

JEOTERMAL KAYNAKLARIN İŞLETİLMESİ VE İDARE PAYI

Bünyamin ÇİTİL*

ÖZ

Jeotermal kaynakların doğrudan veya dolaylı kullanıldığı tesislerden elde edilen gayrisafi hasılat üzerinden alınan idare payı vergi benzeri mali yükümlülüktür. İdare payına ilişkin tarh, tahakkuk işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre, tebliğ işlemleri ise 7021 sayılı Tebligat Kanunu'na göre yapılır. Bir önceki yıla ait gayrisafi hasılat işletmenin bilançosu ile birlikte mart ayı sonuna kadar idareye bildirilir ve Haziran ayı sonuna kadar ödenir. Vadesinde ödenmeyen idare payından dolayı teminat irat kaydedilir ve tahsili için öncelikle mükellefe iki aylık süre verilir. Süresinde bu mali yükümlülüğün ödenmemesi üzerine işletme faaliyeti sonlandırılarak kamu borçlusuna 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca cebri tahsil işlemleri uygulanır.

Anahtar Kelimeler: İdare Payı, Tahakkuk, Vade, Jeotermal Kaynaklar, Tesis, İşletme, İl Özel İdareleri.

OPERATION OF GEOTERMAL RESOURCES AND ADMINISTRATION PAY

ABSTRACT

Management share collected on gross proceeds from plants where geothermal resources are used directly or indirectly is the tax-like financial obligation. While the levy and the accrual procedures regarding the management share are made according to the Law No:213, the notification procedures are made according to the Law No:7021. The management is informed with the gross proceeds of the previous year and business of payments by the end of march and then paid until end of June. Warrant is registered as drawings due to overdue management share and first of all taxpayer is given two-month period in order to make payment. If financial obligation is not paid during the period, then business activity is terminated and in accordance with the provisions of Law No:6183, procedure of collection is implemented for indebted.

Keywords: Administration Pay, Determination of a Tax, Date, Geothermal Resources, Installation, Operating, The Special Provincial Administrations.

* Sakarya İdare Mahkemesi Başkanlığı, Sakarya Vergi Mahkemesi Başkanı, bunyamin.citil@adalet.gov.tr

GİRİŞ

Devletin yönetme yetkisinin dayanağı, toplumun hukuk kuralları içinde yaşaması, sosyal ve bireysel haklarının korunması ve geliştirilmesi için devlet ve sűjesine yűklenen gűrevlerdir. Toplumun huzuru ve dıř tehditlere karřı korunmasına iliřkin hizmetler, bu gűrevlerin finansmanı ihtiyaını doęurmuřtur. Sűrdürülebilir bir yönetim ve kalkınma stratejileri için bűtçe planları yapılması gerekmekte, bu planların gerçekleřebilmesi için de devamlılık gűsteren ve ani deęiřikliklere cevap vermeyen, dięer bir deyiřle piyasa řartlarından kolayca etkilenmeyen gelirlerin bulunması önem arz etmektedir. Kamu hizmetlerinin piyasa řartlarından etkilenmesi ve deęiřken olması beklenemez. Zira devlet erkinin yaptığı hizmetler, çoęunlukla zorunlu olan, faydaları toplum bireyleri arasında blűnmeyen, deęeri piyasa řartlarıyla oluřmayan ve dolayısıyla bireylere fiyatlandırılmayan hizmetlerdir (Akdoęan, 2016: 41). Öte yandan (tam-pűr) kamu hizmetleri pazarlanamayan ve piyasa konusu olmayan hizmetlerden olup bunlardan faydalanılması için kiřinin isteęi aranmaz veya kiřinin bu hizmetten dıřlanması söz konusu olamaz (Akdoęan, 2016: 46).

Devletin yapmakla yűkűmlű olduęu zorunlu giderlerin kamu hukukundan kaynaklı olması nedeniyle bu hizmetlerin bűtçe gelirlerinin azaldığından bahisle azaltılması veya hizmet olmaktan çıkarılması műmkűn deęildir. Devletin deęiřmez gűrevleri savunma, ulařtırma, alt yapı, hukuk ve saęlık gibi “koruyucu devlet” gűrűřűne tabi hizmetlerden oluřmaktadır (Akdoęan, 2016: 38). Öte yandan, aędař devlet anlayıřının hkim olduęu sosyal devlet ilke ve anlayıřı da devlete yeni gűrevler yűkledięinden, bu hizmetlere ait asgari giderlerin vergisel ve benzeri mali yűkűmlűlűklerle karřılanması, bu yűkűmlűlűklerin yıllara gűre dalgalanma gűsterememesi ve ekonomik krizlerden pek etkilenmemesi için kaynak çeřitlenmesine gidilmesi tabidir. Geniřleyen bir piyasa ekonomisinde harcama ve kazanç vergileri önemli oranlara ulařabilirken, ekonominin daralması halinde, servet vergilerinin dengeleyici özellięi ortaya çıkararak bűtçe gelirlerinin belirli aralıklarda kalması saęlanabilir. Ayrıca, harcama vergilerinden yayılı muamele vergisi özellięi tařıyan vergiler, indirim hakkının verdięi çatıřma ile belge ve kayıt dűzenini saęlayarak, kazanç vergilerinin de otokontrolűnű saęlamaktadır (ncel vd: 401). Bu parasal ve mali kaynakların sabit tutulma isteęi kadar bu yűkűmlűlűklerin tűm topluma adaletli bir řekilde daęıtılması amacı da kamusal

gelir çeşitliliğini haklı kılan diğer bir sebeptir. Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki değerler ve hakların tüm toplumun ortak malı olduğu gerçek olmakla beraber, bu kamu gelirleri ile kamu hizmetlerinin devlet ve diğer kamu tüzel kişileri arasında paylaşılması (Pehlivan, 2016: 195) sonucu bir kısmının bulunduğu yörelerin hizmetlerine aktarılması, yerinden yönetim ilkesinin ve her yöreye ilişkin farklı kalkınma modellerinin ortaya konulması hedefinin gerçekleştirilmesine yarayan önemli bir yöntemdir.

Gelişen piyasa ekonomisinde, piyasanın kontrol edilmesinde veya bazı sosyal yardım ve hizmetlerin sağlanmasında bütçe genelliği ilkesinin dışına çıkılması sonucu harcamalara katılma payı, idare payı, devlet hakkı ve TRT payı gibi idari mali yükümlülükler veya vergi benzeri mali yükümlülükler ortaya çıkmıştır.

Jeotermal kaynakların kullanılması sonucu ortaya çıkan değerlerin bir kısmının kamuya aktarılmasını amaçlayan idare payının zorunlu bir mali yükümlülük olduğu açıktır. Bununla birlikte, bu yükümlülüğün bir idari-mali yükümlülük mü yoksa vergi benzeri bir mali yükümlülük mü olduğu tartışması ve idare payının hukuki özellikleri bu yazının konusunu oluşturduğundan, bu çalışmada uygulamada ortaya çıkan sorunlara cevap aranacak ve bulunan çözümler paylaşılacaktır.

1. İDARE PAYININ YASAL DAYANAĞI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

İdare payı, 5686 sayılı Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu (JKDMSK)¹'nin 10. maddesinde düzenlenen bir mali yükümlülüktür. Bu Yasa kapsamında yer alan kaynakların işletilmesinden doğan gayrisafi hasılat üzerinden kaynağın bulunduğu bölgenin ihtiyaçlarının karşılanması veya genel bütçeye kaynak aktarılması amacıyla getirilmiş kısmen yerel ölçekli bir niteliğe sahiptir.

JKDMSK'nın 4. maddesiyle, jeotermal kaynakların ait olduğu arzun mülkiyetinden bağımsız olmak üzere devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu kabul edilmiştir. Ticari faaliyet yürüten kişilere verilen işletme hakkının; bu işletmelere, çevre kirliliğine yol açmayacak şekilde işletme yükümlülüğü yüklediğini kabul etmek gerekir. Jeotermal kaynağı işletenlerin denetlenmesi

¹ 5686 Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu, 11.12.2007 gün ve 26727 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yazının bundan sonraki kısımlarında Kanundan kısaca JKDMSK olarak bahsedilecektir.

ve sorumluluğuna ilişkin görevler mevzuatla il özel idarelerine verilmişken “On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile büyükşehir olan tüm illerde il özel idareleri kaldırılmış ve bu illerde ruhsat verme ve denetleme yetkisi valiliklere devredilmiştir. Buna paralel olarak, bu tabi kaynaklara ait harçlar ile idare paylarını tahsil yetkisi valiliklere bağlı kurulan Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı (YİKOB)²’na verilmiş; 674 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile YİKOB’a “özel bütçeli” tüzel kişilik kazandırılarak taşra yönetiminde “özel idare”ye benzer bir yapı oluşturulmuştur (Oktay,2016: 111).

Jeotermal kaynaklar, madenlerin aksine yenilenebilir kaynaklar olarak görülmekle birlikte (Günay, 2017: 86), bu durum kullanılan akışkanın gerçek anlamda alıcı ortama yeniden gönderilmesi ise mümkün olabilmektedir. Bu nedenle bu kaynakların kullanımı sıkı denetim şartlarına tabi tutulmuştur. Yasa koyucu tarafından hem bu denetimin bir bedeli hem de elde edilen gelirin önemli oranda yerel hizmetlere dağıtılması amacıyla işletenin elde ettiği gayrisafi hasılat üzerinden kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi tüm kamu giderlerine karşılık alınan genel vergiler dışında kısmen yerel giderlere karşılık olma özelliği taşıyan bir mali kaynak sağlama yoluna gidilmiştir.

Bu mali yükümlülüğün yerel hizmetlere karşılık olması yanında, genel bütçeye aktarılan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olma özelliği de vardır. Bu kısmi genel özelliği, YİKOB tarafından tahsil edilen idare payının yerel idarelere ayrılan kısmının dışındaki tutarların ise genel bütçeye aktarılmasından kaynaklanmaktadır³.

Öte yandan; madenler ile jeotermal kaynaklar ve doğal mineralli sulardan elde edilen gelirin YİKOB’lar tarafından tahsil edilerek genel bütçeye aktarılması gelirin elde edilme süreciyle ilgili bir husus olup söz konusu gelirin YİKOB’un geliri olmadığı anlamına gelmemektedir. Bu durumda; 6360 sayılı Yasa ile genel bütçeye

² Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı Görev, Yetki ve Sorumlulukları İle Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik, 04.04.2014 gün ve 28962 sayılı Resmi Gazete, Yönetmeliğin 5.ğ) maddesinde, maden veya jeotermal ve doğal mineralli su kaynaklarının bulunduğu yere en yakın yerleşim yerlerinin altyapı ve mahalli müşterek ihtiyaçlarında kullanılmak üzere Bakanlık bütçesinden Başkanlığa aktarılan ödenekleri kullanma gibi görevler yüklenmiştir. Yazımızda bu kuruluşlara kısaca YİKOB denilecektir.

³ 2015/4 seri nolu Tahsilat İç Genelgesi, “ İç Genelgenin II. Bölümünde konuya ilişkin açıklama yapılmıştır.”

aktarılan idare payına ilişkin tutarların ödenek olarak Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı tarafından İçişleri Bakanlığına aktarılması ve İçişleri Bakanlığı tarafından bu tabii kaynakların bulunduğu yörenin alt yapı hizmetlerinde kullanılmak üzere YİKOB bütçesine aktarılması⁴, bütçenin gayrisafi gelirlerine dahil edilerek kurum ödeneği olarak tekrar aynı yöresel hizmete özgülenmesinden başka bir şey değildir. Bu nedenle bu kaynakların bir kısmının yerel idarelere doğrudan aktarılması, bir kısmının ise genel bütçe ilkeleri doğrultusunda muhasebeleştirilerek yeniden yerel hizmetlerde kullanılmak üzere YİKOB'a aktarılması, bu mali gelirlerin yerel özelliklerinin ağır bastığını göstermektedir. Zira, belli gelirlerin belli giderlere önceden tahsis edilmemesi (ademi-i tahsis) ilkesi de bütçenin genelliği ilkesinin bir gereği olduğundan (Pehlivan, 2016: 207), bu ilkenin ihlalini gösteren kaynak tahsisi, bu yükümlülüğün genel vergi olma özelliğini zayıflatmaktadır.

İdare payının yasal sebebini JKDMSK, maddi sebebini ise bu yasa kapsamındaki kaynakların işletilmesi oluşturmaktadır. Bu mali yükümlülüğün konusunu jeotermal kaynakların işletilmesi, matrahını ise yıllık gayrisafi hasılat tutarı oluşturmaktadır.

2. İDARE PAYININ BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLERDEKİ YERİ

2.1. Esas Yönüyle Nitelendirme

Benzeri mali yükümlülükler kural olarak genel bütçeye girmedikleri için anayasal bir ilke olan “bütçe planının tamlığı” bütçenin genelliği ilkesini zedelemektedirler (Başaran, 1998: 133). İdare payı da tahsil edilen tutarların kısmen genel bütçeye aktarılmayarak mahalli idarelere ödenmesi yönüyle bu mali yükümlülüklerle benzerdir. Vergilerin asli fonksiyonu kamu giderlerinin finansmanı, ölçüsü ise üretilmesi ve sunulması gereken kamu hizmetlerinin hacmidir (Sayar, 1974: 38). Ayrıca, sadece vergi benzerlerinde değil, vergide de sunulan hizmetin genel bir karşılığı anlamında bir karşılık bulunduğu açıktır (Oktar, 1996/1997: 161).

Bir vergi benzeri mali yükümlülük olan idare payı, yükümlüye sağlanan hizmetin kısmen de olsa karşılığını ifade eden JKDMSK kapsamındaki harçlardan ayrılır; bu yükümlülüğün hizmetle doğrudan veya dolaylı ilişkisi bulunmamaktadır.

⁴ Sayıştay Başkanlığı, İçişleri Bakanlığı 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu.

Madenler devletin mülkü olup bu yatakların satışı ya da hak devri yoluyla işletilmesi sonucu elde edilen gelirler de mülk geliridir (Pehlivan, 2016: 91). İdare payının kısmen karşılığı mülkiyeti veya hukuki tasarrufu devlete ait olan kaynağın kullanılmasıdır. Bu karşılık hizmete ilişkin olmayan ve mülkiyet hakkının kullanımının kısmi karşılığıdır. Bu yönüyle, madenlerden alınan devlet payına benzemekle birlikte madenlerden alınan devlet hakkının matrahı, piyasa fiyatı ile fiyatlandırılmasından önceye ait maden ve ocak başına çıkarma maliyetidir. Halbuki jeotermal kaynaklara ilişkin faaliyetler üzerinden alınan idare payında bu hak ilişkisi, kaynak kullanımının bir piyasa fiyatına kavuşmasıyla oluşan gayrisafi hasılat üzerinden alınması nedeniyle belirsizleşmiş ve bu özelliği onu vergiye daha çok yaklaştırmıştır.

İdare payına ilişkin işletme faaliyeti, her yıl tarh/tahakkuk işlemine konu olması yönüyle farklılık göstermektedir. Matrahın gayri safi hasılat olarak belirlenmesi ve oranının düşük olması, bir taraftan matrahın bir gelir karinesi olduğunu gösterdiğinden gelir ve kurumlar vergisine benzemekte, diğer taraftan safi hasılatın esas alınmaması nedeniyle servet vergilerine benzemektedir. Bu açıklamalardan, idare payının vergi hukukunun konusuna girdiği söylenebilir; ancak bu konuda açık bir hüküm bulunmadığından konunun görev hükümleri yönüyle de hukuki değerlendirmesinin yapılması gerekmektedir. Zira “görev” konusu sadece yargılama merciini çözmeye yardım etmekle kalmayıp, bu mali yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük” olup olmadığının tespiti ile işlemin hukuki prosedürünün ne olduğu sorusuna da bir cevap olacaktır.

2.2. Görev Yönüyle Nitelendirme

İdare payının “benzeri mali yükümlülük” olup olmadığına ilişkin yasada açıklayıcı bir hüküm bulunmamaktadır. Bu gelirin şayet mali yükümlülük ise tarh, tebliğ ve tahakkuk şekilleri ve aşaması belirtilmediği gibi tahsiline ilişkin hangi yasanın uygulanacağına ilişkin mevzuatında bir atf da bulunmamaktadır. Öte yandan, JKDMSK'nın 11. maddesinin 5. fıkrasında kaynağın ve rezervuarın korunması ile çevre kirliliğinin önlenmesi için idarece alınan acil tedbirlere ilişkin masrafların sorumlusundan 6183 sayılı AATUHK⁵ hükümleri kapsamında tahsil edileceği hükmü bulunmakta olup, bu hükmün de idare payının tahsili ile bir ilgisi

⁵ 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete, Yazıda bu Kanundan kısaca AATUHK olarak bahsedilmiştir

bulunmamaktadır.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 5. maddesinde; idare mahkemelerinin, vergi mahkemelerinin görevine giren davalarla, ilk derecede Danıştay'da çözümlenecek olanlar dışındaki iptal davalarını çözmekle görevli olduğu belirtilmiş ve bu hüküm ile Yasa'nın 6. maddesinde belirtilen vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak çözeceği davalar dışında genel görevli mahkeme olduğu belirtilmiştir.

Bu nedenle, idare payına ilişkin işlemlerin, 2576 sayılı Yasa'nın 6. maddesinde vergi mahkemesinin görevine giren konular olarak sayılan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük gibi bir idari işlem olup olmadığı sorusunun cevaplanması gerekmektedir.

Vergi hukukunda idari işlemler tarh, tebliğ, tahakkuk (aşama) ve tahsil gibi vergilendirme işlemlerinden oluşmaktadır (Öncel vd, 2002: 105). Bu vergilendirme işlemlerinden tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri VUK⁶'da, tahsil işlemleri ise AATUHK'da düzenlenen işlemlerdir (Çitil, 2012: 17).

Bazı vergi sistemlerinde verginin yapısı ve usule ait esaslar, ilgili vergi yasalarında bir arada düzenlenir. Bizim sistemimizde ise, maddi vergi yasalarında usul hükümlerine istisnain yer verilmiş, bu hususlardaki kurallar prensip olarak VUK'da düzenlenmiştir (Özbalcı,2004: 67).

VUK'un 1. maddesinde; bu kanunun 2. maddesinde yazılı olan gümrük ve tekel vergileri dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ile bunlara bağlı vergi, resim ve zamların da bu kanuna tabi olduğu hükme bağlanmışsa da idare payına veya benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, 1. maddede yazılı mali yükümlülüklerin genel ve sayma yöntemiyle belirlendiği ve gümrük ve tekel vergileri dışında, özel mevzuatlarında ayrı bir usul yoksa tüm mali yükümlülüklerin VUK hükümlerine tabi olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

AATUHK'un kapsamını düzenleyen 1. maddesinde, "Devlete, vilayet

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.11.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmî Gazete, Yazıda geçen kanun metinleri hariç olmak üzere yazıda Vergi Usul Kanunu'ndan kısaca VUK olarak bahsedilmiştir.

hususî idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'î amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur.” hükmü getirilmiştir. Yasa'nın hem vergi mahkemesinin hem de idare mahkemesinin görevine giren idari mali veya vergi, resim, harç yükümlülüklerinin korunmasını ve tahsilini amaçlayan kapsamı göz önüne alındığında, idare payının vergi, resim, harç benzeri mali yükümler ile bunlar dışında yer alan idari mali yükümlülüklerden hangisine ait olduğu tek başına ortaya konulamaz.

Diğer taraftan, ülkemizin 1950'li yıllardan beri artan ölçüde gösterdiği ekonomik, ticari ve sosyal gelişime uygun olarak çeşitli yasal mevzuatlarla birçok yerel ve kurumsal mali yükümlülükler ihdas edildiği görülmektedir. Bu mali kaynak çeşitlendirmesine paralel olarak getirilen bu yükümlülüklerin vergi, resim ve harçlardan bire bir ölçüde hiçbirine benzemediği, bazı unsurları ile harç, bazı unsurları yönüyle vergilere benzediği; bazen bir yönüyle vergi, diğer yönüyle de “resim”e benzediği ve bu düzensiz özelliklerinden dolayı aynı mali yükümlülükler adı altında ortak bir tasnif yapılmasına doktriner anlamda imkân bulunmadığı görülmektedir. Gelişen iktisadi ve ticari çeşitlenmenin bir yansıması olarak mali çeşitlenmenin doğduğu ve bunların “mali yükümlülük” gibi ortak özelliğinden dolayı vergi, resim ve harçlardan hiç birisine girmediğinden bahisle “benzeri mali yükümlülük” adı altında kategorize edildiği şeklindeki bir sonuç, akla daha yakın gözükmektedir.

Mali yükümlülüklerle ilişkin bu yasal düzenlemelerin tarihsel gelişim süreciyle birlikte yorumlanması halinde, AATUHK'un 1953'te, VUK'un 1961'de yürürlüğe girdiği ve bu yıllarda ekonomik ve ticari gelişimin görece zayıf olduğu, bu dönemde mali yükümlülüklerin de vergi, resim ve harçlardan oluştuğu, ancak bu yıllardan sonraki gelişimin bir ürünü olarak mali yükümlülük çeşidindeki artışa uygun olarak 1982 Anayasa'sı, 2577 ve 2576⁷ sayılı yasalarda “benzeri mali yükümlülük” olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır (Oktar, 1996/1997: 172). Bu nedenle, vergiye ilişkin genel bir usul yasası olan VUK ile amme alacaklarının

⁷ 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, her iki kanun da 20.01.1980 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

genel tahsil usulünü düzenleyen AATUHK'un vergi, resim ve harçları tahdidi olarak düzenlediği sonucuna varmak yanıltıcı olacaktır. Bu durumda "benzeri mali yükümlere" yer veren mevzuatın aksi yönde bir hükmü yoksa VUK ve AATUHK'a tabi olduğu ve/veya olması gerektiği sonucu doğmaktadır⁸. Bu yükümlülüklerin vergilendirme işlemlerine ilişkin usul yasalarında aynı isim altında yer alması gerektiğini savunmak, AATUHK'ta bire bir aynı isimle yer almayan mali yükümlülüklerin ancak genel icra hukuku olan İcra ve İflas Kanunu hükümleri doğrultusunda tahsili gerektiği gibi tartışmalı bir savı ve uygulamayı da kabullenmek sonucunu doğuracaktır⁹. İdare hukukunda idari işlemin şekli ve yöntemi yönüyle idarenin bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. AATUHK yerine İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca düzenlenen bir cebri tahsil işlemi hem usul yönünden hem de konu yönünden işlemi hukuka aykırı hale getirir.

Aynı şekilde, AATUHK'a göre tahsil edilen bir idare payının sayma metodundan yararlanılarak bu kapsamda kamu icra hukukuna konu edildiği bir durumda, aynı sayma metodunun VUK'a uygulanamayacağı söylenemez. Ayrıca, AATUHK'un 1. maddesinde yer alan "amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları" ifadesi ilgisine sunulan aktif bir hizmeti belirttiğinden bu şartlara sahip olmayan idare payının bu hüküm kapsamında tahsili gerektiğini savunmak güçtür. Bu nedenle jeotermal veya doğal mineralli sular gibi kaynakları işletenden alınan idare payının "benzeri mali yükümlülük" olduğu sonucunu kabul etmek daha isabetli olacaktır.

2.3. Anayasa Mahkemesince Yapılan Nitelendirme

5686 sayılı JKDMSK'nın 10/1-e bendinde düzenlenen idare payına ilişkin hükmün Anayasa'nın 2, 10 ve 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine yapılan başvuru üzerine, Yüksek Mahkemenin 31.10.2013 tarih ve E:2013/41, K:2013/124 sayılı kararında, idare payının bir çeşit mali yükümlülük olduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Anayasa Mahkemesi kararında özetle;

⁸ Danıştay Üçüncü Dairesinin 01.10.2013 gün ve E:2013/5968, K:2013/3795 sayılı kararı, Yüksek mahkeme kararında bizim katılmadığımız görüşe göre konunun İdare Mahkemesinin görevine girdiğine hükmetmek suretiyle VUK hükümlerine tabi olmadığına ilişkin bir karar vermiş; bununla beraber, aslında katıldığımız diğer bir görüş olarak idare payı tahsil işleminin İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre değil, 6183 sayılı Yasa'ya tabi olduğu sonucunu doğuracak bir karar vermiştir."

⁹ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Tahsilat İç Genelgesinin (Seri No:2015/4)VII-Diğer Hususlar başlığı altında 1. fıkranın 13. bendinde yer alan ve 5686 sayılı Yasa'da yer alan idare paylarının İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre tahsil edileceğine ilişkin açıklamanın, idare payının benzeri mali yükümlülük özelliğinden dolayı kanımızca hukuki bir temeli yoktur.

“Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerden kişilerin yararlandırılması, bu bağlamda mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. İtiraz konusu kuralda düzenlenen idare payının, ilgililerin, il özel idaresince verilen izne istinaden Devletin hüküm ve tasarrufu altında bulunan jeotermal kaynaklardan elde edilen akışkanı (su, gaz ve buharı) kullanmak suretiyle yürüttükleri ticari faaliyet kapsamında alındığını belirtmiştir. İdare payı, idarece verilen ruhsat (izin) çerçevesinde yürütülen bir faaliyet kapsamında alınan mali bir yükümlülük olması itibarıyla resme benzemektedir. Buna karşılık idare payının, faaliyetin sonucunda elde edilen yıllık gayrisafi hasılat üzerinden alınması yönüyle de vergiye benzediği ifade edilebilir. Dolayısıyla, 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.” gerekçesiyle iptal başvurusunun reddine karar vermiştir. Anayasa Mahkemesi’nin bu kararı gibi gerekçesinin de bağlayıcı olduğu göz önüne alındığında, artık idare payının “benzeri mali yükümlülük” olmadığına ilişkin tartışmanın önemi kalmamaktadır. Bu nedenle idare payının tarhi, tebliği, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemlerin tümüne vergilendirme işlemleri demek daha doğru olacaktır.

3. İDARE PAYINA İLİŞKİN VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

İdare payının düzenlendiği JKDMSK 10/1-e. maddesinde, idare payının matrahına, oranına ve vadesine ilişkin kurallar belirtilmiş, tarhi, tahakkuk ve tahsil gibi vergilendirme işlemlerine veya aşamalarına yer verilmemiştir. Yasa’nın 20. maddesinin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan JKDMSK Uygulama Yönetmeliği¹⁰’nin 20. maddesinde ise Haziran ayı sonuna kadar ödenmeyen idare payının tahsili için mükellefe iki aylık süre verileceğine ilişkin düzenleme ile kaynağın doğrudan veya dolaylı kullanımına yönelik açıklamalar getirilmiştir. Ancak, bu Yönetmelik’te değişiklik yapılmasına dair yayımlanan Yönetmeliğin 12. maddesi ile 20. maddenin birinci fıkrasının ilk cümlesi “Jeotermal kaynakların konut, iş yeri, balıkçılık, sera, kaplıca, termal kür merkezi gibi ısıtma ve diğer amaçlı doğrudan kullanıldığı alanlar ve/veya dolaylı olarak yararlandırıldığı elektrik enerjisi üretimi, kuru buz, mineral tuz eldesi, kurutma, soğutma gibi durumlarda

¹⁰ Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliği, 11 Aralık 2007 tarih ve 26727 sayılı Resmi Gazete.

ruhsat sahibinin ve/veya sözleşmeler yoluyla kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişilere ait işletme ve tesislerin kaynaklarla ilgili bir önceki yılın gayrisafi hasılatın %1'i tutarında idare payı alınır"¹¹ şeklinde değiştirilerek idare payının mükellefi ve dönemi konusuna açıklık getirilmiştir.

Yönetmeliğin yürürlükteki hükümlerine bakıldığında, bir önceki yıl gayrisafi hasılat bilançosunun mart ayı sonuna kadar idareye verilmesinin zorunlu olduğu hükmüne yer verilmiştir. Yükümlü tarafından idareye verilmesi zorunlu olan bildirim aslında bir beyan olduğu görülmektedir. Yönetmelikte, gayrisafi hasılatın bilanço ile bildirilmesi kuralı, özel tespit raporunda bilanço ile beraber hesaplanan idare payının da yer almasına engel hüküm oluşturmadığından, bu şartlar altında yapılan bir bildirim VUK'un 25. maddesinde yer alan bir beyandan farkı bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere; vergi yasalarında yer alan ve matrahın mükellefler veya vergi sorumluları tarafından belirlenerek bildirildiği tüm beyanname ve bildirimler, dava hakkını sağlayan ihtirazi kayıt beyanı ile birlikte verilebilir (Doğrusöz, 2002: 6). Türk vergi sisteminde genel vergileme şekli beyana dayalı vergiler olup, vergi mükellefleri veya vergi sorumluları vergi yasalarında belirtilen matrah ve oranlara göre vergilerini hesaplayıp bir beyanname ile vergi dairesine bildirmektedirler. Vergi dairesi de bildirilen vergilerin doğruluğunu denetlemektedir (Öz, 1999: 14). İhtirazi kayıt konulabilen bildirim, esasında bir beyan özelliği taşımaktadır. Verginin matrahı; verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2016: 145). Matrahın belirlenmesinde vergi idaresinin iradesinin sadece beyan veya bildirim kontrolünden ibaret olduğu veya kabul etmeme yetkisinin bulunmayıp, yanlış beyanın gereği olarak re'sen tarhiyat yapma yetkisi bulunduğu bir duruma, gelir, kurumlar, katma değer vergileri gibi idare payına ilişkin bildirim de örnek olarak verilebilir. Yükümlüsünce matraha dahil olmaması gerektiği düşünülen kısımlar ise beyan edilmekle birlikte ihtirazi kayıt konulmak suretiyle bu kısma isabet eden tahakkukun kabul edilmediği belirtilebilir.

Vergi inceleme yetkisine sahip inceleme elemanlarınca VUK 135. maddesi gereği yapılan incelemelerde ve takdir komisyonu marifetiyle yapılan

¹¹ Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 24 Eylül 2013 gün ve 28775 sayılı Resmi Gazete.

matrah takdirlerinde sunulan defter ve belgeler vergi incelemesinin sadece bir ögesi olmakla birlikte, idare payına ilişkin matrahın bildiriminde bilanço, tahakkuk açısından ana ve tek unsurdur ve bu nedenle bir beyanname olarak kabul edilmesi gerekir.

İdare payının beyan dönemine bakıldığında, kurumlar vergisi ve gelir vergisi beyan dönemleri ile aynı dönemi paylaştığı görülmektedir. Ancak, işletmenin jeotermal işletmesi dışında başkaca bir faaliyeti ve geliri yoksa kurumlar vergisi matrahından indirim, istisna, zarar gibi diğer indirimleri yönüyle farklılık göstermektedir. İdare payı tahakkukunda gayrisafi hasılat esası, bu mali yükümlülüğün safi gelir üzerinden vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisinden ayrıldığı bir diğer noktadır.

Beyana tabi bu mali yükümlülüğün beyan edilmemesi halinde nasıl tespit edileceği ve hangi işlemlerle yükümlüsünden alınacağına ilişkin bir düzenleme veya atf bulunmamaktadır. Ancak, VUK'un 1. maddesi genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idaresine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında bu Kanun hükümlerinin uygulanacağı kuralını koyduğundan, beyan dışı bırakılan matrah farkının VUK'un ilgili hükümleri gereği re'sen, ikmalen veya idarece tarhiyat yöntemlerinden biri ile tarh edilip mükellefe tebliğ edilmesinde hukuki bir engel yoktur. Bu durumda, beyan üzerine tarh ve tahakkuk eden bu mali yükümün tahsili için bizzat kendi mevzuatında ayrı bir düzenleme bulunduğu öncelikle kendi mevzuatında belirtilen iki aylık sürenin verilmesi ve buna rağmen ödenmemesi üzerine, bu sürenin sonunda AATUHK hükümlerine göre ödeme emri ve şartları oluştuğunda haciz işlemlerinin yapılması gerekmektedir.

AATUHK'un 37. maddesinde, kendi mevzuatında özel bir ödeme süresi verilmemesi halinde mükellefe 30 günlük ödeme süresi verileceği kuralı bulunmaktadır. JKDMSK'da Haziran ayına kadar idare payının ödeneceğine ilişkin özel ödeme süresi ile birlikte Uygulama Yönetmeliğinin 20. maddesinin 3. fıkrasında, mükellefe, ayrıca iki aylık ödeme süresi verileceği yönünde özel hükmü bulunduğu iki aylık sürenin sonunda, AATUHK uyarınca ayrıca bir bildirim yapılmadan ödeme emri düzenlenerek cebri tahsil işlemlerine başlanabilecektir.

Yönetmelikte belirtilen ödemeye ilişkin özel süre, beyan üzerine tahakkuk eden bu yükümlülüğün tahsiline ilişkindir. Re'sen tarhiyat yoluyla yapılan tarh

işleminde ise tahakkuk aşamasının tamamlanması ile yükümlüye herhangi bir süre verilmesine gerek olmaksızın AATUHK'un 54. maddesine göre ödeme emri düzenlenerek cebri tahsil işlemlerine başlanabilecektir.

4. TARH TAHAKKUK İLİŞKİSİ VE YÜRÜTMENİN DURDURULMASINA ETKİSİ

Beyan üzerine yapılan vergilendirmede tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birbirine yapışık halde ve aynı anda gerçekleşmektedir (Öncel vd, 2002: 96). Bir önceki yıla ilişkin gayrisafi hasılatın (ciro) beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu durumun idarece tespiti üzerine, bir idari işlem olan tarh işlemi yoluyla gerçekleşmektedir.

İdari işlemler, hukuki sonuçlarını hakim kararına ihtiyaç duymaksızın doğurur ve idari işlemlerden dolayı ortaya bir uyumsuzluk çıkması halinde, dava açması gereken idare değil, işlemin muhatabı olan kişidir. Haklarında idari işlem tesis edilen kişiler açtıkları bu davalarda işlemin hukuka aykırılığını ispat etmek zorundadır ve bu işleme karşı açılan davalarda yürütme kendiliğinden durmaz (Gözler, 2010: 283). Bir idari işlem olan vergilendirme işlemleri de idarenin yaptığı işlemlerin hukuka uygunluğu karinesinden aynı ölçüde yararlanır, tahsil gibi vergilendirme işlemlerine karşı vergi yargısınca yürütmenin durdurulması hakkında ayrıca bir karar verilmediği müddetçe, davanın esasın çözümü beklenilmeksizin, kişinin malvarlığında derhal sonuç doğurur, bu durumlar için ayrıca yürütmeyi durdurma talep edilmelidir (Organ ve Karadağ, 2012: 67).

İdarece re'sen tarh edilen vergi ve cezalara karşı açılan davalarda, vergilemenin parasal bir işlem olması, tarh ve ceza kesme işleminin hukuka aykırı olması durumunda geri dönüşün zor olması, yükümlünün savunmasının sadece inceleme ve yoklama tutanağında yer alması, inceleme elemanları arasında bile bazı davalarda yorum farkları olması gibi nedenlerle yürütme kendiliğinden durmaktadır (Organ ve Karadağ, 2012: 73).

İnceleme sonucu beyan edilmeyen matrah farkından dolayı yapılan idari işlem ile mükelleften istenen idare payını, vergi hukukunun konusuna giren bir tarh işlemi olarak kabul etmemiz halinde açılan davada yürütmenin de kendiliğinden duracağı sonucunu kabul etmek gerekecektir.

Öte yandan, yükümlü tarafından ilgili yılın gayrisafi hasılatının bilanço ile beyan edilmesi halinde yapılan tahakkuk işlemi üzerine açılan davada, işlem artık bir tarh işlemi değil, tahakkuk işlemi olduğundan, tarh işlemi dışında kalan tüm idari işlemler gibi dava açılmakla yürütme kendiliğinden durmaz, yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesi gerekmektedir.

5. İDARE PAYINDA MATRAH ŞEKLİ VE SEBEBİ

İdare payına ilişkin JKMSK'nın 10/1-e. maddesinde; idare payının, akışkanın doğrudan ve/veya dolaylı kullanıldığı tesislerin gayrisafi hasılatının %1'i tutarında idare payının her yıl haziran ayı sonuna kadar idareye ödeneceği ve tahsil edilen tutarın beşte birinin, idare tarafından, kaynağın bulunduğu belediye veya köy tüzel kişiliğine bir ay içinde ödeneceğine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Bu mali yükümlülüğe ilişkin safi gelirin ölçüt alınmamasının nedenleri, kaynağın bulunduğu ve işletildiği yerin tabii bulunduğu mahalli idarelerin il sayısı kadar olmasına rağmen farklı özerk yapıları gereği idari mali yükümlülükler veya vergi benzeri mali yükümlülükler konusunda tek çatı altında uzmanlaşma sağlanmasının özerk yapılarına aykırı olmasından olabilir.

Mahalli idareler üzerinde merkezi idare tarafından etkin yürütülen denetim Sayıştay denetimi bir yana bırakılırsa, yalnızca İçişleri Bakanlığı tarafından yapılan denetimle sağlanmaktadır (Bayındır, 2007: 5). Vesayet denetimi ile yapılan tek merkezli bir denetimin kurum içi denetim niteliği, bildirim-beyan ve tarh/ tahakkuk işlemlerinin hukuken doğduktan sonraki kontrolü ile sınırlamaktadır. Yerel yönetimlerin bazı karar ve uygulamalarının geçerliliği merkezi idarenin onay şartına bağlanmakla beraber (Pehlivan,2016: 195), bu karar ve uygulamalar sınırlı ve önemli konulara ilişkindir. Bu nedenle, vesayet denetimi vergilendirme işlemlerini onaylamak veya değiştirmek gibi görevleri kapsamamakta, sadece harcamalara ilişkin işlem öncesi kontrolü sağlamaktadır (Bayındır, 2007: 28). 5018 sayılı Yasa'nın 71/2-e maddesi anlamında yapılan bir dış denetim, "İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması, gerekçelerine dayalı olarak yapılmakta olup tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin hukuk aleminde doğduktan sonraki süreçte Sayıştay tarafından yapılan denetim türüdür. Bu durumda, gerek İçişleri Bakanlığı'nca yapılan vesayet denetimi gerek Sayıştay tarafından yapılan denetimler vergilendirme işlemleri

olarak değerlendirilemezler.

Ayrıca, kaynağı işleten mükellef sayısı, doğal kaynağın sayısı ve büyüklüğü ile sınırlı olduğundan, kaynağın ve mükellef sayısının artması pek mümkün değildir. Bu nedenle, işletme sayısının yaygın olmaması, bu idareler için mali anlamda bir ölçek denetimi ve buna ilişkin ayrı bir birim kurulmasına elverişli değildir. Kaynakların tutarlı toplanması ve kullanılması için ölçek denetimine uygunluk şartı arandığında karlılık verilerine rağmen bu mali kaynakların toplam hasılatının, bu denetim ölçeğine uygun olmadığı ve ekonomik bulunmadığı söylenebilir. Bu nedenle Yasa koyucunun, bu yükümlülüğe ilişkin oranı asgari seviyede tutarak, bu yükümlülükler için basit bir hesaplama ölçütü belirlemesi anlaşılabilir bir durumdur. Bilinen bir şeyden yararlanarak bilinmeyi belirlemeye çalışmaya karine usulü denilmektedir. Mükellefin vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından servetin veya gelirin bir kanıtı olarak pencere-kapı-baca gibi dış göstergelerden yararlanılması vergi hukukunda görülen bir durumdur (Akdoğan, 2016: 148). Uygulanması kolay, fazla harcama ve işleme gerek göstermeyen karine veya dış göstergeler usulü, vergiye tabi unsurların gerçek miktar veya değerini ölçmek bakımından her zaman doğru sonuçlar vermediğinden vergi adaletine ters düşebilmektedir (Akdoğan,2016: 149)

Öte yandan, yukarıda belirtilen Anayasa Mahkemesi'nin idare payına ilişkin 10/1-e. maddesinin iptali isteminin reddine ilişkin verdiği kararında; "kullanılan akışkan miktarı ile elde edilen hasılat arasında doğru bir orantının bulunduğu ve istisnai durumlar dışında işletmenin büyüklüğüne paralel olarak kullanılan akışkan miktarı arttıkça, gayrisafi hasılatın da aynı oranda artacağı tabidir. Kaldı ki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla ödenmiş olan vergi, resim ve harçların o yılki safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak indirilmesi öngörülmüş olduğundan mali gücün gözetilmediğinden söz edilemez." gerekçesinden de anlaşılacağı üzere; ödenen idare payının gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim olarak kullanılması ile bu mali yükümlülüğün kısmen de olsa bu vergilerin daha az tahakkuk etmesini sağlamasından dolayı, vergi gibi mali güce göre alındığı ve gayrisafi hasılatın karine ve dış göstergeler usulüne göre gelirin bir karinesi olduğunu doğrulamaktadır.

Gayrisafi hasılatın matrah ölçütü olarak kabul edilmesinin diğer nedenleri ise; bu doğal kaynakların daha verimli ve yüksek katma değer yaratacak şekilde

işletilmesini zorunlu kılma amacı ve bu kaynakların sınırlı özelliği nedeniyle çok sayıda işletmeye izin vermemesinin yarattığı rekabet eksikliğinin, bu işletmelerin önemli karlılık oranlarıyla faaliyet gösterdiği tespit ve verileri ile kaynakları etkin ve verimli kullandırma isteğidir. Doğal kaynakların tüm toplumun ortak malı olduğu gerçeği ve bu kaynakların işletilmesi ile kamu giderlerine ek kaynak yaratma isteği de bu matrah şeklinin haklı bir diğer dayanağıdır.

6. MATRAHIN KONUSU VE KAPSAMI

Jeotermal kaynaklar üzerinden tahakkuk eden idare payının konusu olan tesis kavramının belirlenmesi için işletme- ticari işletme, işletme- tesis ve işyeri kavramlarının tanımlanmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

6.1. Ticari İşletme

İşletme; iktisadi bir amacın gerçekleşmesi için bir müteşebbise ait bir veya birden fazla işyerinin örgütlenmesinden (organizasyonundan) oluşan bir birimdir (Narmanlıoğlu, 1998: 122) ya da ekonomik bir menfaat sağlamak amacıyla emek ve sermayenin müteşebbis tarafından bağımsız bir organizasyon içinde bir araya getirilmesidir (Deryal,2002: 8). İktisat bilimi açısından incelenen genel nitelikte bu işletme kavramı, ticari işletmeyi ve esnaf işletmesini de içeren geniş nitelikli bir kavramdır (Demirkapı, 2013: 374). Bu anlamda organizasyon, işletmenin malvarlığı unsurları ile işletenin emeği ve bir derece yeteneğinin bir araya gelmesiyle ortaya çıkacaktır. İşletmenin organizasyon niteliği, işleten kişinin (tacir veya esnaf), işletmede gerçekleştirilen faaliyetin ve işletmeye tesis edilen malvarlığı değerlerinin de önüne geçen bir önem taşır (Demirkapı,2013, s.375). Organizasyon niteliğinin işletmenin malvarlığı unsurları ile işletenin emeği kavramlarının önüne geçtiği ve işletenin mesleki bilgi ve tecrübesinin hizmetin üretimine bizzat katkı sağladığı serbest meslek faaliyetleri olan doktorluk, avukatlık, mali müşavirlik gibi faaliyetlerin işletme kavramı içinde yer aldığı, ancak ticari işletme kavramına tabi olmadığı görülmektedir.

Ticari işletme kavramına Türk Ticaret Kanunu'nda yer verilmiştir. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesine göre, ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir. Maddenin gerekçesinde, belirtildiği üzere ticarî işletmenin bir "işletme" olduğu özellikle vurgulanmıştır. Böylece

ticarî işletme, iktisat biliminin ve işletme iktisadının “işletme”sinden, Rekabetin Korunması Hakkındaki Kanunun “teşebbüs”ünden ayrılmıştır (Kumkale, 2015). Madde hükmünde ticari işletmenin kişi yönünden tarif edilmediği görülmekle birlikte, 12. maddesinde, “Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.” hükmü ile birlikte ticari işletmenin kişi bakımından da tanımlandığı söylenebilir. Ayrıca, ticari işletmenin esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde olması şartı ve esnafın kişi yönünden tanımlanması, ticari işletmenin kişi yönüyle de bir unsur taşıdığını bir kez daha ortaya koymaktadır.

Bu açıklamalardan; ticari işletmenin, iktisadi faaliyet, devamlılık, bağımsızlık ve esnaf işletmesini (Bozer ve Göle, 2011, s.7) aşan kapasite unsurlarından oluştuğu görülmektedir. Bağımsızlık unsurundan dolayı, bir gerçek veya tüzel kişiye ait işletmenin şubesinin işletme ve ticari işletme olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

6.2. Jeotermal İşletme Kavramı

JKDMSK'nın “Tanımlar” başlıklı 3/26. maddesinde; işletmenin, arama faaliyetleri sonucunda elde edilen kaynağın üretim, kullanım, reenjeksiyon, enjeksiyon, deşarj ve bu faaliyetlere yönelik sondaj çalışmalarını içeren projede belirtilen faaliyetler bütününe ifade edeceği belirtilmiştir. Yasa'da yer alan işletme kavramına bakıldığında, kaynağın jeolojik formasyonlarından çıkarılması, jeotermal tesislerde kullanılması, kullanılmayan kaynağın yeraltı kuyularına tekrar gönderilmesi, üretilen kaynağın ısı kaybı ve çevre kirliliğine yol açmaması için yeraltı kuyularına tekrar gönderilmesi, kullanılan ancak tekrar kuyularına gönderilemeyen kaynağın başka alıcı ortamlara gönderilmesi gibi faaliyetlere yönelik sondaj çalışmalarını içeren projede belirtilen tüm faaliyetleri kapsadığı görülmektedir. Kısaca JKDMSK'da sondaj, üretim, kullanım ve etkilerin ortadan kaldırılmasına ilişkin faaliyetler bütününden oluşan kavrama, işletme denilmekte ve bu faaliyetler zincirinin idari birlik ve hukuki bütünlük kavramını işaret ettiği; ancak işletmenin kişisini tarif etmediği görülmektedir. Ayrıca, işletme ruhsatı ve hakların gerçek ve tüzel kişilere devredilebileceği kavramından jeotermal işletme kavramının da kişi ögesine sahip olduğu ve bu anlamda işletmenin de işyerinden ayrıldığı görülmektedir.

JKDMSK kapsamında işletme, jeotermal faaliyetlerin bütünü olmakla

birlikte, ticari işletme kavramından dar bir anlam taşımaktadır. Ticari işletmenin jeotermal işletmesi dışında başka işyerleri ve bu işyerlerinde gerçekleşen ticari faaliyetleri varsa, bunlar jeotermal işletmesi kavramının dışındadır. Bu durumda jeotermal işletmenin kişisi bu işletmenin kapsamından daha geniş ticari faaliyete sahiptir. Jeotermal işletme, jeotermal faaliyetlerin diğer faaliyetlerden bağımsız olmaması nedeniyle tek başına bir ticari işletme olarak sayılamaz ve diğer faaliyetler bütününe bir parçası olarak yürütülmektedir. Ticari işletmenin tüm faaliyetleri, gelir stopaj vergisi hariç bir kül halinde gelir ve kurumlar vergisine, beyanlarına ve bilanço hesaplarına konu edilmekle birlikte jeotermal işletme faaliyetinin sadece bir parçası olan “kaynağın kullanılması” aşaması idare payına konu edilmektedir.

6.3. İşyeri Kavramı

İşyeri, işveren tarafından işgücünün bir araya getirilerek teknik gayeye ulaşmak için örgütlendiği teknik üretim birimidir. İşyeri kavramı birçok mevzuatta yer almakla birlikte özellikle vergi hukuku bakımından tanımları ayrı bir önem taşımaktadır.

İşyeri kavramı VUK'un 156. maddesinde düzenlenmiş olup, işyeri; ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilmiş ve bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre işyerinin bir faaliyete tahsis edilmesi yetmez; ayrıca bu işyerinin fiilen kullanılması gerekmektedir (Barut, 1996: 8). Vergi hukuku anlamında işyeri bir mekan olarak belirtilmiş olup, mekan bütünlüğünün olmadığı durumlarda unvanlarıyla birlikte aynı işletmeye ait merkez ve şube işyerlerinden bahsedilebilecektir.

6.4. Tesis Kavramı

Tesis, sözlük anlamı ile 1.Yapma, kurma, temelini atma, 2. Kuruluş gibi anlamlar taşımaktadır¹². Tesis birden fazla ekonomik ve sosyal ihtiyacı karşılamak üzere oluşturulmuş yapıların anlamlı bütünü olabileceği gibi tek bir ihtiyacın karşılanması amacını taşıyan yapılar olarak da ortaya çıkabilmektedir. Tesisin kişi yönünden tek bir hukuki bütünü oluşturmasına gerek bulunmamaktadır. Ortak giderlerin karşılandığı ve tıpkı işhanı yönetimi gibi ortak yönetimin sağlanabildiği yerler bütünü, mülkiyeti veya işletmesi başka kişilere ait olan yerlerle birlikte tek

¹² Sözce; Türkçe Sözlük.

bir tesisi oluşturabilmektedir.

Tesis kavramına ilişkin olarak çeşitli mevzuatlarda sosyal tesis tanımlarına da rastlanmaktadır. Kamu Sosyal Tesislerinin İşletilmesine İlişkin Tebliğ¹³'de sosyal tesis, idareler tarafından işletilen ve kamu idarelerinde çalışan personel ile diğer yararlanıcıların eğitim, dinlenme, konaklama, beslenme ve eğlence gibi sosyal destek amaçlı ihtiyaçlarını karşılayan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, çocuk bakımevi, spor tesisi ve benzer mahiyetteki tesisleri ifade eder şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.

Resmi hizmetlerin dışında kamu çalışanlarına yönelik kısmen özel hukuk hükümlerine göre veya bazı durumlarda piyasa şartlarına uygun işletilebilen ve bu nedenle işyeri sıfatına en yakın birimler bu sosyal tesisler olup, hizmeti sunanın tek kişi olması nedeniyle tesisin işyerinden ayrı olup olmadığına ilişkin bu kavramdan sonuç alınması pek mümkün değildir.

Yapılar topluluğunun bir tesis olabileceğine ilişkin sonucu destekleyecek husus, Uygulama Yönetmeliğinin “Kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgeleri ile turizm merkezlerine ilişkin hususlar” başlıklı 25. madde hükmüdür. Maddenin a/3. Bendinde, “Sağlık ve termal turizmine yönelik kullanım alanlarında imar planı olmadan Kanuna tabi faaliyetlere izin verilmez. Sağlık ve termal turizm amaçlı işletme faaliyet izinlerinin verilmesi ve bu tesislerin termal su ihtiyacının belirlenmesi, onaylı imar planları ile getirilen yatırım alanları ve plan hükümlerine göre yapılır. Diğer kullanımlara yönelik talepler sağlık ve termal turizmin ihtiyacı olan akışkan ihtiyacı sağlandıktan sonra karşılanır. İmar planlarının onaylanmasından sonra öncelikli olarak jeotermal su ana dağıtım projesi ilgili idarece hazırlanır. Ayrıca mevcut tesislere ve imar planı kararlarına göre bu alandaki, sağlık ve termal turizm potansiyeli dahil tüm entegre kullanımların akışkan ihtiyacı ilgili idarece belirlenir.” hükmü yer almaktadır. Bu hükmün değerlendirilmesinden sağlık ve termal turizme yönelik onaylı imar planı ve turizmi teşvik belgesine sahip yapı bütünüünün tek bir tesis olacağı sonucu çıkarılabilir.

Tesis kavramına ilişkin bir başka düzenleme, Çevre Kanunu¹⁴'nin 11/5. maddesinde yer almaktadır. İlgili hükümde, “Serbest ve/veya endüstri bölgelerinde

¹³ 2017-6 sayılı Tebliğ 07.07.2017 tarih ve 30117 sayılı Resmi Gazete, “178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 10. maddesine istinaden hazırlanmıştır.”

¹⁴ 2872 sayılı Çevre Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.04.2006 gün ve 26167 sayılı Resmi Gazete.

bölge müdürlükleri, kültür ve turizm koruma ve geliştirme bölgelerinde, turizm merkezlerinde Kültür ve Turizm Bakanlığı veya yetkili birimler, organize sanayi bölgelerinde organize sanayi bölgesi yönetimi, küçük sanayi sitelerinde kooperatif başkanlıkları, mevcut yerleşim alanlarından kopuk olarak münferit yapılmış tatil köyü, tatil sitesi, turizm tesis alanları vb. kullanım alanlarında ise site yönetimleri veya tesis işletmecileri atıksu altyapı sistemlerinin kurulması, bakımı, onarımı ve işletilmesinden sorumludurlar.” hükmüne bakıldığında yerleşim yerinden uzak bir turizm tesisinin tüm alanları ile birlikte tek bir tesisi oluşturduğu bu durumda işletmeci veya alt işletmecinin kişiliğine bakılmaksızın turizm tesis alanındaki tüm işyerlerinin tek bir tesis kavramı çatısı altında yer aldığı görülmektedir.

Nitekim, Uygulama Yönetmeliğinin 20. maddesinin 4. bendinde yer alan, “idare payını ödemeyen sözleşmeli kullanıcının su kullanımına ilişkin faaliyeti idarece durdurulur.” hükmünün ise sözleşmeli kullanıcının idare payı anlamında en küçük vergi birimi olmaya elverişli tesis olarak bir anlam ifade ettiği anlaşılmaktadır.

Yine belirtmek gerekirse, 5686 sayılı Yasa’nın 10/1-e maddesinde idare payının konusu belirtilirken işletmeye ait tesislerin gayrisafi hasılatının idare payında ölçüt alınacağı belirtilmiştir. Yasa’nın 3. maddesinin 33. bendinde; “Gayrisafi hasılat: İşletmenin toplam yıllık cirosu olup, işletmelere ait tahakkuk eden her türlü mal ve hizmet satış bedelleri, faizler ile yapılan kiralama ve diğer gelirler dahil olduğu miktar” ifade edeceği hükmü getirilmiştir. Uygulama Yönetmeliği’nin 4.maddesinin “öo” bendinde; kaynağı kullanmak, yararlanmak veya yararlandırmak üzere kurulmuş, sınai ve/veya ticari faaliyet gösterilen yapılar ile Kanuna tabi kaynaklarla ilgili bölümlerinin tesis olduğu belirtilmiştir. Yönetmelik tanımından, tesisin mekânsal birliği temsil ettiği, ayrıca jeotermal kaynağa ilişkin tüm faaliyetlerin icra edildiği yerlerin tesis kavramı içinde yer aldığı ve yapının tacir ve işyeri yönüyle sınırlandırılmadığı görülmektedir. İdare payı için önemli olan tesis kavramı ise sadece kaynağın kullanıldığı, yararlandığı yapılarla sınırlı olup, enjeksiyon, reenjeksiyon, deşarj, sondaj gibi jeotermal yapılar vergisel birim anlamında tesis olarak kabul edilemezler.

6.5. Ticari İşletme - İşletme -Jeotermal İşletme - İşyeri - Tesis Kavramlar İlişkisi

Yukarıda yer verilen tanım ve tespitlerden işletme kavramının ticari işletme kavramından geniş ve sunulan bağımsız hizmetler nedeniyle elde edilen ücreti de kapsadığı, ticari işletmenin aynı tacir kişisi ve aynı unvana sahip işyerleri topluluğu olduğu, idari, mali ve hukuki bütünlük oluşturduğu, jeotermal işletmenin ticari işletme kavramından dar olduğu, kaynağın üretim, kullanım ve uzaklaştırılmasına ilişkin faaliyetler jeotermal işletme olmakla birlikte aynı ticari işletmeye idari, mali ve hukuki bütünlük çerçevesinde bağlı diğer ticari faaliyetlerin bu işletme kavramı dışında yer aldığı görülmektedir.

Ayrıca, işletmeler, bir işyerinden oluşabileceği gibi birden fazla işyerinden de oluşabilir. Buradan, işyeri kavramının ekonomik bir kavram olan işletmeden daha dar bir üretim ve hizmet birimi olduğu sonucu çıkarılabilir (İnce,1998, s.72).

Bir işverene ait birden fazla işyeri bir tek hukuki ve ekonomik merkeze bağlanabiliyorsa bir tek işletmeden söz edilir. Aksi halde, birbirinden ayrı işyerleri oluşturmakla yetinmezler ve ayrı birer işletme niteliğine bürünürler (Güzel, 1987, s.66)

Jeotermal işletmenin sondaj, üretim, kullanım ve uzaklaştırma faaliyetlerinden üretim ve kullanım faaliyetleri, idare payı için kullanım ve üretime ilişkin tesisler önem kazanmaktadır. Üretim ise kaynağın kullanıldığı tesisin sözleşme ile başka bir işletmeciye kiraya verilmesi halinde ruhsat sahibinin elde ettiği kira geliri yönünden idare payına konu tesis olarak anlam ifade etmektedir. Ancak burada idare payı üretimden değil, üretilen kaynağın tesiste kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Buna göre, idare payı anlamında tesis, farklı kişilerce ticari faaliyet yürütmeye elverişli kendi içinde ortak yönetime elverişli bir bütünlüğü ifade eden yapılar topluluğu olabilmektedir. Ayrıca, mülkiyeti veya işletmesi tek bir kişiye ait olan, aynı fiziki ve yönetim bütünlüğüne elverecek şekilde tesisin tüm yapıları tek bir işyeridir.

İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğinin¹⁵ "Tanımlar" başlıklı 4. maddesinde; gayrisihhî müessese, faaliyeti sırasında çevresinde

¹⁵ İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik, 10/08/2005 tarih ve 25902 sayılı Resmî Gazete.

bulunanlara biyolojik, kimyasal, fiziksel, ruhsal ve sosyal yönden az veya çok zarar veren veya vermesi muhtemel olan ya da doğal kaynakların kirlenmesine sebep olabilecek müessese olarak tanımlanmış olup, işyeri açma ve çalışma ruhsatı; yetkili idareler tarafından bu Yönetmelik kapsamındaki işyerlerinin açılıp faaliyet göstermesi için verilen izin olarak belirlenmiştir.

Aynı Yönetmeliğin 21. maddesinde; yer seçimi ve tesis kurma izni verilmiş veya deneme izni sonunda çalışmasında sakınca bulunmadığı anlaşılan müesseselerin çalışabilmesi için yetkili idarenin inceleme kurulu tarafından yerinde inceleme yapılarak tüm bilgi ve belgeler de dikkate alınmak suretiyle, yetkili idarenin en üst amiri veya görevlendireceği yetkili tarafından üç gün içerisinde işyeri açma ruhsatı düzenleneceği hüküm altına alınmıştır¹⁶. İşyeri Açma ve Çalıştırma Yönetmeliği'ne göre tesis ve işyeri kavramı eş anlamlı olup, tek bir müteşebbisin tek bir ticari faaliyet konusunda aynı bütünlük içinde faaliyet gösteren tesisin de işyeri olarak tek bir işyeri açma ve çalıştırma ruhsatına tabi tutulduğu görülmektedir.

Bununla beraber, tek bir tesis birden fazla işyerine ve işletmeye ev sahipliği yapabilmektedir. Bir yapı topluluğundan bağımsız her işyeri tesis olabileceği gibi, ortak yönetim ve giderlere katılımın gerçekleştiği işyeri topluluğu da bir tesis olabilmektedir, bu şartlara sahip tesis sadece bir tesistir; fakat tek bir işyeri değildir.

Bu gibi durumlarda, JKDMSK anlamında “jeotermal tesis” bir ticari işletmeye bağlı olarak akışkanın doğrudan veya dolaylı kullanıldığı faaliyetlerin gerçekleştirildiği bir yapı topluluğu olup, farklı kişilerce işletilen işyerlerinin de dahil olması halinde ortak idari yönetim ve bunun karşılığında aidat ödemeye bağlı işyerleri toplamından veya kaplıca, hamam gibi tek bir işyerinden oluşan bir tesis de olabilir.

Birden fazla işyerinin JKDMSK’da yer aldığı üzere tek bir tesis olabilmesi için ortak yerlerin yönetimi ve aidat giderleri yanında Yasa çerçevesinde tesise ilişkin projenin hangi alanı ve işyerlerini kapsadığı da önem taşımaktadır.

JKDMSK’da yer verilen tesis kavramını en iyi açıklayacak hüküm Turizm

¹⁶ Danıştay 10.Dairesinin 30.05.2017 gün ve E:2016/9209, K:2017/2778, sayılı kararı.

mevzuatına yönelik yayımlanan Yönetmelik¹⁷ ve Tebliğ¹⁸ hükümleridir. Söz konusu Tebliğin 22/4. fıkrasında; “..turizm işletmesi belgeli tesislerde, tesisin tümünün veya alt ünitelerinin belge sahibi dışında başka bir kişiye kiralanması veya işletilmesi halinde “Kiracı” veya “İşletmeci”, belge sahibinin talebi halinde yeni belgeye şerh verilir” hükmü de alt ünitenin işyeri açma ve çalıştırma ruhsatına tabi olabilecek şekilde kiralanması halinde ana işletmecinin belgesinin tüm tesis açısından geçerliliğini koruduğu ve alt ünite işletmecilerin turizm tesisinin sınıfının belirlenmesi ve korunması açısından ana işletmeciye, ana işletmecinin ise Turizm İşletme Belgesi şartlarının korunması bakımından ilgili Kamu İdaresine karşı sorumlu olduğunu göstermektedir. Zira, Tebliğ’de “Kiracı” ve “İşletmeci” kavramları ayrı ayrı belirtilmiş olup, tesisin tüm olarak devrinde turizm mevzuatı açısından devralanın “işletmeci”; kısmen devrinde ise devralanın sadece “kiracı” olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Bu açıklamalardan, turizm belgesi kapsamında işletilen jeotermal tesislerin idare payı anlamında bölünemeyeceği, turizm işletme belgesine, imar planına bağlı olarak kurulan ve işletilen tesislerin işyeri açma ve çalıştırma ruhsatı mevzuatından ayrı olarak bir bütün oluşturduğu, farklı parsellerde bulunsa bile fonksiyonel bağlantı (Taşlıçay, 2012: 12) var ise tek bir tesis olarak adlandırılacağı görülmektedir.

6.6. Jeotermal Tesis İçi Matrah Oluşumu

JKDMSK'nın 3. maddesinde faaliyetler bütünü kastedilerek bu faaliyette bulunanlarla ilgili olarak ruhsat sahibi mi yoksa kira sözleşmesi ile tesisi işletenlerin mi mükellef olduğu ayırımına gidilmemiştir.

Bu konuda oluşan tereddütün giderilmesi amacıyla Jeotermal Kaynaklar ve Doğal Mineralli Sular Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmeliğin 12. maddesiyle JKDMSK Yönetmeliğinin 20. maddesinin 2. fıkrasında geçen ruhsat sahipleri ibaresinden sonra gelmek üzere “ve/veya sözleşmeler yoluyla kaynağı kullanan gerçek ve tüzel kişiler ibaresi” eklenmiştir. Yukarıda yer verildiği üzere tesisin kira yoluyla devredilmesi halinde kiracı işletenin de idare payı mükellefi olduğu açıklanmıştır.

¹⁷ Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik, 21.06.2005 gün ve 25852 sayılı Resmî Gazete.

¹⁸ Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmeliğin Uygulanmasına Dair Tebliğ (2005/1), Bkz. Ek 3.

Yasanın uygulanması esnasında çıkan duraksamalara cevap niteliğindeki Yönetmelik düzenlemesiyle aslında tesisin sözleşmeyle devredilebileceği ve bu durumda tesisi devralanın da mükellef olacağı ve ancak tesisin bir kül halinde devrinin anlam ifade edeceği açıklığa kavuşturulmuştur. Zira, tesis kavramını işletme ruhsatı ve projesinde belirtilen yapı oluşturur, idare payında bu yönüyle işletmenin kişisinden daha önce tesisin kendisi, verginin konusunu belirleme aracı olarak görülmektedir.

Jeotermal tesisin mülk sahibi, tesisin işletme ruhsatına ilişkin proje kapsamında tamamını sözleşmeyle devretmesi halinde, kaynağın mülkiyet yönünden sahibi devlet kişisi veya hak sahibi il özel idaresi veya işletme ruhsatına sahip kişi olup, bunlardan işletme ruhsatına sahip kişi elde ettiği bir yıllık kira geliri yönünden idare payının mükellefi, kiracı işleten ise kendisine kiralanan tesisin tamamından aynı yıl içinde elde edilen gayrisafi hasılat tutarı üzerinden tahakkuk eden idare payının mükellefidir. Bu durumlarda, aynı tesisten dolayı aynı anda iki ayrı idare payı mükellefiyeti söz konusu olmakta, kiraya verenin tesisi üretim ve dağıtımına yönelik bir tesis; akışkanı doğrudan veya dolaylı kullananın tesisi ise jeotermalin kullanıldığı bir tesis olup, her iki işletme ve tek tesis bu mali yükümlülüğün konusunu oluşturmaktadır. İşletme ruhsatı hakkını ve mülkiyeti kendisine ait tesisi, sözleşme yoluyla kül halinde kiraya veren gerçek veya tüzel kişinin, bu tesisin tüm gayrisafi hasılatı ile vergilendirilmesi mümkün değildir¹⁹. Ancak, kiraya veren elde ettiği kira geliri üzerinden, tesisi kira yoluyla devralarak işletenin ise tesisin gayrisafi hasılatı üzerinden vergilendirildiği takdirde, vergi kişileri ve matrahları farklı olduğundan mükerrer vergilendirmeden bahsedilemez.

İşletme ruhsatına sahip kişinin akışkanın doğrudan veya dolaylı kullanıldığı tesisi, tesis bütünlüğünü bozacak şekilde kiraya vermesi halinde, akışkanın doğrudan veya dolaylı kullanılmadığı işyerlerine ait gayrisafi hasılatın hangi işletmenin gayrisafi hasılatına dahil olacağı konusunda sorunlar da doğacaktır. Kaldı ki, Uygulama Yönetmeliğinin 3. maddesinin 29. bendinde, kira sözleşmeleri: “işletme ruhsatına dayalı kullanım alanlarıyla ilgili hakların” devredilmesinden bahsetmiş olup, jeotermal işletme ve idare mükellefiyeti açısından ruhsata tabi

¹⁹ Danıştay 9. Dairesinin 18.04.2016 gün ve E:2013/3806, K:2016/2881 sayılı kararı. “Daire; bu kararıyla Vergi Mahkemesince “ işletmenin jeotermal işletme dışında diğer faaliyetlerden elde ettiği gelirleri ile kiracı tesisin işletilmesinden dolayı elde edilen tüm gayrisafi hasılatın sorumluluğu tutulamayacağı” gerekçesiyle verilen iptal kararını onamıştır.

alanın kül halinde kiraya verilmesi gerektiğini işaret etmektedir. Daha küçük bölümlere ayrılarak verilen kira sözleşmeleri ile kurulan işyerlerinin işyeri açma ve çalıştırmaya ilişkin mevzuat ve diğer vergi yasaları açısından ifade edeceği hüküm, idare payı yönünden anlam ifade etmeyecektir. Zira, maden işletme ruhsatı gibi jeotermal işletme ruhsatı da bölünemez (Günay, 2017: 44).

İşletme ruhsatına ilişkin hakkın ve tesisin sözleşme yoluyla devri halinde işletmeyi devralanın mükellefiyeti, yönetmelikle getirilmiş bir kurala dayanmamaktadır. Zaten Yasa'nın amacı ve kapsamına bakıldığında, jeotermal kaynağın kullanıldığı tesisi işleten kim ise onun mükellef olacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle yasayla düzenlenmesi gereken bir konuda yönetmelikle kiracı işletene kanunilik ilkesine aykırı olarak mükellefiyet getirilmesinden bahsedilmesi söz konusu olmadığından JKDMSK'ya aykırılıktan bahsedilemez²⁰.

Bir başka husus, tesisin saunası ile otel bölümünün ayrı ayrı kişiler tarafından işletilmesi halinde kaynakla dolaylı da olsa ilişki kurulamayan kuaför, saatçi gibi işyerlerinin gayrisafi hasılatтан oluşan matrahlarının hangi işletmecinin matrahına dahil edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır.

Yukarıda yer verildiği üzere tesisin iki ayrı müteşebbis tarafından birbirinden bağımsız farklı işyerleri olarak işletilmesi halinde, iş yeri en küçük ekonomik birim olsa da JKDMSK kapsamında tesis en küçük vergi birimi olduğundan, işyeri ve tesis kavramının örtüşmediği, ayrıca kaynağın doğrudan veya dolaylı kullanılmadığı market gibi kiralama konuları ile işyerlerinin gayrisafi hasılatının hangi işletmenin matrahına ilave edileceği konusunda bir bölümlenmeye teknik imkan bulunmadığı durumlarda yapılar topluluğunun tek bir tesis olarak kabulü gerekir. Bu nedenle esas işletmecinin bu işletmecilerden tahsil ettiği idare payı bedelleri yönüyle vergi sorumlusu dahi kabul edilmeyeceği, bu alt işletmelerin gayrisafi hasılatına isabet eden idare payının, esas işleten tarafından, bu alt ünite işletmecilerden istenebileceğine ve bu ilişkinin bir özel hukuk sorumluluğu olduğuna ilişkin çözüm²¹, daha tutarlı görünmektedir.

²⁰ Danıştay 8. Dairesinin 09.05.2016 gün ve E:2013/11302, K:2016/4583 sayılı kararı. "kararda yönetmelikle bir esaslı bir kamusal sorumluluk getirilmediğine karar verilmiştir."

²¹ Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin 27.09.2017 tarih ve 2015/10840 sayılı kararı, kararda davalı şirketin davacıya ait ruhsat alanında kira sözleşmesine dayalı olarak yürüttüğü faaliyetten dolayı doğan idare payının özel hukuk hükümlerine göre tahsili ile ilgili verilen kararında her iki işletmecisi arasında gerçekleşen durumun vergi sorumluluğu ilkesi değil özel hukuk hükümlerinin elverdiği sorumluluk hükümleri ile çözümlenmesi gerektiği şeklinde bir sonucu destekleyici mahiyette görülmüştür.

İşletme ruhsatına konu hakkın Turizmi Teşvik Yasası ve JKDMSK hükümleri uyarınca tek bir teşvik belgesine ve işletme ruhsatına konu olması ve jeotermal kaynağın değerlendirildiği tesisin, hazırlanan imar planına uygun olarak inşa edilebileceği kurallarının birlikte değerlendirilmesinden, işletme ruhsatına ve turizm teşvik belgesine konu yapı topluluğunun, İşyeri Açma ve Çalıştırma Ruhsatı Yönetmeliğine uygun olarak alt üniteler bazında ayrı işyerleri olarak kiraya verilmesi halinde, bölünmesi mümkün olmayan hakkın devir şartları gerçekleşmediği için işletme ruhsatı sahibinin tüm faaliyetlerden elde edilen gayrisafi hasıllardan dolayı idare payıyla yükümlendirilmesi gerekir. Bu durumda tesis içinde yer alıp kaynağın doğrudan veya dolaylı kullanılmadığı ancak jeotermal kaynağın işletilmesinden doğan bir değer sonucunda mal ve hizmet satışının gerçekleştiği işyerleri ile alanlara ait cironun hangi ticari işletmenin cirosuna dahil edileceği tartışması son bulacaktır.

Tesisin turizm işletme belgesine ve jeotermal işletme ruhsatına sahip kişi tarafından parça parça kiralanması halinde, alt ünitelere ait işletmelerin akışkanı kullanmayan işyerlerine ait ciroların, hangi işyerine ve işletmeye ait olması gerektiği tespit edilemeyen durumlarda, işletme ruhsatına sahip kişi yerine, kaynağı kullanan otel ile kaplıcanın ayrı ayrı idare payı mükellefi olamayacağından bahisle, bu kiracı işletmecilere ait otel gibi en önemli işyeri işletmesinin idare payı mükellefi kabul edilerek tesis içinde yer alan diğer işletmecilere ait işyerlerinin cirosundan dolayı tahakkuka tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır²².

Öte yandan, Jeotermal Dağıtım Şirketi olmayan hak kazanan şirketlerden abonelik yoluyla yapı topluluğundan oluşan bir tesis içinde birden fazla işyerine abonelik yoluyla jeotermal sıcak su sağlanması halinde, her işyerine yapılan jeotermal su satışının özel hukuk borç ilişkisini doğuracağı, ancak bu durumun idare payı anlamında bir mükellefiyet oluşturmayacağı tabidir.

Bu gibi durumlarda, jeotermal dağıtım şirketlerince sağlanan suyun m³ birim fiyatına ayrıca idare payının da eklenmesi, nihai tüketicinin aldığı ürünün veya yararlandığı hizmetin sadece bir fiyatı olan KDV gibidir. Ayrıca, katma değer vergisinin yayılı muamele vergisi özelliği bu “benzeri mali yükümlülük”te

²² İzmir 4. Vergi Mahkemesi Kararı, 24.01.2013 gün ve E:2012/413, K:2013/62 s karar, Danıştay 9.D. 18.04.2016 gün ve E:2013/3806, K:2016/2281 s.kararı ile onanan kararda, kaplıca ve kūr merkezi işletmesine ait cironun otel işletmesine ait ciroya dahil edilemeyeceği, tesisi kısım kısım kiraya veren kişinin elde ettiği kira geliri ile otel işletmecisinin bu tesis dışında elde ettiği cironun da kaynağın kullanıldığı otelin cirosuna dahil edilemeyeceğine hükmetmiştir.

bulunmadığından, abone işletmecinin nihai tüketici olmaması ve bu kaynağı tekrar hizmet ve satışa konu etmesinin mükellefiyete etkisi bulunmamaktadır. Bu durumda dağıtım şirketi tarafından tüm tesise yönelik olmayıp da tesis içi bazı işyerlerine abonelik yoluyla sunulan jeotermal suya ait bedelin içinde yer alan idare payının adli yargı uyuşmazlığı olacağı açıktır.

Ayrıca, JKDMSK'nın 5/3. maddesiyle hüküm altına alınan ve işletme ruhsatının miras yoluyla bile geçebileceği, ancak birden fazla mirasçıya geçmesinin mümkün olmadığına ilişkin kuralın, bu hakkın kiralama yoluyla birden fazla kişiye devrine imkân tanımadığı şeklinde bir sonucu da beraberinde getirdiği söylenebilir.

Sağlık ve termal turizmine yönelik bir tesisin işletme sahibi tarafından kül halinde kiraya verilmesi halinde, aynı tesis kiraya veren açısından ayrı bir tesis olup, bu durumda aynı tesisin dikey anlamda iki ayrı tesise vücut verebileceği, ancak tesisin parça parça kiralanması veya yeniden alt kiralama ile verilmesi halinde tesisin yatay anlamda birden fazla tesise vücut veremeyeceği ve bu hususun sadece idare payı anlamında bir çıkarım olarak anlam taşıyacağı görülmektedir.

6.7. Jeotermal Tesis Dışı Gelirlerin Durumu

JKDMSK'nın "Tanımlar" başlıklı 33. bendinde, yukarıda yer verilen açıklamalardan da görüleceği üzere, belirtilen işletme kavramı, ticari işletme olmayıp, sınırı tesis ile çizilen "jeotermal işletme"dir. Bu nedenle, akışkanın doğrudan veya dolaylı olarak kullanıldığı işletmenin cirosu üzerinden idare payı hesaplanırken sadece jeotermal kaynağın kullanıldığı tesisin cirosu idare payının konusunu ve matrahını oluşturmaktadır. Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsurdur (Akdoğan, 2016: 145). İşletmeye ait birden çok tesis ve faaliyet varsa başka faaliyetlerle ilgili olup, jeotermal kaynakla ilgisi bulunmayan gayrisafi hasılatların matraha dahil edilmesi konu yönünden hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Bu gibi durumlarda, işletmenin belirtilen tesis dışında başka faaliyetlerden elde ettiği gelirin gayrisafi hasılatlara dahil edilmesi hukuka aykırı olacaktır²³.

²³ Yargıtay 4.Hukuk Dairesinin 27.09.2017 tarih ve E:2015/10840, K:2017/5071 sayılı kararı, kararda davalı şirketin davacıya ait ruhsat alanında kira sözleşmesine dayalı olarak yürüttüğü faaliyetten dolayı doğan idare payının özel hukuk hükümlerine göre tahsili ile ilgili verilen kararında her iki işletmeci arasında gerçekleşen durumun vergi sorumluluğu ilkesi değil özel hukuk hükümlerinin elverdiği sorumluluk hükümleri ile çözümlenmesi gerektiği şeklinde bir sonucu destekleyici mahiyette görülmüştür.

7. İDARE PAYININ VERGİ USUL KANUNU MÜESSESELERİ İLE İLİŞKİSİ

İdare payının idari işlemlerden olan tarh işlemine konu bir mali yükümlülük olduğu yukarıda bahsedilmişti. Bu mali yükümlülüğün VUK'a tabi olduğuna ilişkin çıkarım bir yorum çeşidi olup; yükümlüye JKDMSK dışında ayrı bir yükümlülük yükleyecek bir yorumun ise vergilendirmede kanunilik ve vergi hukukunda olan kıyas yasağına gireceği açıktır.

Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Vergi hukukunda, özel hukukta olduğunun tersine yargıcın hukuk yaratma yetkisi yoktur. Yargıç, vergi yasalarını özü ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni vergi muafık ve istisnaları yaratamaz (Öncel vd.,2002: 29).

İdare payının vergilendirme işlemlerinin VUK'a tabi olacağına ilişkin yorum, istisna ve muafiyet yaratıcı bir sonuç içermediğinden kıyas niteliği taşımaz. Bununla birlikte, JKDMSK'da düzenlenmeyen yaptırım veya ek mali yükümlülüklerin, VUK'da düzenlenen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük cezası, usulsüzlük cezası, tekerrür gibi yaptırım ve uygulamalarla birlikte idare payı tarh ve tahakkuk işlemlerine uygulanması halinde, bu yorumun kıyas sonucunu doğuracak bir genişletici yorum olarak görülmesi ve bu yaptırımların idare payına ilişkin vergilendirme işlemlerine uygulanmaması gerekir.

JKDMSK'da zamanaşımına ilişkin bir düzenleme bulunmadığından, bu mali yükümlülüğün zamanaşımına tabi olmadığı sonucunu doğurmaz. Bu nedenle VUK'un 114. maddesinde düzenlenen 5 yıllık tarh zamanaşımının idare payı tarhiyatları için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Çünkü zamanaşımı kamu yararından olup (Öncel vd, 2002: 132), herhangi bir mali yükümlülüğün zamanaşımına tabi olmadığını düşünmek hukuk devleti ilkesine aykırıdır.

Hatalı olarak tarh veya tahsil edilen idare payının VUK'un düzeltme-şikayet hükümleri kapsamındaki hatalar olması halinde, bu yöntemle idareden terkinin veya iadesinin istenmesinde hukuki bir engel yoktur²⁴. Açık olarak

²⁴ Danıştay 9. Dairesininin 18.04.2016 gün ve E:2013/8953, K:2016/2882 sayılı kararı, "Düzeltilme-şikayet yoluyla davacıdan istenen ve tahsil edilen geçmiş yıllara ait idare payının düzeltme-şikayet başvurusu sonucunda dava konusu yapılması üzerine Daire, mahkemece esastan verilen iptal kararını gayrisafi hasılatın belirlenmesine ilişkin eksik inceleme yönünden bozmuş olup, esasa ilişkin araştırma ve bilirkişi incelemesi yapılması gereği, konunun düzeltme-şikayet müessesine konu edildiğini göstermektedir."

verginin konusuna girmeyen unsurların vergilendirilmek istenmesi konuda hatayı oluşturduğundan (Öncel vd,2002: 180), işletmenin jeotermal tesis dışındaki gelirlerinin gayrisafi hasılatla eklenerek idare payı tahakkuk ettirilmesi, bu hata türüne örnek oluşturmaktadır.

İdare payına VUK'un uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin bir diğer husus ise "tebliğ" müessesesi ile ilgilidir. Tebligat Kanunu'nun 51. maddesinde yer alan "Mali tebliğler, kendi kanunlarında sarahat bulunmayan hallerde, bu kanunun umumi hükümlerine tevfikan yapılıır." hükmü açık olup (Gınalı, 2011: 217), bu düzenleme, tebliğ hükümlerinin VUK'a tabi olacağına ilişkin dar bir yoruma dahi izin vermemektedir (Çitil,2012: 18). Bu nedenle idare payının tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin tüm işlemlerin 7021 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

SONUÇ

JKDMSK'da düzenlenen idare payı, yerel ölçekli vergi, resim, harç ve benzeri bir mali yükümlülüktür. İdare payının matrahı, akışkanı doğrudan veya dolaylı olarak kullanan işletmeye ait tesisin gayrisafi hasılatının %1'idir. Verilen izne karşılık olması özelliğiyle resime benzemesine rağmen, gayrisafi hasılat üzerinden periyodik olarak alınması yönüyle de vergiye benzemektedir. İdare payı, jeotermal kaynağın bulunduğu ildeki il özel idaresine, 6360 sayılı Yasa ile il özel idarelerinin kaldırıldığı illerde Valilikler bünyesinde kurulu YİKOB'a beyan edilerek ödenir. Tahsil eden idare tarafından bu mali yükümlünün bir kısmı belediye veya köy tüzel kişiliğine ödenir. Bu yönüyle yerel ölçekli bir vergi olan emlak vergisi ile ilan reklam vergisine benzemektedir. Valilik tarafından tahsil edilmesi halinde ise genel bütçeye aktarılan tutar yönüyle şekli anlamda genel özellik taşıdığı, zira bu durumda da kaynağın bulunduğu yöre alt yapı harcamalarına tahsis edildiği görülmektedir.

İdare payının genel bütçeye ayrılan kısımlarının ise sadece bütçenin genelliği ilkesi karşısında bir anlamının olduğu, tüm giderlere karşılık olma özelliğinin bulunmadığı, zira genel bütçeye aktarılan tutarın kaynağın bulunduğu yöreye ait alt yapı hizmetlerine tahsis edildiği adem-i tahsis özelliği nedeniyle bütçenin genelliği ilkesinin şeklen korunduğu esasta ihlal edildiği görülmektedir.

İdare payının vergi dönemi bir takvim yılı olup, beyan dönemi ise bu vergi

dönemini takip eden yılın mart ayının sonuna kadardır. Bu mali yükümlülüğün vadesi ise beyanın yapıldığı yılın haziran ayı sonudur. Beyan edilip vadesinde ödenmeyen mali yükümlülüğünden dolayı mükellefe iki aylık bir süre verilir ve süre sonuna kadar idare payının ödenmemesi halinde teminat irat kaydedilerek faaliyet durdurulur.

İdare payının beyan dışı bırakılması halinde, VUK'da belirtilen hükümlere göre tarhiyat işlemi yapılır. Tarh edilen bu mali yükümlülüğün Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebliği yapılır. Tarh işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durur. İdare payının süresinde ödenmemesi halinde faaliyetin durdurulmasına ilişkin işlem, idare mahkemesinin görev alanına girmektedir.

İdare payına ilişkin JKDMSK'da vergi zıyaı cezası, diğer cezalar ve tekerrür hükümleri düzenlenmeyip ayrıca VUK hükümlerine atf yapılmadığından kıyas yoluyla bu cezalar kesilemez ve dolayısıyla artırım da yapılamaz. Ancak, VUK'un zamanaşımı, düzeltme ve şikayet gibi müesseseleri bu hatalı tahakkuklara uygulanır.

Jeotermal tesisin tek bir işyerine ve işverene ait olarak işletilmesine gerek bulunmamakta, işletme ruhsatı ve projesi kapsamında hakkın kira yoluyla devri halinde de işletilmesi ve idare payına konu edilmesi mümkün bulunmaktadır. Jeotermal tesisin sözleşme yoluyla devri halinde, kiraya verenin kira geliri ile, kiracı işletenin ise tesisin tüm gayrisafi hasılatı yönüyle idare payının mükellefi olduğunun kabulü gerekir. JKDMSK'da belirtilen tesis biriminin altında mükellefiyet doğması mümkün olmadığından, kiraya veren ile tesisi kül halinde kiralayan işleten kişi dışında herhangi bir vergi mükellefinin idare payı anlamından mükellef olmaması, işletme ruhsatına sahip kişinin tesisi kül halinde değil de alt üniteler yoluyla kiraya vermesi halinde, mükellefiyetin bölünmesi mümkün olmadığından, bu alt ünite ve işletmelerin cirolarının kiraya verenin gayrisafi hasılatına dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bir işletmeye ait birden fazla jeotermal tesis bulunduğu takdirde her bir tesisin ayrı ayrı vergilendirmeye konu edilmesi gerekmektedir.

Jeotermal dağıtım şirketlerinin Yasa ve yönetmelik anlamında vergi sorumlusu sıfatı bulunmadığından, bu nedenle sözleşmeli kullanıcıların bu şirketlerden alınan sıcak su m³ fiyatı üzerinden dağıtım şirketine ödedikleri idare

payı, bir vergi ödemesi değildir. Abonelik yoluyla akışkan temin eden işletmelerin elde ettikleri ciolar üzerinden tahakkuk edip ödenen idare payı, termal su bedeli ile birlikte dağıtım şirketine ödenen idare payı ile mükerrer bir vergi ödemesi oluşturmadığı bu nedenle, dağıtım şirketine ödenen tutar ile mahsubunun da mümkün olmaması gerektiği açıktır.

Dağıtım şirketlerince m³ birim bedeli üzerinden tahsil edilen idare payının gerçek anlamda bir vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük olmadığı, idare payının sadece gayrisafi hasılat üzerinden tahakkuk edeceğinin mevzuat gereği olduğu, satın alınan sıcak su bedeli üzerinden ödenen idare payının ise harcama üzerinden alınması nedeniyle idare payı olarak kabul edilemeyeceği ve bu şekilde tahsil edilen tutarların sözleşme içeriğine göre haklılığının özel hukuk hükümleri ile ve adli yargı mahkemelerince çözümlendirileceği şeklinde sonuçlar elde edilerek bu konudaki görüşler bu yazıda paylaşılmıştır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A., (2016). Kamu Maliyesi. 17. Baskı, Gazi Kitabevi, 38-149
- Ayşe G., (2011). Vergi Dairelerince yapılan Tebliğler ve Özellikli Durumlar. Mali Çözüm Dergisi, 217
- Barut, A. N., (1996). Vergi Usul Kanununda İşyeri Tanımı. DOC Archive.ismmmo.org.tr.>docs>malicozum. (Erişim tarihi: 07.01.2018)
- Başaran, F., Anayasa Temelinde “Benzeri Mali Yükümlülük Kavramı”. (1998). Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.118, 133
- Bayındır, M. S., (2007). İdari Denetim Olarak İdari Vesayet. Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 5-28
- Bozer, A. ve Göle, C. (2011). Ticari İşletme Hukuku. Banka ve Ticaret Araştırma Enstitüsü, 7
- Çitil, B.,(2013). Vergi Usul Kanununda Tebligat Hükümü, Maliye Postası, 17-18
- Demirkapı, E., (2013). Ticari İşletmenin Tespiti Açısından Esnaf İşletmesi Kavramının Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.XVII, s.374-375
- Deryal, Y., (2002). Ticaret Hukuku. Derya Kitabevi. 6. Baskı, 8
- Doğrusöz, B., (2002). Vergi Hukukunda ihtirazı Kayıt ve Pişmanlıkla Beyan. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/12%20-%2058%20BUM%C4%B0N%20DO%C4%9ERUS%C3%96Z.doc> (Erişim tarihi:03.01.2018)
- GÖZLER, K. (2010). İdare Hukuku Dersleri. Ekin Kitabevi, 283
- Günay, Ö., (2017) Maden Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 2.Baskı. 44-86
- Güzel A. (1987). İşverenin Değişmesi- İşyerinin Devri ve Hizmet Akitlerine Etkisi. Kazancı Yayınları. 66
- İnce, E., (1998). Çalışma Hukuku. Artı Yayınları. 72
- Kumkale, R., (2015). Ticari İşletme ve Esnaf İşletmesi Ayırımı. Dünya Gazetesi, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/ticari-isletme-ve-esnaf-isletmesi->

ayrimi/22980 (erişim tarihi:30.12.2017)

Narmanlıoğlu, Ü., (1998). İş Hukuku: Ferdi İş İlişkileri I. cilt. 3. Baskı, DEÜHF Yayınları. 122

Oktar, S. A., (1997).Vergi Benzeri Mali Yükümlülükler Ek Mali Yükümlülükler ve Bir Totolojik Düzenlemenin Analizi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 37. Seri/Yıl 1996/1997, s.161-172 (http://dergipark.gov.tr/download/article_file/7373) (Erişim Tarihi: 08.01.2018)

Oktay, T., (2016). 6360 Sayılı Kanuna Dayalı Büyükşehir Belediye Reformunu Anlama ve Anlamlandırma. 111 http://www.tarkanoktay.net/index_htm_files/tarkan%20oktay-6360%20belediye%20reform.pdf(erişim tarihi:20.12.2017)

Organ,İ. ve Karadağ, N. C., (2012). Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 21, Sayı3, 67-73

Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N., (2002). Vergi Hukuku. 10. Baskı, Turhan Kitabevi, 29-401

Özbalcı, Y., (2004). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Oluş Yayıncılık, 67

Öz, E., (Mayıs/1999) İhtirazi Kayıtlı Beyan (Kendi Beyannamesinin Dava Konusu Yapılması), Vergi Dünyası, www.ertadenetim.com/2011/12 (erişim tarihi: 08.01.2018)

Pehlivan, O., (2016). Kamu Maliyesi. Celepler Matbaacılık, 91-207

Sayar, N. S., (1974). Kamu Maliyesi II.Cilt, Bütçe Prensipleri ve Tatbiyatı. 5.Baskı, Sermet Matbaası, 38

Sayıştay Başkanlığı, (2017). İçişleri Bakanlığı 2016 Yılı Sayıştay Denetim Raporu. https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/62643830/files/raporlar/kid/2016/Genel_B%C3%BCt%C3%A7e_Kapsam%C4%B1ndaki_%20Kamu_%C4%B0dareleri/%C4%B0%C3%87%C4%B0%C5%9ELER%C4%B0%20BAKANLI%C4%9El.pdf (Erişim Tarihi:12.01.2018)

S ö z c e , <https://www.google.com.tr/search/source=hp&ei=xWVTWvSDK4TWwAK685b4Bg&q=tesis+nedir&oq=tesis+ne> (erişim tarihi: 08.01.2018)

Taşlıçay, M.T., (2012). Turizm İşletmesi ve Turizm Yatırımı Belgesi Başvuru Kılavuzu. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve İşletmeler Genel Müdürlüğü, 12

Danıştay 9. Dairesi. 18.04.2016 gün ve E:2013/3806, K:2016/2881 sayılı karar.

Danıştay 9. Dairesi,18.04.2016 gün ve E:2013/4039, K:2016/2876 sayılı karar.

Danıştay 10.Dairesi, 30.05.2017 gün ve E:2016/9209, K:2017/2778, sayılı karar.

Danıştay 8. Dairesi. 09.05.2016 gün ve E:2013/11302, K:2016/4583 sayılı karar.

Danıştay 3. Dairesi, 01.10.2013 gün ve E:2013/5968, K:2013/3795 sayılı karar.

İzmir 4. Vergi Mahkemesi. 24.01.2013 gün ve E:2012/413, K:2013/62 s karar.

Yargıtay 4.Hukuk Dairesi. 27.09.2017 tarih ve 2015/10840 sayılı karar.

