

KENTSEL DÖNÜŞÜME İLİŞKİN VERGİ VE HARÇ İSTİSNALARININ DARALTILMASI SORUNUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

ASSESSMENT OF THE NARROWING PROBLEM OF THE TAX AND FEE EXEMPTIONS REGARDING URBAN TRANSFORMATION

Ufuk GERGERLİOĞLU*

ÖZ

Kentsel dönüşüm, bir taraftan bireylerin yaşamları için daha güvenilir bir ortam oluşturmakta diğer taraftan da bireylere daha geniş bir sosyal yaşam alanı sunmaktadır. Bu çerçevede kentsel dönüşümü gerçekleştirmek için Türkiye’de 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun 2012 yılında yürürlüğe girmiştir. Devlet kentsel dönüşüm sürecine işlerlik kazandırmak için bu Kanun aracılığı ile vergi, harç vb. yükümlülüklerle ilişkin istisnalar getirmiştir. Ancak bu Kanun’un uygulamasına bakıldığında mükellef ile kamu idaresi arasında bazı sorunların yaşandığı görülmektedir. Bilhassa bu sorun, mükelleflerin ve kamu idaresinin talep etmiş olduğu özelemlerde açığa çıkmaktadır. Bu Kanun kapsamında yayımlanan bazı özelemler, mükelleflerin aleyhine bir görünüm ortaya koymaktadır. Özellikle tapu yetkilileri, bu özelemlere bağlı olarak işlem yapmaktadırlar. Bu çalışmada Emlak Konut GYO A.Ş.’nin kendisi hakkında çıkarılan özelemleri hangi gerekçelerle dava yoluna götürdüklerine ilişkin bilgi verilmektedir. Aynı zamanda ilgili dava sonuçlarına yönelik açıklamalarda da bulunmaktadır. Tüm bu bilgiler ışığında bu çalışma, kentsel dönüşüm kapsamında yayımlanan özelemlerin idari ve hukuki açıdan nasıl bir etki ortaya koyduğunu göstermeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Kentsel dönüşüm, Vergi istisnası, Harç istisnası, Özelgele.

ABSTRACT

Urban transformation provides a more reliable environment for the lives of individuals on the one hand and a wider social living space for individuals on the other hand. In order to realize urban transformation within this framework, Law On the Transformation of Areas Under Disaster Risk no. 6306 entered into force in 2012 in Turkey. Turkish Government has provided exemptions towards obligations such as tax, fee etc. to functionalize the urban transformation process. However, when the application of this law is examined, it can be seen that some problems arise between the taxpayer and the public administration. This problem is revealed in particular in the advance ruling that taxpayers and public

* Yrd. Doç. Dr., Hitit Üniversitesi Öğretim Üyesi, ufukyunus@gmail.com

* Bu makale, 32. Maliye Sempozyumunda sözlü olarak sunulan ve yazılı biçimde basılan bildirinin tam metin halidir.

administrations have requested. Some advance rulings published under this Law appear to be against taxpayers. The land registry authorities in particular take action according to these advance rulings. This study gives information about how Emlak Konut GYO A.Ş. pursued a lawsuit against an advance ruling. At the same time, this study presents the outcome of the said lawsuit. In light of all this information, this study aims to show the administrative and legal effects of advance rulings in the context of urban transformation.

Keywords: Urban transformation, Tax exemption, Fee exemption, Advance ruling.

GİRİŞ

Kentsel dönüşüm, toplumu oluşturan bireylere rahat bir yaşama alanı sağlamak ve onlara sağlıklı bir çevre sunmak adına devletin öncülüğünde yapılan faaliyetler bütünü olarak bilinmektedir. Bu dönüşüm, bireylerin sosyal haklarını tamamlayıcı ve sosyal devletin oluşumuna katkı sağlayıcı bir kavram olarak nitelendirilmektedir. Ancak kentsel dönüşümün uygulama alanı, çok geniş bir görünüm ortaya koymaktadır. Özellikle afet riskli alanlar ve yapılar ile yeni yerleşim yeri olarak tanımlanabilecek rezerv yapı alanları, son yıllarda gündem konusu olmuştur. Bunun en önemli nedenlerinden birisi, Türkiye'nin deprem bölgesi içerisinde olmasıdır. Bundan dolayı öncelikle can ve mal güvenliği göz önünde bulundurularak aynı zamanda sağlıklı bir çevrenin garantisi olan kentsel dönüşümü de gerçekleştirmek amacıyla 16. 05. 2012 tarih ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun hayata geçirilmiştir. Bu kapsamda motivasyon oluşturmak ve süreci hızlandırmak adına mükelleflere ve idareye bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. İlgili Kanun'da yer alan bu avantajların özellikle vergi, harç ve ücretlere yönelik olduğu görülmektedir.

Vergi, harç ve ücretlere yönelik istisnalar, ilgili Kanun'da ve Kanun'a yönelik Uygulama Yönetmeliği'nde açık bir biçimde sıralanmaktadır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığının yetkili birimleri ve Defterdarlık tarafından yayımlanan özelgeler, bilhassa vergi ve harçlara ilişkin istisna avantajlarının kapsamını daraltır bir nitelik göstermektedir. Mükelleflerin 6306 sayılı Kanun kapsamında yer alan vergi ve harçlara ilişkin istisna hükümleri konusunda yetkili kılınan birimlerden talep etmiş olduğu bilgilere dayanılarak yayımlanan özelge veya muktezalar, mükellef aleyhine bazı belirsizlikler göstermektedir. Bu belirsizliklerin bir kısmı, ilgili Kanun'da ve bu Kanun'a ilişkin uygulama yönetmeliğinde net bir biçimde tanımlanmayan mevzularda, yetkili birimlerin mükellefin aleyhine vermiş olduğu özelgelerden kaynaklanmaktadır. Belirsizliklerin diğer bir kısmı ise aynı

vergi konusunda farklı zamanlarda verilen özelgelerin birbirleriyle tutarlılık göstermemesinden doğmaktadır. Bu bağlamda bu çalışma, kentsel dönüşüm kapsamında yürürlükte olan vergi ve harçlara ilişkin istisnaların özelgeler aracılığı ile ne ölçüde daraltıldığı konusunu ele almayı amaçlamaktadır.

Tüm bu bilgiler ışığında, bu çalışmada ilk olarak kentsel dönüşüm kavramı ele alınmakta, sonrasında kentsel dönüşümün uygulama alanlarından biri olan 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanuna ve bu kanuna ilişkin Uygulama Yönetmeliği'ne yönelik açıklamalarda bulunmaktadır. Ardından bu mevzuat çerçevesinde verilen özelgelere yer verilerek değerlendirmeler yapılmaktadır. Sonrasında mükelleflere verilen özelgelerin idari işlem olarak sayılıp sayılmayacağı durumu ele alınarak bu konuda dava yolunun açık olup olamayacağı hususu izah edilmeye çalışılmaktadır. Son olarak da Emlak Konut GYO A.Ş.'nin bir tapu müdürlüğünün özelgeye dayanarak yaptığı idari işlemi hangi gerekçelerle mahkemeye taşıdığı ve buna yönelik olarak vergi mahkemeleri ile Danıştayın vermiş olduğu kararların ne yönde sonuç ortaya koyduğu üzerinde durulmaktadır.

1. 6306 SAYILI AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ KANUNUN KENTSEL DÖNÜŞÜM KAVRAMI İLE İLİŞKİLENDİRİLMESİ

Burada ilk olarak kentsel dönüşüm kavramına yer verilmektedir. Ardından kentsel dönüşüm uygulama alanları sıralanıp, 6306 sayılı Kanun'un hangi uygulama alanı ile alakalı olduğu ortaya konulmaktadır.

1.1. 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun Kapsamında Kentsel Dönüşüm Kavramının Ele Alınması

16.05.2012 tarih ve 6306 sayılı Kanun temel olarak iki ayrı görünüme sahiptir. Bu Kanun bir taraftan can ve mal güvenliği kapsamında doğrudan doğruya kişi veya toplum ile ilişkilendirilmektedir. Diğer taraftan bu Kanun, planlamayı ve şehircilik ilkelerini temel alarak buna bağlı biçimde kentsel oluşumun hayata geçirilmesini kolaylaştırmaktadır (Oy ve Nazik, 2016: 47) Bu Kanun'un plan ve şehircilik ilkelerini temel alarak kentsel oluşumu desteklemesi, kentsel dönüşümü çağrıştırmaktadır.

6306 sayılı Kanun'un, kamuoyunda kentsel dönüşüm kanunu olarak değerlendirildiği bilinmektedir (Özsunay, 2015: 1). İlgili Kanun ile kentsel dönüşüme hizmet edildiği açıktır ve aynı zamanda bu Kanun'un teşvik ettiği kentsel dönüşümün halk tarafından benimseneceği yönünde herhangi bir kuşku söz konusu değildir (Oy ve Nazik, 2016: 47) Ancak, kavramsal olarak kentsel dönüşümün çok daha geniş bir çerçeveye ortaya koyduğunun da bilinmesi gerekir.

Kentsel dönüşümü sadece konut yenilemek biçiminde değerlendirmek yanıltıcı olabilir. Bu dönüşüm, sadece yıkım, inşaat gibi çok spesifik anlayışa sığamayacak kadar kıymetli bir olguyu ifade etmektedir. Bununla birlikte kentsel dönüşüm, ortak ihtiyaçlar temelinde halkı bütünleştirebilecek ve bunu gerçekleştirirken aynı zamanda sosyal ve ekonomik kalkınma programlarını dikkate alabilecek bir dinamizme de sahiptir (Şişman ve Kibaroglu: 2009). Kentsel dönüşüm aynı zamanda, bir şehrin yeniden inşa edilmesi, yeni yaşam alanlarının oluşturulması anlamına da gelmektedir (Sarı, 2016). Dolayısıyla bu dönüşüm vasıtasıyla çağdaş bir şehirleşme olgusundan söz etmek mümkün olabilecektir (Oy ve Nazik, 2016: 47).

1.2. Kentsel Dönüşümün Uygulama Alanları

Kentsel dönüşümün uygulama alanı oldukça kapsamlı bir görünüme sahiptir. Türkiye'de kentsel dönüşüm uygulamaları;

1-Kırdan kente göç neticesinde ortaya çıkan barınma ihtiyacının karşılanması kapsamında gecekondular bölgelerinde,

2-Hareketliliğini kaybetmiş ve yıkıntı alanına dönüşmüş bir bölgenin eski hareketliliğine kavuşması kapsamında kent merkezlerinde,

3-Sanayi alanlarının kent merkezlerinden çıkması ile meydana gelen yıkıntıların giderilmesi kapsamında ilgili bölgelerde,

4-Afet zararlarını ve kentsel riskleri azaltma kapsamında hayata geçirilmektedir (Demirkıran, 2008: 18-29). 6306 sayılı Kanun, bu sınıflandırmalar içinden "afet zararlarını ve kentsel riskleri azaltma kapsamında hayata geçirilen kentsel dönüşüm" uygulama tipi ile uygunluk göstermektedir.

Tüm bu bilgiler ışığında, 6306 sayılı Kanun'un, afet riskinin minimum seviyeye çekilebilmesi gayesine yönelik olduğu söylenebilir. Dolayısıyla bu Kanun'dan, afet riski açığa çıkmadan kentsel dönüşümü sağlamaya hizmet etmesi beklenebilir (Özer vd., 2013). Bu noktada 6306 sayılı Kanun'un en azından amaç ve kapsam yönünden ele alınması önem kazanmaktadır.

2. 6306 SAYILI AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ KANUN'A VE BU KANUNA YÖNELİK UYGULAMA YÖNETMELİĞİ'NE İLİŞKİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİN İZAHI

Bu başlık altında ilk olarak afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuata yönelik açıklamalarda bulunmaktadır. Ardından ilgili mevzuatın vergi ve harç yükümlülüklerine ilişkin ortaya koyduğu istisna hükümleri irdelenmektedir.

2.1. 6306 Sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun ve Bu Kanuna İlişkin Uygulama Yönetmeliği'nin Açıklanması

31/05/2012 tarih ve 28309 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun'un 1. maddesi, ilgili Kanun'un amacını belirtmektedir. Bu madde kapsamında ilgili kanun, fen ve sanat norm ve standartları gözetilerek afet riski altındaki alanlar ile bu alanların dışındaki riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazilerde iyileştirmeler, tasfiyeler ve yenilemelere ilişkin usul ve esasları belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu amaç kapsamındaki işlem ve faaliyetlerin yapılması sırasında sağlıklı ve güvenli yaşam çevrelerinin oluşturulması konusunun da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Kanun'un ilgili maddesi, afet riski altındaki yerleri, riskli yapıların bulunduğu arsa ve arazileri, dönüşümün yapıldığı alanlar olarak ifade etmektedir. Diğer yandan yine aynı madde, fen ve sanat normlarına uygunluğu, sağlıklı ve güvenli yaşama çevrelerini oluşturmayı, dönüşüm sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar olarak açıklamaktadır.

Bu Kanun'un gerekçesi ise Anayasa'nın 56. ve 23. maddeleri ile ilişkilendirilmektedir. Anayasa'nın ilgili maddeleri bir arada değerlendirildiğinde, bu maddelerden, ülke sınırları içinde yaşayan vatandaşların sağlıklı, düzenli ve güvenli bir çevrede yaşama hakkına sahip olduğu, bu yaşama hakkına yönelik kentleşmeyi devletin gerçekleştirebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Bu Kanun sayesinde kaynaklar verimli kullanılacak, sağlıklı ve düzenli yerleşme sağlanacak ve tabii afetlerin ortaya çıkartabileceği can ve mal kayıpları önenebilecektir. Dolayısıyla bu Kanun, hem sosyal hukuk devletinin oluşumuna katkı sağlayacak hem de afetler meydana geldiğinde "yara alınması" engellenmiş olacaktır (Oy ve Nazik, 2016: 50-51).

15/12/2012 Resmi Gazete tarih ve 28498 sayılı uygulama yönetmeliği ise, 6306 sayılı Kanun'un açıklayıcısı niteliğindedir. Bu yönetmelik kapsamında öncelikle 6306 sayılı Kanun'un uygulama alanının neleri kapsadığının bilinmesi önem arz etmektedir.

6306 sayılı Kanun'a ilişkin 28498 Resmi Gazete sayılı Uygulama Yönetmeliği, uygulama alanını;

1- Bakanlıkça¹ belirlenen rezerv yapı alanları² ve riskli yapı alanı³

2- Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen riskli alan⁴ olarak tanımlamaktadır (m. 16/f.9/1).

Gerçek veya tüzel kişiler, belirli koşulları hazır etmesi şartıyla Çevre ve Şehircilik Bakanlığından rezerv yapı alanı belirlemesini isteyebilir (Özkan ve Papa Georgiou, 2014: 2).

Öte yandan bir yapının riskli yapı alanı olarak değerlendirilmesi için;

1- Bir arsanın varlığı gereklidir.

2- İlgili arsa üzerinde yapılmış her türlü çatılı yapının bulunması yeterlidir.

Bu koşullar riskli yapının uygulanma kapsamını genişletmektedir. Diğer bir anlatımla, kat mülkiyetine bağlı yapılar, kat irtifakı kurulmuş yapılar, tapu kayıtlarında arsa konumunda olan iskanı alınmamış yapılar, riskli yapı statüsünde değerlendirilebilmektedirler. Dolayısıyla herhangi bir arsa üzerinde bulunan çatılı bir yapının söz konusu olmadığı bir durumda riskli yapının mevcudiyetinden söz edilemeyecektir (Oy ve Nazik, 2016: 151).

6306 sayılı Kanun'a ilişkin olarak riskli yapıları belirleme görevinin, belediyelere, kamu kurumlarına, üniversitelere, meslek odalarına, özel kuruluşlara ve firmalara verileceği Çevre ve Şehircilik Bakanlığının resmi internet sitesinde il bazında belirtilmektedir.

1 T.C. Çevre ve Şehircilik Bakanlığı (6306 sayılı Kanun, m.2/f.1/a; 28498 sayılı Uygulama Yönetmeliği, m.3/f.1/a)

2 Kanun uyarınca gerçekleştirilecek uygulamalarda yeni yerleşim alanı olarak kullanılmak üzere, Toplu Konut İdaresi Başkanlığının veya İdarenin talebine bağlı olarak veya resen, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenen alanlar (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/e).

3 Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmi ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapı (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/g).

4 Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Bakanlık veya İdare tarafından Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının görüşü de alınarak belirlenen ve Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan alan (6306 sayılı Kanun, m.3/f.1/f).

2.2. 6306 Sayılı Kanun'un ve Bu Kanun'a İlişkin Uygulama Yönetmeliği'nin Vergisel Yükümlülükler Kapsamında Ele Alınması

6306 sayılı Kanun'un 7. maddesinin 9. fıkrası, dönüşüm kapsamındaki vergisel yükümlülüğe ilişkin fiilerin işlem, sözleşme, devir, tescil ve uygulamalardan meydana geldiğini göstermektedir. Yine ilgili Kanun'un aynı maddesinin aynı fıkrasında, dönüşüm kapsamındaki vergi, harç ve diğer konulardaki istisnalar tek tek sıralanmaktadır.

Bu istisnalar sırasıyla;

-Noter harcı istisnası,

-Tapu ve kadastro harcı istisnası,

-Belediyelerce alınan harçlara ilişkin istisna,

-Damga vergisi istisnası,

-Veraset ve intikal vergisi istisnası,

-Kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların BSMV⁵⁷den arındırılmasına yönelik istisna,

-Döner sermaye ücreti altında alınan bütün ücretlerle alakalı istisna biçimindedir.

6306 sayılı Kanun'a ilişkin Uygulama Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 9. fıkrasının a ve ç bentleri, dönüşüm kapsamında vergi, harç ve ücretlere ilişkin istisnaların kimlere yönelik olduğunu ve kapsamını net bir biçimde ortaya koymaktadır.

Uygulama Yönetmeliği'nin 16. maddesinin 9. fıkrasının a ve ç bendi birlikte değerlendirildiğinde, bu bendler, ilgili kurum ile uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılan;

-Dönüşüm öncesi ve sonrası ilk satış, devir, tescil, ipotek tesisi için vergi, resim, harç için istisnalarının uygulanacağı ortaya koymaktadır. İlgili Yönetmelik'in 16. maddesinin 9. fıkrasının (d) bendinde istisna kapsamındaki harç, vergi ve ücretler, 6306 sayılı Kanun kapsamında sıralanmıştır.

Vergi ve harçlar ile alakalı istisnalar, ilgili Kanun ve bu Kanun'a ilişkin yürürlüğe konulmuş olan Uygulama Yönetmeliği'nde açık bir şekilde belirtilmiş olmasına rağmen, bazen mükellefler, bazen de kamu kurumları ilgili mevzuat

kapsamında yetkili kılınan birimlerden daha fazla bilgi edinme (özelge) haklarını kullanmak istemektedirler. Bu süreç, özellikle mükellefler açısından bir takım sorunların doğmasına neden olmaktadır.

3. AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ MEVZUATA YÖNELİK OLARAK GİB⁶ VE DEFTERDARLIK TARAFINDAN VERİLEN ÖZELGELERİN İZAHİ

Burada öncelikle 6306 sayılı Kanun ve buna ilişkin Uygulama Yönetmeliği kapsamında GİB'in yetkili kıldığı makamların ve Defterdarlığın yayımladığı dört farklı özelgeye yer verilmekte olup bu özelgelerin kapsamının ne olduğu konusuna değinilmektedir.

3.1. Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Mevzuat Kapsamında GİB ve Defterdarlık Tarafından Yayınlanan Özelgelerin Kapsamı

Bu başlık altında 6306 sayılı Kanun ve Yönetmelik kapsamında verilen dört farklı özelge irdelenmektedir. Her bir özelgenin içeriği hakkında bilgi verilmektedir. Bu özelgelerin ikisi tapu harçları ve damga vergisine yönelik istisnalara ilişkindir. Diğer iki özelge ise katma değer vergisi uygulamasına yöneliktir.

3.1.1. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 07.01.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı

GİB'in yetkili kıldığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü, 07.01.2015 tarihinde 84974990-180[28-2013/2]-10 sayılı bir özelge⁷ yayımlamıştır. İlgili tarihteki özelgeye göre, "Riskli yapının yıkılarak taşınmaz üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin (kat, daire, iş bürosu, depo vb.) hak sahipleri dışında üçüncü kişilere satışı durumunda,

- *Sözleşmelere yönelik damga vergisi istisnası,*
- Tapuda yapılacak işlemlere harç istisnası, söz konusu olamayacaktır.

Bu özelge, damga vergisi ve tapu harcı istisnasının sadece hak sahipleri için geçerli olabileceği, üçüncü kişiler için söz konusu olamayacağı sonucunu ortaya koymaktadır. Kentsel dönüşüm işlem ve faaliyetleri çerçevesinde *üçüncü kişileri*

6 Gelir İdaresi Başkanlığı

7 (<http://www.gib.gov.tr/node/90991>)

iki farklı cihetten değerlendirmek mümkündür. İlk olarak üçüncü kişiler, yüklenici (müteahhit) veya arsa sahibi firmalar tarafından rezerv alan, riskli alanlarda üretilmiş olan yeni değerler (bina katı vb.) ile riskli yapıların yıkılarak yeniden yapılması neticesinde oluşan yeni değerlerin (bina katı vb.) satışının yapıldığı kişileri ifade etmektedir. Aynı zamanda üçüncü kişiler, arsa sahiplerinin hak sahibi kişiler dışında satış sözleşmesine bağlı olarak ilişkide olduğu alt yüklenici firmaları da ifade etmektedir.

3.1.2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Tarafından Verilen 04.03.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı

GİB'in yetkili kıldığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün yayımladığı 04.03.2015 tarihli 39044742-KDV.28-348 sayılı özelge⁸ ile bir önceki başlıkta açıklanan 07.01.2015 tarihli özelgenin, sözleşme damga vergisi ve tapu harç istisnaları konusunda içerdiği bilgiler çok benzerlik göstermektedir. 04.03.2015 tarihli özelgeye göre "Riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında 3. kişilere satılması durumunda,

- Sözleşmelere yönelik damga vergisi istisnası,
- Tapuda yapılacak işlemlere harç istisnası, söz konusu olamayacaktır."

Aynı yıl içerisinde iki ay ara ile verilen bu özeldeler, net bir biçimde dönüşüme muhatap kişiler kapsamında, damga vergisi ve tapu harcı istisnasının yalnızca hak sahipleri için geçerli olacağını, ancak üçüncü kişiler için mümkün olamayacağını göstermektedir. Öte yandan özeldeler ile ortaya çıkan bu sonuç, ilgili Kanun'un istisnalara yönelik hükümlerinin daraltılması anlamına da gelebilmektedir. Çünkü 6306 sayılı Kanun'da ve bu Kanun'un Uygulama Yönetmeliği'nde, riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların 3. kişilere satılması durumunda vergi ve harç istisnasından yararlanamayacağı konusunda doğrudan bir ifade mevcut değildir.

3.1.3. Van Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü Tarafından Verilen 12.06.2015 Tarihli Özelgenin Kapsamı

Van Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan KDV'ye ilişkin 12.06.2015 tarihli 60757842-KDV Matrahı-11 sayılı özelgeye⁹ göre "Bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşası durumu,

8 (<http://www.gib.gov.tr/node/98689>)

9 (<http://www.gib.gov.tr/node/95024/pdf>)

konut teslimi değil inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmekte ve bu işlem nedeniyle düzenlenecek faturalarda %18 KDV hesaplanması gerekmektedir". Yine, GİB'e bağlı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi ve Anlaşmalar Uygulama Müdürlüğü'nün 07.04.2015 tarihli ve 39044742-KDV.28-637 sayılı özelgesi¹⁰ de aynı yönde izahat içermektedir. Bu özeldeler açıkça konut alımlarına ilişkin olarak belirlenen KDV oranını %1'den %18'e çıkartmaktadır. Halbuki GİB'in yetkili kıldığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün yayımladığı 04.03.2015 tarihli ve 39044742-KDV. 28-348 sayılı "6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamındaki binaların yıkılıp yeniden yapılması için imzalanan kat karşılığı sözleşmesine istinaden inşaat yapımını" konu alan daha eski tarihli bir özeldede, yetkili kurumlar tarafından riskli yapı belirleme işleminin yapılması kaydıyla, taşınmazların yıkılmasının ardından yapılan inşaat sözleşmesi çerçevesinde 150 metrekareye kadar olan konutlar için %1 lik bir KDV uygulanacağı belirtilmektedir.

Bu açıklamalar dâhilinde, dönüşümün uygulanması bağlamında KDV'ye yönelik olarak verilen 12.06.2015 tarihli 60757842-KDV Matrahı-11 sayılı özeldede bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşasının inşaat taahhüt işi kapsamına sokulması, dönüşüme taraf olan mükellefler açısından daha fazla vergi yükünü ifade etmektedir. Öte yandan neredeyse 3 ay ara ile aynı vergi konusunda yayımlanan özeldelerin birbirlerine tezatlık oluşturması, aynı durumdaki farklı mükellefler için farklı vergi uygulaması anlamına gelmektedir. Bu noktada KDV'ye yönelik olarak hali hazırda uygulamada bulunan mevzuattan bahsedilmesi açıklayıcı olacaktır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 28. maddesinde Bakanlar Kurulunun konut teslimleri için farklı oranlar belirlemeye yetkili olduğuna ilişkin hüküm yer almaktadır. Buna bağlı olarak mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 sayılı listesinin 11. sırasına göre, net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimlerinin %1 oranında KDV'ye tabi tutulacağı esası getirilmiştir. 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Kararnamenin 7. maddesinde ise *Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyük şehirlerde lüks veya birinci sınıf inşaat biçimde yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltildiği, net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlara ilişkin KDV'nin %1 oran uygulamasının vergi değerine bağlı olarak %8 veya %18'e yükselebileceği belirtilmektedir. Aynı madde, 6306 sayılı Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli*

10 (<http://www.gib.gov.tr/node/100888>)

yapıların bulunduğu yerlerin KDV artışından etkilenmeyeceğini, diğer bir ifade ile KDV' de %1 oran uygulamasına devam edileceğini açıkça ortaya koymaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı iki farklı idari birimin kısa bir zaman aralığında aynı vergi konusunda farklı mükellefler için yayımlanmış olduğu farklı özelgelerin mükellefler açısından ayırimcılık oluşturabileceği, bu ayırimcılığın muhakkak rasyonel bir temele oturtulması gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır (Gökbel, 2008: 179). Bu noktada mükelleflerin yayımlanan özelgelere hangi ölçüde bağlı olmaları gerektiği hususu öne çıkmaktadır. Dolayısıyla özelge konusunun kavramsal ve hukuksal boyutları ile açıklanması ve afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuat (Kanun ve Uygulama Yönetmeliği) ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

4. ÖZELGE KAVRAMININ AÇIKLANMASI VE ÖZELGELERİN AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDAKİ MEVZUATA ETKİLERİNİN İDARİ İŞLEM OLARAK DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLEMeyeceği VE DAVA KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI YÖNÜNDEN İZAHİ

Burada öncelikle özelge kavramının Türk Vergi Hukuku çerçevesinde izahına çalışılmaktadır. Sonrasında 6306 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan özelgelerin idari işlem şeklinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna değinilmektedir. Son olarak da ilgili mevzuat bağlamında verilen özelgelerin dava konusu yapılıp yapılamayacağı konusu ele alınmaktadır.

4.1. Özelge Kavramının Türk Vergi Hukuku Çerçevesinde Açıklaması

Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine göre; "Mükellefler, vergi uygulaması açısından şüpheli veya tereddütlü gördükleri durumlarda Gelir İdaresi Başkanlığından veya yetkili makamlardan izahat isteme hakkına sahiptir". *İlgili Kanun'un* bu hükmü çerçevesinde, vergi idaresinin gerektiğinde izahat verme yükümlülüğü "mukteza" veya "özelge" olarak tanımlanmaktadır (Bilici, 2016: 29). ". Uygulamada kamu kurumlarının da Gelir İdaresi Başkanlığından özelge istediğine tanık olunmaktadır.

Mükelleflerin talepleri doğrultusunda ilgili mükellefe yönelik olarak verilen, talep edilen konu hakkında yetkili makamların görüşünü ortaya koyan ve yapılması gerekenleri bildiren özelgeler (Karyağdı, 2016) ilgili olaya özgü ve sadece ilgili mükellefi bağlayıcı idari bir karar özelliği göstermektedirler (Tuncer, 2010). Öte

yandan özelgelerin normlar hiyerarşisi temelinde Anayasa, kanunlar, tüzük ve yönetmelikler ile uyumluluk göstermesi de beklenmektedir (Üzeltürk, 2013). Bu bağlamda vergi incelemesine yetkili olanların inceleme sonucuna bağlı olarak ortaya koyduğu raporlar hem kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı olamayacak hem de vergi inceleme yetkilileri tarhiyat önerirken bu düzenlemelere bağlı kalacaktır. Fakat ilgili inceleme raporlarını değerlendiren komisyonlar, bu değerlendirmeleri yaparken GİB tarafından daha önce verilen özelgeleri de dikkate alacaklardır (Gümüş, 2013: 31). Bu durum, özelgelerin tüm mükellefler için bağlayıcılık göstereceğini ortaya koymaktadır (Arkan, 2013).

Özelgeler dikkate alınmadan yazılan vergi inceleme raporları eksiklik içermektedir (Bağlan, 2013). Mükellef aleyhine verilen bir özelge, vergi müfettişleri üzerinde etki oluşturabilmekte ve bu müfettişler, aleyhte verilen özelgeye bağlı kalarak cezalı tarhiyat raporu hazırlayabilmektedirler (Kocaoğlu, 2016). Dolayısıyla GİB'in yayımladığı özelgelere uygunluk kıstası belirleyici olmaktadır (Karyağdı, 2016). Kanuna bağlılığı zorunlu olan özelgelerin inceleme raporlarında, bu denli güçlü bir etki oluşturabilmesi, hem kanunilik ilkesi hem de mükellef hakları yönünden olumsuz bir durum olarak değerlendirilmektedir (Üzeltürk, 2016). Öte yandan yayımlanan özelgeler bir taraftan idari manada bağlayıcı bir nitelik ortaya koyarken diğer taraftan yargısal açıdan denetim dışı bir kaynak olarak dikkate alınmaktadır (Aykın, 2016: 168). Bu bilgiler ışığında özellikle 6306 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve harçlara ilişkin özelgelere uyulmamasının, mükellef açısından problemler meydana getireceğini söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

4.2. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Yayımlanan Özelgelerin İdari İşlem Şeklinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hususunun Açıklanması

6306 sayılı Kanun'un 6. maddesinin 9. fıkrasında bu Kanun çerçevesinde tesis olunan idari işlemlerle alakalı olarak dava açma hakkının saklı olduğu belirtilmektedir. Dava açma hakkı, 06/01/1982 tarih ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun'la dayandırılmaktadır. Bu bağlamda tesis edilen idari işlemler için tebliğ tarihi esas alınmış ve bu tarihten başlamak üzere 30 gün içinde dava açılabilmesi hükmü bağlanmıştır.

Aynı maddenin aynı fıkrasında dava açma süreci ile birlikte yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceği ifade edilmekteydi. Ancak Anayasa Mahkemesinin 27.02.2014 tarih ve 2012/87 Esas, 2014/41 Karar sayılı kararı ile "bu davalarda yürütmenin durdurulmasına karar verilemeyeceği" ibaresi iptal

edilerek dava yolu ile idari işleme yönelik yürütmenin durdurulabilmesinin önü açılmıştır (TKGM, 2014). Böylelikle Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan hak arama özgürlüğünü kısıtlamaya yönelik bu hüküm kaldırılmıştır (Özsunay, 2015: 5). Bu noktada GİB'in yetkili makamları ve Defterdarlık tarafından yayımlanan özelgelerin bir idari işlem sayılıp sayılmayacağı hususu önem taşımaktadır.

Hukuk sistemi içinde ikincil kaynak özelliği gösteren özelgeler, vergi incelemesinin yürütülmesi ve inceleme raporlarının değerlendirilmesi yönünden önem taşısa da (Öner, 2015: 35) yeni bir norm ortaya koyamazlar. Bu haliyle özelgeler, daha çok bir konu hakkında açıklayıcı ve uygulamalara yol gösterici yapılarıyla öne çıkarlar (Çelik, 2003). Bu durum, özelgelerin, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemde ziyade, sadece idari görüş biçiminde mütalaa edilmesinden kaynaklanmaktadır (Şenyüz vd., 2017: 43). Bir tür danışman görüşü niteliği gösteren özelgeler, bu yapılarından ötürü hem mükellefler hem de yargı organları için bağlayıcı değildirler (Doğrusöz, 2005). Dolayısıyla özelgelere ilişkin olarak ortaya çıkan bu görünüm, ikincil niteliğe sahip bu kaynakların dava konusu yapılamayacağı sonucunu ortaya çıkartmaktadır (Aykın, 2017). Ancak yayımlanan özelgelerin mükelleflerin haklarını ihlal etmesi durumunda dava yoluna başvurulması, bu sürecin idari işlem şekline dönüşmesine sebebiyet vermektedir (Çelik, 2003).

4.3. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Yayımlanan Özelgelerin Dava Konusu Yapılabilmesi Hususunun Açıklanması

Kural olarak bir özelge kanuna aykırılık içeriyorsa, bu durum idare tarafından fark edilmeli, gerekli değişiklikler yapılmalı, değişiklikler yapıldıktan sonra da mükellefler cezalandırılmamalıdır (Gümüş, 2013: 27). Bu durum, önce mükellef lehine verilen ardından da inceleme elemanı tarafından yanlış olduğu inceleme raporunda belirtilen özelgelerin mükellefler aleyhine dönüşmemesi amacıyla Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonlarının ortaya koyduğu görüş ile desteklenebilmektedir (Bozdoğan, 2012: 85). Bu noktada, inceleme elemanının ve Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonunun mevzuata uygun olmayan bir biçimde görüş ortaya koyması durumu nasıl değerlendirilmelidir sorusu akla gelmektedir.

Mevcut mevzuat çerçevesinde vergi mükelleflerinin özelgeleri dava yoluna götürebilmeleri mümkün gözükmemektedir (Gökbel, 2008: 184). Böylelikle 'idarenin bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine tabi olmalıdır' ilkesi anlamını yitirmektedir (Bozdoğan, 2012: 85). Öte yandan her ne kadar özelgeler vergi yargısı kapsamında dava konusu yapılamasa da mükelleflerin ilgili özelgeleri

ihtirazi kayıt yoluyla dava yoluna götürebilmeleri mümkündür (KPMG, 2016: 13). Mükelleflerin yayınlanan özelgeleri yasalara aykırılıkları nedeniyle dava yoluna götürmesi neticesinde, özeldede yer alan görüşler yargılamanın sonuçlarına göre değerlendirilmektedir (Ak, 2016: 68). Bu bilgiler ışığında 6306 sayılı Kanun'a ilişkin olarak mükelleflerin GİB'in yetkili makamlarına göndermiş olduğu yazılı bilgi isteme taleplerine yönelik yayımlanan özeldelere istinaden dava açma hakkı söz konusu olabilmektedir. Böylelikle hatalı idari işlemler nedeniyle oluşabilecek mağduriyetler engellenmektedir. Bu noktada Anayasa'nın yürütme yetkisi ve görevi ile ilgili başlığından söz etmek de tamamlayıcı olacaktır. Anayasa'nın 8. maddesinde yürütme yetkisi ve görevinin Anayasa ve kanunlara uygun olarak kullanılması ve yerine getirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu bilgi ışığında Anayasa ve kanuna uymayan bir özeldenin yok hükmünde olduğunu söylemek mümkündür. Öte yandan GİB'e bağlı yetkili makamların vermiş olduğu hatalı izahatlara uyulması durumunda bile mükelleflerin mağduriyeti söz konusu olabilmektedir.

Öte yandan 2010 yılındaki yeni düzenleme ile özeldelerin bir tür sirküler niteliğine büründürülmesi, özeldelerin yargıya taşınabileceği neticesini doğurmaktadır (Bingöl, 2014). 32 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinin iptaline ilişkin olarak açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E: 2008/789, K: 2009/196 sayılı ve 17/4/2009 günlü kararı, sirkülerlerin dava konusu yapılabileceğini ortaya koymaktadır. Sonuç olarak kanun ve yönetmeliklere uygun bir biçimde verilen özeldelere mükelleflerin uyması durumu hariç, mevzuata uygunluk göstermeyen her özeldge mükellefler için bir mağduriyet meydana getirebilmekte ve bu durum yargısal açıdan hem mükellefleri hem de yargı birimlerini lüzumsuz yere meşgul etmektedir.

5. AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİNE YÖNELİK MEVZUAT KAPSAMINDA EMLAK KONUT GYO A.Ş.'NİN YÜRÜTMÜŞ OLDUĞU FAALİYET VE YAPMIŞ OLDUĞU İŞLEMLER İLE ALAKALI YAYIMLANAN ÖZELGENİN VE BUNA İLİŞKİN DAVA SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında, yayımlanan bir özeldgeye bağlı olarak Emlak Konut GYO A.Ş.'nin 6036 sayılı Kanun'a dayanarak yürütmüş olduğu faaliyetlerden ve yapmış olduğu işlemlerden tapu harcı alınmaya devam etmesi neticesinde ilgili firmanın bu durumu dava sürecine götürmesi sürecinden bahsedilmektedir. Burada aynı zamanda dava sonuçlarına ilişkin açıklamalarda da bulunmaktadır.

5.1. 6306 Sayılı Kanun Kapsamında Dava Konusu Olayın Gelişim Süreci

Emlak Konut GYO A.Ş.'nin 6306 sayılı Kanun kapsamında Vergi Mahkemesinde dava açarken ortaya koyduğu dava konusu olayların özeti kısaca şu şekildedir:

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'da, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının (TOKİ) Bakanlar Kurulunca belirlenen yerlerde imar planlarına uygun yapılaşma, çevre düzenlemesi ve benzeri konularda yetkili kılındığı belirtilmektedir. TOKİ, özellikle uygulama kısmıyla ilgilenmektedir.

- TOKİ ise ilgili mevzuat çerçevesinde bazı projeler için uygulama kısmını, protokole bağlı olarak ana hissedarı olan Emlak Konut GYO A.Ş.'ye devretmiştir. Dolayısıyla ilgili uygulama alanlarında dönüştürme işini bu kurum yapacaktır.

- Emlak Konut GYO A.Ş. ise kontrolü tamamen kendi sorumluluğunda olmak üzere yasaya uygun olarak, yasanın verdiği yetki ile işlerini müteahhitlere ihâle yoluyla yaptırabilmektedir.

- Emlak Konut GYO A.Ş.'de ilgili bölgenin (Başakşehir bölgesinde) dönüşüm işini hâsılat paylaşımı usulüyle Akdeniz İnşaat ve Eğitim Hizmetleri A.Ş. ye vermiştir.

- Ancak yetkili tapu birimi, uygulama alanında (riskli yapı + rezerv yapı) kentsel dönüşüm sonucu ortaya çıkan yeni değerlerin (daire vb.) hak sahibi dışındaki 3. kişilere satışından harç almak istemektedir.

- Emlak Konut GYO A.Ş. ise 3. kişilere satışın harca tabi olamayacağını ileri sürerek ödeme yapmak istememektedir.

- Bu durum, tapu yetkili birimini (Başakşehir Tapu Müdürlüğü) Maliye Bakanlığından mukteza istemeye yöneltmiştir.

- Bu arada Emlak Konut GYO A.Ş. dava yolu saklı kalmak üzere ihtirazi kayıt ile ödemelerini yapmıştır.

5.2. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin Dava Dilekçesinde Ortaya Koyduğu Yasal Gerekçelerin İçeriği

- 6306 sayılı Kanun ile Kanun'a ilişkin yönetmelik ve genelge açıktır.

- Davalı idare, yasal dayanaksız harç tahsilatı yapmaktadır.

- Davalı idare, 6306 sayılı Kanun bağlamında kentsel dönüşüm kapsamındaki işlemlere ilişkin vergi ve harç talep etmemelidir.

- Mali idare kendi yetki sınırları dışına çıkarak başka bir bakanlığın (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) yetkili kılındığı 6306 sayılı Kanun'a yönelik tebliğ veremez, sirküler ve mukteza yayınlayamaz.

- Dolayısıyla İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı görev alanına girmeyen konuda Başakşehir Tapu Müdürlüğüne özelge vermiştir.

- Harcın tarh ve tahakkukundan tapu daireleri sorumludur.

- Tapu İdaresinin kendi yetki alanında bulunan bir meseleyi, Gelir İdaresi Başkanlığına sorması, idari bakımdan sorgulanması gereken bir husustur.

5.3. Vergi Mahkemesi ve Danıştay Kararları Perspektifinden Davanın Sonuçları

- İlgili özelgeye (19.08.2013 tarih ve 97895701-140[57-2013/165]-1519 sayılı) istinaden tapu tarafından tahakkuk edilen harçlar için vergi mahkemesinde davalar açılmıştır. Davaların çoğu Emlak Konut GYO A.Ş. lehine sonuçlanmıştır.

- Emlak Konut GYO A.Ş. tarafından kazanılan davaları, davalı tapu müdürlüğü Danıştaya taşımıştır. Danıştay ise Emlak Konut GYO A.Ş. lehine karar vermiştir.

- Emlak Konut GYO A.Ş.'nin vergi mahkemelerinde kaybettiği davaları, ilgili kurum Danıştaya götürmüştür. Danıştay ise Emlak Konut GYO A.Ş.'yi haklı bularak davacı lehine karar vermiştir. Danıştayın davacı lehine karar vermiş olduğu kararların bir kısmını, -Danıştay 9. Daire 2014/8666E., 2015/17640 K. (İstanbul 8. Vergi Mahkemesi 2013/3138 E.); -Danıştay 9. Daire 2014/13668E., 2015/17641 K. (İstanbul 9. Vergi Mahkemesi 2014/908 E.); -Danıştay 9. Daire 2015/1296 E., 2015/17642 K. (İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 2014/905 E.); -Danıştay 9. Daire 2015/1648 E., 2015/17643 K. (İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 2014/1175E.) şeklinde sıralamak mümkündür.

- Bu davaların davacı lehine kesinleşmesi ile beraber kentsel dönüşüm kapsamında yüklenici firma tarafından 3. kişilere yapılan satışlar için harç uygulanmasının söz konusu olamayacağı karara bağlanmıştır.

- Tüm bu davalar ilgili özelgeye istinaden açılmıştır. Emlak Konut GYO A.Ş.'nin dava süreci ve sonuçları verilen özelge kapsamında bir arada değerlendirildiğinde ise şunlar söylenebilir;

GİB'in ilgili tapu müdürlüğüne ait 26.07.2013 tarihli özelge talep formuna bağlı kalarak Başakşehir Tapu Müdürlüğüne vermiş olduğu özelge, hukuki manada

bazı yönlerden bir takım sorunlar açığa çıkartmaktadır. Emlak Konut GYO A.Ş., ilgili özelge bağlamındaki hukuki sorunlara yönelik dava hakkını saklı tutmak maksadıyla harcı süresinde ve ihtirazi kayıtla ödemiştir. Her ne kadar bu durum, ilgili davayı özelgeye karşı açılmış olan bir dava kimliğine sokmamış olsa da hali hazırda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27/4 maddesi, ihtirazi kayıtla yapılan tahsilat için dava açılmasına izin vermiş olsa da Tapu İdaresinin tapuya ilişkin harç tarh ve tahakkuk işlemlerinden yegane sorumlu olmasına rağmen GİB'den görüş istemesi ve gelen görüş doğrultusunda 6306 sayılı Kanun ile Kanun'a ilişkin yönetmeliğe rağmen işlem yaparak harç talep etmesi ve ilgili özelgeye dayanılarak başka işlemlerin de yapılma potansiyelinin bulunması, bu özelgeye doğrudan dava açılmasını gerekli kılmaktadır. Öte yandan Türk Vergi Hukuku literatüründe özelgelerin sadece idari görüş olarak algılanmaya devam ettiği de bilinen bir gerçektir. Bu noktada özelgelerin doğrudan doğruya idari işlem sayılıp sayılmayacağı önem arz etmektedir. Eğer özelgeler, idari görüş kisvesinden sıyrılarak doğrudan doğruya idari işlem olarak ele alınabilseydi Emlak Konut GYO A.Ş. ilgili özelgeye bizzat dava açarak hem zamandan kazanacak hem de geçici maddi kayba uğramamış olacaktı.

SONUÇ

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkındaki Kanun ve bu Kanun'a yönelik Uygulama Yönetmeliği, bilhassa risk taşıyan yapı ve alanların yerine sağlam ve güvenilir yapıların meydana getirilmesinin önünü açmıştır. Bu bağlamda ilgili mevzuat, riskli yapı ve alanların meydana getirebileceği riski azaltarak can ve mal kaybını önlemeyi, rezerv yapı alanı olarak tanımlanan yeni yerleşim alanlarının oluşturulmasını amaçlamaktadır. Bu mevzuatın yürürlüğe girmesiyle birlikte, bireylerin ve dolayısıyla toplumun refahında iyileşmelerin meydana geldiğini veya gelebileceğini söylemek mümkün olacaktır.

6306 sayılı Kanun incelendiğinde, kanun yapıcının afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi konusunda gerçekten özverili davrandığı anlaşılmaktadır. İlgili mevzuatın özellikle riskli yapı ve alanlar ile rezerv yapı alanlarına ilişkin devir, satış vb. gibi işlemleri vergi, resim ve harçlardan arındırmış olması, kanun yapıcının bu konudaki fedakârlığını açıkça ortaya koymaktadır. Özellikle vergi ve harçlara yönelik istisnaların, bireyleri kentsel dönüşüm bağlamında motive ettiği, bu süreci hızlandırdığı düşünülmektedir. 10. Kalkınma Planı'nda da hükümetin kentsel dönüşüme yönelik destekleyici hedefler koyması, tüm idari birimlerin ilgili Kanun ve Kanun'a ilişkin Uygulama Yönetmeliği'ni çok iyi bir

biçimde yorumlamalarını gerekli kılmaktadır. Ancak afet riski altındaki alanların dönüştürülmesi hakkındaki mevzuata ilişkin yayımlanan bazı özelgeler dikkatlice incelendiğinde, bu özelgelerin kentsel dönüşümüne ilişkin vergi ve harçlara ilişkin istisnaların kapsamını daralttığı görülmektedir. Öte yandan özelgelerin statüsünde meydana gelen değişim ile birlikte, kentsel dönüşüm kapsamında yayımlanan özelgelerin, dönüşüm sürecinin işleyişini zayıflatacağını söylemek yanıltıcı olmayacaktır.

23/7/2010 tarihinde yürürlüğe giren 6009 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile yapılan bir düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde yapılan bir değişiklik, özelgelere bilhassa vergi incelemeleri açısından yeni bir statü kazandırmıştır. Bu hüküm değişikliği, ilgili tarihten itibaren vergi inceleme raporlarında özelgelere uygunluğun dikkate alınması gerektiğini ortaya koymaktadır. Öte yandan 2013 yılında yayımlanan VUK genel tebliği, özelgeleri çok daha güçlü bir konuma getirerek inceleme komisyonlarının karar verirken geçmişte yayımlanan özelgeleri de dikkate almaları gerektiğini ifade etmektedir. Bu durum, özelgeleri yayımlayan birimlerin eskiye nazaran çok daha hassas hareket etmelerini gerektirmektedir. Özellikle de bu hassasiyetin, kentsel dönüşüm gibi devletin desteklediği ve toplumu birinci derecede ilgilendiren konularda daha fazla öne çıkması önem arz etmektedir.

Öte yandan her ne kadar 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 57. maddesi tapu kadastro işlemlerinin tapu kadastro harcına tabi olduğunu ifade etse de aynı Kanun'un 123. maddesi, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerden ve harçtan istisna edilen işlemlerden harç istenmeyeceğini hüküm altına almaktadır. Ayrıca bu konu kapsamında özelge yayımlama yetkisi olan kurumların bireylerin Anayasal haklarını da gözeterek hareket etmeleri önem taşımaktadır.

Anayasa'nın 57. maddesi, konut hakkının yasal bir hak olduğunu vurgulamakta ve "Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözeterek bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır" şeklinde bir hüküm ifade etmektedir. Bu madde, devletin yükümlülüğü açısından hem bir taahhüt hem de bir zorunluluk ortaya koymaktadır (Gökdemir ve Demirel, 2014). Bu hak, yerleşme özgürlüğü ile iç içe geçmiş bir hak görünümündedir (Balkır, 2010). Öte yandan farklı vergi mahkemelerinin ve Danıştayın kentsel dönüşüm kapsamındaki faaliyet ve işlemleri yerine getiren tarafları tamamen harçlardan arındırması, yargı birimlerinin de bu konudaki hassasiyetini göstermektedir. Görüldüğü üzere 6306 sayılı Kanun kapsamında yayımlanan bazı özelgelerin, hem anayasal haklar hem de vergi mahkemelerinin ve Danıştayın verdiği kararlar

ile uyumluluk göstermediği aşikardır. Bu bağlamda 6306 sayılı Kanun kapsamında yetkili idari kurumlardan özellikle harçların uygulanmasına yönelik olarak istenen özelge taleplerinin daha dikkatli bir biçimde cevaplandırılması gerekmektedir.

Bu kapsamda, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı ile Maliye Bakanlığının bilhassa tapu harçlarının kentsel dönüşüm kapsamında tahakkuk ve tahsil edilmemesine yönelik olarak sirküler yayımlamasında, 6306 sayılı Kanun çerçevesinde özellikle İstanbul'da riskli yapıların dönüştürülmesi çerçevesinde ödememesi gerektiği halde tapu harcı ödemek zorunda kalan yüklenici (müteahhit) küçük firmaların, hukuk müşavirleri tarafından aydınlatılmasında ve kentsel dönüşüm kapsamında yüklenici firmalar için satım aşamasında tanınan tapu harcı istisnasının, 3. kişi statüsünde olan hak sahibi dışındaki alıcılara da tanınmasında önemli faydalar olduğu açıktır. Bununla birlikte, Gelir İdaresi Başkanlığının KDV konusunda mükellef lehine ve aleyhine yayımladığı iki farklı özelgenin yerine, sirküler yayımlanması, mükelleflerin karşılaşılabileceği mağduriyetlerin giderilmesi açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Ak, Bülent, (2016), *Özelge Uygulaması: Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, 64-88, Sorumlu Vergicilik, KPMG, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-bulent-ak.pdf> , (Erişim tarihi: 30.01.2016).
- Arıkan, Yahya (2013), 'Özelge'ler Artık 'Özel' Değil, Cumhuriyet, http://www.cumhuriyet.com.tr/koseyazisi/413498/__8216_Ozelge__8217_ler_Artik__8216_Ozel__8217_Degil.html, (Erişim tarihi: 23.04.2017).
- Aykın, Hasan (2017), "Özelge Kimi Bağlar, Kimi Bağlamaz?, Vergi Dosyası, <https://vergidosyasi.com/2017/01/24/ozelge-kimi-baglar-kimi-baglamaz/> , (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Aykın, Hasan (2016), "Mükellefin Özelge Yoluyla İzahat Talep Hakkı, Hukuki Sonuçları ve Bazı Tartışmalı Konular", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 125: 147-186.
- Bağlan, Ç. (2013), "Özelgelerin Artan Önemi", *Verginet.net*, <http://www.verginet.net/dtt/1/Ozelgelerin-Artan-Onemi.aspx>, (Erişim tarihi: 05.12.2016).
- Balkır, Z. G. (2010) "Konut Hakkı ve İhlalleri: Kentli Haklarının Doğuşu", *II. Sosyal Haklar Ulusal Sempozyumu*, 4-6 Kasım 2014, Denizli.
- Bilici, Nurettin (2016), *Vergi Hukuku*, 37. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi.
- Bingöl, Ozan (2014), Vergi Uygulamalarında Muktezarlar ve Sonuçları, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozanbingol/023/>, (Erişim Tarihi: 19.02.2017).
- Bozdoğan, Mine Nur (2012), Yeni Özelge Sisteminin İncelenmesi, Yanılma ve Vergi İncelemesine İlişkin Yeni Esaslar Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Mali Çözüm, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/112malicozum/4_mine_nur_bozdogan.pdf, (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Çelik, Celal, (2003), Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari Düzenlemeler, Vergi Dünyası, Sayı: 261, Mayıs, <http://www.degerymm.com.tr/icerik/5WUxrg6S838F4eL955E801b1KrEvsN.pdf>, (Erişim tarihi: 30.01.2017).
- Demirkıran, Senem (2008), Türkiye'de Kentsel Dönüşüm Uygulamalarında Yerel Yönetimlerin Rolü: Bursa Büyükşehir Belediyesi Örneği, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Doğrusöz, Bumin (2005), *Özelge ve Düşündürdükleri*, Dünya Gazetesi, 26 Eylül 2005.
- Gökbel, Doğan (2008), *Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik için Özelge Uygulaması*, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim Sayısı, 3(2): 171-187.
- Gökdemir, A. & Demirel C. (2014), "Güvenli ve Sağlıklı Konut Hakkı", Adli Bilimciler Derneği, 1. Ulusal Sağlık Hukuku Kongresi, https://www.medikalakademi.com.tr/?get_group_doc=18/1399452510-saglikli-konut-hakki.pdf, (Erişim tarihi: 09.12.2016).
- Gümüş, Erhan (2013), "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemelerinde Özelgelerin Önemi", Mali Çözüm, 17-40.
- Karyağdı, Nazmi (2013), "Eski Özelgeler Çöpe mi?", Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı 383, <http://www.vergiyalgi.net/vergi/eski-ozelgeler-cope-mi/>, (Erişim Tarihi: 15.02.2017).
- Kocaer, Ş. (2016), "Vergi Özelgeleri Kimi Bağlar Kimi Bağlamaz", *Dünya Gazetesi*, <http://www.dunya.com/gundem/vergi-ozelgeleri-kimi-baglar-kimi-baglamaz-haberi-308136>, (Erişim tarihi: 05.12.2016).
- KPMG (2016), *Özelge Başvuru Rehberi*, <http://kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/2016/ozelge-edinme-rehberi-05.02.2016.pdf>, (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Oy, Osman ve Nazik, Selahattin (2016), *Kentsel Dönüşüm Kapsamında Rezerv Yapı Alanı – Riskli Alan ve Riskli Yapılar*, Beta, 2. Baskı, İstanbul.
- Öner, Erdoğan (2015), *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özer, Yunus E., Yönten, Aslı, Yılmaz, Feriştah (2013), *Afet Riski Taşıyan Bölgelerdeki Kentsel Dönüşüm Uygulamalarında Sosyo Beşeri Faktörlerin İncelenmesi Üzerine Bir Çalışma: Uzundere TOKİ Dayanışma ve Yardımlaşma Derneği Örneği*, VII. Kamu Yönetimi Sempozyumu, Hatay, http://kisi.deu.edu.tr/yunusemre.ozer/KENTSEL_%20DONUSUM.pdf, (Erişim tarihi: 01.02.2017).
- Özkan, Hasan, Kubilay, Ceren, Georgiou, Papa (2014), *Açıklamalı-Örnekli Kentsel Dönüşüm Uygulaması*, Cross Basım ve Yayıncılık, İstanbul.
- Özsunay, Ergun (2015), *6306 sayılı Kanun ve Kentsel Dönüşüm Uygulamalarına İlişkin Düşünceler*, Vedat Kitapçılık, İstanbul.

- Sarı, Mehmet. C. (2016), Uygulamalar, Teoriler ve Örneklemeler ile Kentsel Dönüşüm Rehberi, Aygan Yayıncılık, İstanbul.
- Şişman, Aziz, Kıbaroğlu, Didem (2009), Dünyada ve Türkiye’de Kentsel Dönüşüm Uygulamaları, TMMOB Harita ve Kadastro Mühendisleri Odası, 12. Türkiye Harita Bilimsel ve Teknik Kurultayı, 11-15 Mayıs, Ankara.
- Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan (2017), Vergi Hukuku, 8. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Tuncer, Selahattin (2010), “6009 Sayılı Yasa ile Özelge (Mukteza)’de Yapılan Yeni Düzenlemeler, <http://www.adaletbiz.com/makale/amp/7>, (Erişim tarihi: 19.04.2017).
- Üzeltürk, Hakan (2013), “Mukteza Komedi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Mayıs, <http://www.vergialgi.net/makaleler/mukteza-komedi/>, (Erişim tarihi: 15.02.2017).
- TKGM (2014), 6306 Sayılı Kanun/ AYM İptal Kararları, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/ilgi_b_0.pdf, (Erişim tarihi: 30.01.2017).