

Emlâk Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar

Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ

Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Mali Hukuk, Öğretim Üyesi

Günümüzde emlâk vergisi 4.7.1931 tarihli ve 1837 sayılı Bina Vergileri Kanunu ve 27.6.1931 tarihli ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile bu Kanunları tadil eden Kanunları yürürlükten kaldırarak uygulamaya giren 29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve tadil eden Kanunlara istinaden uygulanmakta ve bir mahalli idare vergisi olarak belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.

Ülkemizde emlâk vergisi maalesef bugüne kadar başarılı bir uygulama görünümü sergileyememiştir. Emlak vergisi geçmişte bir mahalli idare vergisi iken sonra merkezi idareye aktarılmış ve nihayet tekrar bir mahalli idare vergisi olarak düzenlenmiştir. Başarısızlığın başında gelen konu ise matrahın bir türlü gerçekçi olarak belirlenememesidir. Verginin matrahı, bir dönem takdir komisyonları tarafından belirlenirken daha sonra beyan usulüne geçilmiş ve nihayet günümüzdeki bir kısım parametrelere dayalı olarak idare tarafından belirlenmesi usulü benimsenmiştir. Matrahların doğru ve gerçekçi olarak belirlenememesi nihayetinde vergiyi yüksek oranlı bir vergi hale getirmiştir.

Ancak oranların yüksekliğine rağmen yeterli bir vergi hasılatının toplandığı, belediyelere yeterli kaynak sağladığı söylenemez. Öte yandan belediyelerin icra teşkilatlarının olmaması da bu konuda bir etken olarak karşımıza çıkmıştır. Nitekim OECD 2021 verilerine baktığımızda, OECD üyesi ülkelerde emlak vergilerinin GSYH'ya oranı sıralamasında ülkemiz 38 ülke içerisinde 29. sırada %0,968 oranı ile yer almaktadır. 1. sırada yer alan Kore'de bu oran %4,502'dir. İlk on ülkede bu oran %2,273'ün üzerindedir.

Benim bu Tebliğim konusu “Emlak Vergisi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar” şeklinde belirlendiğinden emlâk vergisinin ve Kanunun geniş bir tahliline girmeyeceğim. Ayrıca bu konuda karşılaşılan sorunları da bana ayrılan süre içerisinde bütünüyle ele almam mümkün değil. Bu nedenle aşağıda, karşılaşılan sorunlar konusunda bir fikir vermek amacıyla bu konuda önem taşıyan belli bazı sorunlara değinmekle yetineceğim.

Emeklilerde Sıfır Oranlı Emlâk Vergisi Sorunu

Emlâk Vergisi Kanunu ile (md.8/2) Bakanlar Kuruluna (Anayasa değişikliği sonrası Cumhurbaşkanına) “gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların (...), Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil)” halinde, bu meskenlerine ait vergi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi ve-

rilmiştir. Kanunda ayrıca bu hükmün, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanacağı, ancak belli zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında uygulanmayacağı da vurgulanmıştır.

Cumhurbaşkanına tanınan yetkinin verginin yasallığı ilkesine aykırılığı tartışmalarını şimdilik bir kenara bırakıyorum. Bu yetki 20/12/2006 tarih ve 2006/11450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2006 ve sonraki yıllar için kullanılmıştır. Anılan Kararname uyarınca sıfır vergi uygulaması halen devam etmektedir.

Bu olanaktan sadece Türk kanunlarına göre kurulmuş sosyal güvenlik kurumundan emekli aylığı, vefat etmiş baba, eş gibi kimseler dolayısıyla bağlanan ölüm aylığı gibi aylık alanlar yararlanabilirler. Yabancı ülkelerin sosyal güvenlik kurumundan emekli aylığı alanlar bu olanaktan yararlanamazlar.

Bu olanaktan yararlanabilmek için bir önemli koşul da “gelirin münhasıran sosyal güvenlik aylığından ibaret” olmasıdır. Başkaca geliri olanlar bu olanaktan yararlanamazlar. Örneğin emekli aylığının yanı sıra ticari veya serbest meslek faaliyeti ile uğraşanlar, kira geliri olanlar, sosyal güvenlik destek primi ödeyerek ücretli çalışmaya devam edenler bu olanaktan yararlanamazlar.

Buradaki gelirin sadece “sosyal güvenlik aylığından ibaret” olması koşulunun sınırları önemlidir. Bunun bir sınırı olmak gerekir. Bu sınırı, gelir vergisi konusuna giren gelir şeklinde çizmek gerekir. Yoksa, bir emekliye piyangodan ikramiye çıkması veya emeklinin arabasını satması halleri de gelirdir. Emekliler birikimlerini, -bu günkü emekli aylıkları karşısında teorik de olsa- vadeli mevduat yapmak, hazine bonosu almak, fon veya repo işlemleri yoluyla da değerlendirebilirler. Bu şekildeki gelirler, menkul sermaye iradı olarak gelir vergisinin konusuna girmekle birlikte hayatın olağan akışının getirdiği gelirlerdir. Bence bunları ayrı düşünmek gerekir. Zaten bu nedenle Maliye Bakanlığının 45 sayılı Emlâk Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamayla “Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmeyeceği” kabul edilmiştir. Bu tutar 2023 yılı için 150.000 TL’dir. Bu açıklamaya göre 2023 yılında menkul sermaye iradı gelirleri 150 bin lirayı geçmeyenlerin bu gelirleri, “sıfır oranlı vergi”den yararlanmaya engel kabul edilmeyecektir. Ancak burada gelir unsurları itibariyle bir farklılık ve eşitsizlik yaratıldığı açıktır. Öte yandan bu Genel Tebliğ düzenlemesinin Kanunda Bakanlığa verilen yetki dışında bir düzenleme olduğu da açıktır. Dolayısıyla düzenleme yetki unsuru itibariyle Kanuna aykırıdır. Nitekim Kamu Denetçiliği Kurumu da bu eşitsizliği ve kanuna aykırılı saptayarak giderilmesi için 16.1.2019 gün ve 36311982-101.07.06-E. 1208 sayılı Tavsiye Kararı ile bu durumun düzeltilmesini istemiştir. Ancak Bakanlık o günden bu yana ne yazık ki bir atmamıştır.

Bu vesile ile söz konusu uygulamaya ilişkin yaşanan sorunlara ve bu konulardaki idari anlayışlara da kısaca değinmek istiyorum.

Bu olanaktan yararlanmak isteyenlerin, bu tek meskende bizzat oturuyor olması gerekmektedir. Örneğin İstanbul'daki meskenini oğluna bedelsiz tahsis edip, kendisi kızının İzmir'deki evinde oturan veya kendisi kirada oturan ve başka bir geliri olmayan emekli kişi de bu olanaktan yararlanabilir. Ancak kendi meskenini kiraya verip, kendisi de kirada oturan bir emeklinin durumu biraz karışıktır. Bence bu emekli, emekli maaşının yanı sıra kira geliri elde ettiği için, başkaca geliri olmama koşulunu ihlal ettiğinden söz konusu olanaktan yararlanamaz. Ancak Maliye Bakanlığı 38 sayılı Emlâk Vergisi Genel Tebliğinde *“sahibi olduğu konutu tek meskenini kiraya verip, kirada oturanlar da diğer şartları taşımaları kaydıyla indirimli vergi oranından faydalanabileceklerdir.”* açıklamasını yapmıştır.

Tek meskene sahip olma koşulu, başkaca bir taşınmaza sahip olmama şeklinde anlaşılmamalıdır. Bir emeklinin, gelir getirmeyen başkaca bir dükkân, arsa veya araziye sahip olması, koşulun ihlali olarak kabul edilmemektedir.

Tek meskenin yılın belli dönemlerinde kullanılan yazlık ev, devre mülk, bağ veya yayla evi olması halinde, bu meskenler için söz konusu olanaktan yararlanmak mümkün değildir. Ancak bu taşınmazlarda sürekli oturulması, ikâmet edilmesi halinde, diğer koşulların da varlığı halinde sıfır vergi olanağından yine yararlanmak mümkündür.

Emekli aylığı alanların tek meskene hisseli olarak sahip olmaları durumunda da bu sıfır oranlı vergi olanağından kendi hisseleri için yararlanmaları mümkündür. Bu durumda sıfır oranlı vergi, meskenin vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Ancak burada meskenin büyüklüğünün 200 m² sınırını aşmama koşulunun, hisse nispetine göre değil, meskenin tamamı üzerinden ele alınması gerekmektedir.

Bu olanaktan yararlanmak için meskenin kat mülkiyeti tesis edilmiş bina olması koşulu söz konusu değildir. İntifa hakkı tesis edilen binalarda ise hak malikten, koşulları taşıyan intifa hakkı sahibine geçmektedir.

Bu olanaktan yararlanmak için ilgili Belediye'ye basılı örnekleri belediyelerde bulunan matbu -koşulların oluştuğuna dair- bir taahhütname verilmesi gerekli ve yeterlidir. Bu taahhütnameyi vermiş olanların, tekrar vermelerine gerek yoktur. Bu taahhütnameye de herhangi bir belge eklenmesine de gerek yoktur. Koşulların ortadan kalkması halinde, koşulların yitirildiği yıl durumun bir dilekçe ile yine belediyeye bildirilmesi gerekmektedir.

Vergiden Muaf Vakıfların Binaları ve Emlâk Vergisi Uygulaması

Emlâk Vergisi Kanununun muafiyetler ile ilgili düzenlemeleri de günün ihtiyaçlarını adil olarak karşılamadığı gibi uygulamada pek sorunlu veya sıkıntılı durumlara sebebiyet vermekte olup, gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ben bunlara örnek olarak sadece muafiyetlerden sadece birini ele alacağım.

Emlâk Vergisi Kanununun 4/m maddesi ile “Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar” vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla emlâk vergisinden muaf tutulmuştur. 2017 yılı Anayasa değişikliği uyarınca bir Kanun değişikliği ile Bakanlar Kurulunun bu yetkisi Cumhurbaşkanına geçmiştir.

Öte yandan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakfın vakıf senesinde yazılı maksadın bir hastane veya okul işletmek gibi, ancak iktisadi işletme biçiminde işletilebilecek olmasının konu açısından bir önemi yoktur. Çünkü bu gibi işletmelerin vergiden muaf olarak işletilmesine kurumlar vergisi kanunu elvermemektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 1/1-ç maddesi dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeleri mükellefler arasına almak suretiyle bu işletmelerin kazançlarını verginin konusuna dâhil etmiştir.

Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların maksatlarını gerçekleştirmek amacıyla ticaret sicil memurlukları nezdinde iktisadi işletme oluşturarak binalarını da bu işletmeye tahsis etmeleri halinde, söz konusu muafiyetten yararlanmaları mümkündür.

Burada akla bir soru gelmektedir. Acaba bu iktisadi işletmeye tahsis, vakfın bir bedel almasını gerektirir mi? Bu noktada iktisadi işletmenin vakfa tahsis edilen bina için bir bedel ödemesi, bedeli gider yazacak olması dolayısı ile kurumlar vergisi matrahını azaltacaktır. Bu nedenle bedelin ödenmemesi kurumlar vergisi açısından -hazine bakımından- daha iyi olmakla birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü bu durumdaki vakıflardan tahsis edilen bina için bedel almalarını istemekte, aksi halde eleştiri raporu yazmaktadır. Bu durumda, işletme tarafından vakfa bedel ödeniyor ve gider yazılıyor ise bedelin belirlenmesinde transfer fiyatlandırması düzenlemelerine de ayrıca dikkat etmek gerekecektir.

Vakıf ile iktisadi işletme arasında transfer fiyatlandırması hükümlerine de dikkat ederek bir tahsis sözleşmesi yapılmasında yarar vardır. Bu sözleşmeyi kira sözleşmesi biçiminde yapmak mümkünse de bazen belediyelerin vakıfları, “tahsis yapmadığı, binasını kiraya verdiği ve kira geliri elde ettiği” yönünde eleştirerek muafiyetten yararlandırmama yoluna gittikleri de görülmektedir. Hatta bazı vakıflarda iktisadi işletmeye tahsisin üst hakkı tanınması yoluyla gerçekleştirildiği de görülmektedir. Yargı anlayışında ise -haklı ve yerinde olarak- bu gibi hallerde gerçek bir kiralamadan söz edilemeyeceği ve muafiyetin uygulanması gerektiği kabul edilmektedir.

Burada üzerinde durulması gereken bir başka konu da vakıfların amaçlarını, vakıf senedinde yazılı gayelerini gerçekleştirmek üzere paylarının tamamı kendi mülkiyetinde olan bir sermaye şirketi kurup binalarını da bu şirkete -yine tahsis bedeli karşılığında- tahsis etmeleri halinde, muafiyetin yine geçerli olup olmaya-acağıdır.

Vakıfların amaçlarını tahakkuk ettirmek için kurduğu hastane, okul vb. işletmelerinin vergi kanunları karşısında kurumlar vergisine tabi iktisadi işletme olarak kurmaları zorunlu olduğunun kabulünden hareketle bu iktisadi işletmenin mutlaka tüzel kişilikten yoksun olarak ticaret siciline tescil zorunluluğundan söz edilemez. Zira iktisadi işletme aslında bir üst kavramdır ve ticaret şirketleri de iktisadi işletme kavramının kapsamı içerisinde kalmaktadır. “Ticari işletmeler iktisadi işletmelerin bir koludur ve genel olarak büyük iktisadi işletmeleri ifade eder” (Yaşar KARAYALÇIN, Ticaret Hukuku, I- Giriş - Ticari İşletme, 3. Bası, Ankara 1968, sf: 157) zaten Ticaret Kanunu da tacir sıfatı yönünden ticaret şirketleri ile amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıfları bir tutmuştur (md.16).

Bu nedenle, vergi muafiyeti olan bir vakfın gayesini gerçekleştirmek üzere Ticaret Sicili Yönetmeliğine göre (md.58) ticari işletme oluşturması ile tüm payları kendisine ait ticaret şirketi kurmak suretiyle ticari işletme oluşturması arasında bence bir fark yoktur. Vakfın kurduğu iktisadi işletme ile ticaret şirketinin kazançlarının vergilendirilmesine kurumlar vergisi açısından yaklaşıldığında da bir fark yoktur. Zaten “verginin tarafsızlığı ilkesi” de bir fark olmamasını gerektirir.

Bu uygulama sorunları, vakıfların iktisadi işletmelerine tahsisin gerçekleştirilme yol ve yöntemlerinin, kurumlar vergisi ve vakıflar mevzuatı da dikkate alınarak Kanunda düzenlenmesi ihtiyacını göstermektedir.

Arsa - Arazi Ayırımında Sorunlar

Emlâk Vergisi Kanunu’nun 12/1. maddesinde arazi vergisinin konusu “Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir” hükmü ile belirlenirken maddenin 3. fıkrasında “Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Cumhurbaşkanlığı kararı ile belli edilir” hükmüne yer verilmiştir. Bu düzenleme uyarınca belediye sınırları içinde olsun olmasın bir arazinin arsa sayılarak vergilendirilmesi hususunda Cumhurbaşkanına, bir başka deyişle verginin konusunun belirlenmesi konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir. Bu yetkinin de “verginin yasallığı ilkesini içeren Anayasa düzenlemesi (md.73/3) karşısındaki konumunun tartışılması gerekmektedir. Konu, arsalar için uygulanan vergi oranının araziler için belirlenen vergi oranının üç katı olması dolayısıyla da önem taşımaktadır.

Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemi adı verilen sistemi içeren Anayasa değişikliklerine uyum amacıyla anılan Kanun maddesinde Cumhurbaşkanına aktarı-

lan yetki öncesinde yetkili olan Bakanlar Kurulu bu konuda 83/6122 sayılı “Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar” ile düzenlemeler yapmış, bu düzenlemelerde daha sonra kabul edilen 2002/5077 Sayılı Karar ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Halen konumuza ilişkin olarak bu Kararlar uygulanmaktadır.

Bu düzenlemelerle verginin konusunu belirleme ve/veya değiştirme yetkisi siyasi iradeye bırakılmış durumdadır. Oysa Anayasa md.73/4’te Cumhurbaşkanına vergilendirme alanında tanınabilecek yetkileri tahdidi olarak belirlemiştir. Nitekim uygulamada, şu anda ismi gerek olmayan bazı belediyeler söz konusu Kararnameler uyarınca parselasyon ve sanayi uygulama alanları tespit ederek, su, elektrik, yol vs. alt yapı yatırımları bile olmayan tarım arazilerini arsaya dönüştürerek arsa vergisi mükellefiyeti tesis etmekte ve yüksek vergiler almaya çalışmaktadır.

Kanundaki bu yetki devrini içeren düzenlemenin de gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Değerli Konut Vergisinin Emlâk Vergisi Kanununda Düzenlenmiş Olmasının Yarattığı Sorunlar

Emlâk Vergisi Kanununa 5.12.2029 tarih ve 7194 sayılı Kanunla Dördüncü kısım olarak eklenen değerli konutlar vergisine de burada değinmek gerekiyor. Ben Tebliğimde bu verginin sorunlarına değinmeyeceğim, çünkü Tebliğ konunun dışında olduğunu düşünüyorum. Ancak bu verginin yerinin, daha doğrusu Emlâk Vergisi kanununa kısım eklenerek ihdasının doğru olup olmadığını tartışmak istiyorum. Nitekim bu verginin yeri dahi, uygulamada çeşitli tartışmalara yol açmıştır. Bu tartışmaların en başında da Değerli Konutlar Vergisi Beyanının Vergi Usul Kanununun (VUK) pişmanlık düzenlemesinden (md.371) yararlanılarak verilip verilemeyeceği konusu gelmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı web sayfasında güncellenerek yer alan “Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi”nde pişmanlıktan yararlanabilmek için vergi ziyasına neden olunan fiilin beyana dayanan bir vergiyle ilgili olması gerektiği vurgulanarak, bu çerçevede pişmanlık uygulamasından yararlanılabilecek vergiler sayılmış ve sayılan vergiler içinde de değerli konut vergisine de (DKV) yer verilmiştir. Dolayısıyla Rehberde bu vergi için de pişmanlıktan yararlanmanın mümkün olduğu kabul edilmiştir.

Bunun üzerine ilk önce Prof. Dr. Murat Batı, yazarı olduğu T24 sitesinde, bunu eleştiren bir yazı yazmıştır. BATI’ya göre; “Emlak Vergisi Kanunu *bina vergisi, arazi vergisi ve değerli konut vergisini* kapsayan bir kanundur. Yani *emlak vergisi kavramı* bina, arazi ve değerli konut vergisini kapsayan *üst bir kavramdır*. Bu nedenle değerli konut vergisi, VUK m.371’de geçen *“emlak vergisi ile ilgili”* ibaresi kapsamında değerlendirilmelidir”. “VUK m.371’de yer alan *‘Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz’* hükmü uyarınca

emlak vergisi ile ilgili pişmanlık hükümlerinin uygulanamayacağı net bir şekilde emredilmiştir. Madde hükmünde ‘*emlak vergisi ile ilgili*’ ibaresinden kasıt emlak üzerinden alınan vergiler anlaşılmalıdır”. “Bu nedenle DKV, VUK 371 kapsamında yorumlanamaz. İdarenin bu yorumu, yasa koyucunun yerine geçmektir ve fonksiyon gaspıdır”. BATI burada, VUK 371’de yer alan “Emlak vergisi ile ilgili” ibaresini emlak üzerinden alınan tüm vergileri kapsar şekilde yorumlamanın dayanağını, DKV’nin Emlak Vergisi Kanunu (EVK) içerisinde yer alması ve Kanunun adının düzenlediği tüm vergileri kapsar anlamda bir üst kavram olmasına dayandırmıştır.

Hocanın bu görüşüne, Twitter (yeni adı ile X) üzerinden, E. Danıştay Başsavcısı Sayın Turgut Candan’da destek vermiştir. Buna karşılık Ekonomim Gazetesinde yayınlanan makalesinde YMM Abdullah Tolu, bu görüşe katılmadığını, idari yorumun yerinde olduğunu açıklamıştır.

Benim konuya ilişkin aşağıda sunacağım görüşlerim uyarınca BATI ve CANDAN’a katılma olanağı bulmamaktayım. DKV’nin EVK içerisinde düzenlendiği tartışmasızdır. EVK, dört kısımdan oluşmaktadır. Kısım başlıklarına göre; birinci kısım bina vergisini, ikinci kısım arazi vergisini, üçüncü kısım ise ilk iki kısma ilişkin müşterek hükümleri düzenlemektedir. Bu üçüncü kısım ise iki bölümden oluşmakta, ikinci bölümün başlığı ise “son hükümler”dir. Bu son hükümlerden sonra gelmek üzere Kanuna 7194 sayılı Kanunla, “Değerli Konutlar Vergisi” başlıklı 4. Kısım eklenmiştir. Dolayısıyla 4. Kısımda yer alan DKV, bina, arsa ve araziler üzerinden alınan emlak vergisinin son hükümlerine bile tâbi değildir. DKV, ne binalar ve arsalarından ne de arazilerden alınmaktadır. Sadece değere bağlı olarak bazı konutlardan alınmaktadır. Vergilerin konusu dahi farklıdır. Öte yandan bina, arsa ve araziler üzerinden alınan emlak vergisinin bir belediye vergisi olmasına karşılık, DKV genel bütçe kapsamında bir merkezi idare vergisidir. Bu nedenle DKV, kendine özgü konusu olan bağımsız bir vergidir.

DKV, sadece bir kısım emlakla ilgili olması dolayısıyla, bağımsız bir kanun yerine bu kanuna eklenerek düzenlenmiştir. Yasakoyucu istediği vergiyi uygun bulduğu her kanun içerisinde düzenleme konusunda takdir hakkına sahiptir. DKV’nin EVK içerisinde düzenlenmiş olması, onun beyana dayalı bağımsız bir vergi olmadığı anlamına da gelmez. Kanun koyucu veraset vergisi kanunu kaldırıp, emlak vergisi kanununa yeni bir kısım olarak ekleyemez mi? Eklerse veraset vergisi bir tür emlak vergisi haline mi gelecektir?

VUK md.371, “*Bu madde hükümleri, emlak vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz*” demektedir. Dikkat edilirse Kanun, “emlak üzerinden alınan vergiler” dememektedir. Asıl soru bence şudur. “DKV ayrı bir kanunla düzenlenseydi, pişmanlık düzenlemesi kapsamında olmayacak mıydı?”. Bence cevap, açık. Olacaktı. O halde sadece verginin nerede düzenlendiğine bakarak, karar veremeyiz.

Öte yandan, VUK'un 371. maddesi son olarak 5728 sayılı Kanun ile düzenlenmiştir (sonradan 7338 sayılı Kanunla bir ibare değişikliği ve bir fıkra eklemesi yapılmıştır ki bunlar konumuzla ilişkili değildir). DKV ise sonraki Kanundur ve 7194 sayılı Kanunla, pişmanlık düzenlemesinden 11 yıl sonra ihdas olunmuştur. Yasa koyucu VUK 371'de "*Bu madde hükümleri, emlâk vergisi ile ilgili olarak uygulanmaz*" dendiği sırada DKV'nin düşüncesi dahi yoktur. Yasa koyucunun ileride bu Kanunun içerisine yazılacak olası vergileri de düşünerek maddeyi yazdığı savunulamaz, çünkü o takdirde yasa yapıcıyı Anayasa yapıcısı mevkiine taşımış oluruz. (Önceki ve sonraki kanun ilişkisini ve kanunlar arası ilişkiyi irdeleyen en güzel karar bence Danıştay'ın E. 1987/3 K. 1988/1 sayı ve 11.2.1988 tarihli İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu kararıdır).

Öte yandan VUK, gümrük idarelerince alınan ve genel bütçeye girenler dışında bütün vergilerle ilgili genel vergilendirme kurallarını içeren bir usul kanunudur. VUK'un 371. maddesinde pişmanlık düzenlemesi, bütün beyana tabi vergiler için düzenlenmiştir. DKV'de beyana tabidir. Dolayısıyla kapsamdadır. Buna karşılık motorlu taşıtlar vergisi, 71. maddede kapsama girmediği açıkça belirtilmemesine rağmen, beyana dayalı olmadığından pişmanlık düzenlemesinden yararlanamaz. Bu nedenle de pişmanlık düzenlemesinden 11 yıl sonra ihdas edilen bir verginin, beyana dayalı olmasına rağmen, sırf düzenlendiği Kanunun adına bakarak, 371. maddeden yararlanamayacağını düşünmek, bence mümkün değildir. Buradaki ölçüt "beyana tabi olup olmama"dır ve her bir vergi bağımsız olarak değerlendirilmelidir. Kaldı ki, 371. madde kapsam dışı olanı, "emlak vergisi kanununda yazılı vergiler" şeklinde dahi belirlememiştir.

Üstelik yapılan yorum, pişmanlık olarak adlandırılan bir mükellef hakkını kısıtlayıcı nitelikte ve verginin yasallığı ilkesinin genişletici yorum yasağına da aykırı gibi durmaktadır. Vergi hukukunda yorumda esasın, ödevlerle ilgili genişletici yorum yasağının yanı sıra hakları daraltıcı yorum yasağını da içermesi gerektiği inancındayım. Bu nedenlerle DKV mükelleflerinin pişmanlık hükümlerinden yararlanabileceği, GİB'in Rehber yorumunun da doğru ve yerinde olduğu inancındayım.

Emlâk Vergisi Kanununun Anlamsız Düzenlemesi

Emlak Vergisi Kanunu'nun "*Muaflık ve istisna hükümlerinin bu kanunda yer alması esası*" başlıklı 22. maddesinde "*Bina ve Arazi Vergileri ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri bu kanuna eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir*" hükmü yer almıştır.

Her şeyden önce bu tip maddeler, ihdasından önce diğer kanunlarla geçmişte tanınmış muafiyet ve istisnaların artık geçerli olmayacağına yönelik herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Çünkü Kanunlarla genellikle bu tip hükümler getirilirken, geçmişte yapılmış çeşitli düzenlemelerin geçerliliğini sürdürdüğü de geçici maddelerle kabul edilmektedir. (Örneğin KVK geçici md.1/9).

Aktardığım 22. maddenin benzeri düzenlemelere diğer vergi kanunlarında da yer almaktadır. Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu md.19, Özel Tüketim Vergisi Kanununun md.10, mülga Kurumlar vergisi Kanunu mükerrer md.45, Kurumlar Vergisi Kanunu md.35, 22. maddenin benzeridir. Bu tip hükümlerin herhangi bir hukuki değerinin olup olmadığının da irdelemesinde fayda vardır.

Bu noktada karşılaşılan sorun, söz konusu 22. maddenin (veya benzeri olarak aktardığımız maddelerin) kanunlaşmasından sonra, kanun koyucunun başka herhangi bir kanunda ilgili vergiye ilişkin bir indirim, istisna veya muafiyet hükmüne yer verip veremeyeceği, vermesi halinde yeni hükmün geçerli olup olamayacağıdır. Bu sorun anılan kanunlardaki mevcut hükümler dolayısıyla daha önce de yaşanmıştır. Örneğin Emlak Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren 2868 sayılı Kanunun 24'üncü maddesinde, Emlak Vergisi Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmaksızın, İşçi Sigortaları Kurumunun emlak vergisinden muaf olması öngörülmüştür. Aynı şekilde 2863 sayılı kanunla taşınmaz kültür varlıklarına emlak vergisi muafiyeti, Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmaksızın getirilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin yürürlüğünden sonra 2935 sayılı Olağanüstü Hal Kanunu'nun 4'üncü maddesinde verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 285 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesinde, Olağanüstü Hal Bölge Valiliği'nin ihtiyacı olan mal ve hizmetlerin teslimi katma değer vergisinden muaf tutulmuştur.

Geçmişte, uygulamada bu sonradan getirilen hükümler, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22 veya Katma Değer Vergisi Kanununun 19. maddelerine rağmen geçerli olmuştur.

Bu gibi durumlarda iki kanun arasında çelişki olduğunda sorun, kanun koyucunun hangi iradesine itibar edileceği şeklinde belirmektedir. Önceki ve sonraki kanun hükümleri arasında çelişme olduğunda ve sonraki kanun metninde kanun koyucunun, ilga ile ilgili açık bir hüküm koymadığı hallerde, zımni ilga söz konusu olur. Vergi kanunları genel nitelikte kanunlardır. Önceki ve sonraki kanunlar, genel nitelikte ise, sonraki kanun, öncekini yürürlükten kaldırır. Önceki kanun genel nitelikte ise, sonraki kanun özel nitelikte ise özel kanunun düzenlediği konularda, yine genel kanun üstü kapalı (zımni) olarak ilga edilmiş sayılır.

Nitekim vergi idaresinin, Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesine dayanarak 2868 sayılı Kanunla (md.24) işçi sigortaları kurumuna tanınan muafiyeti kabul etmemesi ve emlak vergisi tarhiyatı yapması dolayısıyla çıkan ihtilaflar, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kuruluna kadar yansımış ve Kurul sorunu, yukarıda açıkladığımız esaslar çerçevesinde çözümlemiş ve sonraki kanun olan özel nitelikteki 2868 sayılı Kanunun genel kanun niteliğindeki Emlak Vergisi Kanunu'nun 22. maddesini üstü kapalı (zımni) olarak ilga edilmiş sayılacağına hükmetmiştir. (Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu E. 1987/3, K. 1988/1, T. 11.2.1988).

Dolayısıyla buradan çıkan sonuca göre ne Emlâk Vergisi Kanununun ne de diğer vergi kanunlarında yer alan benzer nitelikteki düzenlemelerin ne geçmişe yönelik ne de geleceğe yönelik olarak bir hüküm ifade etmesi veya bir anlam taşıması olası değildir.

Kanunlarda bu tür hükümlere yer verilmesi, gelecekte çıkarılacak kanunlara peşinen sınırlama konulması, kanun koyucunun gelecekteki iradesine adeta ipotek konması anlamını ifade etmektedir. Yasa koyucunun bu tür hükümlerde oluşan iradesine, Anayasaya hükmü gibi bir işlev yüklemeye çalışmak mümkün değildir. Anayasa dışında hiçbir kanun hükmü, gelecekte çıkarılacak kanunları sınırlayan veya kanun koruyucunun gelecekteki iradesini ipotek altına almaya çalışan bir anlam ifade edemez. Bu nedenle bu tür hükümler, yalnızca ileride kanun koruyucunun dikkate alması istenilen birer temenni hükmü niteliğindedir.

Daima esas olan kanun koyucunun son ve en yeni olan iradesidir. Dolayısıyla hukuki sonuçlar doğurmayan bu tür hükümler uygulamada, vergi iradesinin hatalı yorumlar yapmasına ve gereksiz yere pek çok ihtilaf çıkmasına yol açmaktadır.

Sonuç

Tebliğimde Emlâk Vergisi Kanununun barındırdığı sorunlardan sadece birkaçına, bana ayrılan süre sınırlaması kapsamında ancak yer verdim. Bugün artık Kanun, ihtiyaçlara cevap vermemektedir. Bu nedenle Kanunun, revizesi yoluna dahi gitmeden yeniden yazımının yapılması, çağdaş bir yapıya kavuşturulması, Anayasal ilkelerle çelişik hükümlerinden arındırılması gerekmektedir. Bu yapılırken taşınmazların gerçek değerleri üzerinden, ancak hakkaniyetli ve düşük oranlarla vergilendirilmesi cihetine gidilmesi gerekmektedir. Öte yandan değerli konutlar vergisinin de bir merkezi idare vergisi olmaktan çıkartılıp, tamamıyla bir mahalli idare vergisine dönüştürülmesi gerekmektedir. Zira aynı Kanunun içerisinde düzenlenen iki farklı vergiden birinin mahalli idare diğerinin merkezi idare vergisi olması, değerli konutlar vergisinin de başarı şansını düşürmektedir. Nitekim 2022 yılı vergi gelirleri içerisindeki Değerli Konutlar Vergisi hasılatı (46 milyon) ve 2023 yılı ilk 9 ayının vergi gelirleri içerisindeki payının (76 milyon) bu başarısızlığın en büyük delilidir.

Sorunların bir kısmı kanundan, bir kısmı ise gelir idaresinin yeterli yönlendirme yapmamasından diğer bir kısmı ise belediyelerin gelirlerini artırma saiki ile farklı farklı uygulama yapmalarından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle eğer ileride yeni bir kanun hazırlanması yoluna gidildiği takdirde önce sorunların kaynağına göre ayrıştırılarak tasnif edilmesi büyük bir önem taşıyacaktır.