Turizm Payı, Payın Hukuki Niteliği ile Paya Yönelik Anayasal Tartışmalar ve Belirsizlikler*

*Dr. Öğr. Üyesi Elif ACUNER***

*Öğr. Gör. Dr. Serkan ACUNER****

ÖZET

7183 sayılı Kanun ile kamu tüzel kişiliği haiz ancak bazı faaliyetlerinde özel hukuk hükümlerine de tabi Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı'nın kurulması yasalaşmıştır. Mezkûr kanunla ajansın öz gelirleri tespit edilmiş, bu gelirlerden birinin ise; yeni bir mali yükümlülük olan, turizm payı olduğu düzenlenmiştir. Turizm payı, ajansın faaliyetlerini finanse etmek amacıyla kuruma ihdas edilen gelirlerden sadece bir tanesidir. ihdası açısından turizm payı bir kamu gelir türüdür dolayısıyla mali bir yükümlülüktür. Kanunla konulan bu gelirin vergi, resim, harç yahut vergi benzeri gelir olup olmadığına yönelik hukuki niteliğinin tespit edilmesi önem taşımaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada turizm payı kamu gelir türlerinden; vergi, harç ve resimler ve de vergi benzeri gelirler açısından karşılaştırılmaktadır. Diğer taraftan turizm payı ile ilgili hüküm anayasal ilkeler çerçevesinde değerlendirilmiştir. Ayrıca çalışmada, payın hesaplanmasına esas teşkil eden matrahın tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlara yer verilmiştir. Sistematik literatür taraması yöntemi ve ilgili mevzuatın lafzi yöntemle yorumlanması ile tamamlanan çalışmaya göre; turizm payı her ne kadar vergi benzeri gelirlerin bazı özelliklerinden ayrıştığı görülse de, vergilerin genel özelliklerini taşımaktan ziyade daha çok parafiskalite (vergi benzeri gelir) özelliğine sahip bir kamu geliri olduğu, diğer taraftan payın mükellefiyet tesisi ve indirimli oran uygulanacak turizm türlerinin tespiti açısından eşitlik ile yasallık ilkelerine aykırı durumların doğduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Turizm, Mali Hukuk, Mali Yükümlülük, Turizm Payı, Vergi Benzeri Gelir.

JEL Sınıflandırması: L83, K34, H20.

UNCERTAINTIES AND CONSTITUTIONAL DISCUSSIONS ON TOURISM SHARE AND LEGAL QUALITY OF SHARE

ABSTRACT

Having a public legal personality with the Law Numbered 7183, Turkey Tourism Promotion and Development Agency's establishment, which is subject to the provisions of private law in certain activities, has been enacted. According to the aforementioned law, the Agency's own revenues have been determined. One of these revenues has been regulated as tourism share, which is a new financial obligation. The tourism share is only one of the revenues generated to the institution in order to finance the execution of the Agency's activities. In terms of its formation, tourism share is a type of public income, which causes it to be a financial obligation. It is vital to determine whether the legal nature of this income, which

* Bu çalışma 7-9 Kasım 2019 tarihleri arasında Gümüşhane Üniversitesi'nce icra edilen Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresinde "Yeni Bir Mali Yükümlülük: Turizm Payı ve Hukuki Niteliği" adı ile sözlü bildiri olarak sunulan çalışmanın genişletilmiş ve güncellenmiş halidir. Hakemli makaledir. Makale Geliş Tarihi: 31.01.2020, Makale Kabul Ediliş Tarihi: 25.03.2020.

** Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen Turizm Fakültesi, ORCID Numarası: 0000-0002-7769-8705.

*** Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Ardeşen Meslek Yüksekokulu ORCID Numarası: 0000-0003-3567-4534.

is set by law, is a tax, duty, fee or a parafiscal revenue. For that reason, in this study, the tourism share is compared in terms of taxes, duties, fees, and parafiscal revenues, which are included in the public revenue types. On the other hand, the provision related to tourism share has been evaluated within the framework of constitutional principles. In addition, in the study, the matters to be considered in determining the base which is the basis for the calculation of the share are included. Completed with the systematic literature review method and the literal interpretation of the relevant legislation with the method, this study shows that although the tourism share differs from some characteristics of parafiscal revenues, it is a public revenue with a parafiscality rather than carrying the general characteristics of taxes. On the other hand, it was concluded that situations against the principles of equality and legality arise while determining the share's obligation facility and the types of tourism where discount rate will be applied.

Keywords: Tourism, Fiscal Law, Financial Obligation, Tourism Share, Parafiscal Revenues.

JEL Classification: L83, K34, H20.

GİRİŞ

Türkiye doğal güzellikleriyle, eşsiz turizm merkezleri yanında tarihi geçmişiyle merak uyandıran turizm destinasyonlarından biridir. Ancak merak uyandırdığı nispette misafirin destinasyona çekilmesinde hak ettiği yere ulaşamamıştır. Özellikle jeopolitik konumu açısından çevre ülkelerde yaşanan siyasi istikrarsızlık ve terör tehdidi; turist popülâsyonunun istenen düzeyde gerçekleşmemesinin esaslı sebepleri arasında yer almaktadır. Her ne kadar 2018 yılı içerisinde turist sayısında yaşanan artış Türkiye'yi en çok ziyaret edilen 10 ülke arasına çıkarmışsa da, turizm gelirleri yönünden aynı nispette artışın yaşanmadığı görülmektedir. Türk turizminin hak ettiği konuma gelmesi ve önündeki engellerin kaldırılması ekonomik açıdan da önem taşımaktadır. Çünkü destinasyona varacak turist sayısı ile elde edilecek turizm gelirleri önemli döviz kaynakları arasında yer almaktadır. Turizm özellikle gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasında ve ülke içerisinde bölgeler arası kalkınma dengesinin sağlanmasında önemli pozitif etkilere sahiptir. Ayrıca turizm sektörünün gelişimi ile ülke içerisinde üretim çeşitliliği sağlanabilmektedir. Emek yoğun bir sektör olması sebebiyle yatırım istihdam oranı yüksektir. Özellikle gençler ve kadınlar için yarattığı iş olanaklarıyla hane halkı gelirlerinin artması ve toplumun yaşam kalitesinin yükselmesini desteklemektedir. Turizm sayesinde fiilen ihracı mümkün olmayan jeo-ekonomik ve sosyo-kültürel varlıklar birer ihracat kalemine dönüşmektedir.

Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü'nün (UNWTO - United Nations World Tourism Organization) açıkladığı verilere göre; turizm küresel ölçekte 2018 yılı itibari ile Dünya ihracatının % 7'sini ve dünya hizmet ihracatının ise % 29'unu oluşturmaktadır. Yine turizm sektörü kırk bir alt sektörle yakın ilişki içerisindedir ve bu ilişki sektörün çoğaltan etkisini ve de katma değer etkisini arttırmaktadır. Turizm görünmeyen ihracat kalemlerinden birisi olarak ödemeler dengesi üzerinde pozitif katkıları ve ülke içerisinde yarattığı katma değer etkisi ile makro ekonomik açıdan önemli bir sektör olarak değerlendirilmektedir.

Sağladığı girdilerle, ekonomik anlamda pek çok istikrarsızlığın önüne geçebilecek önemli sektörlerden biri olan turizmin desteklenmesi ve turizm gelirlerinin artırılması, tek başına özel kesimden ya da hizmet sektöründen beklenemeyecek kadar değerlidir. Dolayısıyla dünya turizm hareketliliğinden ve gelirlerinden alınacak payın arttırılması, Türk turizminin geliştirilmesi, Türk turizm imkân ve fırsatlarının dünya ile entegrasyonu, Türk turizm sektöründe sunulan hizmet kalitesinin arttırılması gibi hedefleri gerçekleştirmek üzere 7183 sayılı Kanunla Türkiye Turizm Tanıtım Geliştirme Ajansı kurulmuştur. Ajansın öz gelirlerinden biri de turizm payıdır. 2019 yılı Ekim ayı ile birlikte beyanına başlanan turizm payı, ajansa ihdas edilen bir kamu geliridir. Dolayısıyla mali bir yükümlülüktür.

Yeni bir yükümlülük olarak adlandırılan turizm payının açıklanması, mükelleflerince dikkat edilmesi gereken hususların detaylandırılması, turizm payının hukuki niteliğinin tespit edilmesi çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca turizm payı, vergi ödevi ile ilgili anayasal hükümler ışığında değerlendirilmiştir. Dolayısıyla çalışma açıklanan hususlar çerçevesinde önem taşımaktadır. Özellikle turizm payında matrah tespiti ve turizm payının uygulanmasında yaşanan sorunlar ve belirsizlikler ile anayasal ilkelere aykırılık iddialarının tespiti ve yorumu önem taşımaktadır. Çalışma, sistematik literatür taraması yanında mevzuatın tarihi ve lafzi yorum yöntemlerinin kullanılması yoluyla hazırlanmıştır. Çalışma da sırasıyla; Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı'nın kuruluş hükümlerine, turizm payının gerekçesine, turizm payının vergisel yönlerine, turizm payının uygu-

lanmasına yönelik belirsizliklere, turizm payının hukuki niteliğine ve turizm payının anayasal ilkeler ışığında değerlendirilmesine yer verilmiştir.

1. TÜRKİYE TURİZM TANITIM VE GELİŞTİRME AJANSI VE TURİZM PAYI, DOĞUŞU, ÖNEMİ

7183 sayılı Kanunun genel gerekçesinde de belirtildiği üzere Türkiye; dünyanın en eski medeniyetlerine ev sahipliği yapmış, zengin tarihe ve kültürel varlıklara ayrıca eşsiz doğal güzelliklere sahip önemli destinasyonlardan biridir. Ancak Türkiye, bu özelliklerine karşın çeşitli sebeplerle arzu edilen turizm gelirine sahip olamamıştır. Daha açık bir ifadeyle hem destinasyona varan turist sayısı hem de elde edilen turizm geliri açısından istenilen istatistiklere erişilememiştir. UNWTO tarafından açıklanan verilere göre; turizm geliri en yüksek olan ilk üç ülke sırasıyla Amerika Birleşik Devletleri (ABD), ispanya ve Fransa, aynı şekilde en çok ziyaret edilen ilk üç ülke ise sırasıyla Fransa, ispanya ve ABD'dir[1]. Diğer taraftan 2018 yılı içerisinde turizm sektörüne yönelik bir önceki yıla göre en yüksek harcamayı/yatırımı yapan ilk üç ülke ise; (% 11 artışla) Fransa, (% 11 artışla) Rusya ve (% 10 artışla) Avustralya olmuştur[2]. Bu alanda en yüksek harcamayı yapan ülke ise Çin'dir[3]. Çin'in 277 milyar dolarlık harcamasını/yatırımını, 144 milyar dolar ile ABD takip etmektedir[4]. UNWTO'nun 2018 yılı verilerine göre açıklanan istatistikler topluca aşağıda Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1 Dünya Turizm Hareketliliğine ilişkin istatistikler (2018)

Sıra No	Ülke Adı	Ziyaretçi Sayısı (Milyon Kişi)	Önceki Yıla Göre Değişim (%)	Sıra No	Ülke Adı	Turizm Geliri (Milyar Dolar)	Önceki Yıla Göre Değişim (%)
1.	Fransa	89	3	**1.**	ABD	214	2
2.	ispanya	83	1	**2.**	ispanya	74	4
3.	ABD	80	4	**3.**	Fransa	67	6
4.	Çin	63	4	**4.**	Tayland	63	5
5.	italya	62	7	**5.**	Birleşik Krallık	52	2
6.	Türkiye	46	22	**6.**	italya	49	7
7.	Meksika	41	5	**7.**	Avustralya	45	11
8.	Almanya	39	4	**8.**	Almanya	43	3
9.	Tayland	38	8	**9.**	Japonya	41	19
10.	Birleşik Krallık	36	- 4	**10.**	Çin	40	21
				14.	Türkiye	29.6	12

Kaynak: UNWTO, International Tourism Highlights, 2019 Edition.

Yukarıda Tablo 1'de verilen istatistiklerin yanında şu bilgiler de turizm sektörü açısından önem taşımaktadır. Bunlardan ilkine göre; en çok turizm geliri elde eden 10 ülke dünya toplam turizm gelirlerinin % 50'sine sahiptir[5]. Diğer taraftan en çok turist çeken ilk 10 ülke ise toplam dünya turist popülâsyonun % 40'ını elinde bulundurmaktadır[6].

2018 yılında Türkiye en çok turist çeken ülke sıralamasında altıncı sırada yer almıştır. 2016 yılında yaşanan olumsuzluklarla keskin bir daralma gösteren sektör, 2017 yılında tekrar toparlanmaya

1 United Nations World Tourism Organization (2019). International Tourism Highlights 2019 Edition. UNWTO: Madrid, s.9, https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284421152 (10.11.2019).

2 UNWTO, a.g.r, s.9.

3 UNWTO, a.g.r, s.9.

4 UNWTO, a.g.r, s.9.

5 UNWTO, a.g.r, s.6.

6 UNWTO, a.g.r, s.6 ve s.9.

başlamıştır. 2017 yılına göre 2018 yılında; turist varışlarında % 22'lik bir gelişme sağlanmasına rağmen Türkiye dünya turizm sektöründen istenen payı/geliri alamamıştır. 2018 yılında Türkiye'nin toplam turizm geliri 29,6 milyar dolardır. Turizm gelirlerindeki artış 2017 yılına göre % 12,3'lük büyümeyle sonuçlanmıştır. Bu gelirin % 81,42'lik kısmı yabancı ziyaretçilerden, % 18,58'lik kısmı yurt dışında ikamet eden vatandaşlardan sağlanmış ve ziyaretçilerin ortalama harcama tutarı 647 Dolar olarak gerçekleşmiştir. 2019 yılı ilk altı aylık turizm geliri 12,6 milyar Dolar olarak gerçekleşmiştir. Bu istatistik 2018 yılına göre % 9,88'lik bir büyümeyi ifade etmektedir. 2019 yılı ilk altı ayı toplam ziyaretçi sayısı 21,1 milyon kişidir ve bu rakam 2018 yılına göre %11,8'lik büyümeyi ifade etmektedir[7]. 2019 yılında her ne kadar olumlu gelişmeler yaşanıyor olsa da, 2018 yılında elde edilen turizm gelirleriyle Türkiye gelir sıralamasında ilk 10'a girememiş 14'üncü sırada yer almıştır. Kaldı ki; ilk on ülke, dünya turizm gelirleri pastasından % 50'lik bir dilimi paylaşıyorsa, Türkiye'nin pastadan aldığı pay sadece % 2,5'e denk gelmektedir. Turizm gelirlerinin GSYiH içerisindeki payı 2018 yılı için % 3,8'dir. Turizm gelirlerinin ihracat gelirlerine oranı ise % 17,5'tir. Turizm giderleri 2018 yılında 4,9 milyar Dolar'dır ve turizm giderlerinin ithalat giderlerine oranı % 2,2'dir[8].

Dünya turizm pastasından alınacak paylarla; ülke ekonomisinin olumlu yönde etkileneceği bilinmektedir. Turizmin olumlu ekonomik katkıları makro ölçekte ülke gelirlerinin artmasını ve özellikle mikro ölçekte turizmin geliştiği bölgede yaşayan yerel halkın sahip olduğu gelirlerin[9] dolaysıyla kalkınmanın artmasını ifade etmektedir. Turizm sektörü yoğun emek gücüne karşın yetersiz sermaye sahibi olan Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler için milli gelirin arttırılmasında bir fırsat olarak görülmektedir[10]. Özellikle bir ülkede başka sektörlerde gelişme potansiyelinin yüksek olmadığı hallerde turizm; potansiyeli olan bölgeler için önemli bir kalkınma alternatifidir. Ancak bu noktada sıralanan olumlu ekonomik etkiler turizmin on iki aya yayılmasını ve yine farklı bölgelere dağılmasını sağlayacak destek ve teşviklerle gerçekleşebilir. Bu bağlamda Türkiye'de turizm sezonu olarak algılanan dönemde gerçekleşen tatil turizmine yönelik talebin korunması ve geliştirilmesi ancak bu turizm türünde gelişen bölgelerde on iki ay boyunca talep oluşturacak alternatif turizm türlerinin de geliştirilmesi sağlanmalıdır. Buna ek olarak turizmin daha az geliştiği bölgelerde ise bölge turizm potansiyelleri doğrultusunda gelişim planları ve çalışmaları yapılmalıdır. Böylelikle dünyanın üçüncü büyük sektörü olarak anılan ve istikrarlı bir gelişim ivmesine sahip turizm sektöründen elde edilen pay arttırılabilecek ve ekonomik büyüme gerçekleşebilecektir. Turizm diğer sektörlerle karşılaştırıldığında hazırlık safhası daha kısa süren ve yapılan yatırımlara olumlu cevap alınabilen bir sektör konumundadır[11]. Literatürde turizm faaliyetleri ve ekonomik büyüme arasındaki olumlu ve pozitif ilişkiyi gösteren çalışmalar mevcuttur[12]. Dolayısıyla Türkiye için Turizm sektörü oldukça önem arz etmektedir. Türkiye'ye varan turist sayısına bağlı olarak elde edilen gelir düzeyinin korunması dahası arttırılması adına gerekli çalışmaların yapılması gerekmektedir. Bunun üzerine kanun koyucu Türk turizmi adına önemli adımlar atmak üzere 7183 sayılı Kanunla Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı'nın (TGA'nın) kurulmasına karar vermiştir. 7183 sayılı Kanun md.1/1'de kanunun esasen yürürlüğe alınma nedeni açıklanmıştır. Buna göre; hem elde edilen turizm geliri hem de ağırlanan turist sayısı açısından Türkiye'nin, dünya turizm sektöründe, hak ettiği yere ulaştırılması hedeflenmiştir. Adı geçen ajans; Türk turizm imkân ve fırsatlarının dünyaya tanıtılması, turizm potansiyelinin tüm yönleri ile değerlendirilerek

7 T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve işletmeler Genel Müdürlüğü, Turizm istatistikleri 2018, https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html (01.01.2020).

8 T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve işletmeler Genel Müdürlüğü Turizm istatistikleri 2018, https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html (01.01.2020).

9 Havva Arabacı. Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkisi Üzerine Teorik Bir inceleme. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 4(3), 2018, s. 106.

10 Nebiye Yamak, Banu Tanrıöver ve Filiz Güneysu. Turizm–Ekonomik Büyüme ilişkisi: Sektör Bazında Bir inceleme. Atatürk Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 26 (2), 2012, s. 206.

11 Selen Işık Maden ve Merve Ertürk. Türk Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Dönemsel Bir Değerlendirme. Sosyal, Beşerî ve idari Bilimler Dergisi, 2 (3), 2019, s. 183.

12 Jacint Balaguer ve Manuel Cantavella-Jordá. Tourism as a Long-run Economic Growth Factor: The Spanish Case. Applied Economics, 34(7), 2002; Hazari, Bharat. R. ve Sgro, Pasquale M. (1995). Tourismandgrowth in a Dynamic Model Of Trade. The Journal of International Trade and Economic Development, (4), 1995; Oktay Kızılkaya, Emrah Sofuoğlu ve Zeynep Karaçor. Türkiye'de Turizm Gelirleri-Ekonomik Büyüme ilişkisi: Ardl Sınır Testi Yaklaşımı. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (1), 2016; Paresh Kumar Narayan, Seema Narayan, Arti Devi Prasad ve Biman Chand Prasad. Tourism and Economic Growth: A Panel Data Analysis for Pacific Island Countries. Tourism Economics, 16 (1), 2010; Yamak vd., a.g.m., 2012; Jülide Yıldırım Öcal ve Nadir Öcal. Tourism and Economic Growth in Turkey, Ekonomik Yaklaşım, 15 (52-53), 2004.

ülke ekonomisine kazandırılması hedefine yönelik olarak; yatırımlar yanında ekonomi içerisindeki turizm gelirlerinin, sektör kapsamında ifa edilen hizmet kalitesinin arttırılmasını hedef alarak faaliyetlerde bulunacaktır (7183 s. K. md. 1/1).

Ajans kamu tüzel kişiliğine sahiptir. Yani ajans bir kamu kuruluşudur ve kamu kudretini kullanarak işlem ve eylemlerde bulunacaktır. Dolayısıyla 7183 sayılı Kanunun verdiği yetki ile yürütülen tüm faaliyetlerde kamu kuruluşu hüviyetini koruyacaktır (7183 s. K. md. 3/1). Ancak mezkûr kanun md. 3'te belirtildiği üzere ajansın özel ekonomik kesimde de faaliyet gösterebileceği düşünülmüş olacak ki; kapsam dışında gerçekleşen tüm faaliyetlerde özel hukuk hükümlerine tabi olacağı düzenlenmiştir.

Ajansın üç organı bulunmaktadır: Bunlar; yönetim kurulu, icra kurulu ve danışma kuruludur (7183 s. K. md. 3/2). Yönetim kurulu ajansın karar organıdır. Yönetim kurulu 15 üyeden oluşmaktadır (7183 s. K. md. 3/2). Üyeler mezkûr kanun md. 3/2'ye göre seçilecek ve görev süreleri 3 yıl olacaktır. Ajansın icra kurulu yürütme organıdır (7183 s. K. md. 3/4). Genel yönetim ve temsil icra kurulundadır. icra kurulunun üyesi sayısı 5'tir (7183 s. K. md. 3/4). Ajansın diğer bir organı ise danışma kuruludur. Danışma kurulu yönetim ve icra kuruluna danışmanlık hizmeti vermek ve tavsiyelerde bulunmak üzere oluşturulacaktır (7183 s. K. md. 3/5).

Ajansın faaliyet alanları 7183 sayılı Kanun md. 4'te sıralanmıştır. Burada sıralanan faaliyetler esasen Türk turizminin dünya sektörü içerisinde hak ettiği yere ulaşmasına yönelik faaliyetlerdir. Devam eden beşinci madde de ise faaliyetlerini yürütmek üzere ajansa ihdas edilen gelirler sıralanmıştır. Sırasıyla bunlar; genel bütçeden ayrılan paylar, turizm payları, bağış ve yardımlar, faaliyet gelirleri ve diğer gelirlerdir (7183 s. K. md. 5/1). Bu gelirlerin en az % 85'i kanun amacına yani Türk turizminin tanıtılmasına yönelik olarak kullanılması şart koşulmuştur (7183 s. K. md. 5/1).

Ajansın gelirleri arasında yer alan ve yeni bir yükümlülük olan turizm payı ayrı bir madde ile kanunda düzenlenmiştir. Turizm payı ajansın faaliyetlerini finanse etmek üzere; mükelleflerinin işletmelerdeki faaliyetleri sonucunda elde ettikleri net satış ve kira gelirlerinin toplamı üzerinden tarh edilecektir (7183 s. K. md. 6/2).

Diğer taraftan ajans, kanun kapsamında yürüttüğü faaliyetlerden dolayı düzenlemek zorunda olduğu kâğıtlara ilişkin damga vergisinden muaftır (7183 s. K. md. 8/2). Ajansa yönelik özellik arz eden diğer bir husus ise; faaliyetlerde hizmet görecek personelini iş Kanunu hükümlerine göre istihdam edeceğidir (7183 s. K. md. 8/3).

2. TURİZM PAYININ VERGİSEL YÖNLERİ

2.1. Turizm Payının Konusu ve Mükellefi

TGA için turizm payının diğer gelirlerine nazaran daha fazla önem taşıyacağı söylenebilir. Kanunla ihdas edilen turizm payının temel amacı; ajansın kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesine imkân tanımak ve ajans faaliyetlerinin finansmanını sağlamaktır (7183 s. K. md. 6/1). Turizm payı turizm sektöründe faaliyet gösteren aşağıdaki yiyecek-içecek, konaklama, eğlence tesislerinden ve ayrıca turizme yönelik işletilen araçlara sahip olan işletmelerden tahsil edilecektir. Bu nedenle turizm payının konusu adı geçen bu işletmelerin faaliyetleridir. Dolayısıyla mali yükümlülüğün mükellefi aşağıda sıralanan işletmeler olacaktır. Buna göre;

– Bileşik tesisler ile konaklama tesisleri,

– Bakanlıktan belgeli yeme-içme ve eğlence tesisleri,

– Deniz turizmi tesisleri ile Kültür ve Turizm Bakanlığından belgeli deniz turizmi araçları,

– Münferit uçak bileti satış acenteleri hariç seyahat acenteleri,

– Havayolu işletmelerinden (ticari yolcu taşımacılığı faaliyetlerinden),

– Devlet Hava Meydanları işletmesi Genel Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havalimanı ve terminal işletmelerinin yatırımcısı veya işletmecisi olan gerçek veya tüzel kişiler verginin mükellefi sayılacaktır (7183 s. K. md. 6/2).

7183 sayılı Kanunla mükellef oldukları tespit edilenlere, Gelir idaresi Başkanlığı'nca (GiB'ce) 02.11.2019 tarih ve 30936 sayılı Resmi Gazete'de (RG'de) yayımlanan Turizm Payı Beyannamesi Genel Tebliği'nde (TPBGT'de) ayrı ayrı tanımlar getirilmiştir. Buna göre bileşik tesisler; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından düzenlenen kısmi turizm işletmesi[13] veya turizm işletmesi belgesiyle[14] faaliyette bulunan turizm kentleri, turizm kompleksleri

13 31.05.2019 tarih ve 1134 sayılı Cumhurbaşkanı kararı ile çıkarılan, 01.06.2019 tarih ve 30791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Turizm Tesislerine ilişkin Yönetmelik md.4/1-(ı): "Kısmi turizm işletmesi belgesi: işletmeye açılan bölümü, mezkûr yönetmelikte belirtilen tür ve varsa sınıfı için tanımlanan asgari nitelikleri sağlayan, ayrıca sınıfı bulunması durumunda yapılacak belgelendirme denetiminde sınıfı için belirlenen puan barajını aşan turizm tesislerine, yapılacak olan diğer bölümü yatırım kapsamında tutularak işletme aşamasında verilen belgeyi" ifade eder.

ve tatil merkezlerini ifade etmektedir (TPBGT, md. 3). Konaklama tesisleri ise; Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından düzenlenen kısmi turizm işletmesi veya turizm işletmesi belgesiyle ya da ilgili kurum veya kuruluş tarafından düzenlenen işyeri açma ve çalışma ruhsatıyla faaliyet gösteren oteller, tatil köyleri, butik oteller, konaklama içeren özel tesisler, moteller, hosteller, pansiyonlar, apart oteller ve konaklama içeren kırsal turizm tesisleri (dağ evi, köy evi, çiftlik evi, yayla evi ve oberj) ile kampingleri kapsamaktadır (TPBGT, md. 3). Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belgeli yeme-içme ve eğlence tesisleri; kısmi turizm işletmesi belgesi ve turizm işletmesi belgesi alan müstakil 1. ve 2. sınıf lokantalar, lüks lokanta, özel yeme-içme tesisleri, gastronomi tesisleri, müstakil eğlence yerleri, bar, kafeterya, eğlence merkezleri ve günübirlik tesis işletmelerini ifade etmektedir (TPBGT, md. 3). Deniz turizmi araçlarına güvenli bağlama, karaya çekme, bakım, onarım hizmetleri, yolculara yeme, içme, dinlenme gibi hizmetleri sunan kruvaziyer gemi limanı, yat limanı, çekek yeri, rıhtım ve iskele gibi turizm tesisleri deniz turizm tesisleri olarak kabul edilmektedir (TPBGT, md. 3). Deniz turizm tesislerine ilaveten, deniz turizm araçları da turizm payı mükellefiyetinin kapsamına dâhil edilmiştir (TPBGT, md. 3). Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan turizm işletme belgesi almış olan gerçek ve tüzel kişilere ait ticari yatlar, kruvaziyer gemiler, günübirlik gezi tekneleri, dalabilir deniz turizmi araçları, yüzer deniz turizmi araçları, özel deniz turizmi araçları, turizm amaçlı su altı ve su üstü faaliyet araçları ile diğer deniz turizmi araçları turizm payının mükellefi olacaklardır (TPBGT, md. 3). Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belgeli seyahat acenteleri de turizm payının mükellefidir. Sadece uçak bileti satış faaliyetinde bulunan acenteler bu kapsamda değildir (TPBGT, md. 3). Havalimanı işletmeleri; Devlet Hava Meydanları işletmesi Genel Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havaalanı işletiminden sorumlu olan ayrıca Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından ruhsatlandırılan kuruluşlardır (TPBGT, md. 3). Bu kuruluşlar turizm payının mükellefidir (TPBGT, md. 3). Turizm payının mükellefi havayolu işletmeleri; Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünden alınan işletme ruhsatı ile taşımacılık faaliyetlerinde bulunan havayolu işletmeleri ile balon ve hava taksi gibi işletmeler havayolu işletmeleri kapsamında turizm payının mükellefi oldukları kabul edilmiştir (TPBGT, md. 3). Terminal işletmeleri ise; Devlet Hava Meydanları işletmesi Genel Müdürlüğü tarafından inşa edilerek sonradan gerçek veya tüzel kişilere kiraya verilmek suretiyle işlettirilen ve Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü tarafından ruhsatlandırılan terminal işletmelerini ifade etmektedir (TPBGT, md. 3).

Mezkûr tebliğle açıklığa kavuşturulan tüm bu mükelleflerce üçüncü kişilere kiraya verilen alt ünitelerden elde edilen kira gelirleri de turizm payının matrahına dâhildir. Burada dikkat edilmesi gereken husus turizm payının matrahını oluşturan turizm kaynaklarının yahut onların alt ünitelerinin kiraya verilmiş olmasıdır. Yoksa herhangi bir kişinin var olan mülkünü (arızi olmak koşuluyla) turizm faaliyetleri için kiraya vermiş olması bu yükümlülüğün doğmasına sebebiyet vermeyecektir. Diğer bir husus ise; neredeyse tüm turizm girişimcileri ve onların faaliyetleri (yatırımcıları hariç) kapsama alınarak turizm payının mükellefi kabul edilmeleridir.

2.2. Turizm Payının Matrahı, Oranı, Beyanı ve Tahsili

Turizm payının oranı mükellefler itibariyle ayrı ayrı tespit edilmiştir. Turizm payının matrahı ve oranları aşağıda Tablo 2'de belirtilmiştir.

Tablo 2 Turizm Payının Matrahı ve Oranı

Mükellef	Matrah	Oran
Bileşik tesisler ile konaklama tesisleri	işletmelerdeki faaliyetler sonucunda elde edilen net satış ve kira gelirlerinin toplam tutarı.	‰ 7
Bakanlıktan belgeli yeme-içme ve eğlence tesisleri		‰ 7
Deniz turizmi tesisleri ile Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belgeli deniz turizmi araçları		‰ 7
(Münferit uçak bileti satışları hariç) Seyahat acenteleri		‰ 0,7
Havayolu işletmelerinden (ticari yolcu taşımacılığı faaliyetlerinden)		‰ 0,7
Devlet Hava Meydanları işletmesi Genel Müdürlüğü tarafından işletilenler hariç olmak üzere havalimanı ve terminal işletmeleri		‰ 2

Kaynak: (7183 sayılı Kanun md. 6/2).

14 Turizm Tesislerine ilişkin Yönetmelik md.4/1-(n): "Turizm işletmesi belgesi: Bu Yönetmelikte nitelikleri belirtilen turizm işletmelerine işletme aşamasında verilen belgeyi ifade eder".

Turizm payının matrahı, yukarıda mükellef olduğu kabul edilen işletmelerin faaliyetleri sonucunda elde edilen net satış ve kira gelirlerinin toplam tutarıdır. Diğer taraftan kanun koyucu gelişmesi arzu edilen turizm türlerini unutmamış, bu alanlarda faaliyette bulunan turizm payı mükelleflerine indirimli turizm payı oranının uygulanması suretiyle teşvik edilmesini amaçlamıştır. Kış, termal, sağlık, kırsal ve nitelikli spor turizmi gibi Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından teşvik edilmesi arzu edilen turizm türlerinde faaliyet gösteren tesisler için turizm payı oranının yarı (% 50) oranında indirimli olarak uygulanacağı yasalaşmıştır (7183 s. K. md. 6/2).

Turizm paylarının beyanında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK'nin) esasları dikkate alınmıştır[15]. KDVK'nin ilgili hükümlerine yapılan atıflara karşın, GiB tarafından yayımlanan Turizm Payı Beyannamesi Genel Tebliği'ne göre kurumlar vergisi mükellefleri turizm paylarını birer aylık dönemler, diğerleri [(gerçek ve basit usule tabi olan) gelir vergisi mükellefleri yahut mükellefiyet tesis edilmeyenler] ise üçer aylık dönemler[16] itibariyle beyan edeceklerdir (TPBGT, md. 5/3). Yine KDVK'ye yapılan atfa karşın, 7183 sayılı Kanun md. 6/6'nın[17] Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiye dayanılmak suretiyle turizm payının beyan süresi uzatılmıştır. Buna göre turizm payının beyan süresi hesap dönemini takip eden ayın son günü olarak belirlenmiştir ve mükelleflerin beyan süresi içinde ödemelerini yapacakları açıklığa kavuşturulmuştur. Yani mükellefler hesap dönemini takip eden ayın son gününe kadar turizm payına ilişkin matrahlarını beyan edecekler ve aynı ayın son gününe kadar turizm paylarını ödeyeceklerdir. Mükellefler beyan dönemi içerisinde beyan edecekleri net satışları ve kira gelirleri bulunmasa dahi, turizm payı beyannamesini ilgili vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Mükellefler turizm payı matrahlarını gelir ya da kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine beyan edeceklerdir (KDVK, md. 43). Katma değer vergisi (KDV) mükellefiyeti bulunmayanlar ise; turizm payı matrahlarını Gelir idaresi Başkanlığı'nca belirlenecek vergi dairesine beyan etmeleri gerekecektir. Yine mezkûr tebliğe göre; gelir ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişiler için yerleşim yeri adresinin bulunduğu, gerçek kişiler dışında kalanlar için ise kanuni merkezi/işyerinin bulunduğu yer vergi daireleri tarhiyatla yetkili vergi daireleri olacaktır.

Turizm payının beyanı, tarhı, tahakkuku, tahsili ile red ve iadesi konusundaki işlem ve eylemlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümleri uygulanacaktır. Yani turizm payı diğer (gelir, kurumlar, katma değer, motorlu taşıtlar vb.) vergiler gibi vergi idarelerince tahsil edilecek ya da payın tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri VUK hükümlerine tabi olacaktır. Yine; vadesinde ödenmeyen turizm payının takip ve tahsili AATUHK hükümlerine göre takip ve tahsil edilecektir. Tahsil edilen turizm paylarının % 5'i genel bütçe vergi gelirlerinde olduğu gibi bütçe hesabına aktarılacak, geri kalan (% 95'lik) kısım emanet hesabına alınacak daha sonra bu tutarlar en geç takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadara ajansın banka hesabına aktarılacaktır (7183 s. K. md. 6/3).

Diğer taraftan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince ödenen turizm payı, matrahlarına esas kazançlarının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak gayri safi gelirlerinden indirilecektir (7183 s. K. md. 6/4). Burada dikkat edilecek olan husus turizm payının vergiden indirim şeklinde değil, matrahtan indirim şeklinde gider kabul edileceğidir. Bu nedenle turizm payının mükelleflerine ek bir mali yüküm getirmeyeceği (ya da kısmi bir mali yük getireceği) söylenebilir. Aslında devlet, turizm payı ile birlikte bir kısım alacağından vazgeçmektedir. Son olarak turizm payı sebebiyle mükellefler ile idare arasındaki uyuşmazlıkların çözüm yeri idari yargı yerleri, dolayısıyla görevli mahkemeler vergi mahkemeleridir (7183 s. K. md. 6/5).

---

15 Katma değer vergisi mükellefleri gerçek usulde vergilendirilirler (KDVK, md. 37). Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesap dönemi aylık ya da üçer aylık dönemlerdir (KDVK, md. 39). Hazine ve Maliye Bakanlığı üçer aylık vergilendirme dönemini bir ay olarak tespit etmeye yetkilidir (KDVK, md. 39). Mükellefler KDV matrahlarını vergilendirme dönemini takip eden ayın 24'üncü gününe kadar (gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olsun ya da olmasın) elektronik ortamda beyan ederek (KDVK, md. 41), aynı ay 26'ncı gününe kadar ödeyeceklerdir (KDVK, md. 46).

16 Ocak, Şubat Mart ayları birinci üç aylık dönem, Nisan Mayıs, Haziran ikinci üç aylık dönem, Temmuz Ağustos, Eylül üçüncü üç aylık dönem ve son olarak Ekim, Kasım ve Aralık ayları dördüncü üç aylık dönem olarak tespit edilmiştir (TPBGT, md. 5/3).

17 "Turizm payına ilişkin beyannamenin verilme sürelerini, kapsama girenlerin turizm türleri, vergi veya mükellefiyet türleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte aylık veya üç aylık dönemler hâlinde tespit etmeye, beyannamelerin; şekil, içerik ve eklerini belirlemeye, elektronik ortamda gönderilmesine zorunluluk getirmeye, yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususunda izin vermeye, bu kişileri aracı kılmaya veya zorunlu tutmaya ve uygulamaya, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında kalan meslek mensuplarına onaylatılmasına veya imzalatılmasına ilişkin usul ve esaslar ile turizm payının beyan ve ödeme sürelerini kanuni süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye, Bakanlığın görüşünü alarak Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir (7183 s. K. md. 6/6)".

3. TURİZM PAYININ HUKUKİ NİTELİĞİ: KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRME

Kamu geliri geniş anlamda kamu tüzel kişiliği haiz devlet ya da kurum ve kuruluşları tarafından elde edilen tüm gelirleri kapsamaktadır. Literatüre göre; bu gelirler egemenlik hakkı kullanılarak elde edilen gelirler ve egemenlik hakkı kullanılmadan elde edilen gelirler şeklinde sıralanabilir[18]. Devletin egemenlik hakkını kullanarak diğer bir ifade ile kanun çıkararak ve de gerektiğinde zor kullanarak elde ettiği gelirlerin başında vergiler gelmektedir[19]. Diğerleri; harçlar, resimler, fon gelirleri, şerefiye, vergi benzeri (parafiskal) gelirler, zorunlu borçlanmalar, para basımı, mali tekeller ve para cezalarıdır. Egemenlik hakkı kullanılmadan elde edilen gelirler ise; mülk ve teşebbüs gelirleri, gönüllü borçlanma, yardım ve bağışlardır[20].

Diğer taraftan kamu geliri kavramı esasen 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda (KMYKK) tanımlanmıştır. Buna göre kamu geliri; "...kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri..." kapsamaktadır (KMYKK, md. 3/1-i). Görüleceği üzere mezkûr kanunda kamu geliri kavramı geniş anlamda ele alınmış ve merkezi yönetim gelirleri yanında parafiskal kuruluşların tahsil yetkisine sahip olduğu pay veya benzeri gelirler ayrıca sosyal güvenlik primleri kamu gelirleri kapsamına alınmış, hatta asıl gelirlere bağlı olan feri nitelikteki alacaklar da kapsama dâhil edilmiştir.

Kamu tüzel kişiliği haiz TGA için ihdas edilen turizm payı, kapsamı ve konusu itibariyle, bir kamu geliri hüviyetindedir. Çünkü TGA kamusal ekonomik bir yararı amaç edinerek faaliyet gösterecektir. Ajansın faaliyetleri; turizm payı adı altında, kamu hizmetinin karşılığı olan ve faydadan yarar sağlayacak ödevliler tarafından ödenecek bu yükümlülük ile finanse edilecektir.

Bir başka açıdan kamu gelir tanımında adı geçen "pay ve benzeri gelirler" kavramı konu açısından önem taşımaktadır. Pay adı altında ifade edilen (örneğin katılma payları gibi) kamu gelirlerinin mali bir yükümlülük olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla turizm payının da bu kapsamda bir kamu geliri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Kamu geliri olan turizm payının hukuki niteliğinin belirlenmesi bu noktada önem taşımaktadır. Turizm payı "vergi" hüviyetinde bir kamu geliri yahut "vergi benzeri" bir kamu geliri hüviyetinde olup olmadığı, açıklanması gereken önemli hususlardan biridir. Aşağıda turizm payının; vergi, harç ve resimlerin temel özellikleri ve de vergi benzeri gelirlerin temel özellikleri dikkate alınarak karşılaştırılması yapılmak suretiyle hukuki niteliğinin tespitine gidilmiştir.

3.1.Turizm Payının Kamu Gelirleri Yönünden Karşılaştırılması

3.1.1. Karşılaştırmaya Esas Kamu Gelirleri

3.1.1.1. Vergiler

Kamu gelirlerinin en önemlisi ve en başta geleni muhakkak vergilerdir[21]. Literatürde (öğretide) vergiye getirilen tanımlar; tanımın yapıldığı zamanın gereklerine ya da tanımı yapanın kişisel yargılarına göre değişmektedir[22]. Anayasa Mahkemesi tarafından vergiye getirilen tanımlarda; kamu giderlerini finanse etmek amacıyla ödeme gücü olan ödevlilerden kanuni zorla alınan bir yükümlülük olduğuna değinilmiştir[23]. Bu tanım elbette anayasaya ile vergiye getirilen tanımla benzerlik göstermektedir. T.C. Anayasası md. 73/1'de vergi ödevine yönelik tanıma şu şekilde yer verilmiştir. "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Vergi ödevini düzenleyen anayasanın mezkûr maddesinde aynı zamanda vergilemenin ilkelerine de değinilmiştir. Diğer taraftan daha geniş bir tanımla vergi; kamu giderlerini finanse etmek üzere, devletin tek taraflı olarak (karşılıksız) ve de egemenlik gücünün uzantısı olan vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle, kanunda öngörülen usul ve esaslara uymak kaydıyla, gerektiğinde zor kulla-

18 Fevzi Devrim. Kamu Maliyesi. izmir: ilkem Ofset, 2002, s. 175-187; Osman Pehlivan. Kamu Maliyesi, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019b, s. 89-94.

19 Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 89.

20 Devrim, a.g.m., s. 186.

21 Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay. Vergi Hukuku. Ankara: imaj Yayınevi, 2001, s. 7; Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 89.

22 Eyyüp ince. Benzeri Mali Yükümlülük Olarak Turizm Payı ve Vergisel Yönleri. Vergi Sorunları Dergisi, (371), 2019b, istanbul, s. 58.

23 Topluca Anayasa Mahkemesi Kararlarını görmek için bkz: Gülçin Karasu Öztemel (2019). Benzeri Mali Yükümlülük Kavramının Hukuki Niteliği ve Bu Kapsamda Geri Kazanım Katılım Payının Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, (374), 2019, s. 89.

narak toplumu meydana getiren kişi ve kurumların; gelir, gider ve malları üzerinden, mali güçlerine oranla salınan (parasal bir yükümlülüktür ya da) ekonomik bir değerdir[24].

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda, literatürde, yüksek yargı kararlarında ve de pek çok mecrada yapılan vergi tanımlarında ortaya çıkan temel özellikler şu şekilde sıralanabilir[25].

- Vergi, kamu giderlerini finanse etmek üzere alınır.

- Vergi karşılıksız alınır.

- Vergi, ödeme gücü olan herkesten alınır.

- Vergi, zorla alınır.

- Vergi, ödeme gücü nispetinde alınır.

- Vergi, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır.

- Vergi, ekonomik bir değerdir.

- Vergi, bütçe içi bir gelirdir.

Vergi kamu giderlerini finanse etmek üzere alınır (AY, md. 73/1). Kamu, toplumun zorunlu olan ihtiyaçlarını ürettiği kamusal mal ve hizmetler sayesinde karşılamaktadır. Kamu ürettiği kamusal mal ve hizmetleri yine onları tüketen toplumun katılımıyla finanse etmektedir. Dolayısıyla verginin fonksiyonlarından biri kamu mal ve hizmet üretimini finanse etmektir. Diğer taraftan vergi karşılıksız alınır. Hukuki anlamda kamu hizmetlerinin finansmanı hariç herhangi bir sebebe dayandırılmamışlardır. Kamu hizmetinden yararlanıp yararlanmamak vergi tahsilâtına engel bir durum değildir. Yani vergiyi ödeyenlere ödedikleri vergiler için herhangi bir mal teslimi ve hizmet ifası garanti edilmemektedir. Buna bağlı olarak devletin ürettiği mal ve hizmetlerden herkes ödemiş olduğu vergiye göre değil, eşit olarak faydalanır[26]. Çünkü bireyler bazı hallerde gelir düzeylerine göre tam kamusal olanlar hariç, kamunun ürettiği mal ve hizmetler yerine, özel kesimin ürettiği mal ve hizmetleri talep etme arzusuna sahip olabilirler. Vergi genellik ilkesinin gereği olarak herkesten alınır (AY, md. 73/1). Ancak vergi, anayasal ilke gereği ödeme gücü[27] olanlardan aranır. Ödeme gücüne ulaşmak için ödevlilerin kişisel durumlarının dikkate alınması gerekir[28]. Vergiyi ödeme gücü olan bireyler ve kurumlar; elde ettikleri gelirler, sahip oldukları varlıklar ve yaptıkları harcamalar nispetinde vergilendirilmektedir. Vergi yükümlülüğü bu güce sahip olanlardan "kanun önünde eşitlik" ve de "adalet ilkesi"de dikkate alınarak, gönüllülüklerine bakılmaksızın zorla tahsil edilir. Vergi birey ya da kurumlara seçimlik bir hak olarak tanınmamıştır, aynı şekilde devletin de keyfi uygulamalarla vergi salmasına anayasal açıdan izin verilmemektedir[29]. Bu zor anayasadan doğan hukuki bir zor olmak yanında ödeme gücü olanların bu ödevi vadesinde yerine getirmediği hallerde; cebren, gelirlerine ve/ve de servetlerine el konulmak suretiyle tahsil edilir. Vergi, yasallık ilkesi çerçevesinde kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır (AY, md. 73/3). Bu ilkeye göre vergilendirme yetkisine sahip devletin, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülerde mali yükümlülükleri öngörmemesi, verginin temsilciler vasıtasıyla, özelliklerinin tümüyle belirgin bir şekilde ve yasayla öngörülmesi gerekmektedir[30]. Günümüzde vergi daha çok para olarak alındığından ekonomik bir değer olduğu kabul edilmektedir[31]. Toplanan vergiler bütçeye gelir yazılmaktadır. Kaldı ki; kamu mal ve hizmetlerinin sunumu da bütçe yoluyla gerçekleşir (Pehlivan, 2019a: 68). Devlete ait gelir ve giderlerin tamamı bütçede yer almak zorundadır[32]. Kamu gelir türü

24 Halil Nadaroğlu. Kamu Maliyesi Teorisi. istanbul: Beta Basım Yayım, 1989, s. 213; Uluatam ve Methibay, a.g.e., s.7; Devrim, a.g.e., s. 176; Mehmet Arslan. Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 28; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 73; ismail Türk. Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s. 111; Hasan Hüseyin Bayraklı. Genel Vergi Hukuku. Afyonkarahisar: Celepler Basım Yayın Dağıtım, 2017, s. 4; Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 89.

25 Eyyüp ince. Benzeri Mali Yükümlülüklerin Beyannamelerinde Damga Vergisi Sorunsalı. Vergi Sorunları Dergisi, (375), 2019a, istanbul, s. 73; Selahattin Tuncer. Vergi ve Benzeri Diğer Kamu Gelirleri Arasındaki ilişkiler. Eskişehir iktisadi ve Ticari ilimler Akademisi Dergisi, 5 (1), 1969, s. 258-259, https://dergipark.org.tr/en/pub/eitiad/issue/48641/618474, (15.01.2020).

26 Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 96.

27 Ödeme gücü ya da mali güç, kişinin kendisinin ve de sahip olduğu ailesinin asgari yaşam düzeyini aşan gelir fazlası/servet fazlası olarak tanımlanabilir (Uğur Yiğit. Mali Güce Göre Vergilendirme ilkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s. 86).

28 Osman Pehlivan. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019c, s. 28.

29 Devrim, e.g.e., s.191.

30 Gülsen Güneş. Verginin Yasallığı ilkesi, istanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2011, s. 14-21.

31 Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 96.

32 Osman Pehlivan. Bütçe Hukuku, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019a, s. 42.

olan vergiler, ilgili oldukları yılın bütçesinde muhasebeleştirilirler. Hatta bunlar genel bütçe vergi gelirleri olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla vergi, bütçe içi bir gelirdir.

3.1.1.2. Resimler ve Harçlar

Vergi, resim ve harçların tarihsel süreçte kullanımlarının açıklandığı bir çalışmada, resmin kimi zaman vergi, kimi zaman harç yerine kullanılan bir kamu gelir türü olduğu ve her iki kamu gelirini kapsayacak üst bir başlıkta yer aldığı ifade edilmiştir[33]. Günümüzde resimler, belirli bir işin yapılabilmesi için kamunun ruhsata bağlamak suretiyle, verdiği izne bağlı olarak doğan bir yükümlülük olduğu kabul edilir[34]. Ne var ki; resimler artık vergi sistemi içerisindeki kullanımlarını, gümrük resmi yerine gümrük vergisi, trafik resmi yerine trafik harcı adı altında uygulanmak suretiyle yitirmiştir[35]. Ancak bu yükümlülüğün karşılıksız tahsil edildiği haller de bulunmaktadır. Bu nedenledir ki; resmin karşılığa bağlı olarak alınması sebebiyle zaman zaman harca, karşılıksız alınması sebebiyle de zaman zaman vergilere benzediği ifade edilmektedir[36]. Bu açıklamalar ardından resimlerin genel özellikleri sırasıyla; kamuca verilen iznin karşılığı olarak yahut herhangi bir karşılık olmaksızın alınır, ancak hizmet talep edenlerden zorla alınır, belirli nispet ya da maktu tutarlarda, ödeme gücüne bakılmaksızın alınır, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır, ekonomik bir değerdir ve bütçe içi/dışı bir gelirdir şeklinde sıralanabilir.

Harçlarsa, devletçe sunulan bazı/belirli kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınmaktadır[37]. Literatürde harçlar vergilere benzetilmekle beraber, fiyatlar ve vergiler arasında yer alan kamu geliri[38] olduğu ifade edilmektedir. Anayasa mahkemesinin bir kararında harçlar; "...kamu kurumlarının yaptığı hukuki işlemlerden ve hizmetlerden yararlananlardan, bu yararlanmaları karşılığında alınan bir bedel olduğu ayrıca kamu hizmetlerinden yararlanan kişilerin ödeme gücü dikkate alınmaksızın tahsil edildiği[39]...", kanunla konulan, kaldırılan yahut değiştirilen, bazılarının genel bütçe vergi geliri kabul edildiği ekonomik değer olduğuna hükmedilmiştir. Bu tanımlardan yola çıkarak harçların temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Harçlar, kamuca verilen hizmetin karşılığı olarak alınır.

- Harçlar, kamu hizmetinden yararlanmak/faydalanmak isteyenlerden alınır.

- Harçlar, belirli nispet ya da maktu tutarlar itibariyle, ödeme gücüne bakılmaksızın alınır.

- Harçlar, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır.

- Harçlar, ekonomik bir değerdir.

- Harçlar bütçe içi/dışı bir gelirdir.

Harca konu teşkil eden mal veya hizmetler kamu kesimince üretilen mal ve hizmetleridir[40]. Harca konu mal ve hizmetler; kamusal mal ve hizmet sınıflandırmasında, yarı kamusal mal ve hizmetler sınıfı içerisinde yer alır. Bu mal ve hizmetler bireylerin özel menfaatlerini karşılayan mal ve hizmetler olduğundan[41], karşılığı mal ve hizmet üretimine yönelen kamu tarafından tahsil edilir. Bu nedenle harçlar, kamu hizmetinden yararlanmanın/faydalanmanın karşılığı olarak alınır[42].

Harçların ihtiyari bir ödeme olduğu da söylenebilir[43]. Bunun sebebi; bireylerin sunulan kamu hizmetlerini talep ettikleri hallerde harcın doğacak olması, buna karşılık talep etmekten vazgeçtikleri ya da hiç talep etmedikleri hallerde harç borcunun doğmayacak olmasıdır. Bu nedenle kamu hizmetinin varlığı harçların doğmasına neden olan bir se-

33 Güneş Yılmaz. "Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu, Marmara Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 40 (2), 2018, s. 377.

34 Özhan Uluatam. Kamu Maliyesi, Ankara: imaj Yayınevi, 2005, s. 413.

35 Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya ve Erhan Gümüş. Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019, s. 117.

36 Öztemel, a.g.m., s. 91.

37 Edizdoğan vd., a.g.e., s. 115

38 Devrim, a.g.e., s. 176; Türk, a.g.e., s. 103.

39 Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2012/91 K. 10.07.2013/86, R.G. 27.03.2014/28954.

40 Tufan Çakır. Kamu Gelirleri. Kamu Maliyesi, Editör: Ş. Tosunoğlu ve Y.T. Ergül, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012, s. 110.

41 Öztemel, a.g.m., s. 90.

42 Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 90.

43 Edizdoğan vd., a.g.e., s. 115.

beptir[44]. Ancak kamu hizmetinden yararlanılmak istendiğinde harçlar zorunlu bir ödeme niteliğine kavuşmaktadır. Bu sebeple harçlar sunulan kamu hizmetine katılma payı oldukları da söylenebilir. Çünkü alınan harçlar çoğu kez sunulan kamu hizmetinin maliyetinin çok altındadır. Örneğin yargı harcı böyledir. Buna karşın pasaport harcı gibi, bazı harçlar sunulan kamu hizmetinin maliyetinin çok üstündedir. istisnai hallerde kamu hizmetinden yaralanılmadığı hallerde de harç borcu doğabilmektedir. Örneğin belediyelerce daha önceki dönemlerde tahsili mümkün kılınmış temizleme ve aydınlatma harçları böyledir[45]. Bu istisnai hallere rağmen harçlar, kamu hizmetinden yararlanmak/faydalanmak isteyenlerden alınır. Yani zorunluluk esas değildir.

Harçlar, belirli nispet ya da maktu tutarlar itibariyle, ödeme gücüne bakılmaksızın alınır. Günümüzde yargı harçları, tapu harcı, pasaport harcı, noter harcı gibi yükümlülükler bazen nispi oranlarda bazen de maktu tutarlarda uygulanmaktadır[46]. Örneğin vergi ve bölge idare mahkemelerine başvurma, icraya başvurma, ticari işletmenin tescili vb. işlemlerde harç maktu bir tutar olarak belirlenmişken, başka bir örnekte kayıt harici kalmış gayrimenkullerin tescili, ipotek tesisi, tereke işleri ve sulhnamelerde harç nispi ölçülerle hesaplanmaktadır. Bazı hallerde maktu belirlenen tutarlardan aşağı olmamak kaydıyla harçların oran olarak belirlendiği hizmetlerde bulunmaktadır. Danıştay kararları için hesaplanan harç bunlardandır. Harcın belirlenmesinde esas, hizmetin kendisidir. işlemi talep edenin mali durumunun ne olduğunun harç gerektiren hizmete etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla harçlar mükellefinin ödeme gücünü nazara almamaktadır. Harca tabi kamu hizmetinden yararlanmak isteyen ödevli, ödeme gücü yüksek olan bir kişi ya da ödeme gücü düşük olan bir kişi de olabilir. Hizmetten yararlanmak istediğinde kişiler aynı maktu tutar ya da nispi oranlarda harç ödemek zorundadırlar.

Anayasal hüküm gereği harçlar; vergiler, resimler ve benzeri diğer mali yükümlülükler gibi kanunla konulur, değiştirilir ya da kaldırılır (AY, md. 73/3). Verginin yasallığı ilkesi bu noktada "mali yükün yasallığı ilkesi" üst başlığında ele alınmak ve ifade edilmek sonucunu doğurabilir. Çünkü bu ilkenin; vergilerin yasallığı, resimlerin yasallığı, harçların yasallığı ve de vergi benzeri mali yükümlülükleri yasallığı gibi ayrı ayrı ifade edilmesine gerek yoktur. Kaldı ki; literatürde böyle bir ayrıma gidilmemiştir. Bunun yerine yasallık ilkesinin dar anlamda vergilerin yasallığını ifade ettiği, geniş anlamda ise tüm mali yükümlerin yasallığını ifade ettiği ifade edilmektedir[47]. Sonuç olarak harçlar, vergiler ve diğer mali yükümlülükler gibi yasallık ilkesinin ışığında doğmak durumundadır.

Harçlar, temel özelliklerinden bir tanesi de ekonomik bir değer taşımalarıdır. Harca konu kamu hizmetinin karşılığı parasal olarak ödenmektedir. Dolayısıyla kamu hizmetinin karşılığının emekle yahut ayni yolla ödenmesi söz konusu değildir. Harçlar bazıları kamu geliri olarak bütçeye aktarılmaktayken, bazı hallerde de tahsile yetkili kamu kurum yahut kuruluşun bütçesinde takip edilir ve ilgili kamu hizmetine özgülenir. Bu sebeple harçların bütçe içi aynı zamanda bütçe dışı birer kamu geliri olduğu kanaatine varılabilir.

3.1.1.3.Vergi Benzeri (Parafiskal) Gelirler

Parafikalite vergi ya da harç benzeri gelir anlamına gelmektedir[48]. Vergi ya da harç benzeri, gelir kavramının kullanılmasının sebebi; vergi benzeri gelirlerin harçlar ile vergiler arasında yer almalarıdır. Bu nedenle de vergi benzeri gelir kavramının bulanık, müphem bir kavram olduğu ifade edilir[49]. Literatürde parafiskal gelir (vergi ya da harca benzer gelir / hemen hemen vergi) kavramı, parafiskal kurum ya da kuruluşların kendi iştirakçilerinden tahsil ettiği gelirler[50] şeklinde tanımlanmaktadır[51]. Daha açık bir ifadeyle vergi benzeri gelirler; kamu yahut yarı kamu kurum kuruluşlarına özgülenmiş ve o amaca katılanların çıkarları doğrultusunda kullanılmak üzere, dolayısıyla karşılık esasına da-

44 Edizdoğan vd., a.g.e., s. 116.

45 Türk, a.g.e., s. 104.

46 Pehlivan 2019a, a.g.e., s. 418.

47 S. Ateş Oktar (2017). Vergi Hukuku, istanbul: Türkmen Kitabevi, 2017, s. 34.

48 Pehlivan 2019b, a.g.e., s.91-92.

49 Türk, a.g.e., s. 106.

50 Serpil Ağcakaya ve Ayşe Armağan. Mesleki Parafiskal Kurumlar: Isparta Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (3), 2012, s. 99.

51 Serkan Acuner. Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi. Maliye Araştırmaları-2, Editör: Selçuk ipek, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s. 220.

yandırılmak suretiyle tahsil edilen, devlet bütçesinin dışında tahsil yetkisi verilen kamu tüzel kişiliği haiz ekonomik, sosyal ve mesleki kurum kuruluşların bütçesinde izlenen bir yükümlülüktür[52].

Vergi benzeri gelirlere başvurulmasının çeşitli sebepleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki artan ve farklılaşan ihtiyaçlardır. Popülasyon artışı ile birlikte değişen ve gelişen ihtiyaçların arttığı ve farklılaştığı bir ortamda, devlet bütçesine ait olanaklarla da karşılanamayan, sosyal, ekonomik ve mesleki ihtiyaçlar vergi benzeri gelirler ile tedarik edilmektedir. Kaldı ki; tam kamusal olduğu farz edilen pek çok mal ve hizmet günümüzde yarı kamusal mal ve hizmet niteliğine dönüşmüştür. Yarı kamusal olarak nitelenen (örneğin sağlık, emeklilik, bir sektörün düzenlenmesi-denetlenmesi, ekonomik koruma, meslek kolunun düzenlenmesi-gelişimi-denetimi gibi ihtiyaçları karşılayan) mal ve hizmet ihtiyacı; bütçe dışında izlenen ve sosyal, ekonomik ve mesleki kuruluşlara ait olan bütçeler vasıtasıyla giderilmektedir. Dolayısıyla vergi benzeri gelirlere; sosyo-ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılamak suretiyle[53] sosyal, ekonomik ve mesleki ihtiyaçların giderilmesi amacıyla da başvurulmaktadır. Bu bağlamda sosyal, ekonomik ve mesleki kuruluşlar kamusal hizmet görmek suretiyle devlete yardımcı olmaktadırlar.

Bu açıklamalar ardından vergi benzeri gelirler, sosyal parafiskal kurumlarca tahsil edilen vergi benzeri gelirler, ekonomik parafiskal kurumlarca tahsil edilen vergi benzeri gelirler, mesleki parafiskal kurumlarca tahsil edilen vergi benzeri gelirler şeklinde üç başlık altında toplanabilir[54]. Bu ayrım fonksiyonel açıdan getirilmiş bir sınıflandırmadır[55]. Yani vergi benzeri gelirin hangi amaca özgülendiği ayrımda esas alınmıştır[56]. Bu sınıflandırmadan yola çıkılarak parafiskal kurumlarında sınıflandırılması mümkündür. Parafiskal kurumlar; ekonomik parafiskal kurumlar, sosyal parafiskal kurumlar ve mesleki parafiskal kurumlar olarak sıralanabilir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da faydalanılmak suretiyle vergi benzeri gelirlerin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir[57]:

- Vergi benzeri gelirler, ekonomik, sosyal ve mesleki kamu ya da yarı kamu kurum kuruluşların ürettiği mal ve hizmetleri finanse etmek üzere alınır.

- Vergi benzeri gelirler, bir hizmetin karşılığı olarak alınır.

- Vergi benzeri gelirler, zorla alınır.

- Vergi benzeri gelirler, belirli nispet ya da maktu tutarlar itibariyle, ödeme gücüne bakılmaksızın alınır.

- Vergi benzeri gelirler, ekonomik, sosyal ve mesleki kurum ya da kuruluşların üyelerinden tahsil edilir.

- Vergi benzeri gelirler, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır.

- Vergi benzeri gelirler, ekonomik bir değerdir.

- Vergi benzeri gelirler, bütçe dışı bir gelirdir.

Vergi benzeri gelirler, sosyal, ekonomik ve mesleki (parafiskal) kamu ya da yarı kamu kurum kuruluşların ürettiği mal ve hizmetleri finanse etmek üzere alınır. Bu kuruluşlar sosyal parafiskal kuruluşlar, sosyal güvenlik ihtiyacının karşılanması, sosyal güvence sağlayan hizmetlerin nitelik ve nicelik yönünden iyileştirilmesi amacını güden kuruluşlardır (anayasal dayanak için bkz: AY, md. 60). Sosyal güvenlik kurumu sosyal parafiskal kurumların başında gelmektedir. Ekonomik parafiskal kuruluşlar ise, ekonomik faaliyetlerin ve bu faaliyetlerin düzenlenmesi-denetlenmesi amacına yönelmiş kuruluşlar olduğu söylenebilir. Devlet müdahalesinin gerekli olduğu pek çok ekonomik sektör ve bu sektörlerdeki paydaşlar ekonomik parafiskal kuruluşlarca kontrol altına alınmakta, yani onlara yüklenen hak ve ödevler ile birlikte korunmakta yahut faaliyetlerinin güvenli bir şe-

52 Devrim, a.g.e., s. 178.

53 Aykut Herekman. Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler, Ankara: EiTiA Yayını, 1972, s. 11; Ahmet Burçin Yereli. Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite. Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, 4(14), 2002, s. 39; ibrahim Organ ve Fatih Akçay. Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (9), 2013, s. 162; Edizdoğan vd., a.g.e., s. 118.

54 Bkz: Devrim, a.g.e., s. 179-180.

55 Edizdoğan vd., a.g.e., s. 351.

56 Parafiskal kurumların ele alındığı başka bir ayrımda vergi benzeri gelirler; doğrudan parafiskal kurumlara ihdas edilen doğrudan vergi benzeri gelirler ve dolaylı parafiskal kurumlara ihdas edilen dolaylı vergi benzeri gelirler şeklinde ikili bir sınıflandırmaya da tabi tutulmaktadır.

57 Acuner, a.g.e., s. 222; Türkan Öncel. Vergi Dışı Kamusal Finansman Kaynağı Olarak Parafiskal Gelirler, Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir, 2-3 Mayıs 1986, 1987, s. 37; Tuncer, a.g.m., s. 263-264.

kilde sürdürülmesi amaçlanmaktadır (anayasal dayanak için bkz: AY, md. 167). Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu bu kuruşlara verebilecek örneklerdendir. Son olarak mesleki parafiskal kuruluşlar, mesleki bir sektöre yönelik gelişme, dayanışma ve yardımlaşma amacına yönelen, meslek mensuplarını bir araya getiren kuruluşlardır (anayasal dayanak için bkz: AY, md. 135). Barolar, odalar ve borsalar mesleki parafiskal kuruluşlardan bir kaçıdır. Bu kuruluşlarca sunulan hizmetlerin finansmanı yine bu kuruluşlara üye olan mensuplarca, prim, pay, aidat vb. adlar altında ödenen vergi benzeri gelirler ile karşılanmaktadır. Sunulan hizmetin maliyetine katılmak üyelere yüklenen önemli bir ödevdir. Dolayısıyla ödenen prim, pay ya da aidat gibi yükümlülükler bir hizmetin karşılığına neden oluşturmaktadır. Yani parafiskal gelirler de karşılık esası ön plandadır.

Vergi benzeri gelirler, zorla alınır. Vergi benzeri gelirin ihdas edildiği kurum ya da kuruluşlar fonksiyonel amaçlarına yönelik olarak düzenlediği alandaki paydaşları üye olarak kabul etmektedir. Paydaşlarda o olanda faaliyet göstermek adına parafiskal kuruluşa üye olmak zorundadır. Bu zorunluluğu getirdiği önemli sonuç parafiskal kuruluşa ihdas edilen vergi benzeri gelirin de ödenmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de anayasal dayanağa kavuşmuş ayrıca vergi ve harçların devamı niteliğinde olduğu kabul edilen[58] bu kamu gelir türü (T.C. Anayasası, md. 73/4) zorunluluk esasına dayalı olarak tahsil edilir.

Vergi benzeri gelirler, belirli nispet ya da maktu tutarlar itibariyle, genellikle ödeme gücüne bakılmaksızın alınır. Vergi benzeri gelirler bazı uygulamalarda nispi oranlara, bazı uygulamalarda ise maktu tutarlar itibariyle alınmaktadır. Örneğin sosyal güvenlik primleri, sosyal güvenlik priminin hesaplanmasına esas değer üzerine uygulanan oranlar itibariyle hesaplanmaktadır. Başka bir örnekte ise; mesleki bir kuruluş olan barolar genel kurul kararı almak suretiyle aidatları maktu olarak tespit etmektedir. Dolayısıyla vergi benzeri gelirler belirli amaçlara özgülenmiş, farklı kurumlar tarafından tahsil edilen ve de bazen nispi ölçülerle hesaplanan bazen de maktu tarlarla ifade edilen bir yükümlülüktür. Hatta vergi benzeri gelire yönelik nispet ya da tutarlar bazı uygulamalarda yasal bazı uygulamalarda ise idari bir kararla tespit edilebilmektedir. Vergi benzeri gelirlerin tahsilinde ödeme gücünü dikkate alınıp alınmadığı, her bir vergi benzeri gelir için ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Örneğin sosyal güvenlik primi açısından ödeme gücünün dikkate alındığı söylenebilir. Hizmet erbapları için (örneğin asgari ücretli bir çalışan ile kamu çalışanı için) tespit edilen sosyal güvenlik priminin hesaplanmasına esas değer[59] farklıdır. Kamu çalışanı daha yüksek ücrete dolayısıyla daha yüksek sosyal güvenlik priminin hesaplanmasına esas değere sahiptir. Hatta prim oranları gelir düzeylerine göre farklılık göstermektedir. Bu sebeple çalışanlar daha yüksek prim ödemek durumundadır. Asgari ücretlilerde ise durum tam tersidir. Sosyal güvenlik primleri için belki bir nebze ödeme gücü ilkesine uygunluğun varlığından bahsedilebilirken, ödenen primler karşılığında faydalanılan (örneğin emeklilik ödeneğini gibi) hizmetlerin de farklılaşması ödeme gücü ilkesinin faydasını azaltmaktadır. Çünkü çalışanlar ödedikleri prim düzeylerine bağlı olarak ödenekten faydalanabilirler. Ancak baro aidatlarında durum böyle değildir. Çok kazanan dahası ödeme gücü yüksek olan avukatta, ödeme gücü düşük olan avukatta aynı tutarda aidatı ödemek durumundadır. Burada ödeme gücünün hiç dikkate alınmadığı söylenebilir. Keza parafiskal yükümlülüklerin pek çoğunda ödeme gücü nazara alınmaksızın tahsilâta gidilmektedir.

Vergi benzeri gelirlerde tıpkı diğer mali yükümlülükler gibi kanunla, konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Yani vergi benzeri gelirlerin doğmasında yasallık ilkesi dikkate alınmıştır. Ancak yasallık ilkesinin boyutlarından biri olan verginin belirli olması ilkesi birkaç açıdan ihlal edilmektedir. Örneğin baro yönetim kurulları gibi parafiskal kurumun yönetim erkeleri tarafından tespit edilerek üyeler üzerine salınan mali yük, belirlilik ilkesine aykırıdır. Çünkü belirlilik ilkesi vergi yahut vergi benzeri yükümlülüklerin asli unsurlarının kanunla tespitini öngörmektedir[60]. Bu örneğe karşın sosyal güvenlik primlerinde durum böyle değildir. Sosyal güvenlik priminin asli unsurla kanunla belirli ve yürürlüktedir. Tüm bu açıklamalara karşın vergi benzeri gelirler, kanunla konulur, kanunla değiştirilir, kanunla kaldırılır. Vergi benzeri gelirler ekonomik bir değeri temsil etmeleri yanında, bütçe dışında tahsis edildiği kuruma ait bütçede takip edilirler. Yükümlülerince ödenen vergi benzeri gelirler, sosyal,

58 Güneş Yılmaz ve Özgür Biyan. Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 38(2), 2016, s. 337.

59 Sosyal güvenlik priminin hesaplanmasına esas değerin tespiti için bkz: Serkan Acuner. Vergi ve Sosyal Güvenlik Hukuku Arasında Bir Kavram: Vergi Takozu, Vergilendirme ilkeleri Açısından Bir Karşılaştırma. Global Journal of Economics and Business Studies, 8 (1), 2019, s.1-20.

60 Güneş, a.g.e., s. 18.

ekonomik ya da mesleki parafiskal kurumca tahsil edilir ve bu kurumlarca sunulan hizmetlerin finanse edilmesi amacıyla kullanılır. Dolayısıyla vergi benzeri gelirler vergilerden farklı olarak bütçe dışı kamu gelir niteliğine haizdirler.

3.1.2.Turizm Payının Hukuki Niteliği: Kamu Gelir Türleri Yönünden Karşılaştırma

Turizm payı ekonomik bir amaç edinerek faaliyette bulunan kamu tüzel kişiliği haiz TGA için ihdas edilmiştir. Bu noktada turizmin ekonomik yönünü dikkate almak gerekecektir. Kanunun gerekçesinde de ifade edildiği üzere Türk turizminin tanıtılması yönünde yapılacak katkıların ekonomiye doğrudan fayda sağlayacağına değinilmiştir. Dolayısıyla toplumun tüm kesiminin bu faydadan yararlanacağı ifade edilmelidir. Yani sosyal yahut mesleki vergi benzeri gelirlere karşın turizm payının karşılığında sunulacak hizmet yahut sağlanacak fayda, sadece sektör temsilcilerine yahut mükellef olarak belirlenenlere değil tüm topluma karşı ifa edilecek yahut sağlanacaktır[61]. Çünkü turizm sadece ekonomik yönü olan bir endüstri değil aynı zamanda sosyal ve kültürel fonksiyonları olan bir alandır. Bunun karşılığında sunulacak tanıtım ve geliştirme hizmetinin veya sağlanacak faydanın karşılığında, hizmetten/faydadan yaralananlar finansman kaynağı olacaktır. Dolayısıyla turizm payı, hem ekonomik yarı-kamu kurum kuruluşu olan TGA'nın ürettiği mal ve hizmetleri finanse etmek üzere hem de bir hizmetin karşılığı olarak alınmaktadır. Vergiler hariç diğer yükümlülüklerde olduğu gibi turizm payları da kamu hizmetinin karşılığında alınmaktadır. Bu açıdan vergilerden ayrıldığını söylemek olanaklıdır. Böylelikle turizm payının, harçlara ve resimlere benzemekle birlikte, vergi benzeri bir kamu geliri olduğu kabul edilebilir. Başka bir açıdan; turizm payları ile finanse edilen kamu hizmetinin sağladığı fayda tüm topluma yayılmaktadır. Yani sağlanan kamu hizmeti birimlere bölünerek ayrıştırılamaz, faydasından kimse mahrum bırakılmaz ve tüketiminde rekabet yoktur. TGA'nın sunduğu kamu hizmeti bir nevi tam kamusal mal ve hizmet niteliğindedir. Bu özelliği nedeni ile turizm payı vergi benzeri gelirlerden ziyade vergileri çağrıştırmaktadır. Ancak gerçek şu ki; mükellefleri açısından belirli bir sektörü kapsaması nedeniyle ve bir hizmetin karşılığı olması sebebiyle vergilerden tümüyle ayrışmaktadır.

Payı doğuran olay ve mükellefleri belirli olan bu kamu gelir türü ile ilgili tarhiyattan tahsilâta kadar uzanan işlem süreci mevzuatla düzenlenmiştir. Mükellefler turizm payını gönüllülükle beyan ederek ödemek zorundadırlar. Yani pay vergiler gibi zorunlu bir ödemedir. Aksi halde verginin alacaklısı devlet, takip yollarını tüketmek suretiyle payın tahsiline yönelecektir. Bu hususa turizm payının düzenlendiği 7183 sayılı Kanunda da değinilmiştir. Kamu icra yolu ile takip 6183 sayılı Kanuna göre yürütülür. Dolayısıyla turizm payı; tıpkı vergiler, harçlar ve resimler ile vergi benzeri gelirler gibi gönüllülükle yerine getirilmediği hallerde, cebri yolla tahsil edilecektir. Bu özellik ile turizm payının vergi yahut vergi benzeri bir kamu geliri olup olmadığının açıklanması olanaklı değildir.

Turizm payı mükelleflerce beyan edilen matrahın üzerine uygulanacak nispetle tarh edilecektir. Payı doğuran olay tahakkuk esasına, maddi yükümlülük ise elde edilen gelire bağlı olacaktır. Her ne kadar turizm payı matrahı oluşmayan mükelleflerce şekli ödevlerin yerine getirilmesi zorunlu tutulmuşsa da, ödeme gücü nispetinde Anayasada belirtilen ilkelere göre tahsiline gidilecektir. Bu noktada turizm payı vergi benzeri gelirlerin temel özelliklerinden ayrılmaktadır. Şöyle ki; baroya bağlı bir avukatın baro üye aidatı maktu bir tutar olarak belirlenmiş, gelirine bakılmaksızın her avukat bu aidatı ödemekle yükümlü tutulmuştur. Turizm payında ise matrah tespitine gidilerek; turizm pastasından çok gelir elde edenler, elde ettikleri gelir nispetinde vergi ödemektedirler. Dolayısıyla turizm payının tahsilinde ödeme gücü nispeten dikkate alınmaktadır.

TGA, mesleki bir parafiskal kuruluş değildir. Her ne kadar ajansın organlarına meslek temsilcilerinin seçilmesi yasalaştırılmış olsa da; turizm sektöründe faaliyette bulunan hizmet kuruluşlarının üye olduğu bir hüviyetle kurulmamıştır. Dolayısıyla turizm payı, TGA'nın olmayan üyelerinden tahsil edilemez bir durumdadır. Sadece TGA'nın ürettiği tanıtım, geliştirme, rehberlik ve de tavsiye niteliğindeki hizmetlerden faydalanacak olan turizm girişimcilerinin ifa edilen kamu hizmetinin karşılığına katılma durumu söz konusudur. Pay, turizm sektöründe faaliyette bulunan ve TGA'ya üye olmayan neredeyse tüm hizmet katmanlarından tahsil edilmektedir. Bu açıdan da turizm payı vergi benzeri gelirlerin temel özelliklerinden ayrılmaktadır. Baroya üye olan avukatlar, bankalar birliğine

61 Bu yargı Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu'nun (BDDK) görev ve faaliyetleri ile benzeştirilebilir. Buradan TGA'nın kurumsal niteliği hakkında fikir sahibi olmak mümkün olacaktır. BDDK bankacılık sektörünü düzenler ve denetler. BDDK'nin sunduğu bu hizmet, bankalara, müşterilerine ve ülke ekonomisine dolayısıyla tüm topluma yayılır. Dolayısıyla benzer hüviyete bürünerek faaliyette bulunan TGA'nın ekonomik parafiskal bir kuruluş olduğu ifade edilebilir.

üye olan bankalar, sosyal güvenlik kurumuna prim ödeyen istihdam edilen çalışanlar gibi bir durum turizm payı için söz konusu değildir.

Turizm payı mali bir yükümlülüktür. Bu mali yükümlülüğün konusu, mükellefi, matrah tespiti, beyanı ve ödenmesi kanunla düzenlenmiştir. Yani vergi, resim ve harçlarda olduğu gibi, Anayasa md. 73/3'e dayalı olarak, kanunla konulmuştur ve bundan sonraki süreçte de uygulama değişiklikleri kanunla gerçekleşecektir. Bu nedenle turizm payı yasallık ilkesinin gereği olarak kanunla konulur, kanunla değiştirilir ve kaldırılır. Kanunilik ilkesinden yola çıkılarak turizm payının hukuki niteliğinin belirginleştirilmesi olanaklı değildir.

Turizm payı para ile ölçülebilen ekonomik bir değerdir. Turizm payının matrahı ad-valoremdir. Ad-valorem matrah ekonomik bir değeri olan matrah tipleri için geçerlidir[62]. Yani parasal bir tutar olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan turizm payı ayni olarak tahsil edilen bir kamu geliri olmadığı da ifade edilmelidir. Dolayısıyla günümüz koşullarına da uygun vergilendirme rejimleri içerisindeki pek çok kamu geliri gibi turizm payının ekonomik bir değer taşıdığı ifade edilmelidir. Bu özellikten yola çıkılarak turizm payının hukuki niteliğinin tespitinde ayrıcalıklı bir durum ortaya çıkmamaktadır.

Turizm payının beyan, tarh, tahakkuk ve tahsili ile red ve iadesinde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi idareleri görevlidir (7183 s. K. md. 6/3). Tıpkı vergiler gibi tahsil edilen turizm payları vergi idarelerinin hesaplarında izlenecektir. Tek fark turizm payları genel bütçeye gelir kaydedilmek yerine emanet hesaplarda takip edilecek olması ardından yasal süre içerisinde TGA'nın hesaplarına aktarılacak olmasıdır. Bütçe içi gelir niteliğinde başlayan sürecin sonunda turizm payları genel bütçe dışına transfer edilen gelir niteliğine kavuşacaktır. Ancak turizm payına ilişkin özellikli bir hususu tekrarlamak da yarar vardır. Vergi idarelerince tarh ve tahsil edilen ve emanet hesaplarda izlenen kamu gelirinin % 5'i genel bütçe vergi gelirlerine aktarılmakta kalan % 95'lik kısmı emanet hesaplarında izlenmekle en geç tahsilâtı takip eden ayın 20'nci gününe kadar TGA'nın banka hesabına aktarılmaktadır. Bu noktada turizm payının vergi benzeri gelirlerin temel özeliklerinden birini kısmen bünyesinde taşıyacağı söylenebilirken, diğer taraftan bu yükümün hukuki niteliğinin farklılaştığını kabul etmekte mümkündür.

Tüm bu açıklamalardan yola çıkılarak aşağıda Tablo 3'te kamu gelirlerinin temel özelliklerine bağlı kalınarak turizm payının vergiler, resimler, harçlar ve vergi benzeri gelirler ile karşılaştırılması özetlenmiştir.

Tablo 3 Turizm Payının Vergiler ve Vergi Benzeri Gelirler ile Karşılaştırılması

Özellikler	Kamu Gelir Türleri				
	Vergiler	**Resimler**	**Harçlar**	**Vergi Benzeri Gelirler**	**Turizm Payı**
Finansman Aracı Olmaları	Finansman Aracıdır.	Finansman Aracıdır.	Finansman Aracıdır.	Finansman Aracıdır.	Finansman Aracıdır.
Egemenlik Yetkisinin Sonucu Olan Bir Yükümlülük Olması	Egemenlik Yetkisinin Sonucudur.	Egemenlik Yetkisinin Sonucudur.	Egemenlik Yetkisinin Sonucudur.	Egemenlik Yetkisinin Sonucudur.	Egemenlik Yetkisinin Sonucudur.
Karşılık Esasına Dayalı Olmaları	Karşılıksızdır.	Karşılık Esasına Dayalıdır.	Karşılık Esasına Dayalıdır.	Karşılık Esasına Dayalıdır.	Karşılık Esasına Dayalıdır.
Zorunlu Olmaları	Zorunlu.	izin Talep Edildiğinde Zorunlu.	Hizmet Talep Edildiğinde Zorunlu.	Zorunlu.	Zorunlu.
Ödeme Gücünü Dikkate Almaları	Ödeme Gücü Dikkate Alınır.	Ödeme Gücü Dikkate Alınmaz.	Ödeme Gücü Dikkate Alınmaz.	Ödeme Gücü Dikkate Alınmaz.	Ödeme Gücü Dikkate Alınır.

62 Pehlivan 2019b, a.g.e., s. 203.

Kapsamı	Gelir, Harcama ve Servetleriyle Tüm Toplum.	izin Talep Edenler.	Hizmetten Yararlananlar.	Üyeler.	işletmecilerin Faaliyetleri ve Turizme Yönelen Varlıkları.
Yasallık ilkesine Dayalı Olarak Tahsil Edilmeleri	Kanunla Konulur, Kaldırılır, Değiştirilir.	Kanunla Konulur, Kaldırılır, Değiştirilir.	Kanunla Konulur, Kaldırılır, Değiştirilir.	Kanunla Konulur, Kaldırılır, Değiştirilir.	Kanunla Konulur, Kaldırılır, Değiştirilir.
Ekonomik Bir Değer Taşımaları	Ekonomik Bir Değerdir.	Ekonomik Bir Değerdir.	Ekonomik Bir Değerdir.	Ekonomik Bir Değerdir.	Ekonomik Bir Değerdir.
Bütçe içi/Dışı Gelir Olmaları	Bütçe içi.	Kısmen Bütçe içi, Kısmen Bütçe Dışı.	Kısmen Bütçe içi, Kısmen Bütçe Dışı.	Bütçe Dışı.	Kısmen Bütçe içi, Kısmen Bütçe Dışı.

Kaynak: Bu tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Turizm payı başka bir açıdan değerlendirilebilir. Bu değerlendirmede TGA'nın kurumsal niteliği önem taşımaktadır. Diğer parafiskal pek çok kuruluş gibi TGA kamu tüzel kişiliği haiz bir kuruluş olmakla birlikte fonksiyonel özelliğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Yani TGA; Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği gibi mesleki bir fonksiyona mı, yoksa Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu gibi ekonomik bir fonksiyona mı sahiptir? TGA Anayasa md. 139'da da belirtildiği gibi bir mesleğin gelişimi yahut müşterek ihtiyaçlarını karşılamaya ya da ifade edilen diğer hedeflere yönelen bir birlik statüsünde değildir. Buna karşın TGA tıpkı Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurumu gibi bir sektörün temel ihtiyaçlarını, sektörün düzenlenmesini hatta "...turizm sektörünün hizmet kalitesinin artırılmasına yönelik faaliyetlerde bulunmak..." hükmü doğrultusunda denetlenmesini hedef alan bir kurumdur. Bu açıdan TGA'nın ekonomik parafiskal bir kuruluş olduğu sonucuna varmak yanlış olmayacaktır. Bu nedenle TGA'nın gelirlerinden biri olan turizm payının da ekonomik vergi benzeri bir kamu geliri olduğu söylenebilir.

Son olarak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile belediye tüzel kişiliklerine harcamalara katılma payı altında gelirler ihdas edilmiştir. Bu gelirler verilen kamu hizmetinin (diğer bir deyişle yol harcamaları, kanalizasyon harcamaların ve su tesisleri harcamaları gibi hizmetlerinin) maliyetine katılmak maksadıyla, belediyelerce payların tespit ve ilan edildiği, tahakkuk ettirildiği ve tahsil edilerek bütçelerinde izlendiği paylardır. Bu açıdan turizm paylarının harcamalara katılma paylarıyla karşılaştırılması mümkündür ve turizm payı tipik bir harcamalara katılma payı hüviyetinde olduğu düşünülebilir. Ancak 5464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunda düzenlenmiş harcamalara katılma payları da anayasal hükmün (Anayasa md. 73/4'ün) gereği olarak vergi benzeri gelirler kapsamında kabul edilebileceğinden, turizm payının vergi benzeri bir kamu geliri olduğu sonucuna ulaşılabilir.

4. TURİZM PAYI ÜZERİNE ANAYASAL TARTIŞMALAR VE BELİRSİZLİKLER

4.1. Vergilemenin Adalet ilkelerinden Genellik, Ödeme Gücü, Eşitlik ve Yasallık ilkesi

Vergiler zorunlu birer ödeme olmak yanında kişi mülkiyetine (hak ve özgürlüklere) karşılıksız müdahaleyi gerektiren ödevlerin başında gelmektedir[63]. Bu müdahalenin nasıl ve ne düzeyde olması gerektiği önemli sorulardan biridir. Bu soruların cevabı vergileme ilkeleri olarak ifade edilen sınırlar ile verilmektedir. Çünkü vergilendirmeden beklenen belli başlı fonksiyonlar bulunmaktadır. Bu fonksiyonların başında kamu hizmetlerinin finansmanı gelmektedir. Mali bu fonksiyon dışında vergilemenin iktisadi ve sosyal fonksiyonları[64], vergileme sınırlarının belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan kamuyu temsil eden devlet vergi ödeyenlere nazaran güçlü olan taraftır. Devletin gücü egemenlik yetkisinin uzantısıdır ve bu yetkiyi sınırsız şekilde kullanması halinde, vergilemede optimal düzey aşılarak, etkin olmayan ekonomik sonuçların doğmasına neden olu-

63 Yusuf Karakoç. Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012, s. 72.

64 Bkz: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan (2007). Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s. 44.

nabilir[65]. Bu nedenle egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkisinin sınırları belirli olmalıdır[66]. Elbette bu sınırlar anaysa da yer alan vergilendirme ilkeleri ile çevrelenmektedir.

Vergileme ilkeleri olandan çok olması gerekeni amaçlayan prensiplerdir[67]. Çünkü vergilendirme ilkeleri ile yaratılmak istenen ideal bir vergi sistemidir[68]. Daha doğrusu vergilendirme ilkeleri vergi sisteminin taşıması gereken nitelikleri ifade eder[69]. Yine Devrim (2002) ve Edizdoğan vd. (2019) tarafından yapılan tanımda vergilendirme ilkeleri, "...ayrı ayrı vergilerden ya da bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken, uygulamalardan edinilen deneyimlerin sonucunda ortaya çıkan ... temel unsurlar ve kurallar"[70], şeklinde tanımlanır. Günümüze değin farklı yaklaşımlarla ortaya atılan pek çok vergilendirme ilkesi bulunmaktadır. A. Smith, A. Wagner, Gerloff, Neumark ve J.F. Due gibi maliyecilerin ileri sürdüğü vergilendirme ilkeleri bunlara örnektir. Literatürde adı geçen ilkelere nazaran Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da yer verilen iktisadi ilkeler çerçevesinde genellik ve eşitlik ilkesi ayrıca yasallık ilkesinin, çalışmanın konusu itibariyle ifade edilmesi gerekecektir.

Genellik ilkesi ayrım yapılmaksızın ödeme gücü olan herkese mükellefiyet tesis edilmesini ifade eder[71]. Türk vergi sisteminde de genellik ilkesi anayasal bir ilke olarak korunmaktadır. T.C. Anayasa m. 73/1'e göre; herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği vurgulanmaktadır. Genellik ilkesini ifade eden anayasal hükme dikkat edilirse, dil, din, ırk ayrımı yapılmaksızın herkesin kapsama dâhil edilmesi ve ancak mali gücüne göre vergi ödemesi ifade edilmektedir. Görüleceği üzere genellik ilkesinin içerisine gizlenmiş, eşitlik ve mali güç ilkesi öne çıkmaktadır. Mali güç (ödeme gücü) ilkesi, vergilemede bireylerin ödeme gücüne ulaşılması adına tüm unsurlarının/özelliklerinin dikkate alınmasını/saptanmasını ifade eder. Eşitlik ilkesi ise aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı vergilendirme koşullarında vergilendirilmesini, farklı ödeme gücünde olanların farklı vergilendirme koşullarında vergilendirilmesini ifade etmektedir[72]. Yani eşit durumda olan herkes vergilendirme açısından da eşit işleme tabi tutulmalıdır[73]. Bununla birlikte T.C. Anayasası md. 10 kanun önünde eşitlik ilkesini ifade eden temel bir hükümdür. Buna göre; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir (AY, md. 10/1). Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz (AY, md. 10/4). Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar" (AY, md. 10/5). Görüleceği üzere eşitlik ilkesi ile ödeme gücü ilkesi, genellik ilkesini tamamlayan uzantılarıdır.

Bir diğer vergilendirme ilkesi yasallık ilkesidir. Bu ilkeye göre vergi, kanunla konulmalı, değiştirilmeli yahut kaldırılmalıdır. Türk Anayasasında da yasallık ilkesi aynen bu şekilde korunmuştur (AY, md. 73/3). Verginin kanunla konulması, değiştirilmesi yahut kaldırılması, aynı zamanda verginin halkın temsilciler vasıtasıyla onanmasını, verginin (mükellefi, sorumlusu, vergiyi doğuran olay gibi) asli unsurlarının kanunla belirlenmiş olmasını gerektirir[74]. Yasallık ilkesinin temsilsiz vergi olmaz boyutu; verginin halk iradesini yansıtan parlamentonun kabul ettiği kanunlar ile konulmasını anlamına gelmektedir[75]. Yasasız vergi olmaz boyutu ise, vergiyi zor kılan normun (hukuk kuralının) hem şekli hem de maddi anlamda ancak bir kanun olması gerektiğini ifade etmektedir[76]. Son olarak

65 Şenyüz vd., a.g.e., s. 5.

66 Özgür Biyan. Vergi Hukuku, Bursa: Dora Yayınları, 2018, s. 5.

67 Devrim, a.g.e., s. 202; Edizdoğan vd., a.g.e., s. 236.

68 Pehlivan 2019a, a.g.e., s. 148.

69 Uluatam, a.g.e., 287.

70 Devrim, a.g.e., s. 201; Edizdoğan vd., a.g.e., s. 236.

71 Oktar, a.g.e., s. 32.

72 Öncel vd., a.g.e., s. 41.

73 Şükrü Kızılot ve Metin Taş. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 27.

74 Güneş, a.g.e, s. 15-21.

75 Güneş, a.g.e, s. 15.

76 Güneş, a.g.e, s. 16.

verginin belirgin olması boyutu; vergi kanununda verginin ana öğelerine net bir şekilde yer verilmesi zorunluluğunu anlatmaktadır. Diğer taraftan vergi kanununun dayandırıldığı kavramlar yalın olmalı, kanun cümleleri açık, yalın, net, düzgün olmalı ve anlatım gücü yüksek ve kıyasa neden olmayacak kadar muğlâk olmamalıdır[77]. Verginin ana öğeleri; verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, vergi sorumlusu, verginin tarifesi ve vadesi gibi unsurlar kanunda yer almalıdır[78].

4.2. Payın Mükellefi Yönünden Vergi Eşitsizliği

Turizm payının mükelleflerinin sıralandığı hükümle; diğer mükellefler yanında bakanlıktan belgeli yeme-içme ve eğlence tesislerinin, deniz turizm araçları kapsama alınmıştır. Bununla birlikte turizm payına ilişkin yayımlanan genel tebliğde mükelleflere ayrı ayrı tanımlar getirilmiştir. Mükelleflerden bileşik tesisler tanımlanmış ve bu tanımla bileşik tesislerin "bakanlıktan belgeli olan ya da bakanlıktan kısmi turizm işletme belgeli olan tesisler" olduğuna değinilmiştir. Tebliğde konaklama tesislerine getirilen tanımdaysa, bakanlıktan belgeli olan yahut bakanlıktan kısmi turizm işletme belgeli olan veyahut "ilgili kurum ya da kuruluştan (örneğin belediyelerden) işyeri açma ve çalışma ruhsatıyla" faaliyette bulunan konaklama işletmeleri mükellef kabul edilmiştir. Mükellefiyet tesis edilen diğer mükelleflere karşın belediye belgeli konaklama işletmelerinin yani belediye işyeri açma ve çalışma ruhsatlı konaklama işletmelerinin ayrıca mükellef oldukları kabul edilmiştir. Mükellefiyet tesisini düzenleyen diğer hükümlere karşın, bu durum farklılık arz eden bir durumdur. Şöyle ki: turizm sektöründe faaliyet gösteren sadece bakanlık belgeli işletmeler bulunmamaktadır. Turizm merkezlerinde bakanlık belgeli işletmeler yanında belediye belgeli işletmeler de faaliyette bulunmakta ve gelir elde etmektedirler. Dolayısıyla bakanlık belgeli işletmeler turizm payının mükellefi sayılmakta, belediye belgeli işletmeler mükellefiyet kapsamına alınmamaktadır. Bu durumda turizm payının salınmasıyla birlikte; bakanlık belgeli yeme-içme ve eğlence tesislerinin, deniz turizm araçlarının, bileşik tesislerin üzerindeki vergi yükü, belediye işletme belgeli ya da işyeri açma ve çalışma ruhsatlı işletmelerin üzerideki vergi yükünden fazla olmaktadır. Görüleceği üzere; bir yandan bakanlık belgeli işletmelerin turizm payı kapsamına alınması diğer yandan ise aynı destinasyonda faaliyette bulunan belediye belgeli ya da iş yeri açma ve çalışma ruhsatlı işletmelerin kapsam dışı bırakılması vergilemenin genellik dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

4.3. Desteklenen Turizm Türleri Yönünden Yasallık ilkesinin ihlali

6183 sayılı Kanunla turizm payı ihdas edilip, mükellefiyetin kapsamı belirlenirken yasa koyucu; Türk turizm sektöründe teşvik edilmesi gereken turizm türlerini unutmamış, (kış, termal, sağlık, kırsal ve nitelikli spor gibi) turizm türlerinde faaliyette bulunan işletmeler için indirimli turizm payı oranının uygulanmasını düzenlemiştir. Ne var ki; yasa koyucu desteklenecek turizm türlerini saymak suretiyle sıralamış ancak hükmün sonuna "gibi" demek suretiyle desteklenecek turizm türlerinin sayısının arttırılabileceğine işaret etmiştir. Yasa koyucu ayrıca vergi yükü yönünden desteklenmesi arzu edilen diğer turizm türlerinin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından tespit edilebileceği yönünde hüküm tesis etmiştir. Kültür ve Turizm Bakanlığınca teşvik edilmesi uygun görülen turizm türlerinde faaliyet gösteren işletmelerin yüzde elli (% 50) indirimli turizm payı oranından yararlandırılacağına işaret etmiştir. Demek oluyor ki; Kültür ve Turizm Bakanlığı mükellefiyetin kapsamını genişletebilecek, dahası mükellefiyet tesis ettiği işletmeler için indirimli oran uygulamasına karar verebilecektir. Bu husus açıkça vergilemenin yasallık ilkesine aykırıdır. Vergi benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Bir kişiye vergi salmanın gerekli tek şartı verginin asli unsurlarının kanunla belirlenmesidir. Yani yasallık ilkesinin uzantısı olan"temsilsiz vergi olmaz ilkesinin" doğası gereği, turizm payının ancak temsil yetkisine sahip yasama organı tarafından hükmedilmesi gerekmektedir. idari bir makam olan Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın genel düzenleyici işlemleri ile vergi benzeri mali yükümlülük konulamaz, kaldırılamaz yahut değiştirilemez.

Bu hüküm ayrıca T.C. Anayasası md. 73/4 ile Cumhurbaşkanına verilen yetkinin sınırlarının ihlalidir. Anayasaya md. 73/4'e göre; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi..." Cumhurbaşkanına verilmiştir. Burada yetki yönünden sınır ihlaline sebep olunmuştur. Şöyle ki; Cumhurbaşkanı

77 Güneş, a.g.e, s. 19.

78 Kızılot vd., a.g.e, s. 32.

vergi muafiyetinde, istisna edilecek vergi konularında, vergi indirimleri ile vergi oranlarında, kanunla belirlenen hadler arasında, değişikliğe gidebilir. Yasallık ilkesinin ihlali olsa da, desteklenecek turizm türlerinin Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenmemesi yetki yönünden sınır ihlaline işarettir. Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın genel düzenleyici işlemlerine nazaran indirimli oran uygulanacak olan turizm işletmeleri ancak Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenmesi gerekmektedir.

4.4. Matrah Tespiti ile ilgili Belirsizlikler

Turizm payının muhasebeleştirilmesinde dolayısıyla matrah tespitinde mükelleflerin dikkatle kayıtlarını detaylandırmaları gerekmektedir. Turizm Payı Beyannamesi Genel Tebliği'ne göre turizm payı matrahının "...işletmelerindeki esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında aldıkları veya tahakkuk ettirdikleri toplam değerler ile bunlarla ilgili sübvansiyonlar, satış tarihindeki vade farkları, ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları gibi hasılat kalemlerine ait değerler toplamından, satış iskontoları ve iadeleri ile bu satışlar ile ilgili diğer indirimlerin (ihracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan olumsuz kur farkları gibi) düşülmesi sonucu bulunan tutar..."olduğu (TPBGT, md. 3/1-c) ifade edilmiştir. Öyleyse bu tutar; 60. Brüt Satışlar kapsamındaki 600. Yurtiçi Satışlar, 601. Yurtdışı Satışlar ve 602. Diğer Gelirlerin bulunduğu hesaplardaki hâsılattan; 61. Satış indirimleri kapsamındaki 610. Satıştan iadeler, 611. Satış iskontoları ve 612. Diğer indirimler hesaplarının toplamının düşülmesi sonucu bulunan tutardır. Dahası bu tutara, 64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar kapsamındaki 649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar hesabında muhasebeleştirilen mükelleflerin sahip olduğu turizme yönelen alt ünitelerinin kira gelirleri dâhil edilecektir. Görüldüğü üzere turizm payının mükelleflerince elde edilen kira gelirleri de matraha dâhildir. Ancak kira gelirleri kapsamında olan unsurlar turizm araçları, eğlence tesisleri ve alt üniteleridir. Buna göre turizm payının matrahı aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

	60. Brüt Satışlar		61. Satıştan indirimler		64. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar		Matrah
+	600. Yurtiçi Satışlar, 601. Yurtdışı Satışlar 602. Diğer Gelirler	-	610. Satıştan iadeler 611. Satış iskontoları 612. Diğer indirimler	+	649. Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	=	Turizm Payı Matrahı

+	Satışlar	-	Satıştan indirimler	+	Mükelleflerin Sahip Olduğu Turizme Yönelen Alt Ünitelerinin Kira Gelirleri	=	Turizm Payı Matrahı

Turizm payı matrahının tespitinde ortaya çıkan, dikkat edilmesi gereken yahut eleştirilen birkaç hususun da varlığından bahsedilebilir. Bunlardan ilki; 602 Diğer Gelirler hesabının izlenmesi ile ilgilidir. Gelir idaresi Başkanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve 22447 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde; sübvansiyon, vergi iadeleri, ihracat teşvikleri, destekleme primleri gibi vergi desteklerinin 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmesi gerektiği izah edilmiştir. Bu durumda sübvansiyon ve vergi iadeleri gibi vergi desteklerinin turizm payının matrahına dâhil edilmesi gerekecektir. Böyle bir uygulama devletçe verilecek desteklerin etkinliğini azaltacağı ifade edilmekte ve eleştirilmektedir[79].

Bu noktada dikkat edilmesi gereken ve özellik arz eden başka bir durumdan daha bahsedilebilir. Şöyle ki; turizm payının mükellefleri tarafından elde edilen sözleşmeye dayalı tazminat gelirlerinin, faaliyetlerden elde edilen gelirler kapsamında kabul edilerek 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmesi gerektiği düşünülebilir[80]. Bu yaklaşım doğru bir muhasebeleştirme yaklaşımı olmayacaktır. Asıl olan bu gelirlerin 679 Diğer Olağandışı Gelir

79 Eleştiri için bkz: ince 2019b, a.g.m., s. 62.

80 Alper Aslıhak. Turizm Payı için Hesapları Gözden Geçirme Vakti. Vergi Sorunları Dergisi, 2019, http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/alper-aslihak/turizm-payi-icin-hesaplari-gozden-gecirme-vakti/203 (5.11.2019), istanbul, s. 1.

ve Kârlar hesabında muhasebeleştirilmesidir[81]. Örneğin rezervasyon iptallerinden doğan gelirler bu türdendir. Dolayısıyla dikkat edilecek husus, rezervasyon iptallerinden elde edilen gelirlerin turizm payının matrahına dâhil edilmemesi gerektiğidir.

Bir başka dikkat edilecek husus; turizm payının mükellefi olan işletmelerin turizm faaliyetleri dışında elde ettikleri başkaca gelirlerin bulunması halidir. Bu halde mükellefler diğer faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerini matraha dâhil etmeyeceklerdir. Örneğin turizm payının mükellefi olan bir yiyecek-içecek işletmesi aynı zamanda otomotiv sektöründe de faaliyet gösteriyorsa, otomotiv sektöründeki faaliyetlerinden elde edilen gelirler matraha dâhil edilmeyecek ve turizm payı matrahı tespit edilecektir. Dolayısıyla mükelleflerin matrah tespitine ayrı bir önem göstermeleri gerekecektir. Haliyle mükellefler, defter ve belge düzenine önem göstermeleri yanında, kayıtlarını detaylandırmaları önem taşımaktadır.

SONUÇ

Zorlu ekonomik bir süreçten geçen Türkiye'de kamu kesiminin gelir ihtiyacı kendini oldukça hissettirmektedir. Kaynak tedariki diğer taraftan da olumlu ekonomik gelişmelerin sağlanması adına turizm sektörüne yönelen yani bir mali yükümlülük doğmuştur. Kanunla TGA'nın sunacağı kamu hizmetinin karşılığı ve finansman kaynağı olarak düşünülen turizm payı mali bir yükümlülüktür.

Farklı hukuki niteliği ile turizm payları; finansman aracıdır ve kamu hizmetinin karşılığında tahsil edilir, kamu kudreti ile egemenlik yetkisinin sonucu olarak salınan, mükelleflerinin ödeme güçlerini dikkate alan, kapsamına turizm işletmecilerini ve onların faaliyetlerini dahası varlıklarının kiralanmasını alan, kanunla konulan ve ekonomik bir değer taşıyan ayrıca kısmen bütçe içinde kısmen de bütçe dışında izlenen bir kamu gelir türüdür. Bu özellikleriyle turizm payı; karşılık esasına dayalı olması, kapsamına turizm sektörünü alması ve çoğunlukla bütçe dışında takip edilmesi sebebiyle vergilerden uzaklaşmaktadır. Yine kapsamına turizm sektörünü, girişimcilerini ve onların sektöre yönelen varlıklardan elde ettiği gelirleri alması sebebiyle vergi benzeri gelirlerden uzaklaşsa da, vergi benzeri gelirlerin diğer pek çok özelliğine sahip olması, ihdas edildiği kurumun parafiskal bir kuruluş olması ayrıca anayasada belirtilen kamu gelir sınıflaması dolayısıyla vergi benzeri bir gelir olduğu sonucuna varılabilir.

Kanun yapma tekniği açısından düzenlenişi ve yürürlüğe giren hükümleri ile birlikte turizm payı; belirsizlikleri bünyesinde taşısa da, farklı hukuki niteliğiyle vergi, resim ve harçlardan farklı bir kamu gelir türüdür. Bu kamu gelir türünü vergi benzeri gelir niteliğinde kabul etmek daha olanaklıdır. Bunun esas sebebi gelir olarak ihdas edilen kamu kuruluşunun yani TGA'nın ekonomik amaca yönelen bir kuruluş olmasından kaynaklanmaktadır. Hatta kuruluşa bu tür bir kamu gelirinin ihdas edilmesi, ona; ekonomik parafiskal bir kuruluş hüviyetini kazandırmaktadır. Dolayısıyla turizm payının da vergi benzeri gelir kapsamında olduğu görüşü güçlenmektedir. Diğer taraftan turizm payının, harcamalara katılma payı niteliğinde olduğu gerçeğinden yola çıkılarak vergi benzeri gelir niteliğinin daha güçlü olduğu söylenebilir. Özellikle anayasal hükümden (Anayasa md. 73/4'ten) yola çıkılarak vergi, harç ve resimler yanında vergi benzeri gelir kavramına değinildiği, zora dayalı kamu gelirlerinin bu başlıklar itibariyle sınıflandırıldığı ve kapsamının geniş tutulduğu göz önüne alınırsa, harcamalara katılma paylarının ve diğer payların vergi benzeri gelir kapsamında olduğunun düşünülmesi olanaklı hale gelmektedir.

Turizm payı Anayasal vergilendirme ilkeleri açısından eşitlik (ya da kanun önünde eşitlik) ve yasallık ilkelerine aykırılık taşımaktadır. Konaklama işletmeleri hariç, bakanlık belgeli diğer tüm turizm işletmeleri payın mükellefi konumundadırlar. Yani konaklama işletmeleri açısından belediye belgeli işletmeler payın kapsamına alınmışken, diğer turizm işletmelerinde sadece turizm belgeli ya da kısmi turizm işletme belgeli işletmeler kapsama dâhil edilmiştir. Kanun önünde eşitlik ilkesi; turizm belgeli işletmeler ile belediye belgeli işletmeler açısından ihlal edilmiştir. Diğer taraftan aynı durumda olanların aynı vergilendirme koşullarına tabi tutulması açısında da turizm belgeli işletmeler ile belediye belgeli işletmeler birbirinden ayrı tutulmuştur. Aynı bölgede faaliyette bulunan işletmeler arasındaki eşitlik ihlal edilmiştir. Vergilemede eşitlik ilkesine ihlali ifade eden bu durum aynı zamanda genellik ilkesinin ihlali anlamındadır. Çünkü eşitlik ilkesi genellik ilkesinin bir uzantısıdır. Herkes deyimi ile ulaşılan ve kavramsal çerçevesi çizilen genellik ilkesi, her turizm işletmesi şeklinde turizm payına uygun ifade edildiğinde turizm payına yönelik mükellef düzenlemesi ile genellik ilkesine aykırılık daha açık şekilde ifade edilebilmektedir. Diğer taraftan indirimli oran uygulanacak turizm türlerinde faaliyet gösteren işletmelerin tespiti için kanun hükmünde yer alan "gibi"

81 Aslıhak, a.g.m., s.1.

lafzı yasallık ilkesine aykırılığın belirtisidir. Yasallık ilkesi gereği indirimli oran uygulanacak turizm türleri kanunda açık ve belirli olmalıdır. Dahası teşvik edilecek alternatif turizm türleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yayımlanacak genel düzenleyici idari bir işlemle tespit edilmemesi gerekmektedir. Kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki yasallık ilkesinin ihlalidir.

KAYNAKÇA

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, R.G. 26.12.1992/22447 (Mükerrer).

1 Sıra No.lu Turizm Payı Beyannamesi Genel Tebliği, R.G. 02.11.2019/30936.

Acuner, Serkan. Parafiskal Gelirler Yönünden Zorunlu Bireysel Emeklilik Katkı Paylarının Mukayesesi. Maliye Araştırmaları-2, Editör: S. ipek, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.

Acuner Serkan. Vergi ve Sosyal Güvenlik Hukuku Arasında Bir Kavram: Vergi Takozu, Vergilendirme ilkeleri Açısından Bir Karşılaştırma. Global Journal of Economics and Business Studies, 8 (1), 2019, s.1-20.

Ağcakaya, Serpil ve Armağan, Ayşe. Mesleki Parafiskal Kurumlar: Isparta Örneği. Süleyman Demirel Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17 (3), 2012, s.99-127.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, K.T. 21.07.1953/6183, R.G. 28.07.1953/8469.

Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2012/91 K. 10.07.2013/86, R.G. 27.03.2014/28954.

Arabacı, Havva. Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkisi Üzerine Teorik Bir inceleme. Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi, 4(3), 2018, s. 104-109.

Arslan, Mehmet. Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Aslıhak, Alper. Turizm Payı için Hesapları Gözden Geçirme Vakti. Vergi Sorunları Dergisi, 2019 http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/alper-aslihak/turizm-payi-icin-hesaplari-gozden-gecirme-vakti/203 (5.11.2019).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. Genel Vergi Hukuku. Afyonkarahisar: Celepler Basım Yayın Dağıtım, 2017.

Balaguer, Jacint ve Cantavella-Jorda Manuel. Tourism as a Long-run Economic Growth Factor: The Spanish Case. Applied Economics, 34(7), 2002, s. 877-884.

Belediye Gelirleri Kanunu, K.T. 26.05.1981/2464, R.G. 29.05.1981/17354.

Biyan, Özgür. Vergi Hukuku, Bursa: Dora Yayınları, 2018.

Çakır, Tufan. Kamu Gelirleri. Kamu Maliyesi, Editör: Ş. Tosunoğlu ve Y.T. Ergül, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2012.

Devrim, Fevzi. Kamu Maliyesi. izmir: ilkem Ofset, 2002.

Edizdoğan, Nihat, Çetinkaya, Özhan ve Gümüş, Erhan. Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

Güneş, Gülsen. Verginin Yasallığı ilkesi, istanbul: On iki Levha Yayıncılık, 2011.

Hazari, Bharat. R. ve Sgro, Pasquale M. Tourism and Growth in a Dynamic Model Of Trade. The Journal of International Trade and Economic Development, (4), 1995, s. 253-256.

Herekman, Aykut. Teoride ve Türkiye'de Parafiskal Gelirler, Ankara: EiTiA Yayını, 1972.

ince, Eyyüp. Benzeri Mali Yükümlülüklerin Beyannamelerinde Damga Vergisi Sorunsalı. Vergi Sorunları Dergisi, (375), 2019a, s. 71-77.

ince, Eyyüp. Benzeri Mali Yükümlülük Olarak Turizm Payı ve Vergisel Yönleri. Vergi Sorunları Dergisi, (371), 2019b, s. 56-67.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, K.T. 10.12.2003/5018, R.G. 24.12.2003/25326.

Karakoç, Yusuf. Genel Vergi Hukuku, Ankara: Yetkin Yayınları, 2012.

Katma Değer Vergisi Kanunu, K.T. 25.10.1984/3065, R.G. 02.011.1984/18563.

Kızılkaya, Oktay, Sofuoğlu, Emrah ve Karaçor, Zeynep. Türkiye'de Turizm Gelirleri-Ekonomik Büyüme ilişkisi: Ardl Sınır Testi Yaklaşımı. Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi, 23 (1), 2016, s. 203-215.

Kızılot, Şükrü, Şenyüz, Doğan, Taş, Metin ve Dönmez, Recai. Vergi Hukuku. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.

Maden, Selen Işık ve Ertürk, Merve. Türk Turizm Sektörünün Ekonomik Büyümeye Etkileri Üzerine Dönemsel Bir Değerlendirme. Sosyal, Beşerî ve idari Bilimler Dergisi, 2(3), 2019, s. 180-193.

Nadaroğlu, Halil. Kamu Maliyesi Teorisi. istanbul: Beta Basım Yayım, 1989.

Narayan Paresh Kumar, Narayan Seema., Prasad Arti Devi ve Prasad, Biman Chand (2010). Tourism and Economic Growth: A Panel Data Analysis for Pacific Island Countries. Tourism Economics, 16 (1), 2010, s. 169-183.

Oktar, Selim Ateş. Vergi Hukuku, istanbul: Türkmen Kitabevi, 2017.

Organ, ibrahim ve Akçay, Fatih. Mali ve Hukuki Yönüyle Benzeri Mali Yükümlülükler. Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (9), 2013, s. 160-189.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. Vergi Hukuku, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.

Öncel, Türkan. Vergi Dışı Kamusal Finansman Kaynağı Olarak Parafiskal Gelirler, Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu, Eskişehir, 2-3 Mayıs 1986, 1987, s. 35-50.

Öztemel, Gülçin Karasu. Benzeri Mali Yükümlülük Kavramının Hukuki Niteliği ve Bu Kapsamda Geri Kazanım Katılım Payının Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları Dergisi, (374), 2019, s. 88-105, istanbul.

Pehlivan, Osman. Bütçe Hukuku, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019a.

Pehlivan, Osman. Kamu Maliyesi, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019b.

Pehlivan, Osman. Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Celepler Basım Yayım Dağıtım, 2019c.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. Vergi Hukuku, Bursa: Ekin Yayınevi, 2019.

T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Yatırım ve işletmeler Genel Müdürlüğü, Turizm istatistikleri 2018, https://yigm.ktb.gov.tr/TR-9851/turizm-istatistikleri.html (01.01.2020).

Tuncer, Selahattin. Vergi ve Benzeri Diğer Kamu Gelirleri Arasındaki ilişkiler. Eskişehir iktisadi ve Ticari ilimler Akademisi Dergisi, 5 (1), 257-269, 1969, https://dergipark.org.tr/en/pub/eitiad/issue/48641/618474, (15.01.2020).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, K.T. 18.10.1982/2709, R.G. 09.11.1982/17863 (Mükerrer).

Türk, ismail. Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi, 2008.

Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun, K.T. 11.07.2019/7183, R.G. 15.07.2019/30832.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. Vergi Hukuku. Ankara: imaj Yayınevi, 2001.

Uluatam, Özhan. Kamu Maliyesi, Ankara: imaj Yayınevi, 2005.

United Nations World Tourism Organization (2019). International Tourism Highlights 2019 Edition. UNWTO: Madrid, https://www.e-unwto.org/doi/pdf/10.18111/9789284421152 (10.11.2019).

Vergi Usul Kanunu, K.T. 04.01.1961/213, R.G. 10-12.01.1961/10703-10705.

Yamak, Nebiye, Tanrıöver, Banu ve Güneysu, Filiz. Turizm–Ekonomik Büyüme ilişkisi: Sektör Bazında Bir inceleme. Atatürk Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 26 (2), 2012, s. 205-220.

Yereli, Ahmet Burçin. Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite. Sosyal Güvenlik Dünyası Dergisi, 4(14), 2002, s. 38-48.

Yıldırım Öcal, Jülide ve Öcal Nadir. Tourism and Economic Growth in Turkey, Ekonomik Yaklaşım, 15 (52-53), 2004, s. 131-141.

Yılmaz, Güneş ve Biyan, Özgür. Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: "Benzeri Mali Yükümlülük" Kavramı ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi. Marmara Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 38(2), 2016, s. 335-360.

Yılmaz, Güneş. "Vergi, Resim, Harç" Kavramlarının Tarihsel Devinimi: Kavram Kargaşası Bağlamında "Resmin" Günümüzdeki Varlık Sorunu, Marmara Üniversitesi iktisadi ve idari Bilimler Dergisi, 40 (2), 2018, s. 370-393.

Yiğit, Uğur. Mali Güce Göre Vergilendirme ilkesi. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.