

I- GİRİŞ .....	1
II- KAMULAŞTIRMA GİDERLERİ .....	1
a) Genel Olarak.....	1
b) Giderler .....	1
1) Yargılama Gideri, Vekâlet Ücreti, Bilirkişi Ücreti .....	1
2) Tapu ve Kadastro Harcı.....	2
3) Damga Vergisi .....	4
4) KDV .....	4
III- KAMULAŞTIRILAN TAŞINMAZIN EMLAK VERGİSİ .....	5
A) Kısıtlılık Dönemi.....	6
a) Kısıtlılığın Kapsamı.....	7
b) Kısıtlılık Dönemi.....	11
c) Kısıtlılıkta Vergi Uygulaması .....	12
B) TAŞINMAZIN İMAR PROGRAMI İÇERİSİNE ALINMASI VE EMLAK VERGİSİ ÖDEMESİNİN DURMASI .....	12
a) İmar Programına Alınma .....	12
b) İmar Programına Alınan Taşınmazların Kamulaştırılması ve Emlak Vergisi..	13
c) İmar Planları Dışındaki Taşınmazların Kamulaştırılması .....	15
d) Kamulaştırma Bedeli İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Değer Arasında Oluşan Farktan Dolayı Mükellef Adına Kusur Cezalı Olarak Emlak Vergisi Salınıp Salınamayacağı .....	16
IV- SONUÇ .....	18

# KAMULAŞTIRMANIN VERGİ BOYUTU<sup>1</sup>

## I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, kamu hizmeti için gerekli olan taşınmazlar, 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununa göre kamulaştırılarak kamu idarelerinin mülkiyetine geçirilmektedir.

Kamulaştırma Kanununun 29. maddesine göre; kamulaştırma için ödenmesi gereken tapu harçları ve kamulaştırmanın gerektirdiği diğer giderler kamulaştırmayı yapan idarece ödenir.

Bunun yanında 3194 sayılı İmar Kanununun 13. maddesinin 2. fıkrasında “İmar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapılıncaya kadar emlak vergisi ödenmesinin durdurulacağı, kamulaştırmanın yapılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği, bu yerlerin kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisinin mal sahibi tarafından ödeneceği” hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde Kamulaştırma Kanununun 39. maddesinde “Kamulaştırılan taşınmazın kamulaştırıldığı yıla ait emlak vergisi tarhına esas olan vergi değeri, kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, kamulaştırma bedeli ile vergi değeri arasındaki fark üzerinden, cezalı emlak vergisi tarh olunur.” hükmü yer almaktadır.

Bu çalışmada kamulaştırma işleminin vergisel boyutu ele alınarak gerek kamulaştırılan taşınmazlar için ödenecek olan emlak vergisinin ve gerekse kamulaştırma nedeni ödenmesi gereken tapu harcı vb. diğer giderlerin idare tarafından ödenmesi irdelenecektir.

## II- KAMULAŞTIRMA GİDERLERİ

### a) Genel Olarak

Kamulaştırma; kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde kamu idarelerince özel mülkiyette bulunan taşınmazlara maliklerinin rızası olup olmadığına bakılmaksızın bedelini ödemek sureti ile el konulmasıdır.

Kamulaştırma Kanununun 29. maddesinde “Kamulaştırma için ödenmesi gereken tapu harçları ve kamulaştırmanın gerektirdiği diğer giderler kamulaştırmayı yapan idarece ödenir.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince kamulaştırma nedeni ile ödenmesi gereken tapu harçları ile diğer giderler kamulaştırmayı yapan kamu idaresi tarafından ödenmektedir.

Kamulaştırma Kanununda böyle bir hüküm yer almasa dahi bu giderlerin kamulaştırmayı gerçekleştiren kamu idaresi tarafından ödenmesi gayet tabiidir. Çünkü kamulaştırmada, özel mülkiyette bulunan taşınmazlar, maliklerinin rızaları olup olmadığına bakılmaksızın kamu idaresi mülkiyetine geçirilmektedir. Bu nedenle malikin rızası olmaksızın elinden alınan taşınmaz için tapu harcı vb. diğer giderlerin idare tarafından ödenmesi hakkaniyet ilkesine de uygundur. Bu husus, birçok Yargıtay kararında da açık olarak vurgulanmıştır.

Burada öncelikle kamulaştırma dolayısıyla ödenmesi gereken giderlerin neler olduğu ve bu giderlerin kim tarafından ödenmesi gerektiği tartışılacaktır.

### b) Giderler

#### 1) Yargılama Gideri, Vekâlet Ücreti, Bilirkişi Ücreti

<sup>1</sup> Suat ŞİMŞEK, Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Kontrolörü

Kamulaştırmada öncelikle yargılama giderlerinin, taşınmazın kamulaştırılan malik avukat tarafından temsil edilmiş ise vekâlet ücretinin, bilirkişilere ödenen ücretlerin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerekir.

Burada bahsedilen bu giderler, kamulaştırma kararı alınan taşınmazın kamu idaresi adına tescili için kamu idaresi tarafından Kamulaştırma Kanununun 10. maddesi kapsamında taşınmazın bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesinde açılan cebri tescil davasına ilişkindir. Burada açılan davalardaki giderler, kamu idaresi tarafından ödenecektir.

Oysa asliye hukuk mahkemesi tarafından takdir edilen kamulaştırma bedelini az bulan taşınmaz maliki tarafından yapılan başvuru üzerine dosyanın Yargıtayca incelenmesi aşamasında ortaya çıkacak giderlerin, Yargıtayca yapılan yargılama sonucunda haksız çıkan tarafça ödenmesi gerekmektedir.

## 2) Tapu ve Kadastro Harcı

Kamulaştırma işlemi nedeni ile tapuda yapılan devir ve ferağ işleminden tapu harcı alınmaktadır. Kamulaştırma Kanununun 29. maddesine göre kamulaştırma işlemi nedeni ile ödenmesi gereken tapu harcı kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenir. Bu husus, Danıştay'ın istikrarlı kararlarında da vurgulanmaktadır.<sup>2</sup>

Kamulaştırma nedeni ile ödenmesi gereken tapu ve kadastro harcı, 492 sayılı Harçlar Kanunu ile bu Kanun uyarınca çıkarılan ikincil mevzuata göre tahsil edilmektedir.

Harçlar Kanununun 59. maddesine göre; genel ve katma bütçeli dairelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vesair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan müstesnadır. Buna göre bu kuruluşlar adına yapılacak kamulaştırmalarda tarafların hiçbirinden tapu harcı tahsil edilmemesi gerekmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 57. maddesinde; tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanların tapu ve kadastro harçlarına tabi olduğu, 58'inci maddesinde; tapu ve kadastro harçlarının mükellefinin Kanuna ekli tarifede ekli kişiler, tarifede belirtilmeyen işlemlerde ise, taraflar aksini kararlaştırmamış oldukları takdirde maddenin (a) ve (f) bentlerinde yer verilen kişilerin olacağı belirtilmiştir.

Bu kanuna ekli (4) sayılı tarifenin "Tapu işlemleri" başlıklı I. Bölümünün 20. maddesinin (a) fıkrasında da, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanılarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında (4751 sayılı Kanunun 6/C maddesi ile değişen ibare, Yürürlük; 09.04.2002) gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlâklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için binde 15 oranında harç aranılacağı hükme bağlanmıştır.

1987/1 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde,

1- 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununa göre yapılan kamulaştırmada bu Kanunun gerektirdiği tapu harçları ve kamulaştırma ile ilgili sair giderlerin idare tarafından ödenmesi,

2- 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 29. maddesinde, gayrimenkulü kamulaştırılan kişilerin ödemesi gereken tapu harcını da idarenin ödeyeceği belirtilmektedir. Buna göre Kamulaştırıcı idare 492 sayılı Harçlar Kanununun 59. maddesine göre harçtan muaf olduğu takdirde, gayrimenkulü kamulaştırılan şahsa ait olan tapu harcı dolayısıyla da idarenin istisnadan yararlandırılması .....uygun görülmüştür." denilmektedir.

Yukarıda anlatılanları özetlemek gerekir ise eğer kamulaştırmayı yapan idare tapu ve kadastro harcından muaf ise kamulaştırma işleminin tapuda tescili nedeni ile ne idareden ne

<sup>2</sup> Örnek olarak Danıştay Dokuzuncu dairesinin 05.12.1985 tarihli ve E:1984/1967, K:1985/1698 sayılı kararında "Kamulaştırma sonucu ödenmesi gereken tapu harcının, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerektiği" belirtilmiştir. Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 27.03.1986 tarihli ve E.1986/501, K:19867/1257 sayılı kararı.

de kamulaştırmayı yapan idareden tapu ve kadastru harcı tahsil edilmemesi gerekmektedir. Eğer kamulaştırma yapan idare tapu ve kadastru harcından muaf değil ise bu durumda Harçlar Kanununa ekli (4) sayılı tarifenin 1.20.a pozisyonu gereğince kamulaştırma bedeli üzerinden binde otuz tapu ve kadastru harcı tahsil edilecektir.

Peki, hangi idareler tarafından yapılan kamulaştırmalar tapu ve kadastru harcından müstesnadır?

Harçlar Kanununun "Harçtan müstesna tutulan işlemler" başlıklı 59. maddesine göre genel ve katma bütçeli<sup>3</sup> dairelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri taşınmazların vesair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri, harçtan müstesnadır.

Buna göre yukarıda sayılan kamu idareleri tarafından yapılan kamulaştırmalarda tapu ve kadastru harcı tahsil edilmemesi gerekmektedir.

Bunların dışındaki kamu idarelerinin kamulaştırmaları ise (özel kanunlarında ayrıca hüküm bulunmaması durumunda) tapu ve kadastru harcına tabidir.

Burada şu hususu da belirtmek gerekir. Tapu ve kadastru harcı sadece hükmen yapılan kamulaştırmalarda değil aynı zamanda satın alma usulü ile yapılan kamulaştırmalarda da idare tarafından ödenecektir. Çünkü satın alma usulü ile yapılan kamulaştırmalar da idarenin zorlayıcı bir işlemine dayanmaktadır. Bu nedenle bu tür devirleri, özel hukuk kapsamında yapılan devir işlemlerinden farklı tutmak gerekir. Ferağın gönüllü olarak verilmesi, işlemin hükmen tescilden farklı şekilde cereyan ettiği anlamına gelmemektedir.

Bu husus Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 23.03.1989 tarihli ve E:1988/1743, K:1989/992 sayılı kararında da belirtilmiştir. Söz konusu kararda "Kamulaştırma Kanununun 8. maddesi uyarınca satın alma yolu ile yapılan kamulaştırmalarda da, anılan kanunun 29. maddesi gereğince tapu harcının idarece ödeneceği" belirtilmiştir.

İdarece ödenmesi gerekirken taşınmaz malikinden tahsil edilen tapu harcının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergilendirme hatası ile ilgili 118. ve devamı maddeleri kapsamında iade edilmesi gerekmektedir.<sup>4</sup> Vergi Usul Kanununun 118. maddesinde, "mükellefin şahsında hata, "mükellefiyette hata," "mevzuda hata," "vergilendirme veya muafiyet döneminde hata", vergilendirme hataları olarak kabul edilmiş, 121. maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 122. maddesine göre mükellefler de, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciiine gönderir. Düzeltme mercii talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder; yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

124. maddede de şikâyet yolu ile müracaat düzenlenmiştir. Buna göre vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler.

Maliye Bakanlığı işlemine karşı ise idari yargı da dava açılabilir.

Her ne kadar sehven taşınmaz malikinden alınan tapu harcının iadesi gerekmekte ise de Danıştay Dokuzuncu Dairesi "tapu harcının tahsili tarihinden iadesi tarihine kadar geçen süre için taşınmaz maliki tarafından kanuni faiz talebinde bulunamayacağı" kanaatinde dir.

<sup>3</sup> Katma bütçe uygulaması 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile kaldırılmış olup, 1050 sayılı Kanuna göre katma bütçeli idare sayılan taşınmazların bir kısmı 5018 sayılı Kanun ile genel bütçe kapsamına alınmış, bunun dışındaki kamu idareleri ise özel bütçeli kuruluşlar olarak kabul edilmiştir.

<sup>4</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 18.02.1987 tarihli ve E:1985/1105, K:1987/512 sayılı kararında "2942 sayılı Kanunun 29. maddesine göre kamulaştırmalarda mülk sahibinden tapu harcı alınamayacağından, alınan harcın vergilendirme hatası yolu ile iadesi gerektiği" belirtilmiştir.

Dokuzuncu Daire 08.02.1988 tarihli ve E:1987/124, K:1988/328 sayılı kararı ile “Kamulaştırma işlemi nedeniyle tescil sırasında tahsil edilen tapu harcı için, tahsil anından iade edileceği tarihe kadar geçen süre için kanuni faiz uygulanması talebinin yerinde olmadığına” karar vermiştir.

Dairenin söz konusu kararında şu hususlara yer verilmiştir:” Mükellef, kamulaştırma işlemi nedeniyle tescil sırasında tahsil edilen Tapu Harcı için, tahsil anından iade edileceği tarihe kadar geçen süre için kanuni faiz uygulanmasını istemekte ise de, vergi alacağının kanunsuzluğundan bahisle dava açılması ve davanın kabul edilmesi durumun da kanuni faiz ödenmesi, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinin son fıkrasına göre, mahkeme kararının geç infaz edilmesi halinde mümkün olup, ilk tahsil tarihinden itibaren faiz işleyeceğine dair yasal dayanak mevcut değildir.

Ayrıca, kanuni faiz idarenin sorumluluğuna bağlı bir tazminat niteliğinde de değildir.”

### **3) Damga Vergisi**

Kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen belgelerden damga vergisi alınıp alınmayacağına da irdelenmesi gerekir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir.

Maddenin ikinci fıkrasına göre bu Kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Buna göre kamulaştırma bedelinin ödenmesi sırasında düzenlenen belgeler için de damga vergisi alınması gerektiği düşünülebilirse de aynı Kanuna ekli (2) sayılı Cetvelin I/A-9.pozisyonunda, resmi daireler lehine yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen kâğıtların istisna kapsamında olduğu belirtilmektedir.

Ancak, Danıştay Yedinci Dairesinin 03.12.2001 tarihli ve E:2000/5115, K:2001/3708 sayılı kararında “488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, Kanuna ekli (2) sayılı tablonun I-A bölümünün 9’uncu bendinde yazılı resmi dairelere bağlı iktisadi işletmelerden, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olanlar resmi daire olarak kabul edilmemesi gerektiği belirtilerek İstanbul Büyükşehir Belediyesine bağlı bulunan İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü tarafından yapılan kamulaştırmalarda düzenlenen belgelerin damga vergisinden müstesna olmadığı” ifade edilmiştir.

Bu durumda 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu tümüyle incelendiğinde, kamulaştırma işleminin; hazırlık işlemleri, değer takdiri, kamulaştırma kararı, takdir olunan bedelin bankaya yatırılması ve ilgiliye tebliği, bedele ve karara itiraz halinde bunların sonuçlarını kapsayan bir bütün olduğunun anlaşıldığı, bu itibarla, kamulaştırma bedelinin ilgililere gerek itiraz edilmeyen hallerde banka vasıtasıyla derhal, gerekse itiraz sonucunda kesinleşecek karara göre daha sonra ödenmesini de kamulaştırma işlemlerinden saymak ve düzenlenecek makbuz ve sair kâğıtları da damga vergisi istisnasına giren kâğıtlar olarak kabul etmek gerekir.<sup>5</sup>

### **4) KDV**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1. bendine göre “ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” katma değer vergisine tabidir.

Aynı Kanunun 2. maddesinin 1. fıkrasına göre ise teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.

---

<sup>5</sup> Örnek olarak Danıştay Yedinci Dairesinin 10.01.1994 tarihli ve E:1993/5657, K:1994/5434 sayılı kararına bakılabilir.

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan taşınmaz satışlarının katma değer vergisine tabi olduğu görülecektir.

Peki, kamulaştırma işlemi nedeni ile yapılan teslimlerden KDV alınacak mıdır, alınacaksa bu gider de 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 29. maddesi kapsamında kamulaştırmayı yapan idarece ödenecek giderler arasında sayılabilir mi?

Öncelikle kamulaştırma işleminin katma değer vergisine tabi olup olmadığını değerlendirelim. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan taşınmaz satışlarının Kamulaştırma Kanunu kapsamında yapılması durumunda bu teslimin KDV'ye tabi olması gerekmektedir. Bir başka ifade ile yapılan teslimin Kamulaştırma Kanunu kapsamında yapılması, işlemi KDV'ye tabi olmaktan kurtarmamaktadır. Bu nedenle, Katma Değer Vergisi Kanununun 12-17. maddelerinde sayılan istisnaya tabi olunmaması durumunda, yapılan kamulaştırma işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Teslim nedeni ile ödenmesi gereken KDV'nin kim tarafından ödeneceği konusunda ise gerek Katma Değer Vergisi Kanununda gerekse Kamulaştırma Kanununda açıklık bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 8.a maddesine göre; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, KDV'nin mükellefidirler.

Bu durumda ödenmesi gereken KDV'nin kim tarafından ödeneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Acaba KDV, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında mal teslimi yapan tarafından mı yoksa Kamulaştırma Kanununun 29. maddesi kapsamında kamulaştırmayı yapan kamu idaresi tarafından mı ödenecektir?

Bu hususta ne Katma Değer Vergisi Kanununda ne de Kamulaştırma Kanununda hüküm bulunmaktadır.

Ancak Yargıtay 5. Hukuk Dairesi tarafından verilen 09.12.1997 tarihli ve E.1997/15401, K. 1997/18281 sayılı kararda "Kamulaştırma bedelinden kesintisi yapılan ve özel kanundan doğan KDV'nin Kamulaştırma Kanunu'nda idare tarafından ödeneceği belirtilen tapu harçları ve giderlerden sayılması mümkün olmadığından, davalı idare tarafından yüklenilmesi isteminin yasaya aykırı olduğu" belirtilmiştir.

Söz konusu karara göre kamulaştırma bedelinden kesintisi yapılan KDV, Kamulaştırma Kanunu'ndan doğan harç ve gider niteliğinde değildir. Mal sahibi davacı şirketin sıfatından kaynaklanan ve özel kanundan doğan bir vergidir.

Bu karara göre kamulaştırma nedeni ile yapılan taşınmaz mal tesliminin ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması durumunda taşınmaz tesliminden KDV ödenmesi gerekir ise de bu Kamulaştırma Kanununun 29. maddesi kapsamında idare tarafından ödenebilecek bir bedel değildir.

Bu bölümde son olarak şunu belirtelim: Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1.d bendinde Hazinece (Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğü) tarafından yapılan satışların katma değer vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Bu durumda Hazinece, Kamulaştırma Kanununun 30. maddesi kapsamında diğer kamu idarelerine yapılan devir işlemlerinin katma değer vergisinden müstesna olması gerekmektedir.

### **III- KAMULAŞTIRILAN TAŞINMAZIN EMLAK VERGİSİ**

Kamulaştırılan taşınmazın imar planı sınırları içerisinde bulunup bulunmamasına göre emlak vergisini ödeyecek mükellef de değişmektedir.

Eğer kamulaştırılacak taşınmaz imar planı sınırları içerisinde kalıyor ise ve imar planında kamu hizmeti için ayrılmış ise bu durumda taşınmazın tasarrufu kısıtlanmakta ve kısıtlı emlak vergisi uygulamasına geçilmektedir. Bu taşınmazların kamulaştırılması işlemine imar kamulaştırması denilmektedir. (Ancak burada şu hususu vurgulamakta fayda vardır: Burada imar planından kastedilen sadece belediye ve mücavir alan sınırları içerisindeki imar planları değildir. Belediye ve mücavir alan sınırları dışında olmakla beraber kamu idareleri tarafından hazırlanan her ölçekteki imar planı da, örneğin mevzi imar planı, burada kastedilen imar planı kavramı içerisinde değerlendirilmelidir.)

İmar planı bulunmayan taşınmazlarda ise kısıtlılık uygulaması söz konusu değildir.

İmar planında kamu hizmetleri için ayrılan yerler kamulaştırılincaya kadar emlak vergisi yönünden iki aşama söz konusudur:

A) Kısıtlılık Dönemi

B) İmar Programına Alındıktan Sonraki Dönem

### **A) Kısıtlılık Dönemi**

Bu dönem, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi ile öngörülmüştür. Taşınmazın bulunduğu alanın imar planlarının kesinleşmesi ile başlayıp taşınmazın 5 yıllık imar programına alınmasına kadar devam etmektedir.

Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi hükmüne göre “Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19 uncu madde hükümleri saklıdır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takibeden bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10’u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakli veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilat zamanına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur.”

Maddenin son fıkrası ile öngörülen yönetmelik, Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik olup, 17.11.1986 tarihli ve 19284 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Burada öngörülen kısıtlılık çeşitli kanun hükümlerinden kaynaklanmaktadır. Bunlardan en önemlisi ise 3194 sayılı İmar Kanununun 13. maddesinin Anayasa Mahkemesince iptal edilen 1. fıkrasıdır.

Söz konusu fıkrada “Resmî yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri umumî hizmetlere ayrılan alanlarda inşaata ve mevcut bina varsa esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmez. Ancak imar programına alınincaya kadar mevcut kullanma şekli devam eder.” hükmü yer almakta idi.

Ancak bu hüküm İstanbul Altıncı İdare Mahkemesi tarafından yapılan başvuru üzerine Anayasa Mahkemesinin 29.12.1999 tarihli ve E:1999/33, K:1999/51 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Mahkemenin söz konusu kararında “13. maddenin birinci fıkrası uyarınca imar planlarında umumi hizmetlere ayrılan yerlerin mevcut kullanma şekillerinin ne kadar devam

edeceği konusundaki bu belirsizliğin, kişilerin mülkiyet hakları üzerinde süresi belli olmayan bir sınırlamaya neden olduğu açıktır.

İmar plânlarının uygulamaya geçirilmesindeki kamusal yarar karşısında mülkiyet hakkının sınırlandırılmasının demokratik toplum düzeninin gerekleriyle çelişen bir yönü bulunmamasına ise de, itiraz konusu kuralın neden olduğu belirsizliğin kişisel yarar ile kamu yararı arasındaki dengeyi bozarak mülkiyet hakkını kullanılamaz hale getirmesi, sınırlamayı aşan hakkın özüne dokunan bir nitelik taşımaktadır.”

Gerekçesine yer verilmiştir.

Ancak 13. maddenin 1. fıkrası hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesi, imar planında umumi hizmetler için ayrılmış bulunan özel mülkiyette bulunan taşınmazlara yapı izni verilebileceği anlamına gelmemektedir.

13. maddenin iptal edilen hükmü olmasa bile bu taşınmazlar için yapı izni verilmemesi imar planlarının doğası gereğidir. Umumi hizmetlere ayrılan ve imar programı kapsamında ilgili kamu idaresi tarafından kamulaştırılacak taşınmaz için yapı yapma izni verilmesi eşyanın tabiatına aykırıdır. Çünkü bu taşınmazlar ilgili kamu idarelerince kamulaştırıldığında üzerinde bulunan binaların yıkılması ve kaldırılması gerekecektir ki bu, hem kamu idaresine daha fazla külfet yükletilmesine hem de taşınmaz malikinin masraf ve emek harcayarak yaptığı yapısının elinden alınmasına neden olacaktır. Bu durumun ise milli servetin yok olmasına neden olacağı açıktır. Bu nedenle, herkesin yararlanacağı, umumi veya umuma mahsus, kamu hizmetleri için ayrılan yerlerde yapı yasağının konulması zorunlu görülmektedir.<sup>6</sup>

#### **a) Kısıtlılığın Kapsamı**

Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik hükmüne göre;

1- İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların,

2- (Arsa üzerinde yapılacak olan geçici inşaat hariç olmak üzere) imar planlarında bulunup da imar programına dahil olmaması nedeniyle üzerinde geçici inşaat yapılmasına izin verilen ve tapu kütüğüne bu konuda şerh konulan arsaların,

Tasarrufu kısıtlanmış kabul edilir.

Geçici inşaat ruhsatı verilen taşınmazlardaki kısıtlılık hali sadece taşınmazın kendisine (zeminine) ilişkindir. Taşınmaz üzerinde yapılacak binanın emlak vergisi, kısıtlılık hükümlerine tabi olmaksızın ödenecektir.

Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinde “Taşınmaz Kültür ve Tabiat Varlıkları Yüksek Kurulu veya Bölge Kurullarınca; tarihi, sanat ve bölgesel özellikleri veya diğer özellikleri nedeniyle taşınmaz kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin, ek ve değişik değişikliklerine belirli şartlarda izin verilen binaların (ticaret san'at - zanaat, veya mesleki bir faaliyet icrası için yapılan tesis maksadı dışında bir fonksiyon verilen veya bu amaçla kullanılanlar hariç) tasarrufu kısıtlanmış sayılır.” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünden kültür veya tabiat varlığı olarak tescil ve ilan olunan, arkeolojik veya doğal sit alanı, korunma alanı, koruma amaçlı imar planı içinde olması nedeniyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsa ve arazilerin de tasarrufunun kısıtlandığı ve emlak vergisinin kısıtlı olarak ödenmesi gerektiği anlaşılmakta ise de aşağıda açıklanacağı

<sup>6</sup> İmar Hukuku, Doc. Dr. Halil Kalabalık, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara, 2005

üzere 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu hükümlerine göre; tapu kütüğüne "Korunması gerekli kültür varlığıdır." şerhi konulan taşınmazlar emlak vergisinden daimi olarak muafır.

Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun, tapu kütüğüne "Korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır." kaydı konmuş olan ve Yüksek Kurulca tescil edilerek I. veya II. Gurup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlığının her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulacağına ilişkin 22. maddesi hükmü, 24.06.1987 gün ve 19497 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3386 sayılı Kanunun 18. maddesiyle yürürlükten kaldırılarak, aynı Kanunun 8. maddesiyle değişik 21. maddesinin 3. fıkrası ile, tapu kütüğüne "Korunması gerekli kültür varlığıdır." kaydı konulmuş olan I. ve II. grup olarak gruplandırılmış bulunan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muafır." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Her ne kadar 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun "Daimi muafıklar" başlığını taşıyan 4. ve 14. maddelerinde taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının bina ve arazi vergilerinden muaf olacaklarına ilişkin bir hükme yer verilmemiş ve aynı kanunun 22. maddesinde de, bina ve arazi vergileriyle ilgili muafık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceğı hükme bağlanmış ise de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 11.02.1988 gün ve E:1987/3, K:1988/1 sayılı kararında<sup>7</sup>, "Emlak Vergisi Kanununda yer alan, bina ve arazi vergisiyle ilgili muafık ve istisna hükümlerinin bu kanuna eklenmek veya bu kanun değiştirilmek suretiyle yapılacağı yolundaki hükümden sonra yürürlüğe giren ve Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununda yer alan muafık hükmünün özel ve sonraki kanun hükmü olması nedeniyle asıl uygulanacak kural olduğu ve anılan Kurumun bu nedenle emlak vergisiyle, temizleme ve aydınlatma harcından muaf tutulması gerektiğı" belirtilmiştir.

2863 sayılı Kanun da, yukarda yazılı hükümden sonra yürürlüğe girdiğinden alınan kanunun gerek değışmeden evvelki 22. maddesinde ve gerekse değışiklikten sonraki 21. maddesinde belirtilen taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarının emlak vergisinden muaf tutulması zorunludur.

Bu durumda, yukarıda sözü edilen kanunun 22. ve 21. maddeleriyle her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulan taşınmaz kültür ve tabiat varlıklarından kısıtlı emlak vergisi alınmasını öngören Tasarrufu Kısıtlanan Bina Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmelik'in 4. maddesinin anılan muafiyet maddelerine aykırı olduğu açıktır.

Bu nedenle, Yönetmelik'in bu maddesi Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15.11.1988 tarihli ve E:1987/80, K:1988/3460 sayılı kararı ile iptal edilmiştir.

Bu durumda tapu kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" şerhi konulan taşınmazlar, emlak vergisinden daimi olarak muaf bulunmakta olup, bu taşınmazlar için kısıtlılık hükümlerinin uygulanması söz konusu değıldir.

Ancak taşınmazın Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulları tarafından sit alanı ilan edilmesinden ve taşınmazın kütüğüne "korunması gerekli kültür varlığıdır" şerhi konulmasından önce taşınmaz üzerinde yapılan binaların emlak vergisi muafiyet hükümlerinden yararlandırılması mümkün değıldir.

Danıştay kararlarına göre Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi hükmüne göre bir arazinin, arsanın veya binanın tasarrufunun kısıtlanmış sayılabilmesi için kanunlarda veya kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufun kısıtlılığına dair hükümlerin bulunması yeterli olmayıp ayrıca bu madde uyarınca hazırlanan yönetmelikte belirlenen kısıtlılık hallerinden

<sup>7</sup> 05.05.1988 gün ve 19805 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

birinin kapsamı içerisine de girmesi gerekmektedir. Bu hallerden birisinin kapsamına girmeyen taşınmazlar için kısıtlılık hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.<sup>8</sup>

Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca çıkarılan Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 2. maddesinde, imar veya yol istikamet planlarında yol, meydan, yeşil saha, park, otopark gibi kamu hizmetlerine veya hal, mezbaha santral, trafo, okul, hastane, cami gibi resmi yapı ve tesislere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsaların tasarrufunun kısıtlanmış sayılacağı açıklanmış olup, anılan yönetmelikte kısıtlılık kapsamına giren bütün mallar tek tek ve tadadi olarak sayılmayarak örnekler verilmiş ve "gibi" sözcüğü ile madde kapsamına esneklik getirilmek suretiyle maddede sayılı olan hallere bağlı kalınmayarak, benzeri durumların da kısıtlılık kapsamına dahil edilebilmesi amaçlanmıştır.

Örneğin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.04.1987 tarihli ve E:1985/548, K:1987/1407 sayılı kararı ile "6831 sayılı yasa hükümleri uyarınca orman tahdit hudutları içine alınan taşınmazın adli yargıda açılan dava sonuçlanıncaya kadar orman olarak kabulü ile tasarrufunun kısıtlı sayılacağı" hüküm altına alınmıştır.

Aynı şekilde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15.09.1987 tarihli ve E:1986/3657, K:1987/2512 sayılı kararına göre; "2565 sayılı Askeri Yasak Bölgeler ve Güvenlik Bölgeleri Kanununa göre tespit edilen havaalanı çevresinde 400 m'lik koruma bandı içerisinde kalması nedeniyle askeri makamların muvafakati olmaksızın inşaat, tamirat ve tadilat yapılmasına izin verilmeyen, sadece Türk vatandaşlarının oturmalarına, meslek ve sanatlarını icra etmelerine ve arazide ziraat yapılmasına izin verilen" bina ve arazinin de kısıtlı olarak kabul edilmesi gerekir.<sup>9</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26.04.2006 tarihli ve 2428 sayılı muktezasına göre imar planında mezarlık yeri olarak ayrılmış bulunan özel mülkiyetteki taşınmazların da kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılması gerekir.

Kesinleşmiş imar planlarında kısmen kamu hizmeti alanında kalan taşınmazların da kısıtlılık kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından verilen 28.05.1998 tarihli ve E:1997/2616, K:1998/2251 sayılı karar ile "İstanbul ili, Beşiktaş İlçesi Boğaziçi öngörünüm bölgesinde 2981 sayılı imar affı kanunundan yararlanılarak inşa edilen taşınmazların kısıtlılığında söz edilemeyeceğinden Emlak Vergisi Kanunu m.30'da belirtilen kısıtlılık hükmünden yararlanmamaları gerektiği" kanaatine varılmıştır.

Ancak Maliye Bakanlığı, İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 18.10.2002 tarihli ve 5906 sayılı özalgede "Boğaziçi Öngörünüm Bölgesinde yer alan ve üzerinde yapı yapılmasına müsaade edilmeyen taşınmazların kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılması gerektiği" ifade edilmiştir.

Kısıtlılık durumu, emlak vergisi tarh, tahakkuk ve tahsilat aşamalarının her birinde dikkate alınabilir. Örneğin, Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 15.05.1985 tarihli ve E: 1984/2177, K: 1985/793 sayılı kararına göre; tarh ve tahakkuk aşamasında sehven dikkate alınamayan kısıtlılık durumu tahsilat aşamasında dikkate alınabilir.<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 06.07.1982 tarihli ve E: 1981/214, K:1982/3939 sayılı kararına göre Baraj sahasında kalan taşınmazların kısıtlılık kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

<sup>9</sup> Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin Dairesi 18.04.2001 tarihli ve E:1999/3836, K:2001/1604 sayılı kararı: "Askeri yasak bölgede bulunan taşınmazın Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca kısıtlı sayılması gerekir."

<sup>10</sup> Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 17.09.1985 tarihli ve E:1982/8663, K: 1985/1135 sayılı kararı: "Kısıtlılık hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağı hususu, tahsilat aşamasında incelemeye tabidir."

Genel beyan dönemlerinde verilen emlak vergisi beyannamesine ekli belgelerle kısıtlılık isteğinde bulunulması halinde aynı dönemin başından başlamak üzere 1319 sayılı yasanın kısıtlılıkla ilgili hükümlerinden yararlandırılması gerekmektedir.<sup>11</sup>

İmar planında umumi hizmetlere ayrılmış bulunan taşınmazların, imar planının daha sonradan yargı kararı ile iptal edilmesi ve yeni imar planı bulunmaması nedeni ile yapılaşmaya açılmayan taşınmazların kısıtlılık hükümlerinden yararlanıp yararlanmayacağı hususu tartışmalıdır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 14.01.1997 tarihli ve E:1995/3127, K:1997/92 sayılı kararında bu taşınmazların kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılmalarının mümkün olmadığını belirtmesine rağmen, aynı Dairece verilen 20.03.2002 tarihli ve E: 2000/1456, K:2002/906 sayılı kararda “arsanın tabi olduğu 1/5000’lik nazım planı ve 1/1000’lik imar planının Danıştay tarafından iptal edilmesi sonucu imar durumunun verilmemesi halinde taşınmazın kısıtlı olduğunun kabulü ve emlak vergisinin 1/10 oranında ödenmesi gerektiği” ifade edilmiştir.<sup>12</sup>

Ancak bu karar oy birliği ile değil oy çokluğu ile alınmıştır. Karara karşı yazılan muhalefet şerhinde “Bir taşınmazın tasarrufu kısıtlanmış sayılabilmesi için imar ve yol istikamet planlarında yönetmeliğin 2. maddesinde belirtilen amaçlar için ayrılmış olmasından ötürü üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmemiş olması gerekir.

İptal edilen nazım imar planında kısıtlı sayılacak yerler arasında yer almayan sırf Danıştay’ca iptal edilen imar planının iptal hükümlerine göre yeniden hazırlanıp planın tasdik edilmesine kadar geçici olarak henüz imar durumu belli olmayan bu yere yapılaşma izni verilmemesi kısıtlılık halinin mevcut olduğunu göstermeyeceğinden olaya kısıtlılık hükümlerinin uygulanması gerektiği sonucuna varılamaz.” görüşüne yer verilmiştir.

Bunun yanında inşaat ruhsatı iptal edilen meskenlerin kısıtlılık hükümlerinden yararlandırılması mümkün değildir.<sup>13</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığının 20.06.2007 tarihli ve 55393 sayılı özelgesinde “İmar planlarında, resmi yapılara, tesislere ve okul, cami, yol, meydan, otopark, yeşil saha, çocuk bahçesi, pazaryeri, hal, mezbaha ve benzeri umumi hizmetlere ayrılmış olması sebebiyle üzerinde inşaat yapılmasına izin verilmeyen arsalar ile esaslı değişiklik ve ilaveler yapılmasına izin verilmeyen binaların tasarrufunun kısıtlanmış sayıldığı, bu nedenle parselasyon planı ile sosyal kulüp ve yönetim merkezi ve ısı merkezi olarak ayrılan ve yapılaşma hakkı bulunan taşınmaz için kısıtlı vergi uygulanması mümkün olmadığı” bildirilmiştir.

Kısıtlılık halini sadece taşınmaz üzerinde bina yapmamak olarak algılamamak gerekir. Kısıtlılık taşınmaz üzerinde hiçbir tasarrufta bulunamamak anlamına gelmektedir. Bu husus Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12.03.1987 tarihli ve E:1985/1200, K:1987/787 sayılı kararında da vurgulanarak “Emlak Vergisi Kanununun 19. maddesinde, kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tasarrufu yasak edilen arazinin vergisinin mükelleflerce keyfiyetin vergi dairesince bildirilmesi veya vergi dairesince resen tespit edilmesi üzerine yasaklama tarihini izleyen taksitlerden itibaren bu hallerin devam ettiği sürece alınmayacağı hükmü ile kanun koyucunun, tasarrufu yasak edilen arazi üzerinde yapılacak her türlü tasarrufu kesinlikle yasaklamak istediğini açıkça belli ettiği, oysa maden işletme hakkına sahip davacı kurumun tasarruf hakkını sınırlayan 6309 sayılı Maden Kanununun 115. maddesinde “İstimlâk edilen Gayrimenkuller üzerinde maden işletmesiyle alakalı olmayan tasarruflarda bulunmasına mani olmak üzere ...” demek suretiyle işletme sahibinin maden işletmesiyle ilgili her türlü tasarrufu yapma hakkının saklı tutulduğu, bu bakımdan arazilerin üzerinde maden çıkaran ve ürettiği cevheri pazarlama faaliyetleri sınırlanmayan davacı kurumun Emlak Vergisi

<sup>11</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 07.06.1988 tarihli ve E:1987/1532, K:1988/2204 sayılı kararı

<sup>12</sup> Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesi tarafından verilen 23.05.2002 tarihli ve E: 2000/1573, K:2002/ 2602 sayılı kararda da “1/5000’lik nazım planının ve 1/1000’lik imar planının Danıştay’ca iptal edilmesi nedeniyle imar durumu verilemeyen arsanın kısıtlı olduğunun kabulü gerektiği” belirtilmiştir.

<sup>13</sup> İstanbul Defterdarlığının B.07.4.DEF.0.34.12.2-EMLK:50-12183 sayılı özelgesi

Kanununun 19. maddesinde yer alan "tasarrufu yasak edilen" taşınmazlara tanınan bağışıklıktan yararlanamayacağı" yolundaki Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır.

### **b) Kısıtlılık Dönemi**

Kısıtlılık durumunda, kısıtlı olarak vergileme, imar planının kesinleştiği tarihi izleyen yılbaşından itibaren yapılır. Kısıtlama, ilgili arsa veya binanın bulunduğu alan imar programına alınincaya (imar programının kesinleştiği tarihe) kadar devam eder. Geçici inşaat ruhsatı verilen taşınmazların kısıtlılık hali de imar programlarının kesinleşmesi ile başlar ve taşınmazın imar programına alınması ile sona erer. Ancak taşınmazlarda kısıtlılık hali geçici inşaat ruhsatının tapuya şerh verildiği tarihten itibaren on yıldan uzun olamaz.

Kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz maliklerinin yazılı veya sözlü başvuruda bulunmaları zorunlu değildir. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde, belediyelere Yönetmeliğin yayımı gününden başlayarak iki ay içinde tasarrufu kısıtlanan yerlerle ilgili olarak, emlak vergisini tarha yetkili olan daireye bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir.

Tasarrufu kısıtlanan taşınmazlarla ilgili olarak bilgi verme görevinin belediyelere ait olduğu hususu, çeşitli yargı kararları ile de teyit edilmiştir. Örneğin Vergi Dava Daireleri Kurulunun 28.01.1994 tarihli ve E:1993/88, K:1994/89 sayılı kararında "Kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz maliklerin yazılı veya sözlü başvurularının aranmadığı anlaşılmaktadır. Tersine, tasarrufu kısıtlanan taşınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiştir. Olayda, gerek bildirme yükümlülüğü ve gerekse vergiyi tarh ve tahsil yetkisi (...) Belediye Başkanlığına aittir." ifadesine yer verilmiştir.<sup>14</sup>

Taşınmazın kısıtlı olduğunun ilgili belediye tarafından bildirilmemesi durumunda taşınmaz maliki de ilgili idareye başvurarak alınacak kısıtlılık belgesinin vergi tarhına yetkili birime sunabilir. Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 2. maddesinin son fıkrasına göre "Arşanın imar planında kısıtlılığı gerektiren amaçlara tahsis edildiğinin bu yönetmeliğin 5 inci maddesindeki bildirim mecburiyeti hükümlerine göre tespit edilmemiş olması halinde, arsa veya bina sahibi tarafından yazılı müracaatta bulunarak kısıtlamayı koyan idareden alınacak kısıtlılık durumunu gösteren belge verginin tarhına yetkili daireye ibraz edildiğinde kısıtlılık aynı esaslar dahilinde uygulanır."

Buna göre taşınmazın kısıtlılığının ya ilgili belediye tarafından bildirilmesi ya da maliki tarafından ilgili idareden alınacak kısıtlılık belgesi ile emlak vergisini tarha yetkili idareye başvurulması gerekmektedir.

Taşınmazın tapu kütüğüne konulan kamulaştırma şerhi, taşınmazın kısıtlı olduğunu göstermemektedir.<sup>15</sup>

Kısıtlılık hali taşınmazın imar programına alınmasına kadar devam etmektedir. Ancak taşınmazın imar programına alınmasından önce bina, arsa veya arşanın satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkalarına devir ve temlik halinde tahsilât zaman aşımına uğramamış olan emlak vergisinin 9/10'luk kısmı muaccel hale gelir. Bu durumda bu kısmın ilgilileri tarafından ödenmesi gerekir.

Buradaki satışı tarafların serbest iradesi ile yapılan olarak algılamak gerekir. Tarafların iradesi dışında yapılan satışların bu kapsamda değerlendirilmemesi gerekir.

<sup>14</sup> Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12.05.1998 tarihli ve E: 1997/2945, K:1998/1877 sayılı kararı: "Tasarrufu Kısıtlanan Bina, Arsa ve Arazi Hakkında Yönetmeliğin 5. maddesinde, belediyelere Yönetmeliğin yayımı gününden başlayarak iki ay içinde tasarrufu kısıtlanan yerlerle ilgili olarak, emlak vergisini tarha yetkili olan daireye bilgi verme zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere kısıtlılık hükümlerinden yararlanabilmek için taşınmaz maliklerinin yazılı veya sözlü başvuruları aranmayıp, tasarrufu kısıtlanan taşınmazları vergiyi tarha yetkili idareye bildirme görevi belediyelere yüklenmiş bulunmaktadır."

<sup>15</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.01.1989 tarihli ve 1987/3945, 1989/159 sayılı kararı: "Tapu kütüğüne konulan kamulaştırma şerhinin, taşınmazın tasarrufunun kısıtlı olduğunu göstermediği, bu nedenle tahakkuk eden emlak vergisinin ödenmesi gerektiğini belirten vergi dairesi yazısı ile tesis edilen işlemin dava konusu olabileceği"

Örneğin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19.11.1996 tarihli ve E:1996/3324, K:1996/3678 sayılı kararına göre özelleştirme kapsamında bir kamu iktisadi teşebbüsünden bir başka kamu iktisadi teşebbüsüne yapılan devirlerin satış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu devirler, devreden ya da devralan kurumun iradesi dışında yapıldığı için bu tür devirleri satış olarak nitelendirmeye olanak yoktur.

Ancak tasarrufu kısıtlı taşınmazların veraset yoluyla mirasçılara intikali; taşınmazın satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkalarına devir ve temlik hallerinden sayılamayacağından gayrimenkullerin kısıtlılık durumu nazara alınarak tahakkuk eden 9/10 unun teciline, kısıtlılık hali ortadan kalkıncaya kadar devam edilmesi gerekmektedir.<sup>16</sup>

Ayrıca kısıtlı bulunan taşınmazın kiraya verilmesi de kısıtlılık hükümlerinin uygulanmasına engel değildir. İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen bir muktezada "... İlçesi sınırları içinde olup ilgili belediyece park ve mesire alanı olduğu gerekçesiyle tasarrufunun kısıtlandığı belirtilen arsalarınızın üzerinde yeni bir bina inşa edilmesine izin verilmediği sürece kiraya verilme işleminin kısıtlı Emlak Vergisi uygulamasına engel teşkil etmemesi gerekmekte olup kısıtlı Emlak Vergisi uygulamasına devam edileceği" bildirilmiştir.

### **c) Kısıtlılıkta Vergi Uygulaması**

Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesine göre; kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur.

Ancak dikkat edilirse burada 1/10'luk oran sadece tahsilat içindir. Yoksa, taşınmazın emlak vergisinin tarhiyatı yine normal usullerle yapılacaktır. Tasarrufu kısıtlanan taşınmazlar için genel beyan yılında beyan edilen emlak vergi değeri üzerinden tarhiyat yapıp, tarh ve tahakkuk edilen verginin 1/10'unun tahsil edilmesi gerekmektedir. Danıştay Dokuzuncu Dairesi de 19.06.1986 tarihli ve E:1984/2420, K:1986/2212 sayılı kararı ile "kısıtlılığın devam ettiği sürece emlak vergisi beyannamesinde gösterilen emlak vergi değeri üzerinden tahakkuk yapıp, bu tahakkukun 1/10'unun tahsil cihetine gidilmesi gerekeceği" sonucuna varmıştır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlak vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.

Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesi hükmü uyarınca kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunmakta, kısıtlamanın devam ettiği sürece tecil edilen verginin 9/10 unun, bina, arsa veya arazinin satılması, istimlakı veya hibe yoluyla başka şahıslara devir veya temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanlarının tahsili (gayrimenkulün malikinden) muaccel hale gelmektedir. Dolayısıyla, tecil edilen bu vergilerin tahsilinin icap etmesi durumunda, 6183 sayılı Kanunun 37. maddesine göre bir aylık ödeme süresi verilmesi, bu süre içerisinde ödeme yapılmaması halinde 6183 sayılı Kanunun 51. maddesine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte takip ve tahsil edilmesi gerekmektedir.<sup>17</sup>

## **B) TAŞINMAZIN İMAR PROGRAMI İÇERİSİNE ALINMASI VE EMLAK VERGİSİ ÖDEMESİNİN DURMASI**

### **a) İmar Programına Alınma**

3194 sayılı İmar Kanununun 10. maddesine göre belediyeler; imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik üzere 5 yıllık imar

<sup>16</sup> İstanbul Defterdarlığının B.07.4.DEF.0.34.12.2.EMLK:50-12166 sayılı özelgesi

<sup>17</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.11.2006 tarihli ve 5825 sayılı özelgesi

programlarını hazırlamakla yükümlüdürler. Beş yıllık imar programları sınırları içinde kalan alanlardaki kamu hizmet tesislerine tahsis edilmiş olan yerleri ilgili kamu kuruluşları, bu program süresi içinde kamulaştırırlar.

Aynı Kanununun 13. maddesinin ikinci fıkrasında ise imar programına alınan alanlarda kamulaştırma yapıncaya kadar emlak vergisi ödenmesi durdurulacağı, kamulaştırmanın yapılması halinde, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasında tahakkuk edecek olan emlak vergisinin, kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği, bu yerlerin kamulaştırma yapılmadan önce plan değişikliği ile kamulaştırmayı gerektirmeyen bir maksada ayrılması halinde ise durdurma tarihinden itibaren geçen sürenin emlak vergisinin mal sahibi tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

Anayasa Mahkemesi tarafından Konya İdare Mahkemesi tarafından yapılan başvuru üzerine verilen 21.06.1989 tarihli ve E1988/ 34, K:1989/26 sayılı karar ile İmar Kanununun 13. maddesinin ikinci fıkrasının Anayasaya aykırı olmadığına karar verilmiştir. Mahkemeye göre; dava konusu hükümlerle getirilen kısıtlama ileride bir fayda sağlamayacak yatırımları önlediği, kişi ve toplum yararına düzenlemeyi ve yapılaşmayı sağlayacağı için hukuk devleti ilkelerine uygundur. Kazanılmış hakları ortadan kaldırmayan, yargı denetimine engel olmayan, herkes için geçerli genel kurallar getiren bu düzenleme hukukun genel ilkelerine de ters düşmemektedir. Toplum yararını öngören düzenleme, bu niteliğiyle sosyal devlet ilkesine de uygundur.

Burada öncelikle taşınmazın imar programına alınması hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

İmar Kanununun 10. maddesine göre belediyelerin imar planlarının yürürlüğe girmesinden en geç 3 ay içinde, bu planı tatbik üzere 5 yıllık imar programlarını hazırlamaları gerekmektedir. Taşınmazların imar programına alınması ile emlak vergisi ödemesi durmaktadır.<sup>18</sup>

Peki, belediyelerin İmar Kanununun 10. maddesinde öngörülen 3 ay içinde program yapma zorunluluğuna uymamaları veya imar planı içerisine alınan taşınmazları programa almamaları durumunda emlak vergisi ödemesi durdurulacak mıdır?

Bu konuda Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 31.05.2007 tarihli ve E:2007/1783, K:2007/2143 tarihli kararı<sup>19</sup> yol gösterici niteliktedir. Her ne kadar bu karar, kanun yararına bozmaya ilişkin ise de Danıştay Dokuzuncu Dairesinin konuya bakış açısını göstermesi bakımından önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Dokuzuncu Dairenin söz konusu kararında "İmar planına alınan ve yasa uyarınca plana alındığı tarihten itibaren en geç üç ay içerisinde imar programına alınması gereken söz konusu taşınmazın, süresinde imar programına alınmamış olması emlak vergisi ödemesinin durmasına engel teşkil etmeyeceği, tahsil edilen dava konusu emlak vergilerinin, Vergi Usul Kanununun 118. ve devamı maddelerinde hükme bağlanan vergi hataları kapsamı içinde değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerektiği" belirtilerek Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulüne ve İzmir Bölge İdare Mahkemesinin 01.11.2006 tarih ve E:2006/2196, K:2006/3680 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51. maddesi uyarınca Kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına karar verilmiştir.

### **b) İmar Programına Alınan Taşınmazların Kamulaştırılması ve Emlak Vergisi**

2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 7. maddesinin 2. fıkrasında "İlgili vergi dairesi, idarenin isteği üzerine taşınmaz mal ve kaynakların vergi beyan ve değerlerini, vergi beyanı

<sup>18</sup> Vergi Dava Daireleri Kurulunun 26.05.2005 tarihli ve 1994/307, K:1995/155 sayılı kararında da bu husus vurgulanmıştır. Karara göre "İmar planı değişikliği ile genel hizmetlere ayrılan alan içinde kalan ve imar programı kesinleşen taşınmaz maliklerinden emlak vergisi tahsilatının imar programının kesinleştiği tarihte durdurulması gerekeceği" ifade edilmiştir. Aynı husus Vergi Dava Daireleri Kurulunun 09.06.1995 tarihli ve E:1994/309, K:1995/225 sayılı kararında da vurgulanmıştır.

<sup>19</sup> 16.10.2007 tarihli ve 26645 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

bulunmadığı hallerde beyan yerine geçecek takdir edilecek değeri en geç bir ay içerisinde verir.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca vergi dairesi tarafından yapılması gereken işlemler 16 seri nolu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır:

Kamulaştırma Kanununun 7. maddesi hükmü uyarınca;

1. Kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar Emlâk Vergisi beyannamesi verilmiş bulunan emlâkin mükellefçe beyan edilen değeri,

2. Kamulaştırıcı idarenin talebi tarihine kadar Emlâk Vergisi beyannamesi verilmemiş olan emlâkin 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince belirlenecek vergi değeri,

Talep tarihinden itibaren en geç bir ay içinde ilgili idareye bildirilecektir.

3. Beyannamesi kamulaştırıcı idarenin talebinden önce verilmiş bulunan emlâkin vergi değeri 1319 sayılı Kanun hükümlerine göre vergi dairesince yeniden takdir edilmiş ise, kamulaştırıcı idareye mükellefin beyanı ile birlikte bu değer de bildirilmesi gerekir.

Vergi dairesi tarafından bildirilen bu bedel kamulaştırma bedelinden sonra (eğer iki kamulaştırma bedeli ile emlak vergi değeri arasında fark var ise) kusur cezalı emlak vergisi tarihinde dikkate alınacaktır.

16 seri nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğine göre; kamulaştırmalarda tescil ve terkin işlemlerinin süratle tamamlanmasına yönelik olan bu hüküm uyarınca, kamulaştırılan gayrimenkullerin eski sahiplerine ait emlak vergisinin ödenmiş olup olmadığına bakılmadan tapu dairelerince tescil ve terkin işlemi derhal yapılacak vergi dairelerinden, gayrimenkullerin eski sahiplerinin emlak vergisi borcu olup olmadığı sorulmayacaktır.

Ancak tapu daireleri, vergi ilişkisi aranmadan yapılan bu işlemler hakkında ilgili vergi dairelerine derhal bilgi vereceklerdir. Vergi dairelerinin, kamulaştırılan gayrimenkullerin eski sahiplerine ait emlak vergilerinin mevcut mevzuat çerçevesinde tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerine devam edecekleri tabiidir.

Önceki bölümde belirtildiği üzere imar programına alınan taşınmazlar için emlak vergisi ödemesi durdurulmaktadır. Bu taşınmazların kamulaştırılması halinde durdurma tarihinden kamulaştırma tarihine kadar olan dönem için emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bunun için kamulaştırma işlemlerinin tamamlanarak taşınmazın mülkiyetinin idareye geçmesi gerekmektedir. Bu nedenle taşınmazın mülkiyetinin idareye geçme anının tespiti emlak vergisi bakımından önem taşımaktadır.

2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 4650 sayılı Kanunla değişik hükümlerine göre; kamulaştırılan taşınmazın mülkiyeti iki şekilde idareye geçebilmektedir. Bunlardan birincisi satın alma usulüdür. Bu usulde idare ile taşınma maliki anlaşmakta, bu anlaşma bir tutanakla tespit edilmekte, idare tarafından kamulaştırma bedelinin ödenmesini müteakiben tapuda taşınmaz maliki tarafından ferağ verilmekte ve taşınmaz tapuda idare adına tescil edilmektedir. Bu usulde mülkiyet tapuda idare adına tescilin yapılması ile geçmektedir.

Eğer satın alma usulüne göre anlaşma sağlanamaz ise bu takdirde kamulaştırmayı yapan idarenin başvurusu üzerine taşınmazın bulunduğu yer asliye hukuk mahkemesi kamulaştırma bedelinin taşınmaz malikine ödenmesine ve taşınmazın kamulaştırmayı yapan idare adına tesciline karar verir.

Kamulaştırma Kanununun 24. maddesine ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705. maddesine göre mülkiyetin kamulaştırma idareye geçmesi, mahkemece verilen tescil kararı ile olur.

Yukarıda anlatılanları özetlemek gerekir ise; kamulaştırmada mülkiyet satın alma usulünde taşınmazın idare adına tescili ile hükmen kamulaştırmalarda ise asliye hukuk mahkemesinin tescile ilişkin kararı ile idareye geçmektedir.

Bu nedenle, durdurma anından bu tarihe kadarki ve bu tarihten sonraki emlak vergisinin taşınmaz malikinden istenmemesi gerekmektedir. İmar Kanununun 13. maddesine göre bu şekilde tespit edilen emlak vergisi kamulaştırma yapan idare tarafından ödenecektir.

Burada kamulaştırma yapılmaksızın el konulan taşınmazların emlak vergisi yönünden incelenmesi gerekir. İmar Kanununun 13. maddesinde emlak vergisi ödemesi durdurulan taşınmazların kamulaştırılması durumunda, durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasındaki emlak vergisinin kamulaştırma yapan idare tarafından ödeneceği belirtilmiştir. Ancak maddede kamulaştırmaz el atma ile ilgili olarak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Kamulaştırmaz el atma, kamu idareleri tarafından usulüne uygun olarak yapılmış bir kamulaştırma işlemi olmaksızın özel mülkiyette bulunan taşınmazlara fiilen el konulmasıdır. Kamulaştırmaz el atma durumunda taşınmazın gerçek maliki tapuda malik olarak görünse bile fiilen taşınmazı üzerinde tasarruf etme imkanı kalmamaktadır. Bu durumda gerçek anlamda bir mülkiyetten ve emlak vergisi mükellefiyetinden söz etmek zordur.

Danıştay Dokuzuncu Dairesi de kamulaştırma yapılmaksızın Devlet Karayolu yapılmak sureti ile el konulan bir taşınmazın malikinin emlak vergisi mükellefiyetini değerlendirdiği 12.03.1991 tarihli ve E:1989/843, K:1991/796 sayılı kararında "Her ne kadar 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 13.maddesinde Arazi Vergisi mükellefinin malik olduğu belirtilmiş ve Vergi Mahkemesince de ihtilafı taşınmazın tapuda halen yükümlü üzerine kayıtlı olduğu tespit edilmişse de, olayda söz konusu taşınmaza kamulaştırma yapılmaksızın el konulduğu ve üzerinden Devlet Karayolu geçirildiği anlaşılmış olup, ihtilafı taşınmazı tapuda yükümlü adına kayıtlı bulunsun bile artık yükümlünün bu taşınmaz üzerinde dilediği gibi tasarruf etme yetkisi ortadan kalkmış olduğundan gerçek anlamda mülkiyetten söz edilmesi mümkün değildir." görüşüne yer vererek fiilen kamu idaresince el konulan taşınmazın emlak vergisi için tapu malikine ödeme emri gönderilmesini yasaya aykırı bulmuştur.<sup>20</sup>

Yukarıda açıklananları özetlemek gerekir ise kamulaştırmada mülkiyetin idareye geçtiği, kamulaştırmaz el atmalarda ise fiilen el atmanın başladığı tarihten itibaren taşınmaza ilişkin emlak vergisinin kamu idaresi tarafından ödenmesi gerektiği görülmektedir.<sup>21</sup>

### **c) İmar Planları Dışındaki Taşınmazların Kamulaştırılması**

İmar planı dışında bulunan taşınmazlar için "imar planı ile kamu hizmeti için ayrılma" durumu söz konusu olamayacağı için bu taşınmazlar hakkında kısıtlılık hükümleri uygulanabilirse de emlak vergisinin ödenmesinin durdurulmasına ilişkin İmar Kanununun 13. maddesi hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Bu nedenle eğer mevzuat hükümleri uyarınca malikin taşınmaz üzerindeki tasarruf hakkı kısıtlanmış ise bu takdirde kısıtlılık hükümleri gereğince emlak vergisinin sadece 1/10'u tahsil edilecektir. Kısıtlılığı devam eden taşınmazın kamulaştırılması durumunda Emlak Vergisi Kanununun 30. maddesindeki "Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10 u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlâki veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilât zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir." hükmü nedeni ile emlak vergisinin o tarihe kadar tecil edilmiş bulunan 9/10'luk kısmının taşınmaz malikinden tahsili gerekir.

İmar planı dışında yer alan taşınmazların imar programları kapsamına alınması mümkün olmadığından bu taşınmazların emlak vergisi ödemesinin durdurulması ve

<sup>20</sup> Aynı yönde Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.09.1997 tarihli ve E:1996/3371, K:1997/2693 sayılı kararında "Taşınmaza belediye tarafından yol geçirmek suretiyle kamulaştırmaz el konulması üzerine açılan tazminat davası sonucu artırılan bedel üzerinden kesilen kusur cezalı emlak vergisinin yerinde olmadığı" belirtilmiştir.

<sup>21</sup> Örnek olarak Vergi Dava Daireleri Kurulunun 12.01.1996 tarihli ve E:1995/420, K:1996/20 sayılı kararı: "İmar programına alınan alanlarda emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı ve kamulaştırma halinde, vergiyi kamulaştırmayı yapan idarenin ödeyeceği"

kamulaştırmanın yapılması halinde geçmişe yönelik olarak emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi söz konusu değildir.

**d) Kamulaştırma Bedeli İle Mükellef Tarafından Beyan Edilen Değer Arasında Oluşan Farktan Dolayı Mükellef Adına Kusur Cezalı Olarak Emlak Vergisi Salınmayacağı**

2942 sayılı Kanununun 39. maddesinde, emlak vergisi tarhına esas olan en son vergi değerinin kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olması halinde aradaki farkın emlak vergisine tabi tutulacağı ve bu farka ait verginin Emlak Vergisi Kanununun 31. maddesinin son fıkrasına göre kusur cezalı olarak tarh olunacağı açıklanmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasına göre emlak vergisi beyannamesinin ek süreye rağmen verilmemiş olması halinde, kesinleşen kamulaştırma bedeli, kamulaştırmanın yapıldığı yıla ait vergi değeri yerine geçer ve bu değer üzerinden cezalı emlak vergisi tarhiyatı yapılır.

Kusur cezalı emlak vergisinin nasıl tarh edileceği 16 seri nolu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır:

1. Emlâk Vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri kesinleşen kamulaştırma bedelinden az olduğu takdirde, aradaki fark Emlâk Vergisine tabi tutularak, bu farka ait vergi 1319 sayılı Kanununun 31 inci maddesinin son fıkrası hükmü dikkate alınmak suretiyle kusur cezalı olarak tarh edilecektir.

2. Emlâk Vergisi beyannamesi ek süreye rağmen verilmemiş ise, kesinleşen kamulaştırma bedeli beyannamesi verilmemiş dönemlere ait vergi değeri yerine geçecek, bu dönemlere ait emlâk vergisi ağır kusur cezalı olarak tarh edilecektir.

Ek süreden sonra verilen beyannamede gösterilen değerlerin kesinleşen kamulaştırma bedelinden yüksek olması halinde aradaki farka ait vergi ve ceza düzeltilmeyecektir.

Aynı Tebliğe göre; kesinleşen kamulaştırma bedeli, bedel arttırma veya eksiltme davası açılmamışsa, kıymet takdir komisyonlarınca 2942 sayılı Kanuna göre tespit edilen değeri, bedel arttırma veya eksiltme davası açılan hallerde mahkeme kararı ile belirlenen ve kesinleşen değeri ifade etmektedir.

Danıştay kararlarına göre 2942 sayılı Kanununun 39. maddesinde yer alan “emlak vergisi tarhına esas olan en son vergi değeri” ibaresi genel beyan dönemini değil sadece taşınmazın kamulaştırıldığı yılı kapsamaktadır.

Her ne kadar Danıştay Dokuzuncu Dairesi 1988 yılında verdiği bir kararında<sup>22</sup> “2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 39. maddesi gereğince kesinleşen kamulaştırma bedelinin emlak vergisi değerinden fazla olması halinde aradaki fark üzerinden genel beyan döneminden başlamak üzere ikmalen kusur cezalı emlak vergisi salınabileceği”ne karar vermiş ise de daha sonradan görüşünü değiştirerek, kesinleşen kamulaştırma bedeli ile emlak vergisi değeri arasında fark olması durumunda sadece kamulaştırmanın yapılacağı yıla münhasır olmak üzere ikmalen kusur cezalı emlak vergisi tarh edilebileceği kabul etmiştir.

Örneğin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 24.09.1997 tarihli ve E:1996/2192, K:1997/2683 sayılı kararına göre; “Gerek kamulaştırmayı yapan idare, gerekse bedele yapılan itiraz üzerine adliye mahkemeleri tarafından saptanan kamulaştırma bedeli, o taşınmazın kamulaştırmanın yapıldığı tarihteki rayiç değerini göstermekte olup; bu bedelin emlak vergisi genel beyan döneminin tümünü kapsayacak şekilde ve geçmişe teşmil edilmek suretiyle, kamulaştırmadan önceki yılları için de ikmalen vergi hesaplanması ve buna ayrıca kusur cezası uygulanması, önceki yıllarda kamulaştırma yapılması halinde dahi aynı kamulaştırma bedelinin takdir edileceği yolunda bir anlayış halinde geçerli olabilir. Halbuki, uyuşmazlığa konu vergi ve cezanın ait olduğu yıllardaki enflasyon oranları karşısında,

<sup>22</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 12.05.1988 tarihli ve 1987/3489, K:1988/2020 sayılı kararı

geçmiş yıllarda da aynı bedelin takdir edileceği hakkındaki varsayımı kabul etmek mümkün bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle, kamulaştırma bedeli ile beyan edilen emlak vergi değeri arasındaki fark üzerinden yapılması gereken tarhiyatın sadece kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır tutulması gerekmektedir.”<sup>23</sup>

Buna göre kamulaştırma bedeli ile beyan edilen emlak vergi değeri arasında fark olması durumunda sadece kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır olmak üzere kamulaştırma bedeli ile emlak vergi değeri arasındaki fark kadar kusur cezalı emlak vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fark tarhiyata, tarhiyatın normal vade tarihinden son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanacaktır.<sup>24</sup>

Bu durumda cezalı olarak tarh olunan bu verginin kim tarafından ödeneği meselesi gündeme gelecektir.

3194 sayılı İmar Kanununun 13. maddesinde imar programına alınan taşınmazlar için emlak vergisi ödemesinin durdurulacağı, bu taşınmazların kamulaştırılması halinde durdurma tarihi ile kamulaştırma tarihi arasındaki dönemin emlak vergilerinin kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm dikkate alındığında kusur cezalı olarak tarh edilen bu emlak vergisinin de kamulaştırmayı yapan idare tarafından ödenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Nitekim Danıştay Dokuzuncu Dairesi de 22.10.1991 tarihli ve E:1990/1160, K:1991/3088 sayılı kararında “2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 39. maddesi gereğince kamulaştırılan taşınmazın emlak vergi değeri ile kamulaştırma bedeli arasındaki fark üzerinden salınması gereken kusur cezalı emlak vergilerinin 3194 sayılı imar kanununun 13. maddesinde öngörülen hükme göre, kamulaştırma konusu taşınmazın imar programına alındığı tarihten sonrasına isabet eden kısmının kamulaştırmayı yapan idarece ödenmesi gerektiği” sonucuna varmıştır.

Eğer kamulaştırma imar planı ve imar programı gereğince yapılmıyorsa bu takdirde kamulaştırmanın yapıldığı yıla münhasır olmak üzere tarh edilen kusur cezalı emlak vergisinin taşınmazın maliki tarafından ödenmesi gerekir. Ancak bu halde dahi kusur cezalı emlak vergisi sadece taşınmazın kamulaştırıldığı yılla sınırlı olarak tarh edilmelidir. Kamulaştırmanın yapıldığı yıldan önceki yıllarda beyan edilen değerler ile kamulaştırma değeri arasında fark olması durumunda dahi bu fark nedeni ile ikmalen kusur cezalı emlak vergisi tarh edilmemesi gerekmektedir.

Bu duruma aykırı olarak kamulaştırmanın yapıldığı yıldan önceki yıllar için de kusur cezalı emlak vergisi tarhiyatının yapılması durumunda, fazladan alınan bu verginin vergide hata hükümlerine göre iadesi gerekir.

Yersiz olarak tarh ve tahsil edilen ve mükellefine iadesi gereken bu vergiler için mükellef tarafından faiz talep edilebilir mi?

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 4369 sayılı Kanunun 2. maddesiyle eklenen 112. maddesinin 4. fıkrasında, fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faizin, 120. madde hükümlerine göre ret ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödeneceği hükmüne yer verilmiştir.

<sup>23</sup> Aynı yönde Vergi Dava Dairelerinin 12.01.1996 tarihli ve E:1994/310, K:1996/21 sayılı kararı ile Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 14.01.1999 tarihli ve 1997/5059, K:1999/226 sayılı kararına bakılabilir.

<sup>24</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 21.11.2006 tarihli ve 5825 sayılı özeldes

Bu madde kapsamında mükellefe faiz ödenebilmesi için yükümlü tarafından idareye bir başvuruda bulunulmuş ancak idarece düzeltme yapılmamış olması veya idarece re'sen düzeltme yapılması gerekmektedir.

Yükümlü tarafından idareye bir başvuruda bulunulmuş ancak idarece düzeltme yapılmamış olması veya idarece re'sen düzeltme yapılması halinde mükellefin faiz talep etme hakkı doğacaktır. İdarenin buna rağmen faiz ödememe işlemlerine karşı ise vergi yargısında dava açılabilir.<sup>25</sup>

Burada son olarak şu hususu vurgulamak gerekir. Eğer kamulaştırma bedeli, taşınmaz maliki tarafından açılan bedel artırımı (eksi ifadesi ile tezyidi bedel) davası sonucunda kamulaştırma bedelinde artış söz konusu olmuş ise ikmalen tarh edilecek emlak vergisinde bedel artırımı davası sonucu mahkemece karar verilen ve kesinleşen bedelin esas alınması gerekir. Bedel artırımı davalarında mahkeme tarafından bilirkişi görevlendirilmekte ve bilirkişi tarafından düzenlenen kıymet takdir raporları dikkate alınarak karar verilmektedir. Ancak mahkemece karar verilen bedelin bilirkişi tarafından tespit edilen bedel ile aynı olması gibi bir zorunluluk yoktur. Bu nedenle eğer mahkeme tarafından tespit edilen bedel bilirkişi tarafından tespit edilen bedelden az ise ya da mahkemece bilirkişi raporu esas alınarak kesin karar verilmediği sürece salt bilirkişi raporlarının vergi hukuku bakımından kesin maddi delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir.<sup>26</sup>

#### IV- SONUÇ

Kamu hizmeti için gerekli olan taşınmazlar 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu hükümlerine göre kamulaştırılmaktadır.

Bu kamulaştırma nedeni ile ortaya çıkan yargılama gideri, tapu harcı, bilirkişi ücreti ve vekalet ücreti gibi giderlerin Kamulaştırma Kanununun 29. maddesi gereğince kamulaştırmayı yapan kamu idaresi tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Ancak kamulaştırma nedeni ile yapılan devir işleminin KDV'ye tabi olması durumunda, ödenmesi gereken bu verginin Kamulaştırma Kanununun 29. maddesi kapsamında idarece ödenmesi gereken giderler içerisinde değerlendirilmesi ve idare tarafından ödenmesi mümkün değildir.

Bunun yanında İmar Kanunu ve diğer mevzuat hükümleri uyarınca tasarrufu kısıtlanan taşınmazın kısıtlılık hükümlerinden yararlanması ve emlak vergisinin 1/10 oranında tahsil edilmesi gerekir.

Tasarrufu kısıtlanan bu taşınmazların imar programına alınması durumunda emlak vergisi ödemesi durdurulmaktadır. Taşınmazın kamulaştırılması halinde durdurma ile kamulaştırma arasındaki dönem için tahakkuk edecek emlak vergisinin İmar Kanununun 13. maddesi gereğince kamulaştırmayı yapan kamu idaresi tarafından ödenmesi gerekir.

Tasarrufu kısıtlanan taşınmazlardan imar planı dışında kalan taşınmazların imar programına alınmaları mümkün olmadığından bu taşınmazlar için emlak vergisinin ödenmesinin durdurulması ve kamulaştırma halinde emlak vergisinin kamulaştırmayı yapan idarece ödenmesi söz konusu değildir.

<sup>25</sup> Bu konu ile ilgili olarak Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 16.04.2002 tarihli ve E: 2000/4088, K: 2002/1451 sayılı kararına bakılabilir.

<sup>26</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 20.11.1997 tarihli ve E:1996/2740, K:1997/3754 sayılı kararı