

DEĞERLİ KONUT VERGİSİ VE DEĞERLEME TEBLİGATLARINA İTİRAZ USULÜ

Av.Yalçın Yurttaş (LL.M.)

1. GİRİŞ :

7 Aralık 2019 tarihli ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 sayılı *Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*’un (“Torba Yasa”) 30.maddesi ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na 42 ila 49. Maddeler eklenmiş ve *Değerli Konut Vergisi* adı altında yeni bir vergi türü hayatımıza girmiştir.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, söz konusu düzenlemeye istinaden vakit kaybetmeksizin *Değerleme Tebligatlarına* başlamıştır. Tebligatlarda yer alan *Değerleme Tarihinin*, Torba Yasanın yürürlüğe girdiği tarihten de önceye denk düşmesi, değerlemelerin hangi usul ve esaslar dairesinde yapıldığının belirsiz ve denetimden uzak oluşu, bazı taşınmazlara piyasa rayicinin çok üzerinde değerlemeler yapılması, ‘Mesken nitelikli taşınmaz’ statüsünde addedilemeyecek kimi eklenti, ardiye, müstemilat benzeri yapılar için dahi *Değerleme Çalışması* ve *Değerleme Tebligatı* yapılması uygulamadaki aksaklıklar olarak göze çarpmakta ve *Değerleme Tebligatlarına* itiraz edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu çalışmanın konusu; ana hatları ile Değerli Konut Vergisi’nin ve *Değerleme Tebligatlarına İtiraz Usulünün* incelenmesidir.

2. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNİN KONUSU :

Torba Yasa ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen 42. Madde uyarınca; Değerli Konut Vergisi'nin konusu; bina vergi değeri veya Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değeri 5.000.000.-TL ve üzeri olan, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yer alan, 'mesken niteliğindeki' taşınmazlardır.¹

Ne var ki uygulamada; mesken niteliğinde addedilemeyecek, depo, ardiye, eklenti benzeri bir kısım yapının da, yüksek olasılıkla üzerinde bulunduğu arsanın veya taşınmazın bulunduğu bölgenin kıymeti sebebiyle *Değerleme Çalışmasına* konu edildiği görülmektedir.

Uygulamada böylesi aksaklıkların olması, kanaatimizce 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda 'Mesken', 'mesken niteliğindeki taşınmaz' veya 'konut'² tanımı bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu, genel bir ifade ile 'Bina' tanımı vermekle yetinmiştir. Düzenleme, bu yönüyle kanun tekniği bağlamında hatalı, yoruma muhtaç ve yeni ihtilaflara gebe dir.

Mesken niteliğindeki taşınmazın edinim biçimi, *Değerli Konut Vergisi'ne tabi olup olmama* bağlamında önem arz etmemektedir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 45.maddesi uyarınca; ister miras yolu ile, ister bağış veya satın alma yolu ile edinilsin, mesken niteliğindeki taşınmazın maliki, varsa intifa hakkı sahibi ve her ikisi de yoksa mesken niteliğindeki taşınmazın malik gibi tasarruf edenler, değeri 5.000.000.-TL ve üzeri mesken niteliğindeki taşınmazları için bu vergiyi ödeyeceklerdir.

3. DEĞERLİ KONUT VERGİSİNDEN MUAF OLANLAR :

Emlak Vergisi Kanunu'nun 46.maddesi uyarınca; *Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin,*

¹ Değeri 5.000.000.-TL'nin altında olan mesken niteliğindeki taşınmazlar, işyerleri, arsa, arazi, tarla vasfını haiz taşınmazlar değerlerine bakılmaksızın Değerli Konut Vergisi kapsamı dışında kalmaktadır.

² Maddenin gerekçesinde de; Emlak Vergisi Kanunu'nda yer almayan 'Konut' tabiri kullanılmıştır.

gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinden muaftırlar.

Kanunun muafiyet getirmiş olduğu bir diğer grup ise müteahhitler ve inşaat şirketleridir. 46.maddenin 4 bendi uyarınca; *esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerinde kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar ve arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar* değeri 5.000.000.- TL'nin üzerinde olsa dahi Değerli Konut Vergisi'nden muaftır.

Söz konusu maddenin lafzi yorumu, her ne kadar portföyünde 46.maddenin 4 bendinde yer alan şartlara uygun taşınmazlar bulunan *Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarını* muafiyet kapsamı dışında bıraksa da³, amaçsal bir yorum ile bu Ortaklıkların da muafiyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği öne sürülebilir.

4. VERGİLENDİRME NİSPETİ VE PAYDAŞLARIN DURUMU :

Emlak Vergisi Kanunu'nun 44. Maddesi uyarınca; *Değerli Konut Vergisi'ne* tabi mesken nitelikli taşınmazlardan, değeri 5.000.000.-TL ile 7.500.000.-TL arasında olanlar Binde 3, 7.500.001.-TL ile 10.000.000.-TL arasında olanlar Binde 6, 10.000.001.-TL'yi aşanlar ise Yüzde 1 oranında vergilendirilirler.

45. madde uyarınca paylı mülkiyet veya elbirliği mülkiyetine tabi taşınmazlarda taşınmazın toplam değeri esas alınacak, diğer bir deyişle paydaş hisselerinin ayrı ayrı değerinin 5.000.000.-TL'nin altında olması, vergi mükellefiyetini ortadan kaldırmayacaktır. Paylı mülkiyete tabi taşınmazlarda paydaşlar hisseleri oranında, elbirliği mülkiyetine tabi taşınmazlarda ise malikler müteselsilen sorumlu olacaktır.

³ Zira Sermaye Piyasası Kurulu'nun, 28 Mayıs 2013 tarihli, 28660 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, *Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin* 23.c maddesi uyarınca; Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları hiçbir şekilde gayrimenkullerin inşaat işlerini kendi üstlenemez ve bu amaçla personel ve ekipman edinemezler.

5. DEĞERLEME ÇALIŞMASINI VE DEĞERLEME TEBLİGATINI YAPACAK HİZMET BİRİMİ :

15.07.2018 tarihli ve 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 480. maddesine, 05.02.2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 30 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile eklenen h bendi ve 484. Maddesine eklenen e bendi ile taşınmazların toplu değerlendirme yöntemleriyle değerlerini belirlemek yetkisi Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne ("Genel Müdürlük") ve Genel Müdürlüğün *Taşınmaz Değerleme Daire Başkanlığı* hizmet birimine verilmiştir.

Uygulamada ise *Değerleme Tebligatlarının*, değerlendirme işlemleri bakımından kendisine herhangi bir yetki verilmemiş *Kadastro Dairesi Başkanlığı* tarafından gönderildiği anlaşılmaktadır. Değerleme faaliyetinin ve *Değerleme Tebligatlarının*, *Taşınmaz Değerleme Dairesi Başkanlığı*na yerine getirilmesi ön görülmüşken, bu çalışmaların Kadastro Dairesi Başkanlığına yerine getirilmiş olması '*Konu bakımından yetkisizlik*' ve '*Yerine geçerek işlem yapma yasağı*' kavramlarını akla getirmektedir.

İdare Hukuku'nda yetkisizlik esas, yetki ise istisnadır. Bir diğer deyişle idari işlemi tesis edecek olan hizmet birimi, açık bir şekilde Kanundan aldığı yetkiye dayanmalıdır. *Kadastro Dairesi Başkanlığı* ile *Taşınmaz Değerleme Dairesi Başkanlığı*na, aynı Kurum tüzel kişiliği çatısı altında olmaları, *Değerleme Çalışma ve Tebligatlarının* yetki sakatlığı ile malul olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

6. DEĞERLEME TEBLİGATLARI :

Değerleme Tebligatlarında; taşınmazın tapu kayıt bilgileri ile belirlenen değerine ilişkin soyut bir bildirim haricinde, değerlemenin nasıl yapıldığına ilişkin bir bilgi bulunmamaktadır. Pek çok *Değerleme Tebligatında*, taşınmazların piyasa rayicinin çok üzerinde değerlemeler yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu fahiş değerlendirmelerin hangi usul ve esaslar dairesinde yapıldığı ise meçhuldür. Vatandaşlarca <http://tasinmazdegerleme.tkgm.gov.tr/> sayfasından sorgulama yapıldığında da;

Taşınmaz Değerleme Sonuçları başlığı altında yalnızca *Taşınmaz Bilgisi, Değerleme Tarihi*⁴ ve *Değerleme Bedeli* görülebilmektedir.

Şeffaflık prensibi gereği; İdarenin karar alma süreçleri mümkün olduğunca vatandaşa açık olmalıdır. Hakkında idari bir işlem tesis edilen kişi, bu idari işlemin hangi gerekçelerle ve hangi yöntemler takip edilerek uygulandığını bilmek hakkına sahiptir. Bu hak aynı zamanda hukuk devletinin temel ilkelerinden biri olan 'Hukuk Güvenliği' ilkesinin de bir gereğidir. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de bu yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar.⁵ Usul ve yöntemi anlaşılamayan *Değerleme Çalışmasının*, bu prensiplere bütünüyle aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

7. DEĞERLEME TEBLİGATLARINA İTİRAZ :

Emlak Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi uyarınca değeri 5.000.000.-TL'yi aşan mesken nitelikli taşınmazlar Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde ilan edilir. Vurgulamak gerekir ki bu ilan tebligat yerine geçmemektedir. Zira madde metni, değerlemenin ilgisine ayrıca tebliğ edileceğini hüküm altına almıştır.

Tebliğat Kanunu'nun 7/a maddesi uyarınca *elektronik tebligat adresi* bulunan mükelleflere tebligat elektronik ortamda, olmayanlara ise elden yapılacak, itiraz süresi tebliğin gerçekleştiği tarihten itibaren başlayacaktır.

Değerleme sonuçlarını tebliğ alan mükellefler, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne yazılı olarak itiraz etmelidir. Bu süre içerisinde itiraz edilmezse mesken niteliğindeki taşınmazın değeri kesinleşecektir.

Süresinde yapılan itirazlar, on beş gün içerisinde değerlendirilerek sonuçlandırılacak ve kesinleşen değer, yine Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde ilan ve ilgisine tebliğ edilecektir. Kesinleşen bu değer, *Değerli Konut*

⁴ Değerlendirme tarihlerinin pek çoğu, Torba Yasanın yürürlük tarihinden öncedir.

⁵ Anayasa Mahkemesi'nin 18.06.2013 tarihli, 2012/157 E. sayılı kararı, syf. 3.

Vergisi uygulamasında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer olarak kabul edilecektir.

Herhangi bir hak kaybı yaşanmaması adına; kesinleşen değer -bir diğer ifade ile kesinleşen idari işlemin- tebliğini müteakip 30 gün içerisinde Yürütmeyi Durdurma talepli olarak, İdare Mahkemesi'nde, İdari işlemin iptali davası açılmasının isabetli olacağı değerlendirilmektedir.

Her ne kadar kural olarak vergi mükellefinin beyanı ile tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerle ilgili olarak Vergi Mahkemelerinde iptal davası açılmaz ise de; Anayasa Mahkemesi'nin 2015/15100 Başvuru numaralı, 27.02.2019 tarihli, kararında da belirtildiği üzere; *mükellefler bazı durumlarda istisna ve muafiyet gibi nedenlerden şüpheye düşebilmektedirler. Bu itibarla hukuki bir ihtilafın bulunduğu konularda mükelleflere verdikleri beyannamelere ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmıştır.* Bu itibarla, bir diğer hukuki çare de, *Değerli Konut Vergisi* beyannamelerinin ihtirazi kayıtlarla verilmesi ve akabinde Vergi Mahkemesinde Yürütmeyi Durdurma talebiyle⁶ dava açılmasıdır.

Sonuç itibari ile; herhangi bir hak kaybı yaşanmaması adına; mükelleflerin, kesinleşen *Değerleme Çalışmalarına* karşı, kesinleşme tarihinden itibaren 30 gün içinde yürütmeyi durdurma talebiyle İdare Mahkemesinde iptal dava açması, beyanname döneminde ise, *Değerli Konut Vergisi beyannamesini* ihtirazi kayıtlarla vermek ve akabinde yine yürütmeyi durdurma talebiyle Vergi Mahkemesi'ne başvurmasının yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

⁶ Her ne kadar Vergi Mahkemesi'nde açılan davalar, vergi işleminin tahsilini durdursa da; beyan usulü ile ödenen vergilerde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27.maddesi uyarınca ayrıca Yürütmeyi Durdurma talep etmek gerekmektedir.