

EMLAK VERGİSİNE ESAS DEĞERLERİN TESPİTİNE KARŞI BİREYSEL DAVA AÇMA HAKKININ KULLANIL(AMA)MASI

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 18.03.2010

(Önemli: Aşağıdaki çalışma kaleme alındığı tarihte henüz Anayasa Mahkemesi'nin 31.05.2012 tarih ve E:2011/38 K:2012/89 sayılı kararı ortada yoktur. Karardan sonra makalenin "sonuç olarak" bir önemi kalmamış, bireylerin dava açma yolu açılmıştır. Ancak içerik ve hukuki argümanlar anlamında makaleye yine de sitede yer verilmiştir. Diğer yandan Danıştay'ın daha Anayasa Mahkemesi kararı ortada yok iken verilmiş ve esasen çalışmaya esin kaynaklığı yapan bir kısım Danıştay kararı da çalışmanın sonunda yer almaktadır.)

"Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar."

(Anayasa md. 153)

"...Burada şu hususa değinmek de yerinde olacaktır: Anayasa Mahkemesinin bir kararında da açıklandığı üzere "Anayasa Mahkemesi gerek iptal davası gerekse itiraz yoluyla açılan davalarda bir yasa hükmünün anlamını kendi hukuki görüş ve anlayışına göre yorumlayarak bir sonuca varmakta..." ve bu sonuç bilindiği üzere Anayasa'nın 153. maddesi gereğince yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlamaktadır. Ancak, az da olsa kimi yargı yerleri bu yorumla kendilerini bağlı saymamakta ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırı yorumların sürüp gitmesine ve değişik uygulamalara neden olmaktadır. Şu kadar ki, Anayasa Mahkemesi, bir yasanın Anayasa'ya uygunluk denetimini, bu yasanın ne yolda uygulandığına bakarak yapmak durumunda değildir..."

(Anayasa Mahkemesi'nin 27.01.1987 tarih ve E:1986/19 K:1987/3 sayılı kararı)

I. Genel Bilgi

Emlak Vergisi, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) ile düzenlenmiş bir vergi olup, emlakın vergi değeri üzerinden tarh edilmektedir.

Vergi değeri;

a) Arsa ve araziler için, Vergi Usul Kanununun (VUK) asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit

edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile yukarıda belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hazırlanmış¹ bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

hesaplanan bedeldir.²

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin VUK hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının³ yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.⁴

Vergi değerini tadil eden nedenlerle⁵ mükellefiyet tesisi gereken hallerde (Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerlerinde % 25'i aşan oranda artma veya eksilme olması durumu hariç⁶) vergi değerinin hesaplanmasında, VUK'na göre⁷ belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, VUK uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.⁸

Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini, Belediye Gelirleri Kanunu (BGK) uyarınca belirlenen belediye grupları⁹ itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.¹⁰

Önceki yıllarda mükelleflerin beyanına dayalı olarak yapılan vergileme, 09.04.2002 tarihinde Kanunda yer alan beyan hükümlerinin kaldırılmasıyla kalkmış¹¹ ve emlak vergisi yukarıdaki şekilde tespit edilen değerler üzerinden uygulanmaya başlamıştır.

II. Emlak Vergisi'ne Esas Değerin Tespiti ve Dava Açılması

VUK'na göre; bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilân edilmekte ve Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı Resmî Gazete ile ilânını izleyen on beş gün içinde Danıştay'da dava açabilmektedirler.¹²

Aynı hükme göre; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin dört yılda bir yapacakları takdirler, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı

¹ EVK md. 31

² EVK md. 29

³ VUK mük. md. 298

⁴ EVK md. 29

⁵ EVK md. 33

⁶ EVK md. 33/8

⁷ VUK mük. md. 49/b.

⁸ EVK md. 29

⁹ BGK md. 95

¹⁰ EVK md. 29

¹¹ 4751 sy. Kanun md. 7/b ile yapılan değişiklik.

¹² VUK mük. md. 49

sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki Ticaret Odalarına, Ziraat Odalarına ve ilgili Mahalle ve Köy Muhtarlıkları ile Belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki Ticaret ve Ziraat Odalarına ve Belediyelere imza karşılığında verilmektedir.¹³

Büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararları, Vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, Defterdar veya vekâlet vereceği memur, Vali tarafından görevlendirilecek Tapu Sicil Müdürü ile Ticaret Odası, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Esnaf ve Sanatkârlar Odaları Birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilecek, merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde inceleyecek ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri gönderecektir. Merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacaktır.¹⁴

Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir. Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilmektedir.¹⁵

Buna göre, Danıştay ve vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılmakta, Danıştay ve vergi mahkemelerince bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç bir ay içinde karara bağlanmaktadır.¹⁶ Görüldüğü üzere gerek dava açma süresi ve gerekse yargılama süreci 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan (İYUK) farklı olup adeta hızlandırılmış bir yargılama yapılmaktadır. Aşağıda yer vereceğimiz Anayasa Mahkemesi karar gerekçesi incelendiğinde bunun nedeni de ortaya çıkacaktır.

Bu açıklamalarla ortaya çıktığı üzere Kanun, yapılan değer tespitine karşı bireye (emlak vergisi mükellefine) dava açma hakkı tanımamakta ve dava ehliyetini sadece belirli kişi ve kurumlara vermektedir.¹⁷

III. Emlak Vergisi'ne Esas Değer Tespitinde Bireyin (Mükellefin) Dava Açma Hakkının Ortadan Kaldırılması Anayasa'ya Aykırılık Teşkil Etmektedir

Emlak Vergisi, VUK hükümlerine tabi bir vergidir.¹⁸ VUK'na göre mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde

¹³ VUK mük. md. 49

¹⁴ VUK mük. md. 49

¹⁵ VUK mük. md. 49

¹⁶ VUK mük. md. 49

¹⁷ Konuyla ilgili ayrıntılar için Bkz. Şükrü KIZILOĞLU, "Emlak Vergisinde 2010 Yılı Şoku Yaşamayın", **Hürriyet**, 26.08.2009 ve ayrıca "Sonuç olarak, vergiyi ödeyecek olan vatandaşın, yani emlak vergisi mükellefinin, belirlenen emlak vergi değerlerine karşı dava açma hakkı yok. Bu durum hukuki olmasa da maalesef kanuni. Yani yasa bu şekilde. Ticaret odaları, ziraat odaları ile muhtarların dava açma hakkı var. Dolayısıyla, arsanız için belirlenen yeni emlak vergi değerine karşı dava açamazsınız. Artırılan vergi değerleri üstünden hesaplanan emlak vergileri, kuzu kuzu ödenecek." Görüşü için Bkz. Ekrem SARISU, "Emlak Vergisi Ödeyecek Olanın Dava Açma Hakkı Yok", **Posta**, 10.01.2010.

¹⁸ VUK md. 1

dava açabilirler.¹⁹ Ancak Emlak Vergisi uygulamasında, Emlak Vergisine esas değerin tespiti aşamasında mükellefin dava açma hakkı olmadığına ve Emlak Vergisi de bu değere dayalı olarak tarh ve tahakkuk edildiğine, ortada ikmalen veya re'sen bir tarhiyat ve ihbarname olmadığına göre aslında fiilen bireyin dava açma hakkı ortadan kalkmış durumdadır.²⁰

Esasen, VUK'nda yer alan ve vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olmasını şart koşan ve devamında mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarını düzenleyen hüküm; dava açmanın önünde başka bir engeldir.²¹ Yine aynı hükmün devamında yer alan ve vergi hatalarına ait hükümlerin mahfuz olduğu yönündeki hüküm de değer tespitinin şu veya bu şekilde yapılmış olması bir vergi hatası kabul edilmediğinden olayımızda bir anlam ifade etmemektedir.

Bu açıklamalar ortaya koymaktadır ki oluşan fiili durum, Anayasa'nın; "*Herkes, meşrû vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir.*"²² ve "*İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır.*"²³ hükümlerine uygun düşmemektedir.

Her şey, VUK'nun mük. 49. maddesinin b fıkrasının 2. bendinde 3239 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yapılan değişiklik ile "*Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.*" hükmünün getirilmesiyle <<bu hale>> gelmiştir.

Aslında konu daha 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sırasında Anayasa Mahkemesi'ne taşınmış ve Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarih ve E:1986/5 K:1987/7 sayılı kararı ile Anayasa'ya aykırılık iddiasını reddetmiştir.

Anayasa Mahkemesi karar gerekçesi aşağıdaki gibidir:

3239 sayılı Yasanın 4. maddesi ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3210 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49. maddesinin (b) ve (d) fıkraları değiştirilmiş ve dava dilekçesinde (b) fıkrasının ikinci bendinin Emlak Vergisi mükelleflerinin dava açma hakkını ortadan kaldırdığı ve bu nedenle Anayasa'nın 36. maddesine aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenmiştir.

Dava konusu 4. maddenin (b) fıkrasının ikinci bendi aynen şöyledir :

"Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler. Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine 15 gün içinde Danıştay'a başvurulabilir."

¹⁹ VUK md. 377

²⁰ Ayrıntılar için Bkz. Şükrü KIZILOĞLU, "Muhtarınız Sizin İçin Dava Açtı mı?", **Hürriyet**, 13.07.2005.

²¹ VUK md. 378

²² Anayasa md. 36

²³ Anayasa md. 125

Bu metinden açıkça anlaşıldığı gibi takdir komisyonlarının kararlarına karşı, Emlak Vergisi mükelleflerine doğrudan bir dava hakkı tanınmamıştır. Ancak, bu durumun, dilekçede öne sürüldüğü gibi Anayasa'nın "hak arama hürriyeti"ni düzenleyen 36 maddesinin birinci fıkrasına, dilekçede değinilmediği halde söz konusu iddia ile ilgili olan ve gerekçe ile bağlı olmayan mahkememizin re'sen dikkate aldığı "idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." diyen Anayasa'nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırı bir yönü yoktur. Çünkü, mükellefin dava hakkı; takdir komisyonlarının kesinleşen asgarî arsa ve arazi birim değerleri üzerinden vergi tarhiyatı yapıp, mükellefe tebliğ edildikten sonraki aşamada mevcuttur. Her ne kadar beyan sahibinin beyan ettiği matraha itirazı söz konusu değilse de, asgarî ölçüdeki beyanın, ihtirazi kayıtla verilmesi mümkün olduğu gibi, asgari ölçünün altında beyanda bulunmayı engelleyen bir hüküm yoktur. Söz konusu madde ile, takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellefe doğrudan itiraz ve dava açma hakkı tanınmaması, milyonlarca mükellefi bulunan Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilini mümkün kılmak amacına yöneliktir. Verginin tarh edilip tebliğinden sonra, mükellefin takdir komisyonu kararlarında kapsayan dava hakkı doğmaktadır. Bu nedenle söz konusu fıkranın ikinci bendinin Anayasa'nın 36. ve 125. maddelerine aykırı bir yönü yoktur.

Ancak 1987 tarihli bu karar ile düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmadığı halde daha sonra 09.04.2002 tarihinde 4751 sayılı Kanunun 7/b maddesiyle emlak vergisinde beyan esası kaldırılmış ve hal böyle olunca Anayasa Mahkemesi kararında yer alan ihtirazi kayıtla beyan ve konuyu bireysel olarak yargıya taşıma yolu kapanmıştır.

Özetle, durum 1987 yılında Anayasa'ya aykırı bulunmazken Anayasa Mahkemesi tarafından ortaya konulan gerekçe, zaman içinde aslında 2010 yılında Anayasa'ya aykırılığını açıkça ortaya koyar bir hale gelmiştir.

IV. Bireyin Dava Açma Hakkını Önleyen Vergi Usul Kanunu Hükmü Karşısında Ne Yapılabilir?

Emlak Vergisine esas değerlerin tespitine yönelik kararlar için bireylerin dava açma hakkı bulunmadığına, zaten bunun için de süre geçtiğine göre bu yolun kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ortada bir beyanname olmadığına göre ihtirazi kayıtla beyan yolu da kullanılamayacaktır. Ayrıca ikmalen veya re'sen tarhiyat da olmayacağından bu yolun kullanılması da mümkün değildir.²⁴ Şikâyet yolu ile müracaat yolunun, konunun hukuki tartışma gerektirmesi nedeniyle kullanılması mümkün görünmese de²⁵ bu süreçte davanın önüne geldiği yargı organının Anayasa'ya aykırılık iddiasını ciddi bularak Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapması olasılığı yine de mevcuttur.

²⁴ "...EVK'nun 4751 sayılı Yasa ile 09.04.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler ile beyanname verme ödevinin ortadan kaldırılarak vergi değerini tadil eden sebeplerin varlığı halinde bildirim verilmesi esasının getirildiği, anılan Kanununun 21. maddesinde, ilgili belediye tarafından 29. maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak verginin yıllık olarak tarh olunacağına, bu suretle tarh olunan verilerin tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacağına ve mükellefe bir yazı ile bildirileceğinin hükme bağlandığı, olayda vergi değerini tadil eden sebepler dolayısıyla beyanname verilmesini gerektirecek bir durum bulunmaması ve verginin beyanname marifetiyle tahakkuk etmemesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini ifade edecek bir durum görülmediğinden...", Danıştay 9. Daire'nin 07.07.2008 tarih ve E:2008/1570 K:2008/3487 sayılı kararından.

²⁵ Düzeltme, şikâyet ve dava açma süreci ile ilgili olarak Bkz. Şükrü KIZILLOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım yayıncılık, Ankara 1999, s.107 vd.

Bu durumda sağlıklı yol olarak, Emlak Vergisine ilişkin yapılacak ödeme öncesi bir ihtirazi kayıt dilekçesi verilmesi, ödemenin buna göre yapılacağıın beyan edilmesi ve daha sonra konunun Anayasa'ya aykırılık iddialarını da içeren bir dilekçe ile yargıya taşınması görünmektedir.²⁶

Bu durumda, tahsilâta konu Emlak Vergisi ve dolayısıyla bu verginin tarhına dayanak (matrah) tespit edilen değer yargı denetimine açılmış olacak, eğer daha önce değer tespit kararına karşı açılmış bir davaya ait karar varsa bu uygulanacak (dava devam ediyorsa karar beklenecek) açılmış bir dava söz konusu değilse de yargı yerince bireysel davada yeni bir karar verilecektir.

V. Yargı Kararlarının Analizi

Görüşümüz bu şekilde ise de konuyla ilgili ulaşabildiğimiz bir Danıştay kararında aksi yönde gerekçelerin kabul edildiği görülmektedir.²⁷

Anılan karar;

“Uyuşmazlıkta; yükümlünün satışını yaptığı taşınmazın asgari birim değerinin yüksek olduğu, bu değer yeniden belirlenmesi gerektiği yolunda yaptığı başvurunun reddine ilişkin davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik (b) bendinde; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirleri genel beyanın yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanların takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) araziye ait olanların il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) imza karşılığında verileceği, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği hükme bağlanmıştır.

Açıklanan bu madde hükmüne göre arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı hangi kurum ve kuruluşların vergi mahkemesinde dava açabilecekleri sayılmış olup, belirtilen değer düşük veya yüksek olup olmadığı ancak yasada belirtilen sürede vergi mahkemesinde açılmış bir davada incelenebilecektir.

²⁶ Konuyla ilgili olarak Bkz. Serkan AĞAR, **Vergi Tahsilâtından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2009, s. 138 vd.

²⁷ “Ancak Danıştay tarafından bu konuda verilen bir kararda ise özetle davacının, VUK mükerrer 49’uncu maddede sayılan kişi ve kuruluşlardan olmadığı ve işlemin dayanağı olan takdir komisyonu kararının ilgili kuruluşlar tarafından dava açılmayarak kesinleştiği ileri sürülmüştür. (Ayrıntı için Danıştay 9. Daire 22.12.2000, E: 1999/4347, K:2000/4144) Anayasa Mahkemesi takdir aşamasında emlak vergisi mükelleflerinin dava açma hakkının olmamasında Anayasa'ya aykırılık görmüyor. Ancak dava açma hakkının beyan sonrasındaki tarh ve tebliğ işlemlerini müteakiben yapılabileceğini söylüyor. Danıştay tarafından ise Anayasa Mahkemesi'nin bu kararında yer alan açıklamalar dikkate alınmamaktadır.” ve devamı görüşler için Bkz. Mustafa TAN, **Referans**, 12.10.2006.

Olayda ise davacının, yukarıda bahsi geçen yasa hükmünde sayılan kişi ve kuruluşlardan olmadığı ve işlemin dayanağı olan takdir komisyonu kararının ilgili kuruluşlar tarafından dava açılmayarak kesinleştiği görülmüştür.

Bu durumda yapılan başvurunun davalı idarece reddedilmesinde kanuna aykırılık bulunmayıp, Vergi Mahkemesince, açılan davanın reddi gerekirken kararda yazılı gerekçe ile kabulünde isabet bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının bozulmasına 22.12.2000 tarihinde oybirliği ile karar verildi.”

şeklinde olup,²⁸ yukarıda irdedeğimiz noktaların ve Anayasa Mahkemesi iptal karar gerekçesinin söz konusu karar gerekçesinde yer almadığı açıktır. Üstelik karar, **1998** yılında gerçekleşen ve dava konusu yapılan bir olay ile ilgili olup **22.12.2000** tarihini taşımaktadır. Yani ne davanın açıldığı olayın vuku bulduğu **1998** yılında ve ne de karar tarihi olan **22.12.2000** tarihinde henüz ortada **09.04.2002** tarih ve 4751 sayılı Kanun yoktur. Dolayısıyla **19.03.1987** tarih ve E:1986/5 K:1987/7 sayılı Anayasa Mahkemesi kararı aynıyle gerekçesini zaten muhafaza etmektedir.

Anayasa'nın 153. maddesinin son fıkrasında; “*Anayasa Mahkemesi kararları Resmî Gazetede hemen yayımlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzelkişileri bağlar.*” şeklinde yer alan hükümde **iptal kararlarından** değil **mahkeme kararlarından** söz edilmektedir.

Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin iptal istemini reddeden bir kararı da aynen iptal kararı gibi değerlendirilecek ve içeriği / özü / gerekçesi itibariyle yasama, yürütme ve doğal olarak da yargıyı bağlayacaktır.²⁹

Anayasa Mahkemesi'nin, VUK'nun mük. 49. maddesinin b fıkrasının 2. bendinde 3239 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yapılan değişikliği Anayasa'ya aykırı bulmama gerekçeleri kararında açıkça gerekçelendirilmiş, üstelik Yüksek Mahkeme konuyu başvuruda yer verilmeyen Anayasa hükümleri yönünden dahi incelemiştir.

Anayasa Mahkemesi kararları, gerekçeleriyle, bir yandan genel olarak yasama işlemlerini değerlendirme ölçülerini içerirken diğer yandan da yasama organının etkinliklerini yönlendirme işlevi de görmektedir. Bu nedenle yasama organı, yasa çıkarırken iptal kararlarının sonuçları ile birlikte, gerekçelerini de göz önünde bulundurmaları zorundadırlar.³⁰

Bu durumda, VUK'nun mük. 49. maddesinin b fıkrasının 2. 3239 sayılı Kanunun 4. maddesiyle bendinde **04.12.1985** tarihinde yapılan değişikliğin Anayasa'ya aykırı olmamasına gerekçe olarak o tarihte Emlak Vergisi Kanunu'nun 10 ve 20. maddelerinde

²⁸ Kararın tam metni bu bölümün sonundadır.

²⁹ “*Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik kararlarında da belirtildiği gibi bağlayıcılık, kararların sonucu kadar gerekçeleri yönünden de geçerlidir.*”, Bkz. Anayasa Mahkemesi'nin 12.12.1991 tarih ve E:1991/27 K:1991/50 sayılı kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:27, Cilt:1, s.700-703. Ayrıca, “*...Üstelik yasama organı kararların yalnız sonuçları ile değil, bir bütünlük içinde gerekçeleri ile de bağlıdır...*”, Anayasa Mahkemesi'nin 16.09.1993 tarih ve E:1993/26 K:1993/28 sayılı kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:29, Cilt:1, s:337-340.

³⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 16.09.1993 tarih ve E:1993/26 K:1993/28 sayılı kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:29, Cilt:1, s:337-340 ve ayrıca Anayasa Mahkemesi'nin 05.07.1994 tarih ve E:1994/50 K:1994/44-2 sayılı kararı, **Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi**, Sayı:31, Cilt:1, s:347-350.

beyan esasının yer almasına dayandırıldığı dikkate alındığına göre, **09.04.2002** tarihinde 4751 sayılı Kanun'un 7/b maddesiyle Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sırasında bir şekilde söz konusu Anayasa Mahkemesi kararı gerekçesinin yasa ya da yasalar metnine dahil edilerek mükellefin dava açma hakkının temin edilmesi / korunması gerekirken bunun yasama organı tarafından bilinçli ya da hatalı olarak yapılmamış olması bireyin Anayasal hakkı olan idari işlemlere karşı dava açma hakkını ortadan kaldırmayacaktır.

Ancak ne yazık ki yine ulaşabildiğimiz 1989 tarihli bir başka Danıştay kararında;³¹

"...Bu hükme göre dava açma ehliyeti bulunanlar tarafından davanın açılmaması veya açılan davanın reddedilmesi suretiyle kesinleşen asgari ölçüde arsa birim değerine karşı yükümlüye ayrıca dava hakkı tanınmamıştır..."

...Ayrıca yükümlü, beyannamesini ihtirazi kayıtla verdiğiinden bahisle bu beyana göre yapılan tahakkuka karşı dava açma hakkı bulunduğunu ileri sürmekte ise de, anılan 49.maddenin getirdiği düzenleme karşısında beyan ihtirazi kayıtla yapılmış olursa bile ilgisine dava hakkı tanımak mümkün değildir..."

şeklinde karar tesis ettiği ve 1987 tarihli Anayasa Mahkemesi kararı ile tamamen ters düştüğü, bu tezadın o dönemde mevcut beyan sistemi yönünden özellikle ihtirazi kayıt noktasında somutlaştığı görülmektedir.

Ancak elbette karar gerekçesinde yer alan *"...dava açma ehliyeti bulunanlar tarafından..."* *"...davanın açılmaması..."* ve *"...açılan davanın reddedilmesi suretiyle..."* kesinleşen asgari ölçüde arsa birim değerine karşı yükümlüye dava açma hakkı tanınmadığı yolundaki ifadenin, dava açma hakkı bulunanlar tarafından açılan davanın reddedilmesi halindeki kısmına katılmamak mümkün değildir.

Görüşümüze göre de zaten yargı denetiminden geçmiş bir işlemin başka bir vesile ile tekrar başkalarınca dava konusu yapılabilmesine imkân tanınması ile hiç dava açılmamış olması durumunun birbirinden ayrı değerlendirilmesi mümkün ve gereklidir.

Nitekim anılan karara karşı oy kullanan Sayın Üyelerin;

"Bina metrekare normal inşaat bedellerinin ve arsalara ve araziye ait Asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin düzenleyici ve genel nitelikteki kararlara karşı dava açılmasının ve açılan bu davanın incelenme ve karara bağlanmasının usul ve şekilleri 213 sayılı Kanunun mükerrer 49.maddesinde gösterilmiştir.

Dava açılmamak suretiyle kesinleşmiş bulunan bu tasarruflara dayanılarak yapılan subjektif işleme karşı, işlemin sakatlığı veya dayanağı düzenleyici ve genel tasarrufun hukuka aykırı olması nedeniyle kendilerine uygulanmaması iddiası ile dava açılmasına mani bir hüküm yoktur.

Nitekim 2577 sayılı Kanunun 7.maddesinin son fıkrası ile "düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması, bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz" hükmü getirilmiştir.

Bu hüküm aynı zamanda, iptal edilmemiş olmakla birlikte sakatlığı görülen genel ve düzenleyici nitelikteki işlemin ihmal edilmesini ifade eder."

³¹ Danıştay 9. Daire'nin 07.03.1989 tarih ve E:1989/432 K:1989/709 sayılı kararı. Danıştay Dergisi'nin 76-77. sayısından aldığımız kararın tam metni bu bölümün sonunda yer almaktadır.

şeklindeki karşı oy gerekçeleri de bu yöndedir.

Bireye dava açma hakkının tanınmasının önemi, içeriğine burada girilmeyecek olmakla birlikte, Emlak Vergisinin alacaklısı konumunda olan bir Belediye Başkanlığı'nın, oluşunda temsil edildiği Takdir Komisyonu³² kararı ile belirlenen miktarların çok fahiş olduğundan indirilmesi yönünden açtığı davada Danıştay'ca verilmiş bir karar³³ dahi bulunması ve bu kararda, Ticaret Odasıyla İlgili Mahalle Muhtarlıklarının da hasım gösterilmesi gerektiğinin belirtiliyor olması ile de ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, dava ehliyetine sahip kurumlarca açılmış davaların sonucunda oluşan değer tespit indirimleri nedeniyle, Emlak Vergisi mükelleflerinin önceki yıllarda (ya da taksitlerde) yaptıkları ödemelerin iadesine yönelik olarak sadece 2005 yılında yapılan birim değer tespitleri için Kanunda bunu sağlamak üzere geçici bir hüküm³⁴ olduğu, bu hükmün sonraki yıllar için geçerli olmadığı, bunu sağlamak için ancak yeni bir dava açılabilceği dikkate alındığında, sadece bu nedenle dahi, mutlak surette bireyin dava açma hakkının bulunduğu kabulü hukuki bir zorunluluk olmaktadır.

Danıştay'ın, taşınmazının bulunduğu yere ilişkin olarak 1990 genel beyan dönemi için belirlenmiş asgari arsa birim değerine göre Emlak Vergisi Beyannamesini vermiş ve tahakkuk eden vergiyi ödemiş bir bireyin; Ticaret Odası tarafından Vergi Mahkemesinde açılan dava sonunda taşınmazın bulunduğu yerin 1990 genel beyan dönemi için takdir edilen metre kare asgari birim değeri, yüzde elli oranında indirilmesi nedeniyle açtığı davada;

“...Olayda yükümlü tarafından takdir komisyonunca belirlenen asgari birim değer esas alınarak beyanda bulunulmuştur. Vergi Usul Kanununun mükerrer 49.maddesine göre Ticaret Odası tarafından takdir komisyonunca belirlenen asgari arsa birim değeri yüzde elli oranında indirilmiştir.

Kanundaki düzenlemeden dolayı yükümlünün ilan edilen ilk değer üzerinden beyan ederek ödediği fazla verginin iadesi isteminin reddine ilişkin işlemin iptalinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır...”

şeklinde bir gerekçe ile idarenin işlemini hukuka uygun bulmadığı,³⁵ göz önüne alınırsa, bu yola ancak konudan haberdar ve dava sonuçlarından bilgisi olan bireylerin gidebileceği, idarenin kendiliğinden bu şekilde işlem yapmasının beklenemeyeceği, özellikle anılan

³² Takdir Komisyonlarının oluşumu ve çalışmaları ile ilgili 2005/1 ve 2009/1 sayılı Emlak Vergisi İç Genelgeleri incelenmelidir.

³³ Danıştay 9. Daire'nin 05.10.1994 tarih ve E:1994/4584 K:1994/3730 sayılı kararı. Danıştay Dergisi'nin 90. sayısından alınmış kararın tam metni bu bölüm sonunda yer almaktadır.

³⁴ EVK geç. md. 22. Maddenin son fıkrası *“Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre ilgili belediyelerce 2006 yılının Kasım ayı içinde bu maddeye göre hesaplanacak emlak vergisinden, 2005 yılında yapılan asgari ölçüde arsa ve arazi metrekare birim değerleri ile 2006 yılına ait bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri dikkate alınarak birinci taksit olarak tahakkuk ettirilen emlak vergisi mahsup edilir ve kalan tutar 2006 yılının Kasım ayı içinde ikinci taksit olarak ödenir. 2006 yılı için hesaplanan emlak vergisinin birinci taksit olarak tahakkuk ettirilen vergiden az olması halinde aradaki fark, verginin ödenmiş olması halinde mükellefin ilgili belediyeye olan 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamındaki diğer borçlarına mahsup edilir. Borcun bulunmaması halinde ise mükellefe red ve iade olunur. Emlak vergisi ödenmemiş ise tahakkuktan terkin edilir.”* şeklinde olup, sonraki yıllarda bu tür uygulamalara dayanak olacak bir düzenleme bulunmamaktadır.

³⁵ Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 12.03.1993 tarih ve E:1992/242 K:1993/38 sayılı kararı. Kararın tam metni, bu bölümün sonunda yer almaktadır.

kararda yer alan karşı oylar dikkate alındığında yeni bir davada farklı bir karar çıkmasının olası olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

V. Sonuç

Emlak Vergisine esas değerlerin tespitine ilişkin kararların doğrudan bireyler tarafından dava konusu yapılamaması, hukuk devleti olmanın gereği olarak idari işlemlerin yargı denetimine tabi olması ve bireyin hak arama hürriyeti ile ilgili hükümler yönünden Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir.

Konu önceki yıllarda Anayasa Mahkemesi gündemine gelmiş ve Vergi usul Kanunu'nun. 49. maddesinde yapılan düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmamış ise de, o günden bu yana karara gerekçe alınan ve bireysel dava açılmasına dayanak alınan beyanname sistemi kaldırılmış olduğundan aynı karar gerekçesi bu gün durumun Anayasa'ya aykırılığını açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Buna göre konunun yargıya taşınabilmesi ve Anayasa'ya aykırılık iddialarının ciddi olup olmadığının görülmesi açısından, emlak vergisi ödemelerinin ihtirazı kayıtlı yapılması ve akabinde dava açılması sağlıklı tek yol olarak görülmektedir. Bu durumda dava önüne gelen Mahkeme, olayı mükellefin dava açma hakkı bulunduğunu kabul ederek esastan karara bağlayabileceği gibi, VUK'ndaki düzenlemelerin Anayasa'ya aykırılığı nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne itiraz başvurusu da yapabilecektir. Görüşümüze göre, Anayasa'ya aykırılık iddiasının bir kenara bırakılarak mevcut durumda mükellefin dava açma hakkının bulunduğu kabulü daha hukuki görünmektedir. Aksi halde Anayasa Mahkemesi'ne konu götürüldüğünde, Yüksek Mahkeme'nin VUK'nun 49. madde hükmünün, Mahkeme'ce görülmekte olan davaya uygulanacak bir hüküm olmadığı gerekçesiyle itiraz başvurusunu reddetmesi de kuvvetli bir ihtimaldir.

Ancak, arzumuz her durumda VUK'nun mük. 49/b-iki bendinin değiştirilmesi ve bireylere de dava açma hakkının tanınmasıdır. (Tabii ki bu hükmün muhafaza edilmesi isteniyorsa, tekrar beyan sistemine dönüş yapmak da bir seçenektir.)

Aksi halde, *"Boğaz'daki cadde ile Urfa'nın caddesinin değeri aynı olur muymuş", "İstanbul'un Bankalar Caddesi ile Bursa'nın Altıparmak Caddesi eşit miymiş", "İstanbul'un Bağdat Caddesi ile İstiklal Caddesi nasıl eşit olurmuş"* türünde yine eleştiriler gündeme oturmaya devam edecektir.³⁶

Diğer taraftan tüm Ticaret Odalarının, Emlak Vergisi birim değer tespiti ile ilgili kararlarını dava konusu yapacak ve takip edecek bütçesi bulunduğunu kabul etmek, 2005 yılında sadece İzmir Ticaret Odası'nın açtığı davalar nedeniyle katlandığı giderlerin 198.000,00 TL civarında olduğu dikkate alındığında bir fanteziden ibarettir.³⁷ Kaldı ki, bireyin, dava açma

³⁶ Nitekim DOĞRUSÖZ'ün bir köşe yazısından alıntı yaptığımız bu ifade 2010 yılı için de aynen yaşanmıştır yaşanmaya devam etmektedir. Bkz. Bumin DOĞRUSÖZ, *"Arsa Değerlerinin Tespitinde Keyfilik"*, **Referans**, 30.04.2009. Bu satırların yazarı da DOĞRUSÖZ'ün aynı yazıda ifade ettiği *"Bu, hukuk değildir. Bilindiği gibi hukuk ile kanun kuralları farklıdır. Bazen, burada olduğu gibi çelişebilir. Çelişkinin olduğu her yerde, hukuksuzluk olabilir, arsa değerleri keyfi saptanabilir veya kamu lehine yüksek vergi geliri sağlayacak şekilde belirlenebilir. Dolayısıyla da basına malzeme olur."* görüşüne aynen katılmaktadır.

³⁷ *"İzmir Ticaret Odası (İTO), kamuoyunda tartışmalara yol açan "emlak vergilerinde esas alınacak metrekare birim fiyatlarındaki dengesiz ve yüksek artışlara" karşı İzmirli mükellefler adına 289 dava açtığını bildirdi. İTO'dan yapılan açıklamada, 2006 yılında ödenecek emlak vergilerinde, esas alınacak metrekare birim fiyatlarındaki*

ehliyeti olduğu halde dava açmayan kurumlara karşı başvurabileceği bir hukuk yolu da bulunmamaktadır.

Kaldı ki hangi görüş nasıl ortaya konulursa konulsun, bir Danıştay kararında;³⁸ *“Buna göre vergi kanunlarının en genel amacı ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır. 4751 sayılı Yasa ile getirilmek istenen amaç emlakın vergiye tabi gerçek kıymetinin belirlenmesidir.”* şeklinde vurgulandığı üzere, temel amaç <<ödemeye gücünü tespit>> olmalıdır.

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No: 1999/4337

Karar No: 2000/4144

YÜKÜMLÜNÜN ARSA BİRİM DEĞERİNİN YÜKSEK OLDUĞU VE YENİDEN BELİRLENMESİ GEREKTİĞİ YOLUNDAKİ BAŞVURUSUNUN REDDİ YOLUNDAKİ İŞLEMİNDE DAVALI İDARE VERGİ USUL KANUNUNUN 49. MADDESİ KARŞISINDA KANUNA AYKIRILIK BULUNMADIĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Belediye Başkanlığı
Vekili : Av. ...
Karşı Taraf : ... Ltd. Şti.
Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : Yükümlünün 1998 yılında satışını yaptığı taşınmazın arsa asgari birim değerinin emsallerine göre yüksek olduğu, yeniden belirlenmesi gerektiği yolunda yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... Belediye Başkanlığının ... tarih ve ... sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 72. maddesinin 2. bendinde, arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonunun, belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulacağı, aynı Yasanın 73. maddesinin 2. bendinde ise komisyon toplantılarına mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlemlerinde ise yalnız ticaret odasından seçilen üyelerin, arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarının iştirak edeceği, ticaret odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyelerin yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçileceğinin hükme bağlandığı, olayda ise arsalara ait asgari ölçüde

artışlara karşı, toplam 198 bin 169 YTL tutarında, bilirkişi, dava açma, temyiz ve vekâlet ücretlerini bütçesinden karşılayarak, İzmirliilerin hakkını korudukları kaydedildi. Davalardan 122'si oda lehine veya kısmen lehine sonuçlanırken, 114'ü mahkemelerce reddedildi.”, Yeni Asır, 25.11.2005

³⁸ Danıştay 9. Daire'nin 02.04.2003 tarih ve E:2002/6234 K:2003/1083 sayılı kararı. Danıştay Kararlar Dergisi'nin 2. sayısından alınan kararın tam metni, bu bölümün sonunda yer almaktadır.

birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonunun yasaya uygun olarak teşekkül ettirilmediğinin, takdir komisyonuna bilirkişi ...'ın iştirak ettirildiğinin görüldüğü gerekçesi ile kabul ederek işlemi iptal eden... Vergi Mahkemesinin... tarih ve... sayılı kararının; takdir komisyonunun yasaya uygun olanak teşekkül ettirildiği ileri sürülerek bozulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti: Cevap verilmemiştir.

Savcı Yakup Kaya'nın Düşüncesi: Uyuşmazlık, yükümlü şirketin satın aldığı taşınmaz için 1998 yılı genel beyan dönemi için emlak vergisine esas olmak üzere belirlenen arsa m2 birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılan davayı kabul ederek dava konusu takdir komisyonu kararını iptal eden... Vergi Mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49/b maddesinde; Takdir Komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirleri genel beyanının yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere)araziye ait olanlar il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyeler, imza karşı verileceği, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır.

Madde hükmüne göre takdir komisyonu kararına karşı itiraz hakkı maddede sayılan kişi ve kuruluşlara tanınmış olup bu konuda yükümlülere dava açma hakkı tanınmamıştır.

Bu durumda uyuşmazlık konusu takdir komisyonu kararına karşı dava açma ehliyeti bulunmayan yükümlünün açmış olduğu bu davanın ehliyet yönünden reddi gerekirken kabulünde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile temyiz konusu mahkeme kararının bozulması gerekeceği düşünölmektedir.

Tetkik Hâkimi Yaşar Uğurlu'nun Düşüncesi: Uyuşmazlık, 1998 yılında satışı yapılan taşınmazdan dolayı arsa asgari birim değerinin yeniden belirlenmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulmasına ilişkin bulunmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun Emlak Vergisine ait bedel ve değerinin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi'ne ilişkin mükerrer 49. maddesinin (b) bendinde, Takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin kararlara kimlerin dava açabileceği açıklanmıştır. Olayda ise uyuşmazlık konusu işleme karşı davacının dava açma hakkı bulunmadığından, davanın ehliyet yönünden reddedilmesi gerekirken yazılı gerekçe ile davayı kabul etmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünölmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

Uyuşmazlıkta; yükümlünün satışını yaptığı taşınmazın asgari birim değerinin yüksek olduğu, bu değer yeniden belirlenmesi gerektiği yolunda yaptığı başvurunun reddine ilişkin davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davayı kabul eden vergi mahkemesi kararının bozulması istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49. maddesinin 3239 sayılı Kanunla değişik (b) bendinde; takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirleri genel beyanın yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak, arsalara ait olanların takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) araziye ait olanların il merkezindeki ticaret ve ziraat odalarına ve vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) imza karşılığında verileceği, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği hükme bağlanmıştır.

Açıklanan bu madde hükmüne göre arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı hangi kurum ve kuruluşların vergi mahkemesinde dava açabilecekleri sayılmış olup, belirtilen değer düşük veya yüksek olup olmadığı ancak yasada belirtilen sürede vergi mahkemesinde açılmış bir davada incelenebilecektir.

Olayda ise davacının, yukarıda bahsi geçen yasa hükmünde sayılan kişi ve kuruluşlardan olmadığı ve işlemin dayanağı olan takdir komisyonu kararının ilgili kuruluşlar tarafından dava açılmayarak kesinleştiği görülmüştür.

Bu durumda yapılan başvurunun davalı idarece reddedilmesinde kanuna aykırılık bulunmayıp, Vergi Mahkemesince, açılan davanın reddi gerekirken kararda yazılı gerekçe ile kabulünde isabet bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının bozulmasına 22.12.2000 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No: 1989/432

Karar No: 1989/709

EMLAK VERGİSİ GENEL BEYAN DÖNEMİNDE ASGARI ÖLÇÜDE ARSA BİRİM DEĞERİ YÖNÜNDEN İHTİRAZİ KAYIT KONULARAK VERİLEN BEYANNAMEYE GÖRE YAPILAN TAHAKKUKA KARŞI AÇILAN DAVANIN HUKUKİ DAYANAĞI BULUNMADIĞI HK.<

Uyuşmazlık; taşınmazda bulunan bağımsız bölümlere ait 1986 yılı Emlak Vergisi genel beyan döneminde asgari ölçüde arsa birim değeri yönünden ihtirazi kayıt konularak verilen Emlak Vergisi beyannamesine göre 1986 yılı için yapılan tahakkukun arsa rayiç değeri üzerinde kalan kısmının iptali isteminden ibarettir. Tarh ve tahakkuku beyan esasına bağlı bulunan emlak vergisinde vergi değeri, taşınmazın rayiç bedelidir. Bu hususlar 1319 sayılı Kanunun 20. ve 29.maddelerinde öngörülmüştür. Emlak Vergisinin rayiç bedele göre beyan edilmesi asıl olmakla beraber kanun koyucu rayiç bedelin tayin ve tespitine yardımcı veya ölçü olmak üzere bazı kıstaslar ve bu kıstasların tespiti için de kurallar koymuştur. Bu kıstaslardan biride beyanname de gösterilmesi zorunlu olan "asgari ölçüde birim değeri" esasıdır. Bu ölçünün altında beyanda bulunmak mümkün değildir. Beyanda bulunulması halinde vergi dairesince mükellefin beyanı birim değere göre hesaplanan miktara yükseltilir.

Sözü edilen 20.maddenin 2.fıkrasında, asgari ölçüde birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belirlediği usule göre tespit edileceği ifade edilmiş ve bu kanunun konu ile ilgili mükerrer 49.maddesinde bu hususla ilgili düzenleme yer almıştır. Mükerrer 49.maddenin 2.fıkrası ile arsalara ait asgari ölçüde birim değeri tespiti işi takdir komisyonlarına verilmiş ve bu komisyonlarca takdir edilen asgari ölçüde arsa birim değerine karşı dava açma hakkı konu ile ilgili olarak ticaret odasına ve mahalle muhtarına tanınmıştır.

Bu hükme göre dava açma ehliyeti bulunanlar tarafından davanın açılmaması veya açılan davanın reddedilmesi suretiyle kesinleşen asgari ölçüde arsa birim değerine karşı yükümlüye ayrıca dava hakkı tanınmamıştır.

Olayda ise, yükümlünün; bağımsız bölümlerini beyan ettiği taşınmazın bulunduğu mahallenin, 1986 yılı Emlak Vergisi genel beyan dönemi için takdir komisyonunca tespit edilen asgari ölçüde arsa birim değeri üzerinden verdiği arsa beyannamesinin tablo IV.'ün sağ alt köşesine, asgari ölçülere göre belirlenen arsa değerinin rayiç değerin çok üstünde olduğundan bahisle beyannameyi ihtirazi kayıtle verdiğini belirttiği, bu beyana göre tahakkukun yapıldığı, tahakkuk fişinin tebliği üzerine de, rayiç değerin çok üstünde tahakkuk yapıldığından ve bu şekilde tahakkuka karşı dava açma hakkının bulunduğu bahisle rayiç bedelin üstündeki tahakkukun terkinini için dava açtığı anlaşılmıştır.

Her ne kadar, 1319 sayılı Kanunun 29.maddesinde, emlak vergisi değeri olarak rayiç değer esası getirilmiş ise de, bu değer rayiç değerin tespitine temel olmak üzere getirilen asgari ölçüde arsa birim değeri olabilir veya bu birim değerinin üstünde teşekkül edebilir. Bu iki durum dışında asgari ölçüde arsa birim değerinin altında bir rayiç değer kabul edilemez. Zira bu asgari ölçüde arsa birim değerinin altında rayiç değer kabul etmek, asgari ölçüde birim değeri kuralına ve kavramına aykırı olacağı gibi anılan mükerrer maddenin 2.fıkrasına göre de hukuken olanaksızdır.

Ayrıca yükümlü, beyannamesini ihtirazi kayıtle verdiğinden bahisle bu beyana göre yapılan tahakkuka karşı dava açma hakkı bulunduğunu ileri sürmekte ise de, anılan 49.maddenin getirdiği düzenleme karşısında beyan ihtirazi kayıtle yapılmış olursa bile ilgisine dava hakkı tanımak mümkün değildir.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine karar verildi.

KARŞI OY:

Bina metrekare normal inşaat bedellerinin ve arsalara ve araziye ait Asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin düzenleyici ve genel nitelikteki kararlara karşı dava açılmasının ve açılan bu davanın incelenme ve karara bağlanmasının usul ve şekilleri 213 sayılı Kanunun mükerrer 49.maddesinde gösterilmiştir.

Dava açılmamak suretiyle kesinleşmiş bulunan bu tasarruflara dayanılarak yapılan subjektif işleme karşı, işlemin sakatlığı veya dayanağı düzenleyici ve genel tasarrufun hukuka aykırı olması nedeniyle kendilerine uygulanmaması iddiası ile dava açılmasına mani bir hüküm yoktur.

Nitekim 2577 sayılı Kanunun 7.maddesinin son fıkrası ile "düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması, bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz" hükmü getirilmiştir.

Bu hüküm aynı zamanda, iptal edilmemiş olmakla birlikte sakatlığı görülen genel ve düzenleyici nitelikteki işlemin ihmal edilmesini ifade eder.

Bu yüzden, davacı iddiasının incelenmemesi yolunda verilen karara karşıyız.

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No: 1994/4584

Karar No: 1994/3730

TAKDİR KOMİSYONU KARARIYLA BELİRLENEN ARSA M2 BİRİM DEĞERİNE, İLİŞKİN MİKTARLARIN YÜKSEK OLDUĞU İDDIASIYLA BELEDİYE BAŞKANLIĞINCA TAKDİR KOMİSYONU KARARININ TEBLİĞİNDEN İTİBAREN 15 GÜN İÇİNDE DAVA AÇILABİLECEĞİ, ANCAK BU GİBİ DURUMLARDA TİCARET ODASIYLA İLGİLİ MAHALLE MUHTARLIKLARININDA HASIM GÖSTERİLMESİ GEREKTİĞİ HK.<

Özalp İlçesi Takdir Komisyonunun 1994 yılı Emlak Vergisi genel beyan dönemi için arsalara ait asgari ölçüde metrekare birim değer tesbitine ilişkin kararının iptali istemiyle açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 7/1.maddesi ve Vergi Usul Kanununun mükerrer 49.maddesinin (b) fıkrası hükmüne göre, bu konuda dava açma süresinin 15 gün olduğu, ara kararına belediyenin verdiği cevapta takdir komisyonu kararının kendilerine tebliğ edilmediğini bildirdiği, oysa önceki belediye başkanı zamanında kararın tebliğ edilmiş olmasının yeniden tebliğ edilmesini gerektirmediği, takdir komisyonu kararı belediyeye tebliğ edilmemiş olsa bile komisyon belediye başkanı veya onun tevkil edeceği memurun başkanlığında toplandığından kararın alındığı tarihte ıttıla kesbedildiği, bu nedenle 15 günlük

dava açma süresi geçirildikten sonra açılan davayı süre aşımı nedeniyle reddeden Van Vergi Mahkemesinin 15.6.1994 gün ve 1994/27 sayılı kararının bozulması isteminden ibarettir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49.maddesinin (b) bendinde, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tesbitine ilişkin takdirlerinin genel beyanın yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak arsalara ait olanların takdirin ilgili bulunduğu İl ve İlçe Merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere) imza karşılığında verileceği, aynı maddenin 2.fıkrasında; bu kararlara karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri hükmüne bağlanmıştır.

Ara kararı ile takdir komisyonu kararının belediyeye tebliğ edilip edilmediği sorulmuş olup, verilen cevapta tebliğ edilmediği bildirilmiştir. Takdir komisyonu başkanının belediye başkanı veya tevkil edeceği kişi olduğundan bahisle kararın alındığı tarihte itila kesbedildiği hususuna gelince; yasada açıkça dava açma süresinin tebliğden itibaren başlayacağı belirtildiğine ve yapılmış bir tebligat bulunmadığına göre itila kesbedildiğinden bahsedilerek davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır.

Öte yandan, belediye başkanlığının takdir komisyonu kararlarına karşı dava açtığı hallerde Ticaret Odasıyla ilgili mahalle muhtarlıklarının hasım gösterilmesi gerektiğinden ve asgari arsa metrekare birim değeri tesbitine ilişkin takdir komisyonu kararlarının Defterdarlıkla ilgisi bulunmadığından, mahkemece doğru hasım saptanarak dava dilekçesinin doğru hasım yahut hasımlara tebliği suretiyle dosya tekemmül ettirilmelidir.

Ayrıca 213 sayılı Kanunun 72.maddesinin 2.fıkrası "Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tesbitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınınca seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur" hükmünü taşımaktadır. Yasa hükmü gereği, takdir komisyonunun, belirli yerlerden katılacak olan beş kişiden teşekkül etmesi gerekirken, dosya içerisindeki belgelerin incelenmesinden, Özalp İlçesi takdir komisyonunun belediye emlak memuru, tapu memuru ve iki mahalle muhtarı olmak üzere dört kişiden teşekkül ettirildiği anlaşılmaktadır.

Emlak Vergisinin alacaklısı durumunda bulunan Belediye Başkanlıklarının vergi matrahının düşürülmesi talebiyle dava açmaları mümkün bulunmamakta ise de, takdir komisyonunun yasaya aykırı şekilde teşekkül ettirilmesi halinde, komisyonların aldıkları kararların teşekkül tarzlarındaki isabetsizlikten dolayı iptalini istemek, davada taraf olabilecek tüm kuruluşlar tarafından ileri sürülmesi mümkün ve dolayısıyla mahkemece incelenmesi gerekli bir iddia teşkil etmektedir.

Buna göre mahkemenin, takdir komisyonunun teşekkül tarzını irdeleyerek sonucuna göre karara varması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar verildi.

AZLIK OYU:

Arsa metrekare birim değerlerinin tesbitini içeren takdir komisyonu kararı, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49.maddesi hükmüne göre belediyelere tebliğ edilmesi ve 15 gün

içinde dava açılması gerekir. Ancak kararın belediyeye tebliğ edilmemiş olduğu anlaşıldığından, mahkemenin olayda süreaşımı bulunduğu gerekçesiyle davayı reddetmesi yerinde değildir. Bu nedenle işin esasına girerek karar verilmesi gerekir.

Mahkemece işin esasına ilişkin karar verildikten sonra dosyanın incelenmesi gerektiği görüşü ile gerekçede çoğunluk kararına karşıyım.

AZLIK OYU:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.12.1985 gün ve 3239 sayılı kanunla değişik mükerrer 49.maddesinin (b) bendinde; Takdir Komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin takdirlerinin genel beyanın yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce karara bağlanarak arsalara ait olanlar takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezindeki ticaret odalarına ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile vergi dairelerine (1.3.1986 tarihinden itibaren belediyelere imza karşılığında tebliğ edileceği, takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı ilgili mahalle ve köy muhtarlıklarının 15 gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Sözü edelin kanunun 49.maddesinde takdir komisyonunca takdir olunan arsa m2 birim değer tespitlerinin indirilmesi yönünde mükellef adına hareket etme ve dava açma yetkisi ticaret odası ile ilgili muhtarlıklara verilmiş olup, aynı kanunun, 377.maddesiyle takdir olunan bedelleri artırma yönünde dava açma yetkisi belediyelere verilmiştir.

Olayda işe Van belediye başkanlığı takdir komisyonunca belirlenen miktarların çok fahiş olduğundan indirilmesi yönünden dava açmıştır.

Yukarıda açıklanan kanun maddelerine göre bu yetki Ticaret ve Sanayi Odaları ile mahalle ve köy muhtarlıklarına verilmiştir. Bu halde öncelikle belediye başkanlığının takdir komisyonu kararının iptalini istemeye yetkisi yoktur.

Belirtilen nedenle Vergi Dairesi sıfatıyla dava açana ve takdir komisyonunca belirlenen değerlerin fahiş olduğundan bahisle düşürülmesini isteyen belediye başkanlığı davasının ehliyet yönünden reddi gerekirken süre aşımı yönünden reddinde sonucu itibariyle isabetsizlik görülmediğinden temyiz isteminin reddi gerekirken aksi yerde oluşan çoğunluk kararına karşıyım.

T.C.

DANIŞTAY

VERGİ DAVA DAİRELERİ

Esas No: 1992/242

Karar No: 1993/38

1319 SAYILI EMLAK VERGİSİ KANUNUNUN 20.MADDESİNE GÖRE YÜKÜMLÜLERİN ASGARİ BİRİM DEĞERLERDEN DAHA DÜŞÜK BEYANDA BULUNMALARI MÜMKÜN OLMADIĞINDAN, VERGİ MAHKEMESİNDE AÇILAN DAVA SONUCUNDA ASGARİ ARSA BİRİM DEĞERİNİN İNDİRİLMESİ ÜZERİNE İLK DEĞER ÜZERİNDEN ÖDENEN FAZLA

VERGİNİN İADESİ İSTEMİNİN REDDİNE İLİŞKİN İŞLEMDE HUKUKA UYGUNLUK BULUNMADIĞI HK.<

Yükümlü, taşınmazının bulunduğu yere ilişkin olarak 1990 genel beyan dönemi için belirlenmiş asgari arsa birim değerine göre Emlak Vergisi Beyannamesini vermiş ve tahakkuk eden vergiyi ödemiştir. Ticaret Odası tarafından Vergi Mahkemesinde açılan dava sonunda aşınmazın bulunduğu yerin 1990 genel beyan dönemi için takdir dilen metrekare asgari birim değeri, yüzde elli oranında indirilmiştir.

Yükümlünün ilk değere göre beyan edip ödediği fazla verginin iadesi istemiyle Belediye Başkanlığına yaptığı düzeltme başvurusuna cevap verilmemiştir.

Yasadan dolayı kurulmuş sayılan olumsuz işlemin iptali ve fazla ödenen 136.200 liranın faiziyle birlikte iadesi istemiyle Vergi Mahkemesinde yükümlünün açtığı dava, görev yönünden reddedilerek Danıştay'a gönderilmiş, davayı inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi 1992/361 sayılı kararıyla; anlaşmazlık konusu yere 1990 genel beyan dönemi için takdir olunan asgari arsa birim değerinin Vergi Mahkemesinde açılan dava sonucunda yüzde 50 oranında indirildiği ve bu kararın Danıştay Dokuzuncu Dairesince onanarak kesinleştiği, bu nedenle yükümlünün ilan edilen ilk değerler üzerinden beyanname vermek suretiyle ödediği fazla verginin iadesi isteminin cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin Belediye Başkanlığı işleminde kanuna uyarlık bulunmadığı, fazla ödenen Emlak Vergisinin iade edileceği tarihe kadar geçen süre için kanuni faiz uygulanması istenmekte ise de, ilk tahsil tarihinden itibaren faiz işleyeceğine dair yasal bir düzenleme bulunmadığı, gerekçesiyle davayı kısmen kabul ederek, Belediye Başkanlığı işleminin iptaline ve ödenen fazla verginin iadesine karar vermiş, faiz istemini ise reddetmiştir. Karar, Yenimahalle Belediye Başkanlığı tarafından temyiz edilmiştir.

Emlak Vergisi beyan üzerinden alınan bir vergi olmakla birlikte, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 20.maddesinin 2.fıkrasında, yükümlülerin arsalar ile ilgili olarak beyan edecekleri değerlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan miktardan düşük olamayacağı ve düşük beyanda bulunulması halinde mükellefin beyanının birim değere göre hesaplanan miktara yükseltilecek tahakkuka esas alınacağı ve hesaplanan miktar ile yükümlünün beyanı arasındaki farka kusur cezası uygulanacağı hükme bağlandığından, yükümlülerin asgari birim değerlerden daha düşük beyanda bulunmaları mümkün değildir.

Olayda yükümlü tarafından takdir komisyonunca belirlenen asgari birim değer esas alınarak beyanda bulunulmuştur. Vergi Usul Kanununun mükerrer 49.maddesine göre Ticaret Odası tarafından takdir komisyonunca belirlenen asgari arsa birim değeri yüzde elli oranında indirilmiştir.

Kanundaki düzenlemeden dolayı yükümlünün ilan edilen ilk değer üzerinden beyan ederek ödediği fazla verginin iadesi isteminin reddine ilişkin işlemin iptalinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu nedenlerle Danıştay Dokuzuncu Dairesi kararına karşı yapılan temyiz isteminin reddine karar verildi.

KARŞI OY:

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun matrahı belirleyen 7.maddesinin 1. fıkrasında; "Bina vergisinin matrahının; binanın bu kanun hükümlerine göre tesbit olunan vergi değeri" olduğu hüküm altına alınmıştır.

Emlak Vergisi Kanununun dördüncü bölümünde verginin tarh ve tahakkuku beyan esasına bağlanmış ve 10.maddesinde; bina vergisinin mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği açıklanmıştır.

Bu itibarla beyannamede gösterilecek matrahın da, 7.maddede açıklanan ve binanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre tesbit olunan vergi değeri olacaktır.

Vergi değerinin tanımı sözü edilen Kanunun 29.maddesinde yer almış olup, bu madde hükmüne göre vergi değeri, emlak vergisinin mevzuuna giren bina ve arazinin rayiç bedelidir. Rayiç bedeli ise bu maddenin ikinci fıkrasına göre, bina ve arazinin beyanı tarihindeki normal alım satım bedelidir. Şu halde emlak vergisi beyannamesindeki matrah sütununa binanın (ve arazinin) normal alım-satım (rayiç) bedelinin yazılması gerekmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu, yukarıda açıklanan kuralların yanı sıra, ayrıca, 10.maddesinin ikinci fıkrasıyla, mükelleflerin beyan edecekleri değerlerin Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tesbit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleriyle bu Kanunun 20.maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31.madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olmayacağı kuralını da koymuştur.

Madde hükmüyle "beyan olunacak değere" bir alt sınır konulmuş bulunması, çeşitli nedenlerle, rayiç değerin bu sınırın altında olması halinde, idarece ve daha sonra idari yargı tarafından tesbit olunan maliyet bedelinden daha düşük miktarların beyan edilmesini önleme amacı taşımaktadır. Bu kuralın, Kanunun 29.maddesindeki "beyan olunacak vergi değerinin rayiç değer olduğu" kuralını değiştirmeyeceği ya da etkilemeyeceği açıktır.

Olayda da, yükümlünün beyannamesinde gösterdiği ve rayiç değer olarak kabulü gereken vergi değerinin, birim maliyet değerinin %50 oranında indirilmesinden etkilenmesi yukarıda açıklanan nedenlerden dolayı söz konusu olamayacağından yükümlü isteminin yasal dayanağı yoktur.

Açıklanan nedenlerle Danıştay Dokuzuncu Dairesinin temyiz konusu kararının bozulması gerektiği oyuyla karara karşıyız.

T.C.

DANIŞTAY

DOKUZUNCU DAİRE

Esas No: 2002/6234

Karar No: 2003/1083

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNUNUN 4751 SAYILI YASA İLE DEĞİŞİK MÜKERRER 49. MADDESİNDE ÖNGÖRÜLEN MERKEZ KOMİSYONLARININ BELİRLEDİĞİ ARSA METRE KARE BİRİM DEĞERLERİNİN TAKDİR KOMİSYONLARINI BAĞLAMAYACAĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan : ... Belediye Başkanlığı

Vekili :Av. ...

Karşı Taraf : ... Ticaret Odası Başkanlığı

Vekili : Av. ...

İstemin Özeti : 213 sayılı Kanunun 4751 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49/b maddesi uyarınca 2002 yılı emlak vergisi genel beyan dönemi nedeniyle ... Belediye sınırları içerisinde bulunan ... Mahallesi ... sitesi için belirlenen asgari metre kare birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılan davayı; olayda adı geçen yer için takdir komisyonunca ilk olarak 300.000.000.- lira, merkez komisyonunca da 100.000.000.- lira takdir edildiği, daha sonra dava konusu edilen takdir komisyonu kararıyla bu değer 400.000.000.-liraya yükseltildiği, anılan Yasanın getiriliş amacı dikkate alındığında takdir komisyonunca belirlenerek merkez komisyonunun incelemesine gönderilen arsa metre kare birim değerler üzerinde yeniden bir değer takdirinde bulunulması mümkün olmadığı gibi merkez komisyonunca belirlenen birim değer dışında başka bir değer takdir edilmesinin de mümkün bulunmadığı, bu nedenle merkez komisyonunca belirlenen 100.000.000 lira değer asgari metre kare birim değer olarak kabulü gerektiği gerekçesiyle kısmen kabul eden ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının; takdir edilen 400.000.000 lira değer aynen onanması gerektiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Cevap verilmemiştir.

Danıştay Savcısı Zerrin Güngör'ün Düşüncesi: Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının 49. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen nedenlerden hiçbirisine uymayıp Vergi Mahkemesince verilen kararın dayandığı hukuki ve yasal nedenler karşısında, anılan kararın bozulmasını gerektirir nitelikte görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin reddi ile Vergi Mahkemesi kararının onanması gerektiği düşünülmektedir.

Tetkik Hakimi Ömer Faruk Ateş'in Düşüncesi : Dava; 213 sayılı Kanunun 4751 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49/b maddesi uyarınca 2002 yılı emlak vergisi genel beyan dönemi nedeniyle ... Belediye sınırları içerisinde bulunan ... Mahallesi ... sitesi için belirlenen asgari metre kare birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılmıştır.Davacı vekili tarafından verilen 5.11.2002 tarihli dilekçe ile davadan feragat edildiği anlaşılmaktadır.Ancak kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu sıfatıyla açılmış objektif nitelikteki bir iptal davasında kamu yararı ölçütü mutlak olduğundan yerel mahkemece verilen karardan sonra davacının davasından feragatinin kabulü mümkün değildir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 49 uncu maddesinin (b) bendinin ikinci fıkrasının son cümlesindeki; merkez komisyonlarınca, takdir komisyonlarından farklı değer belirlenmesi halinde bu değerlerin, ilgi takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı yolundaki hükmün, Vergi Usul Kanunu içerisindeki sistematigi, getiriliş amacı ve lafzi olarak ifade ettiği anlam dikkate alındığında

merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin takdir komisyonları için bağlayıcı olmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Davalı idarece, merkez komisyonunun belirlediği 100.000.000.- lira metre kare birim değeri üzerine takdir komisyonunca yeniden takdir olunan 400.000.000.- lira arsa metre kare birim değerinin, aynı yıl ve yer için 4751 sayılı Yasadan önceki uygulama kapsamında belirlenen değerlerin dava konusu edilmesi sonucunda vergi mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesine bağlı olarak tespit edilen değer olduğu, bu değer mahkemece de benimsenerek karar verildiği ve bu kararın Danıştayca onandığı ileri sürülmekte ise de, asgari arsa metre kare birim değerlerinin tespiti ile ilgili olarak 4751 sayılı Yasanın getiriliş amacı ve getirilen yeni düzenlemeler karşısında eski hükümlere göre belirlenen değerlerin esas alınması mümkün değildir. Olayda takdir komisyonunun belirlediği ilk metre kare birim değerinden sonra ilgili arsanın değerinde herhangi bir artış olduğu yolunda dosyada herhangi bir bilgi ve belge bulunmadığı gibi, bu konuda tarafların da herhangi bir iddiası yoktur. Bu nedenle takdir komisyonunca ilk belirlenen 300.000.000 lira değerinin esas alınmasının uygun olacağı görüşüyle Mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince işin gereği görüldü:

Dosyanın incelenmesinden, davacı vekili tarafından verilen ve 5.11.2002 tarihinde kayda giren dilekçe ile davadan feragat edildiği anlaşılmaktadır.

İdari Yargıda iptal davası, kural olarak ilgililerin hakkını ve çıkarlarını korumanın yanında, yürütme ve idarenin hukuka uygun davranmasını gerçekleştirmeye yöneliktir.

Bu özelliği ile iptal davalarının subjektif ve somut nitelikte örneklerinin de olduğu uygulamada görülmektedir.

Sadece davacının kişisel çıkarını ihlal eden somut, subjektif nitelikteki işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda hüküm verildikten sonra karar kesinleşmeden davanın bir aşamasında davacının davasından feragat etmesinin kabul edilmesi gerekir. Zira uyuşmazlık konusu olayda kamu menfaati değil bireysel menfaat söz konusudur.

Bireysel yararın söz konusu olduğu ahvalde ihlal edilen kamunun hukuku olmayıp bireyin hukukudur. Kendi hukuku üzerinde mutlak tasarruf yetkisine sahip olan bireyin davasından feragatinde de herhangi bir kısıtlama düşünülemez.

Feragate ilişkin uyuşmazlık konusu olayda, kamu yararı ve bireysel yarar ölçütünün belirlenmesinden sonra feragat hakkında karar vermek yerinde olacaktır. Olayda davacının davayla ilişkisini iyi irdelemek gerekir. Kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu sıfatıyla açılmış objektif nitelikteki bir iptal davasında kamu yararı ölçütü mutlak olduğundan yerel mahkemece verilen karardan sonra davacının davasından feragat etmesi düşünülemez.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin inceleme konularına göre feragat konusunun değerlendirilmesi zorunludur. Uyuşmazlık konularının içerik ve nitelendirilmelerine uygun olarak her davada davadan feragatin yukarıda belirlenen ölçütler esas alınmak suretiyle karara bağlanmasında hak ve hukuka uyarlık bulunduğu açıktır.

Uyuşmazlık konusu olayda 213 sayılı Kanununun 4751 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49/b maddesi uyarınca 2002 yılı emlak vergisi genel beyan dönemi nedeniyle ... Belediye sınırları

içerisinde bulunan ... Mahallesi ... Sitesi için belirlenen asgari metre kare birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılan davada, davalı idarenin tespit ettiği arsa metre kare birim değerlerin tadilen tasdikine karar verildiği anlaşıldığından ve yukarıda açıklanan kamu yararı nedeniyle davacının temyiz aşamasında davadan feragat etmesi mümkün bulunmadığından, istem yerinde görülmeyerek uyuşmazlığın esasına geçildi.

Dava, 213 sayılı Kanununun 4751 sayılı Kanunla değişik mükerrer 49/b maddesi uyarınca 2002 yılı emlak vergisi genel beyan dönemi nedeniyle ... Belediye sınırları içerisinde bulunan ... Mahallesi ... Sitesi için belirlenen asgari metre kare birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararının iptali istemiyle açılmış, adı geçen yer için takdir komisyonunca ilk olarak 300.000.000.-lira, merkez komisyonunca da 100.000.000.- lira değer takdir edilmiş, daha sonra dava konusu edilen takdir komisyonu kararıyla bu değer 400.000.000.- liraya yükseltilmiş Vergi Mahkemesince, anılan Yasanın getiriliş amacı dikkate alınarak takdir komisyonunca belirlenerek merkez komisyonunun incelenmesine gönderilen arsa metre kare birim değerler üzerinde yeniden bir değer takdirinde bulunulması mümkün olmadığı, gibi merkez komisyonunca belirlenen birim değer dışında başka bir değer takdirinde bulunulmasının da mümkün bulunmadığı, bu nedenle merkez komisyonunca belirlenen 100.000.000 değer asgari metre kare birim değeri olarak kabulü gerektiği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne karar verilmiş ve bu karar davalı tarafından temyiz edilmiştir.

Konuya ilişkin düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4751 sayılı Yasa ile değiştirilerek 9.4.2002 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 49. maddesinde yer almaktadır. Anılan Yasanın 4751 sayılı Yasa ile değişik mükerrer 49. maddesinin (b) bendinin ikinci fıkrasının son cümlesindeki; merkez komisyonlarınca, takdir komisyonlarından farklı değer belirlenmesi halinde bu değerlerin, ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı yolundaki hükme bağlı olarak takdir komisyonlarının belirlediği değerlerin mi, yoksa merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin mi, esas alınacağı, bir başka deyişle merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin farklı olması halinde, takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılırken, bu farklılığın hangi ölçüde dikkate alınacağı konusu önem arz etmektedir. Takdir komisyonları merkez komisyonlarınca belirlenen değerleri aynen takdir edebileceklerdir. Ancak merkez komisyonlarının belirlediği değerler dışında farklı bir değer belirleme yetkileri olacak mıdır? Burada merkez komisyonunun teşekkülünde kanun koyucunun güttüğü amaç, özellikle üç adet mesleki teşekkül temsilcisi üyeyi komisyona dâhil ederek emlak vergisi mükelleflerinin durumları hakkında merkez komisyonu vasıtasıyla takdir komisyonlarını bilgilendirmek, yol göstermek ve tavsiyede bulunmaktır. Merkez komisyonlarının belirlediği değerlerin kesin olduğu ve takdir komisyonları açısından bağlayıcı olacağı şeklinde yapılan yorum Vergi Usul Kanununun sistematiğine uygun olmayacağı gibi, Büyükşehir Belediyelerinin bulunduğu illerdeki takdir komisyonlarını da sistemin dışına çıkarır ki bu da yasanın genel amacına aykırı olacaktır.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin 2 inci fıkrasının ilk cümlesinde "vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder"; İkinci cümlesinde "Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre vergi kanunlarının en genel amacı ödeme gücünü tespit etmektir. Dolayısıyla herhangi bir vergi normunun yorumlanmasında bu temel ilke göz önünde tutulmalıdır. 4751 sayılı Yasa ile getirilmek istenen amaç emlak vergisine tabi gerçek kıymetinin belirlenmesidir.

Bu amaçla merkez komisyonları kurulmak suretiyle takdir komisyonlarının yaptıkları takdirlerin bir kez daha incelenmesi sistemi getirilmiştir.

Ayrıca merkez komisyonlarının sadece Büyükşehir Belediyesi bulunan illerde kurulması ile Büyükşehir Belediyesi bulunan illerdeki arsaların (özellikle Ankara, İstanbul, İzmir) aşırı değerlendirilmesine bağlı olarak ilçeler, sokaklar ve caddelerin birbiri ile karşılaştırılarak uyumlu ve adil bir değerlendirme sisteminin getirilmesi hususunda merkez komisyonlarına bir koordinasyon görevi verilmesi ve takdir komisyonlarının bilgilendirilmesi amacı güdülmüştür.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 72. ve ilerleyen maddelerinde takdir komisyonlarının kuruluşu, görevleri, yetkileri açıklanmış ve buna göre arsalara ait asgari ölçüde metrekare birim değerlerinin tespitinde asli görev takdir komisyonlarına verilmiştir. Esasen yasa koyucu merkez komisyonlarının yaptığı değer tespitinden sonra bu iki komisyonun tespit ettiği değerler arasında farklılık bulunması halinde takdir komisyonuna yeniden bir takdir yapma yetkisi vererek takdir komisyonlarının bu konuda asli görevli ve tam yetkili komisyonlar olduğunu vurgulamıştır.

Davalı idarece, merkez komisyonunun belirlediği 100.000.000.- lira metre kare birim değeri üzerine takdir komisyonunca yeniden takdir olunan 400.000.000.- lira arsa metre kare birim değerinin, aynı yıl ve yer için 4751 sayılı Yasadan önceki uygulama kapsamında belirlenen değerlerin dava konusu edilmesi sonucunda vergi mahkemesince yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucunda tespit edilen değer olduğu, bu değer mahkemece de benimsenerek karar verildiği ve bu kararın Danıştayca onandığı ileri sürülmekte ise de, asgari arsa metre kare birim değerlerinin tespiti ile ilgili olarak 4751 sayılı Yasanın getiriliş amacı ve getirilen yeni düzenlemeler karşısında eski hükümlere göre belirlenen değerlerin esas alınması mümkün değildir. Olayda 4751 sayılı Yasanın yürürlüğe girmesiyle takdir komisyonunca ilk defa belirlenen arsa metre kare birim değerinden sonra ihtilaf konusu yerin değerinde bir değişiklik olduğu yolunda dosyada herhangi bir bilgi veya belge bulunmadığı gibi, bu konuda tarafların da herhangi bir iddiası yoktur.

Bu nedenle takdir komisyonunca 4751 sayılı Yasadan sonra ilk defa belirlenen 300.000.000 lira değer esas alınması gerekirken, merkez komisyonlarının belirlediği arsa metre kare birim değeri dışında takdir komisyonlarının başka bir değer takdirinde bulunmasının mümkün bulunmadığı gerekçesiyle verilen aksi yöndeki Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamıştır.

Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının bozulmasına 2.4.2003 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.