

# MADEN ARAMA VE İŞLETME FAALİYETLERİNDEN KAYNAKLANAN MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE BUNLARIN HUKUKİ NİTELİĞİNİN ANALİZİ

Uğur YİĞİT\*  
İlhami ÖZTÜRK\*\*

## ÖZET

*Madenler devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Bunların aranması ve işletilmesi hakkı devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzelkişilere devredebilir. Madenlerin aranması ve işletilmesi faaliyetleri nedeniyle; devlet hakkı, il özel idaresi payı, köylere hizmet götürme birliği payı, ruhsat bedeli ve belediye payı adları altında çeşitli bedellerin ödenmesi kanunla zorunlu kılınmıştır. Bu bedellerin; kanunla düzenlenmesi, ödenmesinin zorunlu olması, süresinde ve tam olarak ödenmemesi durumunda cebren takip ve tahsil edilmesi, parasal bir edim olması, tek taraflı olarak kamu idaresi tarafından belirlenmesi, kamu giderlerinin finansmanında kullanılması gibi nedenlerle mali yüküm niteliği taşıdığı açıktır. Bu çalışma ile maden arama ve işletme faaliyetleri dolayısıyla ödenmesi zorunlu kılınan mali yükümlülüklerin hukuki niteliği analiz edilerek bunların vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden hangisinin kapsamına dahil olduğu tespit edilmiştir.*

**Anahtar Kelimeler:** Devlet Hakkı, İl Özel İdaresi Payı, Köylere Hizmet Götürme Birliği Payı, Ruhsat Bedeli, Belediye Payı.

## FINANCIAL LIABILITIES BASED ON EXPLORATION AND EXPLOITATION ACTIVITIES OF NATURAL RESOURCES AND THEIR LEGAL NATURE

## ABSTRACT

*Natural resources are under the sovereignty and disposition of the state. The right to explore and exploit natural resources belongs to the state. The state may assign this exclusive right to natural and legal persons for a specific period of time. Applicable laws require certain amounts of payment as a result of activities of exploration and exploitation of natural resources, such as municipality share, state share, special provincial administration share, union for providing services to villages share and royalties for permits. It is clear that these fees represent all the*

\* Doç. Dr., Yargıç, e-posta: uyigit13@yahoo.com

\*\*\* Yrd. Doç. Dr., Ufuk Üniversitesi MYO Yönetim ve Organizasyon Bölümü Başkanı, Sermaye Piyasası Kurulu (E) Üyesi. e-posta: ozturkilhami@hotmail.com

**Yayın Kuruluna Ulaştığı Tarih** : 13/07/2017

**Yayınlanmasının Uygun Görüldüğü Tarih:** 11/10/2017

*characteristics of a financial liability since they are enacted by law, their payment is a mandatory legal requirement, the payment can be enforced in case of late payment or partial payment, they are monetary obligations, they are under the sole discretion of public administration, they are used in the financing of public expenses. This study determines whether these liabilities should fall under the scope of taxes or levies or similar financial liabilities through the analysis of the legal nature of the financial obligations that are required to be paid in relation to the exploration and exploitation of natural resources.*

**Keywords:** *State Share, Special Provincial Administration Share, Union for Providing Services to Villages Share, Royalties for Permits, Municipality Share.*

**JEL :** H27, H29, K34

## GİRİŞ

Çıkarılan madenlerden sağlanan kazançlar üzerinden devlete verilen pay devlet hakkı olarak adlandırılmaktadır. Devlet hakkı olarak yapılan ödemelerden hazine hesabına yatırılan tutar dışında kalan kısmı ilgili özel idareler ile köylere hizmet götürme birliklerine aktarılmaktadır. Ayrıca, maden arama ve çıkarma faaliyetleri nedeniyle hem arama hem de işletme ruhsatları için ruhsat bedeli ödenmektedir. Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde faaliyet gösteren maden işletmelerince, devlet hakkı ve ruhsat bedellerine ilaveten yıllık satış tutarı üzerinden ayrıca belediye payı ayrılmakta ve bu pay devlet hakkının hazineye ödenmesi sırasında ruhsat sahibi tarafından ilgili belediyeye ödenmektedir.

Bu çalışma ile maden arama ve işletme faaliyetleri nedeniyle ödenen devlet hakkı, il özel idaresi payı, köylere hizmet götürme birliği payı, belediye payı ve ruhsat bedelinin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin düzenlemeler ele alınmış ve bunlardan hareketle söz konusu ödemelerin hukuki niteliği tahlil edilmiştir. Ayrıca bu mali yükümlere ilişkin muafiyet, istisna ve indirimlere de değinilmiştir.

## I. MADEN ARAMA VE İŞLETME FAALİYETLERİ NEDENİYLE ÖDENMESİ ZORUNLU MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

### A. Devlet Hakkı, Özel İdare Payı ve Köylere Hizmet Götürme Birliği Payı

3213 sayılı Maden Kanunu'nun 3'üncü maddesinde devlet hakkı; maden<sup>1</sup> istihracı ile sağlanacak gelirden devlet payına düşen kısım olarak tanımlanmıştır.

Anılan Kanun'un "*Devlet hakkı ve özel idare payı*" başlıklı 14'üncü maddesi uyarınca devlet hakkı,<sup>2</sup> ocaktan çıkarılan madenin ocak başındaki fiyatından alınacak, üretilen madenin hammadde olarak kullanılması veya satılması hâlinde, aynı pazar ortamında madenin işletmelerdeki tüvenan olarak ocak başı satışında uygulanan fiyat ocak başı satış fiyatı olarak kabul edilecek, madenlerden alınan devlet hakkına esas olan emsal ocak başı satış fiyatı, bölgeler de dikkate alınarak her madene ait ayrı ayrı ve uygulandığı yıl için belirlenerek Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından ilan edilecektir. Ocak başı satış bedeli ilan edilen emsal fiyattan daha düşük olamaz. Tüvenan madenin, herhangi bir zenginleştirme işlemine tabi tutulduktan veya bir işlemden geçirildikten sonra satış fiyatının oluştuğu durumlarda, ocak başı satış fiyatı; madenin ocakta üretiminden ilk satışının yapıldığı aşamaya kadar oluşan nakliye, zenginleştirme ve varsa farklı süreçlerde kullanılan tesis ve ekipmanın amortismanı dahil giderler çıkarılarak oluşturulacaktır.

Devlet hakkı, Maden Kanunu'nda belirlenen I. Grup (a) bendi madenlerin valilik veya il özel idaresince belirlenen ve ilan edilen boyutlandırılmış ve/veya yıkanmış piyasa satış fiyatı üzerinden %4 oranında; I. Grup (b) bendi madenlerden %4 oranında; II. Grup (a) ve (c) bendi madenlerden %4 oranında; II. Grup (b) bendi madenlerde doğal taşın özelliklerine ve bulunduğu bölgeye göre ocakta oluşan piyasa satış fiyatı üzerinden %4 oranında; III. Grup kaynak tuzlarından %1 oranında; bu grubun diğer madenlerinden %5

<sup>1</sup> Yer kabuğunda ve su kaynaklarında tabii olarak bulunan, ekonomik ve ticarî değeri olan petrol, doğal gaz, jeotermal ve su kaynakları dışında kalan her türlü madde bu Kanuna göre maden olarak kabul edilmiştir.

<sup>2</sup> 6491 sayılı Türk Petrol Kanunu'nda üretilen petrol üzerinden devlete verilecek pay şeklinde tanımlanan ve bir arayıcı veya işletmecinin ürettiği petrolün sekizde biri olarak hesaplanan "devlet hissesi" de madenlerden alınan devlet hakkına benzer özellikler taşımaktadır. Petrolden alınan devlet hissesi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İlhami ÖZTÜRK: "Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hisselinin Hukuki Niteliği ve Anayasal Kanunilik İlkesine Uygunluğu" **Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2017, s.67-84.

oranında; IV. Grup madenlerden; altın, gümüş, platin, bakır, kurşun, çinko, krom, alüminyum ve uranyum oksit madenlerinden aşağıda yer alan Tablo-1’de belirtilen oranlarda, uranyum oksit dışındaki radyoaktif mineraller ve diğer radyoaktif maddelerden %8 oranında, diğerlerinden ise %2 oranında; V. Grup madenlerden %4 oranında alınır.

Devlet hakkı oranlarında, madenin cinsi, üretildiği bölge ve benzeri kriterler gözetilerek Bakanlar Kurulunca en fazla %25 oranında indirim yapılabilir.

**Tablo-1: Altın, Gümüş, Platin, Bakır, Kurşun, Çinko, Krom, Alüminyum ve Uranyum Oksit Madenleri İçin Devlet Hakkı Oranları**

DEVLET HAKKI ORANI (%)	ALTIN \$/oz	GÜMÜŞ \$/oz	PLATİN \$/oz	BAKIR \$/t	KURŞUN \$/t	ÇİNKO \$/t	KROM \$/t	ALÜMİNYUM \$/t	URANYUM OKSİT \$/lb
2	<800	<10	<500	<5000	<1000	<1000	<100	<1000	<20
4	801-1250	11-20	501-1000	5001-7500	1001-2000	1001-2500	101-300	1001-2000	20-40
6	1251-1500	21-25	1001-1250	7501-8000	2001-2250	2501-3000	301-500	2001-2350	41-80
8	1501-1750	25-30	1251-1500	8001-8500	2251-2500	3001-3500	501-700	2351-2600	81-110
10	1751-2000	31-35	1501-1750	8501-9000	2501-3000	3501-4000	701-900	2601-2850	111-140
14	2001-2250	36-40	1751-2000	9001-9500	3001-3500	4001-4500	901-1100	2851-3100	141-170
16	>2251	>41	>2001	>9501	>3501	>4501	>1101	>3101	>171

Maden Kanunu ile devlet hakkının alınmasına ilişkin çeşitli muafiyet, istisna ve indirimler getirilmiştir.<sup>3</sup> Madenden alınması gereken devlet hakkının

<sup>3</sup> Ürettiği madeni yurt içinde ve kendi tesisinde işleyip ek katma değer sağlayanlardan bu tesislerde üretimde değerlendirilen maden miktarı için devlet hakkının %50’si alınmaz (md.9/2). Ticarî amaç taşımayan ve köylülerin kendi zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere köy muhtarının yazılı izni ile üretilip sevk edilen yapı hammaddeleri için devlet hakkı alınmaz (md.12/son). IV. Grup (c) bendi madenlerin yurt içinde ve kendi entegre tesisinde kullanılarak metal hale getirilmesi halinde ödenmesi gereken devlet hakkının %50’si alınmaz. Yeraltı işletme yöntemi ile üretim yapılması durumunda da ödenmesi gereken devlet hakkının %50’si alınmaz. Ancak, altın, gümüş ve platin madenleri bundan yararlanamaz. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yol, köprü, baraj, gölet, liman gibi projelerin inşasında kullanılacak yapı ve inşaat hammaddelerinin üretimi için ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına proje süresini aşmayacak şekilde verilecek izinler çerçevesinde yapılacak üretimden devlet hakkı alınmaz. Kamu kurum ve kuruluşlarınca yol, köprü, baraj, gölet, liman gibi projelerin inşasında kullanılacak yapı ve inşaat hammaddelerinin üretimi için

doğru olarak tarh ve tahakkukunu sağlamak için kanunla; denetim yapılması, inceleme yapılması, eksik beyanların tamamlattırılması, yeminli mali müşavir tasdik raporu aranması, asgari miktar belirlenmesi, idari para cezası kesilmesi, üretimin durdurulması gibi çeşitli “güvenlik önlemleri”<sup>4</sup> getirilmiştir. Devlet

Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına izin verilir. Bu izinler çerçevesinde yapılacak üretimden devlet hakkı alınmaz (md.14). Ereğli Kömür Havzasındaki taşkömürü için kamu tarafından yürütülecek faaliyetler devlet hakkından muafır. Ancak taşkömüründen özel idare payı ve köylere hizmet götürme birliği payı alınır (Ek md.1).

- <sup>4</sup> Ruhsat sahibi tarafından beyan edilen ocak başı satış fiyatı Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından denetlenir ve eksik beyanlar tamamlattırılır. İşletme izni olan maden ruhsatlarından her yıl en az ruhsat taban bedeli kadar devlet hakkı alınır. Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, devlet hakkının, bu Kanun hükümlerine uygun ve doğru bir şekilde hesap ve beyan edilmesine ilişkin tüm hususları, ruhsat sahasının büyüklüğü, maden grubu veya türü, işletme cirosu veya işletmenin kamuya ait olup olmaması hususlarını dikkate alarak, 3568 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavirlerin tasdikine tabi tutabilir. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, kaybına uğratılan devlet hakkından ve kesilecek cezalardan ruhsat sahibi ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirlerin tasdik raporlarına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü alınarak yönetmelikle belirlenir. 3996 sayılı Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret modeli ile yapılan kamu yatırımları için, ihale sözleşmelerinde hammadde temin sorumluluğunun görevli şirket yükümlülüğüne bırakılması halinde kullanılan hammadde dolayısıyla yatırılması gereken devlet hakkının eksik yatırılması veya hiç yatırılmaması halinde idari para cezası verilir ve üç ay içinde tamamlanması istenir. Aksi halde üretim faaliyeti durdurulur (Maden Kanunu, md. 14). Denetim ve inceleme sonucunda, yaptığı üretim ve sevkiyatı bildirmedeği tespit edilen ruhsat sahiplerine ödenmesi gereken devlet hakkına ilaveten bildirilmeyen miktar için hesaplanacak devlet hakkının beş katı tutarında idari para cezası verilir (Maden Kanunu, md.12/3). Kamuoyunda sıklıkla dile getirilen yolsuzluk, görevi kötüye kullanma, vergi kaçırma gibi diğer kişileri ya da devleti aldatmaya yönelik bir takım suçların varlığı bilinmektedir. Bu tür yanıltıcı ve aldatıcı durumlar kişi ya da grupların hileye başvurması sonucu ortaya çıkmaktadır. Saydamlık ve hesap verebilirliğin giderek daha da önem kazanmasıyla birlikte, bu türden suçların oluşmaması adına hile kavramına dikkatler çevrilmiş ve bu konuda çok sayıda çalışma yapılmıştır. Özellikle muhasebe bilim adamları ve meslek mensupları tarafından kayıtlarda ve raporlardaki hileli işlemlerin azaltılmasına ve hatta tamamen yok edilmesine yönelik çaba sarf edilmeye devam edilmektedir. Bu sebeple, üst düzey uluslararası ve ulusal muhasebe ve denetim standartları oluşturulmasına ve global olarak uygulanmasına yönelik çalışmalar son dönemde hız kazanmıştır (Ayşe Nilgün ERTUĞRUL, “Hilenin İnsan Kaynakları Politikaları ile İlişkisi ve Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sa.41, s.110). Madenlerden alınan devlet hakkına ilişkin olarak Maden Kanunu ile getirilen söz konusu güvenlik tedbirleri de bu bağlamda hileli işlemlerin azaltılması ve tamamen yok edilmesi suretiyle devlet hakkının gerçeğe en uygun bir şekilde hesaplanması amacına yöneliktir. Bilginin yönetimi ve bu bilginin güvenliğinin sağlanması oldukça karmaşık bir süreçtir. Dolayısıyla bilgi güvenliğinin sağlanmasında teknoloji temelli tedbirlerinin alınmasının yanı sıra, insan faktörünün göz ardı edilmemesi ve bu noktada da bilgi güvenliği konusunda farkındalığın kazandırılması risklerin en aza indirgenmesinde oldukça önemlidir. İnsan faktörüne bağlı bilgi güvenliği risklerini tamamen ortadan kaldırmak mümkün olmasa da iyi planlanmış bir farkındalık etkinliği ile güvenlik

hakkı, her yıl Haziran ayının son günü mesai bitimine kadar ruhsat sahibi tarafından yatırılır.

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun kapsamında Yap-İşlet-Devret modeli ile yapılan kamu yatırımları için, ihale sözleşmelerinde hammadde temin sorumluluğunun görevli şirket yükümlülüğüne bırakılması halinde hammadde üretim izninin sözleşme konusu işte kullanılmak ve proje süresiyle sınırlı olmak üzere görevli şirkete verildiği durumda da kullanılan hammaddenin ocak başı satış fiyatı üzerinden ihaleyi alandan her yıl Haziran ayı sonuna kadar devlet hakkı alınır.

Süresinde tahakkuk ettirilmeyen devlet hakkına, tahakkuk ettirilmesi gereken ayın son gününden tahakkuk ettirildiği tarihe kadar geçen süre için 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51'inci maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı oranında faiz uygulanır. Maden Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca işletme izni verildiği tarihten itibaren devlet hakkı alınmaya başlanır. Anılan Kanun'un 13'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca tahakkuk eden ve ödenmeyen devlet hakları 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere ilgili tahsil dairesine bildirilir.

Ruhsat sahibi tarafından yatırılan devlet hakkının %25'i il özel idare payı olarak ruhsatın bulunduğu ilin özel idaresine,<sup>5</sup> %25'i ruhsatın bulundu-

---

risklerinin kabul edilebilir bir seviyeye çekilmesi imkan dahilindedir. Bu noktada da bilgi güvenliği risklerinden korunmanın en iyi yolu insanların bilinçlendirilmesi ve ihtiyaç duyulan güvenlik teknolojisinin doğru yer ve zamanda kullanmasıyla mümkündür (Can GÜLDÜREN, Levent ÇETİNKAYA, Hafize KESER, "Ortaöğretim Öğrencilerine Yönelik Bilgi Güvenliği Farkındalık Ölçeği (BGFÖ) Geliştirme Çalışması", **İlköğretim Online**, Sa. 15(2), 2016, s.684. Web:<http://ilkogretim-online.org.tr> Erişim: 01.08.2017).

<sup>5</sup> Anayasa'nın 127'nci maddesinin 1'inci fıkrasında mahalli idareler; il, belediye veya köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları yine kanunda gösterilen seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileri olarak tanımlanmıştır. Bu hükme paralel olarak çıkarılan 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde de il özel idaresinin il halkının mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan idarî ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olduğu, il özel idaresinin organlarının il genel meclisi, il encümeni ve valiyi ifade edeceği, 4'üncü maddesinde de il özel idaresinin ilin kurulmasına dair kanunla kurulacağı ve ilin kaldırılmasıyla tüzel kişiliğinin sona ereceği hükme bağlanmıştır. Anılan hükümler uyarınca her ilde bir il özel idaresi kurulmuş iken 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Ordu, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van, Adana,

ğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmak üzere, doğrudan ilgili ilçe veya ilçelerin Köylere Hizmet Götürme Birlikleri<sup>6</sup> hesabına, %50'si de Hazine hesabına yatırılır. Devlet hakkını ödeyecek olan kişi bir başka ifade ile mükellef “ruhsat sahibi”dir.<sup>7</sup>

## B. Ruhsat Bedeli

Devlet hakkı dışında maden arama ve çıkarma faaliyetleri nedeniyle ödenmesi gereken bir başka yüküm de ruhsat bedelidir. Bu bedelin hem arama hem de işletme ruhsatları için ödenmesi zorunludur.

Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Eskişehir, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Mersin, Sakarya, Samsun, İstanbul ve Kocaeli illerindeki il özel idarelerinin tüzel kişiliği kaldırılmıştır. Anılan Kanun'un 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrası uyarınca il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırıldığı illerde Maden Kanunu'na göre il özel idarelerine ve köylere hizmet götürme birliklerine verilen devlet hakkı genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Nitekim, Maliye Bakanlığı'nın 26.06.2015 tarih, 69358343-010.06[38-1]-61770 sayılı ve 2015/4 Sıra No'lu Tahsilat İç Genelgesi'nde de “6360 sayılı Kanun'un bir bütün olarak yürürlüğe girdiği 30.03.2014 tarihinden sonra il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırıldığı illerde 3213 sayılı Kanun'a göre tahsil edilen Devlet hakkının tamamının genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, tüzel kişiliği kaldırılan il özel idarelerinin bulunduğu illerdeki maden üretiminden kaynaklı olarak 3213 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Devlet hakkının tamamı genel bütçeye gelir kaydedileceğinden, 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilmesi için vergi dairesine gönderilen bu devlet haklarından yapılacak tahsilat tutarlarından herhangi bir kamu idaresine pay aktarılmayacaktır. Öte yandan, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı nezdinde tahakkuk ettiği halde 30.03.2014 tarihi itibarıyla ödenmemiş veya bu tarih itibarıyla tahsil edildiği halde vergi dairesi emanet hesabında olan Devlet haklarından il özel idarelerine ve köylere hizmet götürme birliklerine verilmesi gereken paylara ilişkin olarak devir, tasfiye ve paylaşım komisyonu tarafından bir karar verilip verilmediğinin araştırılması; karar verilmiş olması halinde karara göre işlem yapılması, bu konuda bir karar verilmemiş olması durumunda ise bu payların da genel bütçeye gelir kaydedilmesi gerekmektedir.” düzenlemesine yer verilmiştir.

<sup>6</sup> 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanunu'nun “Köylere hizmet götürme birlikleri” başlığını taşıyan 18'inci maddesinde; ilçelerde, tarım ürünlerinin pazarlanması hariç olmak üzere, yol, su, kanalizasyon ve benzeri altyapı tesisleri ile köylere ait diğer hizmetlerin yürütülmesine yardımcı olmak, bizzat yapmak, yaptırmak ve kırsal kalkınmayı sağlamak üzere, tüm köylerin iştiraki ile o ilçenin adını taşıyan, köylere hizmet götürme birliği kurulabileceği, Bakanlar Kurulu'nun bu konuda genel izin vermeye yetkili olduğu hükmüne bağlanmıştır. Köylere hizmet götürme birliklerinin kuruluşunu ve madenlerden alınan devlet hakkının %25'inin köylere hizmet götürme birliklerine aktarılmasını, Anayasa'nın 127'nci maddesinin son fıkrasında yer alan; mahalli idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacıyla kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile “birlik” kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezi idare ile karşılıklı bağ ve ilgilerinin kanunla düzenleneceği, bu idarelere görevleri ile orantılı “gelir” kaynakları sağlanacağı şeklindeki hükme dayandırmak mümkündür.

<sup>7</sup> Kanun ile yükümlü olarak ruhsat sahibinin gösterilmiş olması devlet hakkının verilen maden arama ruhsatı ve işletme ruhsatı karşılığı olarak alındığının bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Maden Kanunu'nun 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca yürürlükteki ruhsatlar için her yıl Ocak ayının sonuna kadar ruhsat bedeli yatırılması gerekmektedir. İşletme ruhsat bedelinin %70'i genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimi hesabına, %30'u çevre ile uyum planı çalışmalarını gerçekleştirmek üzere ruhsatı veren idarenin muhasebe birimi hesabına aktarılmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'nın belirlediği bankada açılacak teminat hesabına yatırılır. I. Grup (a) bendi madenlerin ruhsat bedelleri ise, büyükşehir belediyesi dışındaki illerde il özel idaresi hesabına yatırılır. Ruhsat bedelinin yatırılmaması veya eksik yatırılması halinde idari para cezası verilir ve ruhsat bedelinin üç ay içinde tamamlanması istenir. Bu süre içinde ruhsat bedelinin yatırılmaması durumunda ruhsat iptal edilir. Verilen sürede yatırılmayan ruhsat bedelinin %70'ine tekabül eden tutar 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre takip ve tahsil edilmek üzere ilgili tahsil dairesine bildirilir.

Arama ruhsatlarında ruhsat taban bedeli 1.000-TL, işletme ruhsatlarında ruhsat taban bedeli 10.000-TL olup, bu bedeller her yıl Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranı nispetinde artırılır. Ruhsat bedeli, taban bedelinin maden grubu ve alan büyüklüklerine göre belirlenen katsayılarla çarpılarak arama ruhsatlarında Maden Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, işletme ruhsatlarında ise Maden Kanunu'na ekli (2) sayılı tabloda gösterildiği şekilde hesaplanır.

2017 yılı için arama ruhsatlarında ruhsat taban bedeli 1.096-TL, işletme ruhsatlarında ruhsat taban bedeli 10.962-TL olup Tablo-2 ve Tablo-3'de yer alan TL tutarlar Maden İşleri Genel Müdürlüğü tarafından 2017 yılı için geçerli olmak üzere hesaplanan tutarlardır.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> Web:<http://www.migem.gov.tr/duyurular/malikonular/2017%20Ruhsat%20Bedelleri%20Tablosu.pdf> Erişim:11.09.2017



**Tablo-2: Maden Arama Ruhsat Bedeli Hesaplama Tablosu**

TÜM GRUPLAR	ALAN (HEKTAR)		ÖN ARAMA RUHSAT BEDELİ (TL)			GENEL ARAMA RUHSAT BEDELİ (TL)			DETAY ARAMA RUHSAT BEDELİ (TL)		
			TABAN	KATSAYI	TOPLAM	TABAN	KATSAYI	TOPLAM	TABAN	KATSAYI	TOPLAM
	0,00	1.000,00	1.096	1	1.096	1.096	2	2.192	1.096	3	3.288
	1.000,01	2.000,00	1.096	2	2.192	1.096	3	3.288	1.096	4	4.384
	2.000,01	ÜZERİ	1.096	3	3.288	1.096	4	4.384	1.096	5	5.480

**Tablo-3:Maden İşletme Ruhsat Bedeli Hesaplama Tablosu**

MADEN GRUBU		ALAN		İŞLETME RUHSAT BEDELİ		
		(HEKTAR)		(TL)		
				TABAN	KATSAYI	TOPLAM
I(a)	KUM ÇAKIL	0	10	10.962	1,5	16.443
		10,01	ÜZERİ	10.962	2	21.924
I(b)	TUĞLA KİREMİT, ÇİMENTO KİLİ VE DİĞERLERİ	0	25	10.962	1,8	19.732
		25,01	ÜZERİ	10.962	2	21.924
II(a) II(c)	KALKER, BAZALT, ANDEZİT, KALSİT, DOLOMİT VE DİĞERLERİ	0	50	10.962	1,8	19.732
		50,01	100	10.962	2	21.924
		100,01	250	10.962	7	76.734
		250,01	500	10.962	9	98.658
		500,01	1.000,00	10.962	11	120.582
		1.000,01	ÜZERİ	10.962	15	164.430
II(b)	MERMER, TRAVERTEN DOĞALTAŞLAR VE DİĞERLERİ	0	50	10.962	2	21.924
		50,01	100	10.962	2,5	27.405
		100,01	ÜZERİ	10.962	3	32.886
III	KAYNAK TUZU (SODYUM KLORÜR)	MUAF		MUAF		
		0	250	10.962	1,5	16.443
		250,01	500	10.962	2	21.924
IV	KARBONDİOKSİT, HİDROJEN SÜLFÜR, DENİZ TUZU (SODYUM KLORÜR)	500,01	ÜZERİ	10.962	3	32.886
		0	100	10.962	2	21.924
		100,01	500	10.962	3	32.886
		500,01	2.000,00	10.962	4	43.848
		2.000,01	4.000,00	10.962	5	54.810
		4.000,01	6.000,00	10.962	6	65.772
		6.000,01	ÜZERİ	10.962	7	76.734
V	DEĞERLİ TAŞLAR(ELMAS, YAKUT, KUVAR KRİSTALİ, AMETİST) VE DİĞERLERİ	0	500	10.962	1	10.962
		500,01	1.000,00	10.962	1,5	16.443
		1.000,01	ÜZERİ	10.962	2	21.924

Ruhsat birleştirme, izin alanı değişikliği, ihale, küçük alanların ihalesi, devir talepleri, işletme ruhsatı ve süre uzatımı taleplerinde işletme ruhsat taban bedelinin genel bütçeye yatırıldığına dair belge ve 6183 sayılı Kanun'un 22/A maddesi<sup>9</sup> kapsamında vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge ile müracaat edilir. I. Grup (a) bendi madenlerde ise büyükşehir belediyesi dışındaki illerde il özel idaresi hesabına gelir kaydedilmek üzere yatırıldığına dair belge ve 6183 sayılı Kanun'un 22/A maddesi kapsamında vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge ile müracaat edilir. Ruhsat birleştirme, izin alanı değişikliği, ihale, küçük alanların ihalesi, devir talepleri, işletme ruhsatı ve süre uzatımı talebinde bulunulabilmesi gibi maden arama ve işletme faaliyetlerinde bulunulabilmesi için ruhsat bedellerinin ödenmiş olması şarttır.

Maden Kanunu'nun 16'ncı maddesi uyarınca II. Grup (b) bendi ve IV. Grup madenler için yapılan müracaatların işletme ruhsat taban bedeli ödenecek yapılması zorunludur. Ruhsatların birleştirilmesi de hak sahiplerinin işletme ruhsat taban bedelini ödemiş olmaları halinde mümkün olabilecektir. Arama ruhsatı da ruhsat bedelinin yatırılması halinde verilir. Ruhsat bedelinin yatırılmaması durumunda ihale yolu ile hak sağlanan sahalar başka bir işletme gerek kalmaksızın ihalelik saha, diğer alanlar ise müracaatlara açık saha haline gelir.

Mezkûr Kanun'un 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca işletme ruhsatının alınabilmesi için işletme projesi ile birlikte genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimi hesabına işletme ruhsat taban bedelinin yatırıldığına dair belgenin Maden İşleri Genel Müdürlüğü'ne verilmesi zorun-

<sup>9</sup> "10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa tabi kamu idareleri ile bu idarelere bağlı döner sermaye işletmelerinin yapacağı her türlü ödemeler ile bunların dışında kalan ve 4/1/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamına giren kurumların bu Kanun kapsamında hak sahiplerine yapacakları ödemeler ile kanun, kararname ve diğer mevzuatla nakdi olarak sağlanan Devlet yardımları, teşvikler ve destekler nedeniyle yapılacak ödemelerde ve 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli tarifelerde yer alan ticaret sicil harçlarından kayıt ve tescil harçları, noter harçlarından senet, mukavelename ve kağıtlardan alınan harçlar, tapu ve kadastro harçlarından tapu işlemlerine ilişkin alınan harçlar, gemi ve liman harçları ile diploma harçları hariç olmak üzere (8) sayılı tarifeye konu harçlar ve trafik harçlarına mevzu işlemler ile 26/5/1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat harcı ve yapı kullanma izin harcına mevzu işlemlerde; Maliye Bakanlığı'na bağlı tahsil dairelerine vadesi geçmiş borcun bulunmadığına ilişkin belge aranılması zorunluluğu getirmeye, bu kapsama girecek amme alacaklarını tür, tutar ve işlemler itibarıyla topluca veya ayrı ayrı tespit etmeye, zorunluluk getirilen işlemlerde hangi hallerde bu zorunluluğun aranılmayacağını ve maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

ludur. Aksi halde talep reddedilir. İşletme projesindeki teknik eksiklikler ile birlikte işletme ruhsat bedeli yapılan bildirimden itibaren üç ay içinde tamamlanır. Eksikliklerini verilen sürede tamamlamayanlara idari para cezası uygulanarak süre üç ay daha uzatılır. Bu süre sonunda eksikliklerini tamamlamayanların talepleri kabul edilmez ve yatırılan işletme ruhsat bedeli iade edilir.

Bu itibarla maden arama ve işletme faaliyetlerinin birçoğu ruhsat bedelinin ödenmesini gerektirmekte olup kanun ile ruhsat bedelinin alınmayacağı haller<sup>10</sup> ayrıca belirlenmiştir.

### C. Uzatma Bedeli

Maden Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca I. Grup (a) bendi madenlerin işletme ruhsat süresi beş yıldır. Diğer grup madenlerin işletme ruhsat süresi, on yıldan az olmamak üzere projesine göre belirlenir. I. Grup (a) bendi ve diğer gruplardaki maden işletme ruhsatlarının süresi, sürenin bitiminden önce yeni bir projeyle uzatma talebinin olması ve uygun bulunması hâlinde uzatılabilir. I. Grup (a) bendi maden işletme ruhsat süresini uzatma taleplerinde, işletme ruhsat bedelinin beş katından fazla olmamak üzere büyükşehir belediyesi olan illerde valilik, diğer illerde ise il özel idaresi tarafından belirlenen "uzatma bedeli" alınır.

### D. Belediye Payı

Devlet hakkı ile ruhsat bedelinin yanı sıra maden çıkarılması faaliyetleri nedeniyle "belediye payı" adı altında bir başka mali yüküm daha alınmaktadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 97'nci maddesinde belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde faaliyet gösteren<sup>11</sup> maden işletme-

<sup>10</sup> Ticarî amaç taşımayan ve köylülerin kendi zorunlu ihtiyaçlarını karşılamak üzere köy muhtarının yazılı izni ile üretilip sevk edilen yapı hammaddeleri için ruhsat bedeli alınmaz (Maden Kanunu, md.12). Kaynak tuzlalarından ruhsat bedeli alınmaz (Maden Kanunu, md.13). Ereğli Kömür Havzasındaki taşkömürü için kamu tarafından yürütülecek faaliyetler ruhsat bedelinden muaftır (Maden Kanunu, Ek md.1).

<sup>11</sup> 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'nci maddesinin (b) bendinde belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde faaliyet gösteren maden işletmelerinden belediye payı alınacağı hükme bağlandığından davacı şirketin maden çıkardığı ocaklar belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde olmadığı halde belediye sınırları dahilinde olan madenin işlendiği fabrikanın maden işletme yeri olarak kabul edilip davacı şirketten belediye maden payı istenilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır (Danıştay 9. Daire, 17.6.2008, E.2006/3678, K.2008/3158). Maden payını isteme yetkisi olan belediye tarafından tesis edilen kesin ve icrai nitelikte bir işlem ile ödenmemiş olan maden paylarının tarh edilmesi mümkündür (Danıştay 9. Daire, 20.5.2008, E.2006/4552, K.2008/2525).

lerince, 3213 sayılı Maden Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan paylara ilaveten yıllık satış tutarının %0,2'si nispetinde “*belediye payı*” ayrılacağı, bu payın devlet hakkının hazineye ödenmesi sırasında ruhsat sahibi tarafından ilgili belediyeye ödeneceği hüküm altına alınmıştır<sup>12</sup>.

Maden Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca devlet hakkı, her yıl Haziran ayının son günü mesai bitimine kadar ruhsat sahibi tarafından yatırılır. Bu itibarla devlet hakkının ödenmesi sırasında ruhsat sahibi tarafından ilgili belediyeye ödenecek olan belediye payının da Haziran ayının son günü mesai bitimine kadar ödenmesi gerekmektedir.

## II. MADEN ARAMA VE İŞLETME FAALİYETLERİ NEDENİYLE ALINAN MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERİN HUKUKİ VASFI

Maden arama ve işletme faaliyetleri nedeniyle ödenmesi zorunlu olan devlet hakkı, il özel idaresi payı, köylere hizmet götürme birliği payı, ruhsat bedeli, ruhsat uzatma bedeli, belediye payının gerçek mahiyeti itibarıyla Anayasa'nın 73'üncü maddesinde zikredilen “vergi”, “resim”, “harç” ve “benzeri mali yükümlülükler”den hangisinin kapsamına girdiği hususunun tespiti için çalışmanın bu bölümünde söz konusu ödemelerin her birinin hukuki niteliği irdelenmiştir. Maden arama ve işletme faaliyetlerinden kaynaklanan bu mali yükümlülükler gerçek mahiyetleri dikkate alınarak “Vergi Benzeri Mali Yükümlülük Niteliği Taşıyanlar” ve “Vergi Niteliği Taşıyanlar” olmak üzere iki başlık altında sınıflandırılmıştır.

### A. Vergi Benzeri Mali Yükümlülük Niteliği Taşıyanlar

Anayasa'nın “*Tabii servetlerin ve kaynakların aranması ve işletilmesi*” başlığını taşıyan 168'inci maddesinde; tabii servet ve kaynakların devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu, bunların aranması ve işletilmesi hakkının devlete ait olduğu, devletin bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebileceği, hangi tabii servet ve kaynağın arama ve işletmesini devletin gerçek ve tüzel kişilerle ortak olarak yapacağını veya doğrudan gerçek ve tüzel kişiler eliyle yaptıracağını kanunun açık iznine bağlı olduğu, bu durumda gerçek ve tüzel kişilerin uyması gereken şartlar, devletçe yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ile müeyyidelerin kanunda gösterileceği

<sup>12</sup> Maden işletmelerinden alınan belediye payı, devlet hakkından ayrı bir yasal yükümlülük olup belediye sınırları ve mücavir alanlar içindeki tüm maden işletmeleri hem belediye payını hem de devlet hakkını ödemekle yükümlüdürler. Maden Kanunu'nun 14'üncü maddesi ise devlet hakkı ve özel idare payını düzenlemiştir (Danıştay 8. Daire, 17.12.2014, E.2011/141, K.2014/10411).

şeklindeki hüküm devletçe verilen maden arama ve işletme izninin anayasal dayanağını oluşturmaktadır. Bu hükme paralel olarak Maden Kanunu'nun 4'üncü maddesinde de madenlerin devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu, içinde buldukları arzın mülkiyetine<sup>13</sup> tabi olmadığı kurala bağlanmıştır.

Bu itibarla, maden aranması ve işletilmesi hakkı devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süreliğine gerçek ve tüzel kişilere devredebilir. Böyle bir devir için açık bir kanun düzenlemesine ihtiyaç vardır. Devir durumunda gerçek ve tüzel kişilerin uyması gereken şartların da kanunla belirlenmesi gerekir. Madenden alınan "devlet hakkı" da kanunla belirlenmiş şartlar arasında yer almakta olup, bu tutarın maden işletilmesi hakkını devretmesi karşılığında devletin aldığı bir bedel olarak değerlendirilmesi mümkündür<sup>14</sup>.

Devlet hakkı; devlet tarafından alınması, kanunla düzenlenmesi, ödemesinin zorunlu olması, nakit olarak ödenmesi yönleriyle vergilere benzer nitelikler taşımaktadır. Ancak, bir karşılığa dayanılarak alındığı için vergilerden ayrışır. Vergi kavramı, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kavramlarından temel olarak "karşılıksız olma" özelliği bakımından ayrılmaktadır<sup>15</sup>. Devlet hakkı verilen izin ve ruhsat karşılığında alınmaktadır. Nitekim, Maden Kanunu'nun 24'üncü maddesinin 11'nci fıkrasında devlet hakkının işletme izni verildiği tarihten itibaren alınacağı kurala bağlanmıştır. Bu hüküm, devlet hakkının verilen maden işletme izninin karşılığı olduğunu ve bu izne dayanılarak alındığını ortaya koymaktadır. Aynı maddenin 13'üncü fıkrasında yer alan üretim yapılamayan her bir "ruhsat" için projede belirtilen üretim miktarının %10'u üzerinden devlet hakkı alınacağı hükmü de söz konusu devlet hakkının maden üretimi yapılmasa dahi verilen ruhsat karşılığı alındığının bir başka göstergesidir. Bir karşılığa dayalı olarak alınan devlet hakkının bu yönüyle vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesinde hukuki isabet vardır.

<sup>13</sup> Türk Medeni Kanunu'nun "Taşınmaz mülkiyetinin içeriği" başlıklı 718'inci maddesinde, "Arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar. Bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklar da girer." hükmü yer almaktadır. Ancak, arazi üzerindeki mülkiyet hakkının arazi içinde bulunan madenleri kapsamına almasına Maden Kanunu ile sınırlama getirilmiştir.

<sup>14</sup> İlhami ÖZTÜRK: **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s.313-316.

<sup>15</sup> Güneş YILMAZ / Özgür BİYAN: "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: 'Benzeri Mali Yükümlülük' Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 38, Sayı: 2, Aralık 2016, s.339.

Vergi benzeri kamu gelirleri müphem, bulanık bir kavramdır<sup>16</sup>. Kamu gelirleri içinde nicelik yönünden önemli bir yer tutmasına rağmen, vergi benzeri mali yükümler, bugün dahi yeterince açıklığa kavuşmamış pek berrak olmayan bir kavramdır<sup>17</sup>. Neyin vergi olduğu ya da neyin vergi olmadığı hususunda bir tanım ya da sınıflandırma yaparken karşılaşılan zorluklara benzer şekilde vergi ile vergi benzeri mali yükümler arasında bir sınır çizmeye çalışıldığında da bazı zorluk ve belirsizliklerle karşılaşılabilmektedir<sup>18</sup>. Anayasada ve yasalarda tanımlanmamış olmasının yanı sıra yargı içtihatlarında ve doktrinde de bu kavramın unsurları ve kapsamı hakkında bir uzlaşma bulunmaması nedeniyle, “benzeri mali yükümlülük” belirsiz bir hukuki kavram olagelmıştır<sup>19</sup>.

Vergi benzeri mali yükümlülükler de vergiler gibi zora dayalı olarak<sup>20</sup> alınan ve kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılan kaynaklardır. Anayasa’da ya da herhangi bir kanunda vergi benzeri mali yükümlerle ilişkin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte Anayasa’nın 73’üncü maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler*” ibaresi yer almaktadır. Anılan maddede, “vergi”, “resim” ve “harç” sayıldıktan sonra “ve benzeri mali yükümlülükler” ibaresi kullanılmıştır. Bu durumda benzeri mali yükümlülükler düzenleniş şekline göre, “vergi benzeri mali yükümlülük”, “resim benzeri mali yükümlülük” ve “harç benzeri mali yükümlülük” olabilecektir<sup>21</sup>. Nitekim Anayasa Mahkemesi muhtelif kararlarında<sup>22</sup> bu yaklaşımı benimseyerek, benzeri mali yükümlerinin en çok benzediği öğeyi baz alarak isimlendirme yapmış, hatta iki öğeye benzeme durumunda da “resim ve harç benzeri mali yükümler” şeklinde ikili benzerlikleri dikkate almak suretiyle terim üretmiştir.

<sup>16</sup> İsmail TÜRK: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s.106.

<sup>17</sup> Halil NADAROĞLU: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1996, s.201.

<sup>18</sup> James SİMON, Christopher NOBES: (2009/2010). **The Economics of Taxation**, 9. Baskı. Birmingham: Fiscal Publications, Ağustos 2013, s.10-11.

<sup>19</sup> Funda BAŞARAN: “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, s. 114.

<sup>20</sup> M. Kâmil, MUTLUER, Erdoğan, ÖNER, Ahmet KESİK: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013, s.186.

<sup>21</sup> Şehnaz GEREK, Ali Rıza AYDIN: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara 2010, s.32.

<sup>22</sup> Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, resim ve harcın ortak öğelerini taşıyabilir (Anayasa Mahkemesi’nin 28.9.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı). Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir (Anayasa Mahkemesi’nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı).

Terimler farklılaştırılsa da aslında bu terimlerin devletin vergi dışında yükümlülük yaratma, kamu harcamalarına yeni ortaklar bulma çabalarından başka bir şey olmadığı açıktır. Yükümlülüklerin adlarının farklılaştırılmasıyla meşrulaştırılmaya çalışıldığı, aslında amaçlanan şeyin devletin vergilerle karşılamak zorunda olduğu görevlerin ifa edilebilmesine imkan sağlayacak kaynakların temin edilmesi olduğu bilinmektedir. O halde bu yükümlülükler için sadece, vergi benzeri mali yükümlülük terimini kullanmak ve bunların vergilerin hukuk düzenine tabi olmaları gerektiğini söylemek dışındaki yaklaşımlar, meşrulaştırmayı hukuksallaştırma çabalarından başka bir anlam taşımamaktadır<sup>23</sup>. Vergi kavramının etimolojik gelişimi incelendiğinde bu tür ayırımların totolojiden başka bir anlamı bulunmadığı görülür. Aslında birbirinden herhangi bir farkı olmayan kavramlar, sadece yürütme organına kısmi vergilendirme yetkisi devretmek uğruna farklıymış gibi düzenlenmişlerdir. Bu suni ayırım pek çok uygulama sorununu da beraberinde getirmektedir<sup>24</sup>.

Benzeri mali yükümlülük nitelendirilmesi yapılırken iki nitelendirme ölçüsünden hareket edilebilir. Bu ölçüler; “vergilendirme ilkeleri” ve “verginin unsurları” olarak sıralanabilir. Bir yükümlülüğün nitelendirilmesi her zaman bir karşılaştırma meselesidir. Ele alınan ödemenin verginin unsurlarına benzer özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, ödemenin bütün unsurları taşıması aranmaz, aksi takdirde “benzeri” ibaresinin bir anlamı kalmaz<sup>25</sup>.

Maliye doktrininde kullanılan “parafiskalite” kavramı “benzeri mali yükümlülük” kavramıyla büyük ölçüde benzeşmekte, para-fiskal gelir olarak sunulan mali yükümlülükler aynı zamanda çoğunlukla birer benzeri mali yükümlülük olarak ortaya çıkmaktadırlar. Buna rağmen iki kavramın özdeş olduğundan bahsedilemez. Çünkü, parafiskal gelirin varlığını tayinde, mali yükümlülüğü alan kurumun niteliği büyük önem taşımakta, kamu veya yarı kamu kurumu niteliğinde bir ekonomik, sosyal veya mesleki kuruluşun varlığı aranmaktadır. Amaç mutlaka bu kuruluşun finansmanı olmalıdır ve parafiskal gelir devlet ve mahalli idareler bütçesi dışında kalmalıdır. Bu açılarından, parafiskalite, benzeri mali yükümlülük karşısında daha dar bir kavramdır<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> Nihal SABAN: **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015, s.11.

<sup>24</sup> S. Ateş OKTAR: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler, Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 1997, .Seri:37, s.185.

<sup>25</sup> Figen ÖZER: *Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009, s.19.

<sup>26</sup> BAŞARAN, a.g.m., 127.



Fransız literatüründe oldukça çok işlenmiş ve geliştirilmiş olan parafiskalite Jean Guy Merigot tarafından; *“İktisadi ve sosyal müdahalecilik rejiminde, belirli amaçlara sarf edilmek üzere güdümlü iktisadi teşekküller veya sosyal yardım teşekkülleri hesabına ya sözü geçen kuruluşlar ya da devletin mali mercileri tarafından re’sen tahsil edilen bütçe dışı gelirler bularak vergilendirme tekniğidir.”* şeklinde tanımlamıştır. Lucien Mehl de bu konuda şöyle bir tanım yapmıştır: *“Parafiskal yükümlülükler kamu kurumları ve genel yararlarla ilgili kuruluşların finansmanlarını sağlamak amacıyla ya bizzat sözü geçen teşekküller veya idare tarafından bu teşekküller lehine ya bunların mensupları ya da hizmetlerinden yararlananlardan tahsil edilen ancak, devlet bütçesine dahil edilmeyen gelirlerdir”*<sup>27</sup>. *Parafiskal yükümlülükler dar anlamda sadece mesleki kuruluşlarca yapılan ödemeler, sosyal güvenlik ödemeleri ve fonlara yapılan ödemelerden oluştuğu halde Anayasa’da ifade edilen benzeri mali yükümlülükler ise bunlara ek olarak şerefiye ya da harcamalara katılma payları gibi dar anlamda parafiskal yükümlülükler içinde yer almayan birtakım vergi benzerlerini de kapsamaktadır*<sup>28</sup>. *Doktrinde, mahalli idareler dışındaki kamu kurumları veya genel menfaat toplulukları lehine olarak, onların üye veya faydalanıcılarından bu kurumlarca veya devlet tarafından genel bütçeye dahil edilmeksizin, söz konusu kurum veya toplulukların giderlerinin tamamını veya bir kısmını karşılamak üzere kamu zoruyla alınan paralar şeklinde yapılan parafiskalite tanımından*<sup>29</sup> da parafiskalite teriminin vergi benzeri mali yükümlülüklerin tamamını kapsamadığı sonucunu çıkarmak mümkündür. Zira,

<sup>27</sup> NADAROĞLU, a.g.e., 201. Nadaroğlu, tarifte yer alan parafiskal gelirlerin bütçe dışı tahsilat olduğu hususunda müelliflerin düşünceleri ile mevzuattaki tarifler arasında bazı ayrılıklar bulunduğu dikkat çekmiştir. Mesleki parafiskal gelirler ile sosyal parafiskal gelirler Fransa’da kanun ile parafiskal gelirler arasında kabul edilmemiştir. Bazı yazarlar, bilhassa yıllık toplamı büyük rakamlara ulaşan sosyal güvenlik primlerinin parafiskalite tarifinin dışında tutmanın isabetli olmadığını, kanun kabul etmese de bu paraların mali doktrinde parafiskal gelir olarak kabul edildiğini belirtmişlerdir (Halil NADAROĞLU: “Teori ve Pratikte Parafiskalite” **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul 1961, Sermet Matbaası, 132, 142). Nitekim Türk hukukunda da yürürlükteki kanunlarda mevcut olan ve yargı kararları ile vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilen düzenleyici ve denetleyici kurumlara yapılan ödemeler gibi bazı vergi benzeri mali yükümler merkezi yönetim bütçesinde ya da çevre katkı payında olduğu gibi genel bütçe içinde yer aldığı görülmektedir. Bu şekilde “bütçe” içinde yer alan ödemelerin vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi, Fransız doktrinindeki belirtilen tanımlarda yer alan, “bütçe dışı gelir olma” ya da “devlet bütçesine dahil edilmeme” şartına uygunluk sağlamamaktadır.

<sup>28</sup> OKTAR, a.g.m., 171.

<sup>29</sup> Sevgin EĞİLMEZ: “Parafiskalite ve Parafiskal Kurumlar”, **Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları**, Cilt:4, Maliye Tetkik Kurulu Yayını No: 1979/211, 1980, s.47.

çevre katkı payı, eğitime katkı payı gibi doğrudan genel bütçeye gelir kaydedilen vergi benzeri mali yükümlülükleri söz konusu parafiskalite tanımına dahil etmek mümkün değildir.

Vergi benzeri mali yükümlülük örneklerine henüz XIX. yüzyılda batı ülkelerinde rastlanmaktadır. Ancak, bunlar istisnai ve dağınık örneklerdir. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin gerçek anlamda ortaya çıkışı, tarafsız devlet anlayışının müdahaleci devlete dönüşmesi sonucu olmuştur. Gerçekten, tarafsız devlet, geleneksel hizmetler dışında faaliyet göstermediği için fazla harcama yapmamakta, dolayısıyla gelir kaynaklarını zorlamasına ya da yeni gelir kaynakları aramasına gerek kalmamakta idi. Ancak, 1930'lardan sonra ortaya çıkan müdahaleci karakterdeki sosyal refah devletinin giderek artan faaliyetleri sonucu yeni gelir kaynaklarına ihtiyaç duyulunca geleneksel vergilerin yanı sıra yeni gelir kaynakları bulmak zorunlu bir hal almıştır. Vergi benzeri mali yükümlülük böyle bir zorunluluk ve ampirik yöntemlerle girilmiş çabalar sonucu bulunmuş yeni bir kamu geliri türüdür<sup>30</sup>. Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlama ve bu bağlamda kamu geliri elde etme amacı dışında, kamu harcamalarının hizmetlerden yararlanma derecesi ile orantılı olarak karşılanması anlayışı, bazı vergi benzeri mali yükümlerinin alınma amaçları arasında yer alır. Kamu hizmetlerinden bazıları aynı derecede yararlanan hizmetler olduğu halde, bazı hizmetler ise ancak bu hizmetlerle ilgili olanların yararlanmasını gerektirmektedir. Bu hizmetler bütün vatandaşlardan ziyade örneğin; mahkemede hakkını arayan, icra ve iflas takibinde bulunan, noterde işlem yapan ya da tapuda işi olan kişilerin şahsi menfaatleriyle ilgilidir. Bu nedenle kamu hizmetlerinden şahsen yararlanma yönünde menfaatleri olan kişilerden bir bedel almayarak hizmetten yararlanmayan diğer kişilere bu giderleri alacak vergilerle ödetmek toplumsal barış ve adaleti zedeleyecektir. Ayrıca, devletin kişilerin özel menfaatlerini ilgilendiren hizmetlerden dolayı mali sorumluluğu da söz konusu olup, bu sorumluluk da dikkate alındığında sağlanan hizmet nedeniyle bir bedel alınması toplumsal adaletin gereğidir<sup>31</sup>.

Anayasa Mahkemesi bir ödemenin vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesinde, öncelikle, bu yükümün bir kamu hizmetinin ifası nedeniyle ortaya çıkan kamu giderinin finansmanında kullanılması kriterini esas almıştır<sup>32</sup>. Vergi benzeri mali yükümler, kendilerine kanunla verilen kamu görev-

<sup>30</sup> NADAROĞLU, a.g.e., s.203.

<sup>31</sup> Burak PINAR: **Yargı ve İcra Harçları**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2009. s.18.

<sup>32</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.10.1965 tarih ve E.1965/25, K.1965/57 sayılı kararı;

lerinin yerine getirilebilmesi amacıyla kamu kurumları tarafından tahsil edilebilecektir<sup>33</sup>. Buna göre, madenlerden alınan devlet hakkının kamu hizmeti nedeniyle ortaya çıkan giderlerin karşılığı olarak kamu tüzel kişiliğine sahip idareler tarafından alınması nedeniyle vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Yüksek Mahkeme'nin yerleşik kararları uyarınca bir ödemenin mali yüküm sayılabilmesi için “zorunluluk” unsuru taşınması gerekmektedir<sup>34</sup> olup madenden alınan devlet hakkının ödenmesi yukarıda açıklandığı üzere zorunludur. Ödenmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Ayrıca, süresinde ödenmeyen tutarların cebren takip ve tahsili cihetine de gidilebilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin müstakar kararları uyarınca vergi benzeri mali yükümlülükler bir kamu hizmeti karşılığında ya da bir karşılığa dayanmaksızın alınabilir<sup>35</sup>. Bir hizmet ya da izin karşılığı olarak yapılmış olması bir ödemenin vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine engel değildir. Bu itibarla, ruhsat ve izin karşılığında ödenen devlet hakkı ve ruhsat bedeli vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilebilir.

Vergi yasaları dışında bir yasa ile düzenlenmiş olma ve vergi gelirlerinden farklı olarak yalnız belli hizmetler için kullanılma özelliği de vergi benzeri mali yükümleri diğer mali yükümlerden ayırmaktadır<sup>36</sup>. Devlet hakkı vergi kanunları dışında bir kanun olan Maden Kanunu'nda düzenlenmiş olması yönüyle Anayasa Mahkemesi'nin vergi benzeri mali yükümlülükler için aramış olduğu bu niteliği haizdir. Öte yandan, devlet hakkı %25'lik kısmı ile de olsa belli giderlerin finansmanına özgülenmiş olduğu için Yüksek Mahkeme'nin aradığı yalnız belli hizmetler için kullanılma kriterini de taşımaktadır. Zira

---

M.Umur TOSUN, İlhami ÖZTÜRK: “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet ve Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yapılan Ödemelerin Hukuki Niteliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:13, Sayı:148, Nisan 2017, s.813.

<sup>33</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 26.12.1972 tarih ve E.1972/40, K.1972/61 sayılı; 29.11.1977 tarih ve E.1977/109, K.1977/131 sayılı ile 27.1.1981 tarih E.1980/27, K.1981/9 sayılı kararları.

<sup>34</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 24.3.1970 tarih ve E.1969/65, K.1970/16 sayılı; 27.1.1981 tarih ve E.1980/27, K.1981/9 sayılı ile 19.4.1988 tarih ve E.1987/16, K.1988/8 sayılı kararları.

<sup>35</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 14.2.1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı; 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı; 26.12.2003 tarih ve E.2000/8, K.2003/104 sayılı kararları.

<sup>36</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararı; M. Umur TOSUN, İlhami ÖZTÜRK: “Yükseköğretim Hizmeti Karşılığında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenen Öğrenci Katkı Payı, Öğrenim Ücreti ve Öğretim Ücretlerinin Kanunilik İlkesine Uygunluğu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:429, Mayıs 2017, s.20.

%25'lik kısım ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi, benzeri mali yükümlülüğü vergi, resim ve harçtan ayıran bir diğer özellik olarak da “genel bütçe” içinde yer almama ölçütünü kullanmıştır<sup>37</sup>. Ancak, bu kriterin Yüksek Mahkeme tarafından vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmiş olan tüm mali yükümlülükler için istikrarlı olarak aranan bir kriter olduğunu söylemeye imkan yoktur. Anayasa Mahkemesi denetimine konu vergi benzeri mali yükümler büyük bir çoğunluğu genel bütçeye gelir kaydedilmemekle birlikte, genel bütçeye gelir kaydedildiği halde Anayasa Mahkemesi tarafından vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilen mali yükümler de bulunmaktadır<sup>38</sup>. Öte yandan, Anayasa Yargısı denetimine konu olmamakla birlikte 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanunu'nun 10'uncu maddesi uyarınca alınan yetkilendirme ücretleri, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 7'nci maddesi uyarınca alınan sisteme giriş payı; 6325 sayılı Hukuk Uyuşmazlıklarında Arabuluculuk Kanunu'nun 12'nci maddesi uyarınca alınan giriş aidatları ve yıllık aidatlar gibi çeşitli vergi benzeri mali yükümlülüklerin genel bütçeye gelir kaydedildiğini hatırlatmakta yarar vardır. Üstelik, yukarıda değinilen 6360 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin 8'inci fıkrası uyarınca il özel idarelerinin tüzel kişiliğinin kaldırıldığı illerde Maden Kanunu'na göre il özel idarelerine ve köylere hizmet götürme birliklerine verilen devlet hakkı da genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Bir başka ifade ile bu illerde devlet hakkının tamamı genel bütçeye bu illerin dışındakilerde ise %50'si genel bütçeye gelir kaydedilmektedir. Bu bağlamda madenden alınan devlet hakkı genel bütçeye gelir kaydedilmesi nedeniyle belirlenen bu kritere uygun değildir. Ancak, genel bütçeye gelir kaydediliyor olması tek başına bir mali yükümlüme vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmez. Ayrıca, Hazineye aktarılan kısım dışında il özel idareleri ve köylere hizmet götürme birliklerine aktarılan kısım için genel bütçeye gelir kaydedilmeme şartının sağladığını söylemek mümkündür.

<sup>37</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı.

<sup>38</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı ile 20.9.2012 tarih ve E.2012/65, K.2012/128 sayılı kararlarında zorunlu ilköğretimin sekiz yıla çıkarılması nedeniyle ihtiyaç duyulan ek giderlerin karşılanması amacıyla ihdas edilen eğitime katkı payının genel bütçeye irat kaydedilen bir gelir olmasına rağmen vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu hükme bağlanmıştır. Benzer şekilde, Anayasa Mahkemesi'nin 20.3.2008 tarih ve E.2004/94, K.2008/83 sayılı kararıyla da genel bütçeye gelir kaydedilmesine rağmen gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan ve alınan fon payı -oybirliğiyle- Anayasa'nın 73'üncü maddesi kapsamında hukuksal niteliği itibarıyla vergi benzeri bir mali yükümlülük olarak nitelendirilmiştir.

Devlet hakkının vergi benzeri mali yükümlülük niteliği taşıdığı sonucuna ulaşılrken, vergi benzeri mali yükümlülük kavramının Alman hukukundaki karşılığının irdelenmesinde de yarar vardır.

Alman hukukunda ilk olarak Weber tarafından 1943 yılında, zamanın mevcut iktisadi politik bağlantıları nedeniyle oluşmuş vergi, resim ve harç haricindeki her türlü mali yükümlülüğü anlatmak üzere âdetta bir torba ya da toplama kavram olarak kullanılan, ancak daha sonra sınırlandırılan “özel mali yükümlülük” kavramından, belli bir ödevin finansmanını sağlamak üzere getirilen mali yükümlülükler anlaşılmaktadır. Alman içtihat ve doktrininde “özel mali yükümlülük” kavramının vergiye olan benzerliğine dikkat çekilmekte hatta bazı yazarlar tarafından “vergi benzeri mali yükümlülük” olarak isimlendirilmektedir. Çünkü vergide olduğu gibi, özel mali yükümlülükler de karşılıksızdır. Bunların alınmaları için -vergilerin aksine- mutlaka özel bir “atfedilme temeli”nin bulunması gereklidir. Bu temel, yükümlü ile yükümlün alınmasında takip edilen amaç arasında bir bağlantıyı gerektirmektedir; buna bağlı olarak söz konusu yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin kullanımını -dolaylı bile olsa- ilgili grubun yararına olmalıdır. Bire-bir yarar olması gerekmez, grubun genelinin yararına kullanılması yeterlidir. Bir başka görüş ise, özel mali yükümlülüğü vergilerden ayıran kriter olarak, mali yükümlülüğün genele değil, aksine belli bir yükümlü grubun yarar veya sorumluluk alanına ait olmasını kabul etmektedir. Benzeri mali yükümlü yükümlendirilen grup homojen bir grup olmalı, genelden ayırt edilebilmelidir. Bunların devlet bütçesine mi yoksa özel fonlara mı gittikleri, kavramın varlığını belirlemede önemsizdir. Önemli olan, bunların belli bir konuda yapılacak harcamalar için kaynak oluşturmalarıdır. Vergilerden farkı, kullanılacakları alanın daha kesin şekilde belirlenmesinden kaynaklanmaktadır<sup>39</sup>.

Almanya’da bütçenin genelliği ilkesi, dayanağı olan Temel Yasa’nın 110’uncu maddesinde açıkça belirtilmiştir. Buna göre; “*Federasyonun tüm kaynakları ve yükümlülükleri bütçeye dahildir*”. Alman Anayasa Mahkemesi, genellik prensibinden doğan adem-i tahsis ilkesinin aynı anayasal değerde olmadığını ve yasa ile bu ilkedan ayrılmanın mümkün olduğunu belirtmiştir. Yıllık bütçe kanunu bu konuda istisnalar belirleyebilir. En önemli istisna özel vergi (*Sonderabgaben*)’dir. Alman Anayasa Mahkemesi’nin içtihatları doğrultusunda bu özel vergiler belirli koşullar altında alınabilmektedir. Özel vergi, sadece önceden var olan “homojen bir grup” yükümlüye tatbik edilebilir.

---

<sup>39</sup> BAŞARAN, a.g.m., 128-129.

Bu grup, halkın geri kalanından ortak çıkarlar ve diğer fiili koşullar sebebiyle ayrılabilmelidir. Vergiden sorumlu kişiler ile verginin toplanma amacı arasında bir bağ olmalıdır. Bu amacın gerçekleştirilmesinde toplu bir sorumluluk bulunmalıdır. Vergi hasılatı prensip itibarıyla toplu çıkarlar için kullanılmalıdır. İstisnai bir araç olan bu Özel Vergiler, bunların alınma amacının halen var olduğunun tespiti için, düzenli aralıklarla yeniden gözden geçirilmelidir<sup>40</sup>. Alman Anayasa Mahkemesi, sadece belli bir alanda kullanılacak olan özel amaçlı verginin varlığını da kabul etmiştir. Doktrinde, ortada bir vergi olup olmadığını saptarken her zaman kavramın içeriğine ilişkin kriterlerin kullanılması gerektiği, bir mali yükümlülüğün bir fona veya bir kamu kurumuna devrinin onun -vergi özelliklerini taşıdığı sürece- vergi olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmeyeceği, aksi yorumun bu tür devirler yoluyla Anayasa'nın vergi alma yetkisinin ve vergilemeye ilişkin hükümlerinin dolanılmasına yol açacağı belirtilmiştir. Amaçlı vergilerde dahi vergi gelirinin yükümlendirilen grubun değil, genelin yararına kullanımı söz konusudur. Kaldı ki verginin mutlaka bu belli amaç için harcanması da gerekmemektedir. Bütçe kanun koyucusunun gelirin nereye harcanacağı konusunda belirleme yapma yetkisine sahip olduğu ve gerektiğinde bu yetkisini özel amaçlı vergi gelirleri için de kullanabileceği görüşüne karşılık parlamentonun bütçe hakkının özel amaçlı vergiler üzerinde mevcut olup olmadığı belirsizlik taşıdığı yönünde görüşler de bulunmaktadır. Bununla birlikte kural olarak, özel mali yükümlülüklerde, kullanım amacıyla mali yükümlülük ilişkisi arasında bir bağlantı bulunduğunu söylemek mümkündür. Alman Anayasa Mahkemesi'nin özel mali yükümlülük kavramına ilişkin olarak belirtilen kriterlere esneklik getirdiği kararları da mevcuttur. Bu esneklik özellikle iki noktada ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin yükümlendirilen grubun değil aksine başkaları yararına kullanılması; ikincisi ise özel mali yükümlülüklerin asli amacının finansman değil, dengeleme, güdüm, teşvik olabilmesidir. Alman Anayasa Mahkemesi'nin bu kısmen çelişkili ve zaman zaman kavramı dar yorumlayıcı tutumu, doktrinde tartışmalara ve kavramın geniş şekilde yorumlanması çabalarına yol açmıştır<sup>41</sup>. Özel Vergileri, temel amaçlarının gelir sağlama veya belirli bir ekonomik, sosyal veya çevresel davranışı değiştirmek için ayarlanmasıyla ayrıştırmak gerekir. Filmlere destek amacıyla alınan

<sup>40</sup> Maxime BOUTRON: *Contours Juridiques et Historiques de la Notion de Taxe Affectée*, Rapport Particulier N° 1, Şubat 2013, s.57.

Web:file:///C:/Users/turayo/Downloads/Rapport\_particulier\_1\_contours\_juridiques\_historiques\_taxes\_affectees.pdf Erişim: 30.07.2017

<sup>41</sup> BAŞARAN, a.g.m., 129.

“*Filmförderungsabgabe*” isimli vergi gelir sağlama amacına yönelik özel vergi kategorisine girer. Bu vergiyi, ücret karşılığında elli sekiz dakika üzerinde film gösterimi yapan ve yıllık gelirleri belirli bir taban miktarı geçen sinemalar öderler. Filmförderunganstalt, bu vergiyi toplama yetkisine sahip, kendi bütçesi olan, federal bir kamu kuruluşudur. Bu şekilde toplanan vergiler sinemanın desteklenmesine harcanmaktadır; örneğin kısa metrajlı film gösterimi, sinema ile ilgili projelerin finansmanına ve sinema salonlarının işletilmesine destek gibi. Bu kurum ayrıca, milli istatistikler oluşturulması amacıyla, sinema ile ilgili tüm verilerin toplanmasından sorumludur. Kanuna aykırı şekilde hiç veya yeterli sayıda engelli kişi işe almayan işletmeler tarafından “*Schwerbehindertenabgabe*” adıyla bir vergi ödenir. Yarı ceza niteliğinde olan bu vergilerin hasılatı engelli çalıştıran işletmelere, bundan doğan ek maliyetlerinin tazmini amacıyla verilir. Bu vergi gelir sağlama amacından ziyade belirli bir ekonomik, sosyal veya çevresel davranışı değiştirme amacı gütmektedir<sup>42</sup>.

Alman Anayasa Mahkemesi ve doktrinde bazı yazarlar, vergi, harç, katılma payı ve özel mali yükümlülük haricinde bir beşinci grup olarak “diğer mali yükümlülükler”i göstermektedirler. Bir görüşe göre, bunlar; vergi, harç, katılma payı ve özel mali yükümlülüklerden tüm sapsmaları içine almaktadır. Diğer mali yükümlülükler örnek olarak, dernek aidatları; sosyal sigorta primleri; basım evleri, reklam ajansları, sanat galerisi sahipleri, konser yöneticileri ve plak yapımcılarından alınan sanatçı sosyal mali yükümü; Çalışmayı Teşvik Kanunu (Arbeitsförderungsgesetz) gereğince işverenlere yüklenen, uzun bir süre yanında çalıştırdığı işçilere ödenen işsizlik parası, kanuni hastalık ve emeklilik sigortalarına ödenen primler gösterilmektedir<sup>43</sup>.

Bu itibarla madenden alınan devlet hakkının, vergi benzeri mali yükümlülüklerin Alman hukukundaki karşılığı olan özel amaçlı mali yükümlülük ya da diğer mali yükümlülükler ile olan benzerliğinden hareketle vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi mümkündür.

Devlet hakkının Amerikan hukukunda yer alan özel amaçlı ya da tahsisli vergilerle karşılaştırılması da meselenin aydınlatılmasına ışık tutacaktır. Amerikan hukukunda yaygın olarak uygulanan “*earmarked tax*”,<sup>44</sup> “*dedicated*

<sup>42</sup> BOUTRON, a.g.m., 57.

<sup>43</sup> BAŞARAN, a.g.m., 130.

<sup>44</sup> Fransız hukukunda düzenlenen tahsisli vergilerin (taxes affectées) mahiyetleri itibarıyla Amerikan hukukundaki tahsisli vergilere (earmarked/dedicated/hypothecated taxes) benzediğini söylemek mümkündür.



tax” ya da “hypothecated tax” gibi isimlerle anılan özel amaçlı vergilerin Türk hukukunda kural olarak “vergi” adı altında karşılığının bulunmadığı, bunun karşılığının “vergi benzeri mali yükümlülükler” olduğu söylenebilir. Vergi benzeri mali yükümlülükler, bir yönüyle Türk hukukunda özel amaçlı vergi olmamasından doğan boşluğu doldurmak, özel amaçlı ya da tahsisli vergi karşılığı olarak da kullanılmak üzere düzenlenen bir müessese olarak kabul edilebilir. O halde Türk hukukunda belli bir kamu giderinin finansmanı amacıyla alınan ve bütçeye gelir kaydedilen mali yükümler Anayasal karşılığı vergi benzeri mali yükümlülüklerdir. Bu itibarla madenden alınan devlet hakkının belli bir kısmının da olsa ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılması nedeniyle vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi doğru olacaktır.

Her ne kadar Türk hukukunda “özel amaçlı vergi”nin kabul edilip edilemeyeceği hususu doktrinde tartışmalı<sup>45</sup> olsa da vergiler bakımından doğru-

<sup>45</sup> Çağan, vergi yükümlülüğünde “belirli amaca tahsis” özelliğinin bulunmadığını belirtmek suretiyle (Nami ÇAĞAN: “Anayasa Yönünden Fonlar”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:3, s.114) özel amaçlı vergi bulunmadığı yönünde bir netice ortaya koyarken Başaran, Türk Kanun koyucusunun “özel amaçlı vergi”nin varlığını kabul ettiğini belirtmekte, bu görüşüne dayanak olarak da 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun mükerrer 44’üncü maddesinde düzenlenmiş olan “çevre temizlik vergisi”nin, anılan maddesinin o tarihte yürürlükte olan 15’inci fıkrası uyarınca çevre temizliği gayesi dışında kullanılmasının mümkün olmadığı yönündeki hükmü göstermektedir (BAŞARAN, a.g.m., s.132). Nitekim, 3914 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 1’inci maddesi ile kabul edilen ve 2464 sayılı Kanun’a eklenen mükerrer 44’üncü maddenin 15’nci fıkrasında “*Bu madde uyarınca tahsil edilen vergiler çevre temizliği gayesi dışında kullanılamaz.*” hükmü yer almaktadır. Pirlar, belediyeler tarafından veya başka kuruluşlar tarafından tahsil edilip, belediyelere gönderilen çevre temizlik vergisinin çevre temizliği dışında kullanılmayacak olmasını, bütçe genel prensiplerinin dışına çıkılması olarak nitelendirmiş, madde ile “Tahsisli Gelir” sistemi getirildiğini, bu vergi gelirlerinin; işçi ücreti, temizlik aracı ve temizlik malzemesi alımı, çöp toplama, imha ve değerlendirme tesisleri yapma ve yaptırma gibi ödemelerde kullanılabileceği, belediye hesap işleri müdürleri veya saymanlarının bu geliri başka bir işte kullanamayacakları, çevre temizlik vergisi tahsisli mahiyette olduğundan yıl içinde harcanmayanların ertesi yıl aynı tertibe aktarılacağını belirtmiştir (Orhan PİRLER, “Belediyelerde Çevre Temizlik Vergisinin Uygulanması”, **Çağdaş Yerel Yönetimler**, Sayı:3(2), s.42). Anılan maddenin 5035 sayılı Kanun’un 41’inci maddesi ile 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilen ve halen yürürlükte olan şekilde ise çevre temizlik vergisinin kullanım alanını belirleyen ya da sınırlayan bir ibare yer almamaktadır. Buna karşılık 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 17/2-a maddesinde yer alan bu Kanuna ekli (III) sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hâsılatından 3238 sayılı Kanunla kurulan Savunma Sanayii Destekleme Fonu’na %7,9 oranında pay ayrılacağı; 17/2-e maddesinde yer alan bu Kanuna ekli (III) sayılı listede yer alan mallar üzerinden tahsil edilen özel tüketim vergisi hâsılatından 4733 sayılı Kanun’un 5’inci maddesinde yer alan giderlerde (*Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu’nun idari giderleri ve sektörle ilgili araştırma-geliştirme faaliyetleri ile tütün ve alkol tüketiminden kaynaklanan kamusal, toplumsal*



dan bir hizmet karşılığı ya da bireysel bir karşılık bulunmayıp, Anayasa'da belirtildiği üzere “makro ekonomik düzeyde bir karşılık”, yani tüm kamu hizmetlerinin karşılığı olma niteliği mevzubahistir<sup>46</sup>. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan “kamu giderlerini karşılamak”<sup>47</sup> üzere vergi ödeneceği ibaresini verginin belli bir kamu giderini karşılamak üzere değil tüm kamu giderlerini karşılamak üzere alınacağı, belli bir kamu giderini karşılamaya yönelik vergi alınmayacağı şeklinde yorumlamak mümkündür. Zira, anılan fıkra lafzı, verginin belli bir giderin finansmanı amacıyla değil tüm kamu giderlerinin karşılığı olarak alınacağı yönünde bir sonuca ulaşmaya müsaittir. Anılan fıkra lafzının katı yorumu vergiyi “genel kamu giderlerinin karşılığı olma”, “belli bir gider için değil genel olarak tüm kamu giderleri için alınma”, “belli bir kamu giderinin finansmanı amacına özgüleneleme” şeklinde bir nitelikte sınırlandırabilecektir. Anayasa Mahkemesi'nin çeşitli

---

*ya da tabii nitelikteki her türlü zararlı etkileri önleyecek çalışmaları yönlendirerek organizasyonu sağlamak üzere gerekli gördüğü faaliyetlerin desteklenmesinden doğan giderler)* kullanılmak üzere %0,2 oranında pay ayrılacağı şeklindeki hükümlerin varlığı yürürlükteki kanunlarda mevcut olan tahsisli vergi örneği olarak gösterilebilir. Ancak, tahsil edilen özel tüketim vergi hâsılatının tamamının belli bir kamu giderinin finansmanına özgülendiğini, tahsil edilen vergi hâsılatından sadece belli oranda bir pay ayrıldığını hatırlatmakta yarar vardır. Ayrıca, özel tüketim vergi hâsılatından belli oranda pay ayrılan kamu gideri aynı mahiyette ve tek bir kamu hizmetine ilişkin değildir. Dolayısı ile vergi hâsılatının tamamı belli bir kamu giderine tahsis edilmemiştir. Bu itibarla verginin tamamı için özel amaçlı vergi nitelendirmesi yapmak doğru olmayacaktır.

<sup>46</sup> YILMAZ / BİYAN, a.g.m., s.339.

<sup>47</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 29.6.1971 tarih ve E.1971/19, K.1971/61 sayılı kararında, Anayasa'nın (1961 Anayasası) 61'inci maddesi gereğince kamu giderlerini karşılamak üzere herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu, bu maddenin ikinci fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerin ancak yasa ile konulması ilkesinin benimsendiği, gerek bu maddenin yazılışına temel olan ilkedden, gerekse kamu işlerinin görülmesine değinen Anayasa'nın öbür kurallarından anlaşıldığı üzere, kamu işlerinin gerektirdiği giderlerin devletin genel gelirleriyle karşılanmasının gerektiği, gecekondular işlerinin kamu işlerinden bulunduğu 775 sayılı Gecekondular Kanunu'nun 1'inci maddesinden açıkça anlaşıldığı, bu durum karşısında gecekondular işlerine ilişkin giderlerin devletin genel gelirleriyle karşılanmasının Anayasa'dan doğan bir zorunluluk olduğu, gecekondular işleri giderlerinin bir bölümünün Sosyal Sigortalar Kurumu'nun işçi ve işverenlerin ödedikleri primlerden oluşan mal varlığından karşılanmasını öngören kanun hükmünün kamu giderinin bir bölümünü yurttaşlar içinde yalnızca işçilere ve işverenlere yüklediği, bu durumun Anayasa'nın 61'inci maddesiyle çeliştiği ve Anayasa'ya aykırı olduğu hükmüne bağlanmıştır. Bu hükümden hareketle bir kamu giderinin finansmanının genel gelirler dışında belli gelirlere dayanılarak yapılamayacağı ya da bir verginin/vergi gelirinin belli bir giderin finansmanına özgülenelemeyeceği şeklinde bir neticeye varılması hukuken mümkündür. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararında eğitime katkı payının yalnız eğitim hizmeti için kullanılmasının öngörülmesi nedeniyle vergi niteliğinde olmadığı, vergi, resim ve harç benzeri mali yükümlülük kapsamına girdiği sonucuna varılmıştır.

kararlarında yer alan vergi tanımı<sup>48</sup> da bu kanaati destekleyici mahiyettedir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasındaki verginin genel kamu giderleri için alınacağı yönündeki hükmün aynı maddenin 3'üncü ve 4'üncü fıkralarında düzenlenen benzeri mali yükümler için geçerli olmadığını, benzeri mali yükümlerin belli bir kamu giderinin finansmanı amacıyla alınabileceğini söylemek mümkündür. Bu kabule göre, Anayasal temelde vergi ile vergi benzeri mali yüküm arasında bir fark oluşturulmuş; vergiler için geçerli kılınan adem-i tahsis ilkesi, vergi benzeri mali yükümlülükler için aranmamıştır.

Vergiler adem-i tahsis ilkesine göre tahsil olunan paralardır<sup>49</sup>. Vergiler bütçede yer aldıklarından “adem-i tahsis ilkesi”<sup>50</sup> kapsamında tahsil edilirler, belli bir amacın gerçekleşmesi için tahsil edilen vergi benzeri mali yükümlülük gelirlerinde ise “tahsis ilkesi” geçerlidir<sup>51</sup>. Uygulamada bu ölçüt, nitelikleri itibarıyla vergiye çok yaklaşan bazı vergi benzeri mali yükümleri vergiden ayırmada kullanılmaktadır. Örneğin, 2872 sayılı Çevre Kanunu'nun 18'inci maddesine istinaden alınan “çevre katkı payı”, kanunla konulmuş ve genel bütçeye gelir kaydedilen, oranı, mükellefi kanun ile belirlenmiş cebri bir ödemidir. Bu yönleriyle vergilerin sahip olduğu tüm nitelikleri taşımaktadır. Belli

<sup>48</sup> Vergi, Anayasa Mahkemesi'nin 29.1.2014 tarih ve E.2013/66, K.2014/19 ile 3.4.2013 tarih ve E.2011/142, K.2013/52 sayılı kararlarında; “tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı”, 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararında; “belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı değil, tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı”, 31.10.2013 tarih ve E.2013/41, K.2013/124 ile 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararlarında; “belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlar da verginin belli bir kamu giderine özgü değil tüm kamu giderlerine ortak katılma payı niteliği taşıdığını vurgulamaktadır. Buna göre tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payı olarak nitelendirilen verginin, bir yararlanma karşılığı olmasa dahi belirli bir kamu hizmetinin görülmesinden kaynaklanan gider için tahsis edilemeyeceği sonucunu çıkarmak mümkündür.

<sup>49</sup> NADAROĞLU, a.g.e., s.129; Aykut HEREKMEN: **Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:99/55, 18.

<sup>50</sup> Belirli gelirlerin belirli giderlere ayrılmamasına adem-i tahsis ilkesi denilmektedir. Buna göre, bir kaynaktan sağlanan gelir, o kaynak için yapılan giderlere karşılık olarak gösterilemeyecektir. Devletin, çeşitli kaynaklardan sağlanan gelirlerinin tamamı, gelir bütçesinde gösterilirken tüm giderler de gider bütçesinde yer almaktadır. Devletin, bütün gelirleri, bütün giderlerinin karşılığı olup adem-i tahsis ilkesine “Hazine Birliği İlkesi” de denilmektedir. (Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014, s.341-343). 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Bütçe ilkeleri” başlığını taşıyan 13'üncü maddesinin (g) bendi uyarınca da belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilmemesi esastır.

<sup>51</sup> Nihat EDİZDOĞAN, Özhan ÇETİNKAYA, Erhan GÜMÜŞ: **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s.347.

bir fon ya da belli bir kurumun geliri olarak değil bütçeye gelir kaydedilmesi yönüyle de vergiye çok benzemektedir. Aradaki tek fark, çevre katkı payının anılan Kanun hükmü uyarınca “*çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla*” alınmasıdır. Çevre katkı payı<sup>52</sup>, kamu giderlerinin finansmanı şeklinde genel bir amaçla değil, münhasıran çevre kirliliğinin önlenmesi, çevrenin iyileştirilmesi ve çevre ile ilgili yatırımların desteklenmesi amacıyla alınması nedeniyle vergiden ayrılmaktadır. Benzer durum, 4306 sayılı Kanun ile ihdas edilen eğitime katkı payı<sup>53</sup> için de söz konusudur. Eğitime katkı payını vergiden ayıran tek fark, bu gelirlerin “*eğitim amacıyla*” yapılması düşünülen giderlerin finansmanına tahsis edilmiş olmasıdır. Nitekim her iki katkı payı da yargı kararları ile vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmiştir. Buradan hareketle %25’lik kısmı ile de olsa ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarına tahsis edilmeleri nedeniyle madenlerden alınan devlet hakkı adem-i tahsis ilkesine aykırı bir nitelik taşıdığından, vergi değil vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi daha isabetlidir.

Ayrıca, vergi benzeri mali yükümlülük karşılığı olarak Amerikan hukukunda yer alan kullanıcı ücretlerine (user charges) ilişkin tanım ve özellikler<sup>54</sup>

<sup>52</sup> Danıştay 14. Daire, 12.11.2014, E.2013/2051, K.2014/9724; Danıştay 14. Daire, 29.12.2015, E.2014/6714, K.2015/10937; Danıştay 14. Daire, 28.12.2015, E.2015/4368, K.2015/10823; Danıştay 14. Daire, 28.11.2013, E.2013/3849, K.2013/8577 sayılı kararlar ile çevre katkı payı “*vergi benzeri mali yükümlülük*” olarak nitelendirilmiştir.

<sup>53</sup> Anayasa Mahkemesi’nin 16.9.1998 tarih ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı ile 20.9.2012 tarih ve E.2012/65, K.2012/128 sayılı kararlarında eğitime katkı payının “*vergi benzeri mali yükümlülük*” niteliğinde olduğu belirtmiştir.

<sup>54</sup> Bazı federal hizmetler belli grupların yararlanmasına yöneliktir. Bu durumda ekonomik etkinlik ve adalet mülahazasıyla, bu hizmetlerden yararlananların karşılığında belli bir ödeme yapması gerektiğini söylemek mümkündür (Alice M. RIVLIN, “Before the Committee on the Budget United States Senate”, s.1. Web: <https://www.cbo.gov/sites/default/files/97th-congress-1981-1982/reports/82-cbo-022.pdf> Erişim: 1.5.2017). Kullanıcı ücretleri (user charges), hükümet tarafından bir ücret ödenmeksizin kullanımı ya da yararlanması engellenebilen özel mallara ve çeşitli yarı kamusal mal ve hizmetlere uygulanmaya müsaittir. Birçok vergiden farklı olarak kullanıcı ücretleri, belirli bir yarar ya da sorumluluk ile ilişkili olarak alınır. Kullanıcı ücretlerinin milli savunma gibi tam kamusal mallara uygulanması, birçok insanın aynı düzeyde ve herhangi bir ücret ödmeden bu hizmetlerden yararlanması ve bu ücretsiz yararlanmanın engellenmesinin çok güç hatta imkansız olması sebebiyle mümkün değildir. Buna karşılık, Hükümet hidroelektrik enerjisi gibi ticari bir mal ya da bir milli park imkanlarından yararlanmayı ücretlendirme ve ücretsiz kullanımları engelleme imkanına sahiptir. Sonuç olarak, hükümet, elde edilen yararlar veya toplumsal maliyetle bağlantılı olarak özel bir fona ya da güvence fonuna gelir kaydedilmek üzere bir mükellefiyet yükleyebilir. Ekonomik ve bütçesel etkileri bakımından kullanıcı ücretleri vergilerden farklıdır. Ekonomik bakış açısı ile kullanıcı ücretlerinin fonksiyonu;

dikkate alındığında çıkarılan madenden alınan devlet hakkının ve ruhsat bedelinin vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesinde isabet olduğu ortaya çıkmaktadır. Kullanıcı harçları (user fees), düzenleyici harçlar (regulatory fees), yararlanıcı esaslı vergiler (beneficiary-based taxes) ve sorumluluk esaslı vergiler (liability-based tax) şeklinde dört ayrı tür kullanıcı ücreti (user charges)<sup>55</sup> arasından bir ruhsat ve izin karşılığında alınması hasebiyle devlet hakkı ile ruhsat bedelinin düzenleyici harçlar (regulatory fees)<sup>56</sup> sınıfına girdiğini söylemek mümkündür.

---

kaynakların tahsisi ve maliyetlerin dağılımında, Hükümet tarafından sağlanan yararlar veya bazı faaliyetlerin topluma yüklediği maliyetler arasında bağlantı kurmaktır. Bunun aksine vergiler insanların kamu hizmetlerinden yararlanma ve kullanma düzeyleri ile doğrudan bir bağlantı taşımazlar (Congressional Budget Office, The Growth of Federal User Charges, 1993, s.3. Web:[https://www.cbo.gov/sites/default/files/103rd-congress-1993-1994/reports/1993\\_08\\_growthofuserchargesa%29taxes.pdf](https://www.cbo.gov/sites/default/files/103rd-congress-1993-1994/reports/1993_08_growthofuserchargesa%29taxes.pdf) Erişim:12.5.2017.)

<sup>55</sup> Pearl RICHARDSON: “User Charges, Federal,” **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, 2. Baskı, (Ed. J. J. Cordes, R. D. Ebel, J. G. Gravelle). Washington, D.C. The Urban Institute, 2005, s.457.

<sup>56</sup> Düzenleyici harçlar (regulatory fees), hükümet gücüyle belirli iş ve faaliyetlerin düzenlenmiş olması temeline dayanılarak alınır. Bu ödemeler, düzenleyici ve yargısal hizmetleri; göç, pasaport ve konsolosluk harçlarını; Gümrük İdaresi düzenleyici ücretlerini, deneme, muayene ve derecelendirme harçlarını; patent, marka ve telif harçlarını; kayıt, düzenleyici programlarla bağlantılı dosyalama, izin ve lisans harçlarını içerir. Genellikle, bu ücretler geleneksel olarak Hükümet tarafından yerine getirilen görevler karşılığında alınmakta olup nadiren özel sektör tarafından yerine getirilen bir görev karşılığında ödenme söz konusudur. Düzenleyici harçların kaynağı, egemen bir devlet olarak yerine getirilen vergi salma, ticareti düzenleme gücünün kullanılması gibi hükümet icraatlarıdır. Düzenleyici harçlar, bir ticari faaliyet için hükümet izni gerektiren lisanslar için ödenen ücretleri de içerir. Bunun yanı sıra, düzenleyici harçlar, harç ödeyicisinin yararına olan ya da harç ödeyicisine yüklenen maliyet ya da riskin diğer kişiler ya da toplum üzerindeki etkisinden daha az olan faaliyetlerin denetimi gibi hizmetler karşılığı alınan ücretleri de içerir. Üstlenilen faaliyetler nedeniyle yapılan bu ödemeler, şirketlerin kamu sağlığına ve güvenliğine yönelik çevresel ya da diğer zararları önlemeye yönelik olarak getirilen tedbirlere uymalarını sağlamak amacıyla da hizmet ederler. Hükümet sık sık belli tip endüstriyel faaliyetler için güvenlik standartları getirmekte ve endüstriyel tesislerin bu kurallara uygun olarak faaliyetlerini sürdürmelerini sağlamak için yapılması gerekli denetimlerin maliyetlerini bu firmalara yüklemektedir. Düzenlenen taraf açısından bu tür hizmetler, yükümlülere çok az yarar sağladığı için yapılan ödemeler hizmet bedelinden daha çok vergi gibi algılanmaktadır. Federal Hükümet açısından ise bu tür ödemeler kamu kaynaklarının kirletilmesi ya da ayrıca zarar görmesi halinde işletmelere yükletilecek ya da topluma yükletilebilecek maliyetleri telafi edici, azaltıcı niteliktedir. Bir karşılaştırma yapılacak olursa, Hükümetin bir pasaport çıkarması ya da bir patent vermesi durumunda bunun yararının belli özel bir kişiye ait olduğu açıktır. Buna karşılık, Hükümetin egemenlik gücünden kaynaklanan tüm düzenleyici harçlarda, getirilen düzenlemenin kimin yararına olduğu açık değildir (Congressional Budget Office, a.g.e., s.4-5).

Yukarıda sayılan nedenlerle madenden alınan devlet hakkının, aksi yöndeki yargı kararlarına<sup>57</sup> rağmen vergi benzeri mali yükümlülük vasfını taşıdığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Yükümlüler açısından, devlet hakkı adı altında ödemiş oldukları tutarın daha sonra belli oranlarda çeşitli idarelere dağıtılmasının bir önemi yoktur. Yükümlü, bu dağıtımı gözetmeksizin devlet hakkını ödemektedir. Ödenen tutarın daha sonra belli oranlarda kamu idareleri arasında dağıtımı, söz konusu mali yükümlüğün tahsil edildiği andaki hukuki niteliğine etki etmez. Zira Maden Kanunu'nun 14'üncü maddesinde yer alan "*Ruhsat sahibi tarafından yatırılan Devlet hakkının %25'i il özel idare payı olarak ruhsatın bulunduğu ilin özel idaresine, %25'i ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmak üzere, doğrudan ilgili ilçe veya ilçelerin Köylere Hizmet Götürme Birlikleri hesabına, %50'si de Hazine hesabına yatırılır.*" şeklindeki hüküm tahsil edilen devlet hakkının kamu kurumları arasında nasıl dağıtılacağını göstermektedir. Dolayısı ile dağıtılan tutar "devlet hakkı" adı altında tahsil edilmiş olan tutardır. Ödeme anı itibarı ile mükellef nezdinde bu ödeme tek bir kalem olarak ve devlet hakkı adı altında yapılmaktadır. Ödenen bu tutarın daha sonra kamu kurumları arasında dağıtılması başlangıçta vergi benzeri mali yükümlülük olan niteliğini, dağıtım suretiyle başka bir mali yüküme dönüştürmez. Daha açık bir ifade ile "devlet hakkı" ibaresi daha sonra il özel idaresine ve köylere hizmet götürme birliğine aktarılacak olan tutarları da kapsar.

Bu itibarla, maden çıkarma faaliyetleri nedeniyle ödenmesi zorunlu mali yükümlülükler sayılırken "özel idare payı" ve "köylere hizmet götürme birliği payı" adı altında devlet hakkına ilave olarak iki ayrı mali yükümlülükten bahsetmek yerine özel idare payı ve köylere hizmet götürme birliği payını da devlet hakkı kapsamında değerlendirmek mümkündür. Bu durumda özel idare payı ve köylere hizmet götürme birliği payı ayrı bir mali yüküm değil, devlet hakkından yapılan bir aktarma olarak nitelendirilmiş olacaktır. Böylece, özel

---

<sup>57</sup> Devlet hakkı, Maden Kanunu'ndan kaynaklanan bir kamu alacağı olup vergi, resim harç ve benzeri mali yüküm niteliğinde değildir (Danıştay 9. Daire, 25.06.2015, E.2015/1042, K.2015/8024). Kararda vergi benzeri mali yüküm tanımı ve madenden alınan devlet hakkının hangi gerekçeler ile vergi resim harç ve benzeri mali yüküm sayılmadığına ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır. Devlet hakkı ile ilgili uyuşmazlıkların idare mahkemesince çözümlenmesi (Danıştay 8. Dairesi, 7.4.2015, E.2012/7074, K.2015/2729; Danıştay 8. Daire, 17.3.2015, E.2011/8422, K.2015/1885) ve devlet hakkı ile ilgili ödeme emrine karşı açılan davaların da idare mahkemesinde görülüyor olması (Danıştay 9. Daire, 17.3.2015, E.2012/10901, K.2015/1892) devlet hakkının idari yargı mercilerince vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmediği anlamına gelmektedir.

idare payı ve köylere hizmet götürme birliği payının hukuki niteliğinin irde- lenmesine de ihtiyaç kalmayacaktır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararları uyarınca, elde edilen kamu gelirlerinden bir kamu kurumundan bir başka kamu kurumuna yapılan aktarımlar Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde ayrı bir mali yükümlülük olarak nitelendirilmemektedir<sup>58</sup>.

Devlet hakkının hukuki niteliği tayin edilirken, devlet hakkından il özel idarelerine pay aktarılmasıyla bağlantılı olarak bazı hususlara dikkat çekilmesinde yarar görüyoruz. Bunlardan ilki, 5302 sayılı İl Özel İdaresi Kanunu'nun 42'nci maddesinde,<sup>59</sup> madde metninden de görüleceği üzere, il özel idarelerinin gelirleri arasında; kanunlarla gösterilen “vergi”, “resim”, “harç” ve “katılma payları” sayılmış olup bu gelirler arasında “vergi benzeri mali yükümlülüklerle” yer verilmemiş olmasıdır. İl Özel İdaresi Kanunu'nun 42'nci maddesinde, il özel idaresi gelirleri arasında “vergi benzeri mali yükümlülüklerle” yer verilmemiş olmasına rağmen devlet hakkından il özel idarelerine pay veriliyor olması devlet hakkının vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmez ve devlet hakkının gerçek mahiyeti itibarıyla haiz olduğu “vergi benzeri mali yükümlülük” niteliğini değiştirmez. Bu sebeple yukarıda zikredilen 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 1'inci maddesinin 4'üncü fıkrası ile tüzel kişiliği kaldırılan özel idareler dışında kalan halen mevcut il özel idarelerine devlet hakkından pay aktarılması, devlet hakkının vergi benzeri mali yüküm olarak tavzihine mani bir hukuki durum oluşturmaz. Bir diğer husus da; 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinde yer alan, bu Kanunda, il özel

<sup>58</sup> Anayasa Mahkemesi'nin 17.6.1969 tarih ve E.1968/60, K.1969/36 sayılı ile 24.6.1997 tarih ve E.1996/56, K.1997/58 sayılı kararları.

<sup>59</sup> Madde 42- İl özel idaresinin gelirleri şunlardır:  
a) Kanunlarla gösterilen il özel idaresi vergi, resim, harç ve katılma payları.  
b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan paylar.  
c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler.  
d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler.  
e) İl genel meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücretler.  
f) Faiz ve ceza gelirleri.  
g) Bağışlar.  
h) Her türlü girişim, iştirak ve faaliyetler karşılığı sağlanacak gelirler.  
i) Diğer gelirler.

idarelerine, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtından ayrılacak paylar ile diğer kanunlarda bu idarelere verilmesi öngörülen payların “*vergi*” hükmünde olduğu kuralı uyarınca devlet hakkından il özel idarelerine verilen payların vergi olarak nitelendirilmesinin devlet hakkının vergi benzeri mali yükümlülük niteliğini ortadan kaldırmadığıdır<sup>60</sup>.

Ruhsat bedeli ile bu bedelin bir parçasını oluşturan çevre ile uyum bedelinin iade edilmeyen kısmı ile ruhsat uzatma bedelinin de devlet hakkına ilişkin olarak yukarıda belirtilenlere benzer gerekçelerle vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğunu söylemek mümkündür. Ödenmesinin zorunlu olması, kanunla konulması, bir karşılığa dayanması, kamu giderlerinin finansmanı için kamu kurumlarına ödenmesi, ödenmemesi durumunda cebri olarak tahsil edilmesi nedenleriyle ruhsat bedeli vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilebilir. Maden Kanunu’nun 13’üncü maddesinde yer alan belirlenen süre içerisinde ruhsat bedelinin tamamının ödenmemesi durumunda ruhsatın iptal edileceği yönündeki hükümden ruhsat bedelinin verilen ruhsat karşılığı alındığı bir başka ifade ile karşılığa dayandığı anlaşılmaktadır. Maden Kanunu’nun 24’üncü maddesinin 1’inci fıkrası uyarınca işletme ruhsat taban bedelinin yatırıldığına dair belgenin verilmesi zorunludur. Aksi halde işletme ruhsatı talebi reddedilir. Bu da ruhsat bedelinin ödenmesinin zorunlu olduğunu göstermektedir.

Ruhsat alınmadan ya da ruhsata aykırı maden aranması, işletilmesi ve çıkarılması hukuka aykırıdır. Maden Kanunu’nun 12’inci maddesinin 5’inci fıkrası uyarınca ruhsatı olmadan veya başkasına ait ruhsat alanı içerisinde üretim yapıldığının tespiti halinde faaliyetler durdurularak üretilen madene mülki idare tarafından el konulur. Bu fiili işleyenlere, bu fıkra kapsamında üretilmiş olup el konulan ve el konulma imkanı ortadan kalkmış olan tüm madenin ocak başı satış bedelinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır. Ruhsat alanında ruhsat grubu dışında üretim yapıldığının tespiti halinde faaliyetler

<sup>60</sup> Bir mali yükümün hukuki vasfının belirlenmesinde, kanun koyucu tarafından yapılan nitelendirmeden ziyade söz konusu mali yükümün gerçek mahiyeti esastır. Bu sebeple kanun koyucu tarafından yapılan “*vergi*” nitelendirmesi tek başına bağlayıcı değildir. 5779 sayılı Kanun gerekçesinde; diğer kanunlarda il özel idaresine verilmesi öngörülen payların vergi hükmünde olduğu ifade edilerek genel bütçeden gönderilen payların hukuki çerçevesinin çizildiği ve bu gelirlerin “*haczedilmesinin önlenmesinin*” amaçlandığı açıklamasına yer verilmiştir. Kanun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere, il özel idaresine verilmesi öngörülen payların haczedilmelerinin önlenmesi amacıyla vergi olarak nitelendirildiği açıktır. Üstelik, vergi nitelendirmesi geçerli kabul edilse bile, bu nitelendirme madenlerden alınan devlet hakkının tamamı için değil sadece il özel idarelerine aktarılan kısım için söz konusu olabilecektir.



durdurularak üretilen madene mülkî idare amirliklerince el konulur. Bu fiili işleyen kişilere, bu fıkra kapsamında üretilmiş olup el konulan ve el konulma imkanı ortadan kalkmış olan tüm madenin, ocak başı satış bedelinin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır. El konulan madenler, mülki idare amirliklerince satılarak bedeli il özel idaresi hesabına aktarılır.

Maden Kanunu'nun 7'nci maddesinde maden işletme izninin belirlenen şartlar altında verileceği, 12'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında ruhsatlı, ancak üretim veya işletme izni olmadan üretim yapıldığının tespiti halinde üretim faaliyetlerinin durdurularak idari para cezası uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere ruhsatsız ve izinsiz maden arama ve işletme faaliyetinde bulunulması yaptırımı bağlanmıştır. Bu yaptırımlar Anayasa'nın 168'inci maddesi ile uyumludur. Anayasanın anılan hükmü ve Maden Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca devletin hüküm ve tasarrufu altında olan madenlerin izin ya da ruhsat alınmadan çıkarılamayacağı açıktır. Bu itibarla bir kimse devlete ait arazi dışında, maliki olduğu arazide ya da başkasına ait arazide mevcut olan madenleri arazi malikinin rızası ile de olsa izin ve ruhsat almadan çıkaramaz. Madenler, içinde ya da üzerinde bulunduğu arzın mülkiyeti kapsamına girmediğinden, bunların aranması ve işletilmesi için izin ve ruhsat alınmasının zorunlu olması Medeni Kanun'un taşınmaz mülkiyetinin kapsamına ilişkin hükümleriyle de uyumludur.

Diğer taraftan, 6592 sayılı Kanun'un 26'ncı maddesi ile 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (8) sayılı tarifinin “*III-Maden arama ruhsatnameleri, işletme ruhsatnameleri, işletme imtiyazları*” başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmadan önce söz konusu ruhsatnamelerden alınacak harç tutarları düzenlenmişti. 6592 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, maden ruhsatlarının verilebilmesi için harç yatırılması zorunluluğu ortadan kaldırılmıştır. Kanun koyucu “harç” adı altında değil “ruhsat bedeli” adı altında bir mali yüküm öngörmüş olup ruhsat bedeli adı altında alınan mali yüküm gerçek mahiyeti itibarıyla de harç niteliğinde olmayıp vergi benzeri mali yüküm niteliğindedir. Doktrinde ve yargı kararlarında da belirtildiği üzere harç; daha çok verilen bir kamu hizmeti karşılığında alınan tutardır. Burada ise bir kamu hizmetinden ziyade verilen bir izin<sup>61</sup> karşılığında alınan bir bedel söz konusu olduğundan harç yerine resimden bahsetmek daha doğru olacaktır.

<sup>61</sup> Anayasa Mahkemesi tarafından resim, *bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde* tanımlanmaktadır (Anayasa Mahkemesi'nin 26.12.2003 tarih ve E.2000/8, K.2003/104 sayılı kararı). Bu tanıma benzer şekilde doktrinde de *bir iş ya da faaliyet için izin verilmesi karşılığında yapılan ödeme* şeklinde resim tanımı yapılmaktadır.



Maden Kanunu'nun 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrası uyarınca maden üretim faaliyetleri ile bu faaliyetlere dayalı ruhsat sahasındaki tesisler için işyeri açma ve çalışma ruhsatları il özel idareleri tarafından verilir. Bu ruhsatların verilmesi sırasında 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine göre belediyelerin tahsil ettiği işyeri açma izni harcı il özel idaresi tarafından tahsil edilir. Bu bedelin %50'si ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılmak üzere, doğrudan ilgili ilçe veya ilçelerin Köylere Hizmet Götürme Birlikleri hesabına aktarılır. Bu alanların belediyelerin mücavir alanı içerisinde kalması durumunda tahsil edilen harcın %50'si ilgili belediyenin hesabına aktarılır. Bu düzenlemeden de görüleceği üzere, maden üretim faaliyetleri ile bu faaliyetlere dayalı ruhsat sahasındaki tesisler için işyeri açma ve çalışma ruhsatlarının verilmesi karşılığında işyeri açma ve izin "harcı" alınmaktadır. Burada tahsile konu mali yüküm harç adı altında alınmaktadır. Her ne kadar bir mali yükümün adından ziyade gerçek mahiyeti<sup>62</sup> esas olsa da kanun koyucu harç niteliğinde bir mali yüküm koymak istediğinde bunu açıkça "harç" adı altında düzenlemektedir. Bir başka ifade ile kanun koyucu maden arama ve işletme faaliyetlerine konu ruhsat bedelini, ruhsat harcı olarak düzenlemek istese idi işyeri açma izni harcında<sup>63</sup> olduğu gibi bunu açıkça "harç" adı altında düzenlerdi. Kanun koyucu işyeri açma ve çalışma ruhsatları karşılığı alınacak bedelleri "harç" adı altında düzenlemiş iken devlet hakkı ve ruhsat bedelini "harç" olarak nitelendirmemiştir. Nite-

<sup>62</sup> İhtilaf konusu mali yükümün adı değil gerçek mahiyeti esastır (Anayasa Mahkemesi'nin 31.3.1987 tarih ve E.1986/20, K.1987/9 sayılı ile 3.4.2013 tarih ve E.2011/142, K.2013/52 sayılı kararları). Amerikan Yüksek Mahkemesi (Supreme Court) de kararlarında "we must regard things rather than names" şeklinde anlamca benzer ifadelerle mali yükümün adından ziyade mahiyetinin esas olduğunu belirtmiştir (Supreme Court of The United States, No. 97-372, United States, Petitioner v. United States Shoe Corporation On Writ of Certiorari to the United States Court of Appeals for the Federal Circuit, March 31, 1998.) Avrupa Adalet Divanı da uyumsuzluk konusu herhangi bir mali yükümün adından ziyade mahiyetini ve etkilerini irdelemek suretiyle karar vermiştir (Judgment of the Court of 26 February 1975. - W. Cadsky SpA v Istituto nazionale per il Commercio Estero. - Reference for a preliminary ruling: Tribunale civile e penale di Bolzano - Italy. - Case 63-74). Bir ödemenin düzenlendiği kanunda örneğin; harç olarak isimlendirilmiş olması onun gerçek mahiyetinin harç olduğunu söylemeye yetmez. 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu'nun 2'nci maddesinin 20.6.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile değişmeden önce yürürlükte olan, 1.7.1992 tarih 3827 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi ile değişik şekilde yurt dışı çıkışları üzerine konulan fon yükümlülüğünün "harç" olarak isimlendirmiş olmasının onun hukuki niteliğini etkilemeyeceği yönündeki görüş için bkz. ÇAĞAN, a.g.m., s.114-115.

<sup>63</sup> Söz konusu işyeri açma izni harcı, Maden Kanunu ile ihdas edilmemiştir. Anılan Kanun ile Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmiş olan mevcut bir harcı tahsile yetkili idare olarak "belediye" yerine "il özel idaresi" belirlenmiştir.

kim, üretilen maden miktarına ve cinsine bağlı olarak alınan devlet hakkının gerçek mahiyeti itibarıyla sunulan bir kamu hizmeti karşılığı olarak alınan harçtan ziyade verilen maden arama ve işletme izni karşılığı alınan resim niteliği daha ağır basmaktadır. Bu sebeple Kanun koyucunun ruhsat bedelini harç olarak nitelendirmediğini söyleyebiliriz.

Ruhsat bedeline benzer şekilde, devlet hakkı, özel idare payı, köylere hizmet götürme birliği payı ve belediye payı adı altında alınan tutarların da harç niteliğinde olmadığını söylemek mümkündür.

Verilen bir “izin” ya da “ruhsat” karşılığı olarak alınan devlet hakkının ve ruhsat bedelinin, Anayasa Mahkemesi’nin vergi benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin kararlarında da kullanılan ifade ile benzeri mali yükümlülüklerin bir alt türü olan “resim benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirilmesi mümkündür. Nitekim Anayasa Mahkemesi, muhtelif kararlarında<sup>64</sup> benzeri mali yükümlünün en çok benzediği öğeyi baz alarak isimlendirme yapmıştır. Bu itibarla kamu idaresinin belirli edimlerinden ya da belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığında alınan harçlarda<sup>65</sup> olduğu gibi sağlanan bir kamu hizmetinden ziyade verilen bir izin karşılığı alındıklarından devlet hakkı ile ruhsat bedelinin resim benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesinde isabet vardır. Bu noktada söz konusu bedellerin, verilen bir izin karşılığı maktu olarak ve bir kereye özgü alınan resimlerden farklı olarak üretilen madenin miktarına ve birim fiyatına göre değişen nispi nitelik taşıdığını ve maden üretimine bağlı olarak süreklilik gösterdiğini vurgulamakta yarar vardır.

Anayasa Mahkemesi’nin kılavuzluk ve römorkaj hizmetleri vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafı hasılat üzerinden alınan “devlet payı”nı vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirdiği kararları ve bu kararların dayandığı gerekçeler de madenlerden alınan benzer mahiyetteki “devlet hakkı”nın vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilmesi gerektiği yönündeki kanaati güçlendirmektedir<sup>66</sup>.

<sup>64</sup> Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da vergi, resim ve harcın ortak öğelerini taşıyabilir (Anayasa Mahkemesi’nin 28.9.1995 tarih ve E.1995/24, K.1995/52 sayılı kararı). Benzeri mali yükümlülük kimi zaman vergi, resim ve harcın özelliklerini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da bunların unsurlarından bazılarını birlikte taşıyabilmektedir (Anayasa Mahkemesi’nin 27.9.2012 tarih ve E.2011/16, K.2012/129 sayılı kararı). Resim benzeri mali yükümlülük nitelendirmesi için bkz. Anayasa Mahkemesi, 24.11.1987 tarih ve E.1987/19, K.1987/31 sayılı ile 28.3.2002 tarih ve E.2001/5, K.2002/42 sayılı kararları.

<sup>65</sup> E. R. A. SELİGMAN: **Essays in Economics**. New York, 1969, Reprint of Economic Classics, 406-413.

<sup>66</sup> 4745 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde

Bir karşılığa dayalı olarak alınma söz konusu olduğundan yararlanma esasına dayanan resim, harç, şerefiye ve vergi benzeri mali yükümlülükler için yapılan “yararlanma vergileri”<sup>67</sup> nitelendirmesinin vergi benzeri mali yüküm niteliğindeki devlet hakkı ile ruhsat bedeli için de geçerli olduğunu söyleyebiliriz.

## B. Vergi Niteliği Taşıyanlar

Maden üretiminden alınan belediye payının hukuki niteliği incelendiğinde, belediyelere verilen bu payın; kanunla getirilme, zorunlu ve karşılıksız olma, belli bir kamu giderinin finansmanına tahsis edilmeme, tek taraflı kamu iradesiyle belirlenme, parasal bir edim olma nedenleriyle pay adı altında dü-

Kararname, Devlet Memurları Kanunu, Harcırah Kanunu ile Genel Kadro Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararıda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7’nci maddesiyle, 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’ye eklenen ek madde 8’de yer alan, kılavuzluk ve römorkaj hizmetleri vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılat üzerinden pay alınmasını düzenleyen hükmün Anayasa’ya aykırılığı savıyla açılan davada Anayasa Mahkemesi 22.10.2002 tarih ve E.2001/412, K.2002/95 sayılı kararıyla; *“İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kuralla öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi’ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzemektedir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle ‘benzeri mali yükümlülük’ kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır.”* yönünde hüküm tesis etmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin 1.4.2004 tarih ve E.2003/9, K.2004/47 sayılı ile 7.4.2004 tarih ve E.2003/11, K.2004/49 sayılı kararı da benzer mahiyettedir. Ayrıca, Anayasa Mahkemesi, kılavuzluk ve römorkaj hizmetleri vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hâsılatın yüzde altıbuçuk oranında pay alınacağı şeklindeki 4726 sayılı 2002 Malî Yılı Bütçe Kanunu’nun 56’ncı maddesinin (b) fıkrası hükmünün Anayasa’ya aykırılığı savıyla açılan dava sonucunda verdiği 16.4.2003 tarih ve E.2003/24, K.2003/35 sayılı kararında da mali yükümlülük türü belirtilmeksizin, kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hasılat üzerinden alınacak Hazine payını mali nitelikli yükümlülük olarak nitelendirmiştir.

<sup>67</sup> OKTAR, a.g.m., s.163. Kural olarak vergi benzeri mali yükümlülükler karşılık esasına dayanmakla birlikte, herhangi bir karşılığa dayanmaksızın tahsil edilen vergi benzeri mali yükümlülükler de bulunduğundan dolayı vergi benzeri mali yükümlülüklerin tamamı için “yararlanma vergileri” nitelendirmesi uygun olmayacaktır. Nitekim, Anayasa Mahkemesi’nin kararlarında yer alan; kişilerden kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralar şeklindeki benzeri mali yükümlülük tanımı da vergi benzeri mali yükümlülüklerin tamamının bir karşılığa dayanmadığını göstermektedir (Anayasa Mahkemesi’nin 14.2.1991 tarih ve E.1990/18, K.1991/4 sayılı ile 16.9.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52 sayılı kararları).

zenlenmiş olsa da mahiyeti itibarıyla vergiye çok benzediği görülmektedir. Nitekim, 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinde, bu Kanunda, il özel idareleri ve belediyelere, genel bütçe vergi gelirleri tahsilâtından ayrılacak paylar ile diğer kanunlarda bu idarelere verilmesi öngörülen payların "vergi" hükmünde olduğu kurala bağlanmıştır. Bu durumda Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 97'nci maddesi kapsamında madenlerden belediyelere verilecek payın, vergi hükmünde olduğunu bir başka ifade ile vergi benzeri mali yüküm olarak nitelendirilemeyeceğini söylemek mümkündür. Belediye payının, 5779 sayılı Kanun kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönünde verilmiş yargı kararı<sup>68</sup> da bulunmaktadır. Ancak, 5779 sayılı Kanun gerekçesinde diğer kanunlarda il özel idaresi ve belediyelere verilmesi öngörülen payların vergi hükmünde olduğu ifade edilerek genel bütçeden gönderilen payların hukuki çerçevesinin çizildiği ve bu gelirlerin 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 15'inci maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca "*haczedilmesinin önlenmesinin*" amaçlandığı açıklamasına yer verildiğini hatırlatmakta yarar görüyoruz. Bir başka ifade ile anılan Kanun'un lafzî itibarıyla bu payların "vergi" olarak nitelendirilmiş olması, kanun koyucunun bu nitelendirmeyi yaparken güttüğü amaç dikkate alındığında, her durumda bu yükümün vergi olarak nitelendirilmesine tek başına yeter derecede dayanak teşkil etmez. Bu noktada söz konusu mali yükümün hukuki vasfı tayin edilirken, 5779 sayılı Kanun ile vergi hükmünde kabul edilmiş olmasından ziyade gerçek mahiyeti itibarıyla vergi niteliği taşıdığı hususunun dayanak alınmasında isabet vardır.

Nitekim, Türk mali sistemi içerisinde vergi olarak adlandırılmamış olmakla beraber gerçek mahiyeti itibarıyla vergi niteliğinde olan başka mali yükümler de vardır. Bunlar, gerçek mahiyeti itibarıyla vergi niteliğinde olmakla birlikte, pay, kesinti gibi değişik adlar altında düzenlenmişlerdir<sup>69</sup>.

<sup>68</sup> Danıştay 3. Daire, 24.6.2014, E.2011/255, K.2014/3528.

<sup>69</sup> 4342 sayılı Mera Kanunu'nun 30'uncu maddesinde üreticilerden satın alınan sütün satın alma bedelinin binde 1'i oranında, süt işleyen kuruluşlarca yapılacak kesinti ile yurt içinde yetiştirilen ve satışı yapılan büyük ve küçükbaş canlı hayvanların satış bedellerinin binde 1'i oranında satıcılarından alınacak payın Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Merkez Saymanlık Müdürlüğü hesabına yatırılacağı, yatırılan bu tutarların bütçeye gelir kaydedileceği, bu maddede belirtilen gelirlerin, tahsilatın yapıldığı tarihi takip eden ayın 15'ine kadar saymanlık hesabına yatırılacağı ve gelirlerin tahsilatında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı kurala bağlanmıştır. Bu madde uyarınca alınması öngörülen pay "vergi" olarak isimlendirilmemiş olmasına rağmen taşıdığı nitelik ve özellikler itibarıyla vergilerle aynı mahiyettedir. Bütçeye gelir kaydedilen, belli bir amaca tahsis edilmeyen, karşılıksız ve zora dayanılarak alınan, mükellefi, konusu, oranı, tahsil usulleri gibi unsurları kanunla düzenlenmiş olan bu mali yükümün Katma Değer

Madenlerin yıllık satış tutarı üzerinden ödenen belediye payının vergiler de olduğu gibi karşılıksız olduğunu aynı rahatlıkla söylemek mümkün değildir. Vergiler, genel kabul görmüş tanımlar uyarınca bir karşılığa dayanılarak alınmazlar<sup>70</sup>. Oysaki yukarıda değinildiği üzere maden çıkarılması faaliyetleri nedeniyle ödenmesi zorunlu olan bedeller, kural olarak, devletin hüküm ve tasarrufu altında olan madenlerin çıkarılması veya işletilmesi hususunda verilen izin ve ruhsatların karşılığı olarak alınmaktadır.

Maden Kanunu'nda düzenlenmemiş olmakla birlikte, maden üretimi nedeniyle belediyelere ödenmesi zorunlu payın da tıpkı devlet hakkında olduğu gibi maden arama ve işletme hakkının devri karşılığında alındığı yönünde bir görüşün ileri sürülmesi hukuken mümkündür. Aynı şekilde, bu payın bir izin karşılığı olmadığı, devlet hakkının ise izin karşılığı alındığı, artık ortada verilmiş bir izin mevcut iken sadece kamu geliri yaratmak saiki ile söz konusu belediye payının ihdas edildiği, bu payın bir karşılığa dayanmadığı görüşünü ileri sürmek mümkündür. Nitekim, belediye payını getiren Belediye Gelirleri Kanunu'nun 97'inci maddesinde bu yükümün bir karşılığa dayalı olarak alındığı yönünde açık bir hüküm yoktur. Söz konusu payı ihdas eden Kanun'un

---

Vergisi'nden (KDV) herhangi bir farkı bulunmamaktadır. 211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu'nun "Hazine payı" başlığını taşıyan 107'nci maddesi uyarınca ordu ve bağlı şubeler ile özel, yerel veya kış eğitim merkezleri ve kışla dışındaki askerî kantinlerin aylık gayrisafi hasılatının %1'i ile askerî müzelerin kültür sitesi aylık gayrisafi hasılatının %1'i en geç takip eden ayın 20'sine kadar genel bütçeye gelir kaydedilmek üzere ilgili muhasebe birimine yatırılır. Burada düzenlenen %1 oranındaki Hazine payı da vergi niteliğindedir. 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 97'nci maddesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisine bağlı milli saraylar hariç belediye ve mücavir alan sınırları içinde gerçek ve tüzel kişilerce işletilen her türlü müzelerin giriş ücretlerinin %5'inin belediye payı olarak ayrılacağı, Belediye payı olarak ayrılan miktarın, tahsilini takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar müzenin bulunduğu yer belediyesine ödenmesinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır. Benzer şekilde, müze giriş ücretlerinden belediyelere verilecek pay, kanunla düzenlenmiş, zorunlu ve karşılıksız olması, belli bir kamu giderinin finansmanına tahsisli olmaması nedenleriyle pay adı altında düzenlenmiş olsa da gerçek mahiyeti itibarıyla "vergi" niteliğindedir.

<sup>70</sup> Verginin karşılıksız olması; mükelleflerin ödedikleri vergiler dolayısıyla devletten özel bir karşılık beklentilerinin olmayacağını ifade eder. Herhangi bir yükümlü, "Devlete bu kadar vergi verdim, devlet de şu gereksinimlerimi karşılansın" diyemez. Devlet, yüklediği tüm görevleri, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere vergi alır. Vergi ile kamu hizmetlerinden yararlanma derecesi arasında bir ilişki kurulamaz. Aksine, az vergi veren bir kişinin çok vergi verene göre kamu hizmetlerinden daha fazla yararlanması söz konusu olabilir. (Emine ORHANER: **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Ankara 2000, s.133, Akif ERGİNAY: **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Ankara 1985, s.46, Osman PEHLİVAN: **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Eylül 2007, s.100, Şerafettin AKSOY: **Kamu Maliyesi**, 3.Bası, İstanbul 1998, s.185, Nihad S. SAYAR: **Kamu Maliyesi-Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No 256, İstanbul, 1975, s.85)

Maden Kanunu dışında bir kanun olması, Maden Kanunu'nun devlet hakkını düzenleyen maddesinden sonraki tarihli bir hüküm olması, il özel idare payı ve köylere hizmet götürme birliği payı gibi alınmakta olan devlet hakkından bir oran ayırmak yerine, doğrudan satışı yapılan madenlerin satış bedeline bir oran uygulanmak suretiyle bir başka ifade ile devlet hakkının dışında ilave bir yüküm olarak ihdas edilmiş olması söz konusu yükümün devlet hakkından farklı olarak bir karşılığa dayalı olarak alınmadığı kanaatini güçlendirmektedir. Ayrıca, verilen izin karşılığı alınan devlet hakkında, izni veren otorite ile bu izin karşılığında bedel ödenen otorite aynı yani devlettir. Oysaki, belediye payı için bunu söylemeye imkan yoktur. Madenlerin, belediyelerin hüküm ve tasarrufu altında olmaması nedeniyle böyle bir karşılığa dayanılmaksın ödenen belediye payının vergi olarak nitelendirilmesinde hukuki isabet olacağı düşünülmektedir. Maden çıkarılması karşılığında alınan devlet hakkının verilen bu izin karşılığı olarak alındığı, belediye payının ise bir karşılığa dayalı olarak değil tamamen karşılıksız alındığı dolayısı ile vergilerde olduğu gibi karşılıksız olarak alınması nedeni ile belediye payının “vergi” olarak nitelendirilmesi gerektiği ileri sürülebilir. Daha açık bir ifade ile devletin hüküm ve tasarrufu altında olan madenlerin çıkarılması ya da madenler üzerindeki devletin mülkiyet hakkının gerçek ve tüzel kişilere devredilmesi karşılığı olarak alınan “devlet hakkı” bir karşılığa dayanması nedeniyle vergi olarak nitelendirilemezken, böyle bir karşılığa dayanmayan yani karşılıksız olarak alınan “belediye payı”nın vergi olarak nitelendirilmesi mümkündür.

## SONUÇ

Madenler, içinde buldukları arzın mülkiyetine tabi olmayıp devletin hüküm ve tasarrufu altındadır. Madenlerin aranması ve işletilmesi hakkı devlete aittir. Devlet bu hakkını belli bir süre için gerçek ve tüzel kişilere devredebilir. Gerçek ve tüzel kişilere devletçe verilen maden arama ve işletme izni karşılığında; devlet hakkı, il özel idaresi payı, köylere hizmet götürme birliği payı, ruhsat bedeli, uzatma bedeli ve belediye payı adı altında mali yükümlülükler alınmaktadır.

Doktrindeki tanım ve açıklamalar ile yargı kararları ışığında söz konusu mali yükümlülüklerden devlet hakkının niteliğinin belirlenmesine gelince;

-Devlet tarafından alınması, kanunla düzenlenmesi, ödenmesinin zorunlu olması, nakit olarak ödenmesi yönleriyle vergilere benzer nitelikler taşımakla birlikte verilen izin ve ruhsat gibi bir karşılığa dayanılarak alındığı için vergilerden ayrışır.

-Maden arama ve işletme hakkının devri karşılığında devlet tarafından alınması, kanunla düzenlenmesi, kamu gücüne dayanılarak tek taraflı irade ile alınması, ödenmesinin zorunlu olması, ödenmemesi durumunda çeşitli yaptırımlar öngörülmüş olması, parasal bir edim olması, süresinde ödenmeyen tutarların cebren takip ve tahsili yoluna gidilmesi, vergi yasaları dışında bir yasa ile düzenlenmiş olması, bir kısmı ile de olsa belli giderlerin finansmanına özgülenmiş olması yani ruhsatın bulunduğu bölgeyle sınırlı olarak altyapı yatırımlarında kullanılması nitelikleri itibarıyla vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi mümkündür.

-Bir kamu hizmeti karşılığı olmaktan ziyade daha çok verilen bir izin karşılığında alındığından vergi benzeri mali yükümlülüklerin bir alt türü olan “resim benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.

-Ayrıca, devlet hakkının verilen bir ruhsat ve izin karşılığında alınması bakımından vergi benzeri mali yükümlülük müessesinin Amerikan hukukundaki bir karşılığı olarak gösterebileceğimiz kullanıcı ücretlerinin (user charges) bir türü olan ve verilen izin ve lisanslar karşılığında alınan düzenleyici harçlara (regulatory fees) benzerliği ile devlet hakkının vergi benzeri mali yükümlülüklerin Alman hukukundaki karşılığı olan özel amaçlı mali yükümlülük ya da diğer mali yükümlülükler ile belli bir konuda yapılacak harcamalar için kaynak oluşturma, yükümlülük yoluyla elde edilen gelirin yükümlendirilen gurubun yanı sıra başkalarının yararına kullanılması bakımından benzerliği, devlet hakkının “vergi benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirilmesinde bir başka dayanak teşkil etmektedir.

-Öte yandan, devlet hakkının genel bütçeye gelir kaydediliyor olması tek başına bu mali yükümün vergi benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Bu itibarla, madenden alınan devlet hakkının, -aksi yöndeki yargı kararlarına rağmen- vergi benzeri mali yükümlülük vasfını taşıdığı sonucuna ulaşılmaktadır. Vergi benzeri mali yükümlülükler, tarafsız devlet anlayışının müdahaleci devlet anlayışına dönüşmesine paralel kamu hizmetlerinin gelişmesi ve genişlemesi sonucunda artan kamu harcamalarının finansmanı amacıyla günümüzde vazgeçilmez bir kamu geliri olma özelliği kazanmıştır. Artan kamu harcamalarının finansmanında vergiler dışında yeni kaynaklara ihtiyaç duyulmasının yanı sıra bazı kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için yapılması zorunlu giderlerin bu hizmetten doğrudan ya da dolaylı ola-



rak yararlananlardan sağlanmasının toplumsal adalet açısından taşıdığı önem ve devletin kişilerin özel menfaatlerini ilgilendiren hizmetlerden dolayı mali sorumluluğunun söz konusu olması vergi benzeri mali yükümlülüklerin konulmasında etkilidir. Madenden alınan devlet hakkı da kamu harcamalarının finansmanı, toplumsal adalet ve doğabilecek mali sorumluluğun karşılanması amacıyla hizmet edici mahiyettedir.

Devlet hakkı, daha sonra il özel idaresine ve köylere hizmet götürme birliğine “aktarılabacak” olan payları da kapsadığından bu paylar Anayasa Mahkemesi’nin yerleşik kararları uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük niteliğinde ayrı bir mali yükümlülük olarak nitelendirilmemektedir. İl özel idarelerine verilen payların vergi hükmünde olduğunun kurala bağlanmış olması ve il özel idarelerinin kanunda belirtilen gelirleri arasında vergi benzeri mali yükümlülüklere yer verilmemiş olması devlet hakkının gerçek mahiyeti itibarıyla haiz olduğu “vergi benzeri mali yükümlülük” vasfını değiştirmemektedir.

Ruhsat bedeli ile bu bedelin bir parçasını oluşturan çevre ile uyum bedelinin iade edilmeyen kısmı ile ruhsat uzatma bedelinin de devlet hakkına ilişkin olarak yukarıda belirtilenlere benzer gerekçelerle vergi benzeri mali yükümlülük niteliğinde olduğu söylenilebilir. Söz konusu bedellerin maden arama ve işletme izni karşılığında verildiği dikkate alınarak bunun vergi benzeri mali yükümlülüklerin bir alt dalı olan resim benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilmesi Anayasa Mahkemesi’nin benzeri mali yükümlülükleri sınıflandırma anlayışına uygundur.

Vergiler için aranan; zorunlu olarak ödenme, ödenmemeleri halinde hukuki yolla tahsil edilme, kamu giderlerinin finansmanında kullanılma, kamu kurumlarına para olarak ödenme, kanunla düzenlenme, kamu gücüne dayalı olarak tek taraflı irade ile alınma şeklindeki niteliklerin tamamının vergi benzeri mali yükümlülük niteliğindeki devlet hakkı ve ruhsat bedeli için de geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Buna karşılık incelediğimiz son husus olan belediye payının, devlet hakkı ve ruhsat bedelinden farklı olarak, karşılıksız olma ve belli bir kamu giderinin finansmanına tahsis edilmemiş olma nedenleriyle pay adı altında düzenlenmiş olsa da mahiyeti itibarıyla “vergi” olarak nitelendirilmesi doktrindeki ve yargı kararlarındaki vergi tanımına uygundur. Zira, vergiyi ödemek zorunda olan yükümlülerin devletten karşılık olarak bir şey talep etme ya da herhangi bir şart ileri sürme hakları bulunmamaktadır. Vergilerle belli kamu hizmetleri arasında doğrudan bir bağ kurulmamakta, bir başka ifade ile vergiler bir karşılığa dayanmamaktadır. Oysaki vergi benzeri



mali yükümlülük niteliğindeki devlet hakkı ve ruhsat bedeli ile bunların karşılığı sağlanan hizmet ya da verilen izin arasında bir bağ bulunmaktadır. Devletin hüküm ve tasarrufu altında olan madenlerin çıkarılması ya da madenler üzerindeki devletin mülkiyet hakkının gerçek ve tüzel kişilere devredilmesi karşılığı olarak alınan “devlet hakkı” bir karşılığa dayanması nedeniyle vergi olarak nitelendirilemezken, böyle bir karşılığa dayanmayan yani karşılıksız olarak alınan “belediye payı”nın ise vergi olarak vasıflandırılması mümkündür. Vergiler, adem-i tahsis ilkesine göre tahsil olunan paralar olup belirli bir işin yapılması için tahsis edilmezler. Benzer şekilde, madenden alınan belediye payı belli bir kamu giderinin finansmanına özgülenmemiş olduğundan bu yönüyle de vergi olarak nitelendirilebilir.

#### KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman: **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.
- AKSOY, Şerafettin: **Kamu Maliyesi**, 3.Bası, İstanbul 1998.
- BAŞARAN, Funda: “Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sa.118.
- BOUTRON, Maxime: **Contours Juridiques et Historiques de la Notion de Taxe Affectée**, Rapport Particulier N° 1, Şubat 2013. Web: file:///C:/Users/turayo/Downloads/Rapport\_particulier\_1\_contours\_juridiques\_historiques\_taxes\_affectees.pdf Erişim: 30.07.2017
- Congressional Budget Office, The Growth of Federal User Charges, 1993, s.3. Web:https://www.cbo.gov/sites/default/files/103rd-congress-1993-1994/reports/1993\_08\_growthofuserchargesa%29taxes.pdf Erişim:12.5.2017.)
- ÇAĞAN, Nami: “Anayasa Yönünden Fonlar” **Anayasa Yargısı Dergisi**, C.3, Sa.25, s.107-124
- ÇAĞAN, Nami: “Anayasa Yönünden Fonlar”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:3, (104-127), 1986.

- EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan: **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2013.
- EĞİLMEZ, Sevgin: “Parafiskalite ve Parafiskal Kurumlar”, **Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları**, Cilt:4, Maliye Tetkik Kurulu Yayını No: 1979/211, 1980, s.45-86.
- ERGİNAY, Akif: **Kamu Maliyesi**, 11.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 1985.
- ERTUĞRUL, Ayşe Nilgün: “Hilenin İnsan Kaynakları Politikaları ile İlişkisi ve Ampirik Bir Çalışma”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sa.41 s.109-125.
- GEREK, Şehnaz, AYDIN, Ali Rıza: **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin, Ankara 2010.
- GÜLDÜREN, Can, ÇETİNKAYA, Levent, KESER, Hafize: “Ortaöğretim Öğrencilerine Yönelik Bilgi Güvenliği Farkındalık Ölçeği (BGFÖ) Geliştirme Çalışması” **İlköğretim Online**, Sa. 15(2), 2016, s. 682-695.
- HEREKMEN, Aykut: “Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler”, **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları**, No:99/55.
- Judgment of the Court of 26 February 1975. - W. Cadsky SpA v Istituto nazionale per il Commercio Estero. - Reference for a preliminary ruling: Tribunale civile e penale di Bolzano - Italy. - Case, 63-74.
- MUTLUER, M. Kâmil, ÖNER, Erdoğan, KESİK, Ahmet: **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2013.
- NADAROĞLU, Halil: “Teori ve Pratikte Parafiskalite” **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, Sermet Matbaası, İstanbul 1961.
- NADAROĞLU, Halil: **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1996.
- OKTAR, S. Ateş: “Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Sa.37, s.155-189.
- ORHANER, Emine; **Kamu Maliyesi**, 3.Baskı, Ankara 2000.

- ÖZER, Figen: **Vergi Hukukunda Ek Mali Yükümlülükler**. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2009.
- ÖZTÜRK, İlhami: “Üretilen Petrolden Alınan Devlet Hisselinin Hukuki Niteliği ve Anayasal Kanunilik İlkesine Uygunluğu” **Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl:6, Sayı:11, 2017.
- ÖZTÜRK, İlhami: **Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016.
- PEHLİVAN, Osman; **Kamu Maliyesi**, Trabzon, Eylül 2007.
- PINAR, Burak: **Yargı ve İcra Harçları**, Adalet Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2009
- PİRLER, Orhan: “Belediyelerde Çevre Temizlik Vergisinin Uygulanması”, **Çağdaş Yerel Yönetimler Dergisi**, Sa.3(2), s.33-44.
- RICHARDSON, Pearl: “User Charges, Federal,” in **The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy**, 2. Baskı, (Ed. J. J. Cordes, R. D. Ebel, J. G. Gravelle). Washington, D.C.,The Urban Institute, 2005.
- RIVLIN, Alice M: “Before the Committee on the Budget United States Senate”, s.1. Web:<https://www.cbo.gov/sites/default/files/97th-congress-1981-1982/reports/82-cbo-022.pdf> Erişim:1.5.2017
- SABAN, Nihal: **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2015
- SAYAR, Nihad S: **Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar–Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No 256, İstanbul, 1975.
- SELIGMAN, E. R. A.: **Essays in Economics**. New York: Reprint of Economic Classics, 406-413.
- SİMÖN, James, NOBES, Christopher: (2009/2010). **The Economics of Taxation**, 9. Baskı. Birmingham: Fiscal Publications, Ağustos 2013.
- Supreme Court of The United States, No. 97–372, United States, Petitioner v. United States Shoe Corporation On Writ of Certiorari to the United States Court of Appeals for the Federal Circuit, March 31, 1998.
- TOSUN, M. Umur, ÖZTÜRK, İlhami: “Yükseköğretim Hizmeti Karşılında

Devlet ve Vakıf Yükseköğretim Kurumlarına Yapılan Ödemelerin Hukuki Niteliği”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Cilt:13, Sayı:148, Nisan 2017.

TOSUN, M. Umur, ÖZTÜRK, İlhami: “Yükseköğretim Hizmeti Karşılında Devlet Yükseköğretim Kurumlarına Ödenen Öğrenci Katkı Payı, Öğrenim Ücreti ve Öğretim Ücretlerinin Kanunilik İlkesine Uygunluğu”, **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:429, Mayıs 2017.

TÜRK, İsmail: **Kamu Maliyesi**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

Web:<http://www.migem.gov.tr/duyurular/malikonular/2017%20Ruhsat%20Bedelleri%20Tablosu.pdf> Erişim:11.09.2017

YILMAZ, Güneş, BİYAN, Özgür: “Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: ‘Benzeri Mali Yükümlülük’ Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, .C.38, Sa.2, s.335-360