

# AVRUPA İNSAN HAKLARI MAHKEMESİ KARARLARI IŞIĞINDA KAMULAŞTIRMA BEDELİNİN TESPİTİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

## DETERMINATION AND TAXATION OF EXPROPRIATION PRICE IN THE LIGHT OF THE DECISIONS OF THE EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS

**Begüm DİLEMRE ÖDEN \***

### ÖZ

Bir uluslararası sözleşme olarak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, insan hakları konusunda asgari ölçütleri belirlemektedir. Vergi mükelleflerinin de Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında koruma altında bulunan pek çok hakkı bulunmaktadır. Vergi idareleri ve vergi mahkemeleri mükellef hakları kapsamında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi normlarını dikkate almak durumundadırlar. Bu doğrultuda Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi içtihatları da oldukça önemlidir.

Çalışma ile Türk vergi hukuku uygulamasının, temel hak ve özgürlüklere ilişkin asgari ölçütler bağlamında, incelenen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile ne denli uyumlu olduğunun ortaya konması amaçlanmaktadır. Bu konu, ülkemizin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi önünde mahkûmiyetinin önlenmesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine aykırılıkların iç hukukta çözümlenebilmesi açısından önem taşımaktadır.

Bu çalışmada öncelikle, ülkemizde kamulaştırma bedelinin nasıl tespit edildiği incelenmekte, ardından bu bedelin Türk vergi sistemi çerçevesinde nasıl vergilendirildiği ele alınmakta, son olarak da Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin, Cacciato v. İtalya ile Guiso ve Consiglio v. İtalya davalarında vermiş olduğu kararın Türk vergi mevzuatı karşısında değerlendirilmesi yapılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Kamulaştırma, Kamulaştırma Bedeli, Mülkiyet Hakkı, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi.

### ABSTRACT

As an international agreement, the European Convention on Human Rights determines the minimal standards for human rights. In addition, taxpayers have many rights protected by the European Convention on Human Rights. Tax administrations and tax courts have to consider the European Convention on Human Rights norms in the scope of taxpayer's rights. In this respect, the jurisprudence of the European Court of Human Rights is also very important.

\* Dr. Öğr. Üyesi, Çankaya Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD, begumdilemre@canakaya.edu.tr, Orcid: 0000-0002-4765-2634

The purpose of this study is to present the compatibility of the Turkish tax practice with the European Court of Human Rights' decisions, which are analyzed in the context of minimum criteria of fundamental rights and freedoms. This subject matter is important for avoiding the conviction of our state by the European Court of Human Rights and solving the disputes regarding the European Convention on Human Rights in the domestic law.

This study first analyzes how the expropriation price is determined in our country, then it addresses the method of taxation of this price in the Turkish law system, and finally it evaluates *Cacciato v. Italy* and *Guiso and Consiglio v. Italy* decisions of European Court of Human Right vis-à-vis Turkish tax law.

**Keywords:** Tax, Expropriation, Expropriation Price, Proprietary Right, European Court of Human Rights.

## **GİRİŞ**

Mülkiyet hakkının düşünce tarihi insanlık tarihi kadar eskidir. Bu hak, insanların yaşam hakkından sonra gelen en önemli temel hakları arasında yer almaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) (Sözleşme) kapsamındaki pek çok hak ve özgürlüğün aksine mülkiyet hakkı doğumla var olan bir hak değildir. Bu hak kişilerin emeği neticesinde elde ettikleri bir haktır. Mülkiyet hakkı, pek çok anayasada ve insan haklarına ilişkin uluslararası sözleşmede düzenlenmiş ve koruma altına alınmıştır.

Mülkiyet hakkı yapısı itibariyle sınırlandırılmaz değildir. Bir başka ifadeyle mülkiyet hakkı mutlak bir hak değildir. Mutlak bir hak olmayan mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan müdahalenin meşru bir müdahale olarak kabul edilebilmesi için; yapılan müdahalelerin, hukuki temele sahip olması, kamu yararı amacını taşıması, orantılı ve ölçülü olması ve yabancılar bakımından uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması gerekmektedir. İlaveten Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM)'nin yerleşik içtihadına göre, kişinin mülkiyetinin elinden alınması niteliğindeki devlet müdahalesinin Sözleşme'ye uygun olabilmesi için, tazminat ödenmesi de gerekmektedir.

Anayasa'mızın 46. maddesinde düzenlenen kamulaştırma da tıpkı vergilendirme gibi, bireylerin mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmektedir. Dolayısıyla devlet tarafından gerçekleştirilen müdahalenin meşru olabilmesi için yukarıda ifade edilen gereklilikleri taşıması gerekmektedir.

AİHS iç hukukumuzun bir parçası olup iç hukukta doğrudan uygulanmaktadır. İlaveten AİHM'in zorunlu yargı yetkisi de tanıdığı için mevzuatımızın AİHS

normları ve AİHM içtihatları ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu anlamda mevzuatımızdaki aykırılıkların iç hukukta çözümlenebilmesi ve ülkemizin AİHM önünde mahkûmiyetinin önlenmesi önemlidir. Bu çalışma ile de kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesine ilişkin mevzuat hükümlerimizin, AİHM kararlarında ortaya konan ilkelere uygun olup olmadığının ortaya konması amaçlanmaktadır.

Çalışma kapsamında ilk bölümde genel olarak kamulaştırma kavramına değinilerek bedel tespitinin nasıl yapıldığı incelenmekte, ikinci bölümde Türk vergi sisteminde kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesi konusu ele alınmakta, son bölümde de AİHM'in Cacciato ve Guiso and Consiglio kararları değerlendirilmektedir.

## **1. KAMULAŞTIRMA KAVRAMI VE BEDEL TESPİTİ**

Türk vergi sistemi kapsamında kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesinin AİHM kararları kapsamında değerlendirilmesine geçmeden önce, konunun daha kolay anlaşılabilmesi için kamulaştırma sürecinden kısaca bahsetmek yerinde olacaktır.

Bilindiği üzere kamu yararının gerektirdiği hallerde gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz mallar, devlet ve kamu tüzel kişilerinca kamulaştırılmaktadır. Kamulaştırma Kanunu'nun 3. maddesinde de açıklandığı üzere idareler, kanunlarla ve Cumhurbaşkanlığı kararnameleriyle yapmak yükümlülüğünde buldukları kamu hizmetlerinin veya teşebbüslerinin yürütülmesi için gerekli olan taşınmaz malları, kaynakları ve irtifak haklarını; bedellerini nakden ve peşin olarak veya bazı hallerde eşit taksitlerle ödemek suretiyle kamulaştırma yapabilirler.

Konu, hukuki kamulaştırma süreci ve kamulaştırmaz el atma süreci olarak iki boyutta değerlendirilmelidir.

### **1.1. Hukuki Kamulaştırma Süreci**

Bu süreçte ilk olarak ilgili idare, kamulaştırma kararı verdikten sonra, kamulaştırmanın tapu siciline şerh verilmesini kamulaştırmaya konu taşınmaz malın kayıtlı bulunduğu tapu idaresine bildirmektedir. Şerhin tapu kayıtlarında uzun süre kalması mülkiyet hakkına orantısız bir müdahale oluşturacak ve hakkı zedeleyecektir (Gölcüklü, 2016: 170). Bu nedenle kanun koyucu tapudaki şerhe altı aylık bir ömür vermiştir. Bu sürenin önceleri iki yıl olduğu göz önüne alındığında

altı aylık sürenin makul olduğunu ifade edebiliriz. Altı ay geçtikten sonra tapu idaresi bu şerhi re'sen silmek durumundadır (Kamulaştırma Kanunu, madde 7/3).

Kamulaştırma kararının alınmasından sonra kamulaştırmayı yapacak idare, taşınmaz malın tahmini bedelini tespit etmek üzere kendi bünyesi içinden en az üç kişiden oluşan kıymet takdir komisyonunu görevlendirir. İdare, kıymet takdir komisyonunca tespit edilen tahmini bedeli belirtmeksizin, kamulaştırılması kararlaştırılan malın bedelinin peşin veya taksitle ödenmesi suretiyle ve pazarlıkla satın almak veya idareye ait bir başka taşınmaz malla trampa yoluyla devralmak istediğini bir yazıyla malike bildirir. Kamulaştırma Kanunu hükümleri gereği (madde 8), taraflar arasında anlaşmaya varılması halinde, yapılan bu anlaşmaya ilişkin bir tutanak düzenlenir ve tutanak, malik ve komisyon üyeleri tarafından imzalanır. Tapuya resen tescil veya terkenden sonra kamulaştırma bedeli malike ödenir.

Taraflar arasında anlaşma olmaması durumunda kamulaştırma bedeli mahkemece tespit edilir. Buna ilişkin hususlar Kamulaştırma Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kamulaştırmanın satın alma usulü ile yapılamaması halinde idare, yaptırmış olduğu bedel tespiti ve bu husustaki diğer bilgi ve belgeleri bir dilekçeye ekleyerek taşınmaz malın bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesine müracaat eder ve taşınmaz malın kamulaştırma bedelinin tespitiyle, bu bedelin ödenmesi karşılığında, idare adına tesciline karar verilmesini ister.

Mahkemece yapılacak duruşmada hakim, taşınmaz malın bedeli konusunda tarafları anlaşmaya davet eder. Tarafların bedelde anlaşması halinde hakim, taraflarca anlaşılan bu bedeli kamulaştırma bedeli olarak kabul eder.

Ancak yapılan duruşmada tarafların bedelde anlaşmamaları halinde hakim, en geç on gün içinde keşif ve otuz gün sonrası içinde duruşma günü tayin ederek, bilirkişiler marifetiyle ve tüm ilgililerin huzurunda taşınmaz malın değerini tespit için mahallinde keşif yapar. Bilirkişiler, taşınmaz malın değerini belirten raporlarını on beş gün içinde mahkemeye verirler. Mahkeme bu raporu, taraflara tebliğ eder. Yapılacak duruşmaya hakim, taraflar veya vekillerini ve bilirkişileri çağırır. Bu duruşmada tarafların bilirkişi raporlarına varsa itirazları dinlenir ve bilirkişilerin bu itirazlara karşı beyanları alınır.

Netice itibarıyla hakim, tarafların ve bilirkişilerin rapor veya raporları ile beyanlarından yararlanarak adil ve hakkaniyete uygun bir kamulaştırma bedeli

tespit eder. Tarafların anlaşması halinde kamulaştırma bedeli olarak anlaşılan miktar peşin ve nakit olarak, hak sahibi adına bankaya yatırılır.

Tarafların anlaşamaması halinde hakim tarafından kamulaştırma bedeli olarak tespit edilen bedelin idarenin kıymet takdir komisyonunca tespit edilen bedelden az olması durumunda hakim tarafından tespit edilen bedel, fazla olması durumunda idarenin kıymet takdir komisyonunca tespit ettiği bedel, peşin ve nakit olarak hak sahibi adına, kalanı ise bedele ilişkin kararın kesinleşmesine kadar üçer aylık vadeli hesapta nemalandırılmak ve kesinleşen karara göre hak sahibine verilmek üzere mahkemece belirlenecek banka hesabına yatırılması ve yatırıldığına dair makbuzun ibraz edilmesi için idareye on beş gün süre verilir.

Kamulaştırma bedelinin tespiti için açılan davanın dört ay içinde sonuçlandırılmaması halinde, tespit edilen bedele bu sürenin bitiminden itibaren kanuni faiz işletilmektedir.

## **1.2. Kamulaştırmazsız (Fiili) El Atma Süreci**

Bu kavram doktrinde; idarenin, bir kişiye ait taşınmazı kamulaştırmaya ilişkin usul ve kurallara uymaksızın ve bir bedel ödemeksizin işgal ederek kamu hizmetine tahsis etmesi (Gölcüklü, 2016: 1177) şeklinde tanımlanmaktadır.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun E. 1956/1, K. 1956/6 ve 16.05.1956 tarihli kararında belirtildiği üzere, kamulaştırmazsız el atmaya maruz kalan mülk sahiplerinin iki imkânı bulunmaktadır. Buna göre; mülk sahibi dava açarak gayrimenkulüne müdahalenin menini isteyebileceği gibi, dilerse bu yola başvurmayıp, durumu kabullenerek mülkiyet hakkının devrine razı gelebilir ve gayrimenkulünün bedelini dava edebilir.

Konumuz kapsamında müdahalenin menine ilişkin sürece değinmeye gerek bulunmamaktadır. Konu bakımından asıl önem taşıyan malikin kamulaştırmazsız el atma dolayısıyla açacağı bedel tespiti davası sürecidir.

Kamulaştırma Kanunu'nun 5999 sayılı Kanun ile getirilen geçici 6. maddesinin başlığı "Kamulaştırmazsız el koyma sebebiyle tazmin" iken, 6487 sayılı Kanun ile bu başlık, "Kamulaştırılmaksızın kamu hizmetine ayrılan taşınmazların bedel tespiti" olarak değiştirilmiştir. Böylece Kamulaştırma Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen bedel tespiti davası ifadesi ile bir uyum yakalanmıştır (Çınar, 2017: 35). Söz konusu değişiklik nedeniyle, tazminat davası ifadesi yerine bedel tespiti davası ifadesinin kullanılması daha yerinde olacaktır. Ancak hemen

ifade etmeliyiz ki bu isim değişikliği, davacıların talepleri bakımından bir farklılık yaratmamaktadır.

İdarenin taşınmaz üzerindeki hukuk dışı müdahalesinin, özel kişilerin haksız fiil teşkil eden eylemlerinden hiçbir farkı bulunmadığı için bedel tespiti davası adli yargıda görülmektedir.<sup>2</sup> Kamulaştırma Kanunu'nun değer biçmeye ilişkin olan hükümleri, kamulaştırmaz el atma dolayısıyla açılacak olan davalarda da kıyasen uygulanmaktadır. Bu bağlamda bilirkişi kurulunca, el atılan taşınmazın el atma tarihindeki nitelikleri esas alınarak davanın açıldığı tarihteki değeri belirlenecektir (Gölcüklü, 2016: 1221).

Taşınmazı üzerindeki kamulaştırmaz el atmayı kabullenen malik, idare aleyhine açacağı bedel tespiti davasında, taşınmazının bedeline ilave olarak, dava tarihinden itibaren faiz de talep edebilecektir.<sup>3</sup> Uygulamada, kamulaştırmaz el atma dolayısıyla açılan bedel tespiti davalarında hükmedilen bedelin, kanuni faizi ile birlikte tahsiline karar verilmektedir (Gölcüklü, 2016: 1210). Kararlarının infazında da öncelikle idareye başvuru aranmamaktadır (Temel, 2017: 654-655). Yargıtay da ilamın doğrudan icraya konulacağına hükmetmektedir.<sup>4</sup>

## **2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAMULAŞTIRMA BEDELİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Türk vergi sisteminde kamulaştırma bedelinin malike, hukuki kamulaştırma süreci sonunda ödenmesi ile kamulaştırmaz el atma sonucu açılan bedel tespiti davası neticesinde ödenmesi arasında, kazancın elde edildiği dönem dışında, vergilendirme bakımından bir farklılık bulunmamaktadır. Her iki durumda da taşınmazı üzerinde kamulaştırma işlemi gerçekleştirilen malike bir bedel ödemesinde bulunmaktadır.

Her iki kamulaştırma halinde de Türk vergi sistemi kapsamında kamulaştırma işlemlerinin vergilendirilmesinin, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

2 Bkz. AYM'nin E. 2013/93, K. 2013/101 ve 25.09.2013 tarihli kararı.

3 Bkz. Yargıtay 5. Hukuk Dairesinin E. 2009/1557, K. 2009/5491 ve 07.04.2009 tarihli kararı.

4 Bkz. Yargıtay 8. HD, E. 2012/12455, K. 2012/13378 ve 28.12.2018 tarihli kararı.

## **2.1. Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirme**

Gelir vergisi kapsamında yapılacak değerlendirmeler; kazancın ticari ve sınai faaliyetten doğması ile doğmamasına göre değişmektedir.

### **2.1.1. Kazancın Ticari ve Sınai Faaliyetlerden Doğmaması**

GVK'nın Mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendi uyarınca; iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin 1. fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların<sup>5</sup>, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilir. Yine aynı maddenin 2. fıkrasına göre de; bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Görüldüğü üzere bir arazinin, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde kamulaştırılması nedeniyle gerçek kişi mükelleflerce elde edilecek kazancın değer artış kazancı hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Dikkat edilecek olunursa, GVK'nın Mükerrer 80. maddesinin 6 numaralı bendi, ivazsız olarak (bir bedel karşılığında intikal etmeyen) iktisap edilenleri madde kapsamının dışında tutmaktadır. Bu nedenle örneğin miras yoluyla ivazsız olarak iktisap edilmiş bir gayrimenkulün kamulaştırılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilemeyecek ve gelir vergisine tabi tutulamayacaktır.

Bu noktada "iktisap tarihi" kavramının da netleştirilmesi önem taşımaktadır. Türk Medeni Kanunu'nun taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasına ilişkin 705. maddesine göre; taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescil ile olmaktadır. Dolayısıyla iktisap tarihi ile kastedilen de tescil tarihidir.<sup>6</sup>

Gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar için izleyen yılın Mart ayının 25. günü akşamına kadar beyanname verilmesi gerekmektedir. Söz konusu bu değer artış kazancının

5 1 numaralı bende göre araziler bu kapsamdadır.

6 Gelir İdaresi Başkanlığı, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerektiği görüşündedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Gelir Vergisi Sirküleri/76.

da safi miktarının<sup>7</sup>, istisna tutarını<sup>8</sup> aşan kısmı vergiye tabi olacaktır. Bu doğrultuda şayet değer artış kazancı istisna sınırının altındaysa beyan edilmeyecektir (Bilici, 2018: 69-70).

İstisna tutarının aşılması sonucu yıllık beyanname ile beyan edilen değer artış kazancı üzerinden artan oranlı tarife<sup>9</sup> esas alınarak hesaplanan vergi, GVK'nin 117. maddesi uyarınca Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. İktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde kamulaştırılma nedeniyle mükelleflerce elde edilecek değer artış kazancı, yalnızca beyan usulüyle vergilendirilmekte olup herhangi bir gelir vergisi tevkifatı söz konusu değildir.

Netice itibariyle, GVK kapsamında, iktisap (adına tescil) tarihinden başlayarak 5 yıl içinde kamulaştırılma nedeniyle mükelleflerce elde edilecek kazancın değer artış kazancı hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması, tescilden itibaren 5 yıldan sonra kamulaştırılma nedeniyle mükelleflerce elde edilecek kazancın ise gelir vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

### **2.1.2. Kazancın Ticari ve Sınai Faaliyetlerden Doğması**

GVK kapsamında buraya kadar yapılan açıklamalar, elde edilen kazancın ticari ve sınai bir faaliyetten elde edilmemesi haline ilişkindir. Ancak kamulaştırma sonucu elde edilen kazanç ticari ve sınai faaliyetlerden doğuyorsa, bu takdirde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak nitelendirilemeyecektir. Zira GVK m. 37 uyarınca; her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır.

GVK m. 37/4'e göre; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar ticari kazanç hükmündedir. Dolayısıyla GVK kapsamında vergilendirilmesinin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılması gerekecektir.

Bu noktada gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşılması kavramının netleştirilmesi gerekmektedir. Bazı durumlar, devamlı olarak gayrimenkullerin alım, satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığına göre, ticari bir organizasyon veya ticari bir işletme içerisinde yapılan satışlar, tek bir satış gerçekleştirilmiş dahi olsa, ticari kazanç

7 Safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla; sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından GVK mük. 81. maddesinde belirtilen kalemlerin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır.

8 2018 yılı gelirleri için istisna tutarı 12.000 TL, 2019 yılı gelirleri için istisna tutarı 14.800 TL olarak belirlenmiştir.

9 2019 yılında elde edilen gelirler açısından gelir vergisi tarifesi 18.000 TL'ye kadar %15; 40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası %20; 98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, fazlası %27; 98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, fazlası %35 şeklindedir.



olarak değerlendirilecektir. Şayet ticari bir organizasyon olmaksızın birden fazla satış yapılmış ise (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekecektir. Bu durumda, kazanç sağlama amacıyla yapılan alım-satım işlemlerinin ticari kazanç kapsamında; şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacıyla gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinin ise değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kanaatimizce kamulaştırma dolayısıyla elde edilen ticari kazancın illaki gayrimenkul ticaretiyle uğraşan mükelleflerce elde edilmesine de gerek yoktur. GVK 37. maddesi kapsamında yer alan tüm ticari kazançları elde eden mükelleflerin iktisadi işletmelerine dahil olan taşınmazlarının kamulaştırılması nedeniyle elde edilecek olan kazanç ticari kazançtır.

Netice itibariyle, ticari bir faaliyet bünyesinde bulunan taşınmazların kamulaştırılması dolayısıyla ödenen bedel, ticari kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilecektir.

GVK m. 85/2 uyarınca tacirler, ticari faaliyetleri dolayısıyla kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermekle yükümlü tutulmuşlardır. Dolayısıyla kamulaştırma nedeniyle elde edilen ticari kazanç için tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyanamesi verilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda herhangi bir istisna tutarı söz konusu olmaksızın ticari kazanç üzerinden artan oranlı tarife esas alınarak hesaplanan vergi, GVK m. 117 uyarınca Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Yine burada da herhangi bir gelir vergisi tevkifatı söz konusu değildir.

## **2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirme**

Bilindiği üzere kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyeti ticari faaliyet olarak değerlendirilmekte, kurum kazançları da ticari kazanç gibi hesaplanmaktadır.

Kural olarak, kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların kamulaştırılması yoluyla elde edilen kurum kazancı kurumlar vergisine tabidir. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun m. 5/1-e gereğince kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, maddede yer alan diğer şartların da sağlanması koşuluyla kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu hüküm kamulaştırma halinde de uygulanacaktır. Zira 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı

olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması” başlıklı 5.6.2.4.1. bölümünde, kamulaştırma işlemlerinin kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Ancak kurumun aktifinde 2 tam yıldan (730 gün) daha az süreyle yer alan taşınmazların kamulaştırılmasından doğan kazancın Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yine Kanun’un 5. maddesinde, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların ise istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmektedir.

Dolayısıyla menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan bir taşınmazın kamulaştırılması dolayısıyla elde edilen kazanç herhangi bir istisnaya tabi olmaksızın kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kurumlar vergisi oranı %20 olup 2018-2020 dönemi için %22 olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

### **2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamında Değerlendirme**

Katma değer vergisi kapsamında yapılacak değerlendirmeler; kazancın ticari ve sınai faaliyetten doğması ile doğmamasına göre değişmektedir.

#### **2.3.1. Kazancın Ticari ve Sınai Faaliyetlerden Doğmaması**

KDVK’nin 1. maddesinin 1 numaralı bendine göre; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler verginin konusunu teşkil etmektedir.

Bu noktada “teslim” kavramının netleştirilmesi önem taşımaktadır. Aynı Kanun’un 2. maddesi uyarınca teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bu doğrultuda kamulaştırma işlemi de hukuken bir teslimdir.

Yukarıda değinilen hükümler ile ortaya konmaktadır ki ticari ve sınai bir faaliyet kapsamında yapılmayan teslimler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu nedenle, kamulaştırma işlemi neticesinde bir kazanımda bulunan mükelleflerin katma değer vergisi ödeme yükümlülüğü yoktur.

### **2.3.2. Kazancın Ticari ve Sınai Faaliyetlerden Doğması**

Şayet kamulaştırma sonucu elde edilen kazanç ticari ve sınai faaliyetlerden doğuyorsa bu takdirde elde edilen kazanç, daha önce de üzerinde durulduğu üzere GVK m. 37 uyarınca ticari kazançtır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında da durum aynıdır. Burada kazancın ticari bir organizasyon çerçevesinde elde edilmiş olması, katma değer vergisi yönünden önem taşımaktadır. Dolayısıyla bu halde gerçek kişi veya kurum olan mükellefin, KDVK yönünden katma değer vergisi ödeme yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, ticari kazanç kapsamında değerlendirilen bu kazanç üzerinden de %1, %8 ve %18 olmak üzere duruma göre değişen oranlarda KDV ödenmesi gerekmektedir.

Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r bendinde kurumlar bakımından önemli bir istisna yer almaktadır. Buna göre; kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisna edilmiştir. Yine aynı madde uyarınca istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışındadır. Dolayısıyla gayrimenkulü kamulaştırılacak olan kurumun istisnadan yararlanabilmesi için gayrimenkul ticareti ile uğraşmaması gerekmektedir.

### **2.4. Harçlar Kanunu Kapsamında Değerlendirme**

Harçlar Kanun'unun 4. kısmı tapu ve kadastro harçlarına ayrılmıştır. Kanun'un 57. maddesine göre; tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir.

Kanun'un 58. maddesinde tapu ve kadastro harcının mükellefleri sıralanmaktadır. Bu maddenin (a) bendi uyarınca; mülkiyet ve mülkiyetten gayri aynı hakları iktisap edenler bu harcın mükellefidir. Bilindiği üzere gayrimenkulün satılması durumunda devir alan ve devreden ayrı ayrı, gayrimenkulün devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden %2 tapu harcı alınmaktadır.

Kanun'un 59. maddesinde ise tapu ve kadastro harcından muaf tutulanlar listelenmektedir. Konumuzla ilgili olan istisna hükmü maddenin (a) bendinde şöyle ifade edilmektedir: Genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vesair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan müstesnadır.

Bu doğrultuda, genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köy tüzel kişiliği tarafından gerçekleştirilecek kamulaştırma işlemlerinde ne devredenden ne de devralandan tapu harcı alınacaktır.

### 3. AIHM'İN CACCIATO İLE GUIISO VE CONSIGLIO KARARLARI

#### 3.1. Olaylar

**Cacciato v. İtalya davası (Başvuru no. 60633/16):**<sup>10</sup> Bu olayda 2000 yılında yetkililerce Cacciato'nun arazisine el konulmuş, 2005 yılında ise resmi olarak kamulaştırma kararı alınmıştır. 2008 yılında malikler tarafından yerel mahkemeye başvurulmuş ve fiili el atma nedeniyle tazminat talep edilmiştir. 2014 yılında Palermo Temyiz Mahkemesi tarafından başvuranlara tazminat ödenmesine karar verilmiştir. Tazminatın tespitinde, arazinin piyasa değerinin yanı sıra kamulaştırma kararı olmadan el konulduğu dönem için enflasyon eklentisi göz önünde bulundurularak yasal faiz de dikkate alınmıştır. Söz konusu tazminatın başvuranlara ödenmesi sırasında %20 oranında vergi kesintisi yapılmıştır.

**Guiso ve Consiglio v. İtalya davası (Başvuru no. 50821/06):**<sup>11</sup> Bu olayda Kasım 1991'de başvuranların arazisi yetkililerce fiili olarak ele geçirilmiş ve arazi üzerinde inşaat başlatılmıştır. Ekim 1996'da ise resmi kamulaştırma kararı alınmıştır. Yerel mahkemenin 2005 yılında verdiği kararla piyasa fiyatının altında bir bedele hükmetmesi dolayısıyla başvuranlar kararı bir üst mahkemeye taşımıştır. Temyiz neticesinde yerel mahkemenin tazminatı, arazinin piyasa değeri göz önünde bulundurularak arttırılmış, enflasyon oranında düzeltilerek yasal faiz ödenmesine karar verilmiştir. Söz konusu tazminatın başvuranlara ödenmesi sırasında %20 oranında vergi kesintisi yapılmıştır.

#### 3.2. Başvuranların Şikâyeti ve AIHM'nin Kararı

Her iki davada da başvuranlar, arazilerinin kamulaştırılması dolayısıyla aldıkları tazminata uygulanan %20 oranındaki verginin mülkiyet haklarını ihlal ettiğini ileri sürmektedir. Zira başvuranlara göre, uygulanan %20 oranındaki vergi nedeniyle hak etmiş oldukları kamulaştırma bedeli, arazinin piyasa fiyatının oldukça altına denk gelmektedir.

10 <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=003-5999276-7685324&filename=Decision%20Cacciato%20v.%20Italy%20and%20one%20other%20case%20-%20tax%20on%20land%20expropriations%20.pdf>

11 <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=003-5999276-7685324&filename=Decision%20Cacciato%20v.%20Italy%20and%20one%20other%20case%20-%20tax%20on%20land%20expropriations%20.pdf>

Mahkeme, maliye politikasıyla ilgili konularda devletlerin takdir yetkisine sahip olduğunu belirterek incelemelerine başlamıştır. Mahkeme burada asıl olanın, %20'lik vergi oranının makul olup olmadığı ve orantısız bir yük getirip getirmediğinin incelenmesi olduğunu ifade etmiştir. İnceleme neticesinde AİHM, %20'lik oranın çok yüksek olmadığı, hak edilen bedelin devlete geri ödenmesi durumunu yaratmadığı ve bu verginin başvuruların mali durumunu temelinden sarsmadığı sonucuna varmıştır.

Netice itibariyle Mahkeme, vergilerin ödenmesi konusunda genel kamu yararının gerekleri ile başvuruların temel haklarının korunması arasındaki makul dengenin bozulmamış olduğunu ileri sürerek şikâyetleri açıkça dayanaktan yoksun bulmuş ve kabul edilemezlik kararı vermiştir.

### **3.3. AİHM Kararlarının Değerlendirilmesi**

Öncelikle belirtmek gerekir ki AİHM'de gerçekleştirilen incelemenin üç önemli aşaması bulunmaktadır. Başvuru öncelikle kabul edilebilirlik kriterleri bakımından incelemeye tabi tutulmaktadır. Kabul edilebilir nitelikte bulunan başvurular için esasa ilişkin inceleme gerçekleştirilmektedir. İncelemenin son aşaması ise karar aşamasıdır.

Tıpkı bu iki başvuruda olduğu gibi, AİHM'e yapılan başvuruların azımsanamayacak bir kısmı, kabul edilebilirlik kriterlerine uygun olamaması nedeniyle, esas incelemesi yapılmadan reddedilmektedir. Bu anlamda başvuruyu yapanların, hak kaybına uğramamaları için, bu kriterlere uygun bir biçimde başvuru yapmaları önem taşımaktadır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin kabul edilebilirlik koşulları başlıklı 35. maddesi uyarınca hak ihlali iddiasında bulunan bir kişi başvurusunun kabul edilmesi için;

- iç hukuk yollarını tüketmeli,
- hakkında verilen kesin karardan itibaren 6 aylık süre içinde başvurusunu kimliğini belirtir bir biçimde ve imzalı şekilde yapmalı,
- başvuru Mahkeme tarafından daha önce incelenmemiş, uluslararası diğer bir soruşturma veya çözüm merciiine sunulmuş başka bir başvurunun konusuyla esas itibariyle aynı olmamalı ve yeni olaylar içermeli,

- başvurusu açıkça dayanaktan yoksun olmamalı ve başvuruda kötüye kullanım olmamalıdır. Burada Mahkeme, diğer kriterlerden farklı olarak, işin esasına girmekte ve başvuruyu henüz kabul edilebilirlik aşamasında esas bakımından değerlendirerek bir sonuca varmaktadır. Eğer başvuru açıkça dayanaktan yoksunsa, hem devletin hem de organların zaman kaybının önlenmesi amacıyla, bu aşamada reddedilmektedir. Delil yetersizliği ve Sözleşme'ye aykırı olmayan olaylar bu duruma örnektir (Gözübüyük ve Gölcüklü, 2011: 97).

Sözleşme'ye ek 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinin 2. paragrafında ifade edildiği gibi devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. AİHM her fırsatta, devletlerin kamu yararını ve mali politikaları belirlemede oldukça geniş bir takdir yetkisine sahip olduklarını, Mahkemenin bu konuda devletlerin kararına saygı göstereceğini, kamu yararının her devletin kendi koşulları çerçevesinde daha iyi değerlendirilebileceğini yinelemektedir.<sup>12</sup>

Çok uzun bir süredir vergilendirme, kamu giderlerinin finansmanında egemen otoritenin meşru bir gücü olarak kabul edilmektedir (Çoban, 2002: 91). Vergilendirme yoluyla mükelleflerden bir miktar para alınmakta, dolayısıyla mülkiyet haklarına müdahale edilmektedir. Avrupa İnsan Hakları Komisyonu da vermiş olduğu bir kabul edilebilirlik kararında, vergilendirmenin mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini açıkça vurgulamıştır.<sup>13</sup> AİHM de yine bir kararında vergi uygulamasının 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkına müdahale teşkil ettiğini belirtmiştir.<sup>14</sup> 1 Nolu Protokol'ün 1. maddesi, vergi kavramının geçtiği tek Sözleşme maddesidir. Devletler, vergi koyma konusunda geniş takdir yetkisine sahiptirler (Baker, 2000:301; Aktaran: Afanassiev, 2005:84).

Vergilere ilişkin olarak getirilen kural ve uygulamaların, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, verginin tahsilinin kolaylaştırılması, peçeleme işlemlerinin önlenmesi gibi pek çok meşru amacı bulunmaktadır. Elbette ki bu amaçlar kamu yararına ve devletlerin bu konuları belirlemede geniş takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak bu yetki sınırsız değildir.

12 Bkz. Hentrich v. Fransa; 1994, Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti; 1999, Mamidakis v. Yunanistan; 2007, N.K.M. v. Macaristan; 2013, R.Sz v. Macaristan; 2013.

13 Bkz. Travers v. İtalya; 16 Ocak 1995; 15117/89.

14 Bkz. Spacek S.R.O. v. Çek Cumhuriyeti; 9 Kasım 1999; para. 39.

Mutlak bir hak olmayan mülkiyet hakkına devlet tarafından yapılan müdahalenin meşru bir müdahale olarak kabul edilebilmesi için bazı gereklilikler bulunmaktadır. Kamu otoritelerince bireylerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerin;

- hukuki temele sahip olması,
- kamu yararı amacını taşıması,
- orantılı ve ölçülü olması ve
- yabancılar bakımından uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması gerekmektedir.

İlaveten AİHM'in yerleşik içtihadına göre, kişinin mülkiyetinin elinden alınması niteliğindeki devlet müdahalesinin Sözleşme'ye uygun olabilmesi için, tazminat ödenmesi de gerekmektedir. Mahkeme, ölçülülük ilkesinin gerçekleşmesi ve adil dengenin sağlanması için tazminatın bir gereklilik olduğunu düşünmektedir (Allen, 2005: 114-115).

Tazminat daha ziyade kamulaştırma yoluyla mülkiyet hakkına yapılan müdahalelerde karşımıza çıkmaktadır. Devletin kamulaştırma yoluyla mülkiyet hakkına yaptığı müdahalelerde kuşkusuz, malike bir miktar tazminat ödemesi gerekmektedir. Söz konusu bu tazminat "denkleştirici tazminat"tır (Boyar, 2013: 521).

Tazminat ödenmeksizin yapılan bir müdahalenin orantılı ve ölçülü olduğu söylenemeyecektir. Tazminat ödenmesi şartı, toplumun genel yararının gerekleri ile bireyin temel haklarının korunması arasındaki makul dengenin kurulmasında asli rol üstlenmektedir.

Bu noktada belirtmek gerekmektedir ki, tazminattan kasıt tam bir tazminat değildir. Meşru olarak kabul edilen bir kamu yararı söz konusuysa, tazminat piyasa değerinin altında olacak şekilde kararlaştırılabilir. Dolayısıyla mülkün piyasa değerinin tam olarak karşılanması zorunlu bir koşul değildir.<sup>15</sup> Ayrıca tazminatın gecikmemesi de önem taşımaktadır (Pauliat, 2006: 278). Bu doğrultuda ödenecek olan meblağın tespitine AİHM tarafından, geç ödeme halinde enflasyon eklentisi olarak faizin ilave edilmesi kriteri de göz önünde bulundurulmaktadır.

15 Bkz. Lithgov ve Diğerleri v. Birleşik Krallık; 8 Temmuz 1986; parag. 121.

Tüm bu kriterleri değerlendiren Mahkeme bu iki olayda da, başvuruların açıkça dayanaktan yoksun olduğuna karar vermiş ve işin esasına girmeden başvuruların kabul edilemezliğine karar vermiştir. Burada açıkça dayanaktan yoksunluğun temelini Sözleşme'ye aykırı olmayan olayın varlığı oluşturmaktadır.

Her iki davada da AİHM, gerçekleştirilen vergisel müdahalenin başvuranlar üzerinde katlanılamaz bir yük oluşturmadığına ve orantısız olmadığına kanaat getirmiştir. Varılan bu sonuç bizce de yerindedir. Gerçekten de arazileri üzerinde kamulaştırma işlemi gerçekleştirilen maliklere tazminat ödemesinde bulunulmuştur. Söz konusu tazminatın her halde piyasa fiyatına denk bir tazminat olması da AİHM nezdinde gerekli görülmemektedir. Dolayısıyla piyasa bedelinin altında yapılan ödemeler de makul dengenin sağlanması noktasında yeterlidir. Bu nedenle tazminat üzerine uygulanan %20 oranındaki vergi kesintisi malikler üzerinde katlanılamaz bir yük oluşturmamakta ve alınan tazminatın devlete vergi ile geri ödenmesi gibi bir sonuç doğurmamaktadır. %20 oranındaki vergi kesintisi uygulaması, tümüyle devletin geniş takdir yetkisi alanında kalmaktadır.

### **3.4. AİHM Kararları ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması**

İncelenen iki olayda da yerel mahkemeler, ilgili idarelerce arazileri üzerinde gerçekleştirilen kamulaştırma işlemi dolayısıyla başvuranlara arazinin piyasa değerinin, kamulaştırma kararı olmadan el konulduğu dönem için yasal faizi ile birlikte ödenmesine karar vermiştir. Görüldüğü üzere başvuranlar, hem arazilerinin kamulaştırılması dolayısıyla uygun bir kamulaştırma bedeline hem de arazinin yasal olarak kamulaştırılmadan el konulduğu dönem için de faiz eklentisine kavuşmuşlardır. AİHM, bu durumu dikkate alarak, her iki davada da orantısız bir müdahale olmadığına kanaat getirmiştir.

Türk Anayasası ve kamulaştırma mevzuatında da faiz konusuna ilişkin olarak önemli hükümler bulunmaktadır. Anayasa'nın kamulaştırmaya ilişkin olan 46. maddesinin son fıkrasında, taksitlendirmelerde ve herhangi bir sebeple ödenmemiş kamulaştırma bedellerinde kamu alacakları için öngörülen en yüksek faizin uygulanacağı belirtilmektedir. Kamulaştırma Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca da kamulaştırma bedelinin tespiti için açılan davanın dört ay içinde sonuçlandırılmaması halinde, tespit edilen bedele bu sürenin bitiminden itibaren kanuni faiz işletilmektedir. Kanun koyucu yargılamanın uzun sürmesi ihtimaline karşılık bir koruma mekanizması getirmiştir.



Görüldüğü üzere mevzuatta, gerek kamulaştırma davasının geç sonuçlandırılması gerekse de kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi halinde, enflasyon nedeniyle oluşacak değer kaybının giderilmesi amacıyla faize ilişkin önemli koruma mekanizmaları bulunmaktadır. Ayrıca AYM de bu konuda önüne gelen başvurularda<sup>16</sup>, AİHM içtihatlarına uygun kriterleri göz önüne almakta ve faizin uygulanmaması halini mülkiyet hakkı ihlali olarak değerlendirmektedir. Bu doğrultuda faize ilişkin olarak, gerek mevzuatın gerekse de uygulamanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve AİHM içtihatlarına uygun olduğunu ifade edebiliriz.

Yine incelenen iki olayda AİHM, başvuruculara ödenen %20'lik vergi kesintisinin devletin geniş takdir yetkisi alanında kaldığını ifade ederek başvuranlar üzerinde katlanılamaz bir yük oluşturmadığına ve alınan tazminatın devlete vergi ile geri ödenmesi gibi bir sonuç doğurmadığına karar vermiştir. Bu doğrultuda çalışmada Türk vergi sistemi kapsamında kamulaştırma işlemlerinin vergilendirilmesinin, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilmesi de yapılmıştır.

Öncelikle belirtmeliyiz ki mevzuatımızda, kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesinde vergi tevkifatı söz konusu olmayıp beyan usulüyle vergilendirme gerçekleştirilmektedir. Bu doğrultuda Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, yıllık beyanname ile beyan edilen değer artış kazancı veya ticari kazanç üzerinden artan oranlı tarife (%15, %20, %27, %35) esas alınarak vergi hesaplanmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, elde edilen ticari kazanç halen %22 oranında vergiye tabi bulunmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında da kamulaştırma dolayısıyla elde edilen bedel duruma göre %1, %8 veya %18 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır. Yine ikinci bölümde üzerinde durulduğu gibi bu kazanç bazı hallerde istisna uygulamasına da konu kılınmaktadır.

İncelenen Türk vergi mevzuatında taşınmazı kamulaştırılanlara ödenecek olan kamulaştırma bedelinin devlete geri ödenmesi ile sonuçlanacak kadar yüksek oranlı bir vergiye rastlanmamıştır. Bu anlamda uygulanacak olan vergilerin makul ölçülerde olduğu ve kişiler veya kurumlar üzerinde ağır bir yük oluşturmadığı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bu konuda da AİHS normları ve AİHM içtihatları ile tam bir uyumun söz konusu olduğu söylenebilir.

16 Bkz. AYM'nin 2013/1568 başvuru numaralı ve 08/05/2014 tarihli bireysel başvuru kararı.

## **SONUÇ**

Çalışmaya başlarken amacımız, kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesi konusundaki mevzuat hükümlerimizin, AİHM kararları kapsamında değerlendirilmesi ve varsa aykırılıkların ortaya konmasıydı. AİHS normları ve AİHM içtihatlarına aykırılıkların iç hukukta çözümlenebilmesi, ülkemizin AİHM önünde mahkûmiyetinin önlenmesi açısından oldukça önemlidir.

Çalışma kapsamında ilk bölümde genel olarak kamulaştırma kavramı ve bedel tespiti konularına değinilmiş, bu kapsamda hukuki kamulaştırma süreci ile kamulaştırmaz el atma süreci ayrı ayrı ele alınmıştır. Ardından ikinci bölümde, Türk vergi sisteminde kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesi konusu ele alınmıştır. Bu bölümde konu; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu kapsamında irdelenmiştir. Konunun somutlaşmış olduğu son bölümde de AİHM'in Cacciato ve Guiso and Consiglio kararları değerlendirilmiş ve bu kararlarda ortaya konan ilkeler ile Türk vergi sisteminde yer alan düzenlemeler karşılaştırılmıştır.

Sonuç olarak görülmüştür ki, kamulaştırma bedelinin vergilendirilmesine ilişkin olan mevzuat hükümlerimizde, incelenen AİHM kararlarında ortaya konan ilkelere aykırılık bulunmamaktadır. Vergiler mükellefler üzerinde ağır bir yük oluşturacak düzeyde değildir. İlaveten mevzuatımızda yer alan faize ilişkin hükümler de yine mükellef haklarını koruyucu niteliktedir. Bu nedenle kanaatimizce söz konusu düzenlemelerde, AİHS normları ve AİHM içtihatları kapsamında bir değişiklik yapılması gerekmemektedir.

## **KAYNAKÇA**

- Afanassiev, Andrei (2005), "Human Rights and Taxation in Europe: What is New?", *Eastern Europe Human Rights Law Journal*, Vol. 1, No. 1.
- Allen, Tom (2005), *Property and the Human Rights Act 1998*, Hart Publishing, Oxford.
- Bilici, Nurettin (2018), *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, 42. Baskı, Ankara.
- Boyar, Oya (2013), "Mülkiyet Hakkı", *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa: Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru Kapsamında Bir İnceleme*, Ed. Sibel İnceoğlu, Beta, Ankara, s. 495-532.
- Çoban, Ali Rıza (2004), *Protection of Property Rights within the European Convention on Human Rights*, Ashgate.
- Çınar, Turan (2017), *Kamulaştırmaz El Atma Davaları*, Adalet Yayınevi, Ankara.
- Gölcüklü, Mehmet Ali (2016), *Kamulaştırma Kanunu Şerhi*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Gözübüyük, Şeref ve Gölcüklü, Feyyaz (2011), *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulanması Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İnceleme ve Yargılama Yöntemi*, Turhan Yayınevi, 11. Ek Protokole Göre Hazırlanıp Genişletilmiş 9. Bası, Ankara.
- Temel, Cemil (2017), *Kamulaştırma ve Kamulaştırmaz El Atmadan Doğan Davalar*, Bilge Yayınevi, Ankara.
- Pauliat, Helene (2006), "Mülkiyet Hakkı", *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve İdari Yargı*, Sempozyum, Barolar Birliği Yayınları: 97, s. 267-283.
- [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gayrimenkul\\_Vergisel\\_Sorumluluklar.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/Gayrimenkul_Vergisel_Sorumluluklar.pdf)