kapsamına girmediğine karar vermiştir.

2.2.4.5. Gerçek ve Tüzel Kişilere Ait İşyerlerinin İçine veya Dışına Asılan İş Sahibinin Kimliği ile İşin Mahiyetini Gösteren ve Alanı Yarım Metrekareyi Aşmayan Işıksız Levhalar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, gerçek veya tüzel kişilere ait işyerlerinin içine veya dışına asılan iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ve alanı 1/2 metrekareyi aşmayan ışiksiz levhalardan ilan ve reklam vergisinin aranılmayacağı ile alanı 1/2 metrekareyi aşan levhaların ise aşan kısmı üzerinden vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır (BGK, m.14).

Ozansoy ve diğerlerine (2017) göre; uygulamada sıkça karşılan sorun; ışiksiz levha ve yazılar için uygulanan ½ m² istisnasının, bir işyerinde bulunan birden çok levhanın her biri için mi; yoksa sadece birisi için mi uygulanacağıdır (Ozansoy vd. 2017: 184).

²² Danıştay 9. Dairesinin E.1987/669 K. 1987/649 sayılı kararı.

Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu bir özalgede²³ bu durum net bir şekilde açıklanmıştır. Özelgeye göre, ilan ve reklam amacıyla işyerlerinin içine veya dışına asılan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışksız levhaların birden fazla sayıda olması halinde yalnızca bir tanesinin ½ m²'sinden ilan ve reklam vergisinin alınmaması; ancak alanı ½ m²'yi aşan levhalarda aşan kısım ile diğerleri üzerinden 15'inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen esaslara göre ayrı ayrı ölçölüp ilan ve reklam vergisinin alınması gerekmektedir.

2.2.4.6. Genel ve Özel Bütçeli İdareler ile İl Özel İdarelerinin, Belediyelerin, Köylerin ve Bunların Kuracakları Birliklerin ve Posta-Telgraf-Telefon ve T.C. Devlet Demiryolları İşletmelerinin Yapacakları Her Türölü İlan ve Reklamlar

Genel ve katma bütçeli idareler kapsamına, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idarelerden oluşan "merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri" ile "düzenleyici ve denetleyici kurumlar" ve "sosyal güvenlik kurumları" girmektedir.

İl Özel İdaresi, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nda²⁴ belirtildiği üzere, il halkının mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir.

Belediyeler kavramına ise Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra oluşturulan Büyükşehir Belediyelerini de dahil etmek gerekmektedir. Belediye, 5393 sayılı Belediye Kanununda²⁵ belirtildiği gibi, belde sakinlerinin mahalli müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisidir. Büyükşehir Belediyesi ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu'nda²⁶ söylendiği gibi, sınırları il mülki sınırı olan ve sınırları içerisindeki ilçe belediyeleri arasında koordinasyonu sağlayan, idari ve mali özerkliğe sahip olarak kanunlarla verilen görev ve sorumlulukları yerine getiren, yetkileri kullanan; karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişisidir.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22/03/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.66/6623-84/25762 sayılı özelgesi.

²⁴ 04/03/2005 tarih ve 25745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵ 13/07/2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶ 23/07/2004 tarih ve 25531 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu muafiyet kapsamına giren genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, il özel idareleri, belediyeler, büyükşehir belediyeleri, köyler ve bunların kuracakları birlikler ilan ve reklam vergisi muafiyetinden yararlanmaktadırlar.

Günümüzde “ Posta- Telgraf- Telefon İşletmesi” adında bir kuruluş bulunmamaktadır. 18/06/1994 tarih ve 4000 sayılı Kanun gereğince 24/04/1995 tarihinde; PTT’deki telekomünikasyon ve posta hizmetleri birbirinden ayrılmış ve T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü ve Türk Telekomünikasyon A.Ş olarak yeniden yapılandırılmıştır.

BGK’nın 14’üncü maddesinin altıncı bendinde "Posta-Telgraf-Telefon işletmesinin yapacağı her türlü ilan ve reklamlar” vergi dışı bırakılarak, PTT ilan ve reklam vergisinden muaf tutulmuştur. Bu konudaki Danıştay kararı²⁷ “PTT’nin kendi adına ya da başkaları için yapacağı ilan ve reklamlar ilan ve reklam vergisine tabi değildir” şeklindedir.

Türk Telekom A.Ş, hisselerinin tamamı Hazine'ye ait bulunmakta iken Bakanlar Kurulu’nun 25/07/2005 tarih ve 2005/9146 sayılı "Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi (Türk Telekom)’nin %55 oranındaki hissesinin blok olarak satışına ilişkin Nihai Devir İşlemlerine Dair Karar’ın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar’ı uyarınca, %55 oranındaki hissesinin blok satışıyla özelleştirilmiş bulunmaktadır²⁸. TC Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü ise 23.05.2013 tarih ve 28655 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu ile görevleri yeniden düzenlenmiş ve Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi olarak özelleştirilmiştir.

Bahsedilen her iki kuruluş da Türkiye Varlık Fonu’na devredilmiştir. Türkiye Varlık Fonu da 26/08/2016 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan 6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un²⁹ Muafiyet ve İstisna başlıklı 8’inci maddesinin iki numaralı bendi uyarınca ilan ve reklam vergisinden muaf tutulmuştur.

²⁷ Danıştay 9. D. 15.1.1993 Tarih ve E. 1992/140, K. 1993/5.

²⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/08/20050802-1.htm> E.T. (11.01.2022)

²⁹ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/08/20050802-1.htm> E.T. (11.01.2022)

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinin birinci fıkrasının altı numaralı bendine göre TC Devlet Demiryolları (TCDD) İşletmesinin yapacağı her türlü ilan ve reklam da vergi konusu dışında bırakılarak, TCDD ilan ve reklam vergisinden muafır.

2.2.4.7. Yükseköğretim Kurumları ile Vakıf Üniversitelerinin Durumu

Yükseköğretim üst kuruluşlarını, bütün yükseköğretim kurumlarını, bağlı birimlerini ve bunlarla ilgili faaliyet ve esasları düzenleyen 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. Maddesinin (a) fıkrasına göre (2547 Sayılı YÖK, m.56/a) ;

“Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muafır. Yine aynı maddenin (b) fıkrasında ise, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanacağı hüküm altına alınmıştır”.

Vakıf üniversiteleri Anayasanın verdiği yetki ile kanunla kurulmaktadır (Söyler, 2008: 63). Vakıf üniversitelerinin (özel üniversitelerin) devlet üniversitelerinden farkı, kuruluşunu bir vakfın başlatmış olmasıdır (Şakar, 2011: 56). Vakıf üniversiteleri de devlet üniversiteleri gibi kamu tüzel kişiliğe sahiptirler.

Devlet üniversitelerine tanınan muafiyetin vakıf üniversiteleri için de tanınması gerekmektedir. Aynı kanunun Ek 7. Maddesinde; “vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu kanunun 56'ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler” hükmü yer almaktadır. Yükseköğretim Kanununun bu hükmü uyarınca vakıf üniversiteleri de ilan ve reklam vergisinden muaf tutulmuştur (Bayer, 2019: 61).

2.2.4.8. Siyasi Partilerin Siyasi Faaliyet Sınırları İçinde Yapacakları İlan ve Reklamlar

Siyasi Partiler iktidara gelebilmek için birçok gidere katlanmak zorundadırlar. Binalar, afişler, reklamlar, personel giderleri bunların birkaçını oluşturmaktadır (Ertan, 2020). Siyasi Partiler Kanunu'na göre, siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırları içinde yapacakları ilan ve reklamlar ilan ve reklam vergisinden muaf tutulmuştur.

Ancak Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda³⁰, ilan ve reklam vergisinden muaf olan siyasi partilerin reklam ve ilanı olduğu, herhangi bir şahsın siyasi propagandası olarak asılan ilan ve reklamların muaf olmayacağı belirtilmektedir.

Dolayısıyla siyasi partilerin siyasi faaliyet sınırlarını aşan ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisine tabi olacaktır.

2.2.4.9. Ülke Ürünlerinin ve Turizminin Reklamının Yapılması ve Ticari Müesseselere Ait İletişim Bilgilerinin Yer Aldığı Kataloglar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14. Maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendinde, genel ve özel bütçeli idareler, düzenleyici ve denetleyici kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların kuracakları birlikler, TC Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü, TC Devlet Demiryolları İşletmeleri ile kooperatifler ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamı yapılmak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerin ilan ve reklam vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ancak bu levha ve afişler herhangi bir ticari ve sınai kuruluşa ait olmamalıdır (Ozansoy vd., 2017: 192).

Söz konusu hüküm gereğince, yukarıdan bahsedilen kurumlar tarafından Türkiye' deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini kapsayacak şekilde yayımlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler de ilan ve reklam vergisinden istisnadır.

2.2.4.10. Umumi Mahallere Reklam Amacı ile Konulacak Sıra, Bank ve Benzeri Gereçler Üzerindeki İlan ve Reklamlar

Umumi mahallere reklam amacı ile konulacak sıra, bank ve gereçler üzerindeki ilan ve reklamlar, ilan ve reklam vergisinden muaftır. Halkın faydalanması, oturması için firmaların ya da bankaların yerleştirdikleri bank vb. gereçlerin üzerindeki reklamlardan vergi alınmaması gerekmektedir.

Ancak, söz konusu muaflığın oluşması için, üzerinde reklam olan bank, sıra ve benzerinin kamunun kullanımına sunulması ve oturma ve dinlenme ihtiyacını karşılıyor olmalıdır. Örneğin, bir bankanın personeli için işlettiği yaz kampına koyduğu banklar

³⁰ Danıştay 9. Dairesinin 07/01/1997 tarih ve E. 1995/3118 K. 1997/8 sayılı kararı.

üzerindeki ilan ve reklamlar, sadece belirli kişilerin faydasına sunulmuş olduğu için ilan ve reklam vergisine tabidir (Ünlü ve Korkusuz, 1996: 43).

2.2.4.11. Sinema ve Tiyatroların Kendi Programlarına İlişkin Olarak Gösterinin Yapıldığı Binanın İçinde ve Dış Yüzünde Yaptıkları İlan ve Reklamlar

BGK'nın 14. maddesinde belirtildiği üzere, sinema ve tiyatroların kendi programlarına ilişkin olarak gösterinin yapıldığı binanın içinde ve dış yüzünde yaptıkları ilan ve reklamlar vergiden istisna tutulmuştur. Ancak aynı afişin sinema ya da tiyatro binası dışında bir yere asılması vergiye tabiidir.

Günümüzde sinemalar genellikle alışveriş merkezleri (AVM) içerisinde bulunmaktadır. AVM'nin her katına, tüm dış duvarlarına asılan sinema afişlerinin tamamının vergi dışı bırakılması, kanun koyucunun istisnayı getirme amacı ile bağdaşmamaktadır. Ozansoy vd.' ne (2017) göre, AVM'lerde faaliyet gösteren sinemaların bilet alınan bölümünde bulunan afişleri ile AVM'nin ana kapısında/kapılarında bulunan afişler vergiden istisna tutulurken, AVM'nin diğer bölümlerine asılan afişlerin vergiye tâbi olması gerekmektedir (Ozansoy vd., 2017: 192).

2.2.4.12. Eczanelerin Durumu

Eczane vitrinlerine asılan ürün tanıtımı içermeyen ve kamuoyunu bilgilendirme amacı taşıyan ilanlardan ve Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmelik'in³¹ 25. Maddesi gereğince "E" logolu ışıklı levha asmak zorunlu olmaması sebebiyle söz konusu levhalardan ilan ve reklam vergisi alınmamaktadır.

6197 sayılı Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Kanunun³² 5 inci, 20 nci ve geçici 4' üncü maddesi ile 11/10/2011 tarih ve 663 sayılı Sağlık Bakanlığı ve Bağlı Kuruluşların Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin³³ 40' inci maddesine dayanılarak hazırlanan Eczacılar ve Eczaneler Hakkında Yönetmeliğin Eczane ismi, levhası ve vitrin başlıklı 25' inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında,

"Eczanelerin dış cephesine, asgari ve azami ebatları ile renkleri Türk Eczacıları Birliği tarafından belirlenen standartlarda, iki cepheden kolayca görülecek

³¹ 12/04/2014 tarih ve 28970 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³² 24/12/1953 tarih ve 8591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³³ 02/11/2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yükseklikte olmak kaydıyla "E" logolu ışıklı levha konulur. Eczanelerin önüne, cadde veya sokaklara seyyar veya totem tabela, afiş ve benzeri gibi haksız rekabet oluşturacak tabela ve cisimler konulamaz. Vitrinlere ürün tanıtımı amacıyla levha veya ilan yapıştırılmaz.”

Hükmü yer almaktadır.

Ancak eczane vitrinlerine çeşitli ilaç, kozmetik ürünü ve benzeri ürünlerin reklamını yapmak amacıyla konulan ışıklı ya da ışiksiz pano ya da tabelalar ilan ve reklam vergisine tabiidir (Kurt, 2019: 59).

2.2.5. İlan ve Reklam Vergisinin Tarife ve Nispeti

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

Aşağıdaki Tabloda (Tablo 1) yer alan ilan ve reklam vergisine uygulanacak en az ve en çok miktarları gösteren tarife ve nispetler BGK’ nın 15. Maddesinde yer almaktadır.

2464 sayılı Kanun metninde ilan ve reklam vergisi tarife ve oranlarına ilişkin düzenleme “Tarife ve nispet” başlıklı 15’inci madde yer almakla beraber söz konusu tarifelerin güncel tutarları, 2464 sayılı Kanunun 96. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığının 5/2/2014 tarihli ve 13844 sayılı yazısı üzerine, söz konusu Kanunda yer alan bazı maktu vergi ve harç tarifelerinin belediye grupları itibarıyla tespitine ilişkin BKK; 10/2/2014 tarihinde kararlaştırılarak 18/2/2014 tarihinde yürürlüğe konulmuştur.

Tablo 1: İlan ve Reklam Vergisi'nin Tarife ve Nispeti

Tür	En Az (TL)	En Çok (TL)
1. Dükkân, ticari ve sınai müessese ve serbest meslek erbabınca çeşitli yerlere asılan ve takılan her çeşit levha, yazı ve resim gibi sabit bütün ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak	20	100
2. Motorlu taşıt araçlarının içine veya dışına konulan ilan ve reklamların beher metrekaresinden yıllık olarak	80	40
3. Cadde, sokak ve yaya kaldırımları üzerine gerilen, binaların cephe ve yanlarına asılan bez veya sair maddeler vasıtasıyla yapılan geçici mahiyetteki ilân ve reklamların metrekaresinden haftalık olarak:	2	10
4. Işıklı veya projeksiyonlu ilân ve reklamlardan her metrekaresine için yıllık olarak:	30	150
5. İlân ve reklam amacıyla dağıtılan broşür, katalog, duvar ve cep takvimleri, biblolar veya benzerlerinin her biri için:	0.01	0.25
6. Mahiyeti ne olursa olsun yapıştırılacak çeşitli afişler ve benzerlerinin beherinin metrekaresinden:	0.02	0.50

Kaynak: BGK, Madde 15

Belediye grupları ise 2011/1 sayılı BGK Genel Tebliği³⁴ ile belirlenmiştir. Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğ çerçevesinde belediyeler 5 gruba ayrılmıştır.

Aşağıda Tablo 2’ de belirtilmiş olan belediyelerin gruplandırılmasında, belediye nüfusları temel ölçüt olarak alınmış ve nüfusların tespitinde de, TÜİK “2010 Yılı Nüfus Tespitleri” esas alınmıştır.

Tablo 2’ye göre, Nüfusu 100.001 ve yukarı olan belediyeler 1. grup, nüfusu 50.001 - 100.000 arasında olan belediyeler ile nüfusu 50.001 den aşağı da olsa il merkezi belediyeleri 2. grup, nüfusu 20.001 - 50.000 arasında olan belediyeler 3. grup, nüfusu 5.001 - 20.000 arasında olan belediyeler 4. grup, nüfusu 5.000 den aşağı olan belediyeler 5. grup olarak belirlenmiştir.

³⁴ 16.09.2011 Tarih ve 28056 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tablo 2: Belediye Grupları

Nüfus	Grup
100.001 ve yukarısı	1.
50.001-100.000 arası ve nüfusu 50.001 den az da olsa il merkezi belediyeleri	2.
20.001-50.000 arası	3.
5.001-20.000 arası	4.
5.000 ve aşağısı	5.

Kaynak: 2011/1 seri No' lu BGK Genel Tebliğ

Ayrıca tebliğe göre ticari ve/veya turistik yönden önem arz eden belediyeler ile il/ilçe merkezi olan belediyeler mensup oldukları gruptan bir üst gruba yükselmiştir.

2.2.6. İlan ve Reklam Vergisinin Matrahı

Verginin üzerinden hesaplandığı değer ya miktar vergi matrahı olarak tanımlanmaktadır. Uygulamada miktarın esas alındığı vergiler “spesifik vergiler”, iktisadi değer esas alındığı vergiler ise “ad valorem vergiler” olarak nitelendirilmektedir (Akdoğan, 2007: 137).

İlan ve reklam vergisi maktu olarak alınan spesifik bir vergi türüdür. Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak ilgili belediye meclislerinin önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca belirlenen maktu tarifede kullanılan ölçü birimleri esas alınarak verginin matrahı belirlenmekte ve bu matraha ilgili tarifedeki tutarlar uygulanarak tarh işlemi gerçekleştirilmektedir (Bellek, 2019: 68).

İlan ve reklam vergisinde matrahın belirlenmesinde; ilan ve reklamın askıda kaldığı süre (yıl veya hafta cinsinden), ilan veya reklamın gösterim alanının büyüklüğü (metrekare cinsinden) veya toplu şekilde bastırılıp dağıtılan ilan ve reklam ürünleri adedi (sayı cinsinden) miktar tespitinde kullanılan değişkenlerdir. Ayrıca matrah, vergi mükellefi ya da sorumlusu tarafından beyan yöntemi ile veya idare tarafından denetim sırasında da belirlenebilmektedir.

BGK'nın 15'inci maddesinde “İlan ve Reklam Vergisi Tarifesi” nden bahsedildikten sonra söz konusu tarifenin uygulanmasında matrah tespitine ilişkin esaslar da aynı maddenin devamında sayılmıştır. Bu bağlamda;

- “Metrekare üzerinden yapılan yüzölçümü hesaplamalarında, yarım metrekareye kadar olan kesirlerin yarım metrekareye, yarım metrekareyi aşanların ise tam metrekareye tamamlanacağı,
- Herhangi bir yüzeye yazılmak, takılmak veya çizilmek suretiyle yapılan ilan ve reklamlarda yazı ve resimlerin kapladığı alanın yüzölçümü esas alınacağı,
- Çok cepheli ilan ve reklamlarda metrekare hesabının her cephe için ayrı ayrı dikkate alınacağı,
- Vergi tarifesinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde belirtilen ilan ve reklamların süresinin 6 aydan; 3'üncü bendinde belirtilen ilan ve reklamın süresi 1 haftadan az olması halinde vergi miktarının yarısının alınacağı, bu süreleri geçenlerden ise 6 ayı geçen sürelerin 1 yıl, hafta kesirleri de tam hafta sayılacağı,
- Vergi tarifesinin 5 ve 6'ncı bentlerinde yer alan ve çok nüsha olarak basılan ilan ve reklamlar üzerinde basımevinin ticari unvanı, adresi ve kaç nüsha olarak basıldığına ayrıca belirtileceği”

Hükme bağlanmıştır (BGK, m.15).

İlan ve reklam vergisinin kapsamına giren ticari işlerde ürün veya hizmet karşılığında yapılan ödeme içerisinde değer ve miktar üzerinden hesaplanan iki vergi söz konusu olmaktadır. Bu durum indirim, istisna ve muafiyetler uygulandıktan sonra aynı iktisadi unsurun iki defa vergilendirilmesi anlamına gelmektedir (Bellek, 2019: 70).

2.2.7. İlan ve Reklam Vergisinin Beyanı

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre; “Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1,2,3,4,5 ve 6'ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir. İlan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Şu kadar ki belediye meclisleri vergi tarifesinin 1,2 ve 4'üncü bentlerinde

yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler. İlan ve reklam vergisinin ödendiğinin belgelendirilmesi yönünden ilgili belediyeler gerekli usulleri ihdas edebilirler” (BGK, m.16).

Yukarıda açıklanan kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere ilan ve reklam vergisi beyana dayalı vergilerdendir. Beyannameler ise; ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin yetkili belediyesine verilir.

Bir yılı aşan ilan ve reklamlar için her yıl beyanname verilir verilmeyeceği mükelleflerce merak konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı bu konuda yayınlamış olduğu bir özalgede³⁵ ilan ve reklam vergisinin, BGK’ da öngörülen sürelerde beyan edilerek tarh ve tahakkuk ettirilip beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerektiğini belirtmiş olup; süreklilik arz eden ilan ve reklamlar için ayrıca yeniden beyanname verilmeksizin (değişiklik beyanları hariç) her yılın Ocak ayı itibariyle otomatik olarak tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve bu süre içerisinde de ödenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

İlan ve reklam vergisi beyanı ve beyannamesinin şekli, içeriği ve beyan usulü ile ilgili hususlar 6 seri No’ lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğ³⁶ ile belirlenmiştir. Daha sonra bu genel tebliğ ekinde yayımlanan ilan ve reklam vergisi beyannamesi örneği yürürlükten kaldırılarak 41 Seri No’lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği³⁷ ekinde yer alan beyannamenin kullanılacağı düzenlenmiştir. Seri No’lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğinde 150 yeniden düzenlenmiştir.

Genel tebliğ hükümlerine göre mükelleflerden beyanname dışında kimlik fotokopisi, kira kontratı, vergi levhası, ticaret sicil gazetesini gibi evraklar istenmeyecektir. Mükelleflerin beyannameye belirttikleri bilgilere göre verginin tarh, tahakkuk ve tahsil edileceği belirtilmiştir.

Belediyelerin mükellefler tarafından beyan edilen hususlarının teyidini, mükelleflerden belge istemeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerektiği aynı tebliğ hükmünde vurgulanmaktadır. Bu bağlamda uygulamada mükelleflere ait kimlik bilgileri İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, vergi levhası bilgileri ise Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) kurumsal internet sayfası üzerinden e-vergi levhası

³⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 22/03/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.66/6623-84/25762 Sayılı Özalgesi.

³⁶ 16/09/1981 tarihli ve 17460 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁷ 28/02/2012 tarihli ve 28218 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sorgulamasıyla, ticaret sicil belgeleri ise Ticaret Sicil Gazetesi sorgulamasıyla teyit edilebilmektedir.

Ayrıca 41 Seri No lu Tebliğe göre belediyeler vergisel işlemlerde öncelikle kendi hizmet birimlerindeki kayıtlarda bulunan belgelerden faydalanacaklar ve gerek duyduklarında beyanname ve bildirimlerin kontrolü amacıyla yerinde yoklama ve tespit yapacaklardır (Bayer, 2019: 57).

İlan ve Reklam Vergisi beyannamesinin verilmesi, ilan ve reklamın yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine gidilerek ya da elektronik ortamda gerçekleştirilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının yayınlamış olduğu sirkülere³⁸ göre; gerçek veya tüzel kişilerden, herhangi bir ilan ve reklam yapmayan, herhangi bir levha, tabela vb. asmamış olanlar ile iş yerlerinin içine veya dışına 1/2 metrekareyi aşmayan ve iş sahibinin kimliği ile işin mahiyetini gösteren ışıksız levhaları asanların ilan ve reklam vergisi mükellefiyeti bulunmadığından, bu kişilerin ilan ve reklam vergisi beyannamesi vermesine gerek bulunmamakta olup bu kişiler adına herhangi bir ilan ve reklam vergisi tarhiyatı yapılmaması gerekmektedir.

2.2.7.1. Birden Fazla Belediyede İlan ve Reklam Yapılması Halinde Beyanname

Belediye Gelirleri Kanunu 16. Maddesinde ilan ve reklamların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verileceği ifade edilmektedir. Ancak birden fazla belediyede ilan ve reklamın yapılması halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağı sorun teşkil etmektedir. Bu konuda Maliye Bakanlığı bir özalgede³⁹, birden fazla belediyeyi ilgilendiren ilan ve reklamlarda her belediyeye ayrı ayrı beyanname verilmesi ve ilan ve reklam vergisi ödenmesi söz konusu olamayacağından birden çok belediyeyi ilgilendiren ilan ve reklamlarda ilan ve reklam vergisine ait beyannamenin reklamı yapan kişi veya firmanın iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği yer belediyesine verilmesi ve ödemenin de bu belediyeye yapılması gerektiği görüşünü açıklamıştır.

³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14/12/2006 tarih ve BGK-2/2006-1 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Sirküleri.

³⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB-2010-2464/16-5 Sayılı Özalgesi.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararda⁴⁰ ise bu konuya ilişkin bir örnek şu şekildedir: Söz konusu kararda reklam asılı ticari vasıtaların birden fazla belediye sınırından geçiyor olması sonucunda her belediyenin ayrı ayrı vergilendirilmesinin vergide mükerrerliğe sebep olacağı endişesiyle bu tip ilan ve reklamlarda vergiyi tarh etme yetkisinin yalnız işyeri merkezinin bulunduğu yer belediyesine ait olduğu belirtilmiştir.

2.2.7.2. Büyükşehir Belediyesi ile İlçe Belediyesi arasındaki Beyanname Sorunsalı

Büyükşehir belediyelerinin kurulması sonucunda, belediyelerin bir gelir kalemi olan ilan ve reklam vergisi beyannamesinin hangi belediyeye verileceği hususunda mükellefler kararsızlığa düşmektedir. Bu durumda belediye ve mücavir alan sınırlarında toplanacak ilan ve reklam vergilerinin büyükşehir belediyesi ve ilçe belediyeleri arasında bölüşülmesi gerekmektedir (Ozansoy vd., 2017:203).

5216 Sayılı Kanunun 23'üncü maddesinin (d) bendinde sayılan; sosyal ve kültürel tesisler, spor, eğlence ve dinlenme yerleri ile yeşil sahalar içinde tahsis edilecek her türlü belediye vergi, resim ve harçları büyükşehir belediyesinin gelirleri arasındadır. Bu alanlarda bulunan her türlü ilan ve reklama ilişkin vergi büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilmektedir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 7'inci maddesinin (g) bendine göre,

“Büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve ana yolları yapım, yaptırma, bakım ve onarımını sağlama, kentsel tasarım projelerine uygun olarak bu yerlere cephesi bulunan yapılara ilişkin yükümlülükler koyma, ilan ve reklam asılacak yerleri ve bunların şekil ve ebadını belirleme, meydan, bulvar, cadde, yol ve sokak ad ve numaraları ile bunların üzerindeki binalara numara verilmesi işlerini gerçekleştirme yetki ve sorumluluğu büyükşehir belediyelerine verilmiştir.”

Yukarıda belirtilen büyükşehir belediyelerinin sorumluluk alanına giren hallerin yanı sıra, 5216 sayılı Kanun'un 23. maddesinin (f) bendi ile büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve anayollar ile bunlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamların vergileri ile asma, tahsis ve bakım ücretlerini tahsil yetkisi de büyükşehir belediyelerine verilmiştir.

⁴⁰ 5 Danıştay 9. Dairesi'nin E.1988/932 K. 1988/3016 sayılı kararı.

Uygulamada bir cephesi anayola, meydana veya bulvara diğer cephe veya cepheleri sokağa bakan binalar için özel bir durum söz konusudur. Bu duruma ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu bir özeltede⁴¹, büyükşehir belediyesinin yetki alanındaki meydan, bulvar, cadde ve anayollara cephesi bulunan binalar üzerinde bulunan her türlü ilan ve reklama ait vergilerin, söz konusu binaların sokaklara cephesi bulunup bulunmadığına bakılmaksızın büyükşehir belediyesine ödenmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Danıştay'ın ise konuya ilişkin vermiş olduğu karar⁴², ana arterde olsa bile yol kenarındaki binaların ana caddeye cephesi olmayan yüzlerine özel mülke konu bahçe, arsa veya araziye dikilen direklere ya da panolara konulan reklamların vergilerinin ilçe veya ilk kademe belediyeleri tarafından tahsil edilmesi gerektiği şeklindedir.

Gelir idaresi, bu tür binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklam panosuna ilişkin verginin büyükşehir belediyesi tarafından tahsil edilmesi gerektiğini belirtirken, Danıştay, ana arterde olsa dahi yol kenarındaki binaların ana caddeye cephesi olmayan yüzlerindeki ilan ve reklam panolarına ilişkin verginin ilçe veya ilk kademe belediyesi tarafından tahsil edilmesi gerektiği hükmünü vermiştir. Görüldüğü gibi GİB ve Danıştay konuya ilişkin farklı görüşlere sahiptir (Varlı, 2014: 17).

Arıkboğa (2016)'ya göre tüm bu farklı görüşler doğrultusunda, büyükşehir belediyeleri ile büyükşehir ilçe belediyelerinin mali yapısı ile İlan ve Reklam Vergisi gelirlerinin bütçe içindeki payları dikkate alındığında, İlan ve Reklam Vergisi toplama yetkisinin ilçe belediyelerine bırakılmasının faydalı olacağı düşünülmektedir (Arıkboğa, 2016: 291). Duru (2020: 836)' ya göre de; büyükşehir sınırları içerisinde İlan ve Reklam Vergisinin ilçe belediyeleri tarafından alınması maliyet açısından daha verimli olacaktır. Çapar ve Demir (2107: 82) de benzer olarak büyükşehir ilçe belediyelerinin 6360 sayılı kanun sonrasında azalan mali kaynaklarını arttırmak adına söz konusu verginin ilçe belediyeleri tarafından toplanması gerektiği görüşündedir.

⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-175-2 [12-2012-13-525 Sayılı Özeltesi.

⁴² Danıştay 9. Dairesinin 22/05/2007 tarih ve E:2006/2112, K:2007/2029 sayılı kararı.

2.2.8. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhiyatı

Tarh işlemi ya da verginin tarhı “vergi alacağıının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi üzerinden hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemdir.” şeklinde tanımlanmıştır (VUK m. 20).

VUK’ a göre, tarh şekilleri beyannameye dayalı, ikmalen, idarece ve re’sen tarhiyat şeklinde düzenlenmiştir.

2.2.8.1. İlan ve Reklam Vergisinde Tarh Usulleri

2.2.8.1.1. Beyana Dayalı Tarhiyat

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanun’un 16’ncı maddesinde ilan ve reklam vergisinin tarhı ve ödenmesi aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir (BGK, m.16):

“Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20’nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1,2,3,4,5 ve 6’ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayınlandığı, dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir. İlan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Şu kadar ki belediye meclisleri vergi tarifesinin 1,2 ve 4’üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler. İlan ve reklam vergisinin ödendiğinin belgelendirilmesi yönünden ilgili belediyeler gerekli usulleri ihdas edebilirler.”

Vergiye tabii ilan ve reklamın bir beyanname ile belediyeye bildirilmesi sonucu beyanname üzerinde gösterilen matrah üzerinden tarhiyat yapılmaktadır. Tarhiyat sonrası mükellefe verilen tahakkuk fişi tebliğ yerine geçer. İlan ve Reklam Vergisinde de beyan esasında tarh, tebliğ ve tahakkuk birbirine birleşik şekildedir.

2.2.8.1.2. İkma’len Tarhiyat

Vergi Usul Kanunu 29. Maddesi hükmü gereği, İkma’len vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir

matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Tamamlayıcı niteliktedir yani bunun için daha önceden bir tarhın gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Önceden gerçekleşmiş olan bir tarhiyata rağmen sonradan bir takım kanıtların ortaya çıkması durumunda veya ilave tarhiyat yapılması gerekirse ikmalen tarhiyata başvurulur. Gerekli kanıtlayıcı belgeler eklenerek, vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenir.

Kurt (2019) bu durumu bir örnekle şu şekilde açıklamıştır: Örneğin, bir ilan ve reklam vergisi mükellefi, asmış olduğu bir ilanı 3x3 metre boyutunda beyan etmiş ve 200 TL vergi tahakkuk etmiştir. Ancak bu mükellefin astığı ilanın gerçekte 6x6 metre olduğu ve 400 TL ödemesi gerektiği Mali Hizmetler Müdürlüğü Yoklama Tutanağı ile tespit edilmiştir. Eksik tahakkuk eden 200 TL ilave tarhiyat ve vergi ziya-ı cezası için doğrudan düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesi, yoklama tutanağına eklenerek tebliğ edilir (Kurt, 2019: 75).

2.2.8.1.3. Re' sen Tarhiyat

Vergi Usul Kanunu bu tarh işlemini şöyle tanımlamıştır: “Re' sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır” (VUK m. 30/1) .

İlan ve Reklam Vergisi beyannamesinin süresi geçtiği halde verilmemiş olması veya kanuni süresi geçtikten sonra doğru verilmiş olması durumu VUK' un 30'uncu maddesine göre re' sen tarh sebebidir.

VUK' a göre re' sen tarhiyat tanımlanırken defter, kayıt, belge tutmak zorunda olan mükellefler ve vergi türleri temel alınmıştır. Ancak VUK' un 30' uncu maddesinin 1,2 ve 6'ncı bentlerinde yer alan kural olarak re' sen tarh nedeni sayılan hallerden;

- Vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması,
- Vergi beyannamesinin kanuni ya da ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması,
- Verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması

halleri belediyeler açısından söz konusudur (Ozansoy vd., 2017: 56). Belediyelerin re'sen tarhiyat yapabilmesi için; takdir komisyonları tarafından matrahın takdir edilmesi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş olan vergi inceleme raporlarının sunulması gerekmektedir.

2.2.9. İlan ve Reklam Vergisinde Yoklama Müessesesi

Yoklama sözlük anlamı olarak, vergi mükelleflerini ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak ifade edilmektedir. Yoklama hem mükelleflere hem de mükellef olmasa da yoklamaya konu olabilecek durumla ilişkili olan kişilere yönelik olarak icra edilebilir (Soylu, 2019:7).

Yayımlanan Belediye ve Bağlı Kuruluşları ile Mahalli İdare Birlikleri Norm Kadro İlke ve Standartlarına Dair Yönetmelik'te⁴³ “yoklama memuru” kadrosu yer almadığı için, Belediye Başkanı veya Mali Hizmetler Müdürü tarafından “yoklama” işi ile görevlendirilen memurlar vergilemeyle ilgili her türlü durumu “yoklama fişi” ile tespit etmeye yetkilidir. VUK' un 131' inci maddesinde ise, tutulan yoklama tutanaklarının muhakkak işyerinde bulunan yetkili kişiye imzalatılması, bunlar bulunmaz veya çekinirlerse keyfiyetin fişe yazılacağı ve yoklama fişinin polis, jandarma muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılacağı hükmü yer almaktadır.

Bu konu ile ilgili Danıştay bir kararında⁴⁴ “ Olayda, dava konusu ilan ve reklam vergisi ile 1. Derece usulsüzlük cezasına dayanak alınan yoklama tutanağının mükellefin ya da yetkili adamının nezdinde düzenlenmediği, bu tutanağın, bunlara veya söz konusu yasanın ikinci fıkrasında yazılı kişilere imzalatılmadığı anlaşıldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131' inci maddesinde yazılı koşulları taşımayan yoklama tutanağı esas alınmak suretiyle salınan ilan ve reklam vergisi ile kesilen 1. Derece usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” denilerek Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz istemi kabul edilmiş ve vergi mahkemesi kararı bozulmuştur (Öz, 2016: 1).

⁴³ 22.07.2007 tarih ve 26442 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁴⁴ Danıştay 9. Dairesinin 22/02/2016 tarih ve E.2014/2441 K.2016/647 sayılı kararı.

2.2.10. İlan ve Reklam Vergisinde Ceza

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12'nci maddesinde, belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklamın, ilan ve reklam vergisine tabi olduğu; 13'üncü maddesinde de, ilan ve reklam vergisinin mükellefinin, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişiler olduğu, ilan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenlerin, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu oldukları, 16'ncı maddesinde ise vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellefler tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirileceği, İlan ve Reklam Vergisi'nin, beyanname verme süresi içinde ödeneceği, ancak belediye meclislerinin vergi tarifесinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkili oldukları hükme bağlanmıştır.

VUK' un 352'nci maddesinde, vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması durumunda birinci derece usulsüzlük cezasının kesileceği; 341'inci maddesinde, vergi ziya-ı nın, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiş olup; 344'üncü maddede 341'inci maddede yazılı hallerde vergi ziya-ına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziya-ı cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

İlan ve reklam vergisi beyannamesinin beyanname verme süresi geçtikten sonra verilmesi Vergi Usul Kanununun 352/1 inci maddesi uyarınca birinci derece usulsüzlük cezasının kesilmesi, beyannamenin verilmemesi durumunda ise aynı Kanunun 341'inci maddesi uyarınca ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi, 336'ncı maddesinin birinci fıkrasında ise cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyayı ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibarıyla en ağırının kesileceği öngörülmüştür.

Bu nedenle İlan ve Reklam Vergisi beyannamesinin belirtilen süreler içinde verilmesi önem arz etmektedir.

2.2.11. İlan ve Reklam Vergisi'nde Tebliğ

2.2.11.1. VUK' a Göre Tebliğ

Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesine göre tebliğ, “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir”. VUK kapsamındaki vergilerin tarh ve tahsili aşamasındaki tebligata, VUK' ta yer alan tebligat hükümleri uygulanır (İnceci ve Karadağ, 2015: 56).

VUK' un 93'üncü maddesi, tahakkuk fişi haricinde vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazılar gerçek ile tüzel kişilerden adresi bilinenlere posta vasıtasıyla ilmuhaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93' üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda da tebliğ yapılabilir.

2.2.11.2. Tebliğ Yapılacak Kimseler

Tebliğat işleminin geçerli olması için usul ve şekil şartları dikkate alınarak tebligat muhatabının doğru tespit edilmesi gerekmektedir. VUK 94'üncü maddesine göre tebliğ, tebliğe konu verginin mükellefi, bu mükelleflerin kanuni temsilcileri, umumi vekilleri ve vergi cezası kesilenlere yapılır (Yüce ve Çelik, 2020: 145).

Tüzel kişilerde kanuni temsilciler ve tüzel kişiliği bulunmayanlarda ise idare edenler tebligatın muhatabıdır. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda başkan, müdür veya kanuni temsilciler tebliğ muhatabıdır. Tüzel kişilerin birden fazla müdür veya temsilcisi varsa tebliğin bu kişilerden birisine yapılmış olması yeterlidir. Vakıflar, cemaatler ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği bulunmayan teşekküllerde idare edenler veya temsilciler tebligat muhatabı olmaktadır (VUK, m.94.).

2.2.11.3. Tebligat Yapılacak Kimse Bulunmaması

Vergi Usul Kanunu' un 94'üncü maddesine göre “tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır” şeklinde belirtilerek tebligatın birincil muhatabının bulunmaması halinde ikincil muhatap olarak tebligat yapılacak kişiler açıklanmıştır. Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir.

Bunun yanı sıra tebliğ, mükellefin sadece bilinen adreslerinden birine yapılmamalıdır, bilinen adreslerin tümünde aranması zorunludur. Mükellef dışındaki muhataplara tebliğ yapılması ancak mükellefin bilinen adreslerinin hiçbirinde olmaması durumunda geçerli olacaktır (Özbalcı, 1999: 306).

2.2.11.4. Yabancı Memlekette Bulunanlara Tebliğ

VUK' un 97'nci maddesinde, “yabancı memlekette bulunanlara tebliğ o memleketin yetkili makâmı vasıtasıyla yapılır. Bunun için anlaşma varsa veya o memleketin kanunları müsait ise o yerdeki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makâmdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise tebliğ Türk siyasi memuru veya konsolosu vasıtasıyla da yapılabilir” hükmü yer almaktadır.

Yabancı ülkelerde bulunan kimselere tebliğ edilecek evrak, tebligatı çıkaran belediyenin bağlı bulunduğu Bakanlık aracılığıyla Dışişleri Bakanlığına, oradan da Türkiye elçilik veya konsoloslukuna gönderilir. Yabancı ülkede resmi görevle bulunan Türk memurlarına yapılacak olan tebliğ Dışişleri Bakanlığı vasıtasıyla yapılırken, askeri şahıslara yapılacak tebliğ ise bağlı buldukları kara, deniz, hava kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı aracılığıyla yapılır (VUK md. 97).

2.2.11.5. Tebligatta Uygulanacak Sıra

Mükellefe ya da ceza sorumlusuna yapılacak tebligat, posta aracılığıyla, memur aracılığıyla, ilan yolu ile ve elektronik tebligat yöntemi ile yapılır. Önce posta vasıtası ile mükellefe yapılan tebligat gerek görülmesi halinde memur eliyle yaptırılır (Yurtsever, 2016: 458).

Günümüzde birçok ilçede adrese dayalı veri tabanlarının sürekli değişkenlik göstermesi posta ile giden tebliğlerin tebliğ edilmeden idareye geri dönmesine neden olmaktadır. Bu nedenle uygulamada belediyelerde ilçe sınırlarındaki tebliğler, memur eliyle yapılmaktadır.

VUK' un 99, 100, ve 101' inci maddesinde; tebliğ edilecek vesikanın kapalı bir zarf içinde postaya verileceği ve zarfın şeklinin Maliye Bakanlığı'nca tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun'un takip eden maddesinde; bilinen adrese gönderilen mektubun posta idaresince veya memur eliyle muhatabına teslim edildiği tarihin tebliğ tarihi olarak kabul edileceği belirtilmektedir.

2.2.11.6. İlanen Tebliğ

Vergi Usul Kanunu tebliğin kapalı zarf içinde posta yolu ile yapılacağını hükme bağlamıştır. Ancak posta ile tebliğ yapılması mümkün olmayan bazı durumlarda ilanen tebliğ yoluna gidilmektedir.

İlanen tebliğ, tebliğ gerektiren idari işleme ait yazıların, belgelerin gazeteler aracılığıyla ya da bir yere asılarak duyurulmasıdır (Yurtsever, 2016: 458). VUK' un 103'üncü maddesinde sayılan durumların varlığı halinde ilanen tebliğ yapılabilir. Buna göre, ilanen tebliğ yapılabilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir:

- Muhatabın adresinin⁴⁵ hiç bilinmemesi,
- Muhatabın bilinen adresinin yanlış veya değişmiş olması durumunda gönderilmiş olan evrakın geri gelmesi,
- Posta ile tebliğ yapılmasının mümkün olmaması,
- Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkân bulunamaması,
- Adresten geçici olarak ayrılma nedeniyle iki defa tebliğe çıkarılmasına rağmen tebliğ yapılamaması.

Yukarıda belirtilen şartlar oluşmadan ilan yolu ile yapılacak tebligatlar hiçbir hukuki sonuç doğurmaz⁴⁶. Bu durumda mükellefin adresinde bulunmadığı kanunla belirtilen

⁴⁵ “Vergi/Ceza ihbarnameleri bilinen tüm adreslere tebliğ edilmeden ilanen tebligat yapılamayacağı” Danıştay 4. Daire, 07.06.2001 tarih ve 2432/2525 sayılı karar (Danıştay Başkanlığı, 2015).

⁴⁶ “Posta veya memur eliyle yapılmak istenen tebliğden önce, ilanen yapılan tebliğ geçerli olamaz.” Danıştay, 9. Daire, 23.09.1987 tarih ve 2915/2579 sayılı karar (KIZILOT, 1991: 737).

usulle belirlenmedikçe, mükellefe ilan yoluyla yapılacak olan tebliğin bir hükmü olmaz (Arslan ve Biniş, 2016:311).

İlan ve Reklam Vergisi açısından bakıldığında tebliğ hususunda karşılaşılan herhangi bir sorun görülmemektedir. İlçe sınırlarındaki iş yerlerine posta yoluyla ya da ikinci bir yol olan memur eliyle tebliğ yapılmaktadır. Fakat başkası adına yapılan reklamcılık hizmetinde sorumluluk sözleşme ile reklamı yapan şirkete verildiğinde ve şirketin ilçe sınırları içinde bulunmaması yahut yurtdışında olması halinde tebliğ, posta ile ya da yurtdışına tebligat aşamaları ile gerçekleşir.

2.2.12. İlan ve Reklam Vergisi'nde Tahsilat

Belediyelerin kamu gelirleri arasında yer alan ilan ve reklam vergisi, belediyelerin kendi tahsil daireleri tarafından 6183 sayılı kanuna göre yapılmaktadır. Kanunun 4. maddesine göre belediyelerin bu kanunu uygulayacak memurları ve bunların görevleri, kanun, tüzük ve yönetmeliklerle belirlenir. Belediyelerde Gelir Şube Müdürü, Belediye Hesap İşleri Müdürü veya Muhasebeci ünvanlı makamlardan hangisi varsa vergi dairesi müdürü sıfat ve yetkisine sahiptir (BGK m. 102). Bu yetkililerin başında olan birim, 6183 sayılı kanunu uygulayarak, verginin tahsilatını yapmak ve ödenmeyen vergiler için ödeme emri göndermek ile görevlidir (Bayer, 2019: 57).

6183 sayılı kanuna göre ödeme emrini alan kişi, ilk olarak borcunu tamamen veya kısmen ödeme seçeneğini kullanabilir. Ödenen miktar kadar, borç sona erecektir.

Belediye Gelirleri Kanununun 16'ncı maddesine göre ilan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Ancak belediye meclisleri vergi tarifesinin 1. 2.ve 4.'üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde iki eşit taksitte almaya yetkilidir.

BÖLÜM 3: SAKARYA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ UYGULAMASI VE ALAN ARAŞTIRMASI

3.1. Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği

Çalışmanın bu kısmında Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin İlan ve Reklam Vergisi gelirleri, mükellef sayıları ve İlan ve Reklam Vergisi gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi gelirleri içindeki payına ilişkin ulaşılabilen veriler kapsamında değerlendirme yapılmıştır.

3.1.1. İlan ve Reklam Vergisi Gelirleri (2016-2022)

Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin 2016-2022 yılları arasında tahsil ettiği İlan ve Reklam Vergisi Gelirleri aşağıdaki tabloda sunulmaktadır. 2016 yılında İlan ve Reklam Vergisi geliri 5.890.749 TL iken 2022 yılında 13.245.971 TL olmuştur.

Tablo 3: Sakarya Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam Vergisi Gelirleri (2016-2022)

Yıllar	İlan Reklam Vergisi Gelirleri (TL)
2016	5.890.749
2017	6.225.472
2018	8.560.605
2019	9.543.083
2020	8.644.412
2021	11.032.652
2022*	13.245.971

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi yıllık Faaliyet Raporları incelenerek yazar tarafından hazırlanmıştır. *2022 yılına ilişkin veriler Kasım 2022 itibarıyla yer almaktadır.

İlan ve Reklam Vergisi gelirinun tarifede değişiklik olmamasına rağmen yıllar itibarıyla artmış olmasının mükellef sayısındaki artıştan ve tahsilattaki artıştan kaynaklandığı söylenebilir.

3.1.2. İlan ve Reklam Vergisi Mükellef Sayıları (2016-2022)

Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin 2016-2022 yılları arasında İlan ve Reklam Vergisi mükellef sayıları aşağıdaki tabloda sunulmaktadır. 2016 yılında 6.209 olan mükellef sayısı 2022 yılı Kasım ayı itibarıyla 10.314'e ulaşmıştır.

Tablo 4: Sakarya Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam Vergisi Mükellef Sayısı (2016-2022)

Yıllar	İlan Reklam Mükellef Sayısı
2016	6.209
2017	6.779
2018	7.667
2019	7.305
2020	7.662
2021	9.380
2022*	10.314

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi yıllık Faaliyet Raporları incelenerek yazar tarafından hazırlanmıştır. *2022 yılına ilişkin veriler Kasım 2022 itibarıyla yer almaktadır.

2016-2022 yılları arasında İlan ve Reklam Vergisi mükellef sayıları artış göstermiştir. 2021 yılına kadar İlan ve Reklam Vergisine ilişkin işlemler Gelirler Müdürlüğü bünyesinde yürütülmekteyken 2021 yılında İlan ve Reklam Vergisi birimi, Sakarya Büyükşehir Belediyesi Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı içinde Gelirler Şube Müdürlüğünden ayrılarak İlan ve Reklam Vergisi Şube Müdürlüğü kurulmuştur. Yeni kurulan şube müdürlüğü ile mükellefiyet tespiti için yoğun çalışmalar yapılmıştır. Böylece organizasyon anlamında yapılan bu değişikliğin mükellef sayılarının artmasında etkin rol oynadığı söylenebilir.

3.1.3. İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelirleri İçindeki Payı (2016-2022)

Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin 2016-2022 yılları arasında elde ettiği İlan ve Reklam Vergisi gelirlerinin büyükşehir belediyesi gelirleri içindeki payı Tablo 5' te yer almaktadır. İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelirleri içindeki payı yıllar itibarıyla değişiklik göstermektedir. İlan ve Reklam vergisi gelirleri ve Belediyelerin gelirleri Dünya genelinde yaşanan COVID salgınından etkilendiği görülmektedir. Salgınla getirilen ekonomik ve sosyal kısıtlamalar ve düzenlemelerin belediyelerin gelirlerinde farklılıklar ortaya çıkardığı söylenebilir.

Tablo 5: İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi Gelirleri İçindeki Payı (2016-2022)

Yıllar	İlan Reklam Vergisi Gelirleri (TL) (1)	Büyükşehir Belediyesi Özkaynak Gelirleri (TL) (2)	İ.R.V' nin Özkaynak İçindeki Payı (%) (1/2)	Büyükşehir Belediyesi Toplam Gelirleri (TL) (3)	İ.R.V. Toplam Gelirler İçindeki Payı (%) (1/3)
2016	5.890.749	130.700.530	4.51	401.158.278	1.47
2017	6.225.472	104.408.093	5.96	392.527.193	1.59
2018	8.560.605	143.488.146	5.97	495.011.042	1.73
2019	9.543.083	129.222.233	7.39	479.617.267	1.99
2020	8.644.412	85.817.620	10.07	553.248.185	1.56
2021	11.032.652	200.295.106	5.51	871.065.645	1.27
2022	13.245.971	539.322.965	2.46	1.742.016.676	0.76

Kaynak: Sakarya Büyükşehir Belediyesi yıllık Faaliyet Raporları incelenerek yazar tarafından hazırlanmıştır. *2022 yılına ilişkin veriler Kasım 2022 itibarıyla yer almaktadır.

Özellikle Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile salgın döneminde kapalı olan işyerlerinden İlan ve Reklam Vergisi alınmaması bu gelirleri oldukça düşürmüştür. Bu bağlamda 2020 yılında etkisi görülen bu durum ayrı tutulursa İlan ve Reklam Vergisi Gelirlerinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi öz kaynakları içindeki payının yaklaşık %5-7 arasında olduğu; toplam gelirler içindeki payının ise %1-2 olduğu söylenebilir.

3.2. Uygulama

3.2.1. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın modeli, veri toplama yöntemi ve araçları, araştırmanın örnekleme, katılımcı profili ve verilerin analizi hakkında bilgiler verilecektir.

3.2.1.1. Araştırmanın Modeli

İnsan ve toplumun değişken bir yapıya sahip olması nedeniyle bir alanda inceleme yaparken konuyla ilgili genelleme yapmak yerine, anlamaya çalışmak daha büyük bir öneme sahiptir (Karataş, 2015: 62). Bu bağlamda sosyal olguların bütüncül şekilde ele alınarak anlamaya çalışma vurgusu, nitel yöntemin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Creswell (2009) nitel araştırmaların öznel olduğunu ve bir olguyu katılımcıların gözünden anlamlandırabilmek için yapıldığını belirtirken, Merriam (2013) ise nitel

araştırmaların durum çalışması, olgu bilim, etnografi, anlatı araştırması ve eylem araştırması gibi farklı modellerde gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedir.

Nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yönteminin en büyük avantajı ele alınan konuyu, çalışmaya katılan katılımcıların bakış açılarından görebilmek ve anlamaktır (at, 2020: 62). Bu sebeple İlan ve Reklam Vergisinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi açısından değerlendirilmesini amaçlayan bu çalışmamızda nitel araştırma yönteminden faydalanılmıştır.

3.2.1.2. Veri Toplama Yöntemi ve Araçları

Nitel araştırma, gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasının amaçlandığı bir araştırma türüdür (Aydın, 2018: 2). Bu araştırmada veri toplama tekniği olarak görüşme kullanılmıştır. Bu teknikte araştırmacı, araştırmakta olduğu konu hakkında önceden hazırlamış olduğu soruları katılımcılara yönelterek konu ile ilgili yaklaşımları daha etkin şekilde ortaya koymayı amaçlamaktadır (Türnüklü, 2000: 545).

Nitel veri toplama tekniklerinden faydalanılan bu araştırmada, yarı yapılandırılmış, açık uçlu sorulardan oluşan mülakat tekniği kullanılmıştır. Yıldırım ve şimşek (2005)'e göre yarı yapılandırılmış görüşme tekniğinin belli bir düzeydeki standartlığı ve esnekliği nedeniyle sınırları ortadan kaldırarak konu hakkında ayrıntılı şekilde bilgi sahibi olmaya yardımcı olması araştırmacılar tarafından sıklıkla tercih edilen bir yöntem olmasını sağlamıştır.

Çalışma kapsamında, literatürde yer alan bilgiler ve araştırma amaçları doğrultusunda yarı yapılandırılmış görüşme formu hazırlanmıştır. Hazırlanan görüşme formu, 2 alan uzmanı tarafından incelenmiş, uzmanlardan gelen dönütler doğrultusunda görüşme formuna son hali verilerek düzenlenmiştir. Görüşme formunun araştırma amaçları doğrultusunda etkili bir şekilde işleyip işlemediğini görmek amacıyla ayrıca pilot uygulama yapılmıştır. Pilot uygulama için 2 katılımcı belirlenmiş ve görüşme formu doğrultusunda mülakat gerçekleştirilmiştir.

Pilot uygulamalar yapıldıktan sonra görüşme verilerinin dökümü gerçekleştirilmiştir. Pilot uygulama sonrası yapılan inceleme sonucunda, görüşme formuna yeni sorular

eklenmiş ve anlaşılmayan sorular düzenlenmiştir. Yapılan bu işlem sonucunda son şeklini alan görüşme formu Ek-1’de sunulmuştur. Pilot uygulama sonucunda görüşme formunun son şeklini almasıyla, ilk görüşme için randevu alınmış ve görüşmeler gerçekleştirilmiştir. Pilot görüşmelere ilişkin bilgiler Tablo 6’ da yer almaktadır.

Tablo 6: Pilot Görüşme Bilgileri

Katılımcılar	Görüşme Tarihi	Görüşme Saati	Görüşme Süresi
Pilot 1	16.11.2022	14:00	40 dakika
Pilot 2	18.11.2022	15:00	45 dakika

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Görüşmelerin yapılacağı ortam, katılımcıların kendilerini rahat ifade edebileceği ve ses kaydı yapılabilecek şekilde, randevu verdikleri zaman dilimleri içinde planlanmıştır. Görüşme soruları her bir katılımcıya, aynı sözcüklerle ve aynı anlamı çağrıştıracak tonlamalarla yöneltilmiştir. Görüşmeler ses kayıt cihazıyla kaydedilmiş, ayrıca araştırmacı tarafından kısa notlar tutulmuştur. Ses kayıt cihazına kaydedilmiş görüşmeler araştırmacı tarafından deşifre edilerek bilgisayar ortamında düz yazı haline getirilmiştir. Son kontroller, araştırmacı tarafından yapılarak hata olmaması sağlanmış, verilerin analiz edilmesini sağlamak amacıyla görüşme verileri incelenmiştir.

3.2.1.3. Araştırmanın Örnekleme ve Katılımcıların Profilleri

Bu araştırmada örneklem seçiminde “amaçlı örnekleme” yöntemlerinden “kolay ulaşılabilir durum örnekleme” kullanılmıştır. Bu örnekleme yöntemi araştırmaya hız ve kolaylık kazandırmıştır.

Araştırmanın örneklemini İlan ve Reklam vergisi tahsil eden Sakarya Büyükşehir Belediyesi Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı İlan ve Reklam Şube Müdürlüğü’nde çalışmakta olan personel ve ayrıca ilgili birim kurulmadan önce şu an farklı birimlerde çalışmakta olmasına rağmen daha önce ilan ve reklam vergisi konusunda görev almış 14 kişiden oluşan personel ve idareciler oluşturmaktadır. Araştırmada yarı yapılandırılmış mülakat uygulanan katılımcılara ilişkin bilgiler Tablo 7’ de yer almaktadır.

Sakarya Büyükşehir Belediyesi Mali Hizmetler Dairesi Başkanlığı İlan ve Reklam Şube Müdürlüğü’nde aktif görev yapan ve daha önce görev yapmış olan, çalışmanın örneklemini oluşturan 14 katılımcıdan 3’ü Kadın, 11’i Erkek; 1’i ortaokul, 3’ü lise, 1’i ön lisans, 8’i lisans, 1’i ise lisansüstü eğitim mezunudur.

Tablo 7: Katılımcı Bilgileri

Katılımcılar	Görüşme Tarihi	Görüşme Süresi	Cinsiyet	Eğitim Durumu	Yaş	Belediyede Hizmet Süresi	İ.R.V. Biriminde Hizmet Süresi
Katılımcı 1	21.11.2022	30 dakika	Erkek	Lisans	30-39	7 Yıl Üzeri	3-5 Yıl
Katılımcı 2	21.11.2022	40 dakika	Erkek	Lisans	18-29	1 Yıllan Az	1 Yıllan Az
Katılımcı 3	21.11.2022	30 dakika	Erkek	Lise	40-49	7 Yıl Üzeri	7 Yıl Üzeri
Katılımcı 4	22.11.2022	45 dakika	Erkek	Lisans	18-29	1-3 Yıl	1 Yıllan Az
Katılımcı 5	22.11.2022	40 dakika	Erkek	Lisans	40-49	5-7 Yıl	3-5 Yıl
Katılımcı 6	22.11.2022	30 dakika	Erkek	Lise	40-49	3-5 Yıl	3-5 Yıl
Katılımcı 7	23.11.2022	45 dakika	Erkek	Ortaokul	18-29	7 Yıl Üzeri	7 Yıl Üzeri
Katılımcı 8	23.11.2022	45 dakika	Kadın	Lise	30-39	7 Yıl Üzeri	7 Yıl Üzeri
Katılımcı 9	23.11.2022	40 dakika	Erkek	Lisans	18-29	1 Yıllan Az	1 Yıllan Az
Katılımcı 10	24.11.2022	30 dakika	Erkek	Lisans	18-29	3-5 Yıl	1 Yıllan Az
Katılımcı 11	24.11.2022	45 dakika	Erkek	Lisansüstü	30-39	3-5 Yıl	1-3 Yıl
Katılımcı 12	25.11.2022	45 dakika	Erkek	Lisans	18-29	1-3 Yıl	1-3 Yıl
Katılımcı 13	25.11.2022	30 dakika	Kadın	Önlisans	30-39	7 Yıl Üzeri	3-5 Yıl
Katılımcı 14	25.11.2022	40 dakika	Kadın	Lisans	40-49	3-5 Yıl	1-3 Yıl

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Katılımcıların ortalama 25-40 yaş arasında olduğu, çoğunun ortalama 3-5 yıl arası belediyede çalıştığı ve çoğunun İlan ve Reklam vergisi biriminde yaklaşık 3 yıldan fazla süredir çalıştığı söylenebilir.

3.2.2. Araştırmanın Analizi

İlan ve Reklam Vergisinin Sakarya Büyükşehir Belediyesi kapsamında değerlendirilmesinin amaçlandığı bu çalışmada veri toplama işlemi tamamlandıktan sonra mülakat yöntemiyle elde edilen verilerin analiz sürecine geçilmiştir. Görüşmelerden elde edilen veriler yazıya dökülmüş ve yazıya aktarılması sırasında herhangi bir değişikliğe gidilmeden birebir aktarma yapılmıştır. Görüşme formunda kullanılan sorular başlıklar halinde analiz edilmiştir. Çalışmanın bu kısmında mülakatlarda sorulan sorulara her soru için katılımcıların verdiği cevaplar ışığında ele alınmaktadır.

3.2.2.1. İlan ve Reklam Vergisinde Tarh-Tebliğ-Tahakkuk Süreci ile İlgili Problemler ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisinde tarh, tebliğ ve tahakkuk sürecinde karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sorulmuştur. Katılımcılar genel olarak İlan ve Reklam Vergisinin beyana dayalı kendiliğinden tahakkuk eden bir vergi türü olmasından dolayı mükelleflerin vergi borcundan bilgisi olmadığını belirtmiştir. Katılımcı 2, Katılımcı 4, Katılımcı 9, Katılımcı 12, Katılımcı 13; mükelleflere SMS ile bilgilendirme ve hatırlatma yapılmasını önermekteyken Katılımcı 3, Katılımcı 6, Katılımcı 7 ise SMS göndermenin yanı sıra elektronik posta ile de bilgilendirme yapılmasını önermektedir. Ayrıca Katılımcı 6 mükellefin bilinçlendirilmesi için kamu spotları yayınlanabileceğini, Katılımcı 8 ve Katılımcı 10 ise mükelleflere tek tek telefon edilerek daha iyi sonuç alınabileceğini ifade etmiştir. Katılımcı 14 ise “Mükelleflere ve Mali Müşavirlerine sosyal medya, panel, duyuru vb. yollarla bilgilendirme yapılarak beyanname verme bilinci oluşturulmalıdır. Beyannamenin 3568 Sayılı yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirilerek ilan reklam beyannamesinin mükellefin mali müşaviri tarafından verilmesi sağlanabilir. Geç beyan edilenlere ve hiç beyan edilmeyenlere Vergi Ziyatı Cezası uygulanmalıdır.” şeklinde önerilerde bulunmuştur.

İlan ve Reklam vergisinde karşılaşılan temel sorunlardan biri mükellefin vergi borcundan haberi olmamasıdır. Bu bağlamda mükellefler telefon ile aranarak, SMS gönderilerek, elektronik posta gönderilerek ve diğer dijital iletişim araçları vasıtasıyla hatırlatma ve bilgilendirmeler yapılarak daha duyarlı hale getirilebilir.

3.2.2.2. İlan ve Reklam Vergisinde Tahsilat Süreci İle İlgili Problemler ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisinde tahsilat sürecinde karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sorulmuştur. Katılımcıların verdiği yanıtlar sonucunda, genel olarak bir önceki soruda olduğu gibi ödeme döneminin geldiğinin farkında olmayan mükelleflerin SMS, e-posta, telefon gibi yöntemlerle bilgilendirilmesi gerektiği ön plana çıkmaktadır. Tahsilat sürecinde karşılaşılan önemli sorunlardan biri de ilçelerde yaşayan mükelleflerin kendilerinin

bizzat Büyükşehir Belediyesine gelmek zorunda olduğunu hissetmeleridir. Esasında ödemeler internet üzerinden yapılabilir olsa da mükelleflerdeki bu algıdan dolayı Katılımcı 2, Katılımcı 6 ve Katılımcı 12 İlçe Belediyeleri binalarında Büyükşehir Belediyesine ait veznelere kurulmasını önermektedir. Katılımcı 14 ise tahsilat sürecindeki sorunun; 6183 sayılı AATUHK gereği mükellefin mali varlığının elektronik ortamda sorgulanamaması, mükellefin şirketi olması durumunda kanuni temsilcilerine ve ortaklık bilgileri ile bunların iletişim bilgilerine ulaşılamaması olduğunu belirtmiş bu konuda çözümün ise İçişleri Bakanlığı tarafından devletin tüm kurumları ile entegre edilmiş E-Belediye Bilgi Sistemine geçilmesi olabileceğini ifade etmiştir.

3.2.2.3. İlan ve Reklam Vergisinde Mükellefiyet Tesisi İle İlgili Problemler ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisinde mükellefiyet tesisi ile ilgili karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sorulmuştur. Katılımcılar, mükelleflerin işe başlama, adres değiştirme ve işyeri kapamalarına ilişkin bilgilere Büyükşehir Belediyelerine ait elektronik ortamlarda ulaşamadıklarını ve Büyükşehir Belediyelerinden izin alınmadan ilan reklam materyalinin asılabildiğini belirtmişlerdir. Bu şekilde fiilen başlatılan süreçlerin daha sonra denetim ekiplerince belirlenmeye çalışıldığını söylemişlerdir. Katılımcı 1, “Mükellefiyet açılırken ticaret müdürlüğü, ticaret odası, vergi dairesi gibi kurumlara elektrik ve su bağlantıları yapılırken mükellefiyet bilgilerinin belediyelerce anında paylaşılması gerektiğini” ifade etmiştir. Katılımcı 2 ve Katılımcı 12 Vergi daireleri ile entegre bir uygulama üzerinden işe başlama, adres değiştirme ve işyeri kapama bilgilerine dijital ortamda ulaşabileceğini belirtmişlerdir. Katılımcı 11 ise “Yeni açılan iş yerlerin ruhsat bilgilerinin ilçe belediyesine verildiğinden, yeni açılan iş yerlerin bilgisi genelde büyükşehir belediyesinde bulunmamaktadır. İlçe belediyelerine yazı yazılarak yeni iş yeri mükellef bilgileri talep edilmekte ancak bazı ilçe belediyeleri bilgileri vermemektedir. İlçe belediyesi ile entegre olunarak yeni açılan iş yeri bilgileri büyükşehir belediyesi ile paylaşılmalıdır.” şeklindeki ifadesiyle ilçe belediyeleri ile entegre olunarak sorunun çözülebileceğini belirtmiştir. Katılımcı 14 ise mükellefiyet tesisi edilmeden önce izin alınmasının sağlanması gerektiğini, izinsiz asılan materyallerin denetimlerle kaldırılması gerektiğini belirtmiştir.

Mükellefiyet tesisi aşamasında kurumlar arasında koordinasyonun sağlanamamasından Büyükşehir Belediyesi'nin bilgisi dışında mükellef işe başlamış ve ilan ve reklam vergisi konusu materyali asmıştır. Bu durum denetim sayılarının artmasını gerektirmekte hem personel maliyetini arttırmakta hem de mevcut personelin iş yükünü arttırmaktadır. Henüz işe başlama aşamasında mükellef bu konuda tam bilgilendirilmesi ve vergi dairesinde yaptığı işe başlama başvuru işlemleri içinde bir zorunluluk olarak mükellefe aktarılması durumunda İlan ve Reklam Vergisi süreçleri en başından sağlam temellere dayanarak mükellef açısından daha bilinçli bir şekilde yürütülebilir.

3.2.2.4. İlan ve Reklam Vergisinde Mükellefler İle Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisinde mükellefler ile ilgili karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sorulmuştur. Mükelleflerin İlan ve Reklam Vergisi hakkında bilgi sahibi olmaması en önemli sorun olarak görünmektedir. Ayrıca söz konusu olan bir vergi olmasına rağmen vergiyi tahsil eden kurum Belediye olduğu için mükelleflerin yaklaşımı vergi dairesine ödenen vergi borçlarına kıyasla oldukça farklıdır. Katılımcı 3, “mükelleflerin belediyelerin hizmet yeri olduğunu vergi almayacağını” söylediklerini belirtmiştir. Katılımcı 11 ise “belediyelerin mükellefler tarafından siyasi bir kurum olarak görüldüğünü, vergilendirmenin siyasi amaçlarla yapıldığını düşündüklerini” ifade etmiştir. Ayrıca Katılımcı 4, Katılımcı 5, Katılımcı 9, Katılımcı 13 ve Katılımcı 14 mükelleflerle yaşanan sorunların temel sebebinin mükelleflerin İlan ve Reklam Vergisi konusunda yeterince bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir. Bu bağlamda mükelleflerin bilgilendirilmesi ve bilinç düzeyinin artırılmasını, mükellefiyetlerine ilişkin diğer vergiler gibi (KDV, Stopaj, Gelir- Kurumlar Vergisi vb.) ilan ve reklam vergilerinin de mükellefin mali müşaviri tarafından takibinin sağlanmasını önermişlerdir.

Mükelleflerle karşılaşılan sorunlardan biri de tabelaların ölçümünden kaynaklanmaktadır. Katılımcı 14 tabela ölçümlerinde cihaz kullanımının yaygınlaştırılmasını önermektedir. Ayrıca katılımcılar, mükellefe ulaşamama veya mükellefi yerinde bulamama ya da mükellefin imzadan imtina etmesi gibi sorunlarla da karşılaştıklarını ifade etmişler bu durumda mükellef yerine imza atabilecek kişilerin

belirlenmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Katılımcı 1 ise Kişisel Verileri Koruma Kanunu hükümlerinin mükellefler ile olan iletişimi kısıtladığını ifade etmiştir.

3.2.2.5. İlan ve Reklam Vergisinde Uygulamada İlan ve Reklam Türlerine (tabela türleri, boyutları vb.) İlişkin Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisinde reklam türlerine ilişkin karşılaştıkları sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri sorulmuştur. Katılımcılara göre, İlan ve Reklam Vergisi söz konusu olduğunda akla sadece tabelalar gelmektedir. Verginin konusuna giren diğer ilan ve reklam unsurlarının vergiye tabi olduğu genel olarak mükellefler tarafından bilinmemektedir. Ayrıca tabelaların ışıklı ve ışiksiz ayrımı da mükelleflerce bilinmemektedir. Katılımcı 11 daha düşük vergi ödemek için mükelleflerin ışıklı tabelalarını ışiksiz şeklinde beyan ettiklerini, bu durumun denetlenmesi gerektiğini söylemiştir. Katılımcı 13 mükelleflerin bilinçsizce ve düşüncesizce tabela boyutu ve konumunu belirlediğini, sonrasında da karşılaştıkları verginin yüksek olduğuna itiraz ettiklerini belirtmiştir.

Katılımcı 9 ve Katılımcı 14 tabela boyutlarının ölçümünde sorunlar yaşandığını belirtmiştir. Bu konuda ölçüme uygun cihazlar kullanılarak sorunun giderilebileceğini ifade etmişlerdir. Ayrıca Katılımcı 14, İlan ve Reklam Yönetmeliği ile ölçümlere ilişkin detaylı hükümler getirilerek standart uygulama yapılabilmesini önermiştir. Katılımcı 4 de benzer şekilde tabelalar konusunda standart bir uygulamaya geçilmesinin kent estetiği açısından önemine işaret etmiştir.

3.2.2.6. İlan ve Reklam Vergisi Biriminde Çalışan Personelin Nitelik ve Nicelik Açısından Yeterliliği ve Çözüm Önerileri

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisi biriminde çalışan personelin nitelik ve nicelik açısından yeterliliği ve ayrıca bu konudaki çözüm önerileri sorulmuştur.

Katılımcıların tamamı personelin nicelik açısından yeterli olduğunu ifade etmiştir. Katılımcı 11, dış saha ekibi ve iç ekip personellerinin sayıca yeterli olduğunu özellikle vurgulamıştır. Her ne kadar Katılımcı 3, “Belediyeler siyasi bir kurum olduğundan çok fazla nitelikli vasıf aramayalım. Ama çalışan arkadaşlar iyi niyetli ve çözüm odaklı olduğundan iş ve süreç yürümektedir” şeklinde görüş belirtse de Katılımcı 5 ve

Katılımcı 6 personelin niteliğinin geliştirilmesi açısından personele eğitimler verilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Katılımcı 14 ise bu durumu “Bu birimde çalışan personele 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer mevzuatlarla alakalı eğitimler verilmeli, diğer belediyelerin uygulamaları araştırılmalı” şeklinde özetlemiştir.

3.2.2.7. İlan ve Reklam Vergisi Denetimlerinde ve Saha Çalışmalarında Karşılaşılan Sorunlar

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisi denetimlerinde ve saha çalışmalarında karşılaşılan sorunlar sorulmuştur. Katılımcılar saha çalışmalarında özellikle mükelleflerin böyle bir vergiden haberi olmadığını gözlemlediklerini ifade etmişlerdir.

Katılımcı 3, “Belediyenin siyasi bir kurum olduğu algısıyla mükelleflerin denetim elemanlarını ciddiye almadığını, bizim oylarımızla seçilmiş belediye bizden vergi alamaz” şeklinde tepkilerle karşılaştığını belirtmiştir. Katılımcı 5 ise mükelleflerin Belediye personeli görünce belediye ile ilgili bütün şikâyetlerini ve dertlerini kendilerine aktardığını ifade etmiştir. Katılımcı 9 ve Katılımcı 13, denetimlerde mükelleflerin işyerinde olmaması veya işyerlerinin kapalı olmasının temel sorun olduğunu belirtmiştir.

Katılımcı 10 ve Katılımcı 11, mükellefler tarafından belediye personelinin bir vergi memuru gibi görülmeyle ciddiye alınmadığını, beyan ve sicil bilgilerini kendileriyle paylaşılmak istenmediğini ifade etmişlerdir. Katılımcı 14 ise sahada karşılaşılan sorunları “Sahada çalışan denetim personelinin mükellef üzerinde zabıta gibi etkisinin bulunmaması. Denetim personelinin mevzuat bilgisi eksikliği. Denetim için araç bulunmaması” şeklinde özetlemiştir.

3.2.2.8. İlan ve Reklam Vergisi Denetimlerinin ve Saha Çalışmalarının Etkinliğini Artırmaya Yönelik Öneriler

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara İlan ve Reklam Vergisi denetimleri ve saha çalışmalarının etkinliğini arttırmaya yönelik önerileri sorulmuştur.

Katılımcı 14’e göre denetim ve saha çalışmalarının etkinliğini arttırmak için;

- Belediye denetim personeline, idare tarafından “Özel Yetkilendirilmiş Denetim Personeli” unvanı verilerek yetkilerinin artırılması.
- Denetim için özel kıyafet giyilmesi
- Denetim ekiplerinin sayısının artırılması
- Kişisel gelişim ve mevzuat bilgisi eğitimlerinin aldırılması
- Her ekip için ayrı araç tahsis edilmesi

Katılımcı 2, Katılımcı 7 ve Katılımcı 12, saha ekiplerinin motivasyonun artırılması için yolluk ya da denetim tazminatı vb. isimle ilave ücret verilmesini önermiştir. Katılımcı 3, diğer katılımcılardan farklı olarak ilçe belediyeleri ile koordineli çalışılmasını eklemiştir. Katılımcı 9, saha çalışması öncesinde ziyaret edilecek mükelleflere önceden haber verilmesi ve böylece kontrol edilecek evrakların önceden hazırlanmış olmasının sağlanmasını önermektedir. Ayrıca Katılımcı 11 ve Katılımcı 13, personele mevzuat eğitimleri verilmesi halinde denetimlerin daha etkin olabileceğini ifade etmişlerdir.

3.2.2.9. Katılımcıların Eklemek İstedikleri Hususlar

Çalışmanın bu kısmında katılımcılara eklemek istedikleri bir husus olup olmadığı sorulmuştur. Bu bağlamda Katılımcı 1, “Belediyelerin Türkiye’de bu vergiyi toplama oranı çok düşük olup diğer vergilerin içine eklenerek merkezi idarenin bazı şartlar belirleyip kendisi toplaması ve vergiden belediyelere pay vermesi İlan ve Reklam vergisinin etkinliğini arttıracaktır” şeklinde ekleme yapmıştır. Katılımcı 3, “Tabela-ilan reklam asılmadan önce ilgili Büyükşehir Belediyesi İlan ve Reklam Müdürlüğü’nden bilgi ve görüş alınması sağlanabilir.” söyleminde bulunmuştur.

Katılımcı 11, “İlan ve Reklam Vergisi için işyerlerine m2 bazında standart getirilerek işyerlerinin m2’sine göre tabela izni verilmelidir. İlan ve Reklam Vergisi’nde standart olarak tahsilat sağlanmalıdır.” ifade etmişken Katılımcı 14 ise “Şehir estetiğini olumlu/olumsuz yönde etkileyen ilan ve reklam materyalleri ve tabelaların belediyeden izin alınmadan asılmasının engellenmesi, yapılacak denetimlerle izinsiz asılanların kaldırılması” şeklinde yanıt vermiştir. Diğer katılımcılar eklemek istedikleri bir husus olmadığını beyan etmiştir.

3.3. Bulgular

Günümüzde hızlı bir kentleşmenin yaşandığı, kır nüfusunun azaldığı ve şehir merkezlerinde yerleşik nüfusun hızla artışına bağlı olarak, belediyelerin görevli oldukları bölgede yaşayan nüfusun sosyal, ekonomik vb. ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik sorumluluklarının da arttığı görülmektedir. Ancak yerel yönetimlerin gelirleri aynı orandan artmamaktadır. Bu sebeple finansal kaynakların geliştirilmesi ve çeşitlendirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada örnek olay olarak incelenen Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nin öz gelirleri içerisinde yer alan İlan ve Reklam Vergisi gelirleri 2016- 2022 yılları itibari ile incelendiğinde artış gösterdiği görülmektedir. Aynı zamanda mükellef sayılarına bakıldığında yıllar itibari ile artış sağlamıştır ancak denetim birimlerinin takip işlemlerini daha etkin yapması daha fazla mükellefe ulaşmaya yardımcı olacaktır.

İlan ve Reklam Vergisinin beyana dayalı bir vergi türü olmasından kaynaklı mükelleflerin vergi borcundan haberinin olmaması yapılan araştırma sonucunda ulaşılan bulgulardandır. Bu konuda mükelleflerin bilgilendirilmesi ve bilinç düzeylerinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması sağlanmalıdır. Ayrıca vergi sorumluluğuna yönelik yükümlülüklerden kaçma, yanlış beyanda bulunma veya düşük beyan gibi kanuna aykırı durumlarda vergi uyumuna uyan mükelleflerin, ödemeyenler karşısında haksız rekabete uğramalarının engellenmesi ve vergi adaletinin sağlanması gerekmektedir.

SONUÇ

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

Türkiye uygulamasında, yerel yönetimlerin kendi öz gelirleri oldukça sınırlı olup yerel hizmetlerin finansmanı ağırlıklı olarak merkezi idareden alınan transferlerle sağlanmaktadır. Bununla beraber, mahalli idarelere emlak vergisi, çevre temizlik vergisi ve ilan ve reklam vergisi gibi vergiler tahsis edilmiştir.

Türkiye’de belediye öz gelirleri içerisinde önemli bir kalem olan İlan ve Reklam Vergisi bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisi’ne tabidir. Büyükşehir Belediyesine sınırları içinde bulunan meydan, bulvar, cadde ve anayollar ile bu alanlara cephesi bulunan binalar üzerindeki her türlü ilan ve reklamların vergileri büyükşehir belediyeleri tarafından alınmaktadır.

Belediyeler; halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, yine kanunda gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir. Toplumsal hayatın sürdürülmesinin ayrılmaz parçası olan yerel yönetimlere yasal düzenlemelerle yeterli mali kaynakların sağlanması öngörülmeye çalışılmıştır. Yerel yönetimlerin de kendilerine verilen görevleri yerine getirebilmeleri için gelire ihtiyaçları vardır. Belediye öz gelirleri içerisinde yer alan İlan ve Reklam Vergisi, hizmetlerin karşılanmasında belediyeler için önemli bir gelir kaynağıdır.

Literatürde belediye gelirleri, yerel vergi yönetimi, belediyelerin mali özerkliği gibi çalışmalarda İlan ve Reklam Vergisine ilişkin değerlendirmeler bulunmakla birlikte bu konuda Sakarya Büyükşehir Belediyesi'ni ele alan bir çalışmaya rastlanmadığı görülmektedir. Bu açıdan bu çalışma belediyenin bu gelir kalemini tarihsel süreci, mahkeme kararları, mevzuat değişiklikleri, tahsil edilen gelirleri ve uygulamada karşılaşılan sorunları çerçevesinde inceleyerek literatüre katkı sunmayı amaçlamaktadır.

Bu çalışmada yerel yönetim, yerel özerklik, Türkiye'de bulunan yerel idarelerin bağlı buldukları mevzuat hükümleri çerçevesinde görev, yetki ve sorumlulukları, bu yetki ve sorumluluklarını yerine getirebilmek için sahip oldukları gelir kaynaklarının neler olduğu incelenmiştir. Ayrıca Belediye Kanunlarında yer alan İlan ve Reklam Vergisi'nin tarihine değinilip, verginin konusu, mükellef ve sorumlusu, istisna ve muafiyetleri, vergiyi doğuran olayı, vergilendirme aşamalarının her biri günümüzde karşılaşılan sorunlar ile birlikte ele alınmıştır. Karşılaşılan sorunlar, mahkeme kararları ve özgelger ışığında incelenerek, uygulamadaki sorunlara çözüm önerileri sunulmaktadır.

Çalışmanın son bölümünde, Sakarya Büyükşehir Belediyesi kesin hesap verilerine göre İlan ve Reklam Vergisi'nden elde edilen vergi gelirleri, mükellef sayıları, ilan ve reklam vergisinin toplam belediye gelirleri içindeki payı ilgili ele alınmıştır. Daha sonra Sakarya ilinde İlan ve Reklam Vergisi mükelleflerinin ve Sakarya Büyükşehir Belediyesi'nde ilan ve reklam vergisi biriminde görevli personelin karşılaştığı sorunları ve çözüm önerilerini belirlemek için mülakatlar yapılmıştır.

Yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen sorunlar ve çözüm önerileri şu şekilde özetlenebilir;

Sorunlar;

- ✓ İlan ve Reklam Vergisinin beyana dayalı kendiliğinden tahakkuk eden bir vergi olması nedeniyle, mükelleflerin vergi borcundan bilgisi olmaması
- ✓ İlçelerde yaşayan mükelleflerin Büyükşehir Belediyesine gelmek zorunda olduğunu hissetmeleri
- ✓ 6183 sayılı AATUHK gereği mükellefin mali varlığının elektronik ortamda sorgulanamaması,

- ✓ Mükellefin şirket olması durumunda kanuni temsilcilerine ve ortaklık bilgileri ile bunların iletişim bilgilerine ulaşamaması
- ✓ Mükelleflerin işe başlama, adres değiştirme ve işyeri kapamalarına ilişkin bilgilere Büyükşehir Belediyelerinin elektronik ortamda ulaşamaması
- ✓ Büyükşehir belediyelerinden izin alınmadan ilan reklam materyalinin asılabilmesi
- ✓ Mükelleflerin ilan ve reklam vergisi hakkında yeterince bilgi sahibi olmaması
- ✓ Tabelaların ölçümünden kaynaklanan sorunlar
- ✓ Mükellefe ulaşamama veya mükellefi yerinde bulamama ya da mükellefin imzadan imtina etmesi
- ✓ Verginin konusu kapsamına giren diğer ilan ve reklam unsurlarının vergiye tabi olduğunun mükellefler tarafından bilinmemesi
- ✓ Mükelleflerin bilinçsizce ve düşüncesizce tabela boyutu ve konumunu belirlemesi
- ✓ Personelin niteliğinin açısından yetersizliği
- ✓ Sahada çalışan denetim personelinin mükellef üzerinde zabıta gibi etkisinin bulunmaması
- ✓ Denetim personelinin mevzuat bilgisi eksikliği
- ✓ Denetim için yeterli sayıda araç bulunmaması

Çözüm Önerileri;

- ✓ Mükelleflere SMS, telefon, elektronik posta, kamu spotları ile bilgilendirme ve hatırlatma yapılması
- ✓ Beyannamenin 3568 Sayılı yasaya göre yetki almış Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından imzalanması zorunluluğu getirilerek ilan reklam beyannamesinin mükellefin mali müşaviri tarafından verilmesi
- ✓ Geç beyan edilenlere ve hiç beyan edilmeyenlere vergi ziyai cezası uygulanması
- ✓ İlçe Belediyeleri binalarında Büyükşehir Belediyesine ait vezneler kurulması
- ✓ İçişleri Bakanlığı tarafından devletin tüm kurumları ile entegre edilmiş E-Belediye Bilgi Sistemine geçilmesi

- ✓ Mükellefiyet tesis edilmeden önce izin alınmasının sağlanması
- ✓ İzinsiz asılan materyallerin denetimlerle kaldırılması
- ✓ Mükelleflerin bilgilendirilmesi ve bilinç düzeyinin artırılması
- ✓ Mükellefiyetlerine ilişkin ilan reklam vergilerinin de mükellefin mali müşaviri tarafından takibinin sağlanması
- ✓ Tabela ölçümlerinde cihaz kullanımının yaygınlaştırılması
- ✓ İlan ve Reklam Yönetmeliği ile ölçümlere ilişkin detaylı hükümler getirilerek standart uygulama yapılabilmesi
- ✓ Personele 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer mevzuatlarla alakalı eğitimler verilmesi,
- ✓ Diğer belediyelerin uygulamalarının araştırılması
- ✓ Belediye denetim personeline, idare tarafından “Özel Yetkilendirilmiş Denetim Personeli” unvanı verilerek yetkilerinin artırılması
- ✓ Denetim için özel kıyafet giyilmesi
- ✓ Denetim ekiplerinin sayısının artırılması
- ✓ Kişisel gelişim ve mevzuat bilgisi eğitimlerinin aldırılması
- ✓ Her ekip için ayrı araç tahsis edilmesi
- ✓ Saha ekiplerinin motivasyonun artırılması için yolluk ya da denetim tazminatı vb. isimle ilave ücret verilmesi

Bu çalışmada elde edilen sorunlar ve çözüm önerileri yukarıda maddeler halinde sunulmuştur. Belediyelerin öz kaynakları içinde önemli bir yeri olan İlan ve Reklam vergisi gelirlerinin artması ve vergileme süreçlerinin etkinliği açısından elde edilen sonuçların önem arz ettiğini ve gelecekte bu konuda çalışma yapacak ve literatüre katkıda bulunarak konuyu ileriye taşıyacak araştırmacıların mülakat yapmanın yanı sıra anket uygulamalarıyla daha fazla soru sorarak ve daha çok katılımcının katkısı sağlanarak ayrıca daha fazla büyükşehir belediyesinde uygulama yapılması halinde daha iyi sonuçlar elde edileceğini söylemek mümkündür.

KAYNAKÇA

- 5393 Sayılı Belediye Kanunu; <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5393.pdf>
- 6360 Sayılı Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6360.pdf>
- Akdoğan, Abdurrahman (2007). “ Kamu Maliyesi”, 12. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arıkboğa, Ülkü (2016), “Türkiye’de Belediyelerin Gelir Yapıları: Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 13(33): 276-297.
- Arslan, Talat Nalan (2005), “İdari ve Mali Paylaşım Açısından Merkezi Yönetim Yerel Yönetim İlişkileri”, İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, No:33, s.190.
- Arslan, Mehmet ve Mine Biniş (2016). “Türk Vergi Sisteminde Tebligat Ve Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:14, Sayı:1
- Aydın, Nuşen (2018). “Nitel Araştırma Yöntemleri: Etnoloji”, Uluslararası Beşeri ve Sosyal Bilimler İnceleme Dergisi, Volume: 2 Issue: 2
- Bayer, Çağrı (2019). “İlan Ve Reklam Vergisi Ve Vakıf Üniversitelerinin Bu Vergi Karşısındaki Hukukî Durumu”, Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 2, S. 1.
- Bellek, İhsan Bahri (2019). “İlan ve Reklam Vergisinin Hukuki Niteliği”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Bozkurt, Ömer, Turgay Ergun ve Seriyeye Sezen (1998) (Ed.), Kamu Yönetimi Sözlüğü, TODAİE Yayınları, Birinci Basım.
- Bozlağan, Recep (2008). “Örgütsel Yurttaşlık Davranışı ve Belediyelerde Yönetim Sorunu”, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, Cilt:0, Sayı:56, s.274
- Bülbül, Duran (2006), “Yerel Yönetimler Eğitim malzemesi Geliştirme Projesi”, TODAİE Yayınları: Ankara.
- Creswell, John W. (2009). Research Design: Qualitative, Quantitative and Mixed Methods Approaches. 4. baskı California: Sage.
- Çağdaş, Tülin (2011), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde İdari Özerklik”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: XXX, Sayı: I
- Çapar, Selim ve Recep Demir (2017). “Türkiye’de Büyükşehir Yapılanması Ve 6360 Sayılı Kanuna Uygulayıcıların Bakışı”, Türk İdare Dergisi, Sayı: 484
- Çat, Abdurrahman (2020). “Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Bir Analiz”, SAKARYA Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Temmuz.

- Çetinkaya, Özhan ve Tolga Demirbaş (2010), “ Belediye Gelirlerinin Analizi ve Mali Özerklik Açısından Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 53. Seri
- Dönmez, Mustafa (2015). “2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ve Belediyelere Gelir Sağlayan Kanunlar”, Ankara: Kamusal Hukuk Yayıncılık.
- Duru, Ahmet Alptekin (2020). “Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme”, Anemon Muş Alparslan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 8(3) 831–843
- Egeli, Haluk ve Funda Diril (2012), “Türkiye’de Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik ve Vergilendirme Yetkisi”, Sayıştay Dergisi, Sayı 84, Ocak-Mart.
- Eldem, Hulusi (2015). “Yerel Yönetimler Reformunun Bir Parçası Olarak Köy Kanunu Tasarı Taslağı”, Optimum Ekonomi ve Yönetim Bilimler Dergisi, 2(1), s. 42.
- Ertan, Mertcan (2020). “Siyasi Partilerin Vergilendirilmesi”, Vergi Algı Dergisi, Temmuz.
- Güler, Mahmut (2010), “İl Özel İdaresinin Gelir Yapısının “Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü” Açısından Değerlendirilmesi”, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Haziran, Cilt: 12, Sayı: 1 (263-284)
- Gültekin, Saadettin (2002), “Kamu Yönetimi”, Akademi Yayınevi, 1. Bası, Rize.
- Güner, Ayşe (2004), “Belediyelerin Öz Gelirleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 274, Haziran.
<https://www.icisleri.gov.tr/illeridaresi/ozel-idare1>
- İnceci, Ahmet ve Neslihan Coşkun Karadağ (2015). “Vergi Usul Kanunu’na Göre “Tebliğ” de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı”, Maliye Dergisi, Sayı 169, Temmuz-Aralık
- İpek, Elif Ayşe Şahin (2018), “Türkiye’de Belediye Gelirlerinin Değerlendirilmesi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 20(2), 1-19.
- Karataş, Zeki (2015). “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, Manevi Temelli Sosyal Hizmet Araştırmaları Dergisi Cilt 1, Sayı 1, Ocak
- Keleş, Ruşen (2006), “Yerinden Yönetim ve Siyaset”, Cem Yayınevi, 5. Bası, İstanbul.
- Keleş, Ruşen (2009). “Yerinden Yönetim ve Siyaset (6. bs.). İstanbul: Cem Yayınevi.
- Kurt, Bilgin Sultan (2019). “İlan Ve Reklam Vergisi: Maltepe Belediyesi Örneği”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Merriam, Sharan B. çev: Selahattin Turan (2013). Desen ve Uygulama İçin Bir Rehber. Ankara: Nobel.
- Nadaroğlu, Halil (1989). “Mahalli İdareler”, İstanbul: Beta
- Orcan, Melih (2014). “Spor Sahalarındaki Işıklı Panolar ile Sinema Salonlarında Gösterilen Reklamlar, İlan ve Reklam Vergisine Tabii Midir?”, Bilim, Haber, Yorum ve Aktüalite Dergisi, Ağustos, Sayı: 167.
- Ozansoy, Ahmet (2013). “Türk Telekom İlan ve Reklam Vergisinden Muaf mı?”, İdari ve Mali Mevzuat, Sayı 155, s.35.
- Ozansoy, Ahmet, Melih Orcan ve Umut Varlı (2017). “2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Açıklaması”, Ankara; Mevzuat Yayıncılık, 1. Baskı.
- Öğredik, Güray (2006). “İlan Ve Reklam Amaçlı Her Türlü Broşürler Ve Kataloglar İlan Ve Reklam Vergisine Tabi, Biliyor Musunuz?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi.
- Öncel, Yenal (1998), “Mahalli İdareler Maliyesi”, Filiz Kitapevi, İstanbul, s.120.
- Öner, Şerif (2006). “Yeni Mevzuat Çerçevesinde Türkiye’de Belediye Yönetimi”, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.
- Öz, Erdoğan (2016). “İlan ve Reklam Vergisi Uygulamasında Yoklama Fişinin Önemi ve Bir Danıştay Kararı”, Yeminli Mali Müşavir, İstanbul.
- Özbalcı, Yılmaz (1999). “Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara, Kasım.
- Pehlivan, Osman (2004), “ Kamu Maliyesi”, Derya Kitapevi, Trabzon.
- Rüzgaresen, Cumhur (2012), “Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılım Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar”, Ankara Barosu Dergisi, 3: 89-122.
- Soylu GÖKSOY, Emine (2019). “ Türk Vergi Hukuku’nda Yoklama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Söyler, İlhami (2008). “Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları”, Maliye Dergisi.
- Şakar YIĞIT, Ayşe (2011). “Vergi Hukuku Açısından Vakıf Üniversiteleri”, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Torlak, Ömer ve Şuayip Özdemir (1999), “Yerel Hizmetler, Yerel Yönetimler ve Etkinlik”, Kırıkkale Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, s.113.

- Tortop, Nuri (1996), “Yerel Yönetimler ve Mali Özerklik”, Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi, 5(5).
- Türkoğlu, İrfan (2012-2013), “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği”, Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, s.42
- Türnüklü, Abbas. 2000, “Eğitimbilim Araştırmalarında Etkin Olarak Kullanılabilecek Nitel Bir Araştırma Tekniği: Görüşme”. Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi 24(543): 543-559.
- Ulusoy, Ahmet ve Tekin Akdemir (2001), “Mahalli İdareler”, Seçkin Yayıncılık, s.17.
- Uzun, Abdullah (2008), “Türkiye’de Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Belediyelere Aktarılan Payların Yapısal Analizi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Trabzon.
- Uzun, Ali ve Yusuf Demir (2019). “Samsun Büyükşehir Belediyesi Mücavir Alan Uygulamalarının Tarım Alanlarına Ve Tarımsal Üretim Üzerindeki Etkileri”, Anadolu Tarım Bilimleri Dergisi, 34: 118-128.
- Ünlü, M. Cengiz ve Mehmet Korkusuz (1996). “Belediye Gelirleri Kanunu”, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Varcan, Nezi, Abdurrahman Taraktaş ve Canatay Hacıköylü (2013), “Yerel Yönetimler”, TC. Anadolu Üniversitesi Yayını, 1. Baskı, Eskişehir
- Varlı, Umut (2014). “Belediye Gelirlerinin Büyükşehir ve İlçe Belediyeleri Arasında Dağılımı”, İdari ve Mali Mevzuat Dergisi, Sayı: 160
- Yıldırım, Ali ve Hasan ŞİMŞEK (2005). “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, 5.Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yurtsever, Hatice (2016). “Vergi Hukukunda Tebligatta Yeni Bir Uygulama: Elektronik Tebligat”, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 23, Sayı:2.
- Yüce, Mehmet ve Muhammed Çelik (2020). “Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi”, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, Yıl 8, Sayı 16, Aralık.
- Yüksel, Fatih (1998), “Yerel Yönetimlerde Özerklik” , Öneri Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 10, s.91

EK

EK 1: Görüşme Formu Örneği

Sayın katılımcı, bu çalışma Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Temel GÜRDAL danışmanlığında yürütülen “**İlan ve Reklam Vergisi: Sakarya Büyükşehir Belediyesi Örneği**” başlıklı yüksek lisans tez çalışmasında değerlendirmek için kullanılacaktır. Yapılan araştırma tamamıyla akademik nitelikli olup çalışmadan elde edilecek bilgiler bilimsel amaca yönelik olarak kullanılacak ve alınan cevaplar kesinlikle gizli tutulacaktır. Çalışmaya yapacağınız katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

SORULAR	YANITLAR
S1. İlan ve Reklam Vergisinde tarh- tebliğ-tahakkuk süreci ile ilgili problemleri ve çözüm önerilerinizi belirtiniz.	
S2. İlan ve Reklam Vergisinde tahsilat süreci ile ilgili problemleri ve çözüm önerilerinizi belirtiniz.	
S3. İlan ve Reklam Vergisinde mükellefiyet tesisi ilgili problemleri ve çözüm önerilerinizi belirtiniz.	
S4. İlan ve Reklam Vergisinde mükellefler ile karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinizi belirtiniz.	
S5. İlan ve Reklam Vergisinde uygulamada ilan ve reklam türlerine (tabela türleri, boyutları vb.) ilişkin karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerilerinizi belirtiniz.	
S6. İlan ve Reklam Vergisi biriminde çalışan personelin nitelik ve nicelik açısından yeterli buluyor musunuz? Varsa bu konudaki önerileriniz nelerdir?	
S7. İlan ve Reklam Vergisi denetimlerinde ve saha çalışmalarında karşılaşılan sorunlar nelerdir?	
S8. İlan ve Reklam Vergisi denetimlerinin ve saha çalışmalarının etkinliğini artırmaya yönelik önerileriniz nelerdir?	
S9. Eklemek istediğiniz bir husus varsa lütfen belirtiniz.	

EK 2: Demografik Bilgiler

D1. Cinsiyetiniz?

1. Erkek

2. Kadın

D2. Eğitim durumunuz:

1. Mezun değil

2. İlkokul

3. Ortaokul/ilköğretim

4. Lise

5. Önlisans (İki yıllık)

6. Lisans (Dört yıllık)

7. Lisansüstü (yüksek lisans veya doktora)

D4. Kaç yıldır belediyede çalışıyorsunuz?

1. 1 yıldan az

2. 1-3 yıl arası

3. 3-5 yıl arası

4. 5-7 yıl arası

5. 7 yıl üzeri

D3. Yaşınız?

1. 18-29 arası

2. 30-39 arası

3. 40-49 arası

4. 50-65 arası

5. 65 üzeri

D5. Kaç yıldır İlan ve Reklam Vergisi ile ilgili birimde çalışıyorsunuz?

1. 1 yıldan az

2. 1-3 yıl arası

3. 3-5 yıl arası

4. 5-7 yıl arası

5. 7 yıl üzeri

ÖZGEÇMİŞ

Ad Soy ad: Ceyda MORGÜL	
Eğitim Bilgileri	
Lisans	
Üniversite	Sakarya Üniversitesi
Fakülte	Siyasal Bilgiler Fakültesi
Bölümü	Maliye Bölümü
Makale ve Bildiriler	
<ol style="list-style-type: none">1. Morgül, Ceyda ve Merve Üngören (2019). “Türkiye’ de Katma Değer Vergisinin Çeşitli Göstergelerle Analizi .” I Ulusal Sakarya Mezunlar Grubu Fen ve Sosyal Bilimler Sempozyumu. (s. 41-47), Sakarya/ Türkiye	