



Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi*

Valuable Housing Tax as a Supplement to Property Tax

Ecem ÇİVİLİDAĞ¹ Doğan BOZDOĞAN²

¹Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Tokat/Türkiye, ecemargui@gmail.com

²Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Tokat/Türkiye, dogan.bozdogan@gop.edu.tr

ÖZET

Vergiler devletlerin egemenlik erklerinin nihai sonuçlarından birisidir. Özellikle kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağı olarak değerlendirilebilecek olan vergilerin mükellefler üzerinde yük oluşturduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Devletler sahip oldukları vergilendirme yetkisini kullanarak vergi oranlarında değişiklikler yapabilir; hatta yeni vergiler koyabilirler. Burada önemli olan mükelleflerin vergisel yüklerini gelirleri oranında artırmaktır. 7194 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile bir takım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisi (DKV)dir. DKV “Emlak Vergisi” Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir. DKV, Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nce belirlenen değeri 5 milyon Türk lirası ve üzerinde olanların tabii olduğu bir vergidir. DKV’nin incelenmesi usul ve esaslarının ortaya konulması önem arz etmektedir. Çalışmada DKV’ye ilişkin usul ve esaslar irdelenmiş ve mevcut uygulamadaki birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Nihayetinde tespit edilen sorunlara ilişkin çözüm önerilerinde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Değerli Konut Vergisi, Emlak Vergisi, Vergi Yüklü

ABSTRACT

As it is known, taxes are one of the final results of the sovereign powers of the states. It is an undeniable fact that taxes, which can be considered as an important source of income in the financing of public expenditures, create a burden on taxpayers. States can make changes in tax rates by using their taxation authority; They may even impose new taxes. The important thing here is to increase the tax burden of taxpayers in proportion to their income. A number of new taxes have come to the fore with the “Digital Service Tax Law and the Law on Making Amendments to Some Laws and Decree Law No. 375” published in the Official Gazette No. 7194. One of these taxes is the valuable housing tax. Valuable housing tax is regulated between the 42nd and 49th articles of the “Property Tax” Law. Valuable housing tax (VHT) is a tax that is subject to residential properties within the borders of Turkey with a building tax value or the value determined by the General Directorate of Land Registry and Cadastre, with a value of 5 million Turkish lira or more. It is important to examine the VHT and to reveal the principles and procedures. In the study, the procedures and principles regarding VHT were examined and some problems in the current practice were identified. Finally, solutions were suggested for the identified problems.

Keywords: Valuable Housing Tax, Property Tax, Tax Burden.

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi

Başvuru Tarihi: 23 Mart 2023

Kabul Tarihi: 14 Haziran 2023

Makale Türü

Araştırma Makalesi

ARTICLE INFOS

Article History

Received: March 23, 2023

Accepted: June 14, 2023

Article Type

Research Article

1. Giriş

Kamu harcamalarının finansmanında vergiler önemli bir rol oynamaktadır. Kimi zaman vergi oranlarının azaltılması veya artırılması kimi zaman da yeni vergiler ile devletler egemenlik güçlerini kullanmakta ve kendilerine gelir sağlamaktadır. Başka bir ifadeyle yasama organı yeni vergiler koyarak, mevcut vergileri değiştirerek ve kaldırarak vergi rejimlerinde değişiklik yapabilirken, yürütme organı da yasama organının kendisine verdiği yetki ve sınırlar çerçevesinde değişiklik yapma yetkisine sahip olabilmektedir. Ancak uygulanan her yeni vergi mükellefler üzerinde yük

oluşturmakta ve bu da bir dirence sebebiyet vermekte ve mükelleflerin yatırım, üretim, tüketim ve tasarruf kararlarını etkileyebilmektedir.

Türkiye’de geçmişten bugüne kadar uygulanan vergilerin bütününe ilişkin hukuki rejim Türk vergi sistemi olarak adlandırılır. Nitekim Türkiye’de vergi sistemi bugüne kadar pek çok değişim ve yenilik yaşamıştır. Kimi zaman var olan vergilerde düzenlemeye gidilirken kimi zaman da yeni vergiler getirilmiştir.

Bu genel çerçevede çalışma temel olarak üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda servet vergilerinin bir türü olan emlak vergisi, ikinci kısımda ise emlak vergisinin bir tamamlayıcısı olarak ele alınan DKV detaylı bir şekilde incelenecektir.

* Bu makale Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında Ecem ÇİVİLİDAĞ tarafından hazırlanan “Emlak Vergisinin Bir Tamamlayıcısı Olarak Değerli Konut Vergisi” başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

Türkiye’de yeni uygulama alanı bulan DKV diğer bütün vergiler gibi mükellefler üzerinde yük oluşturan bir vergidir. DKV çıkarıldığı günden itibaren yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Söz konusu bu eleştiriler sebebiyle çıkartılan vergide bazı güncellemeler yapılsa da kesin bir çözüme varılamamıştır. Bu kapsamda üçüncü kısımda değerli konut vergisine yönelik eleştiriler irdelenecek ve sonuçta birtakım çözüm önerilerinde bulunulacaktır.

2. Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulaması

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’na (EVK) göre emlak vergisi; *“Türkiye sınırları içinde bulunan bina ve arsa mülkleri için verilen bir vergi türüdür. Bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere ikiye ayrılan emlak vergisi, mülk sahipleri tarafından ödenir.”* Mülk sahibi yoksa arsa ya da binanın tahsis edildiği kişiler vergiyi ödemekle mükelleftir. Bu çerçevede emlak vergisinin daha iyi anlaşılması için konusunun, mükelleflerinin, matrah, oran vb. hususların bina ve arsa özelinde irdelenmesi gerekmektedir.

2.1.Emlak Vergisinin Konusu

Emlak Vergisinin konusu, üzerine vergi eklenen, dolaylı ya da doğrudan verginin kaynağı olma özelliğine sahip ekonomik değer ya da servet değeri bulunan unsurlardır. Vergi Usul Kanunu incelendiğinde verginin konusu, genel bütçe içerisinde yer alan vergi, harçlar ve resimler, il özel idarelerine ve belediyelerin sahip olduğu vergiler, harçlar ve tabi ki resimlerdir. Emlak Vergisinin konusu içerisinde bina, arazi, arsa vb. gayrimenkuller bulunur (Oğuz, 2019:38).

2.1.1.Bina Vergisinin Konusu

EVK’nın 1. maddesine göre, *“bina vergisinin konusu Türkiye sınırları dâhilinde olan binalardır”*. Dolayısıyla vergi mükellefleri, yalnızca Türkiye’deki binaları nedeniyle vergi ödeyeceklerdir. Bir başka ifadeyle mükelleflerin yurt dışında sahip oldukları binalar ve benzerleri bu verginin kapsamı içerisine alınmamıştır (Altıngöz,2011:9). Aynı zamanda yapımı devam eden inşaatlar bina özelliğine sahip değildir. Vergilendirme açısından yapılan binaların imar ile ilgili mevzuatlara uygunluğu da önem arz etmektedir. Tamamlanmış binalardan (işyeri ya da daire) oturma veya kullanma ruhsatı alınmış olanlar halihazırda oturulmasa ya da kullanılmasa bile bina olarak sayılırlar. Binanın yapımı esnasında kullanılan malzemelerin mahiyetinin önemi yoktur. Bina farklı malzemelerden (taş, ahşap, demir vb.) imal edilmiş olabilir. Yapı malzemelerinin farklı oluşu inşa edilen binanın vasfını etkilemez, sadece binanın matrahını yani değerini etkiler. VUK ’un 309. maddesine göre kullanılış açısından konut ile işlev gören müteammim cüzler konuta dahil sayılmaktadır. *“Kat mülkiyeti yasasına göre kat mülkiyeti kurulmuş olan binaların bağımsız bölümleri birer bağımsız bina olarak değerlendirilir”* (Bolahatoğlu,2018: 45).

2.1.2.Arazi Vergisinin Konusu

Türkiye Cumhuriyeti hudutları içerisinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisinde konuyu oluşturan unsurlardır. Belediyece parsellenmiş araziler arsa sayılmakta ve belediye sınırları içinde bulunmamakla birlikte mücavir alan sınırları içerisinde değerlendirilen ve bulunan araziler de arazi vergisinin konusuna girmektedir (Altıngöz,2011: 22). Bina vergisi bakımından olduğu gibi arazi vergisi hususunda da Türkiye Cumhuriyeti hudutları içi deyiminden *“Türkiye Cumhuriyeti’nin egemenlik hakkını kullandığı alanlar”* anlaşılmalıdır. Bu doğrultuda, bu alanlar dışında kalan mücavir arazilerin, ülkemiz bakımından, arazi vergisinin konusu içinde yer bulması söz konusu değildir. Arazi, üretimde kullanılan toprağı ifade etmek için kullanılan duvar, yol, çit gibi doğal ve yapay işaretlerle çevrilmiş yeryüzü parçasıdır. Arsa ise, arazinin özel bir

durumu olup, imar planı ile iskân sahası olarak ayrılarak inşaat yapmaya uygun hale gelmiş ve belediye sınırları içinde belediye tarafından parsellenmiş araziye ifade etmektedir (Esener,2005: 112).

2.2.Emlak Vergisinde Mükellefiyet

Emlak vergisinde mükellefiyet bina ve arsa vergisi mükellefiyeti olarak ikiye ayrılır. Bina ve arsa gibi unsurlara sahip olanlar veya bunları kullanma hakkını ellerinde bulunduranlar için vergiyi doğuran olaydan söz edilebilir.

2.2.1.Bina Vergisinde Mükellefiyet

Bina vergisine ilişkin mükellefiyet EVK’nın birinci kısmında mükellef başlığı altında düzenlenmiştir. Bu vergiyi EVK 3. maddesine göre, *“...bina malikleri, eğer varsa intifa hakkı sahipleri her ikisi de bulunmuyorsa bina sahibi gibi bina üzerinde tasarrufla bulunanların ödemesi...”* kararlaştırılmıştır.

Mevcut bir binaya ortak olarak sahip bulunanların sahip oldukları hisseleri miktarında mükellefiyetlerinin olduğunu belirtmek gerekir. Mükellefiyetin iştirak çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda ise bazı farklılıklar söz konusudur. Mülk sahipleri vergisel yükümlülükten zincirleme olarak yani müteselsil olarak sorumludurlar. Müşterek mülkiyette paylar belli olduğu için mükellefiyet bu paylara göre ortaya çıkmaktadır. İştirak halindeki mülkiyette ortakların hisseleri belirlenmiş değildir ve hepsi birlikte aynı oranda binanın üzerinde hak sahibidirler. Bu sebeple iştirak halinde mülkiyette müteselsil olarak sorumluluk söz konusudur. Emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olay, emlak’a malik olma, emlak üzerinde intifa hakkının kurulması veya emlaki malik gibi tasarruf etmedir (Yıldırım, 2019:29).

2.2.2.Arazi Vergisinde Mükellefiyet

Arazi Vergisinin mükelleflerinin kimler olacağı EVK’nın 13. maddesine göre: *“Arazi veya arsanın sahibi, varsa kullanım hakkı sahibi, bunlardan ikisinin de var olmaması halinde arazi ve arsaya sahip olanların mükellef olduğu böylece vergiyi bunların ödemesi gerektiği belirtilmiştir”*.

Ortaklaşa mülkiyet durumlarında arazinin maliki olanlar, mevcut hisseleri oranında arazi vergisinin dolaylı vergi mükellefi konumundadırlar ve el birliği mülkiyette (iştirak halinde) ise mükellefler zincirleme (müteselsil) sorumluluğa sahiptirler. Ortaklaşa mükellefiyette kişiler kendi sahip oldukları payları oranında arazi vergisini ferdi olarak vereceklerdir ve her mükellefin vergi borcu da bu duruma göre tarh edilecektir. *“Mükellefiyetin başlaması, mükelleflerin genel beyana davet edildikleri, vergi değerini değiştiren olayların meydana geldiği tarihi ve muafiyetin sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar”* (Altıngöz, 2011:22). Arazi vergisinde, vergiye tabiyken muaflik gardlarını kazanan arazi hasebiyle mükellefiyet, bu olayın cereyan ettiği tarihi takip eden taksitten itibaren sona erer (Can vd., 2019).

2.3.Emlak Vergisinde Matrah ve Oran

Emlak vergisinin tarhi emlak varlığının türüne göre oransal olarak tespit edilmektedir. Bina ve arazi vergisinin matrahı, verginin değeridir. EVK’nın 29. maddesine göre vergi değeri; *“mevcut bulunan gayrimenkulün rayiç bedeli olarak belirlenmiştir. Buna göre, mükellefler verecekleri emlak vergisi beyannamelerinde sahip oldukları bina, arazi ve arsaların normal alım-satım bedelini beyan edeceklerdir”* (EVK Teb. No: 23433).

2.3.1.Bina Vergisinde Matrah ve Oran

EVK 7. maddesi uyarınca: *“Bina vergisinde matrah vergi değeridir”*. EVK’nın 29. maddesinde: *“Binalar için vergi değeri, Maliye ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından müşterek olarak tespit ve ilan edilecek*

bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile belli esaslara göre bulunacak olan arsa ya da arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedeldir. Modern emlak vergilerinin matrahi, genellikle gayrisafi irat yerine bina ve arazinin değeridir.”

Bina vergisinin matrahi binanın EVK'nın 29. maddesine göre: “Tespit olunan vergi değeridir. Binalar için vergi değeri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından birlikte tespit edilip ilan edilecek binanın metrekare olağan inşaat maliyetleri ile binanın kendisine ait ya da buna isabet eden arsa kıymeti toplanarak bulunan değerdir”. Ancak söz konusu Kanunda belirlenen istisnaların ve muafiyetlerin düşülmesinden sonra mükellef vergi ödeyeceği için, matrah oluşturulurken, rayiç bedelden ilgili Kanunda belirlenen, muafiyet ve istisnalar düşüldükten sonra kalan tutar dikkate alınmaktadır (Bolahatoğlu, 2018: 61).

Binaların inşaat maliyeti tespit edilirken kalorifer ile ısıtma sistemine sahip binalarda olağan inşaat maliyetine %8, asansöre sahip binalarda %6 asansör karşılığı ilave edilir. Binaların tür ve sınıflarına göre elde edilecek maliyet bedelinden inşaat türüne ve binanın yaşına bağlı olarak önceden belirlenmiş oranda "aşınma payı" düşülür. “Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla bulunmasının mümkün olmadığı hallerde, normal alım satım bedeli, bir yılda getirebileceği kira miktarının 10 katı olarak bulunan “ortalama gelir bedeli” yolu ile belirlenmektedir (Yıldırım,2019: 34).

EVK 49 No'lu tebliğe göre bina vergisinin matrahının hesaplanmasına ilişkin takip edilecek yol şu şekilde özetlenebilir:

- “Binanın dıştan dışa yüz ölçümü ile bina metrekare olağan inşaat maliyet bedellerini gösteren daha önceden resmi olarak belirlenmiş cetvelde yer alan ortalama rakam çarpılacaktır.
- Bu çarpım neticesinde ortaya çıkacak rakama, binada varsa asansör, kalorifer ya da klima tesisatı farkı ek olarak ilave edilecektir. Bu ilave, söz konusu rakamın asansör için %6, klima ve kalorifer için de %8 oranında olacaktır.
- Bu şekilde bulunan toplam değerden inşaat cinsine ve yıllara göre belirtilen yıpranma payı düşülecektir.
- Yıpranma payı düşüldükten sonra kalan değere arsa veya arsa payının asgari ölçülere göre tespit edilen değeri ilave edilecektir”.

“Vergi değerinin maliyet bedeli vasıtasıyla bulunmasına, imkân olmadığı durumlarda, normal alım-satım bedeli, bir yılda getirebileceği gelirden yani kira miktarından hareketle (10 katı olarak) elde edilen ortalama gelir bedeli vasıtasıyla belirlenir” (EVK, md.25).

EVK'nın 29 ve VUK'un 49. maddelerine göre; “Birinci yıl için takdir işlemi yapılarak elde edilen vergi değeri, ikinci yıldan itibaren başlamak üzere her yıl bir önceki yılın birim değerinin yeniden değerlendirme oranının 1/2'si nispetinde arttırılır. Takdirler dört senede bir dikkate alındığından yeniden değerlendirme oranının yarısına göre her bir yıl itibarıyla otomatik arttırıma tabi tutulacak yıllar, takdirin yapıldığı yılı takip eden ikinci, üçüncü ve dördüncü yıl olacaktır. Sonraki yıl yeni bir dört yıllık döneme esas olacak şekilde tekrar takdir yoluna gidilir”.

Bina vergisinin oranı, “birbirinden farklı binaların kullanım gayelerine, mevcut buldukları yere ve aynı zamanda binaya sahip olanların birtakım özelliklerine göre birbirinden farklı normal, arttırımlı ve indirimli oranlar biçiminde belirlenmiştir” (EVK, md.8).

EVK Teb. No:38/1-3'e göre; “Bina vergisinde oranlar ev olarak kullanılan binalar için yani meskenler için binde bir, diğer binalarda ve iş merkezleri için ise binde iki olarak belirlenmiştir. Cumhurbaşkanı söz konusu bu oranları yarıya kadar indirmeye ve üç katına kadar yükseltmeye yetkilidir. Büyükşehir belediye hudutları içindeki binalar için bu oranlar %100 oranında arttırılarak uygulanmakta, yani diğer bir ifadeyle meskenlerde (ikamet amaçlı kullanılanlarda) binde iki, diğer binalarda ise binde dört oranı uygulanmaktadır. Ev hanımları, emekliler, engelliler ve işsizler, mevcut brüt alanı 200 m²'yi geçmeyen bir konuta sahip olmaları şartıyla, geçmişten beri emlak vergisi

ödememektedirler. İndirimli oran, hisseli konutlarda vergi değerinin hisseye isabet eden kısmına uygulanacaktır. Konutta bizzat mükellefin oturması koşul değildir. Ancak birden fazla konutta hisseye sahip olanlar meskenlerde indirim uygulamasından faydalanamayacaklardır”.

2.3.2.Arazi Vergisinde Matrah ve Oran

Arazi vergisine ilişkin matrah esasları EVK. md.17' de belirtilmiştir. Söz konusu kanuna göre belirlenen arazinin değeri, ilgili arazinin matrahını oluşturmaktadır. Başka bir ifadeyle arazi vergisinde matrah, arazi ve arsanın tespiti yapılan vergisel değeridir. Tarım arazilerinde matrah tespiti yapılırken arazinin verim gücüne de dikkat edilmektedir (Altıngöz, 2011:25).

EVK'nın 18. maddesine göre; “oran arazi vergilerinde binde bir arsa vergilerinde ise binde üç olarak uygulanmaktadır. Bu oranlar büyükşehir belediyelerde yüzde yüz artırılarak uygulanmaktadır. Cumhurbaşkanı, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye, 3 katına kadar arttırmaya yetkilidir.”

Yine EVK'nın 29. maddesine göre; “Vergi Usul Kanunu'na göre arsa ve araziler için asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgedeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kırık, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanan bedeldir”.

Arsa ve araziler ile ilgili olarak vergi değerinin bulunması son derece basittir. Düzenlenecek rey takdir komisyonunca takdir edilen veya takdir edilen yıldan sonraki yıllar için bir önceki yıla göre yeniden değerlendirme oranının yarısına göre artırılan metrekare birim değeri ile arsa veya arazinin yüzölçümünün çarpılmasıdır (Çubukçu Özkök., 2014:145).

2.4.Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Hiç geliri olmadığını resmi olarak belgeleyenler, gelirleri SGK'dan aldıkları aylıkla (dul, yetim, emekli, ölüm ve maluliyet aylığı gibi) kısıtlı olan kişiler, gaziler, şehitlerin geride bıraktıkları dul ve yetimleri ve aynı zamanda engelli vatandaşların tamamı Emlak Vergisi'nden muaf tutulur (Can vd., 2019:88)

2.4.1.Bina Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Bina vergisi ile ilgili olarak; ekonomik, sosyal, mali ve idari nedenlerle ilgili çeşitli istisnalara yer verilmiş bulunmaktadır. Belirtilen amaçlarla, EVK'da, daimi ve geçici istisnalar, muafiyet terimi kullanılarak ele alınmaktadır. Bilindiği gibi, vergi konusunun vergiye tabi olup olmamasına ilişkin olarak yapılan sınırlandırmalar vergi istisnaları olarak adlandırılmaktadır. “Vergi yükümlüsünün, kişi olarak, vergiye tabi gelir elde etme nedeniyle vergi borcunu ödeme yükümlülüğünde bir sınırlandırma olduğu durumlarda ise, vergi muafılığı veya vergiden muaf olmak söz konusudur (Esener,2005: 105).

Bu çerçevede aşağıda, EVK'nın bina vergisine ilişkin daimi muafıklar başlıklı 4. ve geçici muafıklar başlıklı 5. maddelerinde ele alınan düzenlemeler “istisna” olarak belirtilmiştir (Çubukçu Özkök, 2014:151). Buna göre;

Daimi İstisnalar;

- Katma bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, Kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar;
- İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseselere ait binalar;
- Su, elektrik, hava gazı, mezbaha ve soğuk hava işletme binaları;

- Belediye sınırları içinde yolcu taşıma işletme binaları ve kapalı durak yerleri;
 - Köylere ve köy birliklerine ait tarım işletme binaları, soğuk hava depoları, içmeler ve kaplıcalar ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmenler ve köy odaları;
 - Ordu evleri, askeri gazino ve kantinler ile bunların müstemilatı (eklentileri);
 - Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla);
 - Kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri;
 - Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan ibadethaneler ve bunların müstemilatı;
 - Zirai istihvalde (üretimde) kullanılmak şartıyla makina ve alet depoları, zahire ambarları, samanlıklar, arabalıklar, ağullar, ahırlar, kümesler, kurutma mahalleri, böcekhaneler, serler (seralar) ve benzeri binalarla, işçi ve bekçi bina, kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);
 - Su ürünleri müstahsillerinin istihvalde kullandıkları ağ ve alet depoları, kayıkhaneler, denizlerde ve göllerdeki işçi ve balıkçı kulübe ve barakaları (Bu binaların bir kısmı ikamete ve bir kısmı da mezkur fıkralarda yazılı maksatlara tahsis edilmiş bulunduğu takdirde vergi, yalnız ikamet amaçlı kullanılan kısım için uygulanmaktadır.);
 - Toplumun kullanımına açık olduğu Maliye Bakanlığınca kabul edilen, genel amaçlı; rıhtım, iskele, dalgakıran ve bunların mütemmimleri ile, demiryolları ve köprü, rampa ve tünel, yeraltı ve yer üstü geçitleri, peron, alimantasyon tesisleri, iskele ve istasyon binaları ile yolcu salonları, cer ve malzeme depoları gibi demiryolu mütemmimleri, Devlet Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğüne ait hava liman ve meydanlarındaki terminal binaları, teknik blok, hangar, sistemlere ait depo; elektronik, elektrik ve mekanik sistemlere ait laboratuvar ve bakım tesisleri, pist taksirut ve apron sahası ile ısı ve enerji santralleri, hidrofor tesisleri, gerek hava liman ve meydanlarda ve gerekse uçuş yolları üzerindeki seyrüsefer yardımcı (radar, ILS, VOR, DME, NDB gibi) tesisleri ile hava yer ve yer yer muhabere sistemleri (VHF, UHF, HF) ve yukarıda belirtilen sistem ve tesislerin mütemmimleri, (diğer depolar, antrepolar, müstakil lojman ve müstakil idarehane binaları mütemmim sayılmamaktadır.);
 - Her nevi su bentleri, baraj, sulama ve kurutma tesisleri;
 - Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan binalar ile elçilerin ikametine mahsus binalar ve bunların müstemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait binalar;
 - Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla);
 - Enerji nakil hatları ve direkleri;
 - Gençlik ve Spor Bakanlığı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'ne tescil edilmiş amatör spor kulüplerine ait binalar (Gelir veya Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmemeleri şartıyla);
 - Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları;
 - Karşılıklı olmak şartıyla Uluslararası Antlaşmalar hükümlerine göre azınlık sayılan cemaatlara ait özel okul binaları;
 - Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar;
 - Tersane binaları (müstakil büro ve müstakil lojman binaları hariç.);
 - Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit (değişmeden önceki şekli götürü usulde) Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat iş yeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticari sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmamaktadır.);
 - Doğalgaz, ham petrol ve bunların ürünlerinin nakli ve dağıtımını amacıyla kullanılan boru hatları ile bunların ayrılmaz parçası olan istasyonlar (Pompa, kompresör, basınç düşürme ve ölçüm, hat vana grupları, haberleşme, pik, katodik koruma gibi);
 - 18.06.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflâs idarelerine ait binalar,
- Bina vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır. Bu binalar; Devlete ait olmaları veya Devlete ait kuruluşların binaları olmaları, sağlık, eğitim ve spor gibi sosyal amaçlarla kullanılmalrı yönünden benzerlikler taşımaktadırlar.
- Geçici İstisnalar;*
- EVK'nın 5. maddesinde düzenlenmiş olan geçici istisnalardan yararlanabilecek binalar şunlardır:
- Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin 2.500 yeni Türk lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4'ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan faydalandırılmaktadırlar.
 - Bu binaların, bina apartman ise dairelerin, mesken olarak kullanılması şartıyla, satın alma veya sair suretle iktisap olunması halinde de yukarıdaki muaflik hükmü kalan süre için uygulanmaktadır.
 - Mevcut binalara ilave yapılması halinde (mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri kurulması, EVK'nın 33. maddesinin (1) sayılı bendine göre, yeni inşaat hükmündedir), beyan edilen değerden bu kısıma isabet eden değer için, yukarıda yazılı istisna aynı şart ve süre ile uygulanmaktadır.
 - Binanın, bina apartman ise dairenin, kısmen veya tamamen mesken olarak kullanılmaması halinde bu binaya veya daireye tanınmış bulunan muafiyet bu halin meydana geldiği yılı izleyen bütçe yılından itibaren düşmektedir.
 - Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen Kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının

sona erdiği veya mevcut binaların bu amaca tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan yararlandırılmaktadırlar.

- Bazı sınırlamalar çerçevesinde olmak kaydıyla (EVK'nın 5. maddesinin (c) fıkrasında; kamu kuruluşlarınca afet bölgesi olduğu nedeniyle inşaat yasağı konulan yerlerde yapılan binalar için bu istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, istisnadan faydalanacak mükelleflerin; İmar ve İskan Bakanlığından veya bu Bakanlığın yetkili kıldığı kuruluşlardan afete maruz kaldıklarına dair alacakları bir belgeyi vergi dairesine ibraz edilmesi şartı bulunmaktadır.); deprem, su basması, yangın gibi tabii afetler sebebiyle binaları yanan, yıkılan veya kullanılmaz hale gelen veya yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri (deprem hariç) afetlerle zarar görmesi muhtemel yerlerdeki binaların vergi mükellefleri tarafından afetin meydana geldiği veya afete maruz bulunduğu yetkili kuruluşca tebliği tarihinden itibaren en geç 5 yıl içinde afetin meydana geldiği yerde veya kamu kuruluşlarınca gösterilen yerlerde inşa edilen binalar inşalarının sona erdiği yılı, kamu kuruluşlarınca ilgili Kanunlarına göre inşa olunup hak sahiplerine teslim edilen binalar devredildikleri yılı takip eden bütçe yılından itibaren 10 yıl süre ile geçici istisnadan yararlandırılmaktadır. (Böyle bir durumun varlığı halinde, yukarıdaki "mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerine ilişkin hüküm" uygulanmamaktadır).
- Fuar, sergi ve panayır yerlerinde inşa edilen binalar (bu yerlerin açık bulunmadığı zamanlarda da kullanılmakta olanlar hariç), bu amaca yönelik olarak kullanıldıkları süre için vergiden istisna tutulmaktadır.
- Planlama teşkilatınca tespit ve tayin edilen geri kalmış bölgelerde inşa edilen sınai tesisler, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici istisnadan yararlanmaktadır.
- Organize Sanayi Bölgeleri ile sanayi ve küçük sanat sitelerindeki binalar, inşalarının sona erdiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile bu vergiden istisna tutulmuşlardır.
- EVK'nın 23. maddesinde belirtildiği üzere, geçici veya daimi istisnalardan yararlanacak olanların da vergi bildiriminde bulunmaları zorunlu tutulmuştur (Esener, 2005:111).

2.4.2. Arazi Vergisinde Muafiyet ve İstisna

Arazi vergisinde de istisnalar tıpkı bina vergisinde olduğu gibi; daimî istisnalar ve geçici istisnalar olarak üzere ikiye ayrılmaktadır. Arazi vergisine ilişkin istisnalara, EVK'nın 14. ve 15. maddelerinde yer verilmiştir.

Daimî İstisnalar;

- "Katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliğine, Kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait olan araziler,
- Yerel yönetim kuruluşları ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilmekte olan:
- Su, elektrik, hava gazı, mezbaha ve soğuk hava işletmelerine ait araziler,
- Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmelerine ait araziler,
- Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları ya da bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları koşuluyla, kamu menfaatine yarar sağlayan derneklere ait araziler,
- Yabancı devletlere ait; gerek elçilik ve konsolosluk binaları, gerekse elçilerin ikametlerine mahsus binalar yapılması

amacıyla sahip olunan arazi ve arsalar ile bu çeşit binalardan yanan, yıkılanların arsaları (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye'de bulunmakta olan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait arazi ve arsalar,

- Mezarlıklar,
- Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların sahip olduğu arazi ve arsalar,
- Belediye ve civarı olan alanın sınırları dışında kalan arazi (Basit usulde gelir vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılmakta olan arsa veya arazi hariç olmak üzere; ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ve arsalar ile arsa sayılacak parsellenmemiş arazi açısından bu istisna uygulanmamaktadır.),
- Petrolün boru hatları ile transit geçişine ilişkin projelere yönelik olarak; kamulaştırma ile görevlendirilen kamu kurum veya kuruluşunun maliki ya da irtifak hakkı sahibi olduğu ve ilgili proje yatırımcıları lehine irtifak hakkı tesis edilmiş olan gayrimenkuller,
- 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerince; temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri ya da hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait arazi ve arsalar, arazi vergisinden daimi olarak istisna tutulmuşlardır".

Geçici İstisnalar;

EVK'nın 15. maddesinde bazı ekonomik, mali ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesine yönelik olarak geçici istisnalara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre, aşağıda yazılı halde bulunan araziler geçici şekilde arazi vergisinden istisna tutulmaktadır (Çubukçu Özkök, 2014: 52);

- Özel Kanunlara göre, Devlet ormanı haricinde insan gücü ve emeğiyle tekrar orman haline dönüştürülmek amacıyla ağaçlandırılan arazi 50 yıl vergiden istisna tutulmuştur. Böylelikle, ormanlık alanların genişletilmesine yönelik faaliyetlerde bulunan kişi ve kuruluşlar teşvik edilmektedir. Bu istisna, doğanın korunması yanı sıra orman ürünlerinin üretimini teşvik açısından da fonksiyon görmektedir.
- Toprak ve topoğrafi özellikleri ile erozyon sınırlayıcı faktörler nedeniyle, kültür bitkilerinin yetişmelerini engelleyen araziden; bataklık, turbiyer, çorak, makilik, çahlık, taşlık ve diğer hallerden ötürü üzerinde tarım yapılamayan alanların, ıslah önlemleriyle yeniden tarıma elverişli hale getirilmesinde 10 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Burada güdülen amaç, verimsiz arazinin işlenmesi ve ıslahı teşvik edilerek arazinin verimli hale getirilmesinin sağlanmasıdır.
- Ekonomik, ekolojik ve teknik yönlerden gereksinin duyulan koşullara sahip olan araziler için; tekrar fidanla dikim veya aşılama ya da tekrar yetiştirme suretiyle ağaçlık, bağ ve bahçe haline getirilmesi halinde en az 2 yıl, en fazla 15 yıl süre ile istisna uygulanmaktadır. Bu istisnanın amacı, ağaçlandırma ve meyve tarımcılığına yönelik faaliyetlerin teşvik edilmesidir (Can vd., 2019: 97).
- Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından, organize sanayi bölgeleri ile ilgili araziler için; sanayi esnafı lehine tapudaki tescilin yapılacağı vakte kadar istisna uygulanmaktadır. Bu istisna uygulaması vasıtasıyla ulaşılmak istenen amaç ise, organize sanayi bölgelerinin gelişimine katkıda bulunmak, kurumlaşmış ve düzenli hale getirilmiş sanayi bölgeleri ile sanayi sitelerinin oluşumuna imkân vermektir.

2.5. Emlak Vergisinin Tarhtı ve Tahakkuku

EVK'nın 11. maddesinde bina vergisinin ve 21. maddesinde arazi vergisinin tarh ve tahakkukuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Yapılmış olan bu düzenlemelere göre, verginin tarh ve tahakkuku her iki vergi açısından da aynıdır. Belirtilen esaslar doğrultusunda bina ve arazi vergileri;

- Dört yılda bir kez olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı seneyi izleyen bütçe senesinin ocak ve şubat aylarında,
- EVK'nın, vergi kıymetini değiştiren hallerle ilgili 33. maddesinin 1-7. bentlerinde belirtilmiş olan nedenlerle bildirim verilmesi gereken durumlarda, vergi kıymetini değiştiren nedenlerin ortaya çıktığı bütçe yılını izleyen yılın ilk ay yani ocak ayı içerisinde; vergi kıymetini değiştiren neden içinde bulunulan yılın son üç ayı içerisinde meydana gelmiş ve bildirim, vergi değerini değiştiren nedenin ortaya çıktığı bütçe yılını izleyen yılda verilmiş ise bildirim verildiği tarihte,

Herhangi bir nedenden ötürü; bir şehir, kasaba veya köyün tamamında sürekli olması halinde hem bina hem de arazinin değerlerinde, %25'i geçen oranda artma ya da azalma durumunda, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını izleyen yılın ocak ve şubat aylarında (Can vd., 2019:95),

EVK'nın 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınmak suretiyle, yıllık olarak, ilgili belediye tarafından tarh olunmaktadır. "Bir il veya ilçe sınırı içerisinde birden fazla belediyenin bulunması halinde ise, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina ve araziye ait emlak vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili vali tarafından belirlenmektedir" (Esener,2005: 128).

2.6.Emlak Vergisinin Ödenmesi

EVK'nın 30. maddesine göre, bina ve arazi vergileri; iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Birinci taksit; mart, nisan, mayıs aylarında, ikinci taksit ödemesi ise kasım ayı içerisinde gerçekleştirilmektedir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirme hususunda yetkili kılınmış bulunmaktadır. "Vergilerin sürelerinde ödenmeyen kısma veya vadelerinden sonra ödenmeleri halinde; ödeme süresinin son gününü ifade eden vadesinin bittiği tarihten itibaren, her ay için gecikme zammı uygulanmaktadır" (AATUHK md.51).

2.7.Emlak Vergisinde Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisi uygulamasında vergilendirmenin ilk aşaması olan tarh aşaması başta olmak üzere birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bununla birlikte yaşanan diğer sorunlar aşağıda ele alınmıştır.

2.7.1. Taşınmazın Gerçek Değerinin Belirlenmemesine İlişkin Hususlar

Ülkemizde hali hazırda var olan kanuni düzenlemeler taşınmazların tam olarak değerini tespit etmenin gerisinde kalarak sayısal büyüklükleri tespit etmek noktasına odaklanmıştır. Taşınmaz değerlemesinde nitel unsurlar ile daha doğru bir sonuca ulaştırabilecekken ağırlıklı nicel unsurlara yoğunlaşması belki de sağlıklı sonuçlar elde edilmesinin en temel nedenlerindedir. Taşınmaz değerlemesinde seçilen yöntem ve yürürlükte olan uygulamalarda birlik sağlanamadığı gibi bir standardizasyon eksikliğinin de varlığı söz konusudur. Bilhassa kamulaştırma, vergi, imar, özelleştirme, icra-iflas ve toplulaştırma gibi sahalarda birbirinden farklı yöntemlerin uygulandığı görülmektedir (Kurt, 2018:28)

Böylelikle kurumların birbirlerinin elde ettiği değerlemelerden yararlanmaları sıkıntı oluşturmaktadır (Tunç, 2019:85).

Türkiye'de gayrimenkullerin değerinin tapuda gerçek değerinin çok aşağısında bir değerde işleminin yapılması sonucu gerçek değeri üzerinden alınması gereken emlak vergisi alınamamaktadır. Taşınmazların esas değerinin belirlenmesindeki en büyük engellerden birisi Emlak Birim Fiyat Cetvelinde belirtilen birim fiyatların

gayrimenkullerin rayiç bedeline göre aşırı derecede yüksek olmasıdır (Bolahatoğlu,2018: 77).

Türkiye'de birden fazla kuruluş özelleştirme, kamulaştırma ve toplulaştırma gibi birbirinden farklı amaçlarla gayrimenkul değerlemesi yapmaktadırlar. Gayrimenkul değerlemesi işine el atmış kuruluş sayısının çok olması da taşınmaz değerlemesi uygulamasında yaşanan sorunlardan biridir (Bolahatoğlu, 2018:78).

2.7.2. Takdir Komisyonundan Kaynaklanan Sorunlar

Emlak vergisinde yaşanan sorunlarda takdir komisyonunun da payı olduğu düşünülmektedir. Bu sorunları daha iyi anlayabilmek için komisyon üyelerini hatırlamakta fayda vardır. VUK 72'ye göre takdir komisyonu;

- "Belediye başkanı veya görevlendireceği bir memur başkanlığında ilgili belediyeden yetkili bir memur,
- Defterdar tarafından görevlendirilecek iki memur, tapu sicil müdürü ya da görevlendireceği bir memur,
- Ticaret odası üyelerinden seçilmiş bir üye ile ilgili mahalle veya köy muhtarı ve organize sanayi bölgesi bulunan yerlerde yapılacak takdirlerle alakalı arsalarla ilişkin komisyonlar açısından organize sanayi bölgesini temsil eden bir üyeden" oluşur.

Arazinin kendisine münhal olan değer tespit takdir komisyonu ise; vali, defterdar, Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı il müdür, il merkezlerindeki ticaret odasından seçilmiş bir üye ve il merkezlerindeki ziraat odasından seçilmiş bir üyenin katılımıyla oluşur (Ulusoy, 2020).

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Taşınmaz Değerleme Birimi Kadastro Dairesi Başkanlığının Tapu ve Kadastro Modernizasyon Projesi Taşınmaz Değerleme Bileşeni kapsamında hazırladığı Taslak Geliştirme Raporunda arsaların değeri belirlenirken göz önünde bulundurulmuş sayılı unsurlara ilave olarak arsanın piyasa değerinin göz önünde bulundurulmamasının uygulamada yaşanan sorunlardan bir tanesi olduğuna dikkat çekilmiştir.

Arazilerin asgari düzeyde metrekaşe başına birim değerleri takdir komisyonlarınca belirlenirken arazinin genel durumu dikkate alınmaktadır.

2.7.3. Emlak Vergisinin Kontrol ve Tahsilinde Yaşanan Sorunlar

Emlak vergisinin doğru bir şekilde hesaplanabilmesi için evvela taşınmaz değerinin en doğru şekilde hesaplanabilmesi önemlidir. Fakat belediyeler de doğru taşınmaz değeri yapabilmek için birtakım verilere ihtiyaç duymaktadır. Belediyelerin ihtiyaç duydukları verileri sağlarken karşı karşıya kaldıkları sorunlar (Tunç, 2018:88);

- Değerlemeye tabi tutulacak taşınmazın türünün arsa mı? arazi mi? olduğu hususunda farklı sebeplerle yanlış bildirimlerde bulunulması,
- Taşınmazların bulunduğu çevre ve bağlı oldukları belediyelerin hizmetlerinden faydalanma derecelerinin yine yanlış bildirilmesi,
- Yerel yönetimlerin konuya ilişkin bilgi ve belge sağlayabilmesi için alışlagelmiş düzenli bir sistem oturtulmaması. Bu nedenle de her belediyenin farklı imkânlar dâhilinde veri toplaması ve değerlendirme yapması,
- Düzensiz arşiv sistematığı ve bu yüzden zayıf olan evrakların olması,
- İnceleme yapacak olan uzmanların arşivlerde saklanan dosyalara ulaşmak hususunda zaman kaybı ve içerik yetersizliği yaşadığı durumlar,
- Değerleme yapmakla görevli kişilere sadece bazı bilgi, belge ve dosyaların incelenme imkânı verilmesi. Yazışmaların ayrı arşivlenmesinden ötürü arşiv dosyalarını bir bütün halinde

göremeyen görevlilerin eksik bilgi ile rapor hazırlama ihtimalinin artması şeklindedir.

2.7.4. Tapu Kadastro Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar

TKGM Kuruluş Ve Görevleri Hakkındaki Kanun'a göre, tapu kadastro müdürlüklerinin görevleri; "bir bölgedeki bütün bina, arsa ve arazilerin haritası olan kadastro haritalardan destek alıp taşınmaz varlıkların hudutlarının tespitinin yapılması, taşınmazların hukuki hallerinin tespitinin yapılması ve kadastro işlemi gerçekleştirildikten sonra taşınmaz varlıklarda vuku bulan değişikliklerin takibini yapmak. Tapu sicil müdürlüklerinin görevlerini ise şu şekilde sırlayabiliriz; taşınmaz mallar ile ilgili tescile dair tüm adımlarının yapılması, tapu sicilinin düzenli bir biçimde tutulması, taşınmazlarda oluşan farklılıkların takibinin yapılması, tapu ile ilgili sicil ve belgelerin muhafazasının yapılması" şeklindedir.

Ülkemizde emlak vergisinde yaşanan sorunlarda tapu kadastro sisteminden kaynaklı sebepler olduğu da düşünülmektedir. Bu sorunlar verinin içeriğinden, niteliğinden ve kurumlar arasındaki bilgi entegrasyonunun yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bu da emlak vergisinin verimini etkilemekte ve bu vergide etkisizliğe neden olmaktadır (Tunç,2019: 90).

2.7.5. Belediyelerden Kaynaklanan Sorunlar

Şehirleşmede yaşanan hızlı gelişim ve dolayısıyla dönüşüm emlak vergisine konu olan değerleri doğrudan etkilemektedir. Bu durum beraberinde, emlak vergisinde artışlara neden olacaktır. Dolayısıyla emlak vergisinden elde edilecek gelirlerde de artış beklentisi oldukça doğaldır. Kaldı ki şehirleşme sonucu bu hususlar gerçekleşmiştir. Ancak elde edilen vergi gelirlerinden belediyelere beklenen transferler de gerçekleşmemiştir. Bunun nedeni olarak vergilendirme sürecinde yaşanan sorunlar sıralanabilir. Süreçte yaşanan sorunların kaynağı yine belediyelerdir. Emlak vergisinin vergi değerinin tespiti işlemine dair belediye kaynaklı sorunlar şu şekilde sırlanabilir (Bolahatoğlu, 2018:82);

- "Belediye vergileme sistemi bakımından belediyelerin vergileme ihtiyacını karşılayacak yeterliliğe haiz olmaması ve sonuç olarak da emlak vergisine gerekli ilgi ve önemin verilmemesi,
- Takdir komisyonları tarafından belirlenen değerlerin belediyelerin aktif bir şekilde rol alması ile bilimsellikten uzak yeterli veriye ve işinde uzmanlaşmış personele danışılmadan tespit edilmesi,
- Belediyelerin vergi uygulamalarında bilişim teknolojisinin günümüz koşullarına uyarlanması ve otomasyon sistemlerinden fayda sağlanamaması, bilhassa tapu ve kadastro müdürlükleri ile belediyeler arasında karşılıklı olarak bilgi alış-verişini hızlandıracak olan teknolojik ve sistematik bir veri tabanının şu ana kadar geliştirilememesi,
- Daha etkin bir vergi tahsilatı sistemi için lazım olan kurumsal örgüt yapılanması, çalışan yönetimi ve izlenecek yol haritası gibi önemli unsurların belediyelerce inşa edilememesi,
- Her seçim döneminde iş başına gelen başka bir belediye başkanının, belediyede çalışan personeli değiştirmesi,
- Emlak vergisi ile ilgili vatandaşları ilgilendiren gerekli tüm bilgilerin belediyeler tarafından halka açıkça sunulmaması, emlak vergisinin tahakkuk ve tahsilat tutarlarını gösteren mali verilerin yayınlamaması,
- Belediyeler bünyesindeki bazı gerekli meslek kollarının (bunlar; harita kadastro mühendisi, teknikeri, gayrimenkul değerlendirme uzmanı vb.) eksik veya hiç mevcut olmaması,
- Belediye içinde çalışanlar arasında vergi haritalarının tercih edilmemesi ve coğrafi bilgi sistemlerinden fayda sağlanamamasıdır" (Hacıköylü ve Heper,2010:9).

Belediyeler gayrimenkuller için değer tespiti işlemine yönelik olarak birden fazla kuruluşla iletişim sağlayarak gerekli bilgileri edinebilmektedir. Diğer yandan belediyeler tarafından, taşınmazlar ile ilgili bilgi sağlanamaması emlak vergisinde yaşanan problemlerden birini oluşturmaktadır (Çiftçi, 2014:156).

2.7.6. Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığında Kaynaklanan Sorunlar

Binaların vergi değeri bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ile binaların dıştan dışa yüz ölçümleri çarpılarak, bulunan rakamın üzerine binada bulunan eklentilere göre bazı eklemeler ve binanın yıpranma durumuna bazı çıkarmalar yapılarak ve arsa veya arazilerin metrekare birim değerlerinden yola çıkılarak bulunan arsa veya arsa payları eklenmek suretiyle bulunmaktadır (Tarin, 2013: 118)

Yani binaların vergi değerlerinin hesaplanabilmesi için ise öncelikle bina metre kare normal inşaat maliyet bedellerine ihtiyaç duyulmaktadır. Öyleyse bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarına uygun olarak belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Ancak uygulamada hesaplanan bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin piyasa koşullarını tam olarak yansıtmadığı ve söz konusu maliyetlerin piyasada oluşmuş maliyetlerin gerisinde kaldığı durumlar görülebilmektedir (Duman, 2014:120).

3. Değerli Konut Vergisi

Vergi ve vergi toplama faaliyetleri devletlerin egemenlik gücünün sonuçlarından birisidir. Özellikle de kamu harcamalarını finanse etmek için en önemli gelir kaynağı olarak değerlendirilebilecek olan vergilerin vergi mükellefleri üzerinde belli bir oranda yük oluşturduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Devletler ellerinde bulundurdukları vergilendirme yetkisini egemenlik gücüne dayanarak kullanarak vergi oranlarında değişiklikler yapabilir; hatta başka yeni vergiler de koyabilirler. Burada önemli olan husus mükelleflerin vergi yüklerini elde ettikleri gelirleri oranında artırmaktır (Duman, 2014:119).

7194 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile birtakım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisidir. DKV "Emlak Vergisi" Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Değerli konut vergisi, Türkiye hudutları içerisinde bulunan mesken (ikamet amaçlı) nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri ya da Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değeri 9.967.000 TL veya daha da üzerinde olan meskenlerin tabi olduğu yeni bir vergidir. Değerli konut vergisinin hukuki açıdan incelenmesi, usul ve esaslarının gün yüzüne çıkarılması önem arz etmektedir (Duman, 2014:119).

3.1. Değerli Konut Vergisinin Konusu ve İstisnası

DKV'nin konusu ve istisnaları ile ilgili olarak EVK'nın 42. maddesi önem arz etmektedir. Buna göre; "Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisine tabidir. Ancak bina vergi değeri ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değeri 9.967.000 TL'nin altında olan mesken nitelikli taşınmazlar bu vergiden müstesnadır" (EVK, md.42).

3.2. Değerli Konut Vergisinde Matrah ve Nispet

EVK'nın 44. maddesine göre; "Değerli konut vergisinin matrahı, bina vergi değeri ve Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değerden (güncel olarak 9.967.000 TL) yüksek olanıdır. Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri (EVK, md.44);

- 9.967.000TL ile 14.951.000 TL arasında ise binde 3,

- 19.936.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 14.951.000 TL'si için 14.952 fazlası için ise binde 6,
- 19.936.000 TL'den fazla olanlar 19.936.000 TL'si için 44.862 TL, fazlası için binde 6 oranında vergilendirilir.
- Paylı mülkiyetin ve elbirliği mülkiyetin mevcut olduğu durumlarda, matrah hesabında ikamet amaçlı yani mesken nitelikli taşınmazın toplam mevcut değeri esas alınır

42. maddede sözü geçen istisna miktarı 2. fıkrada belirtilen vergi oranlarına esas mesken nitelikli taşınmazların değerlerinin alt ve üst sınırları ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen ve aynı zamanda 42. maddede belirtilen istisna tutarını geçen mesken nitelikli taşınmazların değeri her yıl bir önceki ile ilişkili olarak 213 sayılı VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirilme oranında yükseltilir. Bu şekilde hesaplanan tutarların 10.000 TL'ye kadar olan kesirleri dikkate alınmaz". (Şu kadar ki Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen taşınmaz değeri, değer tespitinin yapıldığı yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılamaz).

3.3. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet

Değerli Konut Vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, mevcutsa intifa hakkı sahibi, bunlardan hiçbiri yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf sahipleri öder. Bir mesken vasfına sahip taşınmaza paylı mülkiyet durumunda malik olanlar hisseleri ne oradaysa o hisseleri oranında mükelleftirler. "El birliği halinde mükellefiyette malikler vergiden müteselsil yani zincirleme olarak sorumlu olurlar" (EVK, md.45).

DKV mükellefiyeti;

- "Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değer 42.maddede belirtilen istisna tutarını aştığını belirlediği tarihi,
- 33. maddenin 1 ila 7 numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi
- Muafiyetin sukut ettiği tarihi takip eden yıldan itibaren başlar" (EVK md. 45).

Yanan ya da herhangi bir sebeple yıkılan, tamamen kullanılmaz hale gelen ya da vergiyeye tabi durumda iken muaflik şartlarını elde eden mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet bu olayların meydana geldiği tarihi takip eden ödenecek taksitten itibaren sona erer (Tarin, 2013:119).

3.4. Değerli Konut Vergisinde Muafliklar

EVK'nın 46. maddesi gereği aşağıda yazılı mesken nitelikli taşınmazlar, değerli konut vergisinden muaftır;

- "Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmaz olan kişilerden, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup, 18 yaşını doldurmuş olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri sadece Sosyal Güvenlik Kurumlarından aldıkları aylıklardan ibaret bulunanlar
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametina mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müştemilatı ve merkezi Türkiye'de bulunan milletlerarası kuruluşların Türkiye'deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar
- Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş, yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar. (Bu

taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hariç)".

3.5. Değerli Konut Vergisinin Beyanı, Ödeme Süresi ve Ödeme Yeri

EVK'nın 47. maddesi DKV'nin beyanı, ödeme süresi ve ödeme yeri ile ilgili olarak bilgi vermektedir. Buna göre; "Mükellefin kendisi tarafından mesken nitelikli taşınmaza dair bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değer, buna ait vesikalar ile birlikte mesken nitelikli taşınmaz nerede bulunuyorsa o yerdeki Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı yetkili vergi dairesine, mesken nitelikli taşınmazın değerinin 42. maddede belirtilen istisna tutarını aştığı yılı takip eden yılın şubat ayının 20. günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilir ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunur. Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunur" (EVK, md.47).

EVK'nın 23. maddesine göre, "El birliği mülkiyetinde mükellefler birlikte yani müşterek beyanname verebilecekleri gibi, ayrıca müferiden de beyanname verebilirler. Paylı mülkiyet halinde beyanname ferdî olarak yani müferiden verilir." Vergi Dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi ilgili yılın şubat ve ağustos ayları sonuna kadar iki eşit taksitte ödenir. Yıl içinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi halinde, mükellef tarafından takip edilen yılın beyanname verme süresi içinde ilgili vergi dairesine beyanname verilir. Bu Kanununun 37. maddesinin 2. ve 3. fıkrası hükümleri DKV bakımından uygulanmaz (Çubukçu Özkök, 2014:53).

3.6. Değerli Konut Vergisinde Yetki

DKV ile ilgili düzenleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığında. Bu yetki EVK, md.49 da; "Değerli Konut Vergisinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye muafiyetlerin uygulanmasında aranacak belgeleri tespit etmeye 47. maddede yer alan beyanname verme ve ödeme sürelerini üç aya kadar uzatmaya, beyannamenin verileceği yetkili vergi dairesine şekil, içerik ve eklerini belirlemeye ve verginin beyanname aranmaksızın tahakkuk ettirilmesine Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir" şeklinde belirtilmiştir.

4. Değerli Konut Vergisinde Yaşanan Sorunlar

EVK'nda yapılan düzenleme ile DKV adı altında yeni bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile; "Emlak Vergisine esas bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenmiş değeri 2023 yılı için 9.967.000 TL ve bu tutarı aşan mesken nitelikli taşınmazlar Değerli Konut Vergisi'ne tabi kılınmıştır. Dolayısıyla mesken niteliği dışındaki taşınmazlar verginin konusu dışındadır. Buna göre söz konusu değer 9.967.000 TL ile 14.951.000 TL arasında ise binde 3, 19.936.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 14.951.000 TL'si için 14.952 fazlası için ise binde 6, 19.936.000 TL'den fazla olanlar 19.936.000 TL'si için 44.862 TL, fazlası için binde 6 DKV, şubat ayının 20. günü sonuna kadar taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesine beyan edilip, hesaplanan vergi ise şubat ve ağustos aylarında iki eşit taksitte ödenecektir."

DKV yalnızca bir kereye has ödenecek bir vergi olmayıp, konutun fiziki varlığı devam ettiği sürece her yıl düzenli olarak ödenecektir. Söz konusu düzenlemenin genel manada Anayasa'nın eşitlik, genellik, ödemeye gücü ve mülkiyet hakkı prensiplerine aykırı hususlar içerdiği söylenebilir.

Ayrıca mevcut konutun fiziki varlığı devam ettiği sürece Değerli Konut Vergisinin alınması, Değerli Konut Vergisini bir tür varlık vergisine dönüştürmektedir. Yine konut fiyatlarında kayda değer düşüşler olduğu dönemlerde negatif şekilde yeniden değerlendirilme olmaması hasebiyle, söz konusu olan binde 3, binde 6 ve yüzde 1 olan

vergi oranlarının gerçek değere göre daha yüksek oranlara tekabül etmesi neticesini doğuracaktır. Yeni nitelikte bir vergi olan DKV yürürlüğe girdiğinden bu yana birçok eleştiriye konu olmuştur (Kurt, 2018:29).

Bu eleştirilerin bir kısmı çifte vergilendirme sorunu, bir kısmı 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde yer alan adalet, eşitlik ve ödeme gücü ilkeleri bir kısmı da mükellefiyet sorunu ile ilgilidir. Aşağıda bu sorunlara değinilecektir.

4.1.Değerli Konut Vergisinde Çifte Vergilendirme Sorunu

Çifte vergilendirme; aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergi alınması durumu veya sorunsalıdır (Armağan ve Berkay, 2011:89). Dolayısıyla bu şekilde bir vergi alınımı, yani aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergi alınması, vergi adaletini ve elbette ki vergilemede eşitlik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca modern vergileme ilkelerine ters olan bir durum ortaya çıkmaktadır (Ulusoy, 2020). Bu nedenle ülkeler özellikle çifte vergilemeden sakınmaya çalışmaktadır. Bu genel perspektiften bakıldığında ve yine bu perspektiften incelendiğinde, DKV'nin çifte vergileme sorunsalına sebebiyet verdiği gözlemlenmektedir (Erarslan, 2020).

Emlak vergisinde mevcut bulunan binanın sahip olduğu vergi değeri üzerinden alınıyor iken DKV Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından önceden belirlenen değerler üzerinden alınmaya başlanılacaktır. Yani iki ayrı vergi olması ve konuları aynı olmasına rağmen, Emlak Vergisi Değerli Konut Vergisi'ne göre çok daha düşük kıymet üzerinden alınıyor iken DKV çok daha yüksek kıymet üzerinden alınacak (Ulusoy, 2020). Aynı mesken üzerinden iki farklı değer belirlenecek olması bu değerlere göre birbirinden farklı uygulamalar yapılmasının yolunu açmıştır. Ayrıca hem DKV hem de Emlak Vergisi mevcut olan aynı servet üzerinden alınan bir vergi niteliğine haiz olup vergileme ilkelerinden bir tanesi olan vergi adaleti ve ödeme gücü ilkesi açısından da sorun teşkil etmektedir. Başka bir deyişle çifte vergilendirme adaleti ve ödeme gücünü olumsuz yönde etkileyen bir husustur.

Emlak vergisi aracılığıyla tahsil edilen vergiler belediyelere ayrılırken, EVK'na ek maddeler koyarak getirilen değerli konut vergileri genel bütçe geliri olarak kaydedilmektedir. Aynı konu üzerinde birden çok vergi konulması hem Vergi Usul Kanunu'na aykırılık teşkil edecek hem de çifte vergilendirmeye neden olacaktır.

DKV ile ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmaya ilişkin iki öneride bulunulabilir. Birinci öneri DKV'yi emlak vergisi ile birleştirmektir. Bu noktada emlak vergisi oranları konut değerine göre artırımlı bir şekilde uygulanabilir. Bir diğer öneri ise DKV'nin tek seferde alınmasıdır. Böylelikle çifte vergilendirme sorununun önüne geçilebilir (Öncü, 2020).

4.2.Değerli Konut Vergisi'nin Anayasa'nın 73. Maddesinde Yer Alan Vergileme İlkelerine Aykırılık Sorunu

"Vergilendirme yetkisi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek veya tüzel kişiler üzerine konulan her türlü mali yükümlülüktür" (Öncel vd., 1985:39). Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenlik erkinin bir sonucudur. Devletler bu yetkiyi kimi zaman kontrol dışı kullanabilmektedirler. Bu çerçevede vergilendirme yetkisinin sınırlarının çizilmesi önem arz etmektedir. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırıcıları yasalar ve vergilendirme ilkeleri olarak sınıflandırılabilir.

1982 Anayasası'nın 73. maddesi vergi ile ilgili düzenlemeleri içeren temel bir madde olup içerisinde, vergilendirme yetkisi erkini bulunduran idarenin uyması gereken vergileme ilkelerini barındırmaktadır. 1982 Anayasası'nın 73. maddesi;

- "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür,

- Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır,
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler Kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır,
- Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir, şeklindedir."

Anayasanın 73. maddesinde, vergilemede genellik, mali güç, eşitlik, adalet, kanunilik ve sosyal devlet ilkelerine rastlanmaktadır. Bu noktada DKV'nin anayasada belirtilen vergileme ilkeleri açısından adalet, ödeme gücü ve eşitlik ilkelerine aykırılık taşıdığı görülmektedir.

4.2.1. Değerli Konut Vergisinin Adalet İlkesine Aykırılığı

Adalet kavramı hak ve hukuka uygunluğu ifade etmektedir. Vergi adaleti ise vergi yükünün bireyler arasında dengeli, hakkaniyetli bir şekilde dağıtılmasını ifade eder. Başka bir ifadeyle vergilemede adalet, vergi yükünün topluma uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade etmektedir.

DKV vergilemede adalet ilkesi açısından eleştirilen bir vergidir. DKV düzenlendiği vergi yasası açısından binalar üzerinden alınan bir emlak vergisidir. Belirtmek gerekir ki her neviden bina, söz konusu verginin içeriğini, konusunu oluşturmamaktadır. Sadece ikamet amaçlı yani mesken olarak faydalanılan binalar DKV'nin konusudur (Şen, 2019). Her konut olarak kullanılan binanın da DKV'nin konusunu oluşturduğunu söylemek doğru olmaz. Konut olarak kullanılan binalardan yapılan düzenlemeler ve şartlara göre değerli olarak nitelendirilenler Değerli Konut Vergisine tabidir. Buna göre DKV ile ilgili düzenlemeler;

- Konut olarak kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın düşük değerli olan bütün binalar DKV'nin kapsamı dışındadır.
- Değerli olmasına rağmen mesken özelliğine haiz olmayan depo, fabrika ve iş yeri gibi getirisi nedeniyle sahiplerine ödeme gücü sağlayan binalarda bu verginin kapsamına dahil değildir.

Bu kapsamda değerlendirildiğinde DKV sahip olduğu düzenlemeler, aynı verginin mükellefleri arasında, binaları mesken yani ikamet amacıyla kullanım niteliğinde olanlar aleyhine adaletsiz bir vergi yükü oluşturmaktadır (Ulusoy, E. 2020). Ayrıca tek başına değerlendirildiğinde DKV sınırlarını aşmayan ancak birleştirilerek değerlendirildiğinde bu sınırların çok üzerinde olan meskenlere sahip olanlarının vergi dışında bırakılması da adalet ilkesi açısından tartışmaya açık bir durumdur.

DKV'nin vergilemede adalet ilkesi açısından eksik görülebilecek bir diğer noktası da Kanunda belirtilen oranlardır. DKV'de vergi matrahı, mevcut binanın vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen değerden daha yüksek olanıdır. Değerli konut vergisine tabi olan mesken nitelikli taşınmazlar değeri;

9.967.000TL ile 14.951.000 TL arasında ise binde 3, 19.936.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 14.951.000 TL'si için 14.952 fazlası için ise binde 6, 19.936.000 TL'den fazla olanlar 19.936.000TL'si için 44.862 TL, fazlası için binde 6 oranında vergilendirilir. Paylı mülkiyetin ve elbirliği mülkiyetin mevcut olduğu durumlarda, matrah hesabında ikamet amaçlı yani mesken nitelikli taşınmazın toplam mevcut değeri esas alınır.

9.967.000 TL'lik tutar, ikinci fıkrada ifade edilen vergi oranlarına münhasır ikamet amaçlı yani mesken nitelikli taşınmaz değerlerinin asgari ve azami sınırları ile Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından belirlenen ve 9.967.000 TL tutarını aşan (bu tutar da dâhil olmak üzere) ikamet amaçlı (mesken) nitelikli taşınmazların değeri her yıl bir önceki yıl ile ilişkili olarak 213 sayılı VUK hükümlerine göre düzenlenen yeniden değerlendirme oranında yükseltilecektir.

Burada belirleme yapılırken 9.967.000 TL ile 14.951.000 TL arası için binde 3 oranda vergi tahsil ediliyor, 14.951.001 TL kıymete sahip olan mesken binde 6 oranında vergi alınmıyor. Yani özetle, 14.951.000 değere sahip olan bir mesken için 44.853 TL vergi hesaplanıp tahsil ediliyor, 14.951.001 TL değere sahip olan bir mesken için 89.706 TL vergi tahsil edilecektir. Ödenecek olan vergi 1 TL fazlalıktan kaynaklı olarak ikiye katlanmaktadır. Söz konusu durum vergilemede adalet ilkesine aykırıdır. Bu durumda yapılması gereken, gelir vergisindeki uygulamaya benzer şekilde, artırımlı matrah uygulamasıdır.

4.2.2. Değerli Konut Vergisinin Eşitlik İlkesine Aykırılığı

Eşitlik ilkesi, demokratik düzen sınırları çerçevesinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiş bir olgudur (Erkin, 2012: 243). Bu olgu Türk Pozitif Hukuku'nda 1961 Anayasası'nın 12. 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde düzenlenmiştir. 1982 Anayasası'nın 10/1. fıkrasına göre; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin Kanun önünde eşittir". Yine 1982 Anayasası'nda vergi ödevinin düzenlendiği 73/1. fıkrasına göre ise; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür". Her iki fıkra birlikte değerlendirildiğinde Kanun önünde herkesin eşit olduğu ve yine herkesin mali gücüne göre mutlaka vergi vereceği sonuçlarına ulaşılmaktadır.

DKV açısından değerlendirildiğinde, bu vergi ile yapılmak istenen, konutu değerli olanların bu sebeple diğerlerine göre sahip oldukları fazla servetin vergilendirme vasıtasıyla dağılımının, eşitlik ve adalet ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılması ise aşağıda belirtilen iki hususun dikkate alınmaması önemli bir eksiklik ortaya çıkarmaktadır. Buna göre;

- Tek tek, değerli konut sayılma sınırının altında kalan ancak birlikte değerlendirildiğinde bu sınırın çok üzerinde olan birden fazla konuta sahip emlak vergisi mükelleflerinin servetleri ile,
- Değerli sayılma sınırını aşan ancak mesken niteliğinde olmayan (konut olarak kullanılmayan) bina sahiplerinin servetlerinin,

DKV dışında bırakılması vergilemede eşitlik ilkesinin ihlali sonucunu doğurmaktadır. Bu açıdan bakıldığında DKV'nin bu unsurları kapsayarak düzenlenmesi veya emlak vergisinin içerisinde söz konusu unsurlara yer verilmesi önem arz etmektedir (Kurt, 2019).

4.2.3. Değerli Konut Vergisinin Ödeme Gücü İlkesine Aykırılığı

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgilidir. Yükümlülerin ödeme güçleri ile mali güçleri arasında bir ilişkinin olduğunu da belirtmek gerekir. Her ne kadar ilişkili kavramlar olsa da içeriklerinde önemli farklılıklar bulunmaktadır (Karabıyık, 2020). 1982 Anayasası'nda mali güç kavramı ile ilgili herhangi bir tanımlama yapılmamıştır. Mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerlerin toplamıdır. Bu ekonomik değerler, gelir, servet ve harcama olarak belirlenir. Belirlenen bu unsurlar aynı zamanda verginin konusunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla mali güç kişilerin sadece gelire bağlı olan ödeme güçlerini değil, aynı zamanda servet unsurlarını ve harcamalarını da kapsamaktadır (Erkin, 2021:245).

DKV kişilerin servetleri üzerine konulan bir vergidir. DKV düzenlenmesinde ödeme gücü olmayandan ödeyemeyeceği tutarlarda vergi alınmasını engelleyecek hükümlere yer verilmemiştir. Kişinin sürekli bir gelirinin olup olmadığı dikkate alınmamaktadır. Bu açıdan bakıldığında kişilerin servetleri üzerine konulan bu verginin aynı zamanda söz konusu kişilerin ödeme güçleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir (Karabıyık, 2020).

4.3. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet Sorunu

Vergi Usul Kanununun 8. maddesine göre mükellef, "Vergi Kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir". Değerli Konut Vergisi'nin mükellefi, ikamet amacına (mesken) haiz taşınmazların malikleri, mevcutsa intifa hakkı sahipleri, hiçbiri de mevcut değilse mesken niteliğine haiz taşınmaz malik gibi tasarruf etme hakkı bulunanlardır (Şen, 2019). Başka bir ifadeyle DKV'yi mesken vasfına haiz taşınmazların malikleri, mevcut ise intifa hakkı sahipleri, hiçbiri de yoksa mesken vasfına haiz taşınmaz malik gibi tasarruf etme hakkına sahip olanlar ödemektedir. Mesken niteliğinde bir taşınmaz paylı mülkiyet şeklinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleflerdir. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen (zincirleme) sorumludur.

DKV mükellefiyeti; Mesken vasfına sahip taşınmaz değerinin, bina vergi değeri ya da Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen değer 9.967.00 TL tutarını geçen (bu tutar dâhil olmak üzere) belirlendiği tarihi, vergi değerini tadil eden nedenlerin doğması durumunda sözü edilen bu değişikliklerin meydana geldiği tarihi ya da muafiyetin sukut ettiği (düşüğü) tarihi, takip eden yıldan itibaren başlamaktadır (Kurt, 2019).

Doğal afetler hasebiyle tamamen kullanılmaz hale gelen ya da vergiye tabi iken muaflik koşullarını elde eden mesken niteliğine haiz taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların cereyan ettiği tarihi takip eden taksitten itibaren son bulur. Mükellefiyetin başlangıç tarihi mesken değerinin 9.967.000 TL'yi aştığının tayin ve tespit edildiği zaman izleyen yıldır. Muafiyet koşulları son bulmuş ise de izleyen yılda mükellefiyet yeniden başlayacaktır. Mükellefiyetin sona ermesi ise muaf olunması ya da doğal afetler sebebiyle tamamen kullanılmaz hale gelmesi gibi durumlarda olayın vuku bulmasını izleyen taksitten itibaren olacaktır.

Satış halinde ise satan taraf için mükellefiyetin ne zaman son bulacağı ve satın alan için mükellefiyetin tam olarak ne zaman başlayacağı Kanunda yer almamaktadır. Ancak mevcut Kanunun bu şekliyle satış tarihini izleyen ilk taksit sonunda satıcı taraf için mükellefiyet son bulacaktır. Alıcı taraf için ise yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını meydana getirecek durumun vuku bulması durumunda, mükellef tarafından takip eden yılda aynı yılın beyanname verme süresi içerisinde kısacası izleyen yılın 20 Şubatına kadar alakalı vergi dairesine vergi beyanname verilecektir (Kurt, 2019). Bu durumda belirlilik ilkesine ters bir durum bulunmaktadır. Zira söz konusu Kanun yeterince net ve açık değildir. Diğer tüm vergilerde vergilerin hangi tarihte ve nasıl ödeneceğine ilişkin Kanunlarında açık hükümler bulunurken DKV'de bu açıklık mevcut değildir. DKV içinde benzer düzenleme yapılması gerekmektedir. Yani mükellefiyetin başlangıç tarihleri ile beyanname verme ve ödeme tarihlerinin açık bir şekilde Kanunda belirtilmesi gerekmektedir. Zira ikincil düzenlemeler olan tebliğ, genelge, özelge ile bu sorunun çözülmesi mümkün değildir (Öncü, 2020).

5. Sonuç

7194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile birtakım yeni vergiler gündeme gelmiştir. Bu vergilerden birisi değerli konut vergisidir. DKV "Emlak Vergisi" Kanununun 42. ve 49. maddeleri arasında düzenlenmiştir. DKV'nin çıkarıldığından itibaren bir yıl içinde değişikliklere uğraması Kanun maddelerinin yeterli özenle hazırlanmadığının bir göstergesidir.

DKV, EVK çerçevesinde arsa, gayrimenkul ve bina vergisinden farklı olarak ihdas edilmiş olsa dahi verginin matrahı ve içeriği ile paralel hareket etmekte ve söz konusu vergiye ek olarak farklı bir isimle yeni bir vergi alınmaktadır. Yani DKV ek bir emlak vergisi olarak

görülmektedir. Bu doğrultuda gerek mikro gerekse makro anlamda çifte vergilendirilmeden bahsedilebilmektedir. Söz konusu bu durum gerek anayasa gerekse politika yapıcılar tarafından önem teşkil etmektedir. Kaldı ki Anayasa Mahkemesinin 2003/86 tarihli 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un, 21. maddesine ilişkin kararı dikkat çekicidir. Kararda ilgili kanunla getirilen Ek Motorlu Taşıtların Vergisinin Anayasanın mali güç ve adalet ilkelerine aykırılığı tespit edilmiş ve söz konusu ek vergi iptal edilmiştir. Aslında çok benzer durum DKV için de geçerli olabilir.

Kanunda ve genel icra tebliğinde yer almayan bir diğer konu da değerli konut vergisine tabi mükelleflerin emlak vergisine tabi olup olmadığıdır. Bu sorunun kanunda açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Böylelikle DKV özelinde hukuki güvenlik sağlanmış olacaktır.

Nihayetinde uygulanan bir emlak vergisi bulunmaktadır. Burada oransal düzenlemeler yapılarak değer esasları veya artan oranlılık vurgulanabilir. Mevcut bir kanun içerisinde ek yapılarak yeni bir vergiye ilişkin kanuni zemin oluşturulması hukuk devletine aykırılık teşkil etmektedir.

Kaynakça

- Altıngöz, S. (2011). Emlak Vergisinin Belediyeler İçindeki Payı, (Yüksek Lisans Tezi), Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.
- Armağan R. ve Berkay, F. (2011). Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 3 (5). 88-106.
- Bolahatoğlu, M. (2018), Emlak Vergisi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa
- Can, B., Bübül, Z. ve Dağışan, V. (2019). Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, TBB, Cilt: 2, Ankara
- Çiftçi, T. E. (2014). Çeşitli Ülke Mevzuatlarında Emlak Vergisi: Türkiye Uygulamasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Pamukkale Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Denizli
- Çubukçu Özkök, D. (2014). Kamulaştırmada Gelir ve Emlak Vergisi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 37(308), 142-158
- Duman, M. (2014). Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı, Vergi Raporu, S. 177, 116-128.
- EVK, 1319 Kanun Numaralı, R.G. 11.08.1970 Sayı:13576.
- Erarslan, H. (2020). Yeni Ama Sorunlu Bir Vergi: Değerli Konut Vergisi, Vergi Sorunları, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/hasan-erarslan/yeni-ama-sorunlu-bir-vergi-degerli-konut-vergisi/240>, E.T. 15.01.2020.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, *Ankara Barosu Dergisi*, (3), 235-250.
- Esener, S. (2005). Emlak Vergilerinin Türkiye ve Bazı Avrupa Birliği'ne Üye Ülkeler Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi, Ankara
- Hacıköylü, C. ve Heper, F. (2010). Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, *Maliye Dergisi*, (158), 1-14.
- Karabıyık, A. (2020). Değerli Konut Vergisinde Son Durum, <https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/ahmet-karabiyik/degerli-konut-vergisinde-son-durum-41448671>, 20.02.2020.
- Kurt, E. (2018). Emlak Vergisi Sistemi'nin Değerlendirilmesi ve Yeni Düzenleme Önerileri, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul Kalkınma Ajansı, İDA.
- Kurt, R. (2019). DKV'ye İtiraz Yolları, <https://www.star.com.tr/yazar/degerli-konut-vergisi-ve-itiraz-yollari-yazi-1502319/>, E.T. 22.01.2020.
- Oğuz, A.(2019). Türkiye'de Emlak Vergisinin Önemi: Kırıkkale Örneği, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Öncü, E. (2020). DKV'Neden Ertelenmeli ve Neden Yeniden Düzenlenmelidir?, <https://www.finansgundem.com/yazarlar/degerli-konut-vergisi-neden-ertelenmeli-ve-neden-yeniden-duzenlenmelidir-yazisi/1460841>, E.T. 10.01.2020.
- Şen, E. (2019). Değerli Konut Vergisinin Hukukiliği ve İtiraz Süreci, [hukukihaber.net.tr](http://www.hukukihaber.net.tr),
- Tarin, E. (2013). Yerel yönetimlerde Emlak Vergisi Matrahının Tespiti, Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul
- Tunç, Y. (2019). Türkiye'de Yerel Yönetimlerde Emlak Vergisi Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karaman.
- Yıldırım, M. (2019). Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması, T.C. Maltepe Üniversitesi, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Ulusoy, E. (2020). Değerli Konut Vergisinde Ne Değişti? <https://www.milliyet.com.tr/yazarlar/prof-dr-erol-ulusoy/degerli-konut-vergisinde-ne-degisti-6150341>, E.T. 24.02.2020.