

KATI ATIK VE ATIK SU BEDELİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Serkan ACUNER*

Öz

Çevre ile ilgili hizmetlerin yerine getirilmesi önemli kamu hizmetlerindedir. Türkiye’de bu hizmetlerin yerine getirilmesinde görevli kamu idareleri mahalli idarelerdir. Mahalli idarelerin yerine getirdiği bu hizmetlerden biri katı atıkların bertaraf edilmesi dıģeriyse atık suların uzaklaştırılmasıdır. Çevreyle ilgili bu hizmetleri yerine getiren mahalli idareler bu hizmetler için vergi salmanın yanında katılma payı talep edebildikleri gibi, bu hizmetleri ücretlendirebilmektedirler. Nitelik olarak benzerlik gösteren bu hizmetler üzerinden mahalli idarelerin gelir sağlamaları hukuki açıdan değerlendirilmesi gereken önemli bir konudur. Aynı konu üzerinden sağlanan bu gelirlerin çifte vergilendirmeye neden olmaması için uygulanan toplam sistem maliyeti modeliyle birlikte, Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu kararlara rağmen mevzuatlarda yer alan karşıt hükümler uygulamada karmaşıklık yaratmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Belediye, Çevre Vergisi, Katı Atık, Atık Su.

LEGAL CHARACTERISTIC OF THE SOLID WASTE AND WASTE WATER PRICE AND EVALUATION IN THE LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS

ABSTRACT

It is important public services fulfillment of related to the environment



*Okutman, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen Meslek Yüksek Okulu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Program Öğretim Elemanı, Marmara Üniversitesi SBE Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, serkan_acuner@hotmail.com

services. Attendant public administrations are local administrations in the fulfillment of these services in Turkey. One of the services of local authorities fulfilled is solid waste disposal; the other is the removal of waste water. Local governments which are fulfilling these services on the environment can impose a tax for these services. On the other hand they can charge a fee and could demand participation share for these services. It is important topic that should be considered in legal terms to provide revenue of local governments via these services which are similar qualitatively. it creates complexity in practice opposed provisions in legislation in despite of given the decisions of the Constitutional Court associated with total cost of the system model, is a practices, these revenues are provided on the same topic for it does not result in double taxation.

Keywords: *Municipality, Environment Tax, Solid Waste, Waste Water.*

GİRİŞ

Toplumsal ihtiyaçlar içerisinde yer alan kamusal mal ve hizmet ihtiyacı çoğu ülkede devlet eliyle karşılanmaktadır. Ancak devlet bu ihtiyaçların tamamını merkezden yürütmesi mümkün değildir. Etkinliğin ve verimliliğin yanında zaman tasarrufunun sağlanması adına bu tür hizmetlerin bir kısmını yerel halka en yakın yönetim birimlerince sunulması gerekmektedir. Bu yerel yönetimler il özel idareleri, büyükşehir belediyeleri, belediye ve köylerdir.

Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) 1982 Anayasasında da belirtildiği üzere bu yönetimlerin hizmet sunumunda etkinlik ve verimlilik esaslarını yerine getirmeleri için kendilerine yeterli finansman kaynağı sağlanmalıdır. Son 20 yılda tartışılan gelen bu konu yeni düzenlemelerle çözülmeye çalışılmıştır. Uygulamada özellikle belediyeler için yeni gelirler ihdas edilmiştir. Bunlardan biri 1994 yılı itibarıyla uygulanmaya başlayan çevre temizlik vergisidir (ÇTV). Hem katı atıkların bertaraf edilmesi hem de atık suların uzaklaştırılmasına yönelik olan bu vergi, sadece belediyelere kaynak sağlamak için düşünülmüş

bir vergidir. Daha sonra yasa koyucu bu mevzuatı 2004 yılı itibariyle değişikliğe uğratmış; verginin konusunu, çevre temizlik hizmetlerinin karşılığı olduğuna hükmetmiştir. Günümüzde tüm belediyeler tarafından uygulanmasına devam edilmektedir.

Belediyelerce tahsili öngörülen ÇTV yanında, büyükşehir belediyelerine 2560 sayılı kanun hükümleri çerçevesinde atık suların uzaklaştırılmasına yönelik olarak ücret niteliğinde ve su ile kanalizasyon hizmetlerine karşılık gelmek üzere abonelerinden atık su bedelinin tahsili için yetki verilmiştir. Bununla birlikte kanuna eklenen bir ibareyle atık su bedelinin kapsamı genişletilerek, tüm büyükşehir belediyelerinin 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Grevleri Hakkında Kanun (İSKİ Kanunu) kapsamında toplanması sağlanmıştır.

ÇTV ile birlikte, su ve kanalizasyon idaresi bulunan tüm büyükşehir belediyelerinin tahsil ettiği atık su bedellerinin yanı sıra bu uygulamalara ek olarak Çevre Kanunu (ÇK) kapsamında katı atık bertaraf ücreti ve atık su bedellerinin yine tüm belediyelerce tahsil edilmesi sağlanmıştır. ÇK ücretle ilgili tarifenin, ilgili hizmeti yürüten birimce belirleneceğini hükmederken, diğer usul ve esasların bakanlıkça çıkarılacak bir yönetmenlikle tespit edileceğini düzenlemiştir.

Görüldüğü üzere benzer nitelik taşıyan çevre temizlik hizmetleri üzerinden tahsil edilen bu tür kamu gelirleri, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 2560 sayılı İSKİ Kanunu ve 2872 sayılı Çevre Kanununda düzenlenmiştir. Bu çalışmada ÇTV, katı atık bertaraf ücreti ve atık su bedellerinin mevzuattaki yerlerinin tespit edilmesi, bir çifte vergilendirmeye neden olup olunmadığı, sağlanan hizmetlerin niteliği itibariyle hangi yerel idarece tahsil edileceğinin hukuki açıdan değerlendirilmesine çalışılacaktır. Bununla birlikte bu çalışmada, adı geçen kamu gelirleriyle ilgili mevzuattaki karşıt hükümlerin yarattığı karmaşa ile uygulamada ortaya çıkan farklılıklar tartışılacaktır.

1. KAMUSAL MAL VE HİZMET SUNUMU (KAMU HİZMETİ)

Kamu yani devlet, ekonomik ya da iktisadi hedeflere ulaşabilmek ve sermaye yapıları itibariyle özel kesimin başaramayacağı faaliyetleri yerine getirmek üzere, mal ve hizmet üretiminde bulunmakla görevlidir. Doğal olarak kamu kesimi kamu hizmeti sunmak durumundadır. Kamu hizmeti, *“kamu ya da kamuya ait tekel ya da ticari alanda faaliyet gösteren teşebbüslerin veya bunların gözetiminde ve denetimde olan: iştirak, müessese, bağlı ortaklık şeklinde örgütlenen girişimlerin, genel ve ortak gereksinimleri karşılamak, kamu menfaatini sağlamak üzere yürüttüğü ve toplumun geneline sunulmuş olan sürekli ve düzenli sosyal ve ekonomik tüm etkinlikleri”* (Özdenkoş, 1999, s. 79) ifade ettiği söylenebilir. Sunulan bu mal ve hizmetler, niteliklerine göre sınıflandırılacağı gibi mekânsal olarak da sınıflandırılabilir. Buna göre; niteliklerine göre kamu hizmetleri; *“tam kamusal”, “yarı kamusal”, “merit”, “demerit”* ve *“kulüp malları”*, mekânsal olarak ise; *“ulusal hizmetler”* ve *“yerel hizmetler”* şeklinde ayrıma tabi tutulabilir. Yani devlet ülkenin genelini kapsayan ve faydası toplumun tüm bireylerine yayılan ulusal hizmetleri sunarken diğer taraftan da belirli bir bölgede yaşayan yöre halkının ihtiyaç duyduğu yerel hizmetlerin sunulmasını sağlamak zorundadır. Bu bağlamda yerel hizmetler, kent büyüklüğündeki mekân üzerinde kurulu mahalli yönetim birimi olan belde belediyeleri, belediyelerin ya da büyükşehir belediyelerinin sunduğu yerel hizmetler (Sezer ve Vural, 2010, s. 206) şeklinde tanımlanabilir.

Yerel hizmetlerden biride çevre ile ilgili olanlardır. Sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak toplumun en doğal hakkıdır. Sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak için, öncelikle çevrenin korunması, daha sonra da çevrenin kirletilmesinin önlenmesi ve yarınlara dengeli ve kirlenmemiş bir çevre bırakılması gerekir ki; bu işlemlerin tamamı geniş çaplı ve zor kamu hizmetlerindedir (Tuncer, 2007a, s. 1). Diğer taraftan bu hizmetlerin temelinde *“su”* olgusu yatmaktadır. Su, insan sağlığı gibi yaşamsal ve toplumsal

öneme sahip olmasının yanında, uluslararası ilişkilerdeki başlıca sorun ve araç olması ile birlikte kalkınma sürecinin vazgeçilmez olgusu olması nedeniyle “ulusallık” özelliğine sahip olduğu söylenebilir (Gök ve Aydın, 2009, s. 97). Bu açıdan kentsel su hizmetleri, tam kamusal veya yarı kamusal mal ve hizmet olması açısından tartışılabilir bir konudur.

Diğer taraftan sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşamak anayasal bir hak olmakla birlikte 1982 T.C. Anayasası'nın 5. ve 56. maddelerinde düzenlenmiştir (Sezen, 2010, s. 1). 1982 T.C. Anayasası'nın 5 maddesinde devletin temel amaç ve görevleri ifade edilirken, “...kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunun sağlanması...” devletin asli görevleri arasında olduğu belirtilmektedir. Anayasa'da herkesin, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkının var olduğu 56. maddenin 1. fıkrasında açıkça korunmaktadır. İkinci fıkradaysa çevreyi geliştirmenin, çevre sağlığını korumanın ve çevre kirliliğini önlemenin devletin ve vatandaşların ödevi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda belediyelere yerel hizmetlerin sunulması yanında, yerel halkının sağlıklı bir ortamda yaşaması adına belediye sınırlarındaki faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu amaçla kuralların konulması, etkin bir çevre yönetiminin kurulması ve işletilmesi gibi görevler yüklenmiştir (Sezen, 2010, s. 1). Bu ifadelerin temel dayanağı T.C. 1982 Anayasasınının 127. maddesi 5. fıkrasıdır. Fıkra göre, yerel hizmetlerde “...toplum yararının korunması ve mahallî ihtiyaçların gereği gibi karşılanması amacı...” ön planda tutulmaktadır. Bu açıklamalar ışığında yerine getirilecek hizmetlerden biri de, büyükşehir belediyelerinin ve belediyelerin sunduğu katı atık ve atık suların bertaraf edilmesidir. Genelde bu hizmetler kentsel su hizmetleri ve kentsel katı atık hizmetleri şeklinde sınıflandırılabilir. Atıklar genel olarak mevzuatta göre, herhangi bir faaliyet sonucunda çevreye atılan veya bırakılan zararlı, insan sağlığını olumsuz etkileyen maddeleri ifade etmektedir (Yılmaz 2005, s.1). Bu atıkların bertarafı/uzaklaştırılması önemli kentsel kamu hizmetlerindedir. Daha net bir tanımla bu hizmetler; kentsel alanlarda evsel ve endüstriyel

ihtiyaçlar için, su arzı ve oluşan atık su ile katı atıkların toplanarak arıtıldıktan/ ayrıştırıldıktan sonra alıcı ortama verilmesini sağlama iş ve işlemlerin bütünüdür (Gök ve Aydın, 2009, s. 96).

Bu hizmetlerin yerine getirilmesinde;

- a) Atıksularda, büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idaresi genel müdürlükleri,
- b) Evsel katı atık toplamada, il/ilçe belediyeleri,
- c) Evsel katı atıkların bertaraf edilmesinde, büyükşehir belediyeleri görevlidir.

Buradan kent yönetimlerinin kentsel su hizmetlerini ve kentsel katı atık hizmetlerini yerine getirme zorunluluğundaki görev paylaşımı ifade edilmiştir.

Anayasada hizmetlerin yerine getirilmesinde kamuya düşen görevin yanında vatandaşlara da bir kısım görevler yüklenmiştir (Tuncer, 2012, s. 76). Bu hususa daha önce Anayasanın 56. madde 2. fıkrasıyla değinilmişti. Bu görevlere, çevreyi korumak ve bazı hizmetlerin finansmanına katılmak örnek verilebilir.

Diğer taraftan bu hizmetlerin niteliklerinin belirlenmesi konunun açıklanmasında önem taşımaktadır. Yani bu hizmetlerin niteliğinin tam kamusal mal ve hizmet olup olmadığı fiyatlandırılmalarında kamu yararının var olup olmadığının tespit edilmesini sağlayacaktır. Tam kamusal mal ve hizmetler, faydası bütün topluma yayılan, bölünemeyen, faydasından kimsenin mahrum edilemediği, pazarlanamayan ve fiyatlandırılmayan hizmetlerdir. Bu hizmetlere en klasik örnek, milli savunma hizmetleri verilmektedir (Devrim, 2002, s. 36-37). Diğer bir bakış açısıyla bu hizmetlerin sağlanması, Anayasanın 5. maddesinde devlete yüklenen görevlerin yerine getirilmesiyle sonuçlanacağı söylenebilir. Toplum sağlığı ve huzuru bu ödevlerden olduğu düşünülürse, katı atıkların ve atık suların uzaklaştırılması bu görevlerle birebir örtüşmektedir.

Kadı atık ve atık suların uzaklaştırılmaması veya bertaraf edilmemesi kentsel bölgelerde öncelikle kirliliğe ve daha sonrada toplum sağlığına önemli bir tehdit oluşturacağı açıktır. Her ne kadar dünyada çevre vergileri tazmin ilkesine dayansa da (Tuncer, 2012, s. 77), devlet, bu ödevleri ya tam ya da yarı kamusal mal ve hizmet niteliği çerçevesinde değerlendirebilir. Dolayısıyla kadı atık ve atık su uygulamalarında, katılma bedeli veya ücret ödemeyenlerin çöplerinin alınmaması veya atık sularının uzaklaştırılmaması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Aslında burada tartışılmak istenen konu, kadı atıkların bertaraf edilmesi ve atık suların uzaklaştırılması hizmetlerinde, “*meccanilik ilkesi*” (bedavalılık ilkesi) kapsamında ne derece fiyatlandırılacağı üzerinedir. Genel görüş bu hizmetlerin, yarı kamusal mal ve hizmet grubu içinde değerlendirilmesi gerektiği, bir kısmının fiyatlandırılabilceği üzerinedir. Bu husus Anayasa Mahkemesinin birçok kararında da vurgulanmıştır. Bu kararların birinde, “*...faydalanılmak istenen kamu hizmetinin karşılığında, bu hizmetin sunumu için yapılan giderlere kısmen de olsa katılımı sağlayan bir bedelin para olarak ödenmesi...*” (Anayasa Mahkemesi Kararı / AMK, E.S. 1986/20, K.S. 31.03.1987/9, R.G. 28.05.1987 / 19473) gerekliliği ifade edilmiştir. Başka bir kararda da ödenecek bedelin nitelik olarak, piyasa koşullarına ve birçok ekonomik unsura göre oluşan bir fiyat olmadığı, geniş anlamda kamusal makamlarca belirlenen vergi benzeri mali yükümlölük (AMK, E.S. 1984/9, K.S. 18.02.1985/4, R.G. 26.06.1985 / 18793) harç, resim veya harcamalara katılım payı olduğu şeklinde ifade edilir (Rüzgaresen, 2012, s. 95).

2. BELEDİYELERİN GELİRLERİ

5393 sayılı Belediye Kanununa (K.T. 03.07.2005, RG. 13.07.2005 / 25874) göre belediyeler, yerel ortak nitelikteki ihtiyaçları karşılamak üzere kurulmuş mahalli idare birimleridir (Pehlivan, 2010, s. 196). Mahalli idareler, Anayasanın 127. maddesi 1. fıkrasında da açıkça tanımlanmaktadır. Fıkra göre mahalli

idareler; “...il, belediye ve köy halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarını karşılamak üzere kuruluş esasları kanunla belirtilen ve karar organları, gene kanun’da gösterilen, seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan kamu tüzel kişileridir.” Belediyelerin yerine getirebilecekleri hizmetlere örnek olarak park, bahçe, yol, temizlik, itfaiye, kanalizasyon ve çevre sağlığı ile ilgili hizmetler, şehir içi ulaşım hizmetleri, elektrik, su, havagazı dağıtım ve sağlanması ile ilgili hizmetler, toptancı halleri, mezbahaların ve mezarlıkların işletilmesi gibi hizmetler verilebilir (Bilici, 2003, s.1). Mahalli idare birimlerinden biri olan belediyelerin topluma sağladıkları hizmetlerin karşılığında gelir ihtiyacı duyacakları Anayasasının 127. maddesinin son fıkrasında ifade edilmiştir. Doğal olarak belediyelerin kendi yetki alanları içerisinde yürütecekleri kamusal hizmetleri etkin ve verimli bir yolla yerine getirmeleri, onların yeterli gelir kaynağını elde edebilmelerine bağlıdır (Kayar, 2008, s.1). 1980’li yıllara gelinene kadar belediyelerin gelirleri yetersiz olmakla beraber dağınık bir durumdaydı (Ulusoy ve Akdemir, 2002, s. 175). Bu finansal yetersizlik, 1980’li yıllardan sonra ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve belediyelere genel bütçe gelirlerinden pay vermek suretiyle desteklenmesi yoluna gidilmiştir. Günümüzde hala belediye gelirlerinin yeterliliği tartışıla gelen bir konudur.

Belediye gelirleri, bazı kanunlarda sıralanmak suretiyle belirtilmiştir. Temel dayanak 5393 sayılı Belediye Kanun (BK) olmakla birlikte, tahsil yetkisinin belediyelerce yerine getirilmesine karar verilen vergiler için 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (BGK - K.T. 26.05.1981, RG. 29.05.1981 / 17354) konuya açıklık getirmektedir. Diğer taraftan 2872 sayılı Çevre Kanunu (K.T. 09.08.1983, RG. 11.08.1983 / 18132) belediyelere bazı görevler yüklemekte ve bu görevler kapsamında yerine getirilecek hizmetlerin işletmeciliği yine belediyelere bırakılmaktadır. Dolayısıyla ÇK kapsamında büyükşehir belediye ve belediyelerce yerine getirilen bu hizmetlerden ötürü adı geçen yerel idarelere birkaç gelir kaynağı daha yaratılmış oldu.

5393 sayılı kanunun 59. maddesi belediye gelirlerini sıralamıştır. Maddeye göre bu gelirler, “...a) Kanunlarla gösterilen belediye vergi, resim, harç ve katılma payları. b) Genel bütçe vergi gelirlerinden ayrılan pay. c) Genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemeler. d) Taşınır ve taşınmaz malların kira, satış ve başka suretle değerlendirilmesinden elde edilecek gelirler. e) Belediye 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.” şeklinde sıralanmıştır. İç İşleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğüne, bu gelirlerin dört ana grupta toplanabileceği belirtilmektedir. Bunlar; öz gelirler, merkezi yönetim bütçe gelirlerinden alınan paylar, genel ve özel bütçeli idarelerden yapılacak ödemelerle borçlanma, bağış ve diğer gelirlerdir. Öz gelirler kapsamında yerel vergi gelirleri, yerel harçlar, harcamalara katılma payı gibi kamu alacağı niteliğindeki gelirlerle (Tuncer 2005, s. 1), ücrete tabi işler ve iştirak gelirleri bulunmaktadır. Bu gelirlerin tahsiline belediyeler yetkili kılınmıştır. Türkiye’de belediyelerin tahsile yetkili oldukları vergi, resim ve harçların neler olduğu 2464 sayılı Kanununda belirtilmiştir. Bunlar; ilan ve reklam vergisi (2462 sayılı kanun md. 12-16), eğlence vergisi (2462 sayılı kanun md. 17-22), haberleşme vergisi (2462 sayılı kanun md. 29-33), elektrik ve havagazı tüketim vergisi (2462 sayılı kanun md. 34-39), yangın ve sigorta vergisi (2462 sayılı kanun md. 40-44), çevre temizlik vergisi (2462 sayılı kanun mükerrer md. 44), işgal harcı (2462 sayılı kanun md. 52-57), tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı (2462 sayılı kanun md. 58-62), kaynak suları harcı (2462 sayılı kanun md. 63-66), tellallık harcı (2462 sayılı kanun md. 67-71), hayvan kesim muayene ve denetleme harcı (2462 sayılı kanun md. 72-75), ölçü ve tartı aletleri muayene harcı (2462 sayılı kanun md. 76-78) ile bina inşaat harcıdır (2462 sayılı kanun ek md. 1-5). Belediye gelirleri ile ilgili sınıflandırma aşağıda Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo1: Belediye Gelirleri

Belediye Gelirleri		
Gelir Türü	Gelirin Niteliği	Vergi Adı/Açıklama
Öz Gelirler	Vergiler	İlan ve Reklam Vergisi Eğlence Vergisi Haberleşme Vergisi Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi Yangın Sigorta Vergisi Çevre Temizlik Vergisi
	Harçlar	İşgal Harcı Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı Kaynak Suları Harcı Tellallık Harcı Hayvan Kesimi, Muayene ve Denetleme Harcı Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı Bina İnşaat Harcı Çeşitli Harçlar: Kayıt ve Suret Harcı, İmar ile ilgili harçlar, İşyeri Açma İzni Harcı, Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı, Sağlık Belgesi Harcı, Esnaf Muafiyet Belgesi Harcı.
	Harcamalara Katılma Payları	Yol Harcamalarına Katılma Payı Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı
	Ücrete Tabi İşler	Belediyeler 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir.
	Diğer Paylar	Müze Giriş Ücretleri Payı Maden Payı
Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Paylar ve Ödenekler		Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Ayrılan Pay Denkleştirme Ödeneği
Genel ve Özel Bütçeli İdarelerden Yapılacak Ödemeler		
Borçlanma, Bağış ve Diğer Gelirler		

Kaynak: Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü açıklamaları dikkate alınarak yazar tarafından tablolaştırılmıştır, <http://www.migm.gov.tr/MahalliIdareler.aspx?DetayId=10>, E.T. 20.04.2013.

2872 sayılı ÇK kapsamında belediyelerin katı atık toplama, uzaklaştırma ve bertaraf edilmesi ile atık su ve sıvıların uzaklaştırılmasına yönelik işletmeler kurması ve bunları işletmesiyle verilen hizmeti fiyatlandırmaları ve bunun sonucunda da gelir elde etmeleri sağlanmıştır. Bu gelirlerin niteliği ücret kapsamında değerlendirilmiştir. Bu husus Anayasa Mahkemesinin bir kararında “...*ücret, bir hizmet karşılığı ödenen para olarak tanımlanabilir*” şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla, BGK’nun 97. maddesi; “...*belediyelerin ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre alınacak ücretten bahsedilmektedir*” (AMK, E.S. 2009/42, K.S.29.01.2011/26 R.G. 14.05.2011-27934) şeklinde düzenlenmiştir.

Son olarak mahalli idareler için genel bütçe vergi gelirlerinden yapılan transferler başka bir gelir kaynağı olmaktadır. 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanuna (K.T. 02.07.2008, R.G. 15.07.2008, 26937) bağlı olarak belediyelere pay verilmesi yanında nüfusu 10.000’e kadar olan belediyelere de ödenek transfer edilmesi söz konusudur (5779 sayılı kanun md. 6). Mevzuatın bu hükmüne bağlı olarak ayrılan ödeneğin %30’nun, Belediyelerin Kentsel Altyapı İhtiyaçları İçin Tahsis Edilen Ödeneğin Kullanımına İlişkin Yönetmelik (R.G. 14.10.2006, 26319) kapsamında yürütülen ve bu kanunun yayımı tarihinde İller Bankası AŞ’nin yükümlülüğü altında bulunan harita, imar planı, içmesuyu, *atıksu, katı atık*, deniz deşarjı, proje ve yapım işlerinin finansmanında kullanılmak üzere ayrılmasına hükmedilmiştir. Ayrılan bu ödeneğin başka işlerde kullanılmasına izin verilmez (5779 sayılı Kanun Geçici md. 1/4).

2.1. Çevre Kanunu Kapsamında Atık Su Bedeli ve Katı Atık Bertaraf Bedeli

ÇK kapsamında belediyelere tahsil yetkisi verilen bir kaç gelir kaleminden söz etmek mümkündür. Bunlardan ikisi; atık su bedeli ve katı atık bertaraf ücretidir. ÇK’nun 26.04.2006 tarihinde 5491 sayılı kanunun 8. maddesiyle değiştirilen, “*İzin Alma, Arıtma ve Bertaraf Etme Yükümlülüğü*” başlıklı 11.

maddesinin 4. fıkrasıyla belediyeler, *“Atık suları toplayan kanalizasyon sistemi ile atık suların arıtıldığı ve arıtılmış atık suların bertarafının sağlandığı atık su altyapı sistemlerinin kurulması, bakımı, onarımı, ıslahı ve işletilmesinden...”* sorumlu tutulmuştur. Belediye dışındaki kurumlarda bu sorumluluk, büyükşehirlerde 20/11/1981 tarihli ve 2560 sayılı İSKİ Kanununda belirtilen kuruluşlara, bunların dışında iskâna konu her türlü kullanım alanında valiliğin denetiminde bu alanları kullananlara bırakılmıştır.

Maddenin 6. fıkrasında ücretlendirme konusu düzenlemiştir. Fıkra; *“Atık su altyapı sistemlerini kullanan ve/veya kullanacaklar, bağlantı sistemlerinin olup olmadığına bakılmaksızın, arıtma sistemlerinden sorumlu yönetimlerin yapacağı her türlü yatırım, işletme, bakım, onarım, ıslah ve temizleme harcamalarının tamamına kirlilik yükü ve atık su miktarı oranında katılmak zorundadırlar. Bu hizmetlerden yararlananlardan, belediye meclisince ve bu maddede sorumluluk verilen diğer idarelerce belirlenecek tarifeye göre atıksu toplama, arıtma ve bertaraf ücreti alınır...”* şeklinde düzenlenmiştir.

Maddenin bu fıkrasında, hizmetin yayıldığı alanda veya mücavir alanlarda ikamet edenlerin, hizmetten yararlanmalarına bakılmaksızın zorunlu olarak bu hizmetin finansmanına katılmaları emredilmiştir. Diğer bir konu ise, belediyelerce atık su bertaraf tesislerinin finansmanı için tahsil edilecek katılma paylarının ücret kapsamında değerlendirileceğidir. Ancak burada belirtilmesi gereken birkaç husus var ki, bunlardan biri, tarifeye yönelik açıklamada ortaya çıkmaktadır. Tarifeye ilgili yapılan *“...kirlilik yükü ve atık su miktarı oranında...”* katılma ibaresi, bağlantı sistemleri olmayanlar için tarifenin nasıl belirleneceği ile ilgili karşılığı yansıtmaktadır. Bir diğeri ise, ücret olarak nitelenen belediye gelirinin, önceki uygulamalarda bir vergi geliri olduğu ile ilgilidir. Bu durum, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 17.10.2003 tarih ve “KDVK - 3 / 2003 - 3 / KDV Matrahı” sayılı, belediyelerce tahsil edilen atık su bedeline ilişkin çevre temizlik vergisinin katma değer vergisi matrahına dâhil edilmeyeceğiyle ilgili KDV Sirkülerinde, atık su ile ilgili ÇTV'nin, BGK'un mükerrer 44. maddesi uyarınca belediyelere gelir olarak ihdas edilen bir vergi

olduğuna değinilmesiyle açıklanabilir.

ÇK'nun 11. maddesi 11. fıkrasında katı atık bertaraf ücreti düzenlenmiştir. Bu bağlamda büyükşehir belediyeleri ve belediyelere evsel katı atık bertaraf tesislerini kurmak, kurdurmak, işletmek veya işlettirmek görevleri yüklenmiştir. Yine bu hizmetten yararlanan ve/veya yararlanacak olanlar, sorumlu yönetimlerin yapacağı yatırım, işletme, bakım, onarım ve ıslah harcamalarına katılmakla yükümlüdür. Bu hizmetten yararlananlardan, belediye meclisince belirlenecek tarife göre *katı atık toplama, taşıma ve bertaraf ücreti* alınır. Her iki gelire dikkat edilecek olunursa, hukuksal temelde yapılan düzenleme de harcamalara katılma sorumluluğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte fıkraların devam eden bölümlerinde bu sorumluluğun **“ücret”** kapsamında değerlendirileceği belirtilmektedir. Ancak karmaşık olan bu durum maddenin 17. fıkrasında daha da karmaşık hale getirilmiştir. Fıkroda, bu hizmetlerin karşılığının *“...ve harcamalara katkı paylarının belirlenmesi ile ilgili usûl ve esaslar Bakanlıkça yönetmeliklerle düzenlenir.”* ibaresiyle, aslında ücret şeklinde ifade edilen karşılığın, açık olarak hizmete katılma bedeli olduğunu ortaya koymaktadır.

Sonuç olarak kanunda da belirtildiği üzere söz konusu hizmetlerle ilgili usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş ve buna istinaden eski Çevre ve Orman Bakanlığınca ¹ *“Atık Su Altyapı ve Evsel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik”* (R.G. 27.10.2010 / 27742) yayımlanmıştır². Daha sonra (2011 yılında) bakanlıkların yetki alanları ilgili yeni düzenlemeler yapılmıştır. Buna istinaden Çevre ve Şehircilik Bakanlığı; 06.04.2011 tarihli ve 6223 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Kurulması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un verdiği



¹ Günümüzde bu bakanlık isimleri güncellenmiştir. Bu bağlamda bu bakanlık dışında yetki alanları değişen iki farklı bakanlık kurulmuştur. Bunlardan biri Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, diğeri ise Orman ve Su İşleri Bakanlığıdır.

² Mevcut uygulamada konu ile ilgili yetkili olan ve yukarıda adı geçen yönetmeliği yürütme görevini ifa eden Çevre ve Şehircilik Bakanlığına bağlı Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğüdür.

yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu'nca 29.06.2011 tarihinde kurulması kararlaştırılmıştır. Bu bağlamda 2010 yılında yürürlüğü öngörülen katı atık ve atık su yönetmeliğinde³ bazı değişikliklerin öngörülmesi de söz konusu olmuştur⁴. Yapılan değişiklikle yönetmeliğin kanuni dayanağı 644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin [K.T. 29.06.2011, R.G. 04.07.2011, 27984 (Mükerrer)] 2⁵, 8⁶ ve 33.⁷ maddelerine dayandırılmıştır. Yönetmelik değişikliğindeki en önemli husus geçici birinci madde de yapılarak, tüm ilgili birimlerin 31.12.2014 tarihine kadar yönetmeliğin gereklerini yerine getirmesi gerektiği ifade edilmiştir.

2.2. Belediye Gelirleri Kanununda 01.01.2004 Tarihinden Önce Atık Su Bedeli ve Katı Atık Bertaraf Bedeliyle İlgili Düzenleme

Toplumun tüm bireylerinin temiz bir çevrede yaşaması anayasal bir haktır. Bununla beraber, çevre kirliliğinin önlenmesinde devletin yanında vatandaşa da görevler yüklenmektedir (Tuncer 2007b, s. 1). 15.7.1993 tarih



³ Bu bölümden itibaren Atık Su Altyapı ve Eysel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik", katı atık ve atık su yönetmeliği şeklinde ifade edilecektir.

⁴ Atık Su Altyapı ve Eysel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, R.G. 15.02.2013 / 28560.

⁵ "Görevler

Madde 2 – (1) Çevre ve Şehircilik Bakanlığının görevleri şunlardır:

...

c) Faaliyetleri sonucu alıcı ortamlara katı, sıvı ve gaz halde atık bırakarak kirlilik oluşturan veya oluşturması muhtemel her türlü tesis ve faaliyetin, çevresel etkilerini değerlendirmek; alıcı ortamlar ile ilgili ölçüm ve izleme çalışmalarını yapmak; bahse konu tesis ve faaliyetleri izlemek, izin vermek, denetlemek ve gürültünün kontrol edilmesini sağlamak.

...."

⁶ "Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü

Madde 8 – (1) Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü'nün görevleri şunlardır:

...

ğ) Yeraltı ve yerüstü sularının, denizlerin ve toprağın korunması, kirliliğin önlenmesi veya bertaraf edilmesi amacıyla hedefleri, ilkeleri ve kirletici unsurları belirlemek, kirliliğin giderilmesi ve kontrolüne ilişkin usul ve esasları tespit etmek, acil müdahale planları yapmak ve yaptırmak.

...

ı) Atık bertaraf tesisleri ile kimya sınai tesisleri ve deniz kirliliğine yönelik acil müdahale planları yapmak ve yaptırmak.

...."

⁷ "Düzenleme yetkisi

Madde 33 – (1) Bakanlık; görev, yetki ve sorumluluk alanına giren ve önceden kanunla düzenlenmiş konularda idari düzenlemeler yapabilir."

ve 3914 sayılı kanunla, 2464 sayılı kanuna ilâve edilen ÇTV başlıklı mükerrer 44. madde çevreye yönelik vergilerden biri olmuştur. Daha sonra bu madde, 5035 sayılı kanunun 41. maddesiyle birlikte değiştirilmiş ve yeni mükerrer madde 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

2464 sayılı kanunun değişmeden önceki mükerrer 44. maddesi; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon (yani atık su) hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların, ÇTV'ye tabi olduğuna değinilerek ÇTV'nin kapsamı belirlenmiştir. Bu fıkra, ÇTV'nin konusunu ifade etmekle birlikte, aslında bu vergi türünün katı atıkların bertaraf edilmesi ve atık suların uzaklaştırılmasından kaynaklanmış bir vergi olduğuna işaret etmektedir. Diğer bir deyişle ÇTV, katı atık toplama vergisi ve sıvı atık toplama vergisi adı altında iki ayrı vergiden oluşmaktaydı (Bilici, 2003, s.1; Aksoy ve Erbay, 2005, s.4). Bu hususa aynı maddenin 12. fıkrasında değinilmiştir. Bu fıkroda; belediyelerin, atık su ile ilgili olarak, katı atıklarla ilgili tarifede yer alan bina gruplarını topluca veya ayrı ayrı dikkate almak suretiyle ve su tüketim bedelini aşmamak üzere meclislerince belirlenecek miktarda ÇTV alacakları düzenlenmiştir. Fıkranın devamında ise; atık su ile ilgili çevre temizlik vergisi, su tüketim bedeli ile birlikte tarh ve tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilerek, su tüketim bedeli ile birlikte tahsil edileceği vurgulanmıştır. Bunun dışında su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş bulunan belediyelerde ise, atık su bedellerinin tahsiline ilişkin uygulama kendi kanunlarındaki hükümlere tabi tutulmuştur. Burada bahsedilen yasal düzenleme, 2560 sayılı İSKİ kanunudur (K.T. 20.11.1981, R.G. 23.11.1981 / S. 17523). Bu nedendir ki bu dönemde uygulanan atık suya bağlı ÇTV ile atık su bedeli birbirine karıştırılabilmektedir (Coşkun, 2001, s.1). Atık su bedeli, 2560 sayılı kanunun ek 5. maddesine tabidir. Bu düzenlemeyle, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir kanunla düzenlenmiş olan belediyelerin atık su konusundaki uygulamaları mükerrer 44'üncü madde ile getirilen düzenlemenin dışına çıkartılmıştır (Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararı, K.T. 05.05.2003, No:5057 / 1). Aynı şekilde

büyükşehir belediyelerinin mükerrer 44. madde çerçevesinde atık suya ilişkin ÇTV tahsil etmeleri o dönemde mümkün değildi (Coşkun, 2001, s.2). Ancak büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçe belediyelerinin, atık suya ilişkin ÇTV'yi tahsil etmeleri önünde hiçbir yasal engel yoktu. Dolayısıyla büyükşehir belediyeleri, büyükşehir belediye sınırları içersinde katı atık bertaraf bedeli ve atık su bedelini uygulayabilmekteydi (Aksoy ve Erbay, 2005, s.4).

2.3. Belediye Gelirleri Kanununda 01.01.2004 Tarihinden Sonra Atık Su Bedeli ve Katı Atık Bertaraf Bedeliyle İlgili Düzenleme

5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun [K.T.25.12.2003, R.G. 02.02.2004 / 25334 (Mükerrer)] 41. maddesiyle, 2464 sayılı BGG'nın mükerrer 44. maddesi değiştirildi. Değişen maddenin, birinci fıkrasında, verginin kapsamı; *"belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar..."* şeklinde belirlenmiştir. Eski hükmün aksine fıkra, katı atık ve atık su hizmetlerinin verginin kapsamı dışına alındığı ve bu faaliyetlerin çevre temizlik hizmeti olarak değerlendirildiği anlaşılmaktadır. Yeni düzenlemenin geneline bakıldığında, madde içerisnde ne katı atık nede atık su ile ilgili hiçbir ibareye yer verilmemiştir. Yani yeni düzenlemeyle, belediye sınırları ve mücavir alanlardaki sıvı atıklar için ÇTV kaldırılmış, ÇTV'nin tüm belediye sınırları içersinde uygulanacağı hükmedilmiş, 2560 sayılı kanun hükümlerine tabi büyükşehir belediyelerininse, ÇTV yanında atık su bedelinin tahsiline devam edecekleri sonucu ortaya çıkmaktadır (Aksoy ve Erbay, 2005, s. 4). Bu açıklamalardan atık su bedelinin, büyükşehir belediyelerine bağlı olarak kurulan su ve kanalizasyon idarelerince yerine getirilen kanalizasyon hizmetlerinden ötürü tahsil edileceğinin altını çizmek gerekir (Aksoy ve Erbay, 2005, s.4). Yapılan bu değişikliğin gerekçesinde sadece tarife değişikliği ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir. Katı atık ve atık

su bertaraf bedelinin yeni düzenlemede bulunmaması ile ilgili bir ihtiyacın varlığına değinilmemiştir⁸.

BGK'da düzenlenen ÇTV'nin, çevre temizlik hizmetlerinden yararlananlarca ödeneceği daha öncede belirtilmişti. Çevre temizlik hizmetleri, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 30 seri No'lu Belediye Gelirleri Genel Tebliği'nde (R.G. 10.01.2004 / 25342) *"...mükerrer 44. madde kapsamındaki konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalarda yeme, içme, kullanma, büro ve benzeri faaliyetler sonucu veya park ve piknik alanları gibi yerlerde oluşan ve çevrenin kirlenmesine neden olan her türlü çevresel atıkların, çevre ve insan sağlığına olumsuz etkilerinin önlenmesi için düzenli bir şekilde toplanması, taşınması, geri kazanılması, düzenli depolanması ve bertarafı suretiyle çevreye ve insan sağlığına zararsız hale getirilmesi ve bu suretle ekonomiye katkı sağlama işlemlerinin tümünün veya birkaçının..."* anlaşılması gerekeceği açıklanmıştır. Dikkat edilecek olursa bu açıklamada, ÇK kapsamında belediyelere yüklenen katı atıkların bertaraf edilmesi ve atkuların uzaklaştırılması açık bir şekilde çevre temizlik hizmetleri içerisinde sayılmış ve bu hizmetlerin şüphesiz ÇTV'nin konusu içerisinde yer aldığına değinilmiştir.

Kanunun bu maddesiyle ilgili bir diğer açıklamaya, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanmış, 08.08.2011 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) 60 numaralı sirkülerinde (KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirkülerin Değiştirilmiş Şekli, S. KDVK-60/2011-1) rastlanmaktadır.

"4.1. Atık Su Bedeli ve Çevre Temizlik Vergisi" başlıklı idari açıklamada, BGK'nın mükerrer 44. maddesinde yer alan ÇTV'ye ilişkin hükümler, 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5035 sayılı kanunun 41.



⁸ 5035 sayılı Kanun 41. maddenin Gerekçesi: "Bu madde ile Belediye Gelirleri Kanununa geçici bir madde eklenmektedir. Eklenen madde ile 31.12.2005 tarihini geçmemek üzere, mükerrer 44 üncü maddede yer alan yetkiler kullanılıncaya kadar işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisinin tarh ve tahakkukunda, anılan maddenin değişmeden önceki hükümlerine göre çıkarılmış bulunan Bakanlar Kurulu Kararı ile belediye meclislerince alınmış bulunan kararlar uygulanmaya devam edilecektir. Dolayısıyla, 2004 yılında tahsil edilecek çevre temizlik vergisi, işyeri ve diğer şekilde kullanılan binalar için, daha önce belirlenen grup ve derecelere göre, yeni düzenlenen tarifedeki vergi tutarları üzerinden tahakkuk ettirilerek tahsil edilecektir.", <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss316m.htm>, E.T.07.04.2013.

maddesiyle yeniden düzenlendiği belirtilmiştir. Bu düzenlemeyle birlikte sözü edilen tarihten itibaren atık suya ilişkin ÇTV uygulamasına son verildiği ifade edilmektedir. Açıklamanın devamında büyükşehir belediyelerinin gelirleriyle ilgili olan kanuni düzenleme açıklığa kavuşturulmuştur⁹. Bununla birlikte büyükşehir belediye dışındaki belediyelerin atık suya ilişkin herhangi bir ücret alamayacağı vurgulanarak, belediyelerce tahsil edilmemesi gereken atık su bedeli için ayrıca KDV hesaplanamayacağı belirtilmiştir. Bu konuya açıklık getiren bir başka idari açıklama, Gelirler Genel Müdürlüğüne 2003 yılında yayımlanmış KDVK/3 sirkülerinde rastlanmaktadır¹⁰

3. ATIK SU BERTARAF BEDELİ UYGULAMALARINDA BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ VE DİĞER BELEDİYELER AYRIMI

Daha öncede belirtildiği üzere ÇK'nun 26.04.2006 tarihinde 5491 sayılı Kanunun 8. maddesiyle değiştirilen, “*İzin Alma, Arıtma ve Bertaraf Etme Yükümlülüğü*” başlıklı 11. maddesinin 4. fıkrasında belediyelere atık sularla ilgili görevler yüklenmiştir. Bu bağlamda 27 Ekim 2010 tarih ve 27742 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan, katı atık ve atık sulara ilişkin yönetmeliğin “*Kapsam*” başlıklı ikinci maddesi (b) bendinde, atık su sistemlerinin işletmesi, bakım



⁹ “...

2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun 13/a maddesinde, Genel Müdürlüğün (İSKİ) su satışı veya kullanılmış suların uzaklaştırılmasına karşılık, tarifesine göre abonelerden alınacak ücretler gelirleri arasında sayılmış, ek 5 inci maddesinde de **bu Kanunun diğer büyükşehir belediyelerince de uygulanacağı hüküm altına alınmıştır**. Buna göre, su ve kanalizasyon hizmetleri ayrı bir Kanunla düzenlenmiş bulunan büyükşehir belediyelerinde atık su bedelleri 2560 sayılı Kanun hükmüne göre tahsil edilmekte olup büyükşehir belediyeleri dışındaki belediyelerde atık suya ilişkin herhangi bir ücret alınmamaktadır. Bu itibarla, büyükşehir belediyelerince kullanılmış suyun uzaklaştırılmasına karşılık tarifesine göre abonelerden tahsil edilen bedelin KDV matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.”

¹⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 17.10.2003 tarih ve “KDVK - 3 / 2003 - 3 / KDV Matrahı sayılı, Belediyelerce Tahsil Edilen Atık Su Bedeline İlişkin Çevre Temizlik Vergisinin Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Edilmeyeceğiyle İlgili KDV Sirküleri. **3. Atık Su ile İlgili Çevre Temizlik Vergisinin Katma Değer Vergisi Matrahına Etkisi:** Atık su ile ilgili çevre temizlik vergisi, 2464 sayılı Kanunun mükerrer 44. maddesi uyarınca belediyelere gelir olarak ihdas edilen bir vergidir. Sözü edilen maddede atık su ile ilgili çevre temizlik, vergisinin su tüketim bedeli ile birlikte tarh ve tahakkuk etmiş sayılacağı ve bu bedel ile birlikte tahsil edileceği öngörülmektedir. Buna göre, belediyenin geliri olan ve doğrudan belediyeye ödenen atık su ile ilgili çevre temizlik vergisi, bedelin bir unsuru sayılamayacağından su teslimine ilişkin katma değer vergisi matrahına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

ve onarımının yönetmelik hükümleri çerçevesinde olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede yürütölen hizmetler, yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4. maddesi (f) bendinde; “hane halkları, kamu kurumları veya herhangi bir ekonomik faaliyet için; atık su toplama ve yüzey sularına deşarj ile sonuçlanacak arıtma faaliyetleri...” şeklinde tanımlanmaktadır.

ÇK’nun 11. madde 4. fıkrasında, “atık suları toplayan kanalizasyon sistemi ile atık suların arıtıldığı ve arıtılmış atık suların bertarafının sağlandığı atık su altyapı sistemlerinin kurulması, bakımı, onarımı, islahı ve işletilmesinden; büyükşehirlerde 20/11/1981 tarihli ve 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunla belirlenen kuruluşlar, belediye ve mücavir alan sınırları içinde belediyeler, bunların dışında iskâna konu her türlü kullanım alanında valiliğin denetiminde bu alanları kullananların sorumlu...” olduğu belirtilmiştir. Yönetmelikte ise bu husus, 4. maddede evsel kıatı atık idarelerinin tanımında, yetkili bu idarelerin; büyükşehir belediyeleri, diğer belediyeler ve belediye birlikleri olduğunu açıklanmıştır.

Büyükşehir Belediyeleri Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlükleri’nce sunulan su ve atıksu hizmetlerinden abonelik sözleşmesi çerçevesinde faydalanan veya faydalanacak gerçek ve tüzel kişiler “**abone**” olarak tanımlanmaktadır (Kocameşe, Hukuki Görüş). Bununla birlikte Türkiye’deki tüm büyükşehir belediyeleri, 2560 sayılı İSKİ Kanununa dayandırılmak suretiyle kıatı atık bertaraf ücreti ve atık su bedeli tahsil etmektedir. Kıatı atık ve atık su yönetmeliği, evsel kıatı atık idareleri ile hizmetten yararlanan ve/veya yararlanacak gerçek veya tüzel kişilerin karşılıklı sözleşme yapmaları gerektiğine; hizmetten yararlanan ve/veya yararlanacak gerçek veya tüzel kişilerin kıatı atık bertaraf ücreti ödemekle yükümlü olduklarına ve kıatı atık bertaraf ücreti belirleme yetkisinin de belediyelerde olduğuna işaret etmektedir (Kocameşe, Hukuki Görüş). Buradan; büyükşehir belediyelerinin kıatı atık abonelerini ve her bir abonenin ne kadar miktarda kıatı atık bertaraf ücreti ödeyeceğini belirleme yetkisinin olmadığı söylenebilir (Kocameşe,

Hukuki Görüş). Yönetmeliğin 22. maddesine göre büyükşehir belediyeleri, tahakkuk eden bedellerin su faturaları üzerinden ücretlendirilmesi suretiyle aracı bir kurum olarak görev yapmaktadır (Kocameşe, Hukuki Görüş). Herhangi bir nedenle evsel katı atık bertaraf ücretinin ödenmemesi durumunda büyükşehir belediyelerinin yasal yola başvurma yetkisi bulunmamaktadır (Kocameşe, Hukuki Görüş).

4. KATI ATIK VE ATIK SU BERTARAF BEDELİ ÜZERİNDEN ÇİFTE VERGİLENDİRMEİNİN ÖNLENMESİ

Çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden birden çok vergi istenmesi ve alınmasını ifade etmektedir (Berkay ve Armağan, 2011, s. 89). Diğer bir deyişle mükellefin mükerrer vergilendirilmesi şeklinde açıklanabilir (Bahar 2008, s. 17). Katı atık ve atık su bedelleri üzerinden konu değerlendirilecek olursa, bu hizmetlerin düzenlendiği iki kanunun varlığı göze çarpmaktadır. Bunlardan biri 2464 sayılı BGK diğeri ise 2872 sayılı ÇK'dur. Özellikle BGK'da belirtilen ÇTV ile ÇK'nun 11. maddesinde belediyelere yüklenen sorumluluk sonucunda tahsiline yetkili oldukları bedellerin/ücretlerin niteliklerinin aynı olduğu ifade edilebilir.

BGK'da düzenlenen ÇTV'nin, çevre temizlik hizmetlerinden yararlananlarca ödeneceği belirtilmiştir. Daha öncede belirtildiği üzere çevre temizlik hizmetleri, çevrenin kirlenmesine neden olan her türlü çevresel atıkların toplanması, taşınması, geri kazanılması, düzenli depolanması ve bertarafı şeklinde ifade edilmiştir.

ÇK'nun 11. maddesinin değişik fıkralarında ise katı atık ve atık suya ilişkin hizmetlerin tanımı, *“Atık suları toplayan kanalizasyon sistemi ile atık suların arıtıldığı ve arıtılmış atık suların bertarafının sağlandığı atık su altyapı sistemlerinin kurulması...”* , *“...atık su toplama, arıtma ve bertaraf ücreti alınır.”*, *“...belediyeler evsel katı atık bertaraf tesislerini kurmak, kurdurmak, işletmek veya işletmekle...”* ibarelerinden, çevreyi kirleten atıkların

toplanması, taşınması, geri kazanılması düzenli toplanması ve bertarafının ifade edildiği anlaşılmaktadır.

Görüldüğü üzere yerel idarelerce yerine getirilen bu hizmetler, BGK'da ÇTV'ye tabi tutulmakta, diğer taraftan ÇK kapsamında da ücretlendirilmektedir. Her ne kadar belediyelerce bu hizmetlerin ücretlendirildiği ifade edilmiş olsa da, bunların hizmetlere (yani ilgili tesislerin kurulması, kurdurulması ve işletmesi hizmetlerine) katılma bedeli olduğu söylenebilir. Anayasanın "*Vergi Ödevi*" başlıklı 73. maddesi 3. fıkrasında "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler..." kavramına yer verilmiştir. Belediyelerin temel amacının yerel nitelikli mal ve hizmet sunumu olduğu dikkate alındığında, belediyelerin sundukları bu tip hizmetlere vatandaşların katılımı benzeri mali yükümlülükler kapsamında değerlendirilmelidir. Bu husus, 2464 sayılı BGK "*Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı*" başlıklı 87. maddesinde, "*Belediyelerce ve belediyelere bağlı müesseselerce, aşağıdaki şekilde kanalizasyon tesisi yapılması halinde, bunlardan faydalanan gayrimenkullerin sahiplerinden, kanalizasyon harcamalarına katılma payı...*" alınacağı belirtilmiştir. Bu madde de belirtilen işler;

a) Yeni kanalizasyon tesisi yapılması,

b) Mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesidir.

87. maddeden de görüldüğü üzere belirtilen tüm bu hizmetler katı atık ve atık suların bertaraf işlemi için öngörülmektedir. Bu bağlamda gelirleri vergi ve benzeri mali yükümlülük kapsamında değerlendirilecek bu hizmetlerden, birinden vergi diğerinden hizmete katılma bedeli/ücret alınması, vatandaşlara aynı konuda iki kez mali sorumluluk yüklenmesini ifade etmektedir. Bu tipik bir çifte vergilendirme durumudur. Ancak uygulama, katı atık ve atık su yönetmeliğinde hükmedildiği üzere "*Toplam Sistem Maliyeti*" ile çözülmeye çalışılmıştır. Toplam sistem maliyetinin, katı atık toplama ile bertarafı ve atık su uzaklaştırma için yapılan tüm harcamaları ifade edeceği belirtilmektedir. Mükerrer vergilendirmenin önlenmesi içinse, Çevre ve

Orman Bakanlığı Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğünce yayımlanan “Eysel Katı Atık Tarifelerinin Belirlenmesine Yönelik Kılavuzda”, BGK’nun mükerrer 44. maddesi hükmü gereğince alınan ÇTV’nin toplam sistem maliyetinden çıkartılması gerektiği hatırlatılmaktadır. Dolayısıyla verilen aynı hizmet için birden fazla bedel alınamayacağı vurgulanmıştır. Ancak konu bu şekliyle, farklı kanun hükümlerine dayalı olarak aynı konu üzerinden birden çok vergi istenmesi ve alınmasından başka bir durumu yansıtmamaktadır.

Örneğin, Atık su arıtma ve katı atık bertaraf edilmesiyle ilgili tesislere sahip olmayan “A” Belediyesinin 20.02.2013 tarihli, 138541 numaraları tahsilât makbuzunda, 50 TL’lik su tüketim bedeli ödeyen vatandaş “S”nin, Şubat 2013 tarihi itibarıyla ödediği su bedeli ve kaynakta kesilen ÇTV, atk su bedeli, katı atık bertaraf bedeli ve KDV aşağıda Tablo 2’deki gibidir:

Tablo 2. Su Tahsilatıyla İlgili Tahakkuk Örneği

Tahsil Olunan Gelirin		
Türü	Yılı/TL	Miktarı/TL
Su Bedeli /1 (25,34 m ³)	Şubat 2013	30,42
Su ÇTV Bedeli /12		2,28
Atık Su Bedeli /2		7,60
Katı Atık Bertaraf Bedeli		5,00
Hesaplanan KDV (% 18)		2,27
Hesaplanan KDV (% 8)		2,43
Genel Toplam		50,00

Su tahsilât makbuzundan görüldüğü üzere; “A” belediyesi meclis kararıyla, meskenler için atık su bedelini m³ başına 0.30 TL olarak belirlemiş ve 7.60 TL’nin tahsilini uygun görmüştür. Diğer taraftan Katı atık bertaraf bedelini 5 TL olarak belirlemiştir. Katı atık bertaraf ve atık su bedelleri üzerinden %18 KDV hesaplayarak (12.60 TL + %18 KDV) 2,27 TL’lik tutarı vatandaş “S” ye yansıtmıştır. Su bedeli üzerinden hesaplanan %8 KDV tutarı ise 2.43 TL’dir. Belediye Gelirleri Kanununa dayalı olarak, m³ başına 0.09 TL, toplamda 2.28 TL’lik ÇTV tahsilini öngörmüştür. Yapılan bu işlemde açıkça görüldüğü üzere toplam vergi yükünün yaklaşık % 40 olmuştur. Konu bu

açından da düşündürücüdür. Atk su arıtma ve katı atık bertaraf edilmesiyle ilgili tesislere sahip olmayan “A” belediyesinin bu hizmetler için karşılıksız gelir elde etmesi açıklanan mevzuat hükümlerine aykırı olmakla birlikte, bu bedel üzerinden KDV hesaplanması diğer önemli konu olmaktadır.

Her ne kadar katı atık bertaraf ve atık su bedellerinin hukuki niteliğinin bu şekilde ortaya çıkmasına rağmen konuyla ilgili Anayasa Mahkemesine taşınan bir davada, “ücret” terimi ile ilgili burada yapılan açıklamaların aksine bir karara varılarak, ücreti mali yükümlülük kapsamında değerlendirmemiştir (AMK, E.S. 2009/42, K.S. 26.01.2011/26; R.G. 14.05.2011 / 27934). Bu konu takip eden bölümde açıklanmıştır.

5. ÜCRET VE HİZMETLERE KATILMA BEDELİNİN HUKUKİ AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İktisadi anlamda emek faktörünün karşılığı olan ücret, iş karşılığı ödenen ekonomik değer olarak tanımlanmaktadır (TDK, Büyük Sözlük). 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (K.T. 13.01.2011, R.G. 14/2/2011 / 27846) “*Ücret İsteme Hakkı*” başlıklı 20. maddesi tacir olan veya olmayan bir kişinin ve/veya ticari işletmesiyle ilgili bir iş veya hizmet görmüş olan tacirin, uygun bir ücret isteyebileceğini hükmetmiştir. Dolayısıyla ticari bir iş karşılığında, ücret hakkının doğacağı açıktır. Yani ücret, bir hizmet karşılığı ödenen paradır. Dolayısıyla BGK 97. maddedeki ücret deyimini bu anlamda kullanılmıştır (AMK, E.S. 1986/20, K.S. 31.03.1987/9, R.G. 28.05.1987 / 19473; E.S. 2009/42, K.S.26.01.2011/26 R.G. 14.05.2011-27934). Bu bağlamda BGK’da belirtilen ancak harç veya katılma payı konusu yapılmayan her türlü hizmet için belediye meclisleri, düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir (Güner, 2004, s. 3). Belediyelerin ücret almaya yönelmelerinin en önemli sebebi kanunlarda belirtilen harçların günümüzde önemini kaybetmiş olmasıdır. BGK’da kapsamı geniş olan bu harçların aslında belediyelerce verilecek hizmetlerin tamamını kapsamakla birlikte, gelir ihtiyacının karşılanması için harçların adının

değiştirilmek suretiyle “aynı konu” üzerinde ücretlendirmesi söz konusu olmaktadır (Güner, 2004, s. 3).

BK'nun “*Belediyenin Gelirleri*” başlıklı 59. maddesi 1. fıkrası (e) bendinde belediyelerin, “...*belediye meclisi tarafından belirlenecek tarifelere göre tahsil edilecek hizmet karşılığı ücret...*” elde edebileceği belirtilmiştir. Yani belediyeler BGK'da harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir (T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü).

Hizmete katılma payı ise, belediyelerce yerine getirilen bazı kamu hizmetlerinin finansmanı sağlamak üzere hizmetten yararlananlarca ödenen olarak ifade edilebilir (Görmez, 2012, s. 81). Bu hizmetler; altyapı, sinyalizasyon, kavşak yapımı, yolların genişletilmesi, yeni yol geometrisine göre bordür, trotuar ve istinat duvarları inşası, yeni kanalizasyon tesisi yapılması, mevcut tesislerin sıhhi ve fenni şartlara göre ıslah edilmesi, yeni içme suyu şebeke tesisleri yapılması, mevcut şebeke tesislerinin tevsi ve ıslahı gibi çalışmalardan ibarettir (Altınkölçe, 2011, s. 1). BK 59. madde 1. fıkranın (a) bendinde ise belediye gelirleri arasında “...*katılma payları*” ayrıca belirtilmiştir. Aynı kanununun 13. maddesinde ise, hemşehri hukuku açısından “*belediye sınırları içinde oturan, bulunan veya ilişkisi olan her şahıs, belediyenin kanunlara dayanan kararlarına, emirlerine ve duyurularına uymakla ve belediye vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarını ödemekle...*” yükümlü oldukları düzenlenmiştir. Bu kapsamda BGK 86 ve 94. maddeleri arasında 3 çeşit harcamalara katılma payı sıralanmıştır (Yüksel, 2004, s. 51). Bunlar, sırasıyla yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve su tesisleri harcamalarına katılma payıdır (Yılmaz, 2008, s. 80). Dolayısıyla belediyeler sundukları bazı hizmetlerde, o hizmetler için yapılan harcamaların bir kısmı için bir defaya mahsus olmak üzere, abonelerden finansman desteği istemekte ve bunlar harç veya resim dışında, “*harcamalara katılım payı*” olarak ifade edilmektedir (Rüzgaresen, 2012, s. 96). Bu tanımda

dikkat edilecek önemli husus, harcamalara katılma payının bir defaya mahsus alınabileceğidir (Yargıtay 13. Hukuk Dairesi Kararı, K.T. 02.02.2007, E.S. 2006/11903, K.S. 2007/1103).

Belediye tarafından yapılacak bir hizmetin ücret konusu yapılabilmesi için öncelikle o hizmet için *bir harç veya katılım payı belirlenmemiş olması* ve hizmetten yararlanacak kişi veya kişilerin bizzat belediyeden *hizmetin yapılmasını talep etmiş olmaları* gerekmektedir (Karaarslan, www.erkankaraarslan.org). Ticaretin doğası gereği, tacir sıfatı taşıyacak belediyenin hizmeti arz etmesi, hizmetten yararlananlarında talep etmesi gereğinin en doğal şart olduğuna dikkat edilmelidir. Bu durumun aksine ÇK'da ki, *“... bağlantı sistemlerinin olup olmadığına bakılmaksızın...”* deyimiyle, katı atk ve atk su bertarafını talep eden etmeyen (abone olan olmayan) her kişi ücret kapsamına alınmıştır. Bu durum, ticaretin doğasına aykırı bir durum olarak değerlendirilebilir.

Ücret deyimi, katı atık ve atık su yönetmeliğinin *“Toplam Sistem Maliyeti”* başlıklı 13. maddesine bağlı olarak farklı bir şekilde açıklanmıştır. Yönetmeliğin 13. maddesi 2. fıkrasında *ücret*; BGK'nun mükerrer 44. maddesi hükmü gereği ÇTV ile aynı kanunun 87. maddesi uyarınca kanalizasyon harcamalarına katılma payı ve 2560 sayılı kanunun 13. maddesi uyarınca alınan kullanılmış suları uzaklaştırma bedelini de *içerecek şekilde*; atık su ve evsel katı atk ile ilgili verilen tüm hizmetler karşılığında tam maliyet esaslı tarifeye göre belirlenen toplam sistem maliyetini karşılamak üzere evsel katı atk ve atk su hizmetlerinden yararlananlar tarafından ödenmesi gereken parasal değer olarak tanımlanmıştır (Kocameşe, Hukuki Görüş). Yani yapılan toplam harcamalardan *ödenen vergilerin mahsubu öngörülmektedir. Bu bağlamda yapılan işlemlerin tamamının kamu hizmeti kapsamında değerlendirildiği ve hizmetin karşılığının vergi, hizmete katılma bedeli ve ücret olduğu ifade edilmektedir. Kaldı ki belediyeler, Anayasa ve yasalarda da belirtildiği üzere, belde sakinlerinin yerel nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe*

sahip kamu tüzel kişilerini ifade eder (Uluatam ve Methibay, 2001, s. 466). Amaç olarak belediyeler, yerel nitelikli hizmetlerin bütünlükle ve gerekli biçimde yerine getirilmesini, toplum yararının korunmasını hedeflerler (Mutluer vd., 2011, s. 227). Bu durum devletin kamu hizmeti üretme zorunluluğunu ifade eder ki belediye tüzel kişiliklerinin finansman sağlamak için “ücret” adı altında para talep etme istekleriyle ters düşmektedir.

Ancak Anayasa Mahkemesinin görüşü aksi yöndedir. İtiraz yoluyla Ankara 2. Vergi Mahkemesi, Ankara Büyükşehir Belediyesi’nce tahsil edilmek istenen “*Ruhsat ve İşgaliye Ücretinin*”, kanun hükmü içindeki hukuki niteliğinin ve bu kapsamda bu ücretin; resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerden olup olmadığının tartışılması gerektiği konusuyla Anayasa Mahkemesine başvurmuştur.

Ankara 2. Vergi Mahkemesi başvuru gerekçesinde¹¹, öncelikle ücreti, satın alınan veya kiralanan bir unsurun karşılığı olarak tanımlamış, bu unsurun



¹¹ “Ücret, kiralanan veya satın alınan bir şey için ödenen paradır. (Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük) Satın alınan bir şey bir mal olabileceği gibi yapılan bir hizmet de olabilmektedir. Bu kapsamda, olayla ilgili olarak ücret, bir hizmet karşılığı ödenen para olarak tanımlanabilir. Nitekim, madde hükmünde belediyelerin ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerinde düzenlenecek tarifelere göre alınacak ücretten bahsedilmektedir. Madde hükmündeki “ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için alınacak ücret”in, resim veya harç yahut benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğinin de açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Harç, 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun gerekçesinde “fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, bir hizmetin harç konusu olabilmesi için kişilerin bir kamu kurumundan yararlanmaları, kişilere kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ve kamu idaresinin kişilerin özel bir işiyle uğraşması gerekmektedir. Resim ise; belirli bir işin veya hizmetin yapılması için yetkili makamlar tarafından verilen izin karşılığında elde edilen vergi benzeri bir gelir olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük). Yüksek Mahkeme’nin 31.3.1987 gün ve E:1986/20, K: 1987/9 sayılı kararında ise, resim, “devlet dairelerinde ve kamu kuruluşlarında görülen hizmet ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili olan gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır. Öte yandan; 97. maddede, alınacak ücretin, harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edilecek tekel olarak verilmiş işler hariç her türlü hizmetlere ilişkin olduğu belirtilmiştir. Bu tespitler ışığında, maddedeki ücretin; belediyece yapılacak tekel olarak verilmiş işler hariç her türlü hizmet karşılığında alınacak olması ve maddenin başındaki “harç veya katılma payı konusu yapılmayan” ifadesi nedeniyle, her ne kadar harç adı altında anılmasa da, harç benzeri mali yükümlülük olduğu ve Anayasa’nın 73. maddesi ile ilişkilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Nitekim, vergi mahkemeleri anılan maddeye istinaden belediyelerce düzenlenen tarifelere göre alınan ücretlere ilişkin davalara, ücretin vergi, resim, harç ve benzeri mali yüküm olması nedeniyle bakmakta, vergi mahkemesi kararlarının temyizi üzerine Danıştay’ın ilgili vergi dava dairesi tarafından da temyiz istemleri esastan karara bağlanmaktadır. (Örnek olarak, Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 11.11.2004 gün ve E:2002/6407, K:2004/5621 sayılı kararı)”

mal ve hizmet olabileceğine değinmiştir. İlgililerin isteğine bağlı olarak belediyelerce ifa edilecek, her türlü hizmet için alınacak ücretin, resim veya harç yahut benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceğinin de açıklığa kavuşturulması gerektiği belirtilmektedir. Bu bağlamda ücret, harç ve resimle karşılaştırılmak üzere açıklanmaya çalışılmıştır. Vergi mahkemesi başkanlığınca yapılan bu tespitler ışığında, maddedeki ücretin hukuki niteliği şu şekilde açıklanmaktadır. Mahkeme; belediyece yapılacak ve tekel olarak verilmiş işler hariç her türlü hizmet karşılığında alınacak olması ve maddenin başındaki *“harç veya katılma payı konusu yapılmayan”* ifadesi nedeniyle, ücretin her ne kadar harç adı altında anılmasa da, harç benzeri mali yükümlülük olduğu ve Anayasa’nın 73. maddesi ile ilişkilendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır. Doğal olarak, mahkeme; vergi mahkemelerinin anılan maddeye istinaden belediyelerce düzenlenen tarifelere göre alınan ücretlere ilişkin davalara, ücretin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olması nedeniyle bakmakta, vergi mahkemesi kararlarının temyizi üzerine Danıştay’ın ilgili vergi dava dairesi tarafından da temyiz istemlerinin esaslanarak karara bağlamakta¹² olduğunu ayrıca belirtmiştir.

Bu açıklamalara rağmen Anayasa Mahkemesi, BGK 97. maddesinde yer alan belediyelerin ücret alma yetkisini Anayasaya uygun olduğunu belirtmiştir.

6. BELEDİYE MECLİSLERİNİN TARİFE BELİRLEME YETKİSİ

Belediye meclislerinin vergilendirme yetkisi veya vergi tahsil yetkisi ülkeden ülkeye değişmektedir. Türkiye’de ki belediye yönetimlerine bazı vergi, resim ve harçların tarh ve tahsili devredilmiştir (Nadaroğlu, 1996, s. 192). BGK’da belediyelerce tahsiline yetkili oldukları vergi ve harçlar için tutar ve oran tespitinde üç tür uygulamanın varlığından söz edilebilir. Bunlar (Öz, 2012, s. 75);



¹² Mahkeme konuya örnek olması açısından Danıştay Dokuzuncu Dairesi’nin 11.11.2004 gün ve E:2002/6407, K: 2004 / 5621 sayılı kararını göstermektedir.

- Bazı vergiler için oranların kanunlarda belirlendiği durumlar,
- Bazı vergi ve harç tarifelerinin Bakanlar Kurulu'nca sınırlarının belirlendiği durumlar,
- Bazı vergi ve harç tarifelerinin belediye meclislerince, sınırlar dâhilinde belirlendiği durumlardır.

Yukarıda açıklananlar kapsamında maktu tarifeli vergilerin tarife yapısını belirleme yetkisi belediye meclislerine bırakılmıştır. BK'na göre, belediye meclisleri belediyelerin karar organıdır ve seçilmiş üyelerden oluşmaktadır. Katı atk ve atk su bertaraf bedelleri için tarife belediye meclislerince belirlenmektedir.

Katı atk ve atk su bedellerinin tarife yapılarının belediye meclislerince belirlenmesi gibi, ilan ve reklam vergisi, çevre temizlik vergisi, işgal harcı ve tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı gibi benzeri kamu gelirleri için tarife belirleme yetkisi belediye meclislerindedir. İlan ve reklam vergisinin tahsiline ilişkin dava konusu verginin ret ve iadesine ilişkin bir davada, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, BGK'nun 96. maddesinin (b) fıkrasının¹³ iptaline karar verilmesi istemiyle konu, Anayasa Mahkemesi'ne taşınmıştır (AMK, E.S. 2010/62, K.S.:29.12.2011/175, R.G. 19.05.2012/28297). Konuyla ilgili Anayasa Mahkemesi, bahsi geçen hükmü Anayasa'ya aykırı bulmuş ve iptaline karar vermiştir. Dava konusu esasen belediye meclislerinin tarife belirleme yetkisinin Anayasanın 2., 6., 8., 11. ve 73. maddelerine aykırılığıyla, belediyece yapılan tahsilat işleminin iptaline yöneliktir. Anayasa Mahkemesi, öncelikle *"...Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik*



¹³ *Vergi ve harç tarifelerinin tespiti:* Madde 96 – A) Bakanlar Kurulu, bu Kanunda en az ve en çok miktarları gösterilen aşağıda yazılı vergi ve harçların tarifelerini belediye grupları itibarıyla tayin ve tespit eder: 1. (Mülga: 7/11/1984 - 3074/8 md.) 2. Kaynak Suları Harcı, 3. Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı, 4. Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, 5. Kayıt ve Suret Harcı, 6. İmar Mevzuatı Gereğince Alınacak Harçlar, (Ticaret ve konut bölgeleri için ayrı ayrı). 7. Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı, 8. Sağlık Belgesi Harcı, 9. (Ek: 21/1/1982 - 2589/2 md.) Bina İnşaat Harcı. B) Yukarıda sayılanlar dışındaki vergi ve harçların maktu tarifeleri; bu Kanunda belirtilen en alt ve en üst sınırları aşmamak şartıyla mahallin çeşitli semtleri arasındaki sosyal ve ekonomik farklılıklar göz önünde tutularak belediye meclislerince tespit olunur.

gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı biçiminde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu” açıkça ifade edilmiştir. Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi, “... Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerektiğinin...” altını çizmiştir (AMK, E.S. 2010/62, K.S.:29.12.2011/175, R.G. 19.05.2012/28297). Bu nedenlerden ötürü, Anayasa Mahkemesi, 96. maddenin (b) bendinin belediye meclislerine tanıdığı tarifeleri belirleme yetkisini iptal etmiştir.

Benzer durum katı atık ve atık su tarifelerinin belediye meclislerince belirleneceği hükmünün var olması sebebiyle tartışma konusu yapılabilir. Katı atık ve atık su tarifelerinin belirlenmesiyle ilgili ÇK’da, 11. maddenin uygulamasını sağlamak üzere bu hususlarının tâbi olacağı usul ve esaslar Bakanlıkça çıkarılacak yönetmeliklerle belirleneceği ifade edilmektedir. Bunun üzerine bakanlıkça, katı atık ve atık su yönetmeliği 27.10.2010 tarihinde yayımlanmıştır. Yönetmelikte; atık su tarifeleri, 20. madde de 3 tür olarak belirlenmiştir. Bunlar;

- Yönetmeliğin 18. maddesinde belirtilen yöntemlere göre hesaplanmış ve değişken ücretlerden oluşan tarifeler,
- Kirleten öder ilkesi dikkate alınarak ve yönetmeliğin 18. maddesinde belirtilen yöntemlere göre idareler tarafından hesaplanmış ve üretilen atık miktarını atık üreticilerinin etkileyemediği sabit tarifeler,
- Eysel katı atık idareleri her atık üreticisine sadece aldıkları hizmetlerin maliyetlerini dikkate alarak belirlenen tarifelerdir.

Bu kapsamda belediyelerce tarife belirleme yetkisinin Anayasanın 73. maddesine aykırılığı tartışma konusudur. İlan ve reklam vergisindeki gibi, katı atık ve bertaraf bedelleri açısından tarifelerin belirlenmesiyle ilgili ÇK’da

gerekli düzenlemelerin olmayışı Anayasa'nın 73. maddesi 3. ve 4. fıkralarına aykırılığı iddia edilebilir.

SONUÇ

Katı atıkların bertaraf edilmesi ve atık suların uzaklaştırılması hizmetleri çevreye yönelik hizmetlerden olup, toplumun daha sağlıklı ve sürdürülebilir bir çevrede yaşam sürmesini sağlayacak en önemli hizmetlerden ikisidir. Belirtilen bu hizmetler genel olarak çevre temizlik hizmetleri kapsamında değerlendirilmesi gerekir ve Anayasa'da da belirtildiği üzere sağlıklı bir çevre ihtiyacı için çevre temizlik hizmetlerinde hem devlete hem de vatandaşlara görevler düşmektedir. Çevre temizlik hizmetleri yerel nitelikli hizmetler olduğundan katı atıklar ve atık sularla ilgili hizmetlerin yerel nitelikli idareler tarafından yerine getirilmesi gerekecektir. Günümüzde bu tür hizmetler, mevzuata dayalı olarak yerel nitelikli idareler tarafında yerine getirilmektedir.

Çevre temizlik hizmetlerini yerine getiren çeşitli yerel idari birimler, bu hizmetleri fiyatlandırabilmektedirler. Ücret talep ettikleri bu hizmetler yanında vergi, resim, harç ve harcamalara katılma payı gibi vergi benzeri mali yükümlülükleri tahsil etmekle yetkilendirilmişlerdir. Bu ihtiyacın temel dayanağı Anayasanın 127. maddesidir. Belediyeler hizmetleri etkin ve verimli yerine getirebilmeleri onların yeterli gelir kaynaklarıyla donatılmasına bağlı olduğu da açıkça ifade edilmiştir. Katı atıkların bertaraf edilmesi ve atık suların uzaklaştırılması hizmetleriyle diğer çevre temizlik hizmetlerini yerine getiren belediyelerle, büyükşehir belediyeleri; 2464 sayılı Kanun, 2560 sayılı Kanun ve 2872 sayılı Kanun Kapsamında, vergi, harcamalara katılma payı ve ücret gibi gelir kaynakları sağlayabilmektedirler. 2004 yılında 2464 sayılı Kanun Mükerrer 44. maddedeki değişiklik, (büyükşehir belediyeleri dâhil) tüm belediyelere ÇTV tahsili için yetki vermekte ve katı atık bertaraf ücreti ile atık su bedelinin tahsilâtında yetkili idarenin 2560 sayılı kanuna bağlı olarak büyükşehir belediyeleri olduğunu hükmetmektedir. Bu husus idare tarafından

yayımlanmış genel tebliğ ve sirkülerde açıkça ortaya konmuş, belediyelerin katı atık ve atık suya ilişkin ücretlendirme yetkisi olmadığına altı çizilmiş ayrıca bu hizmetlerle ilgili KDV hesaplanamayacağına ilişkin kararlar vermiştir. Ancak 2006 yılında 2872 sayılı Kanunun 11. maddesinde yapılan değişiklik ve bu kanun kapsamında 2010 yılında yayımlanmış Katı Atı ve Atık Su Yönetmenliği hükümleri çerçevesinde büyükşehir belediyeleri yanında belediyelerin de katı atık bertaraf tesisleri ile atık suların uzaklaştırılmasına yönelik tesislerin kurulması, islahı ve işletilmesi gibi görevlerden sorumlu tutulmuşlardır. Üç farklı kanunda düzenlenen çevre temizlik hizmetlerinin, hangisinin hangi kanun dayanağına bağlı olarak tahsil edileceği tartışmalı bir konu olarak ortaya çıkarken, bu tür vergi benzeri mali yükümlülük kapsamındaki kamu gelirlerinin konu bakımından bir birleriyle çakışmasına sebep olmaktadır. Bu durum açık olarak çiftte vergilendirmeye neden olmaktadır. Her ne kadar konu ile ilgili yönetmelikte toplam sistem maliyetinden bahsedilmişse de, işletmecilik geliri olan ücretlerin, harcamalara katılma payı ve vergi gelirleriyle toplam bir tutar oluşturması ve toplam tutardan ödenen vergi benzeri mali yükümlülüklerin mahsup edilmesi kabul edilecek bir durum değildir. Bu durum vergileme tekniğine aykırı olmakla birlikte, Türkiye’de 50 TL’lik bir su tahsilâtında yaklaşık %40’lık bir toplam vergi yükü yaratırken, verginin yasallık, ödeme gücü ve adalet ilkeleriyle ters düşmektedir. Kaldı ki; bazı AB’ne üye ülkelerde insanların ihtiyaçları dâhilinde tüketmesi gerekli su miktarlarının fiyatlandırma dışında tutmaları devletin sosyal varlığını ve/veya “suyun” ulusallık kavramını aslında “tam kamusal mal ve hizmet” olgusu olduğunu açıklamaktadır. Buradan AB’deki uygulamalara paralel olarak Türkiye’de de belirli bir miktar suyun bedelsiz olarak tüketiciye ulaştırılması önemli düzenlemelerden biri olacaktır.

Çalışmada verilen bir örnekte de görüldüğü üzere gelir ihtiyacı hisseden bazı yerel idarelerin atık su uzaklaştırma veya katı atık bertarafı için gerekli tesisleşmeye gitmeden ÇK’na dayalı olarak abonelerini ücretlendirmeye gitmesi ve bu idarelerin bu ücretler üzerinden KDV hesaplamaları mevzuata

aykırı bir durum yaratmalarına neden olmaktadır. Konuyla ilgili yasal düzenleme ivedilikle yerine getirilerek bu aykırılık önlenmelidir.

Bir diğer konu çifte vergilendirme durumudur. 2464 sayılı Kanunun Mükerrer 44. maddesinde verginin konusu kısaca belediye ve mücavir alanlarda belediyelerce yürütülen çevre ve temizlik hizmetleri olduğuna değinilmektedir. Çevre temizlik hizmetleri genel tebliğinde açıklandığı üzere, çevre temizlik hizmetleri tanımı içerisinde çevreyi kirleten her türlü atıklar deyimiyle aslında hem 2560 sayılı Kanun da hem de 2872 sayılı Kanunda belirtilen hizmetlerin ifade edildiği görülecektir. Yani aynı çevre temizlik hizmeti sebebiyle ilgili mahalli idareler, ÇTV ile 2872 sayılı Kanun çerçevesinde katı atık bertaraf ücreti ve atık su bedeli tahsil etmekte, büyükşehir belediyeleri ise ÇTV ile 2560 sayılı Kanun ve 2872 sayılı Kanun (aynı hizmeti ücretlendiren her iki kanun) çerçevesinde katı atık bertaraf ücreti ve atık su bedeli tahsil etmektedir. Bu durum tipik bir çifte vergilendirme durumudur. Başka bir ifadeyle, bu hizmetler için birden çok mali yükümlülük öngörülmektedir. Her ne kadar Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda ücreti, belediyelerin ticari bir faaliyetinin (veya vermiş olduğu hizmetin) karşılığı olarak kabul etse de, çalışmada da görüldüğü üzere, yasa koyucu mevzuatın çeşitli bölümlerinde kullandığı ibarelerle, katı atıkların bertaraf edilmesi veya atık suların uzaklaştırılmasına ilişkin tahsilâtların harcamalara katılma payı kapsamında yer aldığını düşünmemize neden olmaktadır.

Bir diğer husus ilan ve reklam vergisiyle ilgili bir uyuşmazlık sonucunda Anayasa Mahkemesi'nin, 2464 sayılı Kanunun 96. madde (b) fıkrasını iptal etmesinin ardından, tarifeleri belediye meclislerince belirlenen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin durumunun ne olacağıdır. Dayanağı 2872 sayılı Kanun olan, katı atık ve atık su yönetmeliğine göre; belediyelere bağlı katı atık ve atık su idarelerinin veya ilgili belediye meclislerinin katı atıkların bertaraf edilmesi ile atık suların uzaklaştırılmasına yönelik hizmetler için tarifelerin belirlenmesinde yetkili kılınmışlardır. Vergi benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulup, değiştirilip veya kaldırılacağına yönelik anayasal güvencenin

ilan ve reklam vergisindeki iptal nedenini oluşturduğu gibi, burada da böyle bir nedenin geçerliliği ortaya konularak, yasa koyucunun yeni düzenlemelere gitmesi gerekmektedir. Aksi takdirde mükellef durumunda olanların anayasal haklarının zedeleneceği bununla birlikte vergilemede eşitlik ilkesinin olumsuz etkilenebileceği söylenebilir.

Sonuç kısmında açıklanan bu nedenlerden ötürü, yasa koyucu bu hizmetlerin yerine getirilmesinde karmaşıklığı önleyecek yeni ve derleyici yasal düzenlemeleri getirmesi gerekmektedir. Çünkü bir taraftan Anayasa Mahkemesi'nin, yerel idarelerin hizmetleri karşılığında ücret tahsil edebileceğine yönelik bağlayıcı kararlara vardır. Bu kararlar, en temel kamusal mal ve hizmet ihtiyaçlarının (milli savunma ve su ve kanalizasyon hizmetleri gibi ihtiyaçların) bölünemeyecekleri, pazarlanamayacakları, bireylerin faydasından mahrum bırakılmayacağı gibi özelliklerine ters düşmesine rağmen, ticarileştirilebileceğini mümkün kılmaktadır. Bununla birlikte ticari mahiyette düşünebileceğimiz katı atık ve atık suya yönelik hizmetlerin ücretlendirilmesinde belirli bir kâr oranı ile tarife belirleme yetkisinin, hizmeti yerine getiren idare veya belediye meclisince belirlenebileceği kabul edilebilir. Ancak birkaç farklı yasal dayanakla abonelere (tüeticilere) en temel kaynaklardan biri olan su üzerinden bu kadar yüksek oranlarda vergi yükü salınmasının doğal karşılanması beklenmemelidir.

KAYNAKÇA

Aksoy, M. ve Erbay, K. E. (2005). Çevre Temizlik Vergisi ile Atık Su Bedelinin Hukuki Niteliği ve Kamu Kurumlarının Muafiyet Durumu. *E-Yaklaşım*, S.21, <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5401>, E.T. 10.05.2013.

Altınkülçe, M. R. (2011). 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Gereğince Ödenen Harcamalara Katılma Paylarının Ticari Kazanç Tespitinde Gider Yazılıp Yazılmayacağı. *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 217, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12226&arananKey=belediye>, E.T. 11.05.2013.

Bahar, C. O. (2008). Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmeleri. *Yaklaşım Yayıncılık*, 2. Baskı, Ankara.

Berkay, F. ve Armağan, R. (2011). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, C.3, S.5,

ss.88-106, <http://edergi.sdu.edu.tr/index.php/sduvd/article/view/2589/2566>, E.T. 05.05.2013.

Bilici, N. (2003). Belediye Gelirlerinin Değerlendirilmesi, *E-Yaklaşım*, S.4, <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=4003>, E.T. 10.05.2013.

Coşkun, H. (2001). Belediyelerde Atık Suya İlişkin Olarak Alınan Çevre Temizlik Vergisi veya Atık Su Bedeli. *Yaklaşım Dergisi*, S. 103, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=706&arananKey=At%C4%B1k%20Su>, E.T. 10.05.2013.

Çevre ve Orman Bakanlığı Çevre Yönetimi Genel Müdürlüğü. (2011). *Evsel Katı Atık Tarifelerinin Belirlenmesine Yönelik Kılavuz*. <http://suyonetimi2.ormansu.gov.tr/su/Files/yayinlar/kilavuz/Evsel%20Kat%C4%B1%20At%C4%B1k%20Tarifelerinin%20Belirlenmesine%20Y%C3%B6nelik%20K%C4%B1lavuz%20ve%20Ekleri.pdf>, E.T. 28.04.2013.

Devrim, F. (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İnkem Ofset, İzmir.

Gök, M. ve Aydın, M. (2009). Kentsel Su Hizmetlerinde Piyasa Başarısızlıklarının Giderilmesinde Türkiye Değerlendirmesi. *İktisat Dergisi*, S.508-509-510, ss.96-111.

Görmez, A. H. (2012). *Büyükşehir Belediyelerin Mali Yapıları ve Sorunları: Antalya Büyükşehir Belediyesi Örneği*. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Güner, A. (2004). Belediyelerin Öz Gelirleri, *Vergi Dünyası*, S.274, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3385>, E.T.30.04.2013.

Kayar, G. (2008). Belediyelerin Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayretinin Arttırılması İçin Yapılması Gerekenler. *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 324, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5079>, E.T. 28.04.2013.

Karaarslan, E. Belediye Kanununa Göre Belediye Gelirleri ve Bunlardan Haczedilemeyecek Olanlar. <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/41.2-BELED%C4%B0YE-KANUNUNA-G%C3%96RE-BELED%C4%B0YE-GEL%C4%B0RLER%C4%B0-VE-BUNLARDAN-HACZED%C4%B0LEMEYECEK-OLANLAR.pdf>, (05.04.2013).

Kocameşe, M. (İSKİ Genel Müdürlüğü 1. Hukuk Müşaviri). Hukuki Görüş. Abone İşleri Avrupa 1. Bölgesi Daire Başkanlığına.

Mutluer, M. K., Öner E. ve Kesik A. (2011). *Bütçe Hukuku*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.

Nadaroğlu, H. (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Beta Yayınları.

Öz, N. S. (2012). Anayasa Mahkemesinin Belediye Meclislerinin Vergilendirme Yetkisiyle İlgili Kararına İlişkin Bir Değerlendirme. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 67, No. 4, ss. 63-88.

Özdenkoş, D. (1999). Merkezi Yönetim İle Yerel Yönetimler Arasında Görev Bölüşümü. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.2, ss. 77-95, http://www.dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/1/2/6.pdf, E.T. 26.11.2012.

Pehlivan, O. (2010). *Kamu Maliyesi*. Derya Kitabevi, Trabzon.

Rüzgaresen, C. (2012). Su ve Kanalizasyon Hizmetleri İçin Alınan Harcamalara Katılma Payları ve Bu Paylar Nedeniyle Tüketici Mahkemelerinde Açılan Davalar. *Ankara Barosu Dergisi*, ss. 87-122, <http://www.ankarabarusu.org.tr/siteler/ankarabarusu/tekmakale/2012-3/03.pdf>, E.T. 04.05.2013.

- Sezen, M. K. (2010).** Çevrenin Korunmasında Mahalli İdarelerin Rolü ve Önemi. *Natural Life Dergisi*, S. 6, <http://www2.bilka.org.tr/page.asp?id=171>, E.T. 03.05.2013.
- Sezer, Ö. ve Vural, T. (2010).** Kent Hizmetlerinin Sunumunda Devletin Değişen Rolü ve Merkezi Yönetim İle Merkezi Yönetimler Arasında Yetki ve Görev Paylaşımı. *Maliye Dergisi*, S.159, ss.203-219, http://www.212.174.133.188/calismalar/maliye_dergisi/.../ÖzcanSEZER.pdf, E.T. 26.11.2012.
- T.C. İçişleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü. İl, İlçe ve Belde Belediyeleri: Mali Yapı**, <http://www.migm.gov.tr/Mahallidareler.aspx?DetayId=10>., E.T. 05.04.2013.
- Tuncer, S. (2005).** Belediyelerin Gelir ve Giderleri, *E-Yaklaşım*, S.26, <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5837>, E.T. 10.05.2013.
- Tuncer, S. (2007a).** Çevre Vergileri (Ekolojik Vergiler). *E-Yaklaşım Dergisi*, S. 44., <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7434&arananKey=cevre>, E.T. 10.05.2012.
- Tuncer, S. (2007b).** Türkiye'de Çevre ve Çevre Vergileri. *Yaklaşım Dergisi*, S.173, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7586&arananKey=%C3%A7evre>, E.T. 11.05.2013.
- Tuncer, S. (2012).** *Vergi Hukuku ve Uygulaması*. Yaklaşım Yayıncılık, Cilt-III, Ankara.
- Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük**, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.518567782f9f48.08115145, E.T. 04.05.2013.
- Uluatam, Ö. ve Methibay, Y. (2001).** *Vergi Hukuku*. İmaj Yayıncılık, Ankara Ekim.
- Ulusoy, A. ve Akdemir, T. (2002).** *Mahalli İdareler Maliyesi*. Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yılmaz, H. (2005).** 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Göre Yeni Bir Suç: Çevrenin Kirletilmesi Suçu. *Yaklaşım Dergisi*, S.149, <http://uye.yaklasim.com/MagazinePrint.aspx?ID=5414>, E.T. 10.05.2013.
- Yılmaz, N. (2008).** Bir Otokontrol Sistemi Olarak Belediyelerde Harcamalara Katılma Payı, *Sayıştay Dergisi*, S.71, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der71m4.pdf>, E.T. 13.05.2013.ss. 75-90.
- Yüksel, F. (2004).** Belediye Gelirlerinde Yetersizlikler ve Alternatif Çözüm Önerileri. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C.1. Y.3. S.6., http://www.iibf.selcuk.edu.tr/iibf_dergi/dosyalar/721347987778.pdf, E.T. 13.05.2013. ss. 49-60.
- 02.02.2007 Tarihli Yargıtay 13. Hukuk Dairesi Kararı, K.T.02.02.2007, E.S. 2006/11903, K.S. 2007/1103.
- 05.05.2003 Tarihli Sayıştay Genel Kurulu İçtihadı Birleştirme Kararı, No:5057 / 1, <http://dergi.sayistay.gov.tr/icerik/der49m11.pdf>, E.T. 07.04.2013.
- 08.08.2011 Tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı KDVK-60/2011-1 Sayılı Sirkülerin Değiştirilmiş Şekli.
- 11.11.2004 Tarihli Danıştay Dokuzuncu Dairesi Kararı, K.T. 2004 / 5621, E.S.2002/6407, K:2004/5621.
- 15.02.2013 Tarihli Atık Su Altyapı ve Eysel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, R.G. 15.02.2013 / 28560.
- 17.10.2003 Tarihli Gelirler Genel Müdürlüğü KDVK - 3 / 2003 - 3 / KDV Matrahı Sayılı, Belediyelerce Tahsil Edilen Atık Su Bedeline İlişkin Çevre Temizlik Vergisinin Katma Değer Vergisi Matrahına Dâhil Edilmeyeceğiyle İlgili KDV Sirküleri.



18.02.1985 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S. 1984/9, K.S. 1985/4, R.G. 26.06.1985 / 18793, http://www.anayasa.gov.tr/index.php?l=manage_karar&ref=show&action=karar&id=706&content=, E.T. 07.05.2013.

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, K.T. 26.05.1981, RG. 29.05.1981 / 17354.

2560 sayılı İstanbul Büyükşehir Belediyesi Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun, K.T. 20.11.1981, R.G. 23.11.1981 / S. 17523.

26.01.2011 Tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S. 2009/42, K.S.2011/26 R.G. 14.05.2011-27934.

27.10.2010 Tarihli Atık Su Altyapı ve Eysel Katı Atık Bertaraf Tesisleri Tarifelerinin Belirlenmesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmelik, R.G. 27.10.2010 / 27742

2872 Sayılı Çevre Kanunu, K.T. 09.08.1983, RG. 11.08.1983 / 18132.

29.12.2011 Tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S.: 2010/62, K.T.:2011/175, R.G. 19.05.2012 / 28297.

30 Seri No'lu Belediye Gelirleri Genel Tebliği, R.G. 10.01.2004 / 25342.

31.03.1987 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararı, E.S. 1986/20, K.S. 1987/9, R.G. 28.05.1987 / 19473, <http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/19473.pdf>, E.T. 07.05.2013.

5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, K.T.25.12.2003, R.G. 02.02.2004 / 25334 (Mükerrer).

5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Gerekçesi, <http://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss316m.htm>, E.T. 07.04.2013.

5393 Sayılı Belediye Kanunu, K.T. 03.07.2005, RG. 13.07.2005 / 25874.

5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun, K.T. 02.07.2008, R.G. 15.07.2008, 26937.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, K.T. 13.01.2011, R.G. 14/2/2011 / 27846.

644 sayılı Çevre ve Şehircilik Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, K.T. 29.06.2011, R.G. 04.07.2011, 27984 (Mükerrer).