

**3194 SAYILI İMAR KANUNU'NUN EK 8'İNCİ MADDESİNDE
DÜZENLENEN DEĞER ARTIŞ PAYININ VERGİ BENZERİ
MALİ YÜKÜMLÜLÜK ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**EVALUATION OF THE VALUE INCREASE SHARE
REGULATED IN ADDITIONAL ARTICLE 8 OF THE ZONING
LAW NO. 3194 WITHIN THE FRAMEWORK OF TAX-LIKE
FINANCIAL OBLIGATION**

Öğr. Gör. Ahmet İSTEK*

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet YÜCEL**

ÖZ

Vergi benzeri mali yükümlülükler, kamu hizmetlerinin gelişmesi ve genişlemesi neticesinde artan kamu harcamalarının finansmanı ihtiyacıyla günümüzde birçok ülke için vazgeçilmez bir kamu geliri olma özelliği kazanmıştır. Vergiler için aranılan; zorunlu olarak ödenme, ödenmemeleri halinde hukuki yolla tahsil edilme, kamu giderlerinin finansmanında kullanılma, kamu kurumlarına para olarak ödenme, kanunla düzenlenme, kamu gücüne dayalı olarak tek taraflı irade ile alınma şeklindeki niteliklerin vergi benzeri mali yükümlülüklerin tamamında bulunduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla vergi benzeri mali yükümlülüklerin birçok özelliği bakımından vergiye benzemesi doğal bir durumdur. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin vergi, resim ve harçlar gibi kanunla düzenlenmesi Anayasal bir zorunluluktur.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı uygulamasıyla, taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine

Makalenin Geliş Tarihi : 31.10.2022

Makalenin Kabul Tarihi : 08.05.2023

DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/tcdanistay.4>

* İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Görevlisi
ahmet.istek@bakircay.edu.tr ORCID ID: 0000-0002-2163-4008

** İzmir Bakırçay Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi
mehmet.yucel@bakircay.edu.tr ORCID ID: 0000-0003-4331-1506

İlgili idarelerce yapılan imar planı değişikliği sonucunda, taşınmazda meydana gelecek değer artışının kamuya kazandırılması amaçlanmaktadır. Değer artış payı ise; uygulama imar planı olan yerlerde, taşınmazın mer'î plan koşullarındaki değer tespiti ile plan değişikliği sonrası değer tespiti arasındaki farkı ifade etmektedir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, vergi benzeri mali yükümlülüklerin özellikleriyle büyük ölçüde örtüşmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Kamu Giderleri, Kamu Hizmeti, Kanunilik İlkesi, İmar Kanunu

ABSTRACT

Tax-like financial obligations have become an indispensable public income for many countries today, with the need to finance public expenditures that have increased as a result of the development and expansion of public services. Searched for taxes; It is possible to say that all of the tax-like financial obligations have the characteristics of being paid by law, being paid legally in case of non-payment, being used in the financing of public expenditures, being paid to public institutions as money, being regulated by law, taken with a unilateral will based on public power. It is a constitutional requirement that tax-like financial obligations be regulated by law, such as taxes, duties and fees.

With the application of the value increase share introduced with the additional article 8 of the Zoning Law No. 3194, it is aimed to bring the value increase that will occur in the real estate to the public as a result of the zoning plan amendment made by the relevant administrations upon the request of all the owners of the real estate. The share of value increase is; In places with implementation zoning plans, it expresses the difference between the valuation of the real estate in the current plan conditions and the valuation after the plan change. The share of value increase brought by the additional article 8 of the Zoning Law No. 3194 largely coincides with the characteristics of tax-like financial liabilities.

Keywords: Tax-Like Financial Liabilities, Public Expenditures, Public Service, Legality Principle, Zoning Law

BÖLÜM I

A. VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERE GİRİŞ

Vergi benzeri mali yükümlülükler kavramına dair mevzuatta açık bir tanımlama yoluna gidilmemiş olsa da doktrinde bu hususta çeşitli tanımlamalar yapılmıştır. Hukukumuzdaki diğer mali yükümlülükler olan vergi, resim ve harç kavramlarının özellikleri ve konuya ilişkin yargı kararları, bu tanımlamaların yol haritasını oluşturmuştur. Dolayısıyla bu kavramın tanımında verginin anayasada geçen tasvirinden yararlanılmıştır. Benzeri mali yükümlülük kavramının tanımında vergiye dair ölçütlerden, tanımdan ve ilkelere dayanılarak yararlanılmalıdır¹.

20. yüzyılda sosyal güvenlik devletinin geliri olarak ifade edilen vergi benzeri mali yükümlülükler, son yüzyılda büyük önem kazanmış ve başta batılı ülkeler olmak üzere sosyal güvenliklerini kuran devletlerin vergi gelirleri düzeyine erişmiştir². Günümüz dünyasında artan nüfusla birlikte kamudan beklenen mal ve hizmetin sayısında ve niteliğinde artışlar olmuştur. Merkezi ve yerel idarelerin, artan bu talepleri karşılamak için kamusal mal ve hizmet sunumunu arttırmaları elzem olup bu da idarenin daha çok kaynağa ihtiyaç duyması sonucunu doğurmuştur³. Gelişen ve gelişmekte olan ülkelerde devletin amacının sosyal refah devleti olması ve sosyal güvenlik kurumlarının geliştirilmesi gibi nedenlerle vergi benzeri mali yükümlülüklerin sayısında ve oranında artışlar olmuştur⁴.

Nüfus artışı, teknolojik ve sanayi yatırımları ve faaliyetlerinin büyümesi ile birlikte taşınmazlardaki değer artışları da kentsel rantın ana kaynağını oluşturmaktadır⁵. Kentsel rant ise gayrimenkule malik

¹ SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, 9. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 10, 11.

² TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, s. 106.

³ Türk Vergi Sistemi Sorunlar-Çözüm Önerileri, Gayrimenkul, Kentsel Rantlar ve Yeni Bir Vergileme Modeli, TOBB Yayınları, 15. Bölüm, Ankara, 2002, s. 422.

⁴ TÜRK, s. 107.

⁵ YAYĞIR, Tacim, Türk Vergi Sisteminde Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017, s. 48.

olanların herhangi bir gayreti, emeği olmadan ve birtakım harcamalar yapmadan gayrimenkulünde bizatihi oluşan değer artışıdır.⁶ Geçmişte Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi (GMKAV), Gelir Vergisine bağlı olarak değer artış kazançları vergilendirilmiştir. Yine Emlak Vergisi, Tapu ve Kadastro Harcı ve Değerli Konut Vergisi dolaylı olarak kentsel rantların vergilendirilmesine örneklerdir⁷. Güncel olarak uygulanmayan şerhliyenin dışında, hala Harcamalara Katılma Payı (HKP), Düzenleme Ortaklık Payı (DOP) ve 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile 3194 sayılı İmar Kanunu'nda yapılan düzenlemeye bağlı olarak imar planı değişikliklerinin değer artış payı alınmasına dair mevzuatlar ise kamu kaynaklı kentsel rantlardır⁸.

Vergi benzeri mali yükümlülük kavramı, öğretide Eker ve Bülbül ile Karakoç⁹'a göre devletin egemenlik ayrıcalığının kullanılması neticesi alınan modern bir kamu geliri türüdür. Bilici¹⁰,ye göre kamusal ya da yarı kamusal özellikteki kurum veya kuruluşlarca belli ekonomik veya sosyal amaçları gerçekleştirmek için zorla toplanan gelirlerdir. Nadaroğlu¹¹,na göre devletin tek taraflı iradesi ile bağlayıcı kurallar koymasının bir sonucu olarak ortaya çıkan ve vergilere göre oldukça

⁶ POLAT Sedat ve ESER, Levent Yahya, "Türk Vergi Sisteminde Kamu Kaynaklı Kentsel Rantların Vergilendirilmesi: Mevzuatın Değerlendirilmesi ve Vergi Önerisi. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, 38, 2023, s. 2.

⁷ DEĞİRMENDERELİ, A., "Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler ve Bir Çözüm Önerisi", Paradigma, Paradigma, Yalova Üniversitesi, İİBF Dergisi , Cilt: 1, Sayı:11, 2016, s. 50.

⁸ ALKAN, Adil, Teoride ve Uygulamada Kentsel Rantların Vergilendirilmesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017, s. 149.

⁹ EKER Aytaç ve BÜLBÜL Duran, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s. 130; KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 90.

¹⁰ BİLİCİ Nurettin ve BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018, s. 197.

¹¹ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000, s. 201.

yeni bir kamu geliri türüdür. Uluatam¹²,a göre kamunun genel ihtiyaçlarından ziyade belli gereksinimlerin finansmanı amacıyla alınan, devletin cebir gücünün kullanıldığı ve belirli fonlara veya merkezi devlet bütçesi dışındaki kuruluşlara aktarılan gelirlerdir.¹³ Saban¹⁴,a göre ise devletin kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla farklı kamu gelirlerine ihtiyaç duyması neticesinde bu ihtiyacı karşılamak için vergi dışında yeni bir yöntemle başvurarak benzeri mali yükümlülük kavramına hukuki meşruiyet kazandırılmasıdır. Vergi benzeri mali yükümlülük kavramı sınırlayıcı ve dar yorumlanmamalıdır. Buna göre vergi, resim, harç olmayıp da bunların benzeri olan her yükümlülük, benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilebilecektir¹⁵.

Bizim de katıldığımız bir diğer nitelendirmeye göre ise; ammenin umumi gereksinimlerinden ziyade, bazı kamu hizmetleri gereksinimlerin finansmanı sağlamak için tahsil edilen¹⁶ ve sıklıkla merkezi devlet bütçesi haricindeki kurum ve kuruluşlara aktarılan, tahsilinde devletin zorlayıcılığı bulunan gelirleri ifade eder¹⁷.

Bu tanımlamalardan oldukça detaylı olanlarından biri şöyle ifade edilmiştir: Yerine getirilen bir kamu hizmetinin mukabilinde veya yerine getirilen bir kamu hizmeti olmasa da¹⁸, kanunda açıklanan hedefle uyumlu biçimde, ilgili müesseselerin masraf ve harcamalarını karşılamak için kamu gücüyle toplanan ve genel bütçe gelirlerinden

¹² ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, 13.Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014, s. 298.

¹³ EKER ve BÜLBÜL, s. 130, BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 197.

¹⁴ SABAN, s. 11.

¹⁵ TAYLAR, Yıldırım, Vergi Hukukunda Vergi Doğuran Olay, On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 85.

¹⁶ EKER ve BÜLBÜL, s. 130; KARAKOÇ, s. 91; NADAROĞLU, s. 202.

¹⁷ ÖZTÜRK, İlhami, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 1. Baskı, Yetkin Yayıncılık, 2016, s. 39; YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği”, Anayasa Hukuku Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 12, 2017a, s. 614.

¹⁸ PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaa, Trabzon, 2016, s.20.

olmayan, kanunla düzenlenmesi zorunlu olan; vergi, resim, harcın bir veya birden fazla niteliğini yapısında barındıran mali yükümlülüktür¹⁹.

B. VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Anayasa Mahkemesi, vergi benzeri mali yükümlülük nitelendirmesinde ödemenin kamu giderlerini karşılama amacıyla alınmasını, mecburi olmasını, tek taraflı irade ile alınmasını, kamu hizmeti karşılığı olmasını, devlet veya kamu tüzel kişileri yahut kamu kurumu vasfındaki meslek kuruluşlarınca tahsil edilmesini, kamu gücüne dayanmasını, ödenmemesi hâlinde cebren takip ve tahsil edilmesini, yasa ile konulmasını ölçüt olarak kullanmaktadır²⁰.

Benzeri mali yükümlülükler ammenin umumi gereksinimlerini karşılamazlar. Birtakım gereksinimlerin akçalanması maksadıyla alınan, genellikle Devlet bütçesi haricindeki müesseselere yahut belli bazı fonlara aktarılan gelirler şeklinde ifade edilebilir. Kendilerine ait bütçeleme sistemine göre muhasebe kayıtları yapılır²¹. Örnek olarak; odalara ve borsalara ödenen kayıt ücreti, yıllık aidat, munzam aidat ve belge bedelleri; TOBB'a ödenen aidat ve ücretler; Türkiye Barolar Birliği ile barolara ödenen pul bedeli ve baro keseneği gibi ödemeler, arabuluculuk aidatları gösterilebilir²².

¹⁹ YILMAZ Güneş ve BİYAN Özgür, "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi", 2016, Cilt: 38, Sayı: 2, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, s. 335, 348.

²⁰ AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/amk/mlinklist-s.htm>) (Erişim Tarihi: 1.4.2022); GEREK Şahnaz ve AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 34.

²¹ ERDEM Metin, ŞENYÜZ Doğan ve TATLIOĞLU İsmail, Kamu Maliyesi, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020, s. 102; EKER ve BÜLBÜL, s. 130; ULUATAM, s. 298; ÖZTÜRK, İlhami, "Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenmesi Gereken Bedellerin Takip ve Tahsil Usulü", Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 12, 2017a, s. 60; YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK, İlhami, "a.g.m. 2017a", s. 614, 615.

²² Bu yükümlülüklerin içeriği ve benzeri mali yükümlülükler hakkında detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, ss. 156-281.

Hem Anayasa Mahkemesi kararlarında hem de Danıştay kararlarında, vergi benzeri mali yükümlülüklerin kesin bir tanımına rastlanılmamaktadır²³. Çoğunlukla dava konusu olayla bağlantılı olarak vergi benzeri mali yükümlülüklerin çeşitli nitelikleri ele alınmıştır.

Vergi benzeri mali yükümlülükler, harçlarla vergiler arasında yer alan²⁴, devletin egemenlik ayrıcalığının hakkının kullanılması sonucu alınan ve vergilerle karşılaştırıldığında çok yeni bir kamu geliri türüdür.²⁵

Danıştay birtakım kararlarında Uyuşmazlık Mahkemesi Hukuk Bölümünün E. 2016/94, K. 2016/382, T. 26.09.2016 sayılı kararına gönderme yapmıştır. Uyuşmazlık Mahkemesi kararı su satışı ve kullanılmış suların uzaklaştırılması, kanalizasyon harcamalarına karşılık olarak abonelik tesisinden kaynaklanan bir uyuşmazlığa ilişkindir. Bu hizmetin görülebilmesi için abonman ile ilgili kurum arasında tip sözleşme niteliğindeki abonman sözleşmesi yapılması ve özel hukuku ilgilendiren bir uyuşmazlık olması nedeniyle uyuşmazlığın çözüm yerinin adli yargı olduğuna karar verilmiştir. Karar içeriğinde de mahkeme vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin, "... kamu hizmeti karşılığında, kamu gücüne dayanılarak, tek taraflı yükletilmeleri ve kanunla konulmaları gerekliliği göz önünde bulundurulduğunda ...", diyerek²⁶ vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin bazı niteliklerine değinmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin benzeri mali yükümlülüklerle dair yorumlarında birtakım kıstaslar getirmediği ifade edilmiştir. Doktrindeki tanımlar, Anayasa Mahkemesi kararı²⁷ birlikte değerlendirildiğinde vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin şu tespitleri yapmak mümkündür:

²³ YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, "a.g.m. 2017a", s. 615.

²⁴ TÜRK, s. 106.

²⁵ NADAROĞLU, 1996, s. 201.

²⁶ Danıştay 9. Daire, E. 2020/2374, K. 2020/1826, T. 20.5.2020 kararında ve Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018.

²⁷ AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/amk/mlinklist-s.htm>) (Erişim Tarihi: 1.4.2022).

1. Kural olarak kamu hizmeti karşılığında bir kamu kurumuna ödenmelidir. Vergi benzeri mali yükümlülükler kamu gücüne dayanırlar. Vergi benzeri mali yükümlülükler, vergiden farklı olarak kamu hizmetinin özel karşılığı olarak alınırlar ve belli harcamalara tahsis edilmiş olan ödemelerdir²⁸. Karşılıklılık unsuru bakımından; verginin kural olarak karşılıksız²⁹, harçların karşılıklı ve vergi benzeri mali yükümlerinin ise hem karşılıklı³⁰ hem karşılıksız salınabileceği söylenebilecektir³¹. Örneğin çevre katkı payının vergi ile arasındaki tek fark “çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla” alınmasıdır³². Eğitime katkı payı da, “eğitim amacıyla” yapılması düşünülen giderlerin finansmanı için kullanılabilir ve bu özellik eğitime katkı payını vergiden farklılaştıran önemli bir husustur³³. Şu anda üniversitelerde önlisans veya lisans eğitimi alan öğrencilerden herhangi bir harç alınmazken ikinci bir önlisans veya lisans programında eğitim alan öğrencilerden (çift anadal hariç) eğitime katkı payı adı altında harç alınmaktadır. Sosyal güvenlik primleri vergi benzeri mali yüküm niteliğinde olup işçiler tarafından ödenen tutarlar bakımından bir karşılık olduğu ifade edilebilir. Ancak bu primin daha fazlasını ödemek zorunda olan işveren bakımından bu şekilde bir ivaz yoktur ve edim bulunmamaktadır³⁴.

Bir kamu hizmeti karşılığı alınan vergi benzeri mali yükümlülükler yanında karşılıksız olarak alınan vergi benzeri mali yükümlülüklerde ihdas edilebilir³⁵. Vergi benzeri mali yükümlülükler vasıtasıyla toplanan

²⁸ ERDEM vd., s. 102.

²⁹ KARAGÖZOĞLU H. Fevzi ve KAZANCI Faruk, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1974, s.21.

³⁰ KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 21.

³¹ ÖZTÜRK, İlhami, “Sosyal Yardım Pulları Kıymetli Damgada Sahtecilik Suçunun Konusuna Girer mi?”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 207, 2022, s. 570.

³² YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Maden Arama ve İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Mali Yükümlülükler ve Bunların Hukuki Niteliğinin Analizi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 3, 2017, s. 303.

³³ ÖZTÜRK, İlhami, “a.g.m. 2017a”, s. 62.

³⁴ NADAROĞLU, s. 193.

³⁵ ÖZTÜRK, “a.g.m. 2022”, s. 570; Yiğit ve Öztürk, “a.g.m. 2017a”, s. 615.

gelirin bilavasita ve yalnızca bu sorumlulukla sorumlu kılınan kişi ya da grubun menfaatine terk edilmesi muhakkak değildir ancak esastır³⁶.

Vergi benzeri mali yükümlülükler ile sağlanan hizmetler arasında bir bağ bulunmaktadır. Ancak bazen bariz bir ivazı barındırmayan vergi benzeri mali yükümlülüklerin de bulunduğunu söylemek mümkündür³⁷. Taşınmaz kültür varlıklarının korunması amacıyla alınan ve her sene gerçekleşerek ödenmesi gereken emlak vergisinin %10'luk kısmı kadar tahsil edilen katkı payı buna örnektir³⁸. Vergiden ayrılan özelliği ise genel kamu harcamalarına değil kültür varlıklarının korunması ve değerlendirilmesi maksadıyla tertiplenen projeler kapsamında kamulaştırma, plânlama ve uygulama konularına kullanılabilmesidir³⁹. Danıştay bir kararında⁴⁰ birtakım amme hizmetlerinden faydalanmanın karşılığı olarak alınan bedellerin harç benzeri mali yükümlülük olduğuna dair niteleme yapmıştır.

2. Kamu gücüne dayanarak tek taraflı kamu iradesiyle salınmaları ve yükümlülük getirmeleri gerekir. Vergi benzeri mali yükümlülükler, anayasal yükümlülük olup kamu gücüne dayalı olarak tahsil edilmeleri gerekir ve ödenmeleri zorunludur, tahsili cebren yapılır⁴¹. Yani kamu gücüne dayanarak tek yanlı kamu iradesiyle salınabilir, yükümlülük

³⁶ TOSUN Umur ve ÖZTÜRK İlhami, “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yüksek Öğretim Kurumlarına Ödenen, Öğrenci Katkı Payı, Öğrenim Ücreti ve Öğretim Ücretlerinin Kanunilik İlkesine Uygunluğu”, Vergi Dünyası, Sayı 429, 2017, s. 13, 15.

³⁷ ÖZTÜRK, s. 53.

³⁸ Çünkü katkı payını ödemekle yükümlü kimselerden bu katkı payı karşılıksız olarak talep edilmektedir. Yani bu katkı payını ödemekle yükümlü olan kimselere kamu tüzel kişilerince sunulan bir hizmet veya sağlanan özel yarar karşılığında talep edilen bir bedel söz konusu değildir. Katkı payının ödenmesi sonucu ortaya çıkacak faydadan yalnız payı ödeyenler değil, herkes yararlanacaktır.

³⁹ ÖZTÜRK, s. 332.

⁴⁰ Danıştay 10. D., E. 2018/1013, K. 2021/6784, T. 22.12.2021.

⁴¹ BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 198; NADAROĞLU, s. 202.

getirebilirler. Örn. 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu gereği Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesi⁴²...

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin de vergilendirme yetkisi gereğince devletin ilgili organları eliyle tek taraflı iradeyle salınması ve tek taraflı yükümlülük getirmesi söz konusudur⁴³. Vergi benzeri yükümler ile bunlara yönelik muafıklar ve istisnalar getirme, değiştirme, kaldırma parlamentonun yetki alanındadır. Danıştayın vergi benzeri mali yükümlülük ölçütlerinden birini de kararlarında geçen "... tek taraflı yükletilmeleri ..." ibaresinden⁴⁴ tek taraflı iradeyle salınma oluşturmaktadır.

3. Kural olarak genel bütçeye⁴⁵ gelir kaydedilmazler. Vergi benzeri mali yükümler belli kesimlerin ihtiyaçlarını parasal yönden karşılamak maksadıyla alınır ve çoğunlukla merkezi devlet bütçesine

⁴² ÖZTÜRK, s. 364, 365. 6491 sayılı Kanun m. 9/1: "Bir arayıcı veya işletmeci ürettiği petrolün sekizde birini Devlet hissesi olarak ödemekle yükümlüdür". Üretilen petrolden alınan Devlet hissesi genel bütçeye gelir kaydedilmekte ve genel kamu giderleri için kullanılabilir. Detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, İlhami, "Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesinin Hukuki Niteliği ve Anayasal Kanunilik İlkesine Uygunluğu", *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 11, 2017.

⁴³ Danıştay 9. D., E. 2013/3590 K. 2018/230 T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2020/2374, K. 2020/1826, T. 20.5.2020; Danıştay 9. D., E. 2018/6709, K. 2019/574, T. 26.2.2019.

⁴⁴ Danıştay 9. D., E. 2013/3590 K. 2018/230 T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2020/2374, K. 2020/1826, T. 20.5.2020; Danıştay 9. D., E. 2018/6709, K. 2019/574, T. 26.2.2019.

⁴⁵ Genel Bütçe: Devletin gelir ve giderlerinin bütün kalemlerini kapsayan bütçedir. Bakanlıklar, TBMM, Cumhurbaşkanlığı, yüksek yargı organları gibi devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve bu Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.

Katma bütçe ise genel bütçe kuruluşlardan ayrı bir tüzel kişiliğe ve özel gelirlere sahip kuruluşların bütçesine denir. Katma bütçeli kuruluşlara örnek olarak üniversiteler, bankalar veya Karayolları Genel Müdürlüğü gibi mal ve hizmet üreten bazı genel müdürlükler gösterilebilir.

aktarılmaz⁴⁶. Merkezi devlet bütçesi dışındaki kurum – kuruluşların bütçelerine aktarılırlar⁴⁷. Vergi benzeri mali yükümlülüklerden elde edilen gelirler, kamu hizmetini yerine getiren özel bazı kuruluşların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla genel bütçe harici kaynaklardan elde edilmektedir⁴⁸. Örneğin mimarlar ve mühendisler odaları, ve barolara ödenen aidatlar gibi⁴⁹.

Genel bütçeye gelir kaydedilmemenin istisnası olan ve genel bütçeye dahil edilen vergi benzeri mali yükümlülükler de mevcuttur⁵⁰. Nitekim ülkemizde şu anda mevzuatta bulunan, içtihatlarla vergi benzeri mali yüküm şeklinde tanımlanan inzibati ve murakebe eden müesseselere yapılan tediyeler benzeri birtakım vergi benzeri mali yükümlerinin merkezi idare bütçesinde veya çevre katkı payında olduğu gibi genel bütçe içerisinde mevcut olduğu görülmektedir. İşte “bütçe” içerisinde mevcut tediyelerin vergi benzeri mali yükümlülük şeklinde adlandırılması yahut tanımlanması, Fransız öğretisinde ifade edilen nitelendirmelerde mevcut, “bütçe dışı gelir olma” veya “devlet bütçesine dahil edilmeme” koşuluna uygunluk göstermemektedir.

4. Vergi kanunları dışında bir kanunla düzenlenmiş olmaları gerekir⁵¹. Vergi benzeri mali yükümlülükler sadece kanunla getirilebilir, eğer değişiklik yapılacaksa veya kaldırılacaksa da yine kanunla değişiklik yapılabilir ve kaldırılabilir⁵². Danıştay Vergi Dava Daireleri

⁴⁶ NADAROĞLU, s. 202.

⁴⁷ EKER ve BÜLBÜL, s. 130; ULUATAM, 298.

⁴⁸ AYM, 27.9.2012 tarih ve E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/amk/mlinklist-s.htm>) (Erişim Tarihi: 1.4.2022).

⁴⁹ ÖZTÜRK, s.53.

⁵⁰ Örneğin; 6475 s. Posta Hizmetleri Kanunu m.10 gereği yetkilendirme ücretleri; 5325 s. Hukuk Uyuşmazlıklarının da Arabuluculuk Kanunu m.12 gereği giriş ve yıllık aidatlar; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu m.7 uyarınca alınan sisteme giriş payları vs. Bkz. Öztürk, s.54.

⁵¹ YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Vergi Benzeri Mali Yüküm Niteliğindeki Belediye Gelirlerinin Haczedilebilirliği”, Vergi Sorunları Dergisi, 2017b, Sayı 350, s. 69; AYM, E.1997/62, K.1998/52, T. 16.9.1998 <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk1997-62.htm>)

⁵² TAYLAR, s. 86, 87; GÜNEŞ, Gülsen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha, 2. Baskı, İstanbul, 2014, s. 14, 134; AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve

Kurulunun da (bundan sonra VDDK olarak yazılacaktır) vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerde değişiklik yapılacaksa bunun kanunla düzenlenmesi gerektiğine dair kararları mevcuttur⁵³.

Verginin en önemli vasfı olan kanuna dayanma zorunluluğu⁵⁴ ile birlikte takdire dayalı keyfi uygulamalar önlenmiş olmaktadır⁵⁵. Verginin kanuniliği prensibinin alt kriterleri bakımından kanuni anlamda öngörülebilirliğin ve belirliliğin de sağlanması gerekir. Vergiye ilişkin hükümler açık ve anlaşılır olmalıdır. Belirlilik ilkesine göre vergi mevzuatlarında; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay muhakkak mevcut olmalıdır. Öngörülebilirlik ilkesine göre ise, ilgili mevzuatın tatbiki durumunda ortaya çıkabilecek neticelerin önceden kestirilmesi gerekir⁵⁶.

Danıştayın bazı kararlarında ifade edildiği üzere idare, daha düşük seviyede yazılı düzenlemeler yahut uygulamalarla verginin kanuniliği prensibiyle iç içe geçmiş bulunan verginin öngörülebilirliği ve verginin belirliliği prensiplerine uymayan, mükellefler aleyhine, vergi koyamaz, vergi mevzuatlarının tatbik edilme kapsamlarını tahdit edemez veya yaygınlaştıramaz⁵⁷, keyfi ve takdirî şekilde kişiler hakkında mali yükümlülük getiremez⁵⁸. Ayrıca Danıştay 10. D., E. 2018/1013, K. 2021/6784, T. 22.12.2021 kararında özetle; tapu işlemlerinden alınacak yöresel katsayıya dair düzenlemelerin ancak kanunilik ilkesi kapsamında ve kanunla yapılması gerektiğini vurgulamıştır. VDDK bir

Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2014, s. 4, 5; Danıştay 7. D., E. 2018/4277, K. 2021/5972, T.23.12.2021.

⁵³ VDDK E. 2020/1079, K. 2022/236, T. 02.03.2022; E. 2020/1113, K. 2022/235, T. 02.03.2022.

⁵⁴ KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 15; Danıştay 9. D., E. 2005/2455, K. 2007/2032, T. 22.5.2007.

⁵⁵ GÜNEŞ, s. 14; PEHLİVAN, s. 20.

⁵⁶ GÜNEŞ, s. 18, 19, 134; , AYM, E. 2009/63, K. 2011/66, T. 14.04.2011.

⁵⁷ Danıştay 7. D., E. 2020/2555, K. 2021/130, T. 19.1.2021; 7. D., E. 2018/2820, K. 2020/3773, T. 8.10.2020; 7. D., E. 2020/2549, K. 2021/125 T. 19.1.2021.

⁵⁸ Danıştay 13. D., E. 2012/3596, K. 2018/4449, T. 26.12.2018; 13. D., E. 2012/2571, K. 2018/4451, T. 26.12.2018; 13. D., E. 2018/1317, K. 2020/2670, T. 21.10.2020; 4. D., E. 2021/3569, K. 2021/11448, T. 29.12.2021; 4. D., E. 2018/491, K. 2021/10696, T. 23.12.2021.

kararında⁵⁹ kanunilik ilkesinin nasıl uygulanması gerektiğine dair “benzeri mali yükümlülüklerin, kanunla düzenlenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmakta olup bu ilke uyarınca verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, zamanaşımı, muafiyet ve istisna gibi vergilendirmenin temel öğelerinin kanun ile belirlenmesi gerekir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabilir” şeklinde yerinde ve güzel bir açıklama yapmıştır.

5. Ödenmeleri zorunludur. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin de tahsili kişilerin isteğine bağlı olmayıp, kamusal güçle tahsil edilirler⁶⁰. Tahsilleri zorunlu olup gerekirse cebir yolu kullanılır. Geri alınamazlar. Vergilerde olduğu gibi vergi benzeri mali yükümlülükler ile özel kesim, kamunun harcamalarına katkı sunmaktadır⁶¹.

C. VERGİ İLE VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK KARŞILAŞTIRMASI

Vergi benzeri mali yükümlülükler vergiye daha çok yakın olan gelirlerdir denilebilir⁶². Benzer yönleri olduğu gibi farklı yönleri de bulunmaktadır⁶³.

Benzer yönleri bakımından her ikisi de kamu alacağıdır ve kamu hukukuna göre tahsil edilirler. Her ikisinin de ödenmeleri zorunlu⁶⁴ olup

⁵⁹ VDDK, E. 2021/1194, K. 2021/1762, T. 15.12.2021.

⁶⁰ EKER ve BÜLBÜL, s. 130; BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 198; ULUATAM, s. 298.

⁶¹ ÖZTÜRK, s.51.

⁶² TÜRK, s. 107.

⁶³ AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 22. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021, s. 445.

⁶⁴ NADAROĞLU, s. 202; ERDEM vd., s. 102, 104; KARAKOÇ, s. 91; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 445.

mükelleflerin kaçınması mümkün değildir. Her ikisinde de yararlanılan fayda ile yapılan ödeme arasında eşitliğin bulunması gerekmektedir⁶⁵.

Farklı yönleri bakımından ise vergi bütçede yer alırken vergi benzeri mali yükümlülükler bütçede yer almaz, kendi ayrı bütçeleri vardır⁶⁶. Vergi, bütçe kanununda mevcutsa uygulanacaktır. Vergi benzeri mali yükümlülüklerde ise parlamento tarafından ilgili kamu müessesesine vergi benzeri mali yükümlülüğe ilişkin gelir toplaması için yetki devrinde bulunmuş olması gerekir⁶⁷. Dolayısıyla bu kavramlardan birisi diğerini içerecek şekilde kullanılamaz ve genişletici yoruma tabi tutulamaz⁶⁸. Vergiler genel kamu hizmetlerinden kaynaklanan giderleri karşılamak için alınır ve devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı etkili finansal araçtır⁶⁹. Vergi; kişilerden gelir, servet, istihlak sarfiyatı gözönünde bulundurularak alınan bir yükümlülük⁷⁰ olup tüm amme hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır⁷¹. Fakat vergi benzeri mali yükümlülükler ise ödeme yapanların belli amaçlarını gerçekleştirmek ve belli harcamalara tahsis edilmek için alınmaktadır⁷². Bu da vergi ile vergi benzeri mali yükümlülükler arasındaki en belirgin ayrımdır.

⁶⁵ AYDIN Selda ve ÇAŞKURLU Eren, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2013, s. 197.

⁶⁶ ONAR, s. 815; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 445.

⁶⁷ BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 197, 198.

⁶⁸ ÖZTÜRK, s.579, 580.

⁶⁹ GÜNEŞ, s. 115; GÜRBOĞA Erkan, ATABEY Tuncel ve VURAL İrfan, Vergi Rehberi, Ankara, 2014, s. 71; ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ekin, Bursa, 2022, s. 87; PEHLİVAN, s. 20.

⁷⁰ NADAROĞLU, s. 185; AYDIN ve ÇAŞKURLU, s. 195; ŞENYÜZ, YÜCE ve GERÇEK, s. 87.

⁷¹ AYM Kararları, E. 1990/18, K. 1991/4, T. 14.02.1991; E. 2013/66, K. 2014/19, T. 29.01.2014; E. 2011/109, K. 2012/145, T. 11.10.2012; E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.09.2012, E. 2000/8, K. 2003/104, T. 26.12.2003.

⁷² KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülşen ve KAŞIKÇI Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 8-9.

D. VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK İLE ÜCRET AYRIMI

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi zorunlu olup bu hususta idari bir organa yetki verilmesi mümkün değildir. Ücret gelirleri ise kanunilik ilkesine tabi olmadığından kanunla düzenlenmesi zorunlu değildir. Ücret, daha çok kişilerin isteği üzerine gerçekleştirilen bir hizmete ilişkindir. Vergi benzeri mali yükümlülükler açısından böyle bir isteğin bulunup bulunmamasının önemi yoktur⁷³.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin ekseriyetle⁷⁴ amme hizmeti karşılığı olarak alınmasının sonucu olarak Danıştay; kişilerin isteği doğrultusunda gerçekleştirilen hizmetler bakımından tahsil edilen ücretlerin bu kapsama girmeyeceğine hükmetmiştir⁷⁵. Danıştay tip sözleşme niteliğindeki abonman sözleşmelerine dair pek çok kararında vergi benzeri mali yükümlülükleri nitelendirirken Anayasa Mahkemesi, E. 1995/24, K. 1995/52, T. 28.9.1995 kararında⁷⁶ hukuki ilişkinin kaynağına dikkat çekmektedir. Danıştay bu kararlarında, abonman sözleşmesiyle kurulan özel hukuk ilişkisinin varlığı halinde, bunun ücret olduğuna karar vermiştir⁷⁷. Yine Danıştay bir başka kararında ise, ücret

⁷³ ÖZTÜRK, s. 79.

⁷⁴ Gelir Vergisi Kanunu m. 61: Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

⁷⁵ Konuya ilişkin olarak Danıştay 9. D., E. 2005/2455, K. 2007/2032, T. 22.5.2007 kararında “ilan ve reklam asma tahsis ve bakım ücreti” konulu kararında isteğe bağlı sunulan hizmet kriterine dikkat çekmek suretiyle vergi benzeri mali yükümlülük dışına çıkarmıştır.

⁷⁶ <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1995-52-nrm.pdf>

⁷⁷ Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2 018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 14. D., E. 2014/11576, K. 2016/3433, T. 27.4.2016; Danıştay 14. D., E. 2014/4362, K. 2016/3824, T. 12.5.2016; Danıştay 14. D., E. 2014/6415, K. 2016/1754, T. 15.3.2016; Danıştay 14. D., E. 2014/9946, K. 2016/3821, T. 12.5.2016; Danıştay 6. D., E. 2020/4049, K. 2020/11143, T. 18.11.2020; Danıştay 6. D., E. 2021/5717, K. 2021/8717, T. 23.06.2021.

ile vergi benzeri mali yükümlülüğe ilişkin açıklama yaparak ücret ve vergi benzeri yükümlülük ayırımına değinmiştir⁷⁸.

E. VERGİ, RESİM, HARÇ ve VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK KARŞILAŞTIRMASI

Harçlar ve vergi benzeri mali yükümlülüklerin her ikisinde de hizmet karşılığı vardır ve ödenmeleri zorunludur. Hem harçlarda hem de vergi benzeri mali yükümlülüklerde, ödeme yapanlar özel fayda elde ederler⁷⁹. Harçlar idari hizmetler için ödenir ve idari hizmetlerin karşılığıdır. Ancak vergi benzeri mali yükümlülükler, ekonomik, sosyal, mesleki nitelikteki özel ya da kamusal nitelikteki kuruluşlara ödenirler⁸⁰. Harç, resim ve vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin ayırmada hem Anayasa Mahkemesinin E.2013/41, K.2013/124, T. 31.10.2013 tarihli kararına hem de doktrine bakmamız yerinde olacaktır⁸¹. Harç; belirli amme hizmetlerinden faydalanmanın karşılığı neticesinde alınan amme gelirleridir⁸². Vergilerin aksine harçlar muayyen birtakım amme hizmetinden faydalanmanın bireysel (yargı hizmetleri ile tapu hizmetleri⁸³, pasaport, noter, konsolosluk, gemi ve liman harcı⁸⁴ gibi) karşılığıdır. Vergi mecburi bir yükümlülük olmasına rağmen harç ihtiyari bir ödemedir, ancak hizmetten yararlanılması durumunda mecburi ödeme haline gelir. Zira hizmetten yararlanmak istemeyen kişi harç da ödemez. Ancak bu gerçekçi bir yaklaşım değildir. Çünkü bu hizmetler hayatın olağan akışı içerisinde zorunluluk gerektiren iş ve

⁷⁸ Danıştay 9. D., E. 2018/6798, K. 2021/6029, T. 2.12.2021.

⁷⁹ BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 198; AYDIN ve ÇAŞKURLU, s. 197.

⁸⁰ TÜRK, s. 107.

⁸¹ <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk2013-41.html>

⁸² EKER ve BÜLBÜL, s. 131; ULUATAM, s. 297; AYDIN ve ÇAŞKURLU, s. 195; ERDEM vd., s. 97; AYM Kararları, E. 2013/66, K. 2014/19, T. 29.01.2014; E. 2013/41, K. 2013/124, T. 31.10.2013; E. 2011/109, K. 2012/145, T. 11.10.2012; E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.09.2012; KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 21; GÜRBOĞA vd., s. 72.

⁸³ PEHLİVAN, s. 20.

⁸⁴ GÜRBOĞA vd., s. 72.

eylemler olduğu için karşılığı alınan harçları da ödenme zorunluluğu vardır⁸⁵.

Resim; bir iş, işlem veya eylemin oluşturulup uygulanmasına salâhiyetli müesseselerce icazet verilmesi neticesinde ortaya çıkan ve genellikle yerel yönetimler tarafından alınan bedel olarak tanımlanmaktadır⁸⁶. Yine harca emsal şekilde amme müesseselerince yapılan hizmete ve ortaya çıkan gidere, elde edilen bir menfaate karşılık⁸⁷ sadece o iş, işleme has kişilerden alınan iratlar biçiminde de açıklanabilmektedir. Örneğin, pazar günü işyeri açabilmek için ödeme yapılması, avcılık için av ruhsatı alınması, ulaştırma altyapıları resmi vs. Resimin karşılıksız olarak alındığı duruma örnek olarak ithalde alınan damga resmi gösterilebilir⁸⁸.

F. VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin tasnifinde kurumsal ve fonksiyonel tasnif şeklinde iki ana esas yaklaşım mevcuttur. Kurumsal sınıflandırma, bu yükümleri tahsil eden kuruluşlar bakımından yapılan sınıflandırma⁸⁹ olup konuya teorik bir katkıda bulunmak bakımından yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden, vergi benzeri gelirlerde kurumsal tasniften ziyade fonksiyonel tasnif kullanılmalıdır⁹⁰.

Yaygın olarak vergilendirme yetkisinin muhtevasına dahil olan vergi benzeri mali yükümlülüklerin kesin ve doğru dizelgesini çıkarma imkanı bulunmamaktadır⁹¹. Buna rağmen, Türk hukukundaki vergi benzeri mali yükümlülükleri; “ekonomik vergi benzeri mali

⁸⁵ NADAROĞLU, s. 195.

⁸⁶ PEHLİVAN, s. 20; GÜRBOĞA vd., s. 72; AYDIN ve ÇAŞKURLU, s. 195, ERDEM vd, s. 99; TAYLAR, s. 84.

⁸⁷ KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 20.

⁸⁸ NADAROĞLU, s. 196.

⁸⁹ ÖZTÜRK, s. 233.

⁹⁰ HEREKMAN, Aykut, Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1972, s. 15, 16.

⁹¹ ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami ve GÖKER Cenker, Vergi Hukuku, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020, s. 38.

yükümlülükler”, “mesleki vergi benzeri mali yükümlülükler”, “sosyal vergi benzeri mali yükümlülükler” ve “diğer vergi benzeri mali yükümlülükler” şeklinde dört başlık altında sınıflandırılmak mümkündür⁹².

1. Ekonomik vergi benzeri mali yükümlülükler; iktisadi anlamdaki iş, işlem, eylemler neticesinde meydana gelen kimi hadise, hedef, ticaret, işletme ve mekanizmaların ayarlanarak tertipli hale getirilmesi ve kamu yararına elverişli durumu getirilmesi maksadıyla müesses kurumlara yapılan ödemeleri ifade eder⁹³. Ekonomik vergi benzeri mali yükümlülüklerin tahsiline olanak veren ekonomik işlemlerde bulunanlar, bu kurumlara ödeme yaparlar⁹⁴. Amme müesseseleri vasfındaki bu teşekküller, üstlendikleri vazifeleri yerine getirmek, piyasayı özendirmek veya istikrara kavuşturmak için prim, aidat benzeri esamelerle irat almaktadır⁹⁵. Bu gruba genel menfaati ilgilendiren, hizmetlerin ifası için alınan aidatlar ile bir kısım üretim birimlerinin açıklarını kapatmak için tahsil olunan paralar girmektedir⁹⁶.

Bu bağlamda Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığına ödenen evrensel hizmet katkı payları, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna ödenen lisans bedelleri, iletim ek ücreti ve katılma payları, kapatılmadan önce Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumuna ödenen tütün ve tütün mamulü üretim satış ve uygunluk belgesi bedeli, ihale sözleşme bedelleri üzerinden alınan kamu ihale kurumu payı ve itirazın şikâyet başvuru bedeli, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumuna ödenen giderlere katılma payı, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna ödenen sigorta

⁹² ÖZTÜRK, s. 236.

⁹³ SUSAM, Nazan, Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, Beta, İstanbul, 2015, s. 205; DEVRİM, Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002, s. 180.

⁹⁴ HEREKMAN, s. 27, 28; AĞCAKAYA Serpil ve ARMAĞAN Ayşe, “Mesleki Parafiskal Kurumlar: Isparta Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2012, s. 17.

⁹⁵ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s.444, 445.

⁹⁶ NADAROĞLU, Halil, Teori ve Pratikte Parafiskalite, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961, s.142, 153.

primleri, sisteme giriş payı ve devir payları ekonomik vergi benzeri mali yükümlülükler olarak verilebilir⁹⁷.

2. Mesleki vergi benzeri mali yükümlülüklerde, meslek sahiplerinin mesleklerini icra edebilmeleri için, o meslekle ilgili yasa ile kurulan⁹⁸, kamu tüzel kişiliği olan ve birtakım amme gücü imtiyazlarına sahip⁹⁹ meslek kuruluşuna üye olmaları zorunludur¹⁰⁰. Bu durumda üyeler, mesleklerini icra edebilmek için bağlı oldukları meslek kuruluşuna giriş aidatı, yıllık aidat gibi birtakım ödemeler yapmakla yükümlüdürler¹⁰¹. İşte meslek kuruluşuna üye olanların yaptıkları bu ödemeler mesleki vergi benzeri mali yükümlülükleri oluşturur. Mesleki kuruluşa üye olma zorunluluğu ödeme yükümlülüğünü doğuran olay olup bu yükümlülüğün mükellefi ise mesleki kuruluşa zorunlu olarak üye olan kişidir. Bu yükümlülüğe göre ödenecek aidat¹⁰² vs., belirlenmiş bir miktar para olabileceği gibi bazen de mesleği yapacak kişinin gelirine veya muamelelerinin tutarına genellikle bir oran uygulanması suretiyle de hesaplanabilir¹⁰³.

Anayasanın “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları” başlığını taşıyan m. 135'teki kamu kurumu vasfındaki meslek ve üst

⁹⁷ Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, ss. 241-261.

⁹⁸ ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukuku, Birinci Cilt, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942, s. 815; GÖZÜBÜYÜK Şeref ve TAN Turgut, İdare Hukuku, Cilt I, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 272; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 443.

⁹⁹ SANCAKDAR Oğuz, ÖNÜT Lale Burcu, US DOĞAN Eser, KASAPOĞLU TURHAN Mine ve SEYHAN Serkan, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 288.

¹⁰⁰ GÖZLER Kemal ve KAPLAN Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 21. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2021, s. 231; YILDIRIM Turan, YASİN Melikşah, KAMAN Nur, ÖZDEMİR H. Eyüp, ÜSTÜN Gül, TEKİNSOY Okay, İdare Hukuku, 6. Baskı, IIX Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 181.

¹⁰¹ YILDIRIM Ramazan ve ÇINARLI Serkan, Türk İdare Hukuku Dersleri, Cilt 2, 4.Baskı, Adalet, Ankara, 2021; YILDIRIM vd. s. 183; s. 231, 232; ÇAĞLAYAN Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 238.

¹⁰² GÖZLER ve KAPLAN, s. 231.

¹⁰³ ONAR, s. 824; BİLİCİ ve BİLİCİ, s. 198; ÖZTÜRK, s. 261, 262.

kuruluşlarının ayrı özel özerk bütçeleri vardır¹⁰⁴. İlgili meslek kuruluşlarına üyelik kanunla getirilmiş bir zorunluluktur¹⁰⁵. Mesleki vergi benzeri mali yükümlülük vasfı taşıyan ve toplanan gelirler, üyelerinin çıkarları doğrultusunda kullanılmalıdır. Zira bu husus çoğu mesleki teşekkülün kuruluş yasalarında da mevcut olup ayrıca bu gelirler genel bütçede de yer almazlar¹⁰⁶.

Türkiye Bankalar Birliğine ödenen masraf iştirak payları, Türk Tabipleri Birliğine ödenen kayıt ücreti ve yıllık aidat, Diş Hekimleri Odalarına ödenen kayıt ücreti ve üye aidatı, Eczacı Odalarına ve Türk Eczacıları Birliğine ödenen giriş aidatı ve yıllık aidat, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliğine ödenen kayıt ücreti, yıllık aidat ve vesika ücretleri ve Barolar ile Barolar Birliğine ödenen kesenekler, pul ücretleri mesleki vergi benzeri mali yükümlülüklerden bazılarıdır¹⁰⁷.

3. Modern devletler günümüzde yaygın sosyal risk alanlarını sosyal sigortacılık sisteminin mühim konuları haline getirmişlerdir¹⁰⁸. Zamanımızda, sosyal refahı yakalamış ABD, İngiltere, Almanya, Fransa, İtalya gibi ülkelerde işe ve mesleğe dair kazalar ve hastalıklar ile analık, malûllük, yaşlılık, ölüm, işsizlik durumları sosyal sigortaların en mühim dalları haline gelmiştir¹⁰⁹. Ülkemizde sosyal vergi benzeri mali yükümlülükler, ayrıcalıklı mevzuatlarla kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu ve Türkiye İş Kurumu gibi sosyal güvenlik müesseselerine yapılan prim ödemelerinden oluşur¹¹⁰. Sujesi, ilgili sosyal güvenlik kuruluşuna üye olmak ve derpiş edilmiş primleri ödeme zorunluluğudur. Dolayısıyla vergiye benzer vasıftadır, fakat mukabilinin varlığı nedeniyle de ondan ayrılır¹¹¹.

¹⁰⁴ ONAR, s. 815; GÖZÜBÜYÜK ve TAN, s. 275; SANCAKDAR vd., s. 288; YILDIRIM ve ÇINARLI, s. 230.

¹⁰⁵ ONAR, s. 815.

¹⁰⁶ ÖZTÜRK, s. 266.

¹⁰⁷ Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, s. 269-299.

¹⁰⁸ KARAKOÇ Yusuf, "a.g.m. 1985", s. 382, 383.

¹⁰⁹ TÜRK, s. 108, 109; ÖZTÜRK, s. 302.

¹¹⁰ AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 443.

¹¹¹ HEREKMAN, s. 28; KARAKOÇ, "a.g.m. 1985", s. 383; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 444.

Sosyal güvenlik kurumlarının amacı üyelerine çeşitli sosyal yardımlar yapmak, sosyal hizmetler sunmak, üyelerini güvende hissettirerek geleceklerinden emin hale getirmektir. Sosyal sigortalar bu faaliyetlerini topladıkları vergi benzeri gelirlerle finanse ederler¹¹². Söz konusu vergi benzeri mali yükümleri ödeyenler işçi ve işverenlerdir¹¹³.

4. Diğer vergi benzeri mali yükümlülükler ise yukarıda izah edilmeye çalışılan ekonomik, mesleki ve sosyal vergi benzeri mali yükümlülüklerle girmeyen vergi benzeri mali yükümlülüklerdir¹¹⁴. Turizm Altyapı Hizmet Birliklerine ödenen üyelik aidatları, madenlerden alınan devlet hakkı ve ruhsat bedeli, Yatırımcı Tazmin Merkezi'ne ödenen aidatlar, Türkiye Radyo-Televizyon Kurumu'na ödenen bandrol ücretleri ile elektrik enerjisi satış bedeli üzerinden ödenen pay, Kültür Bakanlığı kesintisi, bandrol ücretleri, kayıt ve tescil ücretleri ile uzlaştırma komisyonu başvuru ücretleri, harcamalara katılma payı, teknik alt yapı bedeli, taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına katkı payı, çevre katkı payı, fuhuş sebebiyle intişar eden hastalıklara karşı genelev sahiplerinden alınacak tedbir ücreti, Türk hava kuvvetlerinin güçlendirilmesine katılma payı diğer vergi benzeri mali yükümlülük örneklerinden bazılarıdır¹¹⁵.

BÖLÜM II

A. 3194 SAYILI İMAR KANUNU'NUN EK MADDE 8 İLE GETİRİLEN DEĞER ARTIŞ PAYININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Kamuya gelir sağlayan gayrimenkuller üzerindeki uygulamalar geçmişten günümüze çeşitli şekillerde ortaya çıkmıştır. Bu bağlamda kamuya gelir sağlayan gayrimenkuller üzerindeki uygulamalara; şerefiye, değerlendirme resmi, gayrimenkul kıymet artışı vergisi, değer artış

¹¹² KARAKOÇ, a.g.m. 1985", s. 384; AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, s. 444.

¹¹³ HEREKMAN, s. 29.

¹¹⁴ ÖZTÜRK, s. 312.

¹¹⁵ Bu konuda daha detaylı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, ss. 312-392.

kazancı, harcamalara katılma payı, düzenleme ortaklık payı, değerli konut vergisi ve değer artış payı örnek olarak gösterilebilir.¹¹⁶

3194 sayılı İmar Kanunu'na eklenen ve 20.02.2020 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Ek 8'inci maddeyle taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine ada bazında yapılacak imar planı değişikliği sonucunda değerinde artış olan arsanın artan değerinin tamamının değer artış payı olarak alınacağı ve mezkur maddenin son fıkrasında da uygulamaya ilişkin usul ve esasların Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca belirleneceği belirtilmiştir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından 3194 sayılı İmar Kanununun 44'üncü maddesi ve Ek 8'inci maddesi ile 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin¹¹⁷ 97'nci maddesine dayanılarak "İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik"¹¹⁸ hazırlanmış, 15.09.2020 tarih ve 31245 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelikle, mevzuatımızda henüz yeni bir uygulama olan değer artış payı uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Değer artış payının getiriliş amacı, arsa maliklerinin tamamının talebi üzerine gerek ada bazında ilgili idarelerce¹¹⁹ yapılacak plan değişiklikleri ve gerekse parsel bazında yapılacak fonksiyon değişiklikleri sonucunda meydana gelecek arsa değer artışının tamamının kamuya kazandırılmasıdır.

¹¹⁶ YAYMAN Derya ve ÇİMAT Ali, "Vergisel Düzenlemeler ile İlgili Politika Oluşturmada Alternatif Arayışlar, Vergi Raporu", Sayı: 259, 2021, s. 14.

¹¹⁷ 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁸ Söz konusu yönetmelik, 15.9.2020 tarih ve 31245 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik hakkında daha fazla bilgi için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/09/20200915-4.html> (Erişim Tarihi: 10.06.2022).

¹¹⁹ İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliğe göre idare: Büyükşehir sınırları içinde, büyükşehir belediyeleri ve ilçe belediyeleri, büyükşehir belediyesi dışındaki belediyelerde, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde belediyeler, bu sınırlar dışında il özel idareleri ve ilgili mevzuatı uyarınca plan yapma ve onaylama yetkisine sahip diğer kurum ve kuruluşları ifade etmektedir.

1. Değer Artış Payına Konu Olacak Plan Değişiklikleri ve Plan Değişikliklerinin Şekli

Değer artışına konu olan plan değişiklikleri; plan ana kararlarını, sürekliliğini, bütünlüğünü, sosyal ve teknik altyapı dengesini bozmayacak şekilde ve teknik gerekçeleri sağlamak şartıyla yerleşmenin özelliğine uygun olarak;

a) En az bin metrekare ve üzeri yüzölçümüne sahip olan imar adalarında; ada bazında nüfusu, yapı yoğunluğunu, kat adedini, bina yüksekliğini arttıran veya fonksiyon değişikliği getiren plan değişikliklerinde ihtiyaç duyulan kültürel tesis, sosyal ve teknik altyapı kullanımları; adanın merkezine en fazla beşyüz metre metre yarıçaplı alanda karşılanmak,

b) Parsel bazında fonksiyon değişikliği şeklinde yapılır.

2. Değer Artış Payı Uygulamasının Getiriliş Amacı ve Konusu

Değer artış payının getiriliş amacı, arsa maliklerinin tamamının talebi üzerine gerek ada bazında ilgili idarelerce yapılacak plan değişiklikleri ve gerekse parsel bazında yapılacak fonksiyon değişiklikleri neticesinde oluşacak arsa değer artışının tümünün kamuya kazandırılmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, arsa maliklerinin tamamının talebi üzerine yapılan değişiklikler neticesinde değer artış payının doğmuş olmasıdır. Diğer yandan idarenin kendiliğinden re'sen yapmış olduğu imar düzenlemeleri neticesinde oluşan değer artışlarından bir pay alınması söz konusu değildir¹²⁰.

Taşınmaz maliklerinin tümünün talebi üzerine mezkur Yönetmeliğin 5'inci maddede belirtilen şekilde gerçekleştirilecek plan değişiklikleri sonucunda değerinde artış olan taşınmazın artan değerinin tamamı değer artış payına konu edilir. Mahkeme tarafından imar planı iptal edilerek plansız kalan taşınmazlarda, idareye sunulan yeni plan teklifleri ile iptal edilen plan koşulları arasındaki değer farkı değer artış

¹²⁰ İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 2020 Ekim Platform Yazıları. https://istanbulymmo.org.tr/Data/PlatformYazi/2020_10ekim/202010-02.pdf (Erişim Tarihi: 08.06.2022).

payına konu edilir. Bu durumda mezkur Yönetmeliğin 5'inci maddesindeki koşulları sağlamak esastır.

3. Değer Artış Payına Konu Olmayan (Değer Artış Payının Kapsamı Dışında Tutulan) Alanlar ve İşlemler

Değer artış payına konu olmayan alanlar ve işlemler Yönetmeliğin 7'nci maddesinde sayılmış ve değer artış payına konu olmayan bu alanlar ve işlemler beş grupta toplanmıştır.

(1) 16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamındaki;

a) Riskli alanlardan,

b) Rezerv yapı alanlarından,

c) İçerisindeki yapıların riskli yapı olarak tespit edildiği parsellerde, riskli yapının mer-i imar planı ve plan notları ile verilmiş emsale esas inşaat alanının bir buçuk katına kadar artan kısmına ilişkin plan değişikliklerinden,

(2) Kamu yatırımları ile kamu mülkiyetindeki alanlardan,

(3) Mazbut ve mülhak vakıflara ait alanlardan,

(4) İmar planlarında yençok (yükseklik en çok): Serbest olarak belirlenmiş yüksekliklerin 3194 sayılı Kanun'un 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde belirtilen esaslara göre yapılacak imar planı değişikliklerinden,

(5) Yapı ve nüfus yoğunluğunu artırmamak, düzenleme ortaklık payı olarak ayrılan alanlardan azalmaya neden olmamak şartıyla ada veya parsel bazında yol düzenlemelerine, cephe hattı düzeltmelerine, imar hattı düzenlemesine konu plan değişikliklerinden değer artış payı alınmaz.

4. Değerleme Kuruluşunca Taşınmaz Hakkında Düzenlenen Değerleme Raporları

İmar planı değişikliği talep edilen taşınmazın mevcut durum değeri ile imar planı değişikliği sonrası durum değerlerinin analizi, idare tarafından en az iki yetkili gayrimenkul değerlendirme kuruluşuna yaptırılır.

Yetkili kuruluşlar tarafından iki farklı durum değeri arasındaki fark, değer artış payı olarak raporlanır. Yetkili kuruluşlarda değerlendirme raporunu en az ikisi sorumlu değerlendirme uzmanı olmak üzere üç kişinin imzalaması gerekir.

İmar planı değişikliği ile gayrimenkulde meydana gelecek değer artış payının kıymet takdir komisyonunca tespitinde kullanılmak üzere, yetkili kuruluşlar tarafından düzenlenecek değerlendirme raporları, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu'nun 11'inci maddesinde belirtilen bedel tespit esasları ayrı ayrı veya birlikte karma değerlendirme yöntemleri kullanılarak hazırlanır. Yine değerlendirme raporları, yürürlükte bulunan plan ve plan değişikliği tekliflerindeki gayrimenkulün piyasa değerlerinin tespit edilmesi şeklinde hazırlanır. Değerleme çalışmaları sonucunda İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik ekindeki Ek-1'de yer alan formata uygun olarak hazırlanan değerlendirme raporları idareye sunulur. Değer artış payına ilişkin yapılan taşınmaz değerlemesinde taşınmaz üzerindeki mevcut yapı, tesis, eklentiler ve diğer muhdesatın bedeli dikkate alınmaz.

5. Taşınmazın Değerini Belirleyecek Olan Kıymet Takdir Komisyonunun Teşekkülü, Görev Süresi ile Çalışma Usul ve Esasları

5.1. Taşınmazın Değerini Belirleyecek Olan Kıymet Takdir Komisyonunun Teşekkülü

Kıymet takdir komisyonu; ilgili idarenin bünyesinde 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4'üncü maddesi veya 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 49'uncu maddesi kapsamında görev yapmak koşuluyla; şehir plancısı, harita (geomatik mühendisi/jeodezi ve fotogrametri mühendisi) mühendisi, mimar, inşaat mühendisi ile arazi yönetimi, kentsel dönüşüm, taşınmaz mal/gayrimenkul geliştirme ve yönetimi ile değerlendirme konularında lisans/yüksek lisans veya doktora yapmış ya da 6362 sayılı Kanun'a göre yetkilendirilen lisanslı gayrimenkul değerlendirme uzmanlarından olmak üzere en az beş asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Belirtilen kapsamda yeterli personeli olmayan idareler, kıymet takdir komisyonunu lisans mezunu olan kişilerden oluşturur; bu durumdaki idareler, komisyonun en az iki üyesinin diğer

kamu kurum ve kuruluşlarının bünyesinde bulunan yukarıda belirtilen özellikleri taşıyan personelden temin edebilirler.

5.2. Taşınmazın Değerini Belirleyecek Olan Kıymet Takdir Komisyonunun Görev Süresi İle Çalışma Usul ve Esasları

Kural olarak kıymet takdir komisyonları iki yıl süre ile görev yapmak üzere oluşturulur. Ayrıca yıl içinde idarenin ihtiyaç duyması halinde, yeni kıymet takdir komisyonu ya da komisyonları kurulabilir. Kıymet takdir komisyonu, görevi kapsamındaki toplantılarını komisyon başkanının belirlediği yerde yapar. Ayrıca kıymet takdiri komisyon toplantıları, ihtiyaç halinde görüntülü kayıt alınması koşuluyla uzaktan katılım yoluyla da gerçekleştirilebilir. Kıymet takdir komisyonu, değerlendirme raporunu hazırlayan yetkili kuruluşun uzmanlarından sunum yapılmasını talep edebilir. Yine kıymet takdir komisyonu teslim edilen değerlendirme raporu üzerinde belirsiz olan hususların olması halinde konu ile ilgili uzman kurumlardan ek görüş ve ek rapor alabilir. İmar planı değişikliğinin sebep olabileceği taşınmaz değer artış payının belirlenmesi, kıymet takdir komisyonu tarafından belirlenir. Bu durumda kıymet takdir komisyonu en az iki yetkili kuruluş tarafından hazırlanan değerlendirme raporlarında belirtilen değerlerin aritmetik ortalama değerinden az olmamak kaydıyla değer artış payı tespit edilir.

Yetkili kuruluşlardan alınan değerlendirme raporları; hem o zaman var olan değeri, hem de plan değişikliği sonrası durum değeri yönlerinden komisyon tarafından ayrıntılı bir şekilde incelenir. Yetkili kuruluşlara idare tarafından hazırlatılan iki değerlendirme raporun ortalama değer artış payı arasındaki farkın yüzde yirmiden fazla olması, kıymet takdiri komisyonunca yerinde yapılan inceleme sonucunda değerlendirme raporlarında belirlenen değer artış payının gerçek durumu aksettirmediğinin değerlendirilmesi halinde, konuyla ilgili olarak yetkili kuruluşlardan ya ek rapor ya da yeniden rapor düzenlenmesi talep edilir. Yetkili kuruluşlar tarafından gayrimenkulün değerinin doğru olduğunun gerekçeleri ile birlikte rapor edilmesi ve değer değişikliği yapılmaması durumunda yani yetkili kuruluşların önceki raporlarında ısrar etmesi halinde, kıymet takdir komisyonu ya üçüncü bir yetkili kuruluştan değerlendirme raporu alabilir. Ya da değer farklılıklarının incelenmesi için üniversitelerden veya uzman kuruluşlardan rapor isteyebilir. Bu şekilde

alınan üçüncü raporda önceki raporları veren yetkili kuruluş ya da kuruluşların hatalı işlem yaptıkları ortaya çıkarsa, bu durum ilgili idare tarafından Sermaye Piyasası Kuruluna bildirilir.

6. Kıymet Takdir Komisyonunun Toplanma ve Karar Alma Şekilleri

Kıymet takdir komisyon toplantıları üyelerin tamamının katılımı ile yapılır. Komisyon kararları, komisyon üyelerinin salt çoğunluğu ile alınır. Kıymet takdiri komisyonu kararları ayrıntılı, denetime elverişli ve anlaşılır bir şekilde yazılır. Komisyon kararına karşı olan komisyon üyeleri, komisyon kararına muhalefet şerhi koyarlar. Ancak komisyon üyelerinin muhalefet şerhinin gerekçesini belirtmeleri gerekir. Başka kamu kurum ve kuruluşlarından görevlendirilecek olan üyelerin 6245 sayılı Harcırah Kanunu kapsamında yol ve konaklama giderleri, komisyon üyesini talep eden idare tarafından ödenir.

7. İmar Planı Değişikliğine İlişkin Başvuru Şekli ve Başvuru Yeri

Değer artış payına neden olacak imar planı değişikliği teklifi, plan değişikliğine konu alan sınırları içinde yer alan taşınmaz maliklerinin tamamının veya maliklerin vekillerinin noter onaylı vekâlet bilgilerini içeren bir dilekçeyle idareye başvuru yapılır.

8. Kıymet Takdir Komisyonunca Taşınmaza İlişkin Değer Artış Payının Tespiti

Kıymet takdir komisyonunca en az iki yetkili kuruluş tarafından belirlenen değer artış payı değerlerin aritmetik ortalama değerinden az olmamak üzere değer artış payı belirlenir. İmar planı değişikliği tekliflerinin idarelerce onaylanmasından sonra askıya çıkarılmadan önce, plan değişikliği teklifini onaylayan idarece değer artış payı ile ilgili iş ve işlemlerin başlatılması, resmî yazı ile ilgili birime bildirilir. Büyükşehir belediyesi olan yerlerde, plan değişikliği teklifinin ilçe belediyesine yapılması halinde, büyükşehir belediyesince onaylanmasından sonra, ilçe belediye başkanlığına ulaştırılarak askıya çıkarılmasından önce, ilçe belediyesince değer artış payı ile ilgili iş ve işlemlerin başlatılması, resmî yazı ile ilgili birime bildirilir.

Uygulama imar planının onaylanmasından sonra değerlendirme raporu hazırlama bedeli, taşınmaz maliklerince planı onaylayan idare tarafından bildirilen hesap numarasına on beş gün içerisinde yatırılır. Değerleme raporu hazırlama bedeli, ilgililerce ödenmeden onaylanan planlar askıya çıkartılmaz. İki yetkili kuruluşa idare tarafından değerlendirme raporu otuz gün içerisinde hazırlattırılır. İdare tarafından iki yetkili kuruluştan alınan değerlendirme raporu kıymet takdir komisyonuna iletilir ve bu aşamadan sonra kıymet takdir komisyonunca değer artış payı belirleme çalışmalarına başlanır. Kıymet takdir komisyonu tarafından imar planı değişikliğine konu alanda ve etrafında yapılan inceleme sonucunda, iki yetkili kuruluştan alınan değerlendirme raporları altlık olarak kullanılır. Plan değişikliğinin sebep olabileceği değer artış payı, gerekçelerinin de açıklandığı bir rapor ile en geç onbeş gün içerisinde hesaplanır.

9. Taşınmaza İlişkin Değer Artış Payının Kesinleşmesi

Onaylanan planlara göre hazırlanan değerlendirme raporları ve kıymet takdir komisyonunca belirlenen değer artış payı, planların askı sürecinde varsa yapılan itirazlar sonucunda planda değişiklik olması halinde, yeni planlara göre revize edilir ve değer artış payının son hali belirlenir. Bu şekilde kıymet takdir komisyonunca belirlenen değer artış payı, idarece plan değişikliği talebinde bulunanlara beş gün içinde tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren beş gün içinde itiraz edilmeyen bedel kesinleşmiş sayılır. Ancak ilgilileri tarafından süresinde yapılan itirazlar, kıymet takdir komisyonu tarafından beş gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır. Son olarak bu şekilde kesinleşen değer artış payı tutarı ilgisine tebliğ edilir.

10. Taşınmaza İlişkin Değer Artış Payının Ödenme Süresi ve Ödeneceği Hesap

Kural olarak bu kapsamda ortaya çıkan değer artış payı, en geç gayrimenkulün ilk satışında veya inşaat ruhsatının alımı aşamasında önce Çevre ve Şehircilik Bakanlığının muhasebe birimi hesabına ödenir. Değer artış payının ödenmemesi halinde, imar planı değişikliği yapılan gayrimenkul için hiçbir koşulda satış izni verilmez, yapı ruhsatı düzenlenemez. Değer artış payı, belirlendiği yılı izleyen yıldan itibaren ödeme tarihinde her takvim yılı için, bir önceki yıla ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi uyarınca tespit

ve ilân edilen yeniden değerlendirme oranında takvim yılı başından geçerli olmak üzere arttırılarak uygulanır.

Daha sonra değer artış payının eksik ödendiğinin belirlenmesi halinde ödenmeyen tutarın veya eksik ödenen tutarın otuz gün içinde ödenmesi gerektiği ilgiliye bildirilir. Bu şekilde süresinde ödenmeyen veya eksik ödenen değer artış payının ödenmesi gereken son günden ödendiği tarihe kadar geçen süre için, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanarak söz konusu Kanuna göre tahsil edilir. Bu kapsamda tahsil edilen tutarlar, payın dağılım oranında ilgili idare veya kurumlara dağıtılır.

11. Değer Artış Payı Tahsil Edildikten Sonra Değer Artış Payının İadesi

Değer artış payı tahsil edildikten sonra, yapı ruhsatı alınmadan önce imar planında yeniden değişiklik yapıldığı veya planın eski haline getirildiği durumlarda bu değişikliklerin kesinleşmesinden sonra, plan değişikliğinin yapılış gerekçeleri dikkate alınarak, değerinde azalış olduğunun tespiti halinde değer artış payı ödeme tarihinden itibaren idarece yapılan masraflar düşüldükten sonra kalan tutar, faizsiz olarak ilgilinin talebi üzerine, bir yıl içinde değer artış payı bedelinin aktarıldığı idareler tarafından iade edilir.

12. Taşınmaza İlişkin Başvuru Sahibi Tarafından Yatırılan Değer Artış Payının İdareler Arasında Dağılımı (Taşınmaza İlişkin Değer Artış Payının İdareler Arasında Paylaşımı)

Ülkemizde yeni bir uygulama olan ve kimi kaynaklarca imar rantı vergisi¹²¹ olarak nitelendirilen değer artış payının belirli bir yüzdesi merkezi idareye aktarılırken, geri kalan kısmı yerel yönetimlere ve ilgili diğer kurum ve kuruluşlara kaynak teşkil etmektedir.

¹²¹ AYDIN, Fazıl, "Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler", International Journal of Public Finance, Cilt: 6, Sayı: 1, 2021, s. 172-173.

Buna göre başvuru sahibi tarafından yatırılan gayrimenkule ilişkin değer artış payının;

a) Büyükşehir belediyesinin olduğu illerde; yüzde yirmi beşi büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına yüzde yirmi beşi ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına, yüzde yirmi beşi Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,

b) Büyükşehir belediyesi olmayan illerde ise; yüzde kırkı imar planı değişikliğini onaylayan idarede açılacak ilgili hesaba, yüzde otuzu Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına,

c) Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca onaylanan imar planı değişikliğinden kaynaklanan değer artışının yüzde yetmiş beşi Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, kalan değer artış payının; büyükşehir belediyesinin olduğu illerde yüzde onbeşi büyükşehir belediyesinin ilgili hesabına, yüzde onu ilgili ilçe belediyesinin ilgili hesabına; büyükşehir belediyesi olmayan yerlerde ise Çevre ve Şehircilik Bakanlığı payının dışındaki kalan değer artış payının tamamı plan değişikliğinin yapıldığı yerdeki ilgili idarenin açılacak ilgili hesabına,

ç) (a) bendine göre kalan değer artış payının yüzde yirmi beşi, (b) bendine göre kalan değer artış payının yüzde otuzu ile imar planı değişikliğinin diğer genel bütçeli idareler tarafından onaylanması durumunda değer artış payının tamamının genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere Hazine hesabına, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı muhasebe birimi tarafından beş iş günü içerisinde aktarılması gerekir.

13. İmar Planı Değişikliğine Konu Taşınmaz Hakkında Tapu Müdürlüğüne Şerh Verilmesi

İmar planı değişikliği teklifinin ilgili idarece onaylanmasından sonra, planlar askıya çıkarılmadan önce, plan değişikliğine konu alan sınırları içerisinde kalan parseller ile ilgili olarak idaresince; “Taşınmaz değer artışına tabidir. Taşınmazın ilk satışında, bağış, mal değişimi ve benzeri sınırlı aynı hak tesisi işleminde, değer artış payının ödenip ödenmediği şerhi koyduran ilgili idaresinden sorulur, değer artış payının ödendiğinin bildirilmesinin akabinde işlem yapılır ve değer artış payı

ödenmedikçe satış yapılamaz, yapı ruhsatı verilemez.” şeklinde tapu kütüğüne şerh edilmesi, ilgili tapu müdürlüğüne bildirilir.

İmar planlarının kesinleşmesinden ve kıymet takdir komisyonunca değer artış payının belirlenmesinden sonra, söz konusu parsellerde oluşan değer artış payı tutarı, ilk şerhe ek olarak idarece tapu kütüğüne şerh için tapu müdürlüğüne bilgi verilir. Değer artış payı tutarının gayrimenkul maliklerince en geç gayrimenkulün ilk satışında ya da yapı ruhsat aşamasında olmak üzere Çevre ve Şehircilik Bakanlığı muhasebe birimi hesabına yatırılmasından sonra ilgili şerhlerin tapu sicilinden terkini ödemeyi izleyen on gün içerisinde idarece ilgili tapu müdürlüğüne bildirilir.

14. Taşınmazlara İlişkin Değerleme Raporları İle Komisyon Raporları ve Kararları Üzerinde Denetim

İmar planı değişikliği yapılan taşınmazlara ilişkin değerlendirme raporları ile kıymet takdir komisyonu raporları ve kararları üzerinde Çevre ve Şehircilik Bakanlığı denetim yetkisine sahiptir. Yetkili kuruluşlarca¹²² İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik kapsamında hazırlanacak değerlendirme raporlarının, gerçeği yansıtmadığı hususu bağımsız uzman kuruluşlarca belirlenmesi durumunda, kamu zararına neden olan kişilerden mezkur zararın tazmin edilmesi ve bu kişiler hakkında cezai işlem uygulanması için ilgili İdare tarafından Sermaye Piyasası Kuruluna bildirimde bulunulur.

B. DEĞER ARTIŞ PAYINA BENZER DÜZENLEMELER

Herhangi bir arsaya dair değer artış payının ortaya çıkışı yalnızca imar planı değişikliği ile olmamakta, başka nedenlerle de olabilmektedir. Örneğin, kamu idareleri tarafından altyapı yatırımları gerçekleştirilmesi veya bir bölgeye ulaşım hizmetleri götürülmesiyle o bölgedeki gayrimenkulün değeri artmaktadır. Yani, kamunun genel bütçeyi kullanarak

¹²² İlgili yönetmeliğe göre yetkili kuruluş: Sermaye Piyasası Kurulunun yayımlanmış olduğu listedeki taşınmaz değerlendirme hizmeti vermek üzere yetkilendirilmiş değerlendirme kuruluşunu ifade etmektedir.

yaptığı harcama, gayrimenkullerin piyasa değerini karşılıksız olarak arttırabilmekte olup¹²³ burada, şerefiye resmi¹²⁴ akla gelmektedir.

Ancak şerefiye ile ilgili ilk hükümleri Türkiye'de 1924 tarihli 423 sayılı Belediye Vergi ve Resimleri Kanunu içinde görebiliriz. Yine 1948 tarih ve 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu içinde şerefiyenin adı değerlendirme resmi olarak yer almıştır. Ancak şerefiye vergisinin Türkiye'de uygulaması bulunmamaktadır.¹²⁵

Yasada şerefiyenin bir tanımı her ne kadar olmasa da, merkezi ve yerel idareler ile bunlara bağlı kamu tüzel kişilerinin sundukları bayındırlık ve altyapı hizmetleri ile imar uygulamaları sonucu kişilerin malvarlıklarında meydana gelen değer artışları ve bu artışa sebep olan hizmetlerin maliyetine katılma yükümlülüğünü şerefiye olarak tanımlayabiliriz¹²⁶. Yerel idarelerden özellikle belediyelerin ve merkezi idarenin, yol, metro-tramvay vs. yapımı, iyileştirmesi, ulaşım ağlarını geliştirilmesi, çevre düzenlemesi, park ve bahçe yapımı gibi faaliyetleri neticesinde, bu faaliyetlerin yapıldığı bölgelerdeki gayrimenkullerin değerleri artar. İşte idarece bu faaliyetler neticesinde değeri artmış

¹²³ ÇEBİ, Taha Hüseyin, “İmar Planı Değişikliği ile Meydana Gelecek Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik Taslağı ve Bu Kapsamda 3194 sayılı İmar Kanunu Ek Madde 8 Hakkındaki Görüşlerimiz”, 2020, Legal Yayıncılık. <https://legal.com.tr/blog/genel/imar-plani-degisikligi-ile-meydana-gelecek-deger-artis-payi-hakkinda-yonetmelik-taslagi-ve-bu-kapsamda-3194-sayili-imar-kanunu-ek-madde-8-hakkindaki-goruslerimiz/> (Erişim Tarihi: 4.7.2022).

¹²⁴ Şerefiye resmi ya da şerefiye; bir yer, belediyece bayındır duruma getirildiğinde çevresindeki mülklerin değeri arttığı için, bunların sahiplerinden alınan değerlendirme (değer artışı) resmini ifade etmektedir.

¹²⁵ TUNCER, Selahattin, “Şerefiye (Değerlendirme Resmi) Üzerinde Bir Değerlendirme”, s. 29, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/794456> (Erişim Tarihi: 8.11.2022).

¹²⁶ ERDEM vd., s.100; BALABAN, Hasan, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefiyelerin Hesaplanması ve Muhasebe Düzeni, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi”, İstanbul, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s. 52.

bulunan gayrimenkul maliklerinden şerefiye geliri adı altında gelir temin edilmektedir¹²⁷.

Katılma payı, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda tanımlanmış olup söz konusu Kanun'un 86. maddesine göre, harcamalara katılma payı, belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce yapılan¹²⁸ altyapı çalışmalarından yararlanan gayrimenkul maliklerinden alınan katkı paylarıdır¹²⁹. Katılma payları ile şerefiyeler birçok yönden benzer olsa da, bu iki kavram her zaman aynı şeyi ifade etmez¹³⁰. Katılma paylarının tespiti için bireylere ait gayrimenkullerin değerinde bir artış oluşması beklenmez. Zira gayrimenkul maliklerinin yapılan kamu hizmetinden yararlanması, bu hizmetin maliyetinin katılma payı adı altında alınması için yeterli olup bu payın bir tür rant vergisi olduğu yönünde görüşler olsa da harcamalara katılma payı gerçekte gayrimenkullerdeki değer artışlarını vergilendirmemekte, yapılan harcamayı finanse etmek için alınan, vergiden bağımsız bir yapıdaki paydır¹³¹. Ancak şerefiye ise merkezi ve yerel idarelerin yaptıkları bayındırlık hizmetleri neticesinde mal varlıklarının değerinde artışla birlikte gayrimenkul maliklerinden alınan bir değer artış payı olup rant vergisi¹³² olarak da adlandırılmaktadır. Netice olarak, şerefiyede gayrimenkulün değerinde bir değer artışı olması gerekli iken harcamaya

¹²⁷ BÜYÜKBAŞ UMUT, Fatma, “Gayrimenkul Değerlemede Şerefiye Kriterlerinin Belirlenmesi ve Şerefiyelendirme Uygulamaları”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 2010, s. 25-26.

¹²⁸ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu III. Kısımda Harcamalara Katılma Payları olarak ayrıntılı olarak belirtilmiştir.

¹²⁹ 26.05.1982 tarih ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2464&MevzuatTur=1&MevzuatTertip> (Erişim Tarihi: 8.6.2022).

¹³⁰ ERDEM vd., s. 101; ÖZTÜRK, s. 69.

¹³¹ AYDIN, s. 167.

¹³² Ülkemizde 1948 tarihli Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan ancak 1981 tarihli Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer almayan “Değerleme Resmî” ile 1970-1982 yılları arasında uygulanmış olan “Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi” rant vergisi olarak nitelendirilebilecek vergilerdir. Tacim Yaygır ve Canatay Hacıköylü, “Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler Çerçevesinde Kentsel Rantların Vergilendirilmesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2018, Cilt: 13, Sayı: 2, s. 82.

katılma paylarında ise sadece kamu hizmetinin görülmesinden doğan maliyetin bölüştürülmesi söz konusudur¹³³. Yani harcamalara katılma payının amacı değer artışlarını vergilendirmek değil, yapılan harcamanın bir kısmını finanse etmektir¹³⁴.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 80/6. maddesine göre, gerçek kişiler, ticari amaçlı olmayan gayrimenkulleri iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde satış yaparak elden çıkarırlarsa, bu durumda elde edilen kazançlar değer artış kazancı¹³⁵ olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır¹³⁶. Şu anda değer artış kazançları, şerefîyeler ve harcamalara katılma payları bir çeşit rant vergisi olarak ifade edilmektedir¹³⁷. Değer artış kazancının vergilendirilmesinde beş yıllık süre sınırının bulunması ve enflasyona göre düzenleme yapılması¹³⁸ gibi istisnalardan dolayı taşınmazların satış esnasında mevcut değer artışları yeterli oranda vergilendirilememektedir¹³⁹.

C. 3194 SAYILI İMAR KANUNU'NUN EK 8'İNCİ MADDESİ İLE GETİRİLEN DEĞER ARTIŞ PAYININ VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK OLUP OLMAMASI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Merkezi ve yerel idarelerin yaptığı kamusal hizmetler, şehirlerin refah seviyesini artırmış ve kentlerdeki taşınmazların değerinin

¹³³ KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 3, 4.; ÖZTÜRK, s. 69.

¹³⁴ YAYĞIR, ve HACIKÖYLÜ, s. 94.

¹³⁵ Değer artış kazancı, gayrimenkullerin ve menkul kıymetlerin bir süre (5 yıl içinde) elde tutulması ve elden çıkarılması (satılması veya paraya çevrilmesi) durumunda alış ile satış bedeli arasındaki müspet farkı oluşturmaktadır. KISA, Ökkeş, "Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Finansal İşlemler Üzerindeki Mali Yükümlülükler ve Türkiye için Bazı Öneriler", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 145.

¹³⁶ 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> (Erişim Tarihi: 8.6.2022).

¹³⁷ YAYĞIR, s. 59.

¹³⁸ Değer artış kazancının hesaplanmasında artış oranının en az %10 olması koşuluyla enflasyon güncellemesi yapılmaktadır.

¹³⁹ YAYĞIR, s. 59.

artmasında büyük pay sahibi olmuştur. Bu hizmetler yapılırken idareler maddi kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle kamusal hizmetler sonucu ortaya çıkan değer artışlarının kamuya aktarılması gerekliliği hasıl olmuştur¹⁴⁰. Kamunun yaptığı yatırımlarla, imar planı değişiklikleri taşınmazların değerini artırmıştır. Taşınmaz maliklerinin mali gücündeki bu artış sonucunda vergide adalet ilkeleri gereği bu kişilerin artan mali durumu oranında daha fazla vergi ödemeleri gerekmektedir.¹⁴¹ Değer artış payı, vergi benzeri mali yükümlülük kapsamında değerlendirilebilir. Bu durumda değer artış paylarına ait mevzuatın düzenleniş, değiştirilme ve kaldırılış şekli kanunla olmak zorundadır. Değer artış payları kamu gücüne dayanılarak alınmalıdır. Tahsil usulü ve gerektiğinde zorla alınması gibi nitelikleri de vergi benzeri mali yükümlülüklerle dair usul ve esaslara göre olmalıdır.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde ifade edildiği üzere doktrindeki tanımlar, Anayasa Mahkemesi kararı¹⁴² birlikte değerlendirildiğinde vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin şu tespitleri yapmak mümkündür:

-Kural olarak kamu hizmeti karşılığında bir kamu kurumuna ödenmelidir.

-Kamu gücüne dayanarak tek taraflı kamu iradesiyle salınmaları ve yükümlülük getirmeleri gerekir.

-Kural olarak genel bütçeye gelir kaydedilemezler.

-Vergi kanunları dışında bir kanunla düzenlenmiş olmaları gerekir¹⁴³.

-Ödenmeleri zorunludur.

¹⁴⁰ KAYA, Fatih, "Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 89.

¹⁴¹ ASLAN, Memduh, "Kentsel Rantların Vergilendirilmesi", Ankara Barosu Dergisi 2014/3, s. 120. Daha fazla görüş için bkz. Yaygın, s. 53-54.

¹⁴² AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk2011-16.html>)

¹⁴³ YİĞİT ve ÖZTÜRK, s. 69; AYM, E.1997/62, K.1998/52, T. 16.9.1998 <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk1997-62.html>

Şimdi 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payının vergi benzeri mali yükümlülük olup olmadığı hususunu, vergi benzeri mali yükümlülüklerin yukarıda belirtilen özelliklerini dikkate alarak analiz edelim.

1. Kamu Hizmeti Karşılığında Olma/Alınma Özelliği Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin en belirgin özellikleri, genellikle, bir kamu hizmeti karşılığında, kamu gücüne diğer bir ifadeyle devletin egemenlik gücüne dayanılarak tek taraflı olarak alınır. Bu özellikleri nedeniyle vergi benzeri mali yükümlülükler; harç ve resme göre, daha çok ücret görünümündedir.¹⁴⁴ Anayasa Mahkemesinin bir kararına göre benzeri mali yükümlülük; kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır, denilebilir.¹⁴⁵

Dolayısıyla vergi benzeri mali yükümlülüklerin en önemli özelliklerinden birisi, vergiden farklı olarak bir kamu hizmeti karşılığı alınmasıdır¹⁴⁶. Yine vergi benzeri mali yükümlülükler özelliklerine göre belli harcamalara tahsis edilmiş olan ödemeler olarak nitelendirilebilmektedir. Belli bir hizmete tahsis edilme, özgülenme yani ademi tahsis edilmeme ilkesinin istisnaları şeklinde görülebilmektedir. Karşılıklılık unsuru bakımından ise; vergilerin kural olarak karşılıksız, harçların karşılıklı ve vergi benzeri mali yükümlerinin ise hem karşılıklı¹⁴⁷ hem karşılıksız salınabileceğini söylemek mümkündür¹⁴⁸.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin bazılarında doğrudan ya da dolaylı bir karşılık olmadığı gibi bir karşılığa dayanan vergi benzeri mali

¹⁴⁴ KARAKOÇ, s. 90; NADAROĞLU, s. 202.

¹⁴⁵ AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk2011-16.html>)

¹⁴⁶ AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.9.2012 (<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk2011-16.html>); KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 21; ÖZTÜRK, "a.g.m. 2022", s. 570.

¹⁴⁷ KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 21.

¹⁴⁸ ÖZTÜRK, "a.g.m. 2022", s. 570.

yükümler de söz konusudur¹⁴⁹. Sosyal güvenlik primleri vergi benzeri mali yüküm niteliğinde olup işçiler tarafından ödenen tutarlar bakımından bir karşılık olduğu ifade edilebilir ise de aynı primin daha büyük bir kısmını ödemekle yükümlü tutulan işveren için böyle bir karşılık yoktur¹⁵⁰.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen bu düzenlemeye göre; maliklerin talebi üzerine ve ada bazında tüm taşınmaz maliklerinin muvafakati alınarak, ilgili mevzuat ve kentsel standartlara uygun olarak yapılacak imar planı değişikliklerinde, plan kapsamında kalan taşınmazların imar durumunda meydana gelen değer artışları üzerinden artık değer artış payı alınacaktır. Diğer bir ifadeyle bu yükümlülüğün talep üzerine yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanacak, ancak idarece re'sen yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanmayacaktır.

Değer artış payının bu özelliğiyle (doğrudan bir kamu hizmeti karşılığında olmaması/doğrudan bir kamu hizmeti alınmaması) vergi benzeri mali yükümlülüklerle pek örtüşmediği söylenebilir. Ancak imar planı değişikliklerini tek başına kamu hizmeti olarak kabul ettiğimiz takdirde ise, burada da bir karşılık söz konusu olacak ve bu nedenle değer artış payının vergi benzeri mali yükümlülüklerle örtüştüğünü söyleyebiliriz. Zira kural olarak kamu hizmeti karşılığında ödenen vergi benzeri mali yükümlülükler, genel bir karşılığa dayanmakla birlikte, bu karşılık her zaman “bire bir” karşılık olmayabilir. Burada da değer artış payı bakımından genel bir karşılık olmamakla birlikte, imar planı değişikliklerini tek başına kamu hizmeti olarak kabul ettiğimizde, değer artış payının, vergi benzeri mali yükümlülüklerle örtüştüğünü ifade edebiliriz.

Sonuç olarak, vergi benzeri mali yükümlülük, kişilerden herhangi bir kamu hizmeti karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan para olarak ifade edilmiştir. Bu bağlamda,

¹⁴⁹ KARAGÖZOĞLU ve KAZANCI, s. 21; ÖZTÜRK, “a.g.m. 2022”, s.570.

¹⁵⁰ NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1996, s. 193.

değer artış payının vergi benzeri mali yüküm olarak ifade edilebilmesi için kesinlikle karşılıklılık esasına göre alınması gerekmektedir. Dolayısıyla değer artış payı (kendi karakteristik özelliğinden dolayı), bazı durumlarda bir karşılık esasına dayanabilir, bazı durumlarda ise bir karşılık esasına dayanmayabilir¹⁵¹. Burada değer artış payını vergiden ayıran en önemli özelliğın, vergiler gibi karşılıksız olmaması olduğu söylenebilir. Ek olarak belirtmek gerekir ki öğretilde, karşılıklılık ilkesi temelinde, resim, harç, vergi benzeri mali yükümlülükler ve şerefiyeler için “yararlanma vergileri” ifadesi kullanılmaktadır¹⁵².

2. Kamu Gücüne Dayanılarak Zorla Alınma Özelliği Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin kamu gücüne dayalı olarak tahsil edilmeleri gerekmektedir. Anayasal yükümlülük bakımından da diğer mali yükümlülüklerin ödenmesi zorunlu olduğu için¹⁵³ tahsilinin cebren yapılması gerekebilecektir. Yani kamu gücüne dayanarak tek taraflı kamu iradesiyle salınabilir ve yükümlülük getirebilirler¹⁵⁴.

Danıştay bu hususa kararlarında sıklıkla yer vermektedir ki Uyuşmazlık Mahkemesi¹⁵⁵,nin kararına atıf yaparak “...*vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kamu hizmeti karşılığında, kamu gücüne dayanılarak, tek taraflı yükletilmeleri ve kanunla konulmaları gerekliliği göz önünde bulundurulduğunda...*” diyerek¹⁵⁶ söz konusu bedelin

¹⁵¹ Öte yandan birçok ülkede olduğu gibi Türk hukukunda da vergi benzeri mali yükümlülükler konusu, tam olarak açıklığa kavuşturulamamış, uygulama ve içtihat birliği henüz sağlanamamıştır. Ayrıca vergi hukukunda “harç benzeri” kavramı (en azından şimdilik) vergi benzeri kavramı kadar yaygın bir kullanım alanı bulmamaktadır.

¹⁵² ÖZTÜRK, s. 38.

¹⁵³ NADAROĞLU, s. 202.

¹⁵⁴ KARAKOÇ, s. 90, 91; Danıştay 9. D., E. 2013/3590 K. 2018/230 T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2020/2374, K. 2020/1826, T. 20.5.2020; Danıştay 9. D., E. 2018/6709, K. 2019/574, T. 26.2.2019.

¹⁵⁵ Uyuşmazlık Mahkemesi, E. 2016/94, K. 2016/382, T. 26.09.2016.

¹⁵⁶ Danıştay 9. D., E. 2013/3590 K. 2018/230 T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2020/2374,

harcamalara katılma payı olarak vergi benzeri mali bir yüküm olabilmesi için, kamu hizmeti karşılığı olarak ve kamu gücüne dayanılarak tek taraflı iradeyle salınıp alınmalarının yanı sıra, yasa ile düzenlenmesi gerektiği¹⁵⁷ ölçütüne yer vermiştir.

Yine yukarıda belirtmiş olduğumuz üzere Danıştay bir kararında¹⁵⁸; kamu gücüne ya da devletin egemenlik gücüne dayanılarak alınan bedellerin harç benzer mali yükümlülük olduğuna dair nitelemeyi yapmıştır. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin de vergilendirme yetkisi gereğince devletin ilgili organları eliyle tek taraflı iradeyle salınması ve tek taraflı yükümlülük getirmesi söz konusudur¹⁵⁹.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen bu düzenlemeye göre; maliklerin talebi üzerine ve ada bazında tüm taşınmaz maliklerinin muvafakati alınarak, ilgili mevzuat ve kentsel standartlara uygun olarak yapılacak imar planı değişikliklerinde, plan kapsamında kalan taşınmazların imar durumunda meydana gelen değer artışları üzerinden artık değer artış payı alınacaktır. Diğer bir ifadeyle bu yükümlülüğün talep üzerine yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanacak, ancak idarece re'sen yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanmayacaktır. Değer artış payının bu özelliğiyle vergi benzeri mali yükümlülüklerle pek örtüşmediğini söyleyebiliriz.

K. 2020/1826, T. 20.5.2020; Danıştay 9. D., E. 2018/6709, K. 2019/574, T. 26.2.2019.

¹⁵⁷ Danıştay 9. D., E. 2013/3590 K. 2018/230 T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2016/1086, K. 2018/2306, T. 12.4.2018; Danıştay 9. D., E. 2020/2374, K. 2020/1826, T. 20.5.2020; Danıştay 9. D., E. 2018/6709, K. 2019/574, T. 26.2.2019.

¹⁵⁸ Danıştay 10. D., E. 2018/1013, K. 2021/6784, T. 22.12.2021; "... belirli kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olmak üzere kamu gücüne dayanılarak alınan ve kamu hizmeti gören bir kamu kuruluşunun ihtiyaçları için genel bütçe dışındaki kaynaklardan karşılanan bu bedelin, açıklanan özellikleri itibarıyla "harç benzeri mali yükümlülük" niteliği taşımakta olduğu...".

¹⁵⁹ AYM, E. 1990/18, K. 1991/4, T.14.2.1991; Uyuşmazlık Mahkemesi, E. 2016/94, K. 2016/382, T. 26.9.2016. <https://kararlar.uyusmazlik.gov.tr/Karar/Content/28acd54d-8473-4de5-8818-06e86092c3d1?excludeGereke=False&wordsOnly=False>, (Erişim Tarihi: 14.7.2022).

Öte yandan değer artış payının, en geç taşınmazın ilk satışında veya inşaat ruhsatının alımı aşamasında önce, Çevre ve Şehircilik Bakanlığının muhasebe birimi hesabına ödenmesi gerekir. Değer artış payının ödenmemesi halinde, imar planı değişikliği yapılan taşınmaz için hiçbir koşulda satış izni verilmez, yapı ruhsatı düzenlenemez.^{160 161} Buna göre 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, bu özelliği ile vergi benzeri mali yükümlülükle örtüşmektedir.

Görüleceği üzere, değer artış payı, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade (kamu iradesi) ile alınmaktadır. Ödenmemesi halinde imar planı değişikliği yapılan taşınmaz için satış izni verilmemesi ve yapı ruhsatı oluşturulmaması, ödemenin zorunlu olduğunu göstermektedir. Ayrıca ödenmemesi durumunda, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gecikme zammı oranında faiz uygulanması ve tahsilat aynı kanuna göre yapılması, tahsilatın hukuki yollarla ve devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği ya da kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları tarafından yapılabileceğini ifade etmektedir. Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gerektiğinde zorla alınabilen idari payın, vergi ve benzeri malî yükümlülük olduğu tespitini yapmıştır¹⁶².

¹⁶⁰ Ayrıca zamanında ödenmeyen değer artış payı için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesi kapsamında gecikme zammı alınacaktır. Yine şartların oluşması halinde ise, 6183 sayılı Kanun'un cebri tahsile ilişkin hükümleri kapsamında işlem yapılması yoluna gidilebilecektir.

¹⁶¹ Yazımımızın önceki bölümlerinde de ifade edildiği üzere, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek m. 8'le getirilen bu düzenlemeye göre; maliklerin talebi üzerine imar planı değişikliği yapılması halinde değer artış payı oluşacaktır. Ancak taşınmaz maliklerinin talebi dışında, idarece re'sen imar planı değişiklikleri yapıldığında, değer artışına sebebiyet vermesi halinde, değer artış payı oluşmayacaktır.

¹⁶² Karara göre, "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin ortak özellikleri, kanunla konulmaları ve kamu gücüne dayanılarak gerektiğinde zorla alınmalarıdır. Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılması, bu bağlamda mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır." AYM, E. 2013/41, K. 2013/124, T. 31.10.2013; AYM, E. 2006/111, K. 2006/112, T. 15.12.2006.

Yine kararlara göre bu tahsil işlemi, devlet tüzel kişiliği, kamu tüzel kişiliği ya da kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları tarafından olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, değer artış payının vergi benzeri mali yüküm niteliğinde olduğu söylenebilir.

3. Genel Bütçeye Gelir Kaydedilmeme Özelliği Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi benzeri mali yükümlülükler, kamunun genel ihtiyaçlarını karşılamaktan daha ziyade belli kesiminin ihtiyaçlarını parasal yönden karşılamak amacıyla alınır. Bu özelliği nedeniye vergi benzeri mali yükümlülüklerden elde edilen gelirler, genellikle merkezi yönetim bütçesine ya da genel bütçeye aktarılmaz¹⁶³. Vergi benzeri mali yükümlülükler kural olarak belli fonlara veya merkezi devlet bütçesi haricindeki kurum – kuruluşların bütçelerine aktarılan gelirlerdir¹⁶⁴. Türk Tabipler Birliği, ticaret odaları, mimarlar ve mühendisler odaları, ve barolara ödenen aidatlar gibi mesleki vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen bazı mali yükümlülükler merkezi yönetim bütçesi içinde yer almazlar ve genel bütçeye dahil edilmezler¹⁶⁵.

Vergi benzeri mali yükümlülükler kural olarak genel bütçeye kaydedilemezler. Ancak genel bütçeye gelir kaydedilmemenin istisnası olan bazı vergi benzeri mali yükümlülükler de mevcuttur. Ve bu nitelikteki vergi benzeri mali yükümlülükler, genel bütçeye gelir olarak kaydedilir¹⁶⁶. Nitekim Türk hukukunda da yürürlükteki kanunlarda

¹⁶³ NADAROĞLU, s. 202.

¹⁶⁴ KANETİ, s. 7; EKER ve BÜLBÜL, s. 130; ULUATAM, s. 298.

¹⁶⁵ ÖZTÜRK, s. 53.

¹⁶⁶ Örneğin; 6475 s. Posta Hizmetleri Kanunu m.10 gereği yetkilendirme ücretleri; 5325 s. Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu m.12 gereği giriş ve yıllık aidatlar; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu m.7 uyarınca alınan sisteme giriş payları ve 2872 sayılı Çevre Kanunu m.18'e istinaden alınan çevre katkı payı, kanunla konulmuş ve genel bütçeye gelir kaydedilen, oranı, mükellefi kanun ile belirlenmiş cebri bir ödemedir. Yine Elektronik Haberleşme Kanunu m.11 gereği uyarınca kullanım hakkı ücreti, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun m.7 uyarınca kamu payları, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı

mevcut olan ve yargı kararları ile vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen düzenleyici ve denetleyici kurumlara yapılan ödemeler gibi bazı vergi benzeri mali yükümlülüklerin merkezi yönetim bütçesinde ya da çevre katkı payında olduğu gibi genel bütçe içinde yer aldığı görülmektedir¹⁶⁷. Bu şekilde “genel bütçe” ya da “merkezi yönetim bütçesi” içinde yer alan bu ödemelerin vergi benzeri mali yükümlülük olarak vasıflandırılması, Fransız doktrininde ifade edilen tanımlardaki mevcut, “bütçe dışı gelir olma” veya “devlet bütçesine dahil edilmeme” koşuluna uyumluluk göstermemektedir¹⁶⁸.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen bu düzenlemeye göre, yalnızca taşınmaz malikleri sahibi oldukları taşınmazın imar planının değiştirilmesini (kat izninin artırılmasını ya da konut iken hastane, okul, otel ve benzeri gibi fonksiyonunun değiştirilmesini) isterse ve imar planı değişikliğinden dolayı arsanın değeri artarsa, arsanın artan değerinin tamamı Çevre ve Şehircilik Bakanlığı muhasebe birimi hesabına değer artış payı olarak ödenecektir. Yasal düzenleme uyarınca değer artış payından malikler pay alamamaktadır. Yani artışın tamamı kamuya aktarılmaktadır. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, bu özelliği ile vergi benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilecektir.¹⁶⁹

Depoculuk Kanunu m.14 uyarınca lisans bedelleri gibi çeşitli vergi benzeri mali yükümlülükler genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Bkz. Öztürk, s. 54.

¹⁶⁷ AYM, E. 2011/16, K. 2012/129, T. 27.09.2012; Öztürk, “a.g.m. 2022” s. 573.

¹⁶⁸ ÖZTÜRK, Dipnot, s.93.

¹⁶⁹ Türkiye'de gayrimenkuldeki (bina, arsa, arazi) rant ve spekülasyon kazançlarını vergilemek ve emlak vergisi matrahını denetlemek için 1970 yılında Türk vergi sistemine giren gayrimenkul kıymet artışı vergisi, ya da ivazlı olarak devir ve temlik, ya da trampa edilen arazi, arsa ve binaların iktisap maliyeti ile karşılık olarak alınan değer (rayiç değer) arasındaki fark vergiye tabi tutulmuştur. Kısaca gayrimenkul kıymet artışı vergisi olarak bilinen ve artan oranlı olarak alınan bu vergi; matrah tanımı ve rayiç değer tespiti güçlükleri nedeniyle çok sayıda vergi ihtilafı doğmasına yol açmıştır. Bundan dolayı söz konusu gayrimenkul kıymet artışı vergisi, 31.12.1982 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 3194 sayılı İmar Kanunu Ek m. 8'le getirilen değer artış payı, belli ölçüde gayrimenkul kıymet artışı vergisiyle benzerlik göstermektedir.

Genel bütçe içinde yer almama kuralının yukarıda da açıklandığı üzere tüm vergi benzeri mali yükümlülükleri kapsadığı söylenemez. Doğrudan genel bütçeye gelir kaydedilen vergi benzeri mali yükümlülüklerin yanı sıra merkezi yönetim bütçesine dahil olan düzenleyici ve denetleyici kurumların bütçesine gelir kaydedilen mali yükümlülükler de bulunmaktadır¹⁷⁰. Genel bütçe içinde yer almama kriteri vergi benzeri mali yükümlülükler için kesin olarak ayırt edici bir ölçüt olarak kabul edilemez. Değer artış payları, kanunda ve yönetmelikte belirlenen oranlarda, Dönüşüm Projeleri Özel Hesabına, genel bütçeye, il ve ilçe belediyelerinin ilgili hesaplarına aktarılmaktadır. Dolayısıyla değer artış payının bir kısmının genel bütçeye gelir olarak kaydedilmesinin, tek başına onun vergi benzeri mali yükümlülük olmadığı sonucunu doğurmayacağı kanaatindeyiz.

4. Kanunla Konulma Özelliği Bakımından Değerlendirilmesi

Kanuna dayanma zorunluluğu; vergi benzeri mali yükümlülüklerin sadece kanunla getirilebilmesi, değişikliklerin ancak kanunla yapılabilmesi ve yükümlülüklerin kaldırılmasının sadece kanunla yapılabilmesidir¹⁷¹. Buna geniş anlamda “vergilerin kanuniliği” ilkesi denilmektedir¹⁷².

Gelir Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde de açıklandığı üzere, ülkemizde, gayrimenkullerde merkezi idare ve bilhassa belediyeler olmak üzere yerel idarelerce ifa edilen kamu hizmetleri neticesinde, bu taşınmazlarda oluşan değer artışlarının diğer bir ifade ile rantların kamuya aktarılması benimsenmiştir¹⁷³. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesinde düzenlenen değer artış payının da aynı amaca hizmet etmek için getirildiğini söyleyebiliriz. Buna göre, ilgili kanun

¹⁷⁰ ÖZTÜRK, “a.g.m. 2022” s. 573. Ayrıca bkz. ÖZTÜRK, İlhami, “Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hisselinin Hukuki Niteliği ve Anayasal Kanunilik İlkesine Uygunluğu”, *Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 11, 2017. s. 70.

¹⁷¹ GÜNEŞ, 134; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 4, 5; Danıştay 7. D., E. 2018/4277, K. 2021/5972, T.23.12.2021.

¹⁷² KARAKOÇ, “a.g.m. 2013”, s. 1264.

¹⁷³ YAYĞIR ve HACIKÖYLÜ, s. 82.

maddesinde geçen değer artış payı kavramının vergi, resim, harç ya da benzeri mali yükümlülük olup olmadığı sorusunun cevabı önem arz etmektedir. Öncelikle değer artış payı, 7221 sayılı Kanun ile İmar Kanunu'na eklenmiş yani bir kanunla düzenlenmiştir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan verginin kanuniliği ilkesi, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını mecbur kılmaktadır¹⁷⁴.

Danıştay VDDK'nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesine dair kararları mevcuttur¹⁷⁵. Verginin en önemli vasfı, yukarıda da izah edildiği üzere kanuna dayanma zorunluluğu ile birlikte takdire dayalı keyfi uygulamalar önlenmiş olmaktadır¹⁷⁶.

Verginin yasallığı ilkesinin alt ölçütleri olarak kabul edilen yasal düzeyde öngörülebilirliğin ve belirliliğin de sağlanması yani vergiye ilişkin hükümlerin açık ve anlaşılır olmasını gerektirmektedir¹⁷⁷.

¹⁷⁴ AYM'nin 24.12.2020 tarih ve 2020/15 E., 2020/78 K.; AYM, E. 2019/55, K. 2020/44, T. 10.9.2020, "*Verginin kanuniliği ilkesi vergilendirmeye ilişkin istisna ve muafiyetleri de kapsamaktadır. Vergilendirmede genel kural, kanunla belirlenmiş konu ve kişilerden vergi, resim ve harç alınmasıdır. Kanun koyucu, kimi durumlarda vergi kapsamına alınan konuyu, kimi durumlarda kişileri vergi dışında tutabileceği gibi verginin tümünden ya da bir bölümünden de vazgeçebilir.*" denilerek, istisna ve muafiyetlerin de kanun ile düzenlenmesi gerektiği ve kanun koyucunun inisiyatifinde olduğu belirtilmiştir.

¹⁷⁵ VDDK E. 2020/1079, K. 2022/236, T. 02.03.2022; E. 2020/1113, K. 2022/235, T. 02.03.2022.

¹⁷⁶ GÜNEŞ, s. 14; PEHLİVAN, s. 20.

¹⁷⁷ AYM, E. 2013/22, K. 2013/73, T. 6.6.2013 kararında, belirlilik ilkesi şu şekilde açıklanmaktadır; "*Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri "belirlilik"tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır ve uygulanabilir olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvencilerle bağlantılı olup bireyin, kanundan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini verdiğini bilmesini zorunlu kılmaktadır.*"

Belirlilik ilkesine göre vergi yasalarında; verginin yükümlüsü, konusu, matrahı, oranı, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay mutlaka yer almalıdır. Öngörülebilirlik ilkesi ise, ilgili hukuk kuralının uygulanması halinde doğabilecek sonuçların önceden tahmin edilebilmesi anlamına gelmektedir¹⁷⁸.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, vergi benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulma (düzenlenme) özelliğiyle örtüşmektedir. Zira vergi benzeri mali yükümlülüklerin ayırt edici önemli bir özelliği de vergi kanunları dışındaki kanunlar ile düzenlenebiliyor oluşudur¹⁷⁹. Bu düzenlemeden dolayı 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, bu özelliği ile vergi benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilebilecektir. Yani değer artış payı, bir torba kanun niteliğinde olan 7221 sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'la düzenlendiğinden, bu açıdan vergi ve benzeri mali yükümlülük kapsamında değerlendirilebilir.

Birey ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar. Bu bakımdan, kanunun metni, bireylerin, gerektiğinde hukuki yardım almak suretiyle, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını belli bir açıklık ve kesinlikte öngörebilmelerine imkân verecek düzeyde kaleme alınmış olmalıdır. Dolayısıyla, uygulanması öncesinde kanunun, muhtemel etki ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilir olması gereklidir.”
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2013/73> (Erişim Tarihi: 14.7.2022).
Ayrıca AYM, E. 2014/100, K. 2015/ 6, T. 14.1.2015 Kararında da; “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri 'belirlilik'tir. Belirlilik ilkesi, yalnızca yasal belirliliği değil, daha geniş anlamda hukuki belirliliği de ifade etmektedir. Yasal düzenlemeye dayanarak erişilebilir, bilinebilir ve öngörülebilir gibi niteliksel gereklilikleri karşılaması koşuluyla, mahkeme içtihatları ve yürütmenin düzenleyici işlemleri ile de hukuki belirlilik sağlanabilir. Aslolan muhtemel muhataplarının mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini öngörmelerini mümkün kılacak bir normun varlığıdır.”
<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2015/6> (Erişim Tarihi: 14.7.2022).

¹⁷⁸ GÜNEŞ, s. 18, 19, 134; AYM, E. 2009/63, K. 2011/66, T. 14.04.2011.

¹⁷⁹ YİĞİT ve ÖZTÜRK, “a.g.m. 2017b”, s. 68-69.

Anayasamızın 73'üncü maddesine göre vergilendirme yetkisinin yegane sahibi Devlettir. Ancak bazı durumlarda Devlet bu yetkisini ülke genelinde uygulanan bazı vergiler bakımından anayasa ve kanunun uygun göreceği sınırlar içinde olmak koşuluyla, Cumhurbaşkanı eliyle kullanabilecektir¹⁸⁰. Anayasa Mahkemesi bir kararında, mali yükümlülüğün konusunun yanında malî yükümlülüğün miktar ve oranının da kanunda gösterilmesi gerektiği ancak bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu olmadığı tespitinde bulunmuştur¹⁸¹. Anayasa Mahkemesinin bu kararından hareketle, İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliğin de Anayasa'nın 73. maddesine uygun olarak düzenlendiği söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamalarımıza ek olarak son olarak şunu belirtmek gerekir ki; değer artış payının sadece kanun ile düzenlenmesi vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmek için yeterli olmamakla birlikte değer artış payıyla ilgili bu yükümlülüğe ilişkin neredeyse bütün unsurların ve uygulama biçiminin bir yönetmelikle belirlenmiş olması "kanunilik ilkesi" yönünden eleştirilebilir. Bundan dolayı imar planı değişikliğine dair değer artış payı, kanaatimize göre bu bakımdan vergi benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilmeyebilecektir.

5. Ödenmesi Zorunlu Olma Özelliği Bakımından Değer Artış Payının Değerlendirilmesi

Devlet, muhtaç olduğu geliri aslında gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu olarak elde etmektedir. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin tahsilinin arkasında da vergilerde olduğu gibi yine devletin zorlayıcılığı mevcuttur¹⁸².

Vergi ve benzeri mali yükümlerinin ödenmesi kişinin isteğine bağlı değildir. Kamusal güçle tahsili yerine getirilir. Hem vergiler hem vergi benzeri mali yükümlülüklerin tahsilleri zorunlu olup gerekirse cebir yolu

¹⁸⁰ AYM, 11.09.2014 tarih ve E. 2014/72, K.2014/141 sayılı Kararı.

¹⁸¹ AYM, 27.09.2012 tarih ve E. 2011/16, K.2012/129 sayılı Kararı.

¹⁸² EKER ve BÜLBÜL, s. 131; ULUATAM, s. 298.

ile tahsil edilirler. Geri alınmaları mevzubahis değildir¹⁸³. Vergilerde olduğu gibi vergi benzeri mali yükümlülükler yolu ile özel kesim kamunun harcamalarına katkı sunmaktadır¹⁸⁴.

Bu bağlamda yükseköğrenim gören kimselerin öğrenci katkı payı, öğrenim ücreti ve öğretim ücretlerini ödemeleri, barolara ya da tabipler odasına kayıtlı olanların aidat ödeme, sosyal güvenlik katkı payları, televizyon ya da pasaport lisans ödemelerinin zorunlu olması¹⁸⁵ bakımından bu tür vergi benzeri mali yükümlülükler vergiye benzemektedir.

Devlet sosyal, ekonomik ve mesleki özellikteki bazı yetki ve de görevlerini birtakım kuruluşlara devretmiş, giderlere de bu hizmetlerden doğrudan veya dolaylı yoldan yararlananların da katılmalarını istemiştir. Prim, aidat vb. adlarla kanuna dayalı, zorunlu olarak yapılan tahsilatlar, bu kuruluşların amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılmaktadır¹⁸⁶.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, en geç taşınmazın ilk satışında veya inşaat ruhsatının alımı aşamasından önce Çevre ve Şehircilik Bakanlığının muhasebe birimi hesabına ödenir. Değer artış payının ödenmemesi halinde, imar planı değişikliği yapılan taşınmaz için hiçbir koşulda satış izni verilmez, yapı ruhsatı düzenlenemez. Buna göre 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, bu özelliği ile vergi benzeri mali yükümlülükle örtüşmektedir.

¹⁸³ NADAROĞLU, s. 202; ÖZTÜRK, s. 364, 365; Uyuşmazlık Mahkemesi E. 2016/94, K. 2016/382, T. 26.09.2016.

¹⁸⁴ ÖZTÜRK, s. 51.

¹⁸⁵ AYM, E. 1969/65, K. 1970/16, T. 24.3.1970; E.1980/27, K.1981/9, T. 27.1.1981; E.1987/16, K.1988/8, T. 19.4.1988 <https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk1987-16.htm>

¹⁸⁶ AKDOĞAN, s. 111, 112.

D. 3194 SAYILI İMAR KANUNU'NUN EK 8'İNCİ MADDESİNDE DÜZENLENEN DEĞER ARTIŞ PAYININ SADECE VERGİ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜK ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİNİN GEREKÇESİ

Vergi, resim ve harçlardan farklı olarak vergi benzeri mali yükümlülüklerin, vergi kanunları dışında değişik kanunlar ile düzenlenmiş olması ve zaman içerisinde sayılarının giderek artması, bilhassa vergilerden farklı olarak ikincil mevzuat ile ayrıntılı düzenlemelerin hayata geçirilmemiş olması ve vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin uyuşmazlıkların çok yönlü ve karmaşık bir yapıya sahip olması bu alanda çalışma yapılmasını ve kesin bir şekilde değerlendirmede bulunmayı zorlaştırmaktadır.

Vergi benzeri mali yükümlülüklerin vergi, resim, harçlar ve ek mali yükümlülükler ile benzer yönlerinin yanı sıra, takip ve tahsil usulü gibi farklı yönleri ve farklı hukuki statüleri bulunmaktadır. Ayrıca vergi benzeri mali yükümlülükler kendi içinde birçok çeşitliliğe sahip bulunmakta ve kendi aralarında da birçok farklılıklar barındırmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki, “vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülük” ibaresinde yer alan, benzeri mali yükümlülüklerin kendinden evvel sayılan vergi, resim ve harç şeklindeki mali yükümlülüklerin her üçüne benzer nitelikte mi yoksa ayrı ayrı her birine ya da bunlardan herhangi ikisine benzer nitelikte mi olduğu hususunda bir açıklık bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumu, “ve benzeri” için sayılan birkaç şeyin benzerlerinin de bulunduğunu belirtmek için kullanılan bir söz,¹⁸⁷ arka arkaya sıralanan benzerleri, ilk akla geliverenleri ifade eden bir söz¹⁸⁸ açıklamasını yapmıştır.

Benzeri mali yükümlülüklerin “vergi, resim ve harç benzeri oldukları”nın kabul edilmesi halinde ortaya çıkacak sorun; benzeri mali

¹⁸⁷ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 11. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2011.

¹⁸⁸ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 11. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2011.

yükümlülüklerin, vergi, resim ve harç kavramlarının özelliklerini aynı anda bünyelerinde taşımalarının gerekli olup olmadığıdır.

Çalışmamızın konusunu oluşturan “benzeri malî yükümlülük” kavramı; kimi zaman vergi, resim ve harç kavramlarının özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken, kimi zaman ise vergi, resim ve harç kavramlarının ortak niteliklerini taşıyabilir (Anayasa Mahkemesinin 28.9.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı Kararı). Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir (Anayasa Mahkemesinin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı Kararı).

Ancak vergi, resim veya harca benzese de “benzeri mali yükümlülük” kavramı kendine özgü, nevi şahsına münhasır ve özgün bir kavramdır. Esasen, getirilebilecek hemen her mali yükümlülüğün en başta vergi, resim ve harç olmak üzere diğer mali yükümlülüklerle çeşitli yönlerden bazı benzerlikler göstermesi doğaldır, hatta bazı durumlarda bu benzerliklerin olması kaçınılmazdır. Zira bütün bu kavramlar bakımından en azından, “mali yükümlülük” olma sonucunu doğuran ortak nitelikler ya da benzerlikler söz konusu olacaktır. Bu nedenle de “vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük” terimindeki “benzeri” kelimesinden hareketle, vergi, resim veya harç olmayıp da bu mali yükümlülüklerin benzeri olan her mali yükümlülüğü “benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirecek şekilde değerlendirmemek ve yorumlamamak gerekir¹⁸⁹.

Son yüzyılda vergi benzeri mali yükümlülüklerde sayı ve tutar olarak gözlemlenen artış seyrinin bundan sonra da devam edeceğini söylemek mümkündür. Ancak birçok ülkede olduğu gibi Türk hukukunda da vergi benzeri mali yükümlülükler konusu, tam olarak aydınlığa kavuşturulamamış, bu konuda uygulama ve içtihat birliği henüz sağlanamamıştır. Ayrıca “harç benzeri” kavramı vergi hukukunda, “vergi benzeri” kavramı kadar yaygın bir kullanım alanı bulmamaktadır.

¹⁸⁹ BAŞARAN, Funda, Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:118, 1998, s.116.

Bu çalışmada bazı yargı kararlarından ve doktrindeki konuyla ilgili eserlerden yapılan alıntılar nedeniyle “vergi benzeri mali yükümlülük” teriminin dışında, başka terimlere de yer verilmiştir. Ancak belirtilen bu nedenlerden dolayı, bu çalışmamızda (bu çalışmanın amacını ve kapsamını gözetererek) 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesinde düzenlenen değer artış payının sadece vergi benzeri mali yükümlülük çerçevesinde değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir.

SONUÇ

Günümüzde değişen ve/veya yeni ortaya çıkan toplumsal ihtiyaçlarla birlikte kamu hizmetlerine olan talep de hem miktar hem nitelik hem de tür olarak büyük artış göstermiştir. Bu doğrultuda devletlerin gelir ihtiyacı büyümüş ve bu ihtiyacı karşılayacak gerekli maddi kaynakların temini bakımından uygulamada; devletin klasik gelir kaynakları olan vergi, resim ve harçlardan farklı gelir kaynakları tercih edilmeye başlamıştır. Bu kaynaklardan birini de, Anayasamızın vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesinde sayılan yükümlülüklerden “vergi benzeri mali yükümlülük” kavramı ve kaynağı oluşturmaktadır. Anayasamız veyahut ilgili vergi mevzuatı bu kavramı tanımlama yoluna gitmemiş, bunu tanımlama hususunu doktrin ve yargı içtihatlarına bırakmıştır. Ancak vergi benzeri mali yükümlülük kavramı ile ilgili olarak kanun koyucunun bu tercihi uygulamada bazı duraksama ve tereddütlerin yaşanmasına neden olmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi benzeri mali yükümlülüklerin nitelendirilmesindeki belirsizlikler ve eksiklikler nedeniyle, vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilgili olarak uygulamada pek çok sorun ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların başında ilgili idareler bakımından, nelerin vergi benzeri mali yükümlülük, nelerin vergi benzeri mali yükümlülük dışındaki gelir unsurları olduğu konusunda uygulama birliğinin sağlanamaması hususu gelmektedir. Yargı organları bakımından ise, yüksek mahkemelerce vergi benzeri mali yükümlülüklerin nitelendirilmesinde verilen farklı türdeki kararlar nedeniyle bu konuda içtihat birliğinin sağlanamaması sorunu gündeme gelmektedir.

Bu bakımdan söz konusu kavramın, uygulanabilirliği güçleştirilmeden taşıdığı nitelik ve özelliklerin açık ve net bir şekilde

ortaya konulması; hem kamu alacaklarının takip ve tahsili, uygulanacak hükümlerin tespiti hem de ilgili kişilerin mali güvenliği bakımından büyük önem taşımaktadır.

Vergi benzeri mali yükümlülük; yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın, yasada belirtilen amaca uygun olarak, ilgili kurum ya da kuruluşun giderlerini karşılamak üzere, kamu gücüne dayanılarak tahsil edilen ve genel bütçe gelirleri arasında yer almayan ve kanunla konulması gereken; vergi, harç ve resmin belirli bir ya da birkaç özelliğini bünyesinde taşıyan mali yükümlülüktür.

Bu tanımdan hareketle vergi benzeri mali yükümlülük kavramını; egemenlik gücüne dayanılarak tahsil olunma, kanunla konulma, genel bütçe gelirleri arasında yer almama, ilgili kurum ve kuruluşun giderlerini karşılama, kanunda belirtilen amaca uygunluk, Anayasa'da yer alan diğer mali yükümlülüklerin unsurlarını taşıma ve kamu hizmeti karşılığı ya da karşılıksız olma gibi niteliklerinin olduğunu söyleyebiliriz.

Yazımızın "C. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci Maddesi ile Getirilen Değer Artış Payının Vergi Benzeri Mali Yükümlülük Olup Olmaması Yönünden Değerlendirilmesi" başlıklı bölümünde ayrıntılı bir şekilde ortaya konulduğu üzere; 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payı, vergi benzeri mali yükümlülüklerin özellikleri olan kamu hizmeti karşılığında alınma, egemenlik gücüne dayanılarak zorla alınma, genel bütçeye gelir kaydedilmeme, kanunla konulma ve ödenmesi zorunlu olma özelliklerini taşıması nedeniyle vergi benzeri bir mali yükümlülük diyebiliriz. Diğer bir ifadeyle 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payının vergi benzeri mali yükümlülük olup olmadığı hususunu, vergi benzeri mali yükümlülüklerin özelliklerini dikkate alarak analiz ettiğimizde; söz konusu değer artış payının, vergi benzeri mali yükümlülüklerin neredeyse bütün özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Bundan dolayı 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payının, vergi benzeri mali yükümlülüklerin özellikleriyle büyük ölçüde örtüştüğünü, bundan dolayı değer artış payının, vergi benzeri mali yükümlülük olarak kabul edilmesi gerektiğini söyleyebiliriz.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payına ilişkin düzenleme ile imar planı değişikliklerinden kaynaklanan değer artış payının kamuya kazandırılması ve toplum yararına kullanılması sağlanarak kamu kurumlarına gelir sağlaması ve bu gelirin kentsel dönüşüm ve altyapı harcamalarında kullanılması amaçlanmaktadır. Değer artış payı, uygulama imar planı olan yerlerde, taşınmazın mer'î plan koşullarındaki değer tespiti ile plan değişikliği sonrası değer tespiti arasındaki farkı ifade etmektedir. Taşınmaz maliklerinin tamamının talebi üzerine İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesinde belirtilen şekilde gerçekleştirilecek plan değişiklikleri sonucunda değerinde artış olan taşınmazın artan değerinin tamamı değer artış payına konu edilebilecektir.

Daha önce belirtildiği üzere, değer artış payının getiriliş amacı, arsa maliklerinin tamamının talebi üzerine gerek ada bazında ilgili idarelerce yapılacak plan değişiklikleri ve gerekse parsel bazında yapılacak fonksiyon değişiklikleri sonucunda meydana gelecek arsa değer artışının tamamının kamuya kazandırılmasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus arsa maliklerinin tamamının talebi üzerine yapılan değişiklikler sonucunda değer artış vergisinin doğmuş olmasıdır. Diğer yandan idarenin kendiliğinden re'sen yapmış olduğu imar düzenlemeleri sonucu oluşan değer artışlarından bir pay alınması söz konusu değildir.

Kıymet takdir komisyonlarınca belirlenen değer artış payını yatıran taşınmaz maliklerinin, kamu yararı gözetilmeksizin istediği gibi plan değişikliği yaptırabileceği bir sistemin yasallaştırılması gibi değerlendirilebilir. Değer artış payına ilişkin bu yükümlülüğün talep üzerine yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanıyor olması, buna karşılık idarece re'sen yapılacak imar planı değişikliklerinde uygulanmayacak olması nedeniyle, bu uygulamanın adalete ve eşitliğe aykırı olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda siyasete ve baskı gruplarına yakın olanlar, plan değişikliğini idarelere re'sen yaptırabilecek ve bu yükümlülükten kaçabileceklerdir. Yani yapılan bu düzenleme kamu yararına aykırılık, sosyal adalet ve eşitlik ilkelerine aykırılık yönlerinden eleştirilebilir. Ancak konumuz 3194 sayılı İmar

Kanunu Ek 8'inci maddesiyle getirilen değer artış payının vergi benzeri mali yükümlülük olup olmadığı hususuyla sınırlı olması nedeniyle bu konulara yer verilmemiştir.

Son olarak; yukarıda yapmış olduğumuz tüm açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Ek 8'inci maddesi ve İmar Planı Değişikliğine Dair Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik kapsamında getirilen tüm düzenlemelerin mülkiyet hakkının korunması ve kanun önünde eşitlik ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Zira nâzım ve uygulama imar planı değişikliği ile de taşınmaz maliklerine karşılıksız kazandırma yapılması muhtemeldir. Bunun yanında imar planı değişikliği sebebiyle taşınmazda değer artışının oluşmasında; başvuru üzerine gerçekleştirilen işlem ile idarenin re'sen gerçekleştirdiği işlem arasında bir fark da bulunmamaktadır. İdarenin İmar Kanunu'nun 8'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile re'sen gerçekleştirdiği işlemler sebebiyle oluşan değer artışlarından da (karşılıksız kazandırma ya da benzeri bir nedene dayanarak) kamunun değer artış payı alması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- AĞCAKAYA Serpil ve ARMAĞAN Ayşe, “Mesleki Parafiskal Kurumlar: Isparta Örneği”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 17, Sayı: 3, 2012, ss. 99-127.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 22. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2021.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 12. Baskı, Ankara, 2014.
- ALKAN, Adil, Teoride ve Uygulamada Kentsel Rantların Vergilendirilmesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2017.
- ASLAN, Memduh, “Kentsel Rantların Vergilendirilmesi”, Ankara Barosu Dergisi Cilt: 3, 2014, ss. 117-134.

AYDIN, Fazıl, “Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler”, International Journal of Public Finance, Cilt: 6, Sayı: 1, 2021, ss. 159-175.

AYDIN Selda ve ÇAŞKURLU Eren, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2013.

BALABAN, Hasan, Konut Yapı Kooperatiflerinde Şerefiyelerin Hesaplanması ve Muhasebe Düzeni, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2006.

BAŞARAN, Funda, Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:118, 1998.

BİLİCİ Nurettin ve BİLİCİ Adem, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2018.

BÜYÜKBAŞ UMUT, Fatma, Gayrimenkul Değerlemede Şerefiye Kriterlerinin Belirlenmesi ve Şerefiyelendirme Uygulamaları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, 2010, ss. 25-26.

ÇAĞLAYAN, Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.

ÇEBİ, Taha Hüseyin, “İmar Planı Değişikliği ile Meydana Gelecek Değer Artış Payı Hakkında Yönetmelik Taslağı ve Bu Kapsamda 3194 sayılı İmar Kanunu Ek Madde 8 Hakkındaki Görüşlerimiz”, Legal Yayıncılık, 2020.

DEĞİRMENDERELİ, A., “Rant Vergisi Tartışmaları Bağlamında Kentsel Rantın Vergilendirilmesi Konusundaki Gelişmeler ve Bir Çözüm Önerisi”, Paradigma, Paradigma, Yalova Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:1, Sayı:11, 2016, ss. 47-61.

DEVİRİM, Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, 2002.

EKER Aytaç ve BÜLBÜL Duran, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016.

- ERDEM Metin, ŞENYÜZ Doğan ve TATLIOĞLU İsmail, Kamu Maliyesi, 15. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2020.
- GEREK Şahnaz ve AYDIN Ali Rıza, Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, 2010.
- GÖZLER Kemal ve KAPLAN Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 21. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa, 2021.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref ve TAN Turgut, İdare Hukuku, Cilt I, 13. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2019.
- GÜNEŞ, Gülşen, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 2. Baskı, İstanbul, 2014.
- GÜRBOĞA Erkan, ATABEY Tuncel ve VURAL İrfan, Vergi Rehberi, Ankara, 2014.
- HEREKMAN, Aykut, Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Eskişehir, 1972.
- KANETİ, Selim, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülşen ve KAŞIKÇI Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi ve KAZANCI Faruk, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Ankara, 1974.
- KARAKOÇ, Yusuf, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- KARAKOÇ, Yusuf, "Parafiskal Gelir ve Diğer Kamu Gelirleri ile Karşılaştırması", Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 3, 1985, ss. 373-397.
- KARAKOÇ, Yusuf, "Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, ss. 1259-1308.
- KAYA, Fatih, "Gayrimenkul Rantlarının Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı: 361, Eylül 2011, ss. 85-92.

Öğr. Gör. Ahmet İSTEK

Dr. Öğr. Üyesi Mehmet YÜCEL

KISA, Ökkeş, Türkiye’de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Finansal İşlemler Üzerindeki Mali Yükümlülükler ve Türkiye için Bazı Öneriler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.

NADAROĞLU, Halil, Teori ve Pratikte Parafiskalite, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul, 1961.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 1996.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

ONAR, Sıddık Sami, İdare Hukuku, Birinci Cilt, Arkadaş Matbaası, İstanbul, 1942.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami ve GÖKER Cenker, Vergi Hukuku, 29. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2020.

ÖZTÜRK, İlhami, Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, 1. Baskı, Yetkin Yayıncılık, 2016.

ÖZTÜRK, İlhami, “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenmesi Gereken Bedellerin Takip ve Tahsil Usulü”, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 12, 2017, ss. 55-76.

ÖZTÜRK, İlhami, Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hissesinin Hukuki Niteliği ve Anayasal Kanunilik İlkesine Uygunluğu, Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 11, 2017, ss. 67-84.

ÖZTÜRK, İlhami, “Sosyal Yardım Pulları Kıymetli Damgada Sahtecilik Suçunun Konusuna Girer mi?”, Mali Hukuk Dergisi, Cilt: 18, Sayı: 207, 2022, ss. 565-610.

PEHLİVAN, Osman, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Celepler Matbaa, Trabzon, 2016.

POLAT Sedat ve ESER Levent Yahya “Türk Vergi Sisteminde Kamu Kaynaklı Kentsel Rantların Vergilendirilmesi: Mevzuatın

Değerlendirilmesi ve Vergi Önerisi”, Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Sayı: 38, 2023, ss. 1-17.

SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, 9. Baskı, İstanbul, 2019.

SANCAKDAR Oğuz, ÖNÜT Lale Burcu, US DOĞAN Eser, KASAPOĞLU TURHAN Mine ve SEYHAN Serkan, İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı, 10. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.

SUSAM, Nazan, Kamu Maliyesi Temel Kavram ve Esaslar, Beta, İstanbul, 2015.

ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet ve GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ekin, Bursa, 2022.

TAYLAR, Yıldırım, Vergi Hukukunda Vergi Doğuran Olay, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

TOSUN Umur ve ÖZTÜRK İlhami, “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yüksek Öğretim Kurumlarına Ödenen, Öğrenci Katkı Payı, Öğrenim Ücreti ve Öğretim Ücretlerinin Kanunilik İlkesine Uygunluğu”, Vergi Dünyası, Sayı: 429, 2017, ss. 13-29.

TUNCER, Selahattin, “Şerefiye (Değerlendirme Resmi) Üzerinde Bir Değerlendirme”, ss. 15-34, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/794456>

TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, 10. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Türk Vergi Sistemi Sorunlar-Çözüm Önerileri, Gayrimenkul, Kentsel Rantlar ve Yeni Bir Vergileme Modeli, TOBB Yayınları, 15. Bölüm, Ankara, 2002, ss. 421-427.

ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2014.

YAYĞIR, Tacim, Türk Vergi Sisteminde Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

YAYĞIR Tacim ve HACIKÖYLÜ Canatay, “Arsa ve Arazilere Yönelik Mali Yükümlülükler Çerçevesinde Kentsel Rantların Vergilendirilmesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 13, Sayı: 2, 2018, ss. 77-100.

YAYMAN Derya ve ÇİMAT Ali, “Vergisel Düzenlemeler ile İlgili Politika Oluşturmada Alternatif Arayışlar”, Vergi Raporu, Sayı: 259, 2021, ss. 11-30.

YILDIRIM Ramazan ve ÇINARLI Serkan, Türk İdare Hukuku Dersleri, Cilt 2, 4. Baskı, Adalet, Ankara, 2021.

YILMAZ Güneş ve BİYAN Özgür, “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 38, Sayı: 2, 2016, ss. 335-360.

YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesinin Vergi Benzeri Mali Yükümlülüklerle Uygulanabilirliği”, Anayasa Hukuku Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 12, 2017, ss. 609-648.

YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Vergi Benzeri Mali Yüküm Niteliğindeki Belediye Gelirlerinin Haczedilebilirliği”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 350, 2017, ss. 62-84.

YİĞİT Uğur ve ÖZTÜRK İlhami, “Maden Arama ve İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Mali Yükümlülükler ve Bunların Hukuki Niteliğinin Analizi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 3, 2017, ss. 277-320.

İnternet Kaynakları

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/kararlar-bilgi-bankasi/>

<https://karararama.danistay.gov.tr/>

<https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/amk2011-16.htm>

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1995-52-nrm.pdf>

<https://dergipark.org.tr/>