

YEREL YÖNETİMLERİN MALİ ÖZERKLİĞİ ÇERÇEVESİNDE KONAKLAMA VERGİSİ*

*Accommodation Tax within the Framework of the Financial
Autonomy of Local Governments*

Şerife YILDIZ AKGÜL**

ÖZ

7194 sayılı Kanun ile getirilen vergilerden biri olan konaklama vergisi kanun koyucu tarafından genel bütçe geliri olarak düzenlenmiştir. Ancak bu tercih yasalaşma sürecinde olduğu gibi sonrasında da sıklıkla eleştirileri beraberinde getirmiştir. Eleştiriler konaklama vergisinin birçok ülkede düzenlendiği gibi, turizm sektörünün sürdürülebilirliğini sağlamak üzere yerel yönetimler tarafından toplanması gereken bir vergi olması gerekliliğine odaklanmaktadır.

Bu çalışma konaklama vergisinin yerel yönetimlere bırakılması gerekliliği fikri üzerinde şekillendirilmiştir. Bu gerekliliğin yaslandığı gerekçeler, yerel yönetimlerin mali özerkliği ilkesi ve konaklama vergisinin fayda esasına dayanan bir vergi olmasıdır. Öncelikle mali özerklik ilkesinin kapsam ve sınırları ile mali özerkliğin derecesinin belirlenmesinde esas alınan yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi, Anayasa Mahkemesi kararları ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı çerçevesinde ele alınmıştır. Sonrasında konaklama vergisinin usul ve esasları Fransız hukuku ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Son olarak mali özerkliğin ihlal edilmesi halinde yerel yönetimlerin başvurabilecekleri hukuki başvuru yolları da idari

Makalenin Geliş Tarihi: 30.11.2024, **Makalenin Kabul Tarihi:** 17.2.2025.

* Bu makale, 14 Aralık 2023 tarihinde Anadolu Üniversitesinde gerçekleştirilen Vergi Mükelleflerinin Fırsat ve Riskleri Uluslararası Kongresi Eskişehir Forumu'nda sözlü olarak sunulan "Şehir Vergisi ve Yerel Yönetimler" konulu bildiriye bazı yönleri ifade edilen görüşler etrafında kaleme alınmıştır.

** Dr. Öğr. Üyesi Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Anabilim Dalı,
e-posta: serifeyanadolu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2264-2624.

yargıya başvuru yolları ve Anayasa Mahkemesine başvuru yolları başlığı altında ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama Vergisi, Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği, Verginin Kanuniliği, Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi, Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı

Abstract

The accommodation tax, one of the taxes introduced by Law No. 7194, has been regulated by the legislator as part of the general budget revenue. However, this preference has frequently been subject to criticism both during the legislative process and afterwards. The criticisms focus on the necessity for the accommodation tax to be collected by local governments in order to ensure the sustainability of the tourism sector, as is the case in many countries.

This study is shaped around the idea of the necessity of delegating the accommodation tax to local authorities. The justifications for this necessity include the principle of local governments' financial autonomy and the fact that the accommodation tax is a benefit-based tax. The scope and limits of the principle of fiscal autonomy, as well as the degree of financial autonomy, are examined in relation to the local governments' taxation powers, decisions of the Constitutional Court, and the European Charter of Local Self-Government. Subsequently, the procedures and principles of the accommodation tax are analyzed comparatively with French law. Finally, the legal remedies available to local authorities in the event of a violation of financial autonomy, including administrative judicial remedies and recourse to the Constitutional Court, are discussed.

Keywords: Accommodation Tax, Financial Autonomy of Local Governments, Legality of Taxation, Local Governments' Taxation Authority, European Charter of Local Self-Government

GİRİŞ

Turizm, ülke ekonomileri açısından önemli gelir kaynaklarından biridir. Ülkeler bu gelir kaynağı konusunda birbirleri ile rekabet içerisinde turistik çekiciliklerini artırma gayreti içerisinde. Bu çerçevede doğal ve tarihi güzellikler dışında ulaşılabilirlik, güvenlik, konaklama ve ulaşım olanakları turistlerin tercihlerinde belirleyici olmaktadır. Türkiye sahip olduğu doğal ve

tarihi güzelliklerle önemli turizm merkezlerinden biridir. Turist sayısının artırılması, gerekli altyapı hizmetlerinin planlanması ve yerine getirilmesinde merkezi idare ve yerel yönetimlerin önemli görevleri bulunmaktadır.

Turizmin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve bu kapsamda turistlere yönelik hizmetlerin finanse edilmesi; şehir vergisi, turizm vergisi, konaklama vergisi gibi adlarla konulan özel vergileri gerekli kılabilmektedir.

Türkiye’de 2019 yılında çıkarılan 7194 sayılı Kanun ile konaklama vergisi getirilmiştir. 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 34. maddesinde konaklama vergisinin usul ve esasları düzenlenmiştir. Gider vergisi olarak düzenlenen konaklama vergisi, pandemi dolayısıyla ertelendikten sonra nihayetinde 01.01.2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Konaklama vergisi genel bütçe geliri olarak düzenlenmiştir. Konaklama vergisine getirilen en önemli eleştirilerden biri bu hususa ilişkindir. Yasalaşma sürecinde de bu husus sıklıkla dile getirilmiştir. Konaklama vergisi çoğu ülkede yerel yönetimlerce tahsil edilen bir vergi olarak düzenlenmiştir. Konaklama vergisinin genel bütçe geliri olarak düzenlenmesi yerel yönetimlerin mali özerkliği çerçevesinde tartışılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Zira mali özerkliğin olup olmadığı ya da derecesi bakımından belirleyici olan vergilendirme yetkisidir. Şayet yerel yönetimlere verginin konusunu, yükümlüsünü, matrahını ve oranlarını belirleme yetkisi tanınmışsa geniş mali özerklik, bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinin ya da bazı vergilerin matrahlarına belli sınırlar içinde vergi oranlarını uygulama yetkisinin yerel yönetimlere tanınması halinde ise sınırlı mali özerklik söz konusudur. Ancak devlet tarafından konulan ve tahsil edilen vergilerin yerel yönetimlerle paylaşımı ya da yerel yönetimlere merkezi devlet bütçesinden pay ayrılmasının söz konusu olması halinde vergilendirme yetkisinin devri söz konusu olmadığı gibi mali özerklikten de söz edilememektedir.¹ Elbette ki sadece konaklama vergisinin genel bütçe vergisi olarak düzenlenmesi yerel yönetimlerin mali özerkliklerinin olmadığı tespiti için yeterli değildir. Ancak, diğer yasal düzenlemeler ve yargı kararları dikkate alındığında yerel yönetimlerin özerkliğinin bir boyutunu oluşturan mali özerkliğin güvence altına alınması için konaklama vergisinin yerel yönetimlere bırakılması gerektiği de söylenebilir. Zira Türkiye’de yerel yönetimlerin mali özerkliği zaten sınırlı mali özerkliktir. Belli vergiler yerel yönetimlere bırakılmış olmakla birlikte bu vergilerin yerel yönetimlerin bütçelerindeki oranı

¹ Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi* (Kazancı Yayınları: İstanbul, 1982), 3.

sınırlıdır. Bunun dışında kanun koyucu tarafından belirlenen sınırlar çerçevesinde vergi oranlarının yerel yönetimlerce belirlenmesi yetkisi de bazı mahkeme kararları ve yasal düzenlemeler dışında reddedilmektedir. Yerel yönetimlerin görev alanlarındaki daralmaya bağlı olarak ya da öngörülen vergi istisnaları ile yerel yönetimlerin gelirleri azalabilmektedir. Yerel yönetimlerin gelirlerini azaltan düzenlemeler konusunda yargı kararları da her zaman mali özerkliği ön planda tutma eğiliminde değildir.

Bu çerçevede çalışmada öncelikle yerel yönetimlerin mali özerkliğinin kapsamı ve yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi olup olmadığı hususu tartışılacaktır. Daha sonra konaklama vergisinin niteliği ile usul ve esasları Fransız hukuku ile karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Karşılaştırılacak ülke olarak Fransa'nın seçilmesinin nedeni idari rejimin kaynak ülkesi ve en yaygın yerel yönetim olan belediye idaresi bakımından, *Gözler* tarafından ortaya konulduğu üzere Türk hukukunun etkilendiği ülke olmasıdır.² Bunun dışında; konaklama vergisi Fransız Yerel Yönetimler Genel Kanununda (art. L2333-26) düzenlendiğinden, verginin usul ve esasları bakımından karşılaştırma yapmaya yetecek veriler de içermektedir. Yerel yönetimlerin özerkliği ilkesini düzenleyen uluslararası sözleşme niteliğindeki Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı (Şart)³ bakımından da değerlendirmelerde

² Söz konusu çalışmada, 1580 sayılı Belediye Kanunu üzerinden Fransız hukuku ile yapılan karşılaştırmada belediye sistemlerinin büyük ölçüde benzerlik gösterdiği tespit edilmiş, belediye encümeni ve büyükşehir belediye sistemi dışında, yürürlükteki 5393 sayılı Kanunun belediye organlarının oluşumu, görev ve yetkileri ile çalışma usulleri bakımından 1580 sayılı Kanun ile benzerlik göstermesi nedeniyle Fransız hukukunun etkisinin halen devam ettiği sonucuna ulaşılmıştır. Bkz. Kemal Gözler, "Türk Belediye Sistemi Üzerinde Fransız Etkisi: 3 Nisan 1930 Tarihli Belediye Kanunu Fransa'dan mı İktibas Edilmiştir?", *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt 28, Sayı 1-2, (Ocak-Nisan 2019): 15 (1-23), <https://cyy.hacibayram.edu.tr/documents/article/3/28/1-2/1-Gozler.pdf>, erişim tarihi 30.09.2024.

³ 1 Eylül 1988 tarihinde yürürlüğe giren Şart'ı Türkiye 21 Kasım 1988 tarihinde imzalamış, 8 Mayıs 1991 tarih ve 3723 sayılı Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun, 21 Mayıs 1991 tarih ve 20877 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Şart'ın onaylanmasına ilişkin 6 Ağustos 1992 tarih ve 92/3398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Şart'ın resmi Türkçe çevirisi, 3 Ekim 1992 tarih ve 21364 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış ve Şart 1 Nisan 1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Türkiye Şart'ın belli maddelerine çekince koymuştur. Çekince konulan maddeler şu şekildedir: - Yerel yönetimlere, kendilerini doğrudan doğruya ilgilendiren konularla ilgili planlama ve karar alma süreçleri içinde, olabildiği ölçüde, uygun bir zamanda ve biçimde danışılması konusu ile ilgili 4. maddesinin 6.fıkrası. - Yerel yönetimlerin yönetsel örgüt yapılarının kendilerince belirlenmesi ile

bulunulmuştur. Son olarak yerel yönetimlerin mali özerkliklerinin ihlal edilmesi halinde başvurabilecekleri hukuki başvuru yolları ele alınmıştır.

I. YEREL YÖNETİMLERİN MALİ ÖZERKLİĞİ

Konaklama vergisi belirtildiği üzere genel bütçe geliri olarak düzenlenmiştir. Ancak turizm beldelerinde yerel nüfusun çok üstünde sayılara ulaşan turistlere sunulan kamu hizmetleri ağırlıklı olarak yerel yönetimlerce yürütülen hizmetler olduğundan konaklama vergisinin de yerel yönetimlere bırakılması gerekmektedir. Bu gereklilik yerel yönetimlerin mali özerkliği bakımından konumlandırılacaktır.

A- Mali Özerklik İlkesi

Bilindiği üzere mali özerklik ilkesi, ifade olarak Anayasada yer almamaktadır. Yasal düzenlemelerde ise yerel yönetimlerin idari özerklikleri yanında mali özerkliklerine tanımlarının bir parçası olarak açıkça yer verilmiştir.⁴ Anayasa Mahkemesi, Anayasanın yerel yönetimleri düzenleyen

ilgili 6. maddenin, 1. fıkrası. - Seçimle gelinen görev yerlerinde bulunanların görevleriyle bağdaşmayacak işlev ve etkinliklerin yasayla ve temel tüzük ilkelerine göre belirlenmesi konusu ile ilgili 7. maddenin 3. fıkrası. - Yönetimsel denetime ancak yönetsel denetimle korunmak istenen yararlar ile orantılı olması durumunda izin verilmesi durumu ile ilgili 8. maddenin, 3. fıkrası. - Yerel yönetimlere kaynak sağlanmasında, hizmet maliyetindeki artışların olabildiğince hesaba katılması konusu ile ilgili 9. maddenin, 4. fıkrası. - Dağıtılan kaynakların yerel yönetimlere verilmesinin nasıl yapılacağı konusunda kendilerine uygun biçimde danışılması ile ilgili 9. maddenin, 6. fıkrası. - Yapılacak mali yardımların, yerel yönetimlerin kendi politikalarını uygulama konusundaki temel özgürlüklerin ortadan kaldırılmamasına yönelik 9. maddenin, 7. fıkrası. - Yerel yönetimlere, ortak çıkarlarının korunması ve geliştirilmesi için derneklere üye olma ve uluslararası birliklere katılma hakkının tanınması ile ilgili 10. maddenin, 2. fıkrası. - Yerel yönetimlere, başka ülkelerdeki yerel yönetimlerle işbirliği yapma hakkının tanınması konusu ile ilgili 10. maddenin, 3. fıkrası. - Yerel yönetimlerin, kendilerine tanınmış olan yetkileri serbestçe kullanabilmeleri ve özerk yerinden yönetim ilkesini koruyabilmeleri için yargı yollarına başvuru hakkının tanınması ile ilgili 11. maddesi. Çekinince konulan maddeler ve çekince gerekçelerine ilişkin değerlendirme için bkz. https://www.ab.gov.tr/files/haberler/2011/yerel_yonetimler_ozerklik_sarti.pdf, (05.02.2025).

⁴ Yerel yönetimlere ilişkin 5393 sayılı Belediye Kanunu, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, tanımlar başlığı altında 3. maddenin a bendinde düzenledikleri yerel yönetimi; idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak tanımlamışlardır. Bir diğer yerel yönetim olan köyleri düzenleyen

127. maddesinin son cümlesindeki, yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanacağı şeklindeki düzenlemeyi yerel yönetimlerin mali özerkliğinin anayasal dayanağı ve teminatı olarak ele almaktadır.⁵

Uluslararası sözleşme düzeyinde ise Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı (Şart), mali kaynakların da aktarılmasıyla birlikte yetkilerin yerel yönetimlere devredilmesi ilkesini belirleyen ilk anlaşmadır ve mali özerklik ilkesinin gereklerini ortaya koymaktadır.⁶

Yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynağı sağlanıp sağlanmadığı meselesi kamu maliyesi disiplininin konusunu oluşturur. Bu disiplinde merkezi idare ile yerel yönetimler arasında kamu hizmetlerinin ve kamu gelirlerinin dağılımı mali denkleştirme (mali tevzin) olarak tanımlanmaktadır. Kamu hizmetinin bölüşümü kamu gelirlerinin de bölüştürülmesini, yerel yönetimlere devredilen hizmetler ise hizmetlerin yerine getirilmesine yetecek kaynak aktarımını gerektirmektedir.⁷ Mali tevzin kavramı dar anlamda; vergilendirme yetkisinin devlet ile yerel yönetimler arasında bölüşümünü ifade etmektedir.⁸

Yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir sağlanması bir zorunluluk olmakla birlikte bu gelirlerin neler olduğu, nasıl sağlanacağı ve güvence altına alınacağı konusunda bir hüküm bulunmamaktadır.⁹ Şart'a baktığımızda ise "yerel makamların malî kaynaklarının en azından bir bölümünün oranlarını kendilerinin kanunun koyduğu sınırlar dahilinde belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacağı" düzenlenmiştir (mad.9/3).

442 sayılı Köy Kanununda böyle bir niteleme yapılmamıştır. Ancak mali özerklik bakımından belirleyici bir özellik olan vergiler bakımından köyler diğer yönetimlerden farklı olarak salma adı altında vergi koyma yetkisine sahiptirler (mad. 16/2).

⁵ AYM, 10.04.2013, Esas: 2012/158, Karar: 2013/55, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-55-nrm.pdf>, erişim tarihi 13.09.2024; AYM, 11.09.2014, Esas: 2014/72 Karar: 2014/141, RG, 10.01.2015, S. 29232.

⁶ <https://www.coe.int/fr/web/congress/the-charter-how-it-works#:~:text=La%20Charte%20est%20le%20premier,le%20plus%20proche%20des%20citoyens>.

⁷ Nuri Tortop, *Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Paylaşımı)* (TODAİE: Ankara, 1996), 27.

⁸ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 205.

⁹ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (Turhan Kitabevi: Ankara, 2021, 30. Baskı), 44.

Anayasa Mahkemesi kimi zaman Şart'a da açıkça yollamada bulunarak mali özerklik ilkesinden ne anlaşılması gerektiğini somutlaştırmaktadır. Anayasa Mahkemesine göre mali özerklik, tüzel kişiliğe sahip olmanın bir gereğidir. Bununla birlikte kanun koyucu tarafından düzenlenecek hizmet yerinden yönetim idarelerinin¹⁰ mali özerkliği ile yerel yönetimlerin mali özerklikleri farklıdır. Yerel yönetimlerin mali özerkliği yerel yönetimlerin özerkliği ilkesinin bir gereğidir ve bu özerkliğin güvencesi Anayasanın 127/6. maddesidir. Yerel yönetimler bakımından mali özerkliğin gerekleri; “yerel yönetimlerin mali kaynaklarının bir bölümünü yerel vergi ve harçlardan oluşturmaları, gelirlerini ve varlıklarını kendi amaçlarına uygun bir biçimde kullanabilmeleri ve esnek bir bütçe sistemine sahip olmaları”dır.¹¹

Yerel yönetimlere sağlanacak gelir kaynakları bakımından belirleyici olan görevler, görevler bakımından belirleyici olan ise görevlerin yerel nitelikte olması yani yer bakımından sınırlı olmasıdır. Dolayısıyla mali özerklik ilkesi değerlendirilirken yerel yönetimlerin yetkili olduğu yer sınırları dikkate alınarak yetki alanının ötesinde sonuç doğuracak tasarruflar özerklik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi 7439 sayılı Türk Arkeoloji ve Kültürel Miras Vakfı Kanununda yer alan

¹⁰ Kararda hizmet yerinden yönetim idareleri bakımından da doğrudan Anayasada düzenlenen kamu tüzel kişileri ile Anayasanın 123. maddesi gereğince kanun koyucu tarafından kurulan kamu tüzel kişileri arasında ayırım yapılmıştır. Belirtmek gerekir ki Anayasada (mad.130/9) üniversiteler ve YÖK için getirilen “Yükseköğretim kuruluna ve üniversitelere Devletin sağladığı mali kaynakların kullanılması kanunla düzenlenir” şeklindeki düzenleme ile Türk Dil Kurumu ile Türk Tarih Kurumu için getirilen “Atatürk'ün vasiyetnamesinde belirtilen mali menfaatler saklı olup kendilerine tahsis edilir.” şeklindeki düzenleme de (mad.134/2) söz konusu kamu tüzel kişileri bakımından anayasal nitelikteki diğer kamu tüzel kişilerinden farklı olarak mali özerklikleri bakımından teminat niteliğinde düzenlemeler olarak ele alınabilir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, devlet üniversitelerinde görev yapan sağlık meslek mensupları hakkında rücu kararı verme konusunda Mesleki Sorumluluk Kurulunu yetkilendiren düzenlemeyi, kamu tüzel kişilerinin mali özerkliğinin bir unsuru olan bütçe düzenleme hakları üzerinde sonuç doğurabileceğinden mali özerkliğe aykırı saymaktadır. Bkz. AYM, 30.11.2023, Esas: 2022/90, Karar: 2023/201, RG, 02.02.2024, S. 32448. Cumhurbaşkanlığı karnamesi (CBK) ile kurulan kamu tüzel kişileri bakımından da mali özerklik kapsamında yer alan gelirlerin belirlenmesi hususunu kanuni idare ilkesinin bir sonucu olarak, kamu tüzel kişiliğinin teşkilatlanmasının zorunlu unsurlarından biri olarak kabul etmemekte ve münhasıran kanunla düzenlenmesi gereken bir konu olarak ele almaktadır. Bkz. AYM, 13.12.2022, Esas: 2019/87, Karar: 2022/158, RG, 14.07.2023, S. 32248.

¹¹ AYM, 05.07.2018, Esas: 2018/7, Karar: 2018/80, RG, 06.10.2018, S. 30557.

(mad.6/2-e) “...Gaziantep Büyükşehir Belediyesinden aktarılacak tutarlar.” ibaresini, belediye tarafından vakfa aktarılacak kaynağın belediye sınırları dışında da kullanılabileceği, oysaki mali özerklik ilkesinin “*belediyenin mahallî müşterek ihtiyaçlara yönelik olmayan faaliyetlerin finansmanında kullanılmak üzere herhangi bir kurum ya da kuruluşa kaynak aktarmasının öngörülmesine engel teşkil ettiği*” gerekçesiyle iptal etmiştir.¹²

Yerel yönetimlere sağlanacak mali kaynakların ölçüsü onlara verilen görevlerle doğrudan bağlantılı olduğundan, yerel yönetimlerin mali özerkliğinin kapsamı, yerine getirmekle yükümlü oldukları hizmetlere ayrılmış aynı ve nakdi mal varlığı ile sınırlı olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla yerel hizmetlerin yerine getirilmesiyle doğrudan ilgisi bulunmayan, personelin yararlandığı kamu konutlarının ekonomiye kazandırılması için satışının öngörülmesi, satıştan elde edilen gelirlerin yerel yönetimlerin bütçelerine gelir kaydedileceği hususu da gözetildiğinde yerel yönetimlerin mali özerkliğine bir müdahale teşkil etmemektedir.¹³ Esasında belirtilmelidir ki Anayasa Mahkemesince yerel yönetimlerin malvarlığının korunmasını da kapsayacak şekilde mali özerkliğin ele alınması, Şart’a göre ileri bir adım olarak kabul edilmelidir. Zira Şart’a yapılan eleştirilerden biri de mali özerklik kapsamında yerel yönetimlerin malvarlığına sahip olma ve bu malvarlığını kullanma hakkı bakımından herhangi bir güvence getirmemesidir.¹⁴ Bununla birlikte yerel yönetimlerin malvarlığı, Avrupa Konseyi Yerel ve Bölgesel Yönetimler Kongresi’nin yorumu ile öz kaynaklar kapsamında kabul edilmiştir.¹⁵

Kanun koyucu tarafından merkezi idareye ait hizmet ve tesislerin yerel yönetimlere devri halinde gerçek maliyeti dikkate almadan yerel yönetimlerin gelirlerinin bir kısmının her yıl düzenli şekilde Hazineye aktarılmasını öngören kural, yerel yönetimlerin mali özerkliğine ölçüsüz bir müdahale oluşturduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.¹⁶

¹² AYM, 14.03.2024, Esas: 2022/21, Karar: 2024/79, RG, 14.06.2024, S. 32576.

¹³ AYM, 05.07.2018, Esas: 2018/7, Karar: 2018/80, RG, 06.10.2018, S. 30557.

¹⁴ Chris Himsworth, “Yerel Yönetimlerin Özerkliğine İlişkin Uyumun İzlenmesi,” çev. Bülent Duru, içinde *Yerellik ve Politika Küreselleşme Sürecinde Yerel Demokrasi, Ruşen Keleş’e Armağan*, ed. Ayşegül Mengi (İmge Kitabevi: Ankara, 2007), 277.

¹⁵ Zülfiye Yılmaz, *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı* (On İki Levha Yayıncılık: İstanbul, 2019), 529.

¹⁶ AYM, 01.02.2024, Esas: 2023/100 Karar: 2024/32, RG, 03.04.2024, S. 32509. 6237 sayılı Limanlar İnşaatı Hakkında Kanun ile il özel idaresi ve belediyelere devredilen

Yerel yönetimlerin yargısal güvencesi niteliğindeki anayasa yargıcı, kimi zaman da anayasal hükümleri tam tersi istikamette yorumlayarak mali özerklik ilkesini işlevsiz kılabilmiştir. Yerel yönetimlerin mali yetersizliği nedeniyle yerel nitelikli kamu hizmetlerinin merkezi idareye verilmesini anayasaya uygun bularak¹⁷ anayasa koyucunun yerel yönetimlerin görevlerini yerine getirmelerini mümkün kılacak mali kaynakları sağlamayı anayasal bir görev olarak devlete veren¹⁸ güvence niteliğindeki düzenlemeyi etkisizleştirmektedir. Benzer biçimde, yerel yönetimlerin bir kamu hizmeti çerçevesinde sahip olduğu yetkilere, hizmet satın alacağı kurumu ve ödeme şeklini de belirlemek suretiyle müdahale eden düzenlemeyi yerel yönetimlerin mali özerkliğine aykırı görmemektedir.¹⁹

Anayasa Mahkemesi ve Danıştay, yerel yönetimlerin gelir kaynaklarının azalmasına neden olan işlemler konusunda da bazen yeterince hassas davranmamaktadır. Belediyelerde tahsil edilen ilan ve reklam vergisine, kanun koyucu tarafından fuarların düzenlendiği iç alanlarda yapılan ilan ve reklamlar için bir istisna getirilmiştir. Bu durum, yerel yönetimlerin gelirlerinde azalmaya yol açacağı ve mali özerkliklerine aykırı olacağı iddiası ile Anayasa Mahkemesine taşınmıştır. Anayasa Mahkemesi, tanınan vergi istisnası nedeniyle belediye gelirlerinde bir miktar azalma olsa da ilan ve reklam vergisinin belediye gelirleri içindeki payını ve sadece fuar alanlarında yapılan ilan ve reklamlardan alınmayacak olmasını gözeterek gelir kaybının önemli bir düzeyde olmadığı ve fuarcılığın geliştirilmesi amacına yönelik düzenleme yapma konusunda kanun koyucunun takdir yetkisi bulunduğu gerekçeleriyle anayasaya aykırılık iddiasını reddetmiştir.²⁰

liman ve diğer tesislerin Bakanlıkça yapılacak esaslı tamirlerinin karşılığı olarak her yılın gayrisafi iradından %10 nispetinde bir meblağın Hazineye yatırılmasını öngören düzenleme iptal edilmiştir.

¹⁷ AYM'ye göre; TOKİ Başkanlığına, gecekondü dönüşüm projesi uygulanacak alanlarla, toplu konut alanları için imar planı yapma yetkisi verilmiştir. Gecekondü dönüşüm projesi ve toplu konut uygulamaları yerel olduğu kadar ülke düzeyinde çözümlenmesi gereken bir sorundur ve yerel yönetimler bu sorunu çözemediklerinde sıklıkla devletin yardım ve desteğini istemektedirler. Zaten birçok belediyenin planlama dairesi ve elemanı olmadığı gibi yerel planı ihale ile yaptıracak maddi gücü de yoktur. AYM, 08.12.2024, Esas: 2004/61, Karar: 2004/123, RG, 26.10.2005, S. 25978.

¹⁸ Fatma Didem Sevgili Gençay, "Yerel Yönetimlerinin Yetkilerinin Belirlenmesinde Mahalli Müşterek İhtiyaç Kavramının Yeri ve İşlevi," *MSY*, Cilt 10, Sayı 24, (Temmuz 2015): 57.

¹⁹ AYM, 25.06.2020, Esas: 2019/112, Karar: 2020/35, RG, 19.08.2020, S.31218.

²⁰ AYM, 11.10.2023, Esas: 2022/96, Karar: 2023/174, RG, 24.11.2023, S.32379.

Anayasa Mahkemesi fuarların geçiciliği ve ilan ve reklam vergisinin belediye gelirleri içindeki payından hareketle gelir kaybının önemli olmadığını vurgulamıştır. Ancak ilan ve reklam vergileri konusunda Danıştay'ın verdiği karar dikkate alındığında bu konudaki gelir kaybının önemsiz ve geçici olmadığı söylenebilecektir. Danıştay; organize sanayi bölgelerinde alınacak ilan ve reklam vergilerine ilişkin kanun yararına temyiz üzerine verdiği kararda, belediyenin/büyükşehir belediyesinin organize sanayi bölgesinde ilan ve reklam vergisi konusunda yetkisinin bulunmadığına hükmetmiştir.²¹ Yapılan bir çalışmada ortaya konulduğu üzere organize sanayi bölgelerindeki işletmelerden alınmayan ilan ve reklam vergisinin belediyelerin vergi gelirlerine yansımaları hiç de azımsanacak boyutta değildir.²² Bunun dışında anayasal güvenceye sahip yerel yönetimlerin yetki alanlarından bir bölgenin çıkarılması ve mali kaynaklarının azaltılması yerinden yönetim ilkesine ve onun bir gereği olan mali özerklik ilkesine uygun değildir.²³ Esasında 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda ilan ve reklam vergisine ilişkin bir istisna da mevcut değildir. Kanunda (mad.12/1-k) ilan ve reklam vergilerinden değil, gelirlerinden bahsedilmektedir. Dolayısıyla Belediye Kanunu (mad. 14/7) ve Büyükşehir Belediyesi Kanununda yer alan (mad. 7/4) 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu hükümlerinin saklı olduğuna ilişkin düzenleme, belediyelerin OSB'lerde ilan ve reklam vergisi tahsil yetkisini kaldıran bir düzenleme olarak yorumlanamaz.²⁴

Bu çerçevede ele alınması gereken bir diğer konu, Anayasanın 65. maddesinde yer alan Devletin, sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevlerini, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikleri gözeterek mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getireceğini öngören düzenlemenin yerel yönetimlere mali kaynak sağlamada gündeme getirilip

²¹ Dan. 9. Daire, 17.10.2019, Esas: 2018/154, Karar: 2019/4849, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/03/20200314-8.pdf>, erişim tarihi 28.09.2024.

²² Ahmet Alptekin Duru, "Bir Danıştay Kararı Çerçevesinde Organize Sanayi Bölgelerinde Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Tahsil Yetkisi," *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, (Haziran 2021): 40.

²³ Şerife Yıldız Akgül, "Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği," *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:7 Sayı:1 (Yıl 2016): 654-655.

²⁴ Duru, "Bir Danıştay Kararı Çerçevesinde Organize Sanayi Bölgelerinde Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Tahsil Yetkisi," 58.

getirilemeyeceğidir.²⁵ Yerel yönetimler bakımından bazı görevler zorunlu, bazı görevler ise ihtiyari niteliktedir. Mali kaynaklar ölçüsünde görevin yapılabileceğine ilişkin açık bir düzenleme örneği belediyelerce kadınlar ve çocuklar için açılacak konukevleridir (5393 sayılı Kanun, mad. 14/a).²⁶ Hizmetlerin yerine getirilmesinde öncelik sırasının belirlenmesinde esas alınacak kıstaslardan biri de yerel yönetim idarelerinin mali durumudur (5393 sayılı Kanun, mad. 14/3; 5302 sayılı Kanun, mad. 6/6). Kanun koyucu yerel yönetimler için bazı görevleri zorunlu tutmuş bazı görevleri yerine getirmek konusunda ise yerel yönetimlere takdir yetkisi tanımıştır (5393 sayılı Kanun, mad. 14/1-b; 5302 sayılı Kanun, mad. 6/2). Kanun koyucu ihtiyari olarak verilen görevler bakımından, sporu teşvik etmek amacıyla belediye ve büyükşehir belediyeleri tarafından yapılacak nakdi yardım örneğinde olduğu gibi (5393 sayılı Kanun, mad. 14/2) kimi zaman üst sınırlama da getirebilmektedir. Yerel yönetimler arasında köy idaresi mali özerklik bakımından özellikler arz etmektedir. 442 sayılı Köy Kanunu gereğince köy idaresi tarafından yerine getirilecek işler zorunlu ve ihtiyari olarak ikiye ayrıldıktan sonra (mad. 12) köy gelirlerinin zorunlu işleri karşılamaya yetmemesi halinde köy idaresi salma adında vergi ihdas etme yetkisine sahiptir (mad. 16). Bununla birlikte borçlanma yetkisinin olmaması, gelirlerinin görevleri ile orantılı olmaması ve merkezi yönetimin güçlü vesayet yetkileri gibi hususlar dikkate alındığında köylerdeki mali özerkliğin de oldukça sınırlı olduğu ifade edilmektedir.²⁷ Kendilerine kaynak yaratma kapasitesi bulunan köy idaresi dışındaki yerel yönetimlere anayasa koyucunun getirdiği yükümlülük gereğince kanun koyucu tarafından sağlanan gelirlerin neler olduğunun ve bu gelirlerin görevleri ile orantılı olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir.

B- Yerel Yönetimlerin Gelirleri

Belirtildiği üzere mali özerklik ilkesi gereğince işlevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilmeleri için, yerel yönetimler kendilerine ait gelir kaynaklarına sahip olmalıydılar. Bununla birlikte Türkiye bakımından mali özerklik ilkesinin gerektiği ölçüde sağlandığını söylemek mümkün

²⁵ Yılmaz, *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı*, 527.

²⁶ Büyükşehir belediyeleri ile nüfusu 100.000'in üzerindeki belediyeler bakımından kadınlar ve çocuklar için konukevleri açmak zorunlu iken bunlar dışında kalan belediyelerin mali durumları ve hizmet önceliklerini değerlendirerek kadınlar ve çocuklar için konukevleri açabilecekleri öngörülmüştür.

²⁷ Erdem Ercan, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)* (Onikilevha: İstanbul, 2018), 184.

görünmemektedir.²⁸ Zira mali kaynaklar bakımından öz kaynakları sınırlı olan yerel yönetimler, merkezi idareye bağımlı durumdadırlar. Yerel yönetimlerde gelirler içindeki payı bakımından özellikle il özel idarelerinin öz kaynakları çok sınırlı bir görünüm sergilemektedir.²⁹ Köylerin mali kaynakları son derece sınırlı olduğu için ya köylere götürülecek hizmetler il özel idareleri ya da mahalli idare birlikleri tarafından yerine getirilmekte ya da koşulları sağlıyorsa köyler belediye olmaya çalışmaktadırlar.

6360 sayılı Kanun³⁰ ile büyükşehir belediyesi bulunan yerlerdeki köyler de mahalleye dönüştürüldüğü için artık hizmetler büyükşehir ve ilçe belediyeleri tarafından yerine getirilmekte dolayısıyla mali kaynakların yeterliliği sorunu da bu belediyeler üzerinden ele alınmaktadır. Söz konusu Kanun ile büyükşehir belediyesi bulunan yerlerdeki il özel idareleri de kaldırılmıştır. Esasen il özel idarelerinin yetersiz mali kaynakları da il özel idarelerine verilen görevlerin yerine getirilememesine neden olmuş ve nihayetinde bu görev ve yetkilerin yerinden yönetim ilkesine aykırı şekilde merkezi idareye geçmesiyle sonuçlanmıştır.³¹ Anayasanın 127. maddesine aykırılık teşkil eden bu durum aynı zamanda Şart'a (mad. 9) da aykırılık teşkil etmektedir.

Yerel yönetimlerin mali sorunları, birkaç farklı sebepten kaynaklanmaktadır. İlk olarak, kentleşme ve kent nüfusunun artışıyla birlikte yerel yönetimlerin görevleri de artmıştır. Ayrıca, neo-liberal politikalarda vurgulanan yerelleşme yaklaşımı, görevlerdeki artışa paralel olarak gelir kaynaklarında yeterli bir artış sağlanamamasına yol açmıştır. Bunun yanı sıra, mali kaynakları artırmak amacıyla yapılan çalışmalar, genellikle yönetimler arası transferleri esas alan bir finansman yöntemiyle sonuçlanmaktadır.³²

Yerel yönetimlerin merkezi yönetim tarafından yapılan kaynak aktarımı ve borçlanmalar dışında kalan gelirleri öz gelirler olarak adlandırılmaktadır. Öz gelirler de kendi içinde sürekli nitelikteki vergi, harçlar, katılma payı ve

²⁸ Kemal Gözler, *Mahallî İdareler Hukukuna Giriş* (Ekin: Bursa, 2018), 147-148.

²⁹ A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar* (Turhan Kitabevi: Ankara, 2006, Cilt I, 4. Bası), 266.

³⁰ On Üç İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Altı İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG, 06.12.2012, S. 28489.

³¹ Gözler, *Mahallî İdareler Hukukuna Giriş*, 233.

³² Ahmet Ulusoy ve Tekin Akdemir, "Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi", *Sosyoekonomi*, (Sayı: 2013-1): 89.

sunulan hizmetler karşılığı alınan bedeller ile ikincil nitelikteki bağışlar, cezalar, işletme ve faaliyet gelirleri ile menkul ve gayrimenkul gelirleri olarak sınıflandırılmaktadır.³³³⁴

Pozitif hukukta yerel yönetimlerin gelirleri başta kendilerini düzenleyen kanunlar³⁵ olmak üzere çeşitli kanuni düzenlemeler ile belirlenmiştir. Belediyeler bakımından belediye gelirleri özel olarak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenmiştir. Kanun koyucu belediyelerin gelirlerini; vergiler, harçlar ve harcamalara katılma payları olmak üzere üç ana başlık altında toplamıştır. Harcamaya katılma payları gelir kaynakları arasında düzenlenmekle birlikte belediyeler bakımından sınırlı bir gelir sağlamaktadır. Zira yol (mad.86), kanalizasyon (mad.87) ve su (mad. 88) harcamalarına katılma paylarının, bina ve arsalarda vergi değerinin %2'sini geçmeyecek şekilde hesaplanarak gayrimenkul sahiplerince ödenmesi öngörülmüştür. Ancak uygulamada katılma paylarına verilen tepkiler nedeniyle belediyelerin bu gelir kaynağından etkin bir şekilde yararlanmadıkları ifade edilmektedir.³⁶ Gerçekten de kanun koyucu yol harcamalarına katılım payının talebi konusunda belediyelere takdir yetkisi tanıdığından belediyeler yol harcamalarına katılım payı tahakkuk ettirmeyebilir. Ancak su ve kanalizasyon harcamalarına katılım payının talebi konusunda belediyelere takdir yetkisi tanınmadığından katılım paylarının belediyelerce hesaplanması ve tahsili gerekmektedir. Bununla birlikte kural olarak vergiler ile finanse edilen kamu hizmetleri için vergilerden başka kamu harcamaların karşılığının belli bir

³³ Ayşe Güner, "Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar," içinde *Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar*, ed. Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz (Marmara Üniversitesi, Yerel Yönetimler Araştırma Eğitim Merkezi- Güncel Yayıncılık: İstanbul, 2006), 70-71.

³⁴ Bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tablosunda yerel yönetimlerin gelirleri; - Vergiler ve harçlar, -Teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, -Bağışlar, yardımlar ve özel gelirler, - Faizler, paylar (vergi ve harçlardan alınan paylar), cezalar, - Sermaye gelirleri, -Alacaklardan tahsilat ana başlıkları altında ele alınmaktadır. Yerel yönetimlerin yıllara göre bütçe istatistikleri ve bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırılması tabloları için bkz. <https://muhasibat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>, erişim tarihi 24.10.2024.

³⁵ 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanununun 42. maddesinde il özel idaresinin gelirleri, 5393 sayılı Belediye Kanununun ise 59. maddesinde belediyenin gelir kalemleri aynı şekilde düzenlenmiştir. Büyükşehir belediyelerinin gelirleri ise 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun 23. maddesinde düzenlenmiştir.

³⁶ Güner, "Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar," 77.

kısmına katılım şeklinde ayrıca bedel talep edilmesi, özellikle belediyeleri seçmeni karşısında zor bir durumda bırakmaktadır.

Bir kamu gücü ayrıcalığı olarak ve mali özerkliği etkin kılmak üzere il özel idarelerinin ve belediyelerin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde edilen gelirleri, vergi, resim ve harçları, şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları haczedilemeyecektir (5302 sayılı Kanun, mad.7/5; 5393 sayılı Kanun, mad. 15/6). Vergi ve harçlar söz konusu olduğunda kamu gücü ayrıcalığı dışında kanun koyucu bir sınırlama olarak da vergi, resim ve harçların anlaşmayla tasfiyesine izin vermemiştir (5302 sayılı Kanun, mad.7/e, 5393 sayılı Kanun, mad. 15/1-k).

Bunun dışında il özel idareleri ve belediyeler üstlendikleri görev ve hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak amacıyla borçlanma ve tahvil çıkarma yetkisine de sahiptir. (5302 sayılı Kanun mad.51, 5393 sayılı Kanun, mad. 68).

Yerel yönetimlerin en önemli gelir kaynakları genel bütçe vergi gelirlerinden verilen paydır. 5779 Sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile il özel idareleri ve belediyeler ile büyükşehir bulunan belediyelere genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtı toplamından, vergi iadeleri düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden pay verilmektedir (mad.1).³⁷

Yerel yönetimlerin gelirlerinin önemli bir kısmının genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar³⁸ olması esasında yerel yönetimlerin öz gelirlerinin yetersizliğini ortaya koymaktadır.³⁹ İl özel idareleri ve büyükşehir belediyeleri bakımından merkezi vergi gelirleri paylarının oranı daha da yüksektir.⁴⁰ Yerel yönetimlerin öz gelirlerinin oranının düşük olması

³⁷ İl özel idaresi payının yüzde 50'lik kısmı nüfusa, yüzde 10'arlık kısımları yüzölçümü ve köy sayısına yüzde 15'erlik kısımları ise gelişmişlik endeksi ve kırsal alan nüfusuna göre belirlenerek il özel idarelerine (mad.4), belediye payının ise; yüzde 80'lik kısmı belediyelerin nüfusuna ve yüzde 20'lik kısmı gelişmişlik endeksine göre belirlenerek İller Bankası tarafından belediyelere dağıtılmaktadır (mad.5).

³⁸ Örneğin 2023 yılı Mahalli İdareler Bütçe Denge Tablosuna göre; 863.237.561 TL olan yerel yönetimler bütçe gelirleri toplam miktarı içinde 521.589.086 TL'lik kısım "Faizler, paylar ve cezalar" başlığına aittir. Bu kalemden yer alan gelirlerin tamamına yakını merkezi bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylara ilişkindir. Söz konusu tablo için bkz. <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri>, erişim tarihi 24.10.2024.

³⁹ Ercan, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik*, 72.

⁴⁰ Güner, "Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar," 81.

nedeniyle 5779 sayılı Kanunda yer alan düzenlemelerin genel olarak Şart'ın 9. maddesinin 4. fıkrası⁴¹ ile uyumlu olduğu ve Türkiye tarafından konulan çekincenin kaldırılabilmesi belirtilse de yerel yönetimlerin öz gelirlerinin güçlendirilmesi ve gelir kaynaklarının çeşitlendirilmesine yönelik daha kapsamlı düzenlemeler yapıldıktan sonra çekincenin değerlendirilmesi önerilmektedir.⁴² Gerçekten de yerel yönetimlerin mali kaynaklarının daha çok öz gelirlerinden sağlanması mali özerklik ilkesinin bir gereğidir ve bu çerçevede yerel yönetimlerin gelirlerinin önemli bir bölümünü kendilerine tanınacak yetkiler çerçevesinde vergi gelirlerinden elde etmesi gerekmektedir.

1- Vergilendirme Alanında Yerel Yönetimlerin Yetkisi

Vergilendirme yetkisi, egemenlik yetkisinin bir yansıması olarak devlete ait bir yetki olup, devletin varlık koşulu olarak kabul edilmektedir.⁴³ Ancak, devletin bu yetkisini üniter devlet yapısında yerel yönetimlere devretmesi mümkündür. Devredilen bu yetkilerin kapsamı ise, yerel yönetimlerin mali özerklik derecesini belirlemektedir. Yerel yönetimlere verginin konusunu, yükümlüsünü, matrahını ve oranlarını belirleme yetkisi tanınmışsa geniş mali özerklik, bazı vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinin ya da bazı vergilerin matrahlarına belli sınırlar içinde vergi oranlarını uygulama yetkisinin yerel yönetimlere tanınması halinde ise sınırlı mali özerklikten söz edilmektedir. Yerel yönetimlere bu yetkiler tanınmayıp vergilerden merkezi devlet bütçesinden pay ayrılması halinde ise mali özerkliğin olmadığı kabul edilmektedir.⁴⁴

Türkiye'de 1961 (mad. 61/2) ve 1982 Anayasaları (mad. 73/3) ile vergilendirme yetkisi yasama organına ve belli koşullar altında yürütme

⁴¹ Söz konusu düzenleme şu şekildedir: “- Yerel makamlara sağlanan kaynakların dayandığı mali sistemler, görevin yürütülmesi için gereken harcamalardaki gerçek artışların mümkün olduğunca izlenebilmesine olanak tanımaya yetecek ölçüde çeşitlilik arz etmeli ve esneklik taşımalıdır.”. Şartın metni için bkz. https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/2712020143139122_tur.pdf, erişim tarihi 13.09.2024.

⁴² Abdullah Taştekin ve Hakan Akca, “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'na Türkiye'nin Koyduğu Çekincelerin Yeniden Değerlendirilmesi,” *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 3, (Yıl: 2020): 605.

⁴³ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 3.

⁴⁴ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 8-9.

organına⁴⁵ verilmiştir. Yerel yönetimlerin ise vergilendirme yetkisi olmadığı ancak kanun koyucu tarafından vergilerin tarhı, tahakkuku ve tahsili konusunda yetkilendirilebileceği kabul edilmektedir.⁴⁶

Yerel yönetimlerin etkili olabilmelerinin yolu merkezi yönetime bağımlı olmalarını engelleyecek derecede mali kaynaklara sahip olmalarından geçmektedir. Gelir kaynaklarının yetersiz ve merkezi yönetime bağımlı olmasından kaynaklı olarak Türkiye’de mali özerkliğin olmadığı belirtilmektedir.⁴⁷ Gerçekten de belirtildiği üzere mali özerklik bakımından yerel yönetimlerin yeterli öz kaynaklara sahip olmaları gerekmektedir. Öz kaynaklar içinde önemli yer tutan vergiler bakımından Türk hukukunda yerel yönetimlerin vergilendirme konusundaki yetkilerinin tarh ve tahsil ile sınırlı olarak düzenlendiği görülmektedir. Kanun koyucu yerel yönetimlerden il özel idareleri ve belediyeleri tahsis edilen vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak konusunda (5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu, mad.7/f; 5393 sayılı Belediye Kanunu, mad. 15/1-d) yetkilendirmiştir. Yerel yönetimlerden köylerin ise diğer yerel yönetimlerden farklı olarak belirtildiği üzere vergi ihdas etme yetkisi bulunmaktadır. Köy idaresi köyün aylıklı personelinin ücreti ve mecburi işlerini yapmak üzere salma salabilir⁴⁸ (442 sayılı Kanun, ek madde 2).

⁴⁵ 1961 Anayasası’nın 61. maddesinde 20.9.1971 tarih ve 1488 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile (mad. 1) hükme ‘Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.’ fıkrası eklenerek yasama organınca Bakanlar Kurulu’nun yetkilendirilmesi mümkün kılınmıştır. 1982 Anayasası ile bu değişiklik korunmuş, 2017 Anayasa değişikliği ile kaldırılan Bakanlar Kurulu yerine Cumhurbaşkanı’nın yasama organınca yetkilendirilmesine ilişkin değişiklik yapılmıştır (21.1.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanun, mad.16).

⁴⁶ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, 204-205.

⁴⁷ İrfan Türkoğlu, “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği,” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, (Yıl: 2012-2013): 50.

⁴⁸ Salma vergisinin anayasaya aykırılığı iddiasını inceleyen Anayasa Mahkemesi 442 sayılı Kanunda vergi miktarının üst sınırının cüz’i nitelikte olmasını esas alarak “esasen en yüksek haddi yirmi lira gibi az bir miktarı geçmiyen bir vergi için modern vergi prensiplerinin öngörülmemiş olmasının ne insan haklarına, ne sosyal adalete, ne de hukuk devleti ve kanun önünde eşitlik ilkelerine bir aykırılık sayılmıyacağı” gerekçesiyle iptal talebini reddetmiştir. Karara yazılan karşı oyda ise verginin kanun ile düzenlenmesi gerektiği köy ihtiyar meclislerine bırakılmasının her türlü hatalara ve keyfiliğe yol açacağı ifade edilmiştir. AYM, 05.01.1965, Esas No:1963/198 Karar

Verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin konulması ve kaldırılması yetkisi kanun koyucuya aittir (1982 Anayasası, mad. 73/3). Bu ilke ve ilkenin ifade edildiği anayasal düzenleme esas alındığında yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisi yoktur. Anayasanın diğer maddelerinde de yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Anayasada vergiler konusunda yasama organı dışında yetkilendirilen organ, yürütme organıdır. 73. maddenin ilk şeklinde Bakanlar Kurulu, hükümet değişikliği öngören anayasa değişikliği sonrası ise Cumhurbaşkanı⁴⁹ vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapabilir. Ancak Cumhurbaşkanıca bu yetkinin kullanılabilmesi için, kanun koyucu tarafından yetkilendirilmesi ve oranların yukarı ve aşağı sınırlarının belirlenmesi gerekir. Anayasa Mahkemesi yürütme organına tanınan yetkinin, yeni düzenlemeler içermesi ve/veya çok geniş olmasını, verginin kanuniliği ilkesine aykırı ve sonuç olarak yasama yetkisinin yürütmeye devri şeklinde ele almaktadır.⁵⁰ Anayasa koyucu ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymak ve bunları kaldırmak konusunda da kanunla Cumhurbaşkanıca yetkilendirilebileceğini düzenlemiştir (mad.167/2). Yürütme organı 73. maddeden farklı olarak ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma konusunda yetkilendirilmekte, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmemesi bakımından ise konulacak mali yükümlülüğün vergi ve benzeri mali yükümlülük olmayacağı hususu düzenlenmektedir.

Söz konusu düzenleme uyarınca, yakın tarihli bir kararında, Anayasa Mahkemesi, 6360 sayılı Kanun ile mahalleye dönüşen köylerin, büyükşehir belediye meclisi kararıyla kırsal mahalle olarak belirlenmesini, verginin kanuniliği ilkesi bakımından değerlendirmiştir. İzmir Bölge İdare Mahkemesi; düzenlemenin emlak vergisi ve belediyelerin tarh ve tahsile yetkili olduğu diğer bazı vergi, harç ve harcamalara katılma payları yönünden, verginin konusu ile vergi istisnası ve muafiyeti unsurlarını değiştirebileceği, yerel yönetimlere bu şekilde dolaylı vergilendirme yetkisi verildiği, bu

No:1965/1,

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1965-1-nrm.pdf>, erişim tarihi 20.09.2024.

⁴⁹ 21.01.2017 tarih ve 6771 sayılı Kanun, mad. 16.

⁵⁰ AYM, 17.11.2011, Esas: 2010/11, Karar: 2011/153,

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2011-153-nrm.pdf>, erişim tarihi 22.09.2024.

durumun verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Anayasa Mahkemesi mali özerklik bakımından bir değerlendirme yapmamış, verginin kanuniliği ilkesine ilişkin yapılan incelemede ise düzenlemeyi keyfilığe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olduğu gerekçesiyle anayasaya aykırı bulmamıştır.⁵¹

Yerel yönetimler bakımından ise belirtildiği üzere sadece köylerin salma şeklinde vergi koyma yetkisi vardır. Türk hukukunda yerel yönetimlerin vergi oranlarını belirleme yetkisi ise tartışmalı ve son derece sınırlıdır. Nitekim Avrupa Birliği Komisyonu'nun 2023 Türkiye Raporu'nda⁵² yerel yönetimlerin yerel vergi oranlarını belirleme kapasitelerinin sınırlı olduğu ve yerel yönetimlerin gelirlerinin yarısından fazlasının Devlet bütçesinden karşılanması nedeniyle mali özerkliğin sınırlı olduğu ifade edilmiştir.

Fransa'da Anayasada 2003 yılında yapılan değişiklik ile Anayasaya madde eklenmek suretiyle (Art. 72-2) yerel yönetimlerin mali özerkliğine ilişkin güvence niteliğinde düzenlemeler yapıldı. Söz konusu düzenleme ile yerel yönetimlerin kanunla belirlenen çerçevede kaynaklardan serbestçe yararlanabilecekleri düzenlendikten sonra vergiye ilişkin olarak yerel yönetimler kanun ile yetkilendirilmek kaydıyla belirlenen sınırlar dahilinde vergi matrahını ve oranını belirleyebilecektir. Görüldüğü üzere yerel yönetimlerin mali özerkliği konusunda kanun koyucu belirleyici olmaktadır. Kanuni idare ve vergilerin kanuniliği ilkelerinin bir yansıması olarak yerel yönetimlerin mali özerklik çerçevesinde kullanabilecekleri yetkilerin kapsam ve sınırları konusunda belirleyici olan kanun koyucudur. Nitekim Anayasa Konseyi, ne Anayasanın 72-2. maddesinin ne de Anayasada yer alan herhangi bir düzenlemenin yerel yönetimlerin vergi özerkliğine sahip olduğu anlamına gelmediğine hükmetmiştir.⁵³ Nitekim Fransa'da 1982 ve 1983 yıllarından itibaren bir yandan yerelleşmeye ilişkin reformlar yapılırken bir yandan paradoksal şekilde özellikle vergi indirimi ve istisnaları ile yerel yönetimlerin vergiler konusundaki yetki ve özerkliklerinin zayıfladığı ifade edilmiştir.⁵⁴

⁵¹ AYM, 24.09.2024, Esas: 2024/68, Karar: 2024/167, RG, 21.11.2024, S. 32729.

⁵² Avrupa Birliği Komisyonu, 2023 Türkiye Raporu, Brüksel, 8.11.2023, SWD (2023) 696 nihai, s.126, <https://ab.gov.tr/siteimages/resimler/2023%20T%C3%BCrkiye%20Raporu.pdf>, erişim tarihi 20.09.2024.

⁵³ Conseil Constitutionnel, 29 Aralık 2009, n° 2009-599, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2009/2009599DC.htm>, erişim tarihi 11.10.2024.

⁵⁴ Aurélien Baudu, "La réforme fiscale locale: une autonomie fiscale au point mort?," *RFDA* (2020): 999, www.dalloz.fr, erişim tarihi 11.10.2024.

2- Vergi Oranlarını Belirleme Yetkisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun vergi ve harçların maktu tarifelerinin Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla belediye meclislerince tespit edileceğine ilişkin yirmi yıl boyunca yürürlükte kalan hükmünün (mad. 96/B) Anayasa Mahkemesince iptali üzerine yerel yönetimlerin vergi oranlarını belirleme yetkisi yeniden tartışılmıştır. Esasında 2464 sayılı Kanunun yürürlükten kaldırdığı 5237 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda da kanun koyucu kimi zaman üst sınırları göstermek suretiyle kimi zaman da üst sınırlar belirlemeksizin vergi ve benzeri mali yükümlülükleri belirlemek konusunda belediyeleri yetkilendirmiş idi. Bu dönemde verilen kararlarda kanun koyucu tarafından üst sınır belirlenmişse belediye meclislerinin vergi oranını ya da miktarını belirleme yetkisi anayasaya aykırı sayılmamış, kanun koyucu tarafından üst sınır belirlenmemişse idareye, malî yüküm bakımından, sınırsız yetki tanınmasının sorunlar yaratacağından bahisle anayasaya aykırı sayılmıştır.⁵⁵

Yürütme organına verilen yetkinin modern yönetim anlayışı ve etkinlik bakımından yerel yönetimlere de verilmesi gerektiği⁵⁶, yerel yönetimlere tanınan bu sınırlı ve nispi mali özerkliğin anayasal dayanağa kavuşturulması gerektiği⁵⁷ yönündeki görüşlerine karşın Anayasa Mahkemesi yerel yönetimlere, kendilerine tahsis edilen vergilerin oranını belirleme yetkisi veren kanuni düzenlemeyi iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi 2464 sayılı Kanun ile belediye meclislerine verilen oran belirleme yetkisini (mad. 96/B); uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki olarak değil doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetki olarak nitelemiştir. Buna göre vergi ihdası konusunda yetkili olan yasama organı, belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisini ancak

⁵⁵ AYM, 03.07.1969, Esas:1969/23, Karar:1969/41, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/1969-41-nrm.pdf>, erişim tarihi 13.09.2024.

⁵⁶ Soner Yakar ve Tamer Budak, “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı,” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 22, Sayı 1, (2013): 416, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/50828#:~:text=Vergi%20koyma%20yetkisi%20olan%20TBMM,yapma%20yetki%20Bakanlar%20Kuruluna%20devredilebilir>, erişim tarihi 13.09.2024.

⁵⁷ Soner Yakar ve İsmail Orçun Gündüz, “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” mı “Yok” mu İşte Bütün Mesele Bu,” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 92, (Ocak-Mart 2014): 138. (117-141).

yürütme organına verebileceğinden belediye meclislerine oran belirleme yetkisi verilemez.⁵⁸ Anayasaya aykırılık iddiasının somut norm denetimi ile verginin kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca gündeme getirildiği göz önüne alındığında bu kararın aynı zamanda Danıştay'ın bakış açısını da yansıttığı ifade edilebilir.

Bununla birlikte Anayasa Mahkemesinin oran belirleme yetkisini anayasaya uygun bulduğu kararları da mevcuttur. Anayasa Mahkemesi bir kararında belediye meclisinin kanun koyucu tarafından belirlenen alt ve üst sınırlar arasında kalmak kaydıyla maktu tarife belirleme yetkisinin anayasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesi; yukarıda aktarılan karardan farklı olarak Anayasanın 73. maddesinde öngörülen vergilendirmeye ilişkin hükümleri Anayasanın 127. maddesinde yer alan kurallarla birlikte yorumlamış⁵⁹ ve yetkinin anayasaya uygunluğunu merkezi vergi-yerel vergi ayırımına dayandırmıştır. Mahkemeye göre; Anayasanın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, ülke çapında uygulanan vergilere ilişkin bir yetkidir. 2464 sayılı Kanunda yer alan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ise yerel niteliktedir. Vergi oranlarını belirleme yetkisinin tanınması, idari ve mali özerkliğin hatta demokratik devletin de bir gereğidir. Bundan başka dinamik bir yapı olan yerel yönetimlere bu yetkinin tanınması merkezden yönetimin görev yükünü hafifleteceği gibi yerel yönetimlere vergilendirme yetkisi devredilmeksizin, bir kısım vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler bakımından kanunda tespit edilmiş sınırlar içinde vergi oranlarını belirleme yetkisinin verilmesi yerel yönetimlerin özerkliği ilkesine de uygun bir çözüm olacaktır. Anayasa Mahkemesi yetkinin hukuka uygunluğu konusunda “Yerel makamların mali kaynaklarının en azından bir bölümü, kanunun koyduğu sınırlar dâhilinde, oranlarını kendilerinin belirleyebilecekleri yerel vergi ve harçlardan sağlanacaktır.” şeklindeki Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı hükmüne de referans vermiştir (mad. 9/3).

Anayasa Mahkemesinin yukarıda aktarılan (Esas: 2010/62) iptal kararından sonra vergi oranının belirlenmesi yetkisi Bakanlar Kurulu'na⁶⁰

⁵⁸ AYM, 29.12.2011, Esas: 2010/62 Karar: 2011/175, RG, 19.05.2012, S. 28297.

⁵⁹ AYM, 10.04.2013, Esas: 2012/158, Karar: 2013/55, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2013-55-nrm.pdf>, erişim tarihi 13.09.2024.

⁶⁰ Tarifeye, belediye meclislerinin önerisi, İçişleri Bakanlığının görüşü ve Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca karar verileceği düzenlenmiştir

verilmiş ancak Bakanlar Kurulunca tarife belirlenene kadar belediye meclislerince daha önce belirlenmiş tarifelerin uygulanmasına devam edileceği (geçici mad. 7) şeklinde getirilen düzenlemenin verginin kanuniliği ve Anayasa Mahkemesi kararlarının bağlayıcılığı kuralına aykırı olduğuna ilişkin iddiaları da Anayasa Mahkemesi 2012/158 Esas sayılı kararındaki aynı gerekçelendirme ve ifadeler ile reddetmiştir.⁶¹

Anayasa Mahkemesi yerel yönetimlere vergi oranlarını belirleme yetkisi verilmesi gerekliliğini; şehirlerdeki nüfus ve ihtiyaç artışının sonucunda yerel yönetimlerin giderlerinin artmasına ve her bir ilin nüfus, yüzölçümü, sanayileşme gibi farklı özellikler taşımasından kaynaklı olarak yerel ihtiyaçları karşılayacak yerel gelirlerin merkezi idarece belirlenmesinin zorluk teşkil etmesine bağlamıştır. Tüm bu gereklilik ve merkezi idarenin sınırlılıklarının bir sonucu olarak yerel vergi oranlarının kanun koyucu tarafından belirlenen sınırlar çerçevesinde yerel makamlarca kararlaştırılması mali özerklik ilkesinin ve Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'nın (mad.9/3) bir gereği olarak ele alınmıştır.⁶²

Anayasa Mahkemesinin yaptığı yerel vergi- merkezi vergi (ülke çapında uygulanan vergi) ayrımı, Anayasanın hiçbir maddesinde yer almadığı, anayasa hükmünün lafzının ötesine geçilerek geniş yorumlandığı gerekçesiyle eleştirilmiştir,⁶³ Anayasa Mahkemesinin yerel yönetimlerin vergi oranlarını belirleme konusunda yine bir iptal kararı vermesi gibi bir olasılık da dikkate alınarak, yerel yönetimlerin oran ve tarife belirleme yetkilerinin Anayasanın 73. maddesinde yapılacak değişikliklerle düzenlenmesi önerisi getirilmiştir.⁶⁴ Gerçekten de Anayasa Mahkemesinin kısa bir süre önce verdiği iptal kararı (Esas: 2010/62), sonrası belediye meclisinin yerel nitelikte bazı vergi ve harçların oranlarının belirlenmesi konusundaki yetkisinin öneri getirmek olarak sınırlandırılması, Anayasa Mahkemesinin 2014/72 Esas sayılı kararına konu düzenlemenin geçici bir madde olması ve karara yazılan karşı oylar gibi

(26.2.2014 tarih ve 6527 sayılı Kanun, mad.5). Daha sonra yapılan değişiklik ile tarife belirleme yetkisi belediye meclislerinin önerisi üzerine doğrudan Cumhurbaşkanına tanınmıştır. 02.07.2018 tarih ve 700 sayılı KHK, mad. 63.

⁶¹ AYM, 11.09.2014, Esas: 2014/72 Karar: 2014/141, RG, 10.01.2015, S. 29232.

⁶² AYM, 11.09.2014, Esas: 2014/72 Karar: 2014/141, RG, 10.01.2015, S. 29232.

⁶³ Yakar ve Gündüz, "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" mı "Yok" mu İşte Bütün Mesele Bu," 136. (117-141).

⁶⁴ Yakar ve Gündüz, "Türkiye'de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: "Var" mı "Yok" mu İşte Bütün Mesele Bu," 137-138; Yılmaz, *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı*, 537.

veriler ışığında Anayasa Mahkemesinin verginin kanuniliği ilkesini, yerel yönetimlerin oran belirleme yetkisine yeniden bir engel olarak görmesi kanaatimizce de çok uzak bir olasılık değildir.

Belirtilmelidir ki hangi tür vergilerin yerelleştirilebileceği ya da niteliği gereği yerel vergi olup olmadığı konusu da tartışmalıdır. Konaklama vergisi gibi tüketim üzerinden alınan vergilerin kolaylıkla yerelleştirilebileceği kabul edilmekle birlikte bu vergilerin yerelleştirilmesinin belediyeler arasında önemli gelir farklılıklarına neden olacağı, bu sorunun çözümlenmesine yönelik mekanizmaların öngörülmesi gerekliliği ifade edilmiştir.⁶⁵

Aslında Anayasa Mahkemesi kararında yer alan yerel verginin neyi ifade ettiği konusunda da bir belirsizlik söz konusudur.⁶⁶ Yerel yönetimlerin verginin matrahı ve oranı üzerinde belli ölçüde yetkili olduğu vergiler yerel vergi olarak kabul edildiği gibi⁶⁷ yerel meclisler tarafından kabul edilen ve yerel bütçeye ayrılan vergiler de yerel vergi sayılmaktadır.⁶⁸ Kanun koyucu tarafından yerel yönetimlere bırakılan vergiler de yerel vergi olarak kabul edilebilir. Zira gerek Türk hukukunda (1982 Anayasası, mad. 73/3) gerekse Fransız hukukunda (Constitution du 4 octobre 1958, art. 34)⁶⁹ vergi koyma yetkisi kanun koyucuya ait olduğundan yerel meclislerin vergi koyma yetkisi bulunmamakta, bu gerçeklik karşısında yerel nitelikli vergileri, yerel yönetimlere tahsis edilen vergiler olarak kabul etmek daha gerçekçi görünmektedir. Nitekim *Conseil d'État*, gelirleri esas olarak yerel yönetimlere ve yerel yönetimlerce kurulan kamu kurumları ya da yerel yönetim birliklerine tahsis edilen vergileri yerel vergi olarak kabul etmektedir.⁷⁰

Vergi yönetiminin kolay olduğu, yerel hizmetler ile ödenen vergi arasında bağlantı kurulmasını esas alan fayda vergilemesine dayanan

⁶⁵ Tortop, *Yerel Yönetimler Maliyesi*, 36.

⁶⁶ Tortop, *Yerel Yönetimler Maliyesi*, 36.

⁶⁷ Güner, "Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar," 62.

⁶⁸ Tortop, *Yerel Yönetimler Maliyesi*, 36; Yerel vergi nitelemesi için verginin yerel yönetimler gelirleri arasında yer alması, yerel yönetimlerle öz gelir ilişkisine sahip olması ve kısmen de olsa vergilendirme yetkisinin yerel yönetimlerde olması gerektiği görüşü için bkz: Ercan, *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)*, 72.

⁶⁹ <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000571356/2024-10-17/>, erişim tarihi 12.09.2024.

⁷⁰ Avis rendu par Conseil d'État sect., 02.06.2017, n° 405595, *AJDA*, 2017, p. 1141, www.dalloz.fr, erişim tarihi 12.09.2024.

vergilerin yerel vergi olarak düzenlenmesi önerilmektedir. Böylece mükellefin vergi uyumu artırılacağı gibi hesap verebilirliği de etkin kılınacaktır. Bu kriterlere uyan motorlu taşıtlar vergisinin yerel bir vergi olarak düzenlenmesi gerektiği öğretilmektedir.⁷¹ Gerçekten de motorlu taşıtların neden olduğu yolların yapımı, bakımı, park yerleri, çevre kirliliği sorunlarının çözümü yerel yönetimlerin o alana bir hizmet şeklinde müdahalesini gerektirmektedir. Bu görevlerin gerektirdiği maliyetlerin karşılanması bakımından yerel yönetimlere ayrılan payın bu görevlerin ortaya çıkardığı maliyetleri karşılamadığı gerçekliğinden hareketle ya vergiden yerel yönetimlere ayrılan payın önemli oranda artırılması ya da birçok ülkede olduğu gibi yerel bir vergi olarak düzenlenmesi önerilmektedir.⁷²

Motorlu taşıtlar vergisi bakımından ortaya konulan gerekçelerin konaklama vergisi için de geçerli olduğu ve yerel yönetimlerin öz gelirlerinin artırılması bakımından konaklama vergisinin de yerel bir vergi olarak düzenlenmesinin yerinde bir çözüm olduğu söylenebilir. Nitekim öğretilerde konaklama vergisinin yerel bir vergi olduğu hatta yerel yönetimler içinde de belediyelere tahsis edilmesi gereken bir vergi olduğu görüşü dile getirilmektedir.⁷³ Bu görüşün gerekçeleri olarak, motorlu taşıtlar vergisinin yerelleşmesi önerisinde ortaya konulan gerekçelere benzer şekilde; mali özerklik ilkesinin güçlendirilmesi gerekliliği, diğer ülkelerdeki uygulamalar, fayda ilkesine dayanan bir vergi olması ve turizmin yerel düzeyde neden olduğu sorunların giderilmesi gerekliliği sunulmaktadır.⁷⁴ Benzer şekilde konaklama vergisinin yerel bir vergi olarak düzenlenmesi gerekliliği çevre temizlik vergisi ile kıyaslanarak da ortaya konulmaktadır.⁷⁵

⁷¹ Ulusoy ve Akdemir, “Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi,” 98.

⁷² Tolga Demirbaş ve Özhan Çetinkaya, “Belediye Gelir Türü Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisinin Tartışılması,” içinde *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, ed. Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya ve Selçuk İpek (Ekin: Bursa, 2010): 124-126; Güner, “Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar,” 66.

⁷³ Ali Yıldırım, *Yerel Yönetimlerin Gelirleri* (Yetkin Yayınları: Ankara, 2023), 192-193.

⁷⁴ Mehmet Öksüz, “Konaklama Vergisinin Belediyelere Tahsisi: Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, içinde *Ekonomi ve Finans Politikaları Üzerine Çalışmalar*, ed. Demet Eroğlu Sevinç ve Gönül Yüce Akıncı (Özgür Yayınları: Gaziantep, 2023), 230-233, file:///C:/Users/user/Downloads/chapter+12%20(1).pdf, erişim tarihi 12.09.2024.

⁷⁵ Onur Uçar, Emine Ayrancı Bağrıaçık, “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım,” *Çukurova İİBF Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, (Aralık 2021): 352.

Konaklama vergisinin yerel bir vergi olarak düzenlenmesi gerektiği görüşüne karşıt bir argüman olarak yerel yönetimlerin halihazırda olduğu gibi merkezi idare bütçesine aktarılan vergilerden pay almak suretiyle bu vergilerden yararlandığı hususu ileri sürebilir. Elbette ki belirtildiği üzere 5779 sayılı Kanun gereğince yerel yönetimlere genel bütçe gelirlerinden kanun koyucu tarafından belirlenen kıstaslar üzerinden yapılan hesaplama gereğince pay verilmektedir. Bu kıstaslar arasında belirleyici olan nüfus kıstasıdır. Buna göre; belediye payının yüzde 80’lik kısmı belediyelerin nüfusuna, il özel idarelerinde ise %50’lik kısım ilin nüfusuna göre belirlenmektedir. Ancak turizm faaliyeti nedeniyle yılın belli dönemlerinde turist sayısına bağlı olarak artan nüfus dikkate alınmamakta⁷⁶, Türkiye İstatistik Kurumunca adrese dayalı olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla turist sayısından kaynaklı olarak nüfus artışının neden olduğu görev artışı, genel bütçeden ayrılan payların hesaplanmasında belirleyici olan nüfusun belirlenmesinde dikkate alınmadığından anayasal bir yükümlülük olan görevlerle orantılı mali kaynak sağlama şartı karşılanmamaktadır.

II. KONAKLAMA VERGİSİNİN YASAL ÇERÇEVESİ

Kanun koyucu konaklama vergisini genel bütçe geliri olarak düzenlemiştir. Üniter bir devlet ve idari rejimin kaynak ülkesi olan Fransa’da ise konaklama vergisi yerel yönetimlere bırakılmıştır. Bu çerçevede konaklama vergisinin usul ve esasları, alternatif bir model önerisi olarak Fransız hukuku ile karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

A. Konaklama Vergisinin Usul ve Esasları

Gider vergisi olarak düzenlenen konaklama vergisinin kamu yönetimi reform çalışmaları sırasında da yasalaştırılma çabaları ele alındıktan sonra nihayetinde 7194 sayılı Kanun ile kabul edilen haliyle usul ve esasları başlığı altında verginin konusu ve yerel yönetimlerin mali özerkliği bakımından en çok eleştirilen genel bütçe geliri olarak düzenlenmesi konuları Fransız hukuku ile karşılaştırılmak suretiyle incelenecektir.

1- Konaklama Vergisinin Amacı ve Ortaya Çıkışı

Konaklama vergisi temel olarak turizmin ön planda olduğu ülkelerde daha çok yerel bir vergi olarak ihdas edilmektedir. Bu nedenle konaklama

⁷⁶ Uçar ve Ayrancı Bağrıaçık, “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım,” 356.

vergesi; turizm vergisi ya da şehir vergisi olarak da adlandırılmaktadır. Verginin temeldeki amacı; turizm hizmetlerinin sunulması çerçevesinde idarenin katlandığı maliyetleri finanse etmektir. Türkiye’de konaklama vergisini ihdas eden 7194 sayılı Kanunun gerekçesinde de bu hususlar ifade edilmiştir.⁷⁷

Aslında konaklama vergisi 2003 yılında başlatılan Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma ile getirilmeye çalışılmış ancak bu çaba başarıyla sonuçlanmamıştır. Söz konusu çalışmaların takvimi; 2003 yılı içinde Kamu Yönetimi Temel Kanunu Tasarısının yasalaşması sonrasında yerel yönetimlere ilişkin kanunların tasarı taslaklarının Bakanlar Kuruluna sunulması ve nihayetinde belediye gelirlerini düzenleyen kanunun yeni şartlara ve ilkelere uygun olarak yeniden düzenlenmesi şeklinde açıklanmıştır. Yapılacak düzenlemelerin hedefini göstermesi bakımından mevcut duruma ilişkin de tespitlerde bulunulmuştur. Buna göre; halihazırda kaynakların merkezden dağılımı gereksiz ve verimsiz yatırımların yapılması suretiyle kaynak kullanımında israf ve aynı zamanda bölgeler arasında ve iller arasında gelişmişlik farklılıklarının artmasına yol açmaktadır.⁷⁸

Kamuoyu ile paylaşılan İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Taslağında konaklama vergisinin yeni bir vergi olarak ihdası öngörülmüştür.⁷⁹ Taslakta konaklama vergisinin amacı; turizm hizmetlerinin finansmanına katkıda bulunmak olarak açıklanmıştır. Yerel bir vergi olarak öngörülen konaklama vergisinin mükellefi; konaklama hizmetinden yararlananlar, verginin sorumlusu ise konaklama tesisini işletenlerdir. Nispi bir vergi olarak ele alınan konaklama vergisini tahsil edecek idare ise belediye ve mücavir alan sınırları dışında il özel idareleri, belediye ve mücavir alan sınırları içinde ise belediyeler olacaktır. Büyükşehir belediyesi bulunan yerlerde toplanan vergilerin yüzde yirmi beşi, büyükşehir belediyelerine aktarılacaktır. Ancak söz konusu taslak yasalaşmamış, konaklama vergisi 2019 yılında 7194 sayılı Kanun ile getirilmiş ve 01.01.2023 tarihi itibarıyla de yürürlüğe girmiştir.⁸⁰

⁷⁷ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-2>, erişim tarihi 20.09.2024.

⁷⁸ *Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: I*, (T.C. Başbakanlık: Ankara, 2005), 151-152.

⁷⁹ *İl Özel İdareleri ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Taslağı, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 10*, (T.C. Başbakanlık: Ankara, 2005), 45.

⁸⁰ 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 05.12.2019, mad. 9, RG,

Fransız hukukuna bakıldığında konaklama vergisi başlangıçta 1910 tarihli bir kanunla turizm vergisi şeklinde turistik ziyaretleri geliştirmeye yönelik harcamaları yapan belediyelerin inisiyatifiyle belirlenen bir vergi olarak konulmuştur. Yalnızca sınıflandırılmış turizm merkezleri için öngörülen vergi, zamanla turizm alanında faaliyetler yürüten belediyelere genişletilmiştir.⁸¹ Bugün Yerel Yönetimler Genel Kanununda düzenlenen konaklama vergisi yerel bir vergi olarak ihdas edilmiş, amacı da açıkça turizmin sürdürülebilirliğini sağlamak olarak düzenlenmiştir. Yerel Yönetimler Genel Kanununda amaç; konaklama vergisinden elde edilen gelirlerin beldenin turistik ziyaretlerini artırmaya yönelik harcamalara tahsis edilmesi olarak ortaya konulmuştur (art. L2333-27 par. I). Doğal alanlarının korunması ve yönetimine yönelik faaliyetler için konaklama vergisi konulmuşsa vergi gelirleri turistik amaçlı bu alanların korunmasına ve yönetimine tahsis edilebilmektedir (art. L2333-27 par. II). Beldenin tamamı veya bir kısmı, idari bir kamu kurumu tarafından yönetilen bir milli parkın veya bölgesel bir tabiat parkının arazisinde yer alıyorsa, vergi gelirleri belediye ile kamu kurumu arasında yapılan anlaşma gereğince kamu kurumuna aktarılabilir.

2. Konaklama Vergisinin Konusu

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 34. maddesinde düzenlenen konaklama vergisinin konusu; konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler olarak belirlenmiştir (mad.34/1). Kanun koyucu konaklama tesisleri ve bu tesislerde verilen hizmetleri sınırlı sayıda

07.12.2019, S. 30971. Konaklama vergisinin yürürlüğü 01.04.2020 olarak öngörülmeyle birlikte 7226 sayılı Kanun (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 25.03.2020, RG, 26.03.2020, S.31080 Mükerrer, mad.51) ile 1 Ocak 2021 tarihine, daha sonra 7256 sayılı Kanun (Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 11.11.2020, RG, 17.11.2020, S.31307, mad.42) ile 1 Ocak 2022 tarihine nihayetinde 7338 sayılı Kanun ile (Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 14.10.2021, RG, 26.10.2021, S. 31640, mad.61) 1 Ocak 2023 tarihine ertelenmiştir.

⁸¹ 1985 yılında dağ belediyelerine, 1996 yılında sahil belediyelerine, 1988 yılında turizmin gelişmesi için çalışmalar yürüten belediyelere, 1995 yılında doğal alanlarını koruma ve geliştirme faaliyetlerini yürüten belediyelere kadar genişletilmiştir. Bkz. <https://www.impots.gouv.fr/taxe-de-sejour#:~:text=Cr%C3%A9%C3%A9e%20par%20une%20loi%20de,les%20stations%20class%C3%A9es%20de%20tourisme,erişim tarihi 25.10.2024.>

belirlememiştir. Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesisleri sayıldıktan sonra buna benzer tesislerde verilen geceleme hizmetinin de vergiye tabi olduğu öngörülmüştür. Yine konaklama tesisi bünyesinde verilen hizmetler bakımından da aynı şekilde belirleme yapılmış, hizmetlerden yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı faaliyetleri saymak suretiyle belirlenmiş buna benzer hizmetlerin de vergiye tabi olacağı öngörülmüştür. Kanun koyucu yaşam tesisleri ve eğlence merkezlerinde verilen hizmetlerin de konaklama vergisine tabi olduğu hususunu ayrıca düzenlemiştir.

6802 sayılı Kanun ile konaklama vergisinin uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemekle yetkilendirilen (mad.34/son) Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından çıkarılan Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde (Tebliğ)⁸² düzenlemeden ne anlaşılması gerektiği ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır. Tebliğe göre konaklama vergisine tabi olma bakımından tesisin; türü, sınıfı, niteliği, ilgili mevzuatta yer alan tarif ve tanımlamaları ve ilgili mevzuata göre turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığı vergi hukukunun vergiyi doğuran olayın gerçekliği ilkesi gereği önem arz etmemektedir.⁸³ Konaklama vergisinde vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren hizmetlerin sunulması ile ortaya çıkar. Vergiyi doğuran olay bakımından hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin veya tahsilat zamanının bir önemi söz konusu değildir. Buna göre somut olarak hizmetin konaklayana sunulması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (mad.19) gereğince Türk hukukunda vergi borcunun vergiyi doğuran olay ile doğduğu kabul edilmekte ve uygulanacak yasanın belirlenmesi, zamanaşımın hesaplanması ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlaması bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihi esas alınmaktadır.⁸⁴ Öğretide vergiyi doğuran olaya ilişkin hukuki düzenlemeler kanun tekniği ve kanunilik ilkesi bakımından eleştirilmiştir. Kanun tekniği bakımından; vergiyi doğuran olayın kanun koyucu tarafından tanımlanmasına gerek olmadığı ve böyle bir tanımlamanın beraberinde sorunlar getirebileceği ifade edilmiştir. Vergiyi doğuran olayın yer unsuruna kanun hükmünde yer verilmemesi ve vergiyi doğuran olayın

⁸² RG, 14.12.2022, S.32043.

⁸³ Ertuğrul Akçaoğlu, "Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme," *Hacettepe HFD*, 10(2), (2020): 397.

⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 98.

zaman boyutunun ise kanun yerine Tebliğ ile düzenlenmesinin de kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu belirtilmiştir.⁸⁵

Konaklama hizmetinden yararlananların niteliği ya da işletme ile yakınlık derecesi de vergiyi doğuran olay bakımından etkili değildir. Buna göre; tesisi işletenler, yakınları veya işletme personeli konaklama hizmetlerinden karşılıksız olarak yararlandırılrsa bile konaklama vergisi doğacaktır. Aynı şekilde promosyon, eşantıyon, hediye, tanıtım ve benzeri şekillerde konaklama hizmeti sunulsa da vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır. Bununla birlikte konaklama tesisinde tesis personelinin yalnızca kendi kullanımı için tahsis edilmiş yerlerde geceleme için ise vergiye tabi olmayacağı düzenlenmiştir. Bundan başka Tebliğ’de konaklama tesislerinde yapılan düğün, toplantı, sempozyum gibi organizasyonların konaklama vergisine tabi olmadığı, bu organizasyonların konaklamayı içerecek şekilde yapılması halinde faturada organizasyonun mahiyetinin açıkça düzenlenmesi ya da ayrı faturada düzenlenmesi halinde bu hizmetlerden konaklama vergisi alınmayacağı, sadece konaklama hizmetinden konaklama vergisi alınacağı belirtilmiştir. Tebliğ ile getirilen bu istisna içerik olarak doğru bulunmakla birlikte kanuni düzenlemede yer almadığı için verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.⁸⁶

Konaklama hizmetinin verildiği tesisler de Tebliğ’de ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.⁸⁷ Öncelikle belirtmek gerekir ki konaklama vergisinin söz konusu olabilmesi için mutlaka geceleme hizmetinin sunulması gerekir. Geceleme hizmeti ve geceleme hizmeti ile birlikte ücret karşılığı konaklama tesisinde sunulan diğer hizmetler de vergiye tabidir. Geceleme olmaksızın

⁸⁵ Akçaoğlu, “Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme,” 398.

⁸⁶ Akçaoğlu, “Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme,” 398; Sıla Adak, “Konaklama Vergisi,” *KHas Hukuk Bülteni*, 29 Ekim 2021, <https://hukukbulteni.khas.edu.tr/bulten/55>, erişim tarihi 25.09.2024.

⁸⁷ Tebliğ’de konaklama hizmetinin sunulduğu yerler şu şekilde belirlenmiştir;
“- 31.5.2019 tarihli ve 1134 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Yönetmelikte (R.G., 01.06.2019, Sayı: 30791) belirtilen tesisler
- Kamu ya da özel sektörün tasarrufunda olan yerlerde personelin konaklaması için ayrılan (lojman olarak tahsis edilenler hariç) misafirhane, konukeyi, dinlenme tesisi, kamp gibi tesisler,
- Uygulama otelleri,
- Bunlar dışında kalan, turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığına bakılmaksızın geceleme hizmeti sunan diğer tüm tesisler.”

tesiste sunulan diğer hizmetlerden yararlanılması konaklama vergisine tabi değildir.

Konaklama vergisinin uygulanmasında, hizmetten yararlananın uyuşu ya da mukimlik durumu vergiye tabi olma bakımından önem arz etmemektedir. Zaten verginin mükellefi hizmetten yararlanan değil konaklama ve konaklama hizmetini sunanlardır. Bununla birlikte verginin kanuni mükellefinin konaklama hizmetini sunanlar, fiili mükellefinin ise hizmetten yararlananlar olduğu belirtilmelidir.⁸⁸ Konaklama vergisinin mükellefi, konaklama ve konaklama hizmetini sunan tesisin işleteni olduğundan, hizmetten yararlananın tesisin bulunduğu yerde ikamet edip etmemesi önem arz etmemektedir. Tesisin mülkiyetinin işletene ait olup olmamasının ya da tesisi işletenin hukuki statüsünün mükellefiyet bakımından önem arz etmeyeceği hususu da Tebliğ’de düzenlenmiştir. Konaklama vergisinin uygulandığı bazı ülkelerde ülkede yerleşikler, vergiden muaf tutularak turistlerin vergi mükellefi veya fiili mükellef olarak düzenlendiği, bu düzenlemenin, verginin hem turist sayısından kaynaklı hizmetlerin finansmanında bir araç olarak kullanılması hem de turizmin neden olduğu olumsuz dışsallıkları önleme amacına ilişkin *Pigouvian* vergileme yöntemine uygun olduğu belirtilmekle birlikte, bu yöndeki bir düzenleme turizm gelirlerini olumsuz etkileyebilme riski yanında “temsilsiz vergi olmaz” ilkesi bakımından da tartışmaları beraberinde getirmektedir.⁸⁹ Nitekim turizm gelirinin ülke ekonomisi açısından taşıdığı öneme istinaden konaklama vergisi getirilmesine ilişkin yasama süreçlerinde özellikle turizm sektörü ve turistler için külfet oluşturacağı hususları sıklıkla dile getirilmiştir. Verginin fiyatlara yansiyacak olması turizm sektörünün diğer ülkelerle rekabetinde de olumsuz bir etki yaratma riski yanında turizmden ziyade bütçe gelirlerini artırmak için getirilmiş olması ve 2019 yılında 7183 sayılı Kanun (mad. 6) ile turizmin tanıtımının finansmanı için getirilen turizm payı⁹⁰ ile birlikte tam tersi bir etki yaratarak turizm gelirlerinin düşmesine, sonucunda da kurumlar vergisi ve KDV kayıplarına yol açabileceği de ifade edilmektedir.⁹¹ Aslında konaklama vergisinin genel olarak ülke ekonomileri üzerindeki etkileri konusunda görüş birliği yoktur. Bunun temel nedenleri; konaklama vergisine ilişkin ülke

⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, *Vergi Hukuku*, 454.

⁸⁹ Adak, “Konaklama Vergisi,”.

⁹⁰ Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun, 11.07.2019, RG, 15.07.2019, S. 30832.

⁹¹ Akçaoğlu, “Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme,” 401-402.

uygulamalarının yeknesak olmaması, fiyat değişiklikleri karşısında turistlerin duyarlılığı bakımından turizm bölgelerinin özelliklerinin farklılık arz etmesi olarak sayılabilir.⁹²

Konaklama vergisi nispi bir vergi şeklinde düzenlenmiş ve verginin oranı %2 olarak belirlenmiştir.⁹³ Konaklama vergisinin vergilendirme dönemi ise takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir. Kanun teklifinde nispi bir vergi olarak öngörülen konaklama vergisinin komisyon görüşmelerinde, getirilen turizm payı da göz önünde bulundurularak turizm sektörü üzerinde önemli bir mali yük oluşturacağı ve söz konusu verginin büyük ölçüde küçük işletmeler ve turistler üzerinde kalacağından bahisle maktu olarak düzenlenmesi önerisi kabul edilerek Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen metinde verginin tesis kategorilerine göre farklılaşan miktarlarda maktu olarak getirilmesi kabul edilmiştir.⁹⁴ Öğretide de konaklama vergisinin uygulandığı ülkeler dikkate alınarak öncelikle turizm bölgeleri ve bölgelerdeki illerde yer alan tesislerin turizm sektöründeki yerine ve önemine göre bir sınıflandırma yapılması, sonrasında da tesislerin gecelik konaklama bedeli, yıldız sayısı ve oda sayısı kriterlerine göre sınıflandırılarak⁹⁵ ölçülülük ilkesine de uygunluğun sağlanması amacıyla nispi vergi yerine tesisin niteliğine göre maktu vergi olarak belirlenmesi önerilmiştir.⁹⁶ Ancak kanun teklifinin görüşülmesi sırasında, vergi adaletine daha uygun olacağı görüşü ağırlık kazanarak kanun teklifi metnindeki ilk haliyle nispi vergi şeklinde kanunlaşmıştır.⁹⁷

⁹² Erdem Ateşagaoglu ve Sıla Adak, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açından Bir Analizi,” *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 10(1), (2024): 28, <https://dergipark.org.tr/tr/download/issue-full-file/86145>, erişim tarihi 23.09.2024.

⁹³ Ancak 6802 sayılı Kanuna eklenen geçici maddeyle, Geçici 3. madde ile konaklama vergisinin 31.12.2020 tarihine kadar %1 olarak uygulanması öngörülmüşse de verginin yürürlüğü 1 Ocak 2023 tarihinde yürürlüğe giren vergi oranı da doğrudan %2 olarak uygulanmıştır.

⁹⁴ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-4>, erişim tarihi 10.09.2024.

⁹⁵ Burçin Bozdoğanoglu, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği,” *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, (Ocak-Haziran 2013): 148, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/164-08.pdf>, erişim tarihi 10.09.2024.

⁹⁶ Nuray Aşçı Akıncı, “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi,” *TBB Dergisi*, Sayı: 148, (2020): 97.

⁹⁷ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-5>, erişim tarihi 10.09.2024.

Fransa'da kanun koyucu belediye sınırlarında ikamet etmeyenlerden vergi alınacağı hususunu açıkça düzenleyerek belde sakinlerinin vergi mükellefi olmayacağını dolaylı şekilde öngörmüştür (art. L2333-29). Konaklama vergisi mükellefleri, vergiyi konaklama hizmeti sunan işletmeye ödemekte, konaklama hizmeti sunan işletme sahipleri de vergiyi belediyelere aktarmaktadırlar (art. L2333-34 par. I). Vergiye tabi konaklama hizmetinin verildiği yerler özel olarak düzenlenmiştir. Konaklama vergisine tabi yerler; saray olarak adlandırılan lüks oteller, turistik otel ve rezidanslar, mobilyalı konaklama hizmeti veren evler, tatil köyleri, misafirhaneler, kamp alanları, karavan alanları ve marinalar olarak düzenlenmiştir (art. L2333/30). Sayılan yerlerden hangisinde konaklama yapıldığı verginin miktarı bakımından önem arz etmektedir. Konaklama hizmetinin verildiği yerin kategorisine göre ödenecek vergi miktarı değişebilmektedir. Konaklama vergisi nispi olarak %1 ila %5 oranında (art. L2333-30) uygulanabileceği gibi, maktu olarak da her yıl değerlendirilen bir barem⁹⁸ dikkate alınarak, belediyelerde belediye meclisi, belediyelerin işbirliği çerçevesinde birlikte kurdukları kamu kurumlarında, karar organları tarafından belirlenir. Konaklama vergisi belirlenen üst ve alt sınırlar dikkate alınarak konaklama tipine (otel, mobilyalı, kamp alanı vb.) ve tesisin sınıflandırılıp sınıflandırılmadığına (örneğin 1 ila 5 yıldız) göre kişi başına ve gecelik olarak hesaplanır. Maktu verginin alt ve üst sınırları da kanun koyucu tarafından kişi başına gecelik olarak belirlenmiştir (art. L2333-30).⁹⁹

Fransız kanun koyucu konaklama vergisinden muaf olacakları da belirlemiştir (art. L2333-31). Sosyal devlet uygulamasının bir yansıması olarak; küçüklerin, mevsimlik iş sözleşmesi ile çalışanların, acil barınma veya geçici barınma olanaklarından yararlanan kişiler ile ödedikleri kira bedeli belediye meclisinin belirleyeceği tutarın altında olan binalarda oturanların konaklama vergisinden muaf olacakları düzenlenmiştir (art. L2333-31).

Türk hukukunda ise istisna şeklinde düzenleme tercih edilerek konaklama vergisinden müstesna hizmetler belirlenmiştir. Kanun koyucu konaklama vergisi için iki istisna öngörmüştür (6802 sayılı Kanun, mad. 34/7). Bunlar; öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere

⁹⁸ 2024 yılı baremi için bkz. https://www.collectivites-locales.gouv.fr/files/Finances%20locales/TS_TarifsMax2024.pdf?v=1720790952, erişim tarihi 17.09.2024.

⁹⁹ Maktu vergi miktarı en yüksek konaklama vergisi lüks otellerde konaklamada kişi başına gecelik üst sınır dört avro olarak belirlenirken, en düşük konaklama vergisi kamping alanlarında sabit miktar olarak 0,20 avro olarak belirlenmiştir.

verilen hizmetlere ilişkin istisna ile diplomatik istisnalardır.¹⁰⁰ Kanun teklifinde yer alan, kamu kurum ve kuruluşlarına ait tesisler için öngörülen istisnalar yasalaşmamıştır.

Belirtmek gerekir ki Fransız hukukuna nazaran Türk hukukunda istisnalar çok daha sınırlı tutulmuştur. Fransız hukukunda küçükler için getirilen muafiyet 7194 sayılı Kanun görüşmelerinde 0-12 yaş arası çocuklara verilen konaklama hizmetlerinin vergiden istisna edilmesi teklif edilmiş, teklif Komisyon tarafından da kabul edilmiş¹⁰¹ ancak yasalaşmamıştır. Çocuklar için muafiyet getirilmemesinin verginin mükellefinin hizmeti sunan işletmeler olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Ancak yukarıda belirtildiği gibi kanuni mükellef işletmeler olmakla birlikte fiili mükellef hizmetten yararlananlar olduğu için çocuklar ve düşük gelir kategorileri bakımından muafiyet tanınması, sosyal devlet ilkesine uygun bir düzenleme olacaktır. Ayrıca kişilerin gelir durumu dikkate alınmaksızın verginin herkese aynı oranda uygulanması, istisnaların dar kapsamlı olması ölçülülük ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.¹⁰²

3. Konaklama Vergisinin Niteliği: Yerel mi Genel Bütçe Vergi Geliri mi?

Kanun koyucu konaklama vergisini Gider Vergileri Kanununda öngörmek suretiyle genel bütçe vergi gelirlerine dahil edilecek bir vergi olarak düzenlemiştir. Belirtildiği üzere İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Taslağı'nda ise konaklama vergisi yerel bir vergi olarak öngörülmüştür. Söz konusu taslakta konaklama vergisinin neden yerel bir vergi olarak düzenlendiği hususu madde gerekçesinde “*Turistik yörelerde bulunan il özel idareleri ve belediyeler turizm faaliyeti nedeniyle oluşan nüfus artışının yükünü çekerken, turizmden elde edilen gelirlerden pay alamamaktadır. Bu durum yol, su, arıtma ve atık bertaraf tesisleri gibi altyapı ihtiyaçlarının gerektirdiği kaynaklar ile sağlanan gelirler arasında önemli dengesizliklerin doğmasına yol açmaktadır.*” şeklinde açıklanmıştır.¹⁰³

¹⁰⁰ Diplomatik istisna kapsamında yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen hizmetler konaklama vergisinden müstesnadır.

¹⁰¹ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-4>, erişim tarihi 10.09.2024.

¹⁰² Aşçı Akıncı, “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi,” 97-98.

¹⁰³ *İl Özel İdareleri ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Taslağı*, 118.

Gerçekten de kanun koyucu, belediye (5393 sayılı Kanun, mad. 14/1-a) ve il özel idarelerine (5302 sayılı Kanun, mad.6/1-a) turizm alanında görevler vermiştir. Turistik alanda verilen bu görevlerin yerine getirilmesini sağlayacak gelirlerin yerel yönetimlere sağlanması gerekir. Nitekim bu çerçevede bazı sahil belediyelerinde limanlar belediye idarelerine bağlanmak suretiyle vergi gelirleri belediyeler tarafından tahsil edilebilmektedir.¹⁰⁴

Konaklama vergisini genel bütçe geliri olarak düzenleyen 7194 sayılı Kanunun gerekçesine bakıldığında yerel yönetimlerin turizm faaliyetleri nedeniyle katlandığı yük ön plana çıkarılmamış, turizm nedeniyle ortaya çıkan maliyete merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı ifade edilerek maliyetin finansmanının gerekliliği üzerinde durulmuştur. Farklı ülke uygulamaları da dikkate alınmak suretiyle, vergilendirme tekniği bakımından uygulanabilir bir model geliştirildiği ve genel bütçe geliri olarak tahsil edilmek üzere konaklama vergisi ihdas edildiği belirtilmekle yetinilmiştir.

Aslında gerekçede ön plana çıkan fikir, turistik faaliyetler nedeniyle yerel ve merkezi yönetimin katlandığı kamusal maliyetlerdir. Bu bakış açısının gereği olarak konulan verginin amacını gerçekleştirebilmesi için konaklama vergisinin belirli bir yöresel sınır içerisinde uygulama alanı bulması ve vergi ile elde edilen kamusal gelirin yerel yönetimlere özgülenmesi gerekmektedir. Ancak yürürlüğe konulan konaklama vergisinde bu iki gereklilik de yerine getirilmemiştir. Konaklama vergisi tüm ülkede uygulanan ve gelirleri genel bütçe gelirleri arasında yer alan bir vergi olarak yasalaşmıştır. Oysa ki verginin getiriliş amacına uygunluk bakımından yerel yönetimlere tahsis edilmesi gerekirdi.¹⁰⁵ Esasında, konaklama vergisinin turistik amaçlarla salındığına dair yasal düzenlemede herhangi bir ibare bulunmamaktadır. Bu durum, konaklama vergisinin bir turizm vergisi niteliğinde olmadığı sonucuna varılmasına yol açmış ve katma değer vergisi oranını artırmak yerine neden konaklama vergisi getirildiği konusunda sorgulamalar ve eleştiriler ortaya çıkmıştır.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Örneğin limandan çıkış yapan yolcu ve araçlardan makbuz karşılığı Ayvalık Belediyesi İşletme ve İştirakler Müdürlüğü Liman İşletmesi tarafından Ayvalık Belediye Meclisi'nin 05.06.2024 tarih ve 2024/114 sayılı kararı gereğince gümrük vergisi tahsil edilmektedir.

¹⁰⁵ Ateşgöçlü ve Adak, "Türkiye'deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açısından Bir Analizi," 30.

¹⁰⁶ Ateşgöçlü ve Adak, "Türkiye'deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açısından Bir Analizi," 30; Akçaoğlu, "Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme," 401.

Konaklama vergisi, birçok Avrupa Birliği ülkesinde de yerel bir vergi olarak düzenlenmiştir. Aslında genel bütçe geliri olarak ihdası, konaklama vergisinden beklenen amaçları gerçekleştirmeye elverişli bir araç değildir. Çünkü bu vergilerin amacı, turistik faaliyetlerin gerçekleştiği yerdeki külfetleri finanse etmek, turizm altyapısını geliştirmek, turizm baskısının aşırılığını bertaraf etmektir. Yine belirtilen amaçlarla bağlantılı olarak, bu verginin tahsil yetkisinin merkezi yönetime değil, yerel yönetim birimlerine verilmesi gereklidir.¹⁰⁷ Esasında konaklama vergisi konulmasına ilişkin kanun teklifinin gerek Komisyon görüşmelerinde gerekse TBMM Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında konaklama vergisinin yerel bir vergi olarak düzenlenmesi gerekliliği üzerinde görüş ve öneriler ifade edilmiş¹⁰⁸ ancak teklif ilk şeklinde olduğu gibi genel bütçe geliri olarak kanunlaşmıştır. Öğretide Türkiye bakımından konaklama vergisinden elde edilen vergi gelirin bir kısmının yerel yönetimlere bir kısmının da Kültür ve Turizm Bakanlığı gibi turizmle ilgili birimlere aktarılması önerisi de getirilmiştir.¹⁰⁹ Bunun dışında verginin 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda düzenlenmesi yanında bütçenin tahsis ilkesine aykırı olsa da verginin konuluş amacının gerçekleşebilmesi için toplanan verginin ilgili yörenin turizmine özgülmesine ilişkin hüküm konulması da önerilmiştir. Böyle bir düzenleme ile turistik yörenin bakımı, iyileştirilmesi ve güzelleştirilmesi sağlanarak yörenin turistik cazibesi de artacaktır.¹¹⁰

Fransız hukukunda ise belirtildiği üzere konaklama vergisi yerel bir vergi olarak düzenlenmiştir. Belediye meclislerinin 1 Temmuz tarihinden önce alacakları karar ile belediyeler, bir sonraki yıldan itibaren geçerli olmak üzere nispi ya da maktu konaklama vergisi ihdas edebilirler. Konaklama vergisi ihdas edecek belediyeler ise şu şekilde belirlenmiştir. İlgili mevzuatları çerçevesinde belirlenmiş; turistik belediyeler ve sınıflandırılmış turizm merkezleri, kıyı belediyeleri, dağ turizmi bölgelerindeki belediyeler, turizmin gelişmesi için faaliyet yürüten belediyeler ile tabiat alanların korunması ve

¹⁰⁷ Aşçı Akıncı, “Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi,” 93.

¹⁰⁸ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-4>, erişim tarihi 10.09.2024, <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877c1-2076-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=7193#step-5>, erişim tarihi 10.09.2024,

¹⁰⁹ Bozdoğanoglu, “Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği,” 148.

¹¹⁰ Ateşagaoglu ve Adak, “Türkiye’deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açından Bir Analizi,” 26.

yönetimine ilişkin faaliyet yürüten belediyeler, belediyelerin işbirliği çerçevesinde birlikte kurdukları kamu kurumlarında da karar organları (art. L5211-21/I) aynı şekilde yukarıda belirtilen düzenleme çerçevesinde (art. L2333-26 par. I) konaklama vergisi belirleyebilirler.

Belediye meclisi, konaklama vergisinin nispi vergi mi maktu vergi mi şeklinde uygulanacağına karar vermeye yetkilidir (art. L2333-26 par. II). Belediye sınırları içinde bedel karşılığında sunulan konaklama faaliyetine, konaklamanın türüne göre iki vergi rejiminden yalnızca birini uygulayabilir. Dolayısıyla belediye meclisinin alacağı karar ile bir belediye sınırları içinde bir konaklama türüne maktu konaklama vergisi, bir diğer konaklama türüne nispi konaklama vergisi uygulanabilir. Bu düzenleme itiraz yoluyla Yargıtay (Ticaret Dairesi, 7 Kasım 2023, Karar no: 755) tarafından Anayasa Konseyi'ne götürülmüştür. Söz konusu düzenlemenin eşitlik ve kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkelerine aykırı olup olmadığına ilişkin yapılan değerlendirmede Anayasa Konseyi; belediyelerin konaklama vergisinin nispi mi maktu mu uygulanacağını belirlemek konusundaki yetkisinin eşitlik ve kamu külfetleri karşısında eşitlik ilkesine aykırı olmadığına karar vermiştir. Gereğince; Yerel Yönetimler Genel Kanunu (art. L2333-26 par. III) gereğince, ancak farklı nitelikteki konaklama yerlerinin ayrı vergi rejimlerine tabi tutulabileceği, muamele farklılığının, durum farklılığına dayandığı ve Kanunun, belediyelere, konaklama türü ve yerel koşullar dikkate alınarak konaklama vergisi ihdası konusunda yetki verdiği gösterilmiştir.¹¹¹

Belediye meclisleri vergilendirme dönemini belirlemeye de yetkilidir (art. L2333-28). Ancak belediyelerin bedel karşılığında konaklama hizmeti veren konaklama yerlerini ya da konaklama türünü esas almak suretiyle istisna getirme yetkisi bulunmamaktadır (art. L2333-26 par. III).

Fransa'da turist sayısına göre daha yüksek konaklama vergisi de uygulanabilmektedir. Nitekim 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren Alpes-Maritimes, Bouches-du-Rhône ve Var departmanlarında belirtilen fiyatlara %34 oranında ek vergi eklenmiştir.¹¹² 2024 Bütçe Kanunu ile 1 Ocak 2024'ten itibaren Paris Belediyesi ve Île-de-France Bölgesinde bulunan diğer belediye

¹¹¹ Conseil Constitutionnel, 08.02.2024, n° 2023-1078-QPC, La taxe de séjour forfaitaire confortée – Conseil constitutionnel 8 février 2024 – *AJDA*, 2024, p. 293, www.dalloz.fr, erişim tarihi 18.09.2024.

¹¹² 30 Aralık 2022 tarih ve 2022-1726 sayılı 2023 Bütçe Kanununun 76. maddesi, <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/taxe-sejour-tourisme>, erişim tarihi (18.09.2024)

ve topluluklarına, maktu konaklama vergisine %200 oranında ek vergi uygulanması kabul edilmiştir.¹¹³

B- Mali Özerkliğin Korunmasına İlişkin Hukuki Başvuru Yolları

Yerel yönetimlerin mali özerklik hakkından bahsedilebilmesi için kendilerine tanınan bu hakkın etkili bir şekilde korunması gerekir. Etkili koruma mekanizmaları arasında yargısal koruma mekanizmaları gelmektedir. Esasında yerel yönetimlerin özerkliklerinin güvence altına alınması için anayasa koyucu yerel yönetimlerin seçilmiş organlarının oluşturulmasına ilişkin itirazlar ve organlık sıfatının sonlandırılması konusunda karar verme yetkisini yargı organına bırakarak yargısal güvenceler sağlamıştır (mad. 127/4). Bundan başka yerel yönetimlerin kendilerine sağlanan mali özerkliğe aykırı işlemler karşısında hukuki başvuru imkanlarına sahip olmaları gerekmektedir. Nitekim Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartının gereklerinden biri de yerel yönetimlerin Anayasa ve ilgili mevzuat çerçevesinde kendilerine tanınan idari özerklik çerçevesinde serbestçe yönetebilmeleri için dava açma hakkıdır (mad. 11). Avrupa Konseyi'ne göre dava hakkı; Mahkeme ya da bir işlem, eylem ya da ihmalin kanuna uygun olup olmadığı konusunda karar vermeye ya da duruma göre alınacak bir karar hakkında görüş vermeye yetkili, kanunla kurulmuş bağımsız bir organa başvurma olarak anlaşılmalıdır.¹¹⁴ Şart'ın 11. maddesi Türkiye'nin çekince koyduğu düzenlemeler arasında yer almaktadır. Şart'a çekince konulmakla birlikte Türk hukukunda hak arama hürriyeti çerçevesinde elbette yerel yönetimlerin de dava hakları bulunmaktadır.

Bu çerçevede idari yargıda mali özerkliklerine aykırı işlemler bakımından özellikle vesayet makamlarının işlemlerine karşı dava hakları yanında Anayasa Mahkemesine başvuru imkanları ele alınacaktır.

1- İdari Yargıda Dava Hakkı

Tüzel kişiliğe sahip olmaları ve vesayet ilişkisinin niteliği gereği yerel yönetimler merkezi idarenin idari nitelikteki işlemlerine karşı dava açma hakkına sahiptirler. Yerel yönetimlerin sahip oldukları dava hakkı, Şart'ın 11. maddesi anlamında hukuki başvuru yollarının sağlandığı şekilde

¹¹³ <https://www.service-public.fr/particuliers/actualites/A17102>, erişim tarihi (18.09.2024)

¹¹⁴ <https://rm.coe.int/168071a600>, erişim tarihi 18.09.2024.

yorumlanarak Türkiye'nin koyduğu çekinceyi kaldırabileceği ifade edilmektedir.¹¹⁵

Bilindiği üzere yerel yönetimler ile merkezi idare arasındaki bütünlüğü sağlayan araç idari vesayettir ve idari vesayet ilişkisi iki ayrı tüzel kişilik olmasında kaynaklı olarak¹¹⁶, hiyerarşiden farklı olarak vesayet makamı ile vesayete tabi idarelerin birbirlerinin işlemleri hakkında dava hakkı tanıyan bir ilişkidir.¹¹⁷ Anayasa Mahkemesinin aynı gün verdiği iki iptal kararı¹¹⁸ sonrasında vesayet makamının vesayet yetkisini dava açmak suretiyle kullanıp kullanamayacağı hususuna ilişkin tartışmalar bulunmakla birlikte¹¹⁹ yerel yönetimlerin vesayet makamlarının işlemlerini dava edebilecekleri konusunda herhangi bir tartışma bulunmamaktadır. Belirtmek gerekir ki; yerel

¹¹⁵ Taştekin ve Akca, "Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı'na Türkiye'nin Koyduğu Çekincelerin Yeniden Değerlendirilmesi," 607.

¹¹⁶ Onur Karahanoğulları, *İdari Yargı* (Turhan Kitabevi: Ankara, 2019), 339.

¹¹⁷ Jacques Petit ve Pierre-Laurent Frier, *Droit Administratif* (LGDJ: Paris, 2020, 14e éd), 145; Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku* (Ekin: Bursa, 2023, 9. Baskı), 207; Halil Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku* (Seçkin: Ankara, 2022, 16. Baskı), 185.

¹¹⁸ AYM, 04.02.2010, Esas: 2008/27, Karar: 2010/29, RG, 21.06.2010, S. 27619; Anayasa Mahkemesi, 5393 sayılı Belediy Kanununun 23. maddesinin 5. fıkrasında yer alan mülki idare amirinin hukuka aykırı gördüğü kararlar aleyhine idari yargıya başvurabileceğine ilişkin düzenlemeyi, merkezi idarece Anayasanın 127. maddesinde çizilen çerçevede içinde kullanılması gereken, idarenin bütünlüğü ilkesinin gerektirdiği bir vesayet yetkisini içermediği gerekçesiyle iptal etmiştir. Yine 5216 sayılı Kanunun 14. maddesinin 5. fıkrasında yer alan 'Mülki idare amiri hukuka aykırı gördüğü kararlar aleyhine idari yargıya başvurabilir.' ibaresini de aynı gerekçeyle iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesi daha sonra verdiği kararda ise idari yargıyı harekete geçirmek suretiyle kullanımı öngören düzenlemenin vesayeti içermediğinin söylenemeyeceğini ifade ederek anayasaya aykırılık iddiasını reddetmiştir. Söz konusu karara yazılan karşı oyda Anayasa Mahkemesinin zikredilen kararlarına referans verilerek, istikrar bulmuş olan önceki Anayasa Mahkemesi kararlarından dönülmesini gerektiren bir durum olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu karar ve karşı oy için bkz. AYM, 03.11.2011, Esas: 2011/11, Karar: 2011/151, RG, 07.02.2012, S. 28197. Anayasadaki idari vesayet yetkisinin mutlaka yerindelik denetimini içermediği görüşü ve Anayasa Mahkemesinin idari vesayet yetkisine bakışının ele alındığı çalışma için bkz. F. Ebru Gündüz, "Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Vesayet," *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 33, (Yıl: 2015): 84.

¹¹⁹ Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 207-208. Kanaatimizce Anayasa Mahkemesinin iptal kararının gerekçesi yargı yerlerine başvurunun, vesayet yetkisinin salt kullanım şekli oluşuna ilişkindir. Vesayet makamlarının yerel yönetimlerin işlemlerine karşı dava açmaları yolunun kapatıldığına ilişkin bir yorum getirmek hukuk devleti ilkesi ve Anayasanın 125. maddesine Anayasada olmayan bir istisna getirmek olacaktır.

yönetimlerin hukuka aykırı gördükleri işlemlerini iptal etme yetkisi vesayet makamlarına tanınmamışsa, elbette ki vesayet makamları bu işlemlerin iptali talebiyle idari yargıda dava açabileceklerdir.¹²⁰ Yerel yönetimin işleminin vesayet makamınca onanmaması ya da değiştirilerek onanması hallerinde yerel yönetimler, vesayet makamının bu işlemine karşı iptal davası açabilirler.¹²¹ Yerel yönetimler vesayet makamının işlemlerinin iptali yanında vesayet makamının işleminden kaynaklanan zararların tazminini de mahkemeden talep edebilirler.¹²²

İdari yargı yerleri dışında 2005 yılında Anayasada yapılan değişiklik¹²³ ile yerel yönetimlerin hesap ve işlemlerini denetleme ve kesin hükme bağlama işlevinin de Sayıştay'a verilmesi sonrasında yapılan denetim ve yargılama faaliyetleri çerçevesinde Sayıştay Daire ve Kurullarına yapılan başvuru da bu kapsamda yargısal başvuru olarak kabul edilmektedir.¹²⁴ Sayıştay tarafından yapılan yargılamalarda yerel yönetimlerin mali özerkliğinin kapsam ve sınırları ortaya konulmaktadır.

2- Anayasa Mahkemesine Başvuru Yolları

Konaklama vergisi özelinde söz konusu düzenlemenin yerel yönetimlerce iptal ettirilmesine yönelik yargısal mekanizmalar çerçevesinde ele alınması gereken yol Anayasa Mahkemesine başvuru yolları olacaktır. Bundan başka yargısal yollar tüketildikten sonra yerel yönetimlerin özerkliği ihlallerinin devam etmesi halinde, yerel yönetimlerin bireysel başvuru yoluna başvurup başvuramayacağına da ayrıca tartışılması gerekmektedir.

a. Somut Norm Denetimi Yoluyla Anayasa Mahkemesine Başvuru

Konaklama vergisinin genel bütçe gelirleri arasında düzenlenmesine ilişkin yasal düzenlemenin yerel yönetimler tarafından iptal davası yoluyla

¹²⁰ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer ve Cemil Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku* (Savaş Yayınevi: Ankara, 2021, 6. Baskı), 305.

¹²¹ Ender Ethem Atay, *İdari Yargılama Hukuku* (Seçkin: Ankara, 2021), 250; Kemal Gözler, *Mahalli İdareler Hukuku* (Ekin: Bursa, 2018), 244; Akyılmaz, Sezginer ve Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, 304.

¹²² René Chapus, *Droit Administratif Général* (Montchrestien: Paris, 2001, Tome I, 15e éd.), 411.

¹²³ 29.10.2005 tarih ve 5428 sayılı Kanun, mad. 2.

¹²⁴ Yılmaz, *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı*, 564.

Anayasa Mahkemesine taşınması mümkün olmadığı¹²⁵ gibi somut norm denetimi bakımından da uyuşmazlıkta uygulanacak norm olmadığı ya da yasama organının bu konuda takdir yetkisi olduğu gerekçesiyle mahkemece anayasaya aykırılık iddiası ciddi bulunmayarak teknik olarak normu Anayasa Mahkemesine taşımaları mümkün olmayabilir.¹²⁶

Yerel yönetimler mali özerkliklerini ihlal eden işlemlere karşı açtıkları davalarda, işlemin dayanağı olan kanun ya da Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin anayasaya aykırılık iddiasını mahkemede öne sürebilirler. Bilindiği üzere somut norm denetiminin konusunu kanunlar ve CBK'lerin esas bakımından anayasaya aykırılık iddiaları oluşturur. İdari vesayet yetkisinin kullanımı niteliğinde mali özerkliği kısıtlayan düzenlemelerin kanunla yapılması gerekmektedir.¹²⁷ CBK'ler ile merkezi idareye yerel yönetimler üzerinde idari vesayet yetkisi tanınması halinde, vesayet makamının işlemine karşı açılan davada CBK'lerin anayasaya aykırılığı ileri sürülerek somut norm denetimi işletilebilir. Zira Anayasada kanunla düzenleneceği belirtilen konularda CBK çıkarılamayacağı gibi böyle bir düzenleme olmasa da bir konunun açık bir şekilde kanun ile düzenlenmiş olması halinde de CBK çıkarılması mümkün değildir (mad. 104/17). Anayasa Mahkemesi de yaptığı denetimde CBK'ye konu düzenlemenin, kanunla düzenlenmesi gereken bir konuya ilişkin olup olmadığını ele aldıktan sonra kanunla düzenlenmesi gereken bir konu değilse bu alanda çıkarılmış bir kanun olup olmadığını ele almaktadır. Anayasanın 104. maddesinin 17. fıkrasında yer alan “münhasıran kanunla düzenlenmesi öngörülen konular” ifadesi;

¹²⁵ Bilindiği üzere anayasa koyucu tarafından Anayasa Mahkemesinde doğrudan doğruya iptal davası açma hakkı; Cumhurbaşkanına, Türkiye Büyük Millet Meclisinde en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubuna ve üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki milletvekillerine tanınmıştır (mad. 150).

¹²⁶ Anayasaya göre somut norm denetiminde; davaya bakmakta olan mahkemenin, uygulanacak bir kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesinin hükümlerini Anayasaya aykırı görmesi veya taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasını ciddi bulması gerekmektedir (mad. 152/1).

¹²⁷ Asında kanuni idare ilkesinin bir yansıması olarak Anayasanın 127. maddesi gereğince yerel yönetimlere ilişkin birçok hususun kanunla düzenleneceği açıkça düzenlenmiştir. Buna göre; yerel yönetimlerin kuruluş esasları, görev ve yetkileri, büyük yerleşim merkezleri için özel yönetim biçimlerinin getirilmesi hususu, idari vesayet yetkisinin, mahalli idare birliklerine ilişkin konuların kanun ile düzenlenmesi gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadında anayasa koyucunun kanunla düzenlenmesini öngördüğü konular olarak kabul edilmektedir.¹²⁸

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihadı çerçevesinde kanunla düzenleneceği belirtilen alanlarda Cumhurbaşkanı'nın CBK çıkarma yetkisi bulunmamaktadır. Bu kapsamda Anayasada kanunla düzenlenmesi öngörülen bir konuda henüz bir kanun çıkarılmamış olması veya kanun çıkarılmış olmakla birlikte tüm hususların kanunda düzenlenmemesi de CBK çıkarılmasını mümkün kılmaz.¹²⁹

Kanunlar ile getirilen düzenlemelerin de yerinden yönetim ilkesinin gereklerine aykırı olması halinde, kanuna dayanılarak yapılan işlemlerin iptali için işlemlere karşı yerel yönetimlerce dava açıldığında işlemin dayanağı olana kanuni düzenlemenin de anayasaya aykırı olduğu ileri sürülebilir. Konaklama vergisinin mali özerklik ilkesi çerçevesinde yerel yönetimlerce anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesinin önüne götürülmesi teknik olarak mümkün olmayabilir. Zira belirtildiği üzere konaklama vergisi genel bütçe geliri olarak tahsil edilmek üzere ihdas edilmiştir. Dolayısıyla yerel yönetimlerin taraf olduğu uyuşmazlıkta uygulanacak norm olması ilk bakışta mümkün görünmediğinden düzenlemenin yerel yönetimlerce Anayasa Mahkemesine taşınmasının mümkün olmadığı söylenebilir. Bununla birlikte elbette başka bir uyuşmazlıkta uygulanacak norm olması halinde mahkemece itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesinin önüne getirilebilir. Ancak Anayasa Mahkemesinin kanun koyucunun takdir yetkisi olduğundan bahisle anayasaya aykırılık iddiasını reddetmesi de olasıdır. Anayasa Mahkemesi yerel yönetimler arasındaki nüfus, yüz ölçüm, sanayileşme, alt yapı sorunları veya gelir kaynakları açısından farklılıkların olduğunu kabul etmekte, ancak Anayasada bu verilere bağlı bir görev ve gelir kaynağı teminine dair ayrıntıya yer verilmediğinden bahisle mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir sağlama konusunda yasa koyucunun, anayasal ilkelere bağlı kalmak koşuluyla takdir yetkisi olduğuna hükmetmektedir.¹³⁰ Benzer bir yaklaşım mahalli idarelere orantılı gelir sağlamanın kaynağını teşkil eden görevlerin belirlenmesinde başvurulan mahalli müşterek ihtiyaçlar kavramında da görülmektedir. Anayasa Mahkemesi; yerel yönetimlerin görev alanını ve

¹²⁸ AYM, 22.01.2020, Esas:2018/125, Karar:2020/4, RG, 13.05.2020, S.31126.

¹²⁹ Yavuz Atar, "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, (C. 39, S. 1): 243, <https://www.anayasa.gov.tr/media/6184/yavuz-atar.pdf/>, erişim tarihi 20.09.2024.

¹³⁰ AYM, 25.01.2007, Esas: 2004/79, Karar: 2007/6, RG, 17.01.2008, S. 26759.

devamında da mali kaynaklarını belirleyecek kavram olan “mahalli müşterek ihtiyaç”ların nelerden ibaret olduğu yolunda bir kurala Anayasada yer verilmediği mahallî müşterek ihtiyaçların saptanmasının kanun koyucunun takdirinde olduğu kanaatindedir. Kanun koyucunun takdir yetkisini kullanırken kamu yararını gözeterek, “yerel yönetimleri ortadan kaldırma ya da etkisiz kılma amacına yönelik olmaması ve belirli alanlar bakımından geçici bir süre için” olma koşuluyla mahalli müşterek nitelikli ihtiyaçların karşılanması görevini merkezi idareye bırakabileceğini kabul etmektedir.¹³¹

Görev alanını ve mali kaynakları belirleme konusunda yetkili olan yasama organınca, yerel yönetimlerin yetkilerinin artırılması halinde yeterli mali kaynağın sağlanması, yetkilerinin sınırlandırılmasında ise yerel yönetimlerin özerkliğini güvence altına alacak etkin ve yeterli yetkileri sağlama koşulunun ihlal edilmemesi gerekir. Yargı organları özellikle yetkilerin sınırlandırılması konusunda yerel yönetimlerin özerkliği ilkesi bakımından daha kapsamlı bir denetime gitmek suretiyle yasama organının takdir yetkisini denetleyeceklerdir.¹³² Nitekim Anayasa Mahkemesinin kararlarına bakıldığında da yargısal denetimin yerel yönetimlerin yetkilerini sınırlayan, mali kaynaklarında azalmaya giden düzenlemeler üzerinde yoğunlaştığı söylenebilir.

Yerel yönetimlerin mevcut kaynaklarının karşılıksız kaldırılması ya da yeterli mali kaynak sağlanmaksızın yeni görevler verilmesi Fransız Hukukunda da yerel yönetimlerin mali özerkliğine aykırı görülmektedir.¹³³

Yerel yönetimlere tahsis edilmeyen gelir kaynakları bakımından iptal kararı verilmesi, bu konuda yasama organının takdir yetkisi olduğu ve açıkça anayasaya aykırı olmayan düzenlemenin iptal edilmesi halinde yerindelik denetimi ya da “yargıçlar hükümeti” gibi eleştirilere neden olabilecektir.¹³⁴ Kanaatimizce, konaklama vergisi başlangıçta yerel bir vergi olarak

¹³¹ AYM, 18.07.2012, Esas: 2011/126, Karar: 2012/110, RG, 25.05.2013, S. 28657; AYM, 27.02.2014, Esas: 2012/87, Karar: 2014/41, RG, 26.7.2014, S. 29072; AYM, 25.06.2020, Esas: 2019/112, Karar: 2020/35, RG, 19.08.2020, S. 31218.

¹³² Yıldız Akgül, “Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği,” 667-668.

¹³³ Douence, Jean-Claude. (2005, mise à jour mars 2014). “Le Statut Constitutionnel des Collectivités Territoriales. Encyclopédie des Collectivités Locales,” Chapitre 1, Folio: 63, Dalloz, par. 186-188.

¹³⁴ Yusuf Şevki Hakyemez, *Hukuk ve Siyaset Ekseninde Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Anlayışı* (Yetkin Yayınları: Ankara, 2009), 39.

oluşturulsaydı ve daha sonra yapılan bir kanun değişikliğiyle genel bütçe gelirlerine dahil edilseydi, Anayasa Mahkemesinin, yerel yönetimlere ikame edici bir gelir sağlanmadığı takdirde, mali özerklik ilkesine aykırı olduğu gerekçesiyle bu düzenlemeyi iptal etmesi daha olası olurdu.

Esasında anayasa koyucunun usul ve oran belirlemeden yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir kaynağı sağlanacağı şeklinde düzenleme yapması, Anayasa Mahkemesini zorunlu olarak kanun koyucunun bu konuda takdir yetkisi olduğu yolunda kararlar vermeye sevketmektedir. Bir yandan da anayasal düzenlemenin başka türlü olması; teknik ve ayrıntılı olması da pek mümkün görünmemektedir. Benzer bir yaklaşım yerel yönetimlerin özerkliğine ilişkin Şart bakımından söz konusudur. Şart'a getirilen en önemli eleştirilerden biri de kullanılan genel ifadeler nedeniyle üye ülkelere geniş esneklikler tanınmasıdır. Mali özerkliğe ilişkin 9. madde bakımından "ulusal ekonomik politika çerçevesinde", "yeterli", "sorumluluklarla orantılı" mali kaynaklar sağlanacağı şeklindeki ifadeler nedeniyle ortaya çıkan belirsiz ifadeler¹³⁵ verilecek anlam esasında yerel yönetimlerin mali özerkliği bakımından belirleyici olacaktır. Mali kaynakların yeterli ya da görevleriyle orantılı olup olmadığını ya da yerel yönetimlerin mali özerkliğinin ihlal edildiği iddialarını inceleyecek uluslararası bir yargı yeri de öngörülmemiştir. Uluslararası düzeyde yargı yeri yokluğunda ulusal yargı yerleri mali özerkliğin ihlal iddialarını inceleyecektir.¹³⁶ Uluslararası sözleşmeler iç hukukun bir parçası olarak yerel yönetimlerin mali özerkliğinin ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesinde esas alınacak hukuki düzenlemelerden biridir. Nitekim yukarıda ifade edilen Anayasa Mahkemesi kararlarında, Şart referans alınarak kararlar verilmiştir. Kanuni düzenlemeler ile Şart'ın onaylanan maddelerinin çatışması halinde hangi düzenlemenin esas alınacağı sorununun çözümlenmesinde, Şart'ın temel hak ve özgürlüklere ilişkin uluslararası anlaşmalardan biri olup olmadığı ve yerel yönetimlerin özerkliğinin temel hak ve özgürlüklerden olup olmadığı sorusunun cevaplanması gerekmektedir. Yerel yönetimlerin özerkliğinin temel hak ve özgürlüklerden olup olmadığı sorusunun cevaplanması, yerel yönetimlerin bireysel başvuru haklarının olup olmadığı bakımından da önemlidir.

¹³⁵ Himsworth, "Yerel Yönetimlerin Özerkliğine İlişkin Uyumun İzlenmesi," 278.

¹³⁶ Himsworth, "Yerel Yönetimlerin Özerkliğine İlişkin Uyumun İzlenmesi," 278.

b. Bireysel Başvuru

Anayasa Mahkemesinin Anayasada yer almadığı halde önceki kararlarından farklı olarak yerel yönetimlerin özerkliği ilkesini ön plana çıkararak Şart'ı da ileri sürerek yerel yönetimlerin yerel vergi oranlarını belirleme yetkisinin olduğuna ilişkin karar vermesi¹³⁷ gerek Anayasanın 90. maddesinde yapılan değişiklik ile uluslararası sözleşmelere öncelik veren düzenlemenin gerekse yapılan anayasa değişikliği ile getirilen bireysel başvurunun sonucu olduğu şeklinde ele alınabilir. Şöyle ki; modern hukuk sistemlerinde kamu tüzel kişileri de temel hak ve özgürlüklerin süjesi olarak tanınmaktadır. Nitekim Alman Temel Kanununda temel hakların nitelikleri izin verdiği takdirde ulusal tüzel kişilere de uygulanacağı düzenlenmiştir (mad. 19/3).¹³⁸ Yine Portekiz Anayasasında da tüzel kişilerin nitelikleriyle bağdaşan haklardan yararlanacakları ve yükümlülüklere tabi olacakları hususu düzenlenmiştir (mad. 12/2).¹³⁹ Dolayısıyla yerel yönetimlerin idari özerklikleri temel bir hak olarak ele alınmak suretiyle Anayasanın 90. maddesi gereğince yerel yönetimlerin özerklik hakkına ilişkin Şart ile kanunların çatışması halinde Şart hükümlerine üstünlük tanınabilir ya da yorumlamalar Şart hükümlerine uygun olarak yapılır.

Nitekim Alman hukukunda Temel Kanun ile belediye ve belediye birliklerine tanınan idari ve vergi oranlarını belirlemeyi de kapsayan mali özerklik ilkesi anayasal teminat altına alınmış (mad. 28/2), teminat altına alınan bu hakkın korunmasına yönelik olarak kanun ile özerkliklerini ihlal edici düzenleme getirilmesi halinde belediye ve belediye birliklerine anayasa şikâyetinde bulunma hakkı tanınmıştır (mad. 93/1-4 b). Anayasa şikâyetinin bu türü komünal anayasal şikâyet olarak da adlandırılmaktadır.¹⁴⁰ Bundan

¹³⁷ AYM, 010.04.2013, Esas: 2012/158, Karar: 2013/55, R.G., 18.01.2014, Sayı:28886.

¹³⁸ Temel Kanun hükümleri için bkz. https://webarchiv.bundestag.de/archive/2010/0304/htdocs_f/documents/cadre/loi_fondamentale.pdf, erişim tarihi 10.10.2024.

¹³⁹ <https://www.parlamento.pt/sites/EN/Parliament/Documents/Constitution7th.pdf>, erişim tarihi 10.10.2024.

¹⁴⁰ Zafer Gören, *Anayasa Mahkemesine Kişisel Başvuru (Anayasa Şikâyeti)*, 111, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6446/docdrzafer.pdf>, erişim tarihi 10.10.2024; Hikmet Berk Turhan, *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Kamu Tüzel Kişilerinin Başvuru Ehliyeti* (Seçkin: Ankara, 2022), 49.

başka nitelikleriyle bağdaşan diğer temel hakları bakımından da genel olarak anayasa şikayetinde bulunabileceklerdir (mad. 93/1-4 c).¹⁴¹

Macaristan'da da tüzel kişilerin kendilerine tanınan hakların ihlali sebebiyle anayasa şikayetinde bulunmaları mümkündür.¹⁴²

Fransız hukukunda yerel yönetimlerin özerklik hakkının bir temel hak olup olmadığı tartışılmakla birlikte, *Conseil d'État* verdiği bir karar¹⁴³ ile İdari Yargılama Kodu (art. L. 521-2) ile temel hakların korunması için kabul edilen ivedi yargılama usulünden belediyelerin de yararlanabileceğini zira Anayasada yer alan yerel yönetimlerin serbestçe yönetim haklarının, temel haklardan biri olduğunu kabul etmiştir. Anayasa Konseyi ise serbest yönetim ilkesinin anayasal değerde olduğunu kabul etmekle birlikte bunun bir temel hak olduğuna ilişkin açık bir ifadeye yer vermemiş, bununla birlikte yerel yönetimlerin eşitlik ilkesi, teşebbüs özgürlüğü gibi kimi temel hak ve özgürlüklerden yararlanabileceklerini kabul etmiştir.¹⁴⁴

Türkiye'de ise Anayasa Mahkemesi kararlarına bakıldığında mevzuattaki düzenlemenin katı bir şekilde uygulanarak kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuramayacaklarının kabul edildiği görülmektedir. 6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunda kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuru yapamayacakları açıkça düzenlenmiştir. Özel hukuk kişilerine ise sadece tüzel kişiliğe ait haklarının ihlal edildiği gerekçesiyle bireysel başvuruda bulunma hakkı tanınmıştır (mad. 46/2). Anayasa Mahkemesi kamu tüzel kişilerinin bireysel başvuruda bulunamayacaklarını iki temel gerekçeye dayandırmaktadır. Bunlar; belirtilen kanuni düzenlemede başvuruya konu olayın özel hukuk ilişkisinden ya da

¹⁴¹ Rudolf Mellinshof, "Federal Almanya Cumhuriyeti'nde Anayasa Şikayeti," *Anayasa Yargısı*, Sayı: 26, (2009): 34, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/4540/rudolfmellinshof.pdf>, erişim tarihi 10.10.2024.

¹⁴² Péter Paczolay, "Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm mü?," *Anayasa Yargısı*, Sayı: 26, (2009): 315-316, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/4539/peterpaczolay.pdf>, erişim tarihi 10.10.2024.

¹⁴³ Conseil d'État, Section, *Commune de Venelles*, 18 janvier 2001, 229247, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008040754/>, erişim tarihi 11.10.2024.

¹⁴⁴ Louis Favoreu ve André Roux, "La libre administration des collectivités territoriales est-elle une liberté fondamentale?," *Cahiers du Conseil Constitutionnel* N° 12 (Dossier : Le Droit Constitutionnel des Collectivités Territoriales) (Mai 2002), <https://www.conseil-constitutionnel.fr/node/2881/pdf>, erişim tarihi 11.10.2024.

kamu gücü kullanılmasından kaynaklanan bir olay olup olmadığı ayrımı yapılmadığı; dolayısıyla, idarenin içinde bulunduğu hukuki ilişkinin bir öneminin olmadığı, bireysel başvurunun kamu gücünün kullanılmasından kaynaklanan hak ihlallerine karşı tanınan bir yol olduğu ve kamu gücü ayrıcalıkları ile donatılan idareye bireysel başvuru hakkının tanınmasının anayasal kurumun hukuki niteliği ile bağdaşmadığıdır. Bu çerçevede kamu gücü ayrıcalık ve yükümlülükleri ile donatılan ve kamu tüzel kişiliğini haiz üniversitelerin bireysel başvuru ehliyeti bulunmadığından kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle başvurunun reddine karar vermiştir. Başvurucunun bir vakıf üniversitesi olması, bireysel başvurunun konusunun adli yargıda çözümlenen kamulaştırmasız el atma davasında ödenen tazminat olması da Anayasa Mahkemesi bakımından önem arz etmemiştir.¹⁴⁵ Oysa ki kamu gücü kavramını salt organik bakımdan ele alan ve kamu gücü ayrıcalığı kullanılmaksızın yapılan işlemler bakımından Anayasa Mahkemesinin bu tutumu kamu tüzel kişilerinin hak öznesi olabileceklerini kabul eden içtihatları dikkate alındığında çelişkili olduğu gibi kamu gücü ayrıcalığı kullanan özel hukuk kişileri bakımından da sorunludur.¹⁴⁶

Anayasa Mahkemesi asıl olarak yasal düzenlemenin gerekçesine dayanmıştır. Madde gerekçesinde kamu tüzel kişilerine bireysel başvuru hakkının tanınmama nedeni; “Bireysel başvurunun kamu gücünün kullanılmasından kaynaklanan hak ihlallerine karşı tanınan bir yol olması nedeniyle, kamu tüzel kişilerine bireysel başvuru hakkı tanınması, bu anayasal kurumun hukukî niteliği ile bağdaşmama”(sı) olarak ifade edilmiştir.¹⁴⁷ Karara yazılan karşı oyda ise, kamu tüzel kişilerinin kamu gücü kullanmadıkları hallerde, yararlanabilecekleri temel hak ve özgürlüklere ilişkin konularda bireysel başvuruda bulunabilmeleri gerekliliği yukarıda zikredilen Alman hukuku düzenlemelerine de referans verilerek ortaya konulmuştur.

Esasında Anayasada herkesçe başvurulabilecek bir hukuki yol olarak düzenlenen bireysel başvuruya ilişkin kanun koyucunun istisnalar getirmesi de hukuken tartışmalıdır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde, Avrupa İnsan

¹⁴⁵ AYM, *İhsan Doğramacı Bilkent Üniversitesi*, 21.11.2013, B. No: 2013/1430, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/1430>, erişim tarihi 11.10.2024.

¹⁴⁶ Turhan, *Anayasa Mahkemesi'ne Bireysel Başvuruda Kamu Tüzel Kişilerinin Başvuru Ehliyeti*, 70-72.

¹⁴⁷ <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/Kanun/KanunDetay?YasamaKanunId=f72877be-b68b-037b-e050-007f01005610&kanunNumarasi=6216#step-2>, erişim tarihi 11.10.2024.

Hakları Mahkemesine başvurabilecekler “gerçek kişi, hükümet dışı kuruluş veya kişi grupları” olarak açıkça düzenlenmişken (mad. 34) Anayasada böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Her ne kadar bireysel başvurunun konusu “Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındakiler” olarak sınırlandırılmışsa da başvuru yapabilecekler bakımından böyle bir sınırlandırma ya da AİHS’ye göndermede bulunulmamıştır. Ancak, Anayasa Mahkemesi söz konusu düzenlemenin anayasaya uygunluk denetiminde iptal talebinin oybirliğiyle reddine karar vermiştir. Anayasa Mahkemesine göre 36. maddede yer alan 'herkes' ibaresi ile 148. maddede yer alan 'herkes' ibaresi, her iki maddede düzenlenen hak arama yollarının niteliğine uygun olarak yorumlanmalıdır. Bu yoruma göre; 36. maddede yer alan hak arama özgürlüğü genel mahkemelerin koruma işlevini düzenlerken, bireysel başvuru yolu daha özel, istisnai ve ikincil bir hak arama yoludur. Bu nedenle Anayasa Mahkemesi, kanun koyucunun bireysel başvuruda bulunma ile ilgili hak sahipleri yönünden takdir hakkının olduğunu kabul etmektedir.¹⁴⁸

Anayasa Mahkemesinin bu kararı, yapılan amaçsal yorum ile Mahkemenin Anayasada var olmayan bir hükmü kabul ederek anayasa koyucunun yerine geçtiği ve hak arama hürriyetinin alanını daralttığı, oysa ki amaçsal yorumun insan hakları bakımından ancak hak ve özgürlüğün alanını genişletmesi ya da hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlamaları daraltması durumunda mümkün olduğu eleştirilerine neden olmuştur.¹⁴⁹

Anayasa Mahkemesi yerel yönetimler üzerindeki vesayet denetiminin geniş veya dar olmasının ya da ilgili idarenin tarafı bulunduğu hukuki ilişkinin niteliğinin bir önemi olmadığı gerekçesiyle yerel yönetimlerce yapılan başvuruları kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle reddederken¹⁵⁰ *Demirdöven Köyü Tüzel Kişiliği ve Diğerleri* başvurusunda ise kamu tüzel

¹⁴⁸ AYM, 01.03.2012, Esas: 2011/59, Karar: 2012/34, RG, 02.04.2013, S. 28606 mük.

¹⁴⁹ Yaşar Salihpaşaoğlu, “Anayasa Mahkemesinin Kamu Tüzel Kişilerine Yönelik Bireysel Başvuru Yasağına Yaklaşımı: Çelişen İki Yöntem ve Gerekçe,” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIII, Sayı: 4, (2019): 284.

¹⁵⁰ AYM, 25.12.2012, *Büğdüz Köyü Muhtarlığı*, B. No: 2012/22, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/22?Dil=tr>, erişim tarihi 12.10.2024; AYM, 12.02.2013, *Ballidere Belediye Başkanlığı*, B. No: 2012/1327, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/1327?KelimeAra%5B0%5D=ya&page=816>, erişim tarihi 12.10.2024; AYM, 09.09.2015, *Çavuş Köyü Muhtarlığı*, B. No: 2013/4291, <<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/4291>, erişim tarihi 12.10.2024; AYM, 25.12.2018,

kişisi kavramı içine giren merkezî idare birimleri, mahallî idareler olan köy ve belediyeler ile meslek kuruluşları ve vakıf üniversitelerine bireysel başvuru yapma hakkının tanınmadığını belirterek yerleşik hâle geldiğini ifade ettiği içtihadı kapsamındaki kararlarına atıfla yetinmiştir.¹⁵¹

AİHM bakımından sadece merkezi idare değil, merkezi idare karşısındaki özerklik dereceleri dikkate alınmaksızın kamusal görevler yerine getiren yerel yönetimler de hükümet kuruluşları olarak kabul edilmekte ve yaptıkları başvurular da kişi yönünden yetkisizlik nedeniyle reddedilmektedir.¹⁵² AİHM kararları esas alınarak yapılan değerlendirmede tüzel kişiler bakımından; devletin merkezi, bölgesel veya yerel organları dışında kalan kuruluşlar ile tekel biçiminde kamu hizmeti görmeyen, devletten bağımsız ya da özel hukuka tabi kuruluşların hükümet dışı kuruluşlar olarak kabul edildiği ifade edilmektedir.¹⁵³

Belirtmek gerekir ki yerel yönetimler bakımından bireysel başvuruda bulunma imkânı tanınsa bile konu bakımından bireysel başvuruya ilişkin de engelleyici durumlar söz konusudur. Yerel özerklik hakkı bakımından bu hakkın AİHS kapsamında korunan bir hak olmadığı gerekçesiyle yerel yönetimlerin başvurularının reddi söz konusu olabilecektir.¹⁵⁴ Bununla birlikte kamu tüzel kişilerine getirilen bireysel başvuru engeline yapılan eleştirilerde ortaya konulduğu üzere yerel özerklik hakkı bakımından olmasa da bazı temel hak ve özgürlükler üzerinden kamu tüzel kişilerinin de bireysel başvuru hakkından yararlanmaları bir gerekliliktir. Başvurunun mümkün olması bakımından ya yasa değişikliği yapılması ya da Anayasa Mahkemesinin yorumunu değiştirmesi gerektiği ve bu çerçevede kamu tüzel kişilerinin bir özel hukuk kişisi gibi hareket ettiği durumlarda bireysel başvuru

¹⁵¹ AYM, *Demirdöven Köyü Tüzel Kişiliği ve diğerleri*, B. No: 2014/14359, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2014/14359>, erişim tarihi 12.10.2024.

¹⁵² *Commune de Rothenthurm c/Suisse*, (Kom. Kar.), 14 Aralık 1988, no. 13252/87; Ayuntamiento de Mula c. Espagne (déc.), 2001; Döşemealtı Belediyesi c. Turquie (déc.), 2010; Section de commune d'Antilly c. France (déc.), 1999 Söz konusu kararlar ve konu hakkındaki açıklamalar için bkz. file:///C:/Users/user/Downloads/Admissibility_guide_FRA.pdf, erişim tarihi 13.10.2024.

¹⁵³ Mustafa Baysal, "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı," *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (2015): 201, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155597>, erişim tarihi 13.10.2024.

¹⁵⁴ Yılmaz, *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı*, 570.

hakkından yararlanmaları gerektiği savunulmaktadır.¹⁵⁵ Yararlanılacak hakların kapsamı bakımından kamu tüzel kişilerinin sadece özel hukuka tabi ilişkilerinden doğan haklar bakımından değil, adil yargılanma hakkı ve yerinden yönetim kuruluşları bakımından önem arz eden özerklik ilkesinden kaynaklanan uyumsuzluklar bakımından da bireysel başvuru yoluna başvurabilmeleri gerektiği belirtilmektedir.¹⁵⁶

Gerçekten de merkezi idare tarafından vesayet yetkisinin kullanımı kapsamında yapılan işlemlerin yerel yönetimlerin mali özerkliklerini ihlal etmesi, mülkiyet haklarının ihlali örneğinde olduğu gibi, başvuru yolları tüketildikten sonra bireysel başvuruda bulunabilmeleri hem bireysel başvurunun amacına hem de Şart'ta aranan hukuki başvuru yollarının sağlanmış olması koşuluna uygun olacaktır. Ayrıca mali özerkliğe ilişkin bir idari vesayet işleminde yerel yönetimlerin değil merkezi idarenin kamu gücü kullanımı söz konusu olup yerel yönetimler bakımından ise bir mal varlığının ya da gelirlerin azaltılması gibi bir müdahale söz konusudur.

Belirtmelidir ki; özel hukuk tüzel kişileri de kamu gücü ayrıcalıklarından yararlandırılıyorsa kamu tüzel kişileri gibi değerlendirilip bireysel başvuruda bulunamayacakları gerekçesiyle kişi yönünden yetkisizlik kararı verilmektedir.¹⁵⁷

SONUÇ

Kanun koyucu 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda yapılan değişiklik ile genel bütçe geliri olarak konaklama vergisini getirmiştir. Dünya örneklerine bakıldığında ise daha çok yerel yönetimlere bırakılan bir vergi olarak düzenlenmiştir. Daha öncesinde kamu yönetimi reformu çalışmaları sırasında da gündeme gelen konaklama vergisi yerel bir vergi olarak ele alınmış ancak yasalaşmamıştır. Konaklama vergisine getirilen en önemli eleştirilerden biri yerel vergi olarak düzenlenmemesi hususuna ilişkindir.

¹⁵⁵ Salihpaşaoğlu, "Anayasa Mahkemesinin Kamu Tüzel Kişilerine Yönelik Bireysel Başvuru Yasağına Yaklaşımı: Çelişen İki Yöntem ve Gerekçe," 294.

¹⁵⁶ Cem Ümit Beyoğlu ve Yakup Çokkaş, "Türk Hukukunda Kamu Tüzel Kişilerinin Bireysel Başvuru Hakkı Sorunu," *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, (2020): 431.

¹⁵⁷ AYM, 31.01.2024, *Buca Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfı* [GK], Başvuru No: 2019/15717, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/15717>, erişim tarihi 11.10.2024.

Konaklama vergisinin yerel yönetimlere bırakılıp bırakılmayacağı konusunda elbette ki kanun koyucunun takdir yetkisi bulunmaktadır. Anayasa gereği devlet, yerel yönetimlere görevleri ile orantılı gelir sağlamak zorundadır ancak devleti bu konuda zorlayıcı bir mekanizma da söz konusu değildir. Kanaatimizce konaklama vergisinin yerel bir vergi olarak düzenlenmesi gerekir. Bu gereklilik, hem yerel yönetimlerin mali özerkliğinin etkin bir şekilde karşılanması gereğinden hem de verginin yapısından kaynaklanmaktadır. Yerel yönetimlerin mali özerkliği, yerel yönetimlerin üstlendikleri kamu hizmetlerini yerine getirecek yeterli gelire sahip olmalarını, bu gelirlerin büyük oranda transfer gelirlerinden değil öz kaynaklardan sağlanmasını ve öz kaynaklar içinde yer alan yerel vergiler bakımından da vergi oranlarının yerel yönetimlerce belirlenmesini gerekli kılmaktadır. Esasında yerel yönetimlerin mali özerkliğinin derecesi de vergilendirme konusunda sahip oldukları yetkilerin kapsamı ile belirlenmektedir. Konaklama vergisinin yerel yönetimlere bırakılması Şart'ın gerektirdiği anlamda mali özerkliğin genişletilmesini sağlayacağı gibi faydalanma esasına dayanan bir vergi olan konaklama vergisi ile gerekli hizmet ve yatırımlar yapılmak suretiyle turizmin sürdürülebilirliği de sağlanacaktır.

Yerel yönetimlere görevleriyle orantılı gelir kaynağı sağlamak konusunda merkezi idareye getirilen yükümlülüğün yerine getirilmemesi halinde yerel yönetimlerin sahip olduğu hukuki başvuru yolları konusundaki imkânlar kısıtlıdır. Mali özerkliğe idari işlem şeklinde yapılan müdahalelere karşı idari yargıda dava açmak imkanları bulunmakla birlikte Anayasa Mahkemesine başvuru imkanları son derece sınırlıdır. Bireysel başvuru yolu kategorik olarak kapalıdır. Kanun ile yapılan müdahalelere iptal davası yoluyla başvuru da mümkün değildir. Somut norm denetiminin işletilmesi de teknik olarak çok kolay görünmemektedir.

KAYNAKÇA

- Adak, Sıla. "Konaklama Vergisi." *KHas Hukuk Bülteni*, 29 Ekim 2021, <https://hukukbulteni.khas.edu.tr/bulten/55>. Erişim Tarihi 25.09.2024.
- Akçaoğlu, Ertuğrul. "Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme." *Hacettepe HFD*, 10(2) (2020): 388-405.
- Akyılmaz, Bahtiyar Murat Sezginer ve Cemil Kaya. *Türk İdari Yargılama Hukuku*. 6. Baskı. Savaş Yayınevi: Ankara, 2021.
- Aşçı Akıncı, Nuray. "Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi." *TBB Dergisi*, Sayı: 148, (2020): 77-100.

- Atar, Yavuz. "Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinin Hukuki Rejimi ve Anayasallık Denetimi", *Anayasa Yargısı Dergisi*, (C. 39, S. 1): 241-259. <https://www.anayasa.gov.tr/media/6184/yavuz-atar.pdf>. Erişim Tarihi 20.09.2024.
- Atay, Ender Ethem. *İdari Yargılama Hukuku*. Seçkin: Ankara, 2021.
- Ateşgaoğlu Erdem ve Sıla Adak. "Türkiye'deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açından Bir Analizi." *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 10(1), (2024): 21-41, <https://dergipark.org.tr/tr/download/issue-full-file/86145>. Erişim Tarihi 23.09.2024.
- Avis rendu par Conseil d'État sect., 02.06.2017, n° 405595, *AJDA*, 2017, p. 1141, www.dalloz.fr. Erişim Tarihi 12.09.2024.
- Avrupa Birliği Komisyonu, 2023 Türkiye Raporu, Brüksel, 8.11.2023, SWD (2023) 696 nihai, s.126, <https://ab.gov.tr/siteimages/resimler/2023%20T%C3%BCrkiye%20Raporu.pdf>. Erişim Tarihi 20.09.2024.
- Baudu, Aurélien. "La réforme fiscale locale: une autonomie fiscale au point mort?." *RFDA* (2020): 999, www.dalloz.fr. Erişim Tarihi 11.10.2024.
- Baysal, Mustafa. "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesine Bireysel Başvuruda Mağdur Kavramı." *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, (2015) 201 (193-233), <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155597>. Erişim Tarihi 13.10.2024.
- Beyoğlu Cem Ümit ve Yakup Çokkaş. "Türk Hukukunda Kamu Tüzel Kişilerinin Bireysel Başvuru Hakkı Sorunu." *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10, Sayı: 2, (2020): 409-437.
- Bozdoğanoglu, Burçin. "Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği." *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, (Ocak-Haziran 2013): 131-149, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/164-08.pdf>. Erişim Tarihi 10.09.2024.
- Chapus, René. *Droit Administratif Général*. Tome I, 15e éd. Montchrestien: Paris, 2001, Tome I, 15e éd.
- Conseil Constitutionnel, 08.02.2024, n° 2023-1078-QPC, La taxe de séjour forfaitaire confortée – Conseil constitutionnel 8 février 2024 – *AJDA*, 2024, p. 293, www.dalloz.fr. Erişim Tarihi 18.09.2024.
- Conseil d'État, Section, *Commune de Venelles*, 18 janvier 2001, 229247, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000008040754/>. Erişim Tarihi 11.10.2024.
- Çağan, Nami. *Vergilendirme Yetkisi*. Kazancı Yayınları: İstanbul, 1982.

Değişimin Yönetimi İçin Yönetimde Değişim, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma: 1, (T.C. Başbakanlık: Ankara, 2005), 151-152.

Demirbaş Tolga ve Özhan Çetinkaya. “Belediye Gelir Türü Olarak Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisinin Tartışılması.” İçinde *Mahalli İdareler Maliyesi Üzerine Yazılar*, ed. Figen Altuğ, Özhan Çetinkaya ve Selçuk İpek, 117-130. Ekin: Bursa, 2010.

Douence, Jean-Claude. (2005, mise à jour mars 2014). “Le Statut Constitutionnel des Collectivités Territoriales. Encyclopédie des Collectivités Locales,” Chapitre 1, Folio: 63, Dalloz, par. 186-188.

Duru, Ahmet Alptekin. “Bir Danıştay Kararı Çerçevesinde Organize Sanayi Bölgelerinde Belediyelerin İlan ve Reklam Vergisi Tahsil Yetkisi,” *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 1, (Haziran 2021): 39-62.

Ercan, Erdem *Geçmişten Günümüze Yerel Yönetimlerde Mali Özerklik (Anayasal ve Yasal Boyutuyla)* Onikilevha: İstanbul, 2018.

Favoreu Louis ve André Roux. “La libre administration des collectivités territoriales est-elle une liberté fondamentale?.” Cahiers du Conseil Constitutionnel N° 12 (Dossier : Le Droit Constitutionnel des Collectivités Territoriales) (Mai 2002), <https://www.conseil-constitutionnel.fr/node/2881/pdf>. Erişim Tarihi 11.10.2024.

Gören, Zafer. “Anayasa Mahkemesi’ne Kişisel Başvuru (Anayasa Şikayeti).” 97-134, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/6446/docdrzafer.pdf>. Erişim Tarihi 10.10.2024.

Gözler, Kemal. “Türk Belediye Sistemi Üzerinde Fransız Etkisi: 3 Nisan 1930 Tarihli Belediye Kanunu Fransa’dan mı İktibas Edilmiştir?”, *Çağdaş Yerel Yönetimler*, Cilt 28, Sayı 1-2, (Ocak-Nisan 2019): 1-23, <https://cyy.hacibayram.edu.tr/documents/article/3/28/1-2/1-Gozler.pdf>, Erişim Tarihi 30.09.2024.

Gözler, Kemal. *Mahalli İdareler Hukuku*. Ekin: Bursa, 2018.

Gözler, Kemal. *Mahallî İdareler Hukukuna Giriş*. Ekin: Bursa, 2018.

Gözübüyük A.Şeref ve Turgut Tan. *İdare Hukuku Genel Esaslar*. Cilt I, 4. Bası, Turhan Kitabevi: Ankara, 2006.

Gündüz, F. Ebru. “Anayasa Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Vesayet.” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 20, Sayı: 33, (Yıl: 2015): 63-89.

Güner, Ayşe. “Yönetimler Arası Gelir Bölüşümü: Temel İlke ve Uygulamalar”, İçinde *Mali Yerelleşme: Teori ve Uygulama Üzerine Yazılar*, ed. Ayşe Güner ve Serdar Yılmaz, 61-82, Marmara Üniversitesi, Yerel Yönetimler Araştırma Eğitim Merkezi- Güncel Yayıncılık: İstanbul, 2006.

- Hakyemez, Yusuf Şevki. *Hukuk ve Siyaset Ekseninde Anayasa Mahkemesinin Yargısal Aktivizmi ve İnsan Hakları Anlayışı*. Yetkin Yayınları: Ankara, 2009.
- Himsworth, Chris. “Yerel Yönetimlerin Özerkliğine İlişkin Uyumun İzlenmesi,” çev. Bülent Duru, içinde *Yerellik ve Politika Küreselleşme Sürecinde Yerel Demokrasi, Ruşen Keleş’e Armağan*, ed. Ayşegül Mengi, 275-284. İmge Kitabevi: Ankara, 2007.
- İl Özel İdareleri ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı Taslağı, Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma 10*. T.C. Başbakanlık: Ankara, 2005.
- Kalabalık, Halil. *İdari Yargılama Usulü Hukuku*. 16. Baskı, Seçkin: Ankara, 2022.
- Kaplan, Gürsel. *İdari Yargılama Hukuku*. 9. Baskı. Ekin: Bursa, 2023.
- Karahanogulları, Onur. *İdari Yargı*. Turhan Kitabevi: Ankara, 2019.
- Mellinghof, Rudolf. “Federal Almanya Cumhuriyeti’nde Anayasa Şikayeti.” *Anayasa Yargısı*, Sayı: 26, (2009): 31-44, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/4540/rudolfmellinghof.pdf>. Erişim Tarihi 10.10.2024.
- Öksüz, Mehmet. “Konaklama Vergisinin Belediyelere Tahsisi: Türkiye İçin Bir Değerlendirme.” İçinde *Ekonomi ve Finans Politikaları Üzerine Çalışmalar*, ed. Demet Eroğlu Sevinç ve Gönül Yüce Akıncı, 223-238. Özgür Yayınları: Gaziantep, 2023, file:///C:/Users/user/Downloads/chapter+12%20(1).pdf. Erişim Tarihi 12.09.2024.
- Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker. *Vergi Hukuku*. 30. Baskı, Turhan Kitabevi: Ankara, 2021.
- Paczolay, Péter. “Anayasa Şikayeti: Bir Karma Çözüm mü?.” *Anayasa Yargısı*, Sayı: 26, (2009): 313-320, <https://ayam.anayasa.gov.tr/media/4539/peterpaczolay.pdf>. Erişim Tarihi 10.10.2024.
- Petit Jacques ve Pierre-Laurent Frier. *Droit Administratif*. 14e éd. LGDJ: Paris, 2020.
- Salihpaşaoğlu, Yaşar. “Anayasa Mahkemesinin Kamu Tüzel Kişilerine Yönelik Bireysel Başvuru Yasağına Yaklaşımı: Çelişen İki Yöntem ve Gerekçe.” *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIII, Sayı: 4, (2019): 279-296.
- Section de commune d’Antilly c. France (déc.), 1999, file:///C:/Users/user/Downloads/Admissibility_guide_FRA.pdf. Erişim Tarihi 13.10.2024.
- Sevgili Gençay, Fatma Didem. “Yerel Yönetimlerinin Yetkilerinin Belirlenmesinde Mahalli Müşterek İhtiyaç Kavramının Yeri ve İşlevi,” *MSY*, Cilt 10, Sayı 24, (Temmuz 2015): 43-61.

- Taştekin Abdullah ve Hakan Akca. “Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartı’na Türkiye’nin Koyduğu Çekincelerin Yeniden Değerlendirilmesi.” *Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 3, (Yıl: 2020): 594-609.
- Tortop, Nuri. *Yerel Yönetimler Maliyesi (Görev ve Kaynak Paylaşımı)*. TODAİE: Ankara, 1996.
- Turhan, Hikmet Berk. *Anayasa Mahkemesi’ne Bireysel Başvuruda Kamu Tüzel Kişilerinin Başvuru Ehliyeti*. Seçkin: Ankara, 2022.
- Türkoğlu, İrfan. “Yerel Yönetimlerin Mali Özerkliği.” *Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17-18, Sayı: 26-27-28-29, (Yıl: 2012-2013): 41-70.
- Uçar, Onur ve Emine Ayrancı Bağrıaçık. “Türkiye’de Konaklama Vergisi: Ulusal Düzeyde Uygulanması Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım.” *Çukurova İİBF Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, (Aralık 2021): 347-361.
- Ulusoy, Ahmet ve Tekin Akdemir. “Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi.” *Sosyoekonomi*, (Sayı: 2013-1): 87-116.
- Yakar Soner ve İsmail Orçun Gündüz. “Türkiye’de Belediyelerin Vergilendirme Yetkisi: “Var” mı “Yok” mu İşte Bütün Mesele Bu.” *Sayıştay Dergisi*, Sayı: 92, (Ocak-Mart 2014): 117-141.
- Yakar Soner ve Tamer Budak. “Bakanlar Kurulunun Vergi Oranını Belirleme Yetkisinin Alt Sınırı: “Sıfır Oran”ın Anlamı.” *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 22, Sayı1, (2013): 399-426, <https://dergipark.org.tr/tr/download/articlfiler/50828#:~:text=Vergi%20koyma%20yetkisi%20olan%20TBMM,yapma%20yetkisini%20Bakanlar%20Kuruluna%20devredilebilir>. Erişim Tarihi 13.09.2024.
- Yıldırım, Ali. *Yerel Yönetimlerin Gelirleri*. Yetkin Yayınları: Ankara, 2023.
- Yıldız Akgül, Şerife . “Yerel Yönetimlerin Görev Alanı ve Organize Sanayi Bölgeleri Örneği.” *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt:7 Sayı:1 (Yıl 2016): 639-676.
- Yılmaz, Zülfiye. *Yerel Yönetimlerin Özerklik Hakkı*. On İki Levha Yayıncılık: İstanbul, 2019.