

EMLAK VERGİSİ UYGULAMASINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN YARGISAL ÇÖZÜMÜNDE KARŞILAŞILAN BAZI HUKUKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

SOME LEGAL PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE JUDICIAL RESOLUTION OF DISPUTES ARISING FROM PROPERTY TAX APPLICATION AND SOLUTION SUGGESTIONS

Abdullah ARIKAN*

Özet: Emlak vergisi gerek matrahın saptanması ile verginin tarhı gerekse vergiden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümündeki detaylar konusunda kendisine has bir yapı ve işleyişe sahiptir. Öyle ki yargılama boyutuna dair Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 149. maddesi muhtevasında inşa edilen hüküm, bahsi geçen ikinci durumun başta gelen göstergelerinden biridir. Yargılamanın bir an evvel sonuçlandırılabilmesini hedef alan ve bunun için idari yargılama usulündeki genel işleyişten belli yönleri ile ayrılan mükerrer 149. maddede yer alan takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilecekler yönünden getirilen kısıtlamanın Anayasa Mahkemesi'nce 2012 yılında iptal edilmesiyle birçok yeni sorun baş göstermeye başlamıştır. Çalışmanın ilk ayağında başta dava açma süresi olmak üzere bu sorunlar üzerinde durulmuştur. Akabinde ise yakın bir tarihte Danıştay'ın bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi maksadıyla verdiği ve takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda vergi mahkemelerinin kısmen ret ve kısmen iptal yönünde karar verip veremeyeceklerine dair sorun irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Emlak Vergisi, Vergi Değeri, Takdir Komisyonu, Dava Açma Süresi, Kısmen İptal Kararı Verilmesi

Abstract: Property tax has a unique structure and functioning in terms of both the determination of the tax base and the assessment and the details of the judicial resolution of disputes arising from the tax. In fact, the regulation introduced by the repetitive Article 149 of the Tax Procedure Law regarding the judicial dimension

* Dr. Öğr. Üyesi, Trabzon Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı, abdullah.arikan@trabzon.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4039-0352, Makalenin Gön-
derim Tarihi: 05.07.2024, Kabul Tarihi: 10.09.2024

is the main indicator of the second situation. With the annulment, by the Constitutional Court in 2012, of the restriction on those who can file a lawsuit against the decisions of the valuation commission under the content of repetitive Article 149, which aims to conclude the proceedings as soon as possible and for this purpose, differs from the general procedure in administrative procedure in certain aspects, many new problems have started to arise. The first part of study focuses on these problems, particularly the time limit for filing a lawsuit. Subsequently, the recent decision of the Council of State in order to eliminate the inconsistency between the decisions of the Regional Administrative Courts and the question of whether the tax courts can partially annul and partially reject the decisions of the valuation commissions is examined.

Keywords: Property Tax, Tax Value, Valuation Commission, Time Period For Filing a Lawsuit, Partial Annulment

GİRİŞ

Tarihin en eski vergilerinden olan¹ ve servet olarak bina, arazi ve arsaların vergilendirilmesini konu edinen emlak vergisi, Osmanlı Devleti zamanındaki uygulamasından günümüze değin, vergi matrahının ne olacağı ve nasıl tespit edileceği hususlarında önemli birtakım değişikliklere tabi tutulmuştur. Bu değişikliklerin özellikle günümüze yakın olanlarının temelinde, verginin mümkün olduğu ölçüde çok ve gerçek tutarı üzerinden tarh ve tahsil edilebilmesi gayesi ön planda olmuştur.^{2 3}

¹ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara 1972, s. 101; Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987, s. 205; Dilek Özkök Çubukçu, "Emlak Vergilerinde Matrah Ölçüleri", *MHD*, C. 19, S. 227, 2023, s. 2278.

² Gerçekten de sözü edilen değişikliklerin belki de en önemlilerini bünyesinde barındıran 4751 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde geçen şu ifadelerde mezkûr gayenin izlerini görebilmek mümkündür: "Emlak vergisinde beyan sisteminin uygulandığı 1972 yılından bu yana mükellefler genellikle gayrimenkullerin değerlerini rayicine nazaran düşük gösterme eğilimi içine girmişlerdir. Bu durum, vergi hasılatını azaltmış ve vergide adalet ilkesini zayıflatmıştır. Beyan sisteminde görülen aksaklıklar dikkate alınarak...asgari beyan sistemine geçilmiş...mükelleflerin...beyan edecekleri değer in idarece tespit edilen miktardan az olmaması sağlanmıştır. Ancak, bugüne kadar yapılan uygulama göstermiştir ki...mükelleflerin beyan ettikleri rayiç değerleri...asgari beyan değeri civarında kalmıştır...Emlak vergisi uygulaması sonucunda görülen bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığın ve basitliğin sağlanması amacıyla...değişiklikler yapılmaktadır."

³ Tabi mer'î vergi mevzuatı doğrultusunda hesaplanan emlak vergisinin yükümlülerin ödeme güçlerini gerçek manada kavramaktan uzak bir görünüm arz ettiği de öğretide yaygın bir şekilde dile getirilmektedir. Fakat belirtelim ki, çalışma

Mevzu bahis gayeye ulaşabilme adına kanun koyucu, gerek matrahın tespiti ile verginin tarhında gerekse emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde diğer vergiler açısından geçerli olan genel işleyişten oldukça farklılık arz eden bir yapı/süreç inşa etmiştir.⁴ Bunlardan çalışma konumuzla ilintili olanlarından birisi, arazi ve arsalar açısından emlak vergisi matrahını teşkil eden vergi değerinin belediyelerce hesaplanabilmesi için takdir komisyonları tarafından belli zaman aralıklarıyla gerçekleştirilen asgari ölçüde metrekaare birim değeri takdirlerine karşı dava açabilecek kişi ve kuruluşlar yönünden kısıtlama getirilmesidir. Fakat 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un mükerrer 49. maddesi muhtevasında getirilen bu kısıtlama, Anayasa Mahkemesi'nce 2012 yılında hukuk devleti ilkesi ve hak arama özgürlüğünün ihlal edildiği gerekçesiyle iptal edilmiştir.⁵ Bununla birlikte, emlak vergisinin yukarıda sözünü ettiğimiz mümkün olduğu ölçüde çok ve gerçek tutar üzerinden tarh ve tahsilatının gerçekleştirilebilmesi gayesi etrafında inşa edilen yapısı ile hazineye intikaline kadar geçirdiği sürecin kendine haslığı, mezkûr iptal kararı sonrası birtakım hukuki sorunların doğumuna

konumuz emlak vergisi matrahının tayininde adaletin nasıl tesis edilebileceği ile değil de emlak vergisi uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde karşılaşılan hukuki meselelerin çözümüyle bağlantılı olduğundan, burada bahsi geçen soruna vurgu yapan bir kısım eserlere işaret etmekle yetiniriz. Bkz. Canatay Hacıköylü, Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2009, s. 68 vd.; Canatay Hacıköylü/Fethi Heper, "Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Maliye Dergisi*, S. 158, 2010; İbrahim Organ/Taha Emre Çiftçi, "Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *NÜİİBFD*, C. 8, S. 4, 2015, s. 131 vd.; Hülya Kabakçı Karadeniz, Türkiye'de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi (Sorunlar – Çözüm Önerileri) Çeşitli Avrupa Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Bir Analiz, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021, s. 141 vd.; Nuray Aşçı Akıncı, Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, (Emlak Vergisi), s. 365 vd.

⁴ Emlak vergisinin matrahın tayini ile tarhiyatın gerçekleştirilme usulü yönlerinden özellik gösteren bir vergi türü olduğu görüşü için bkz. Özgecan Gök, "Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)", IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 165-166, 179.

⁵ Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 31.05.2012, E. 2011/38, K. 2012/89.

da yol açmış bulunmaktadır.⁶ Bu sorunlara dair zaman içerisinde kanun koyucunun çözüm üretmeye yönelik düzenleme ihdasına gitmemesi, Danıştayı çözümün başlıca ve tek odağı haline getirmiştir. Fakat bilhassa takdir komisyonu kararlarına karşı hangi tarihten itibaren ve ne kadarlık bir süre dahilinde dava açılabilceği konusunda çok farklı sayıda kararlar verilmiş ve mesele en sonunda konuya dair bölge idare mahkemesi kararları arasında yaşanan farklılıkların giderilebilmesi için Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK)'nın önüne getirilmiştir.⁷

Tabi emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde bölge idare mahkemesi kararları arasındaki ayrışılığa bir başka konu daha sebebiyet vermiş ve bu da yakın bir tarihte VDDK'ya intikal ettirilmiştir. Bu sorun, takdir komisyonu kararlarının dava konusu yapılması halinde vergi mahkemelerince kısmen ret ve kısmen iptal kararı verilip verilemeyeceğine ilişkindir.⁸

Çalışmamızın ilk ayağında öncelikle emlak vergisinde matrah, verginin tarh ve tahakkuk süreci ile emlak vergisiyle alakalı uyuşmazlıkların dava konusu yapılması hususlarında genel mahiyetteki açıklamalara yer verilmiştir. Akabinde gerek komisyon kararlarının gerekse emlak vergisinin tarh edilmesi işlemlerinin hangi tarihten itibaren ve ne kadarlık bir zaman diliminde dava konusu yapılabilecekleri hususu ile yargılama sürecinin detaylarına dair VUK'un mükerrer 49. maddesi muhtevassından kaynaklanan bir kısım sorunlar irdelenmiştir. Son olarak ise, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda vergi mahkemelerinin kısmen ret ve kısmen iptal yönünde karar verip veremeyecekleri meselesi, yargı kararları ile idari işlem mahiyetinde hüküm tesis edilip edilemeyeceği sorunsalı çerçevesinde ele alınmıştır.

⁶ İptal kararı sonrası arazi ve arsalarla ilişkin asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemlerine karşı açılacak davalar bakımından bir kısım hukuki belirsizliklerin vuku bulduğuna dair bkz. Ahmet Ozansoy, "Emlak Vergisi Değerlerine Karşı Dava Açmada Süre Sorunu", *İMMD*, S. 60, 2014, s. 13'ten aktaran Fatih Torun, Açıklamalı-İçtihatlı Emlak Vergisi Kanunu, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023, s. 536.

⁷ Konuyla alakalı karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

⁸ Konuyla alakalı karar için bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete.

I. EMLAK VERGİSİ MATRAHI: BİNA, ARAZİ VE ARSALARIN VERGİ DEĞERİ

Emlak vergisinin tarihsel gelişimi irdelendiğinde, Cumhuriyetin ilanından sonra belli bir süre daha, araziler bakımından 1886 yılında çıkarılan Emlak Vergisi Nizamnamesi, binalar bakımından ise 1910 yılında çıkarılan Musakkafat Vergisi Kanunu çerçevesinde vergilendirme yoluna gidildiği görülmektedir.⁹ Matrahın tayininde sözü edilen hukuki metinlerin ilkinde değer, ikincisinde ise gayrisafi irat esası benimsenmiştir.¹⁰ 1931 yılında Cumhuriyet döneminin emlaki vergilendirmeye yönelik ilk Kanunları Arazi Vergisi Kanunu ile Bina Vergisi Kanunu ihdas edilmiştir. Değinilen Kanunlarda matrah olarak araziler açısından rayiç bedeli baz alan değer, binalar bakımından ise safi irat esası kabul edilmiştir.¹¹ 1960'lı yıllarda başlatılan vergi reformu hareketinin bir yansıması olarak¹² 1970 yılında 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK) kabul edilmiş ve bina ile arazilerin vergilendirilmesi tek bir kanun çatısı altında gerçekleştirilmeye başlanmıştır.¹³

EVK ile getirilen yeni düzende en önemli yeniliklerden biri olarak, daha önceki vergilerde matrahın tespiti tahrir usulüne dayanmakta iken, bundan vazgeçilerek beyan usulüne geçilmiştir.¹⁴ Matrah olarak

⁹ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul 2004, s. 255; M. Kâmil Mutluer/N. Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)*, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 565; Hacıköylü, s. 30.

¹⁰ Turhan, s. 206; Bulutoğlu, s. 256; Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, Ezgi Yayınları, Bursa 2001, s. 106-107; Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010, s. 333, 344; Erdoğan Öner, *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara 2005, s. 400; Aşçı Akıncı, *Emlak Vergisi*, s. 39-40.

¹¹ Bulutoğlu, s. 256; Hacıköylü, s. 30-31; Aşçı Akıncı, *Emlak Vergisi*, s. 42-43; Torun, s. 18-19.

¹² Giray, s. 239 vd.; Ömer Faruk Batırel, *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007, s. 153; Dilek Özkök Çubukçu, *Emlak Vergisinde Vergi Değeri*, Savaş Yayınevi, Ankara 2014, (Vergi Değeri), s. 79; Z. Sacit Önen, *Genel Vergi Hukuku*, Detay Yayıncılık, Ankara 2017, s. 86-88.

¹³ Bulutoğlu, s. 257; M. Kâmil Mutluer, "Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler", *Yaklaşım*, S. 44, 1996, <https://www.yaklasim.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Giray, s. 248; Hacıköylü, s. 32-34; Salih Gürbüz, *Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2015, s. 25; Torun, s. 18.

¹⁴ Turhan, s. 206; Aksoy, s. 331; Öner, s. 581; Hacıköylü, s. 33; Ahmet Kumrulu, "Emlak Vergisinin Cumhuriyet Dönemi Seyir Defteri", Belgin Akçay/F. Kemal Kızılcı

ise bina ve arazilerin vergi değerinin, vergi değeri olarak ise rayiç bedelin baz alınacağı kabul edilmiştir. Fakat zaman içerisinde görülmüştür ki, vergi yükümlülerinin önemli bir kısmı rayiç bedelin oldukça altında beyanlarda bulunmuş ve hızlı gerçekleşen enflasyon dolayısıyla beş yılda bir yapılan beyanlar iktisadi gerçeklerden uzak neticelerin doğmasına sebebiyet vermiştir.¹⁵ Bunun üzerine 1982 yılında 2587 sayılı Kanun ile EVK muhtevasında yapılan değişikliklerle, yükümlülerin beyan edecekleri matrahlar açısından objektif ölçütlere dayalı bir sınır çizilmesi yoluna gidilmiştir. Daha açık bir deyişle, yükümlülerin beyan edecekleri vergi değerinin idarenin objektif ölçütler çerçevesinde saptayacağı asgari vergi değerinden düşük olamayacağı, aksi durumda ise tahakkuka idarece saptanacak değerler üzerinden hesaplanacak emlak vergisi tutarının esas alınacağı öngörülmüştür.^{16 17} Fakat ilerleyen süreçte değinilen önlem de arzu edilen sonuçları verememiş ve 2002 yılında 4751 sayılı Kanun ile EVK'da yapılan değişiklikler akabinde beyan esası kaldırılmış ve matrahın tespitinde tamamıyla idari makamlarca yapılacak takdir ve tespit usulüne geçilmiştir.¹⁸ Öyle ki,

(Ed.), Prof. Dr. Ahmet Gökder'e Armağan (Ekonomi ve Hukuk Üzerine Yazılar), Turhan Kitabevi, Ankara 2011, (Emlak Vergisi), s. 550; Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 125-126; Önen, s. 88.

- 15 Orhan Şener, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2008, s. 307.
- 16 Abdurrahman Akdoğan, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından), Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1991, s. 599-600, 615; Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 1998, s. 352; Şener, s. 307; Özhan Uluatam/Yaşar Methibay, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2001, s. 363, 367 vd.; Hacıköylü, s. 36; Kumrulu, Emlak Vergisi, s. 551-552; Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 46-47; Torun, s. 246, 429-430.
- 17 Tarihsel süreçte matrah açısından önemli değişiklikler vuku bulduğu gibi, vergiyi tarh ve tahsil edecek idari makamlar noktasında da birtakım değişimler yaşanmıştır. Nitekim 1936 yılından itibaren il özel idarelerince tahsil edilen emlak vergisi, 1972 yılında merkezi idarece tarh ve tahsil olunmaya başlanmış ve fakat değinilen konulardaki yetki 1985 yılında kabul edilen 3239 sayılı Kanun ile 1986 yılının başından itibaren belediyelere devredilmiştir. Bkz. Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan/Cenker Göker, Vergi Hukuku, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2023, s. 439-440; Öner, s. 581; Ali Değirmendereli, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 243; Yusuf Karakoç, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 190.
- 18 Bulutoğlu, s. 257; Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2023, (Sistem), s. 201; Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 126; Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 47; Önen, s. 91.

güncel emlak vergisi uygulamasında yükümlülerin yalnızca EVK'nın 33. maddesinde sayılan ve vergi değerinde değişikliğe yol açabilecek bir kısım durumların vuku bulması üzerine¹⁹ ilgili belediyeye bildirimde bulunmaları gerekmektedir. Bunun haricinde şekli bir ödevleri bulunmayıp, sadece verginin ödenmesi²⁰ sırasında sürece dahil olmaktadır.²¹

4751 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen değişiklikler akabinde emlak vergisi matrahını yine emlakın vergi değeri oluşturmaktadır (EVK m. 7, 17). Fakat bu değerın hesaplanmasında rayiç bedel yerine çeşitli bakanlık ve takdir komisyonlarınca takdir ve tespit edilen bedeller baz alınmaktadır.²² Araziler açısından yaklaşıldığında vergi matrahının saptanmasındaki takdirin, dört yılda bir takdir komisyonlarınca gerçekleştirilen asgari ölçüde birim değerlerine ilişkin olduğu görülmektedir. Bu takdirlerde arsalar için fiziki konum yani arsanın bulunduğu sokak, cadde, mahalle ya da bölge, araziler açısından ise arazinin cinsi yani sulak, taban ya da kiraç olup olmadığı dikkate alınmaktadır. Takdir edilen birim değer ile arazi ya da arsanın yüzölçümü çarpılarak vergi değerine ulaşılmaktadır.

Binalarda ise vergi değerinin tespitinde hem dört yılda bir Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca ortaklaşa tespit edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedeli hem de müstakil binaya ait ya da kat mülkiyeti kurulmuş olması

¹⁹ Bunlar ilgili düzenlemede sekiz bent halinde sayılmış bulunmaktadır. Örneğin yeni bir bina inşa edilmesi, bir binanın kısmen ya da tamamen harap olması veya kullanım tarzının değiştirilmesi, arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması ya da parsellenerek arsaya dönüştürülmesi, bir bina veya arazinin taksim ya da ifraz edilmesi bildirimi gereken hususlardandır.

²⁰ EVK'nın 30. maddesi uyarınca emlak vergisi iki eşit taksitte ödenebilmekte olup, ilk taksitin Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksitin ise Kasım ayında ödenmesi gerekmektedir.

²¹ Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 16.

²² Hacıköylü, s. 38-39; Kabakçı Karadeniz, s. 44-45; Torun, s. 21; Emlak vergisi matrahı halihazırda EVK ve EVK'nın 31. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak ihdas olunan Tüzük hükümleri doğrultusunda hesaplanmaktadır. Fakat belirtmek gerekir ki, mevzu bahis Tüzük 1972 yılında yayımlanmıştır. Dolayısıyla Tüzüğün yayımlanma tarihindeki EVK hükümleri ile özellikle 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası EVK hükümleri arasında önemli farklılıklar bulunmaktadır. Bunun bir neticesi olarak da ilgili Tüzük hükümlerinden EVK'ya uygunluğu ölçüsünde yararlanılabilmektedir. Bkz. Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 141.

halinde bağımsız bölüme isabet eden arsa payı değeri esas alınmaktadır. Vergi değeri hesaplanırken ilgili Bakanlıklarca tespit edilen inşaat maliyet bedeli ile binanın yüzölçümü çarpılmakta ve bulunan tutara binada kalorifer veya klima bulunması halinde yüzde sekiz, asansör bulunması halinde ise yüzde altı oranında ilave yapılmaktadır. Ardından yıllara ve inşaatın cinsine göre saptanan aşınma payı düşürülmekte ve son olarak arsa yahut arsa payının vergi değeri ilave olunarak binanın vergi değerine ulaşılmaktadır.²³

Hem bina hem de arazi ve arsalar için buraya kadar değinilen takdirler, gerçekleştirildikleri yılı takip eden yıl için geçerli olur. Daha sonraki yıllarda ise, bir önceki yıl tespit edilen vergi değerinin yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırımına gidilerek hesaplama yapılır (EVK m. 29). Böylece bir sonraki takdirin geçerlilik taşıyacağı yıla kadar vergi değerinin enflasyon karşısında korunması sağlanmış olur.²⁴

II. VERGİ DEĞERİNİN TAKDİR VE TESPİTİ İLE EMLAK VERGİSİNİN TARH VE TAHAKKUK SÜRECİ

Emlak vergisi matrahını oluşturan vergi değerinin tespitinde, binalar için metrekare maliyet bedeli ile arazi ve arsalar için asgari ölçüde birim değeri takdiri esas alınmaktadır. Dört yılda bir gerçekleştirecek takdir sürecine dair detaylar VUK'un mükerrer 49. maddesinde düzenlenmiştir. Mezkûr hükme göre, bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri dört yılda bir Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca ortaklaşa tespit edilir ve tatbik olunacağı yılın başından dört ay önce Resmî Gazete'de ilan edilir.²⁵

²³ Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 20. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, (Sistem), s. 410-411; Osman Pehlivan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017, s. 304-305; Bilici, Sistem, s. 218.

²⁴ Hacıköylü, s. 36.

²⁵ Bu ilan uygulamada genel tebliğ çıkarılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Örneğin, ilgili Bakanlıklarca 2021 yılı içerisinde ve 2022 yılından itibaren geçerlilik taşımak üzere hazırlanmış olan ve inşaatın türü, cinsi ve binanın kullanım tarzına göre değişkenlik arz eden metrekare maliyet bedellerinin yazılı olduğu cetvel 79 Seri No'lu EVK Genel Tebliği muhtevasında yer almaktadır.

Yine aynı hüküm çerçevesinde dört yılda bir gerçekleştirilecek arazi ve arsalara ilişkin asgari ölçüde birim değeri takdirleri, uygulanacakları yılın başından en az altı ay önce karara bağlanır ve arsalara ilişkin olanlar il ve ilçe merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına, ilgili oldukları köy ve mahalle muhtarlıkları ile belediyelere, arazilere ilişkin olanlar ise il merkezindeki ticaret ve ziraat odaları ile belediyelere imza karşılığı tevdi edilir.²⁶ Kesinleşen değerler tatbik edilecekleri yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilgili belediye ve muhtarlıklarda askıya çıkarılmak suretiyle ilan edilir.

Emlak vergisinin tarh ve tahakkukunun nasıl gerçekleşeceği ise EVK muhtevasında hükme bağlanmıştır. Takdir işleminin gerçekleştirildiği yılı takip eden yıllarda inşaat maliyet bedelleri ile asgari ölçüde birim değerleri baz alınarak emlak vergisi belediyelerce hesaplanır ve o yılın ocak ve şubat aylarında tarh edilir (EVK m. 11/1-a, 21/1-a). Bu ihtimalde tarh işlemiyle birlikte tahakkuk da kendiliğinden gerçekleşir²⁷ ve durumdan yükümlüler haberdar edilir (EVK m. 11/2, m. 21/2). Daha sonraki yıllarda önceki yıl vergi değerleri belediyelerce yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde arttırılarak, vergi ilgili yılın ocak ayında tarh ve tahakkuk ettirilir (EVK m 11/3, 21/3).

EVK'nın 33. maddesinde sayılan ve vergi değerini değiştiren sebeplerden birinin vuku bulması halinde, yükümlülerce EVK'nın 23. maddesi uyarınca sebebin gerçekleştiği yıl içerisinde bildirimde bulunulması gerekir. Böyle bir durumda tarhiyat, takip eden yılın Ocak ayında gerçekleştirilir. Fakat söz konusu sebep ilgili yılın son üç ayı içerisinde gerçekleşmişse, 23. madde uyarınca sebebin gerçekleştiği tarihten itibaren üç ay içerisinde bildirimde bulunulur ve eğer bildirim takip eden yıl içerisinde yapılmışsa, tarhiyat bildirim tarihi itibarıyla gerçekleştirilir (EVK m. 11/1-b, 21/1-b). Bu ihtimalde tarh işlemiyle

²⁶ Aynı hükümde, takdir komisyonu kararlarının büyükşehir belediyesi bulunan il-lerde vali veya vekalet vereceği bir memurun başkanlığında ve sayılan diğer üyelerle toplanacak merkez komisyonuna da tevdi edileceği, tevdi tarihinden sonra belli bir süre içerisinde merkez komisyonca inceleneceği ve bu inceleme sonucunda farklı değerler tayin edilmesi durumunda, bu değerlerin takdir komisyonunca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı öngörülmüştür.

²⁷ Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", *AÜHFD*, C. 56, S. 1, 2007, s. 280, 300.

birlikte tahakkuk da kendiliğinden gerçekleşir²⁸ ve durumdan yükümlüler haberdar edilir (EVK m. 11/2, m. 21/2).

Olağan işleyiş buraya kadar değinilen surette olmakla birlikte, vergi değerini değiştiren ve yükümlülerce bildirimi gereken hususların zamanında veyahut doğru bildirilmemiş olması hallerinde EVK'nın 32. maddesi uyarınca vergi belediyece tarh olunur. Mevzu bahis hallerde başvurulacak tarh yöntemi, VUK'un mükerrer 30. maddesinde düzenlenen idarece vergi tarhıdır.²⁹ Bu yöntemde yoklama fişine dayanılır ve ihbarname düzenlenerek yükümlüye tebliğ edilir. Bildirim ödevinin yerine getirilmemesi hallerinde yükümlüden vergi aslı ile gecikme faizi istenmesinin yanı sıra ikinci derece genel usulsüzlük kabahati dolayısıyla vergi cezası da istenir. Zira mevzu bahis durumdaki fiil, VUK'un 352. maddesinin 3. fıkrasının 4 numaralı bendinde ifade olunan "*Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması...*" fiili ile örtüşmektedir.³⁰ Fakat vergi değerini değiştiren sebeplerin mevcut bulunmasına karşılık bildirimde bulunulmaması halinde vergi ziyai cezası kesilip kesilemeyeceği hususu tartışmalıdır. Danıştayın konuya dair emsal içtihadı, emlak vergisinde vergi ziyai cezasının uygulanamayacağı yönündedir.³¹ Nitekim Yüksek Mahkemeye göre, beyan usulünün geçerli olduğu dönemde EVK muhtevasında vergi ziyai cezası ile alakalı çeşitli hükümler bulunmaktaydı. Fakat bildirim usulüne geçildikten sonra mezkûr cezanın emlak vergisin-

²⁸ Taşdelen, s. 280, 300.

²⁹ Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/Recai Dönmez, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 146; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Sistem, s. 412-413; Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, (Vergi), s. 230-231; Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku), 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2022, (Vergi), s. 89; Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 134-136.

³⁰ Fazıl Aydın, "Emlak Vergisi Bildirimi", LYMD, S. 79, 2010, <https://mevbank-neo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024); Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 132; Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2018, s. 1002; Bilal Can/Zübeyr Bülbül/Veyssel Dağışan, Açıklamalı ve İctihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, 2. Baskı, Türkiye Belediyeler Birliği Yayını, Ankara 2019, s. 532-533; Torun, s. 684.

³¹ Murat Batı, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 292-293.

de uygulanabileceği yolunda bizzat EVK muhtevasında herhangi bir ifadeye rastlanılmamaktadır. Bu sebeple bildirim usulünün geçerlilik taşıdığı süreçte emlak vergisi ile ilgili olarak vergi ziyai cezası kesilebilmesi mümkün değildir.³² Fakat Danıştayın sözü edilen yaklaşımı kanaatimizce yerinde değildir. Zira belli bir vergi açısından vergi ziyai cezasının uygulanabilmesi için o verginin düzenlendiği kanunda bu konuda açık bir hükme yer verilmesine lüzum bulunmamaktadır. Emlak vergisi VUK'a tabi bir vergi olduğundan, vergi suç ve kabahatleri ile cezaları bakımından VUK bünyesinde yer alan düzenlemelerin bu vergi açısından da tatbik olunabileceği tereddüt içermemektedir.³³ Dolayısıyla emlak vergisi açısından vergi ziyai cezasının kesilip kesilmeyeceğine yönelik değerlendirme yapılırken ilgili cezaya dair VUK hükümleri esas alınmalıdır. Bilindiği üzere vergi ziyai kabahatine, vergi ödevlerinin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi dolayısıyla verginin eksik yahut geç tahakkuk etmesi ya da haksız yere geri verilmesi yol açmaktadır (VUK m. 341). Vergi yükümlüsü vergi değerini yükselten ve bildirim gereken bir hadiseyi belediyeye zamanında bildirmez ya da lehine olacak şekilde hatalı bildirirse yani vergi ödevini gereği gibi yerine getirmese emlak vergisi olması gerekenden daha az ya da geç tahakkuk eder. Bu nedenle eksik veya geç tahakkuk olgusu dolayısıyla verginin ziyaa uğratılma hali ortaya çıkmış olur. Ayrıca ifade edilmelidir ki verginin ziyaa uğratılması, yalnızca beyanda bulunma ödevi dolayısıyla ortaya çıkmayabilir. Zira bu yönde bir hükme ne VUK ne de diğer vergi kanunlarında rastlanıl-

³² "09.04.2002 tarihinde yapılan değişiklik öncesi beyanname verilmemesi halinde vergi ziyai cezası kesileceği açık olarak belirtilmekte iken...yapılan değişiklikler sonucu...bildirimin süresinde verilmemesi durumunda...vergi ziyai cezası kesileceğine dair bir ibareye yer verilmemiştir...Bu durumda...idarece 2002 yılı ve sonraki yıllar için vergi ziyai cezası kesilmesi mümkün değildir." Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 17.09.2012, E. 2009/2452, K. 2012/4613, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 03.02.2024); Benzer doğrultudaki kararlar için bkz. Danıştay 9. Dairesi, T. 26.05.2015, E. 2012/2649, K. 2015/5653, (Murat Batı, "Belediyeler, Gelir İdaresi'ni de Arkalarına Alarak Hatalı Ceza Kesmeye Devam Ediyor", T24, 24.05.2023, <https://t24.com.tr/>, (Ceza), (E. T.: 02.02.2024); Danıştay 9. Dairesi, T. 25.09.2018, E. 2014/8534, K. 2018/5601, (Can/Bülül/Dağışan, s. 538, dpn. 1219); Danıştay 9. Dairesi, T. 20.04.2021, E. 2020/288, K. 2021/2821, (Batı, Ceza, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 02.02.2024).

³³ Meriç Erdoğan, "Emlak Vergisi, Bildirim, Beyanname ve Vergi Ziyai Cezası", VSD, S. 420, 2023, s. 23-25.

maktadır. Bu gerekçeyle emlak vergisinin kendisine özgü işleyişinde EVK'nın 33. maddesinde ifade olunan ve bildirimi gereken hususların zamanında veya doğru bildirilmemiş olması eksik veya geç tahakkuka sebebiyet vereceğinden vergi ziyai cezasının uygulanması gereklilik arz etmektedir.^{34 35}

III. BİNA METREKARE NORMAL İNŞAAT MALİYET BEDELLERİ İLE ASGARİ ÖLÇÜDE BİRİM DEĞERLERİNİ TAKDİR EDEN İŞLEMLERİN DAVA KONUSU YAPILMASI

Bir önceki başlıkta da değinildiği üzere, emlak vergisi matrahının saptanmasında esas alınacak, binalar için metrekare maliyet bedelleri ile arsa ve araziler için asgari ölçüde birim değerlerinin takdir ve ilanı ile ilgili hükümlere VUK'un mükerrer 49. maddesinde yer verilmiştir. Mezkr düzenlemede ayrıca bahsi geçen bedel ve değerlerin hangi kişi ya da kuruluşlarca, hangi yargı mercilerinde ve ne kadarlık bir süre içerisinde dava konusu yapılabilecekleri gibi yargılama boyutuna dair düzenlemelere de yer verilmiş bulunmaktadır. Nitekim düzenleme muhtevasında bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğince Resmî Gazete'de ilanını takip eden on beş gün içerisinde Danıştayda dava konusu yapılabileceği ifade edilmiştir. Arsa ve arazilere ilişkin olarak takdir komisyonlarınca gerçekleştirilecek asgari ölçüde birim değeri takdirini içeren kararlara karşı ise, Anayasa Mahkemesince iptal edilmeden önce, yine aynı düzenleme çerçevesinde bu karar-

³⁴ Erdoğan, s. 23 vd.; Özyer, s. 991; Can/Bülbül/Dağışan, s. 533-540; Aydın, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024); Selçuk Turgay Azak, "Emlak Vergisi ve Vergi Ziyai Cezası", MuhasebeTR, 13.03.2019, <https://www.muhassebetr.com/>, (E. T.: 02.02.2024); Aksi yöndeki görüşler için bkz. Doğan Şenyüz, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2022, s. 123, dpn. 131; Mustafa Demircioğlu, "Emlak Vergisi İçin Vergi Ziyai Cezası Kesilemez!", MuhasebeTR, 22.09.2021, <https://www.muhassebetr.com/>, (E. T.: 02.02.2024); Murat Batı, "Belediyeler 'Bildirimlerin' Yapılmaması Nedeniyle Cezayı 'Yanlış' Mı Kesiyor", T24, 28.01.2022, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 02.02.2024); Batı, Ceza, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 02.02.2024); Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 319-320; Torun, s. 684.

³⁵ Ancak belirtilmelidir ki, bildirimde bulunulmaması nedeniyle hem genel usulsüzlük hem de vergi ziyai kabahati dolayısıyla yaptırım uygulanması gündeme geldiğinde VUK'un 336. maddesinin ilk fıkrası doğrultusunda bunlardan yalnızca tutar olarak en ağır olanına ilişkin cezanın kesilmesi ile yetinilecektir.

ların imza karşılığı tevdi edileceği kişi ve kuruluşlarca on beş günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilmesi kabul edilmiştir. Hükmün hemen devamında ise, vergi mahkemelerince verilecek kararlara karşı on beş günlük süre dahilinde Danıştaya başvurulabileceği öngörülmüştür.

Mükerrer 49. madde muhtevasında düzenlenen yargısal sürecin takdirin gerçekleştirildiği yılın sonuna kadar tamamlanabilmesi için her iki ihtimal için de yukarıda sözü edilenlerin yanı sıra, açılacak davalarda dosyanın davalının sunacağı tek savunma dilekçesi ile tekemmül edeceği ve yargı mercilerince davanın en geç bir ay içerisinde karara bağlanacağı da hüküm altına alınmıştır.³⁶ Bu gerekçeyle ki, düzenlemede arsa ve arazilere ilişkin asgari ölçüde birim değerlerinin yıl sonunda kesinleşeceği ve kesinleşen değerlerin geçerlilik taşıyacakları yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilgili muhtarlık ve belediyelerde askıya çıkarılmak suretiyle ilan edilecekleri belirtilmiştir.³⁷

Düzenlemenin lafzı irdelendiğinde görülmektedir ki, her iki ihtimal açısından da dava açabilecekler noktasında kısıtlama yoluna gidilmiş³⁸ ve yükümlülerin haklarında tarh ve tahakkuk ettirilecek emlak

³⁶ Ozansoy, s. 13'ten aktaran Torun, s. 536; Bilal Can/Zübeyr Bülbül, "Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması", *TAAD*, S. 14, 2013, s. 889; Burçin Bozdoğanoglu, *Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları (Ceza-Dava-Yargılama)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022, s. 208, dpn. 334; Mustafa Balcı, "Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-1", *Vergi Algi*, 08.12.2022, <https://vergialgi.com/>, (Süre Aşımı Sorunu-1), (E. T.: 25.12.2023).

³⁷ Dolayısıyla ilgili işlemlere karşı açılacak davalarda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) ile benimsenenden farklı olarak hızlandırılmış bir yargılama usulünün tatbiki amaçlanmıştır. Bkz. Akın Gencer Şentürk, "Emlak Vergisine Esas Değerlerin Tespitine Karşı Bireysel Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama) ması", 18.03.2010, <https://senturkhb.com/>, (Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama) ması), (E. T.: 25.12.2023); "...Kanun koyucu tarafından...ivedi bir şekilde özel bir yargılama usulü benimseyerek dava sürecinin yeni yıldan önce bitirilmiş olmasının amaçlandığı açıktır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

³⁸ Öğretide bazı yazarlarca VUK'un mükerrer 49. maddesinde aslında dava açabilecekler yönünden kısıtlama getirilmediği, bunun yerine emlak vergisi yükümlülerinin yanı sıra hükümde sayılan kişi ve kuruluşlar tarafından da ve yine kanunda sınırlandırılmış süreler içerisinde dava açılabilmesinin belirtildiği savunulmuştur. Bkz. Akın Gencer Şentürk, "Emlak Vergisi Uygulamalarında Bireylerin Dava Açma Hakkı Vardır (Ya da Gecikmiş Bir Özür Yazısı)", *LYMD*, S. 81,

vergisi açısından esas alınacak takdir işlemlerine karşı yargı mercileri önünde hak arayabilme olanaklarının önüne geçilmiştir.³⁹ Fakat mükerrer 49. maddenin asgari ölçüde birim değerlerinin takdirine ilişkin kararlara karşı değinilen mahiyetteki kısıtlayıcı hükmü Anayasa Mahkemesi'nce 2012 yılında iptal edilmiştir.⁴⁰ Tabi ilgili hükmün Anayasaya aykırılığı daha önceki süreçte de Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmiştir. Fakat o dönemde emlak vergisi beyan usulü çerçevesinde tarh ve tahakkuk edilmekteydi. Bu durumu dikkate alan Anayasa Mahkemesi, yükümlülerin takdir komisyonu kararlarına karşı her ne kadar kararın alındığı safhada dava aşamaları da daha sonraki evrede yani (ihtirazi kayıtla ya da asgari ölçünün altında beyanda bulunmak suretiyle) tarh işlemine karşı açacakları davada mezkûr kararların da hukuka uygunluk denetiminden geçeceğini vurgulayarak dava açma hakkının ortadan kaldırıldığı iddiasını yerinde görmemiştir.⁴¹ Ancak beyan usulünün 2002 yılında kaldırılmasıyla birlikte Anayasa Mahkemesinin 1987 yılında vermiş olduğu karardaki gerekçe etkinliğini yitirmiştir. Zira artık yükümlüler ihtirazi kayıtla ya da as-

2010, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (Dava Açma Hakkı Vardır), (E. T.: 01.03.2024); Gök, s. 193; A. Bumin Doğrusöz, "Arsa Değerlerine Dava Hakkı", Dünya Gazetesi, 11.07.2017, <https://www.dunya.com/>, (Hak), (E. T.: 25.12.2023); Fakat yukarıda da değinildiği üzere, VUK'un mükerrer 49. maddesinin bütününe hâkim olan düşünce, takdirin gerçekleştirildiği yılın sonuna kadar ilgili takdir ve tespitlere ilişkin yargısal sürecin sona erdirilmesidir. Böyle olunca da ilgili hükümlerin değinilen şekilde yorumlanması kanaatimizce mükerrer 49. maddenin o günkü koşullarına uygun bulunmamaktadır.

³⁹ Bu durum öğretilerde haklı olarak eleştirilmiştir. Bkz. Gülsen Güneş/Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", VSD, S. 197, 2005, s. 139-140; Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010, s. 314; Hacıköylü/Heper, s. 7; "Yükümlülerden dava yeteneğinin esirgenmesi, Anayasal hak arama özgürlüğüne getirilmiş açık bir kısıtlamadır. Kısıtlama gerekçesi olarak, 5 - 6 milyon yükümlüye tanınacak hakkın kaosa yol açacağı mülahazası burada hakkın önüne geçemez. Başka bir anlatımla, hiçbir "pratik" mülahaza anayasal bir temel hakkı önceleyemez." Bkz. Kumrulu, Emlak Vergisi, s. 553.

⁴⁰ Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 31.05.2012, E. 2011/38, K. 2012/89.

⁴¹ Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 19.03.1987, E. 1986/5, K. 1987/7; Fakat o dönemki Danıştay kararlarında, Anayasa Mahkemesinin ret kararına esas aldığı bu gerekçenin aksine, tarh işlemine karşı açılacak davalarda söz konusu işleme dayanak yapılan komisyon kararlarının daha önce kesinleşmiş oldukları gerekçesiyle inceleme konusu yapılamayacakları görüşü hâkim olmuştur. Bkz. Şentürk, Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama)ması, <https://senturkhhb.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

gari ölçünün altında beyanda bulunarak haklarında gerçekleştirilecek tarh işlemine karşı dava açma olanağına sahip bulunamamaktadır.⁴² Bu sebeptendir ki ilerleyen süreçte Yüksek Mahkeme tekrar aynı konunun önüne gelmesi üzerine mevzu bahis düzenlemeyi Anayasa'nın 2. ve 36. maddelerine aykırı bularak iptal etmiştir.^{43 44}

Dolayısıyla bu karar sonrası takdir komisyonlarının asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemlerine karşı açılacak davalarda ehliyet yönünden diğer iptal davalarında olduğu üzere menfaat ihlali kriteri baz alınacak⁴⁵ ve bahsi geçen işlemlere karşı artık menfaati ihlal edilen herkes dava açabilecektir.⁴⁶ Ancak ilgili bakanlıklarca binalar için tak-

⁴² Şentürk, Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama)ması, <https://senturkhhb.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁴³ "Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasayla güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır." Bkz. Anayasa Mahkemesi, T. 31.05.2012, E. 2011/38, K. 2012/89.

⁴⁴ Mevzu bahis kısıtlamanın mükellef hakları açısından ciddi bir hukuka aykırılık taşıdığı hususunun uzunca bir süre her türlü zeminde dile getirilmesine rağmen, Anayasa Mahkemesi'nin önüne oldukça geç götürüldüğü yönündeki eleştiri için bkz. Hakan Üzeltürk, "Anayasa Mahkemesi'nin Emlak Vergisi ile İlgili Kararı", *MHD*, C. 8, S. 95, 2012, s. 11.

⁴⁵ İdari yargılama hukukunda ehliyet konusunda objektif ve subjektif ehliyet şeklinde ikili bir tasnife gidilmektedir. İYUK'un 31. maddesinde 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na yapılan atıf dolayısıyla iptal davası açılırken dava açacak kişi ya da kuruluşların dava ve taraf ehliyetlerine haiz olması gerekmekte ve sözü edilen ehliyetler objektif ehliyet başlığı altında değerlendirilmektedir. Bir de İYUK'un 2. maddesinden çıkarımsanan ve subjektif ehliyet olarak da adlandırılan ehliyet vardır ki bu da iptal davalarında menfaat ihlali kriterini ifade eder. Dolayısıyla idari yargı düzeninde iptal davası açılabilmesi için dava açan kişi ya da kuruluşun hem objektif hem de subjektif ehliyeti haiz olması gerekir. Aksi takdirde idari yargı mercii ilk inceleme aşamasında davayı ehliyet yönünden reddeder. Bkz. Gürsel Kaplan, "Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet", *İÜHFİM*, C. LXIX, S. 1-2, 2011, s. 349-350; Selami Demirkol, "İdari Yargılama Usulü'nde Ehliyet Olgusu", *İHİD*, C. 15, S. 1, 2012, s. 11 vd.; Zehreddin Aslan/İrfan Barlass/Kahraman Berk/Nilay Arat/Mutlu Kağıtçıoğlu/Şebnem Sayhan/Mehmet Akif Bardakçı/Gamze Gümüşkaya/Halil Altındağ, Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil), 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 54-56; Bahtiyar Akyılmaz/Murat Sezginer/Cemil Kaya, Türk İdari Yargılama Hukuku, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023, s. 279 vd.

⁴⁶ Hüseyin Karakoç, "Vergi Yargılamasında Davacı Sıfatı", *LYMD*, S. 131, 2014, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024); Can/Bülbül, s. 887-

dir edilen inşaat maliyet bedellerine karşı açılacak davalar bakımından aynı şeyi söyleyebilmek mümkün değildir. Zira burada ehliyet yönünden getirilen kısıtlama mükerrer 49. madde muhtevasında varlığını devam ettirdiğinden, başka bir deyişle kanuni düzenleme kimliğini taşıdığından, yalnızca kanun koyucu tarafından ilga ya da Anayasa Mahkemesince iptal edilerek ortadan kaldırılabilir.⁴⁷

IV. TAKDİR KOMİSYONLARININ ARAZİ VEYA ARSALARIN ASGARİ ÖLÇÜDE BİRİM DEĞERLERİNİ TAKDİRE YÖNELİK İŞLEMLERİNE KARŞI AÇILACAK DAVALARDA KARŞILAŞILAN HUKUKİ SORUNLAR

Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonrası, emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde yeni hukuki sorunlar ortaya çıkmış⁴⁸ ve bunların nasıl giderileceği hususu uzun süredir vergi yargısının gündemini işgal etmiştir. Nitekim bu sorunlardan

888; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi, s. 356; Gök, s. 191; Doğrusöz, Hak, <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Nuray Aşçı Akıncı, “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, *VSD*, S. 343, 2017, (Dava), s. 36; Osman Sariaslan, Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021, s. 74; Hasan Hüseyin Bayraklı, Vergi Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Celepler Matbaası, Trabzon 2020, s. 24; “...düzenlemenin iptal edilmesi ile birlikte verginin mükellefi olan bireylerin menfaatlerinin ihlal edilmesi halinde verginin tarh ve tahakkukuna dayanak olan asgari arsa m² birim değerlerinin belirlenmesine dair takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkının önünde herhangi bir yasal sınırlama bulunmadığı açıktır.” Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 15.10.2014, E. 2014/8543, K. 2014/6206, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

⁴⁷ Turgut Candan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü”, 12.04.2014, <https://turgutcandan.com/>, (Emlak), (E. T.: 25.12.2023); Aşçı Akıncı, Dava, s. 32; Fakat buradaki kısıtlama da asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemleri yönünden iptal edilen hükümdeki kısıtlamayla birebir benzerlik taşımakta ve hak arama özgürlüğünü ihlal etmektedir. Bkz. Burhan Ögütçü, “Emlak Vergisinde Vergi Değeri, Vergi Değerine İlişkin Davalar ile Dava Açma Süresi, Sürenin Başlangıcı, Davanın Açılabilirliği Son Tarih”, *İBD*, C. 91, S. 6, 2017, s. 48; Ayrıca subjektif dava ehliyeti yönünden oldukça daraltıcı bir tablonun ortaya çıkması sebebiyle hukuk devleti ilkesinden sapma halinin de vuku bulduğu ortadadır. Bkz. Oytun Canyaş, “Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet”, *TAAD*, S. 19, 2014, s. 406-407; Dolayısıyla ilgili düzenlemenin Anayasa Mahkemesinin önüne getirilmesi halinde aynı gerekçe ile iptal edilmesi son derece olağan görünmektedir.

⁴⁸ Ozansoy, s. 13’ten aktaran Torun, s. 536.

dava açma süresine ilişkin olanı bakımından Danıştay kararları nezdinde ortaya çıkan farklı görüşler bölge idare mahkemesi kararlarına da sirayet etmiştir ki, bu kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesi Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan (VDDK) talep edilmiş ve bunun üzerine de VDDK bu sorunu ele aldığı 2023 tarihli bir karar vermiştir.⁴⁹ Yine aynı yıl içerisinde VDDK, takdir komisyonu kararlarının kısmen iptalinin mümkün olup olmadığı hususunda da bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilebilmesi maksadıyla benzer mahiyette bir karar daha vermiş ve bu kararlar Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.⁵⁰ Ortaya çıkan sorunlardan yukarıda sözü edilen kararlara konu olanları takip eden alt başlıklarda detaylı olarak ele alınacaktır. Fakat bunlar dışında kalan bazı hukuki sorunlar bu başlık altında irdelenecektir.

Bu sorunlardan ilki, iptal edilen düzenlemede takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilecekleri belirtilen kişi ve kuruluşların güncel durumda da dava açıp açamayacaklarına ilişkindir. Öncelikle ifade edilmelidir ki, iptal kararından sonra da takdir komisyonu kararları ilgili kişi ve kuruluşlara imza karşılığı tevdi edilmeye devam olunmaktadır. Bu sebeple ilgili kişi ve kuruluşların da dava açabilmelerinin kabulü gerekir.⁵¹ Zira kararların imza karşılığı tevdiine devam ediliyor olması esasen mezkûr kararlardan onların da menfaatlerinin dolaylı bir şekilde etkilendiğinin kanun koyucu tarafından kabul edildiğini göstermektedir.⁵²

⁴⁹ Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

⁵⁰ Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete; Tabi bu kararların bağlayıcılığı konusunda idari yargılama usulü mevzuatında içtihadı birleştirme kararlarından farklı olarak herhangi bir hüküm ihdas edilmediğinden, değinilen kararlara konu olan uyumsuzlukların en azından Danıştay kurul ve daireleri açısından nihayete erdirilmediğini söyleyebilmek mümkündür. Bkz. Numan Emre Ergin, “Emlak Vergisinde Takdir Komisyonu Kararlarına Dava Açma Süresi”, *Ekonomim*, 09.05.2023, <https://www.ekonomim.com/>, (E. T.: 24.12.2023).

⁵¹ Can/Bülbül, s. 888; Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 161; Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Gök, s. 192; Aşçı Akıncı, Dava, s. 36; Öğütçü, s. 39; Atiye Merve Işık, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019, s. 209-210; Balcı, Süre Aşımı Sorunu-1, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁵² Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

Diğer bir sorun ise, ehliyet yönünden kısıtlama getiren (ve iptal edilen) hükümden sonra gelen “*Vergi mahkemelerince verilecek kararlar aleyhine on beş gün içinde Danıştay’a başvurulabilir*” cümlesinin halihazırda nasıl tatbik olunacağıdır. Bu noktada belirtmek gerekir ki, 6545 sayılı Kanun ile idari yargıda iki dereceli yargılamadan üç dereceli yargılamaya geçilmiş ve itiraz kanun yolu yerine istinaf kanun yolu ihdas edilmiştir. 20.7.2016 tarihinden itibaren fiilen uygulanmaya başlanan bu yeni düzende, istinaf kanun yolunun hükme bağlandığı İYUK’un 45. maddesindeki “*İdare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren otuz gün içinde istinaf yoluna başvurulabilir*” hükmü dolayısıyla konuya dair vergi mahkemesi kararlarına karşı otuz günlük süre içerisinde istinaf mercii olan bölge idare mahkemesine başvurulması gerektiği açıktır.⁵³ Yukarıda sözü edilen on beş günlük süre ise istinaf mercii kararlarının temyiz edilmesi halinde geçerlilik taşıyacaktır. Zira VUK’un 49. maddesinde yer alan ve yukarıda alıntılanan düzenleme, İYUK’un temyiz kanun yolunu düzenleyen ve temyiz süresini otuz gün olarak belirleyen 46. maddesine nazaran özel hüküm mahiyetini taşımaktadır.⁵⁴

A. Dava Açma Süresinin Başlangıcı

VUK’un mükerrer 49. maddesinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma ehliyetine sahip olanlar yönünden kısıtlama getiren hükmünün iptalinden sonra menfaati ihlal edilen herkesin dava açabileceği açık olmakla beraber, davanın hangi süreden itibaren ve ne kadarlık bir zaman dilimi içerisinde açılacağı hususunda kanuni bir boşluk hali ortaya çıkmıştır.⁵⁵ Zira iptal öncesi geçerli olan kanuni zeminde dava açma süresi dava açma ehliyetini haiz kişi ve kuruluşlar yönünden açıkça kurallaştırılmış idi. Nitekim ilgili kişi ve kuruluşlar

⁵³ Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 338; Torun, s. 539-540; Balcı, Süre Aşımı Sorunu-1, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁵⁴ Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Sarıaslan, s. 252.

⁵⁵ Özkök Çubukçu, Vergi Değeri, s. 154; Aşçı Akıncı, Dava, s. 32; Ögütçü, s. 27; “... söz konusu düzenlemenin Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmesinden sonra bu kararların mükelleflere tebliğine ilişkin bir düzenleme yapılmadığından mükellefler tarafından anılan takdir komisyonu kararlarının iptali istemiyle açılan davalarda dava açma süresi ile ilgili bir boşluk oluşmuştur.” Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmi Gazete.

takdir komisyonu kararları kendilerine imza karşılığı tevdi edildikten sonra on beş günlük süre içerisinde dava açabilmekteydi.

Fakat iptal sonrası ilgili kişi ve kuruluşlara yine imza karşılığı tevdi gerçekleştirilmekle birlikte emlak vergisi yükümlülerinin mezkûr kararlardan *dava açma süresini başlatır mahiyette* haberdar edilmesine başka bir deyişle tebliğ yahut ilan yoluyla bu kararların yükümlülere nasıl duyurulacağına yönelik açık herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

Böyle olunca da ilgili kararlara karşı açılacak davalarda dava açma süresinin başlangıcı noktasında çok farklı tarihlerin belirlenebilmesi olasılığı ortaya çıkmıştır.⁵⁶

Bilindiği üzere, idarenin her türlü eylem ve işleminin yargısal denetime tabi tutulabilmesi hem hukuk devleti ideale ulaşmada hem de hak arama özgürlüğünün etkin bir şekilde yaşama geçirilebilmesinde oldukça önemli bir konuma sahiptir.⁵⁷ Fakat idari istikrarın sağlanabilmesi zemininde kamu yararı, dava açılabilmesi noktasında belli bir süre kısıtının da kabulünü gerektirmekte, aksi takdirde sonsuza dek sürecek dava açılması tehdidi altında idarenin kamu hizmetlerini etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi mümkün olamamaktadır.⁵⁸ Dolayısıyla dava açmanın belli bir süre ile kısıtlanması hak arama özgürlüğüne kamu yararı esas alınarak getirilmiş bir sınırlandırma mahiyetini taşımaktadır.⁵⁹ Bu durum sürenin uzunluğu ile başlangıcının

⁵⁶ Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁵⁷ Lütfi Duran, "İdari Kazada Dava Açma Müddeti", *İHFM*, C. 11, S. 1-2, 1945, (Müddet), s. 238; Erol Çırakman, "İdari Davalarda Süre", *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No 21, Ankara 1976, s. 191; Celal Karavelioğlu/Erdem Cemil Karavelioğlu, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 7. Baskı, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2009, s. 383; Metin Günday, *İdari Yargılama Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2022, s. 255; Taner Ayanoglu, *Bireysel İdari İşlemlere Karşı Dava Açma Süresinin Başlangıcı*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017, s. 3.

⁵⁸ Duran, Müddet, s. 238-239; A. Şeref Gözübüyük, "İdari Yargıda Dava Açma Süresi", *AİD*, C. 2., S. 4, 1969, (Süre), s. 3; Çırakman, s. 191; Yusuf Karakoç, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, (Süre), s. 18.

⁵⁹ Ramazan Çağlayan, "İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri", *AÜEHFD*, C. 9, S. 3-4, 2005, s. 17; Günday, s. 256; Müslüm Akıncı, *İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı*, Turhan Kitabevi, Ankara 2008, s. 177; Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, s. 342.

taini noktasında her bir somut düzenleme özelinde hak arama özgürlüğü ile kamu yararı arasındaki dengenin korunması mecburiyetini de beraberinde getirmektedir.⁶⁰

Değinilen çerçevede yaklaşıldığında, mevzu bahis boşluğun doldurulması diğer bir ifadeyle takdir komisyonu kararlarına karşı ancak belli bir süre içerisinde dava açılabilmesinin kabulü gereklilik taşımakla beraber yürütülecek muhakeme neticesinde ulaşılan çözüm bağlamında hak arama özgürlüğünün de ihlal edilmemesi elzem bir nitelik taşımaktadır. Bu kapsamda takip eden alt başlıklarda öncelikle vergi yargısının konuya dair yaklaşımı ele alınacak ve akabinde bahsi geçen yaklaşım olması gereken hukuk perspektifinde değerlendirilerek çözüm önerisi getirilecektir.

1. Vergi Yargısının Konuya Dair Yaklaşımı

Dava açma süresinin uzunluğu açısından yaklaşıldığında, VUK'un mükerrer 49. maddesinde ehliyet yönünden kısıtlama getiren ve iptal edilen cümlenin içeriğinde ilgili komisyon kararlarına karşı on beş günlük bir süre dahilinde dava açılabilmesinin kabul edildiği, fakat iptal sonrası Danıştay kararlarında sürenin uzunluğunun tayininde konuya dair genel hüküm olan İYUK'un 7. maddesinin esas alınması gerektiğinin yeknesak bir şekilde benimsendiği görülmektedir. Dolayısıyla 7. maddede vergi mahkemelerinde açılacak davalar açısından otuz günlük süre kabul edildiği için, takdir komisyonu kararlarına karşı da iptal sonrası değinilen süre içerisinde dava açılabilir.^{61 62}

⁶⁰ Gözübüyük, Süre, s. 3.

⁶¹ "...iptal kararı esasen takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabileceklerle ilgili olmasına rağmen, dava açma süresini içeren cümle tamamen iptal edildiğinden, takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda...İdari yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde yer alan yasal dava açma süresinin uygulanması gerekmektedir." Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 09.06.2016, E. 2016/15550, K. 2016/5897, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Benzer yöndeki kararlar için bkz. Danıştay 9. Daire, T. 15.10.2014, E. 2014/8543, K. 2014/6206, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay 9. Daire, T. 24.11.2014, E. 2014/8943, K. 2014/8517, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay 9. Daire, T. 04.07.2019, E. 2019/3507, K. 2019/3436, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.4.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

⁶² Aynı süre, kendisine komisyon kararının tevdi edileceği kişi ve kuruluşlar açısından açılacak davalar bakımından da geçerlilik taşımaktadır. Bkz. Gök, s. 192;

Dava açma süresinin ne zamandan itibaren başlayacağı hususunda ise Danıştay içtihadının yerleşmiş olduğu görülmektedir. Danıştay emsalleşen içtihadında, mezkûr sorunun çözümünde VUK'un mükerrer 49. maddesi, EVK hükümleri ile emlak vergisinin genel özelliklerinden hareket etmektedir.⁶³ Bu noktada emlak vergisi matrahının saptanmasında esas alınacak maliyet bedeli ile asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemlerine dair yürütülecek yargılamalara ilişkin hükümler içeren mükerrer 49. maddenin özel bir öneminin de bulunduğunu ifade etmek gerekir. Gerçekten de ilgili düzenlemenin inşasında başlangıçta birim değeri takdiri işlemlerine karşı açılacak davalarda belli kişi ve kuruluşlara dava açma ehliyeti tanınmış ve onların açacakları davalarda da süreç büyük ölçüde çabuklaştırılmaya çalışılmıştır. Nitekim takdirin geçerlilik taşıyacağı yılın başından altı ay önce dava açma ehliyetini haiz olanlara tebligatın gerçekleştirilmesi, dava açma ve temyiz sürelerinin on beş gün olarak tayin edilmesi, tek savunma dilekçesi ile dosyanın tekemmülü ve yargı mercilerince dosyanın tekemmülünden sonraki bir ay içerisinde karar verileceği yönündeki hükümler bu durumun göstergeleridir. Ayrıca mükerrer 49. maddede geçen *"Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir."* hükmü de Danıştaya göre takdirin gerçekleştirildiği yılın sonuna kadar dava konusu yapılsın yahut yapılmasın birim değerlerinin kesinleşmesi, dolayısıyla yargısal sürecin tamamlanması gerektiğini göstermektedir. Bu nedenle Yüksek Mahkemeye göre, takdirin gerçekleştirildiği yılın sonuna kadar takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması zorunluluk arz eder. Aksi takdirde yani birim değerlerinin kesinleşmesinden sonra dava açılabilmesi artık mümkün olmayacaktır. Bu şekilde dava açılacak sürenin

Öğütçü, s. 41; Talha Apak, "Yeni Emlak Vergisi Değerlerinin Tespiti ve Dava Açma Hakkı", *LYMD*, S. 165, 2017, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024); Bozdoğanoglu, s. 208; Erdoğan Sağlam, "Emlak Vergisinde 4 Yıl İçin Geçerli Olacak Takdirlere Karşı Mükelleflerin Dava Açma Hakkı Var mıdır?", *T24*, 16.05.2021, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 25.12.2023); Balci, Süre Aşımı Sorunu-1, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁶³ "...mükerrer 49. maddesinde yer alan hükümler, emlak vergisi ile ilgili yasal düzenlemeler ve emlak vergisinin özelliği gözönüne alınarak emlak vergisi mükelleflerinin hangi tarihe kadar dava açabilecekleri hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir." Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 04.07.2019, E. 2019/3507, K. 2019/3436, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

sonunu tayin eden Danıştay, dava açma süresinin başlangıcı noktasında ise öğrenme tarihini esas almaktadır. Yüksek Mahkemeye göre kararın öğrenilmesi ise, herhangi bir surette gerçekleştirilebileceği gibi dava açma ehliyetine sahip olanlarca idareye yapılacak yazılı başvuruya verilen cevap ile de olabilmektedir.⁶⁴

Danıştayın bahsi geçen soruna dair emsal içtihadı böyle olmakla birlikte, karar içeriklerinde çok sayıda karşı oy yazıları ve 2023 yılında Resmî Gazete’de yayımlanan bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi yönündeki karara⁶⁵ kadar farklı yöndeki bölge idare mahkemesi kararları ile de karşılaşılmaktadır.

⁶⁴ “...mükerrer 49...maddede yer alan “kesinleşme” tabiri dava açılmayarak dava açma süresinin dolması ya da dava açılarak sonuçlanması anlamını taşıdığından, herhangi bir değer ya da bedelin kesinleşmesinden sonra değiştirilmesi kanunen ve hukukten mümkün olamayacaktır. Bütün bu hususların göz önüne alınması halinde Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 49. maddesiyle arsa ve arazi m2 birim değerleri yönünden davanın açılması vd. özel olarak düzenlendiğinden, maddede kesinleşen değerlerin ilanından bahsedilerek Kanun Koyucu tarafından verginin tahakkuk ettirildiği yılın başından önce vergi değerinin kesinleşmesi sağlanmak istenildiğinden ve belediyelerce kesinleşen bu değerler esas alınarak tarh ve tahakkuk yapıldığından, mükelleflerin takdir komisyonlarıncı dört yılda bir belirlenen arsa ve arazi asgari m2 birim değerlerinin kesinleşmesinden önce idareye yapılan başvuru sonucu verilen cevaptan ya da herhangi bir şekilde öğrenildiği tarihten itibaren 2577 sayılı Kanun’un 7. maddesinde yer alan ve 30 gün olan genel dava açma süresi içerisinde söz konusu işlemin iptali istemiyle dava açmaları gerekmekte olup, sözü edilen değerlerin kesinleşmesinden sonra dava açma imkanı bulunmamaktadır. Emlak vergisi mükellefleri, takdir komisyonlarıncı dört yılda bir belirlenen değerlere karşı kesinleştikten sonra veya kesinleşme ile tarh ve tahakkuktan önceki dönemlerde ya da verginin tarh ve tahakkukundan sonra açtıkları davalarda ilgili takdir komisyonu kararlarının iptalini isteyemeyeceklerdir.” Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 24.11.2014, E. 2014/8943, K. 2014/8517, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); “...en geç anılan kararın alındığı yılın son gününe kadar dava açabileceklerinin kabul edilmesi gerekmekte olup bu tarihten sonra dava açma imkanı bulunmamaktadır.” Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete; Benzer minvaldeki kararlar için bkz. Danıştay 9. Daire, T. 15.10.2014, E. 2014/8543, K. 2014/6206, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay 9. Daire, T. 09.06.2016, E. 2016/15550, K. 2016/5897, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 23.12.2015, E. 2015/897, K. 2015/1002, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 10.02.2016, E. 2015/1033, K. 2016/165, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 14.12.2016, E. 2016/1008, K. 2016/1261, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay 9. Daire, T. 04.07.2019, E. 2019/3507, K. 2019/3436, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

⁶⁵ Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

2. Değerlendirme ve Öneri

Danıştayın yukarıda değinilen içtihadında oldukça önemli iki saptamaya rastlanılmaktadır. Bunlardan ilki, takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılmasında yargısal içtihat ile dava açma süresinin sonu bakımından sınır getirilmesidir. Zira emlak vergisi yükümlülere yıl sonuna kadar dava açmadıkları takdirde, hukuka aykırılık iddiaları yargı mercilerince dinlenmeyecektir. Diğeri ise, yükümlülere bu tarihe kadar dava açabilmeleri için ilgili kararın içeriğini öğrenme mecburiyeti yüklenmesidir. Nitekim dava açma süresinin başlangıcı açısından öğrenme tarihi esas alınmakta ve öğrenme olgusunun hiç olmazsa idareye yazılı başvuruda bulunulması sonucu verilecek yazılı cevapla gerçekleşeceği kabul edilmektedir. Eğer yükümlü yıl sonuna kadar komisyon kararının içeriğini öğrenmez ve dava açmazsa, daha sonra açacak olduğu dava sürecini nedeniyle reddedilecektir.

İçtihadın temelini meydana getiren bu saptamaların kabulü kanatımızca dava açma süresine dair detayların belirlenmesinde dikkate alınması gereken, kamu yararı ile hak arama özgürlüğü temelindeki birey yararı arasındaki dengeyi ikincisi aleyhine fazlasıyla zedelemektedir.⁶⁶ Zira değinilen içtihadta, Anayasa ile güvence altına alınan⁶⁷ ve İYUK'un 7. maddesinde ifade olunan, dava açma sürelerinin bireysel idari işlemler açısından tebliğ, düzenleyici idari işlemler açısından ise ilan tarihini takip eden günden itibaren başlayacağı yönündeki kural⁶⁸ göz ardı edilmektedir. Bununla birlikte vurgulamak gerekir ki dava açma süresinin, işlemin muhataplarına tebliğ yahut ilan ile duyurulmaları üzerine başlıyor olması, doğrudan mahkemeye erişim hakkını

⁶⁶ Aşçı Akıncı da Danıştayın mevzu bahis yaklaşımı ile yükümlülerin mahkemeye erişim haklarını bertaraf ettiğini ve ayrıca değinilen yaklaşıma ulaşılmasını mümkün kılacak kanuni bir düzenlemenin de bulunmadığını ifade etmektedir. Bkz. Aşçı Akıncı, Dava, s. 40.

⁶⁷ Anayasanın 125. maddesinin 3. fıkrası şu şekildedir: "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar."

⁶⁸ Ayrıca belirtmek gerekir ki bireysel idari işlemler tebliğ, düzenleyici idari işlemler ise ilan edilmeleriyle birlikte yürürlüğe girer. Bunun idare hukuku açısından taşıdığı anlam, ilgili işlemlerin ancak tebliğ yahut ilan edilmeleri üzerine o işlemlere muhatap olanlar nezdinde hüküm ve sonuç doğurabilmeleridir. Tebliğ ya da ilan gerçekleşmeden idari işlemlerin uygulanabilmeleri yani ilgililerine dermeyeran edilebilmeleri kural olarak mümkün değildir. Bkz. Kemal Gözler, İdare Hukuku C. I, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2009, (İdare), s. 1045 vd.; Ender Ethem Atay, İdare Hukuku, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, s. 516-519.

güvence altına alma gayesi taşımaktadır.⁶⁹ Başka bir deyişle, dava açma süresinin başlangıcında sözlü bildirim ya da öğrenme gibi mevcudiyetinin saptanması güç ve keyfiliğe zemin hazırlayabilecek kriterler yerine bireysel idari işlemler için tebliğ ve düzenleyici idari işlemler için ilan kriterleri benimsenerek dava açma hakkının gereği gibi kullanılabilmesi özelinde bireylerin hak ve menfaatleri korunmaktadır.⁷⁰

Tam da bu noktada belirtmek gerekir ki, takdir komisyonu kararlarının ilgililerine *dava açma süresini başlatır mahiyette* nasıl duyurulacağına yönelik açık bir kanuni düzenlemenin bulunmaması esas itibarıyla mahkemeye erişim hakkı özelinde adil yargılanma hakkını zedeleyebilecek bir durumdur. Bu husus, hele ki Danıştayın emsal içtihadı da dikkate alındığında, bireysel başvuruya konu yapılacak olursa Anayasa Mahkemesi’nce değinilen gerekçe doğrultusunda ihlal kararı verilmesi hiç de şaşırtıcı olmayacaktır. Fakat belirtmek gerekir ki, değinilen eksiklik norm denetimi kapsamında Anayasa Mahkemesi’nin önüne götürülemeyecektir. Zira ortada Anayasa’ya aykırılık teşkil eden ve iptal edilebilecek kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Böyle olunca ve idari yargı mercilerinin önlerine gelen uyuşmazlıkları çözüme bağlamalarının Anayasa’nın 36. maddesinin 2. fıkrası uyarınca zorunluluk taşıdığı da dikkate alındığında, mevcut boşluğun yargısal içtihat ile doldurulması kaçınılmaz gözükmektedir.

Fakat içtihat öyle inşa edilmelidir ki, kanuni düzenleme eksikliği nedeniyle ortaya çıkabilecek hak ihlali olasılığının önüne mümkün olduğu ölçüde geçilebilsin. Buna karşılık Danıştayın emsalleşen içtihadı, yukarıda sözü edilen saptamalar dolayısıyla, değinilen işlevden uzak görünmektedir.

Kanaatimizce bu işlevin sağlanabilmesi bakımından mevzu bahis boşluğun doldurulmasında hareket noktasını, Danıştay içtihadında ortaya konulanın aksine, sadece emlak vergisi mevzuatı oluşturmamalıdır. Zira dava açma süresi kurumuyla ilintili Anayasal hükümler ile

⁶⁹ Günday, s. 264.

⁷⁰ Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları C. III, 3. Bası*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1966, s. 1963; İsmet Giritli/Pertev Bilgen, *İdari Kaza (Ders Notları)*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1966, s. 54’ten aktaran Gürsel Kaplan, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri*, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2009, s. 163; Cihan Kanlıgöz, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, *AÜHFD*, C. 40, S. 1, 1988, s. 173-174; Ayanoğlu, s. 8.

İYUK'un ilgili düzenlemeleri dikkate alınmadan salt VUK'un mükerrer 49. maddesinin tarihsel ve sistematik yorumuyla hareket edilmesi, yerinde olmayan neticelerin doğumuna sebebiyet vermektedir.

Danıştay içtihadında, yıl sonuna kadar dava açılabilmesi yönündeki kabulün çıkış noktasını mükerrer 49. madde muhtevasında asgari ölçüde birim değerleri açısından geçen *kesinleşme* ibaresi oluşturmaktadır.⁷¹ Fakat kanaatimizce mezkûr ibareye Danıştay'ın izafe ettiği anlam mükerrer 49. maddede dava açma ehliyeti yönünden kısıtlama getiren cümlelerin iptalinden sonra artık yüklenemez. Zira komisyon kararlarına karşı belli kişi ve kuruluşların genel dava açma süresinden daha kısa bir sürede dava açabilmeleri dolayısıyla yargılamanın çabuklaştırılmasına hizmet eden kural⁷² hukuk devleti ilkesi ile hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği gerekçesiyle hukuk düzeninden ayıklanmıştır. Dolayısıyla artık takdir komisyonu kararlarının yargısal denetiminde mükerrer 49. maddenin ilgili hükmünün iptali öncesinde geçerli olan işleyiş baz alınmamalı⁷³ ve bir sonraki fıkrada geçen "*Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir*" cümlesine, ileride de değineceğimiz

⁷¹ "...mükerrer 49. maddesiyle arsa ve arazi m2 birim değerleri yönünden davanın açılması vd. özel olarak düzenlendiğinden, maddede kesinleşen değerlerin ilanından bahsedilerek Kanun Koyucu tarafından verginin tahakkuk ettirildiği yılın başından önce vergi değerinin kesinleşmesi sağlanmak istenildiğinden ve belediyelerce kesinleşen bu değerler esas alınarak tarh ve tahakkuk yapıldığından, takdir komisyonlarınca dört yılda bir belirlenen arsa ve arazi asgari m² birim değerlerinin kesinleşmesinden sonra belediyelerce olağan dönemde oluşturulan takdir komisyonlarınca değer takdir edildikten sonra kesinleşen değerlerin yeniden oluşturulan takdir komisyonu kararı ile değiştirilmesi de mümkün değildir." Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 09.06.2016, E. 2016/15550, K. 2016/5897, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

⁷² "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları on beş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler."

⁷³ Balcıya göre de kesinleşme ibaresi VUK'un mükerrer 49. maddesi uyarınca kendisine komisyon kararı tevdi edilen kişi ve kuruluşlar yönünden geçerlilik taşımakla birlikte, iptal kararı sonrası takdirin geçerlilik taşıyacağı yıl öncesinde bu kararların kendilerine tebliğ yahut ilan edilmediği yükümlüler açısından herhangi bir hüküm ifade etmez. Bkz. Mustafa Balcı, "Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-2", *Vergi Algi*, 12.12.2022, <https://vergialgi.com/>, (Süre Aşımı Sorunu-2), (E. T.: 25.12.2023).

üzere, dava açma süresi kurumuna dair genel esas ve hükümler dikkate alınarak yeni bir anlam yüklenmelidir.

Peki takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda sürenin başlangıcını hangi tarih meydana getirmelidir? Bu sorunun yanıtlanabilmesi için belki de en önemli saptamalardan olan, asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemlerinin hukuki niteliği üzerinde durmak gerekir. Zira idari işlemin bireysel yahut düzenleyici olması, dava açma süresini başlatacak kriterde değişikliğe sebebiyet vermektedir. Gerçekten de dava açma süresi İYUK'un 7. maddesi uyarınca bireysel idari işlemlerde tebliğ, düzenleyici idari işlemlerde ise yayın tarihini takip eden günden itibaren başlamaktadır.

Düzenleyici idari işlemler idarenin genel, soyut ve kişilik dışı hüküm ihdas ettiği, başka bir deyişle kural koyduğu, bireysel idari işlemler ise mevcut kuralların somut durum veya olaylara tatbik edildiği işlemlerdir.⁷⁴ Düzenleyici idari işlemler genel ve kişilik dışıdır ki, ihdas edilen kuralın kapsam alanına giren kişi ya da nesneler işlem metninde ismen zikredilmez.⁷⁵ Yine soyutlurlar, çünkü belli bir kişi ya da nesneye özgü olmayıp, kural ile tayin edilen çerçeveye dahil olabilecek tüm durum ve olaylara uygulanabilir niteliktedir.⁷⁶ Ayrıca bireysel idari işlemlerden farklı olarak bir kez uygulanmakla tükenmezler. Böylece yürürlükte kaldıkları müddetçe süreklilik arz ederler.⁷⁷ Fakat bazı idari işlemler vardır ki ne tam manasıyla bireysel ne de düzenleyici idari işlem kategorisine

⁷⁴ Onur Karahanoğulları, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler* (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2018, (Yasallık), s. 167; Gözler, *İdare*, s. 666; Cem Ayaydın, *İdare Hukukuna Giriş* (II), Yenilik Basımevi, İstanbul 2008, s. 454, 467; Hasan Nuri Yaşar, *İdare Hukuku* (Genel Esaslar), 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul 2016, s. 344-345; Bahtiyar Akyılmaz/Murat Sezginer/Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2020, (İdare), s. 349, 352.

⁷⁵ Gözler, *İdare*, s. 667; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, *İdare*, s. 350; Ramazan Çağlayan, *İdare Hukuku Dersleri*, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2020, (İdare), s. 316; Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, (Yargılama), s. 121-122.

⁷⁶ Akyılmaz/Sezginer/Kaya, *İdare*, s. 352.

⁷⁷ Gözler, *İdare*, s. 667-668; Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku C. I*, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 305; Ayaydın, s. 454; Akyılmaz/Sezginer/Kaya, *İdare*, s. 352; Oğuz Sancakdar/Lale Burcu Önüt/Eser Us Doğan/Mine Kasapoğlu Turhan/Serkan Seyhan, *İdare Hukuku* (Teorik Çalışma Kitabı), 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019, s. 306; Çağlayan, *İdare*, s. 315-316; Candan, *Yargılama*, s. 122.

dahil edilebilir. Bu işlemler öğretide *ara işlem* olarak adlandırılmaktadır. Nitekim bu işlemler bazı özellikleri itibariyle bireysel, bazıları açısından ise düzenleyici idari işlemlere benzerlik göstermektedir.⁷⁸

Değinilen perspektiften yaklaşıldığında, asgari ölçüde birim değeri takdirini içeren işlemlerin de ara işlem vasfını taşıdıkları söylenebilir. Zira bu işlemler muhataplarının tek tek saptanmamış yani ismen zikredilmemiş olmaları dolayısıyla düzenleyici idari işlemlere benzemektedir. Gerçekten de arsalar açısından yaklaşıldığında her bir sokak, cadde, mahalle ya da bölgede yer alan taşınmazları kapsamına alacak şekilde birim değer takdiri yapılmaktadır.⁷⁹ Bu benzerlik hali, bir kez uygulanmakla tükenmemeleri dolayısıyla da ortaya çıkmaktadır. Zira gerçekleştirilen takdir, dört yıl boyunca emlak vergisinin hesaplanmasında esas alınmaktadır. Burada bir an için ilgili işlemin ne kadarlık bir süre zarfında geçerlilik taşıyacağının önceden belli olmasının süreklilik vasfı yönünden olumsuz bir etki meydana getirebileceği düşünülebilir. Fakat bir idari işlemin geçerli olduğu süre zarfında kapsadığı tüm hukuksal ilişkileri düzenlemeye devam ediyor olması süreklilik açısından yeterli görüldüğünden⁸⁰ bahsi geçen etkinin ortaya çıkmaması gerekir.

Fakat sözü edilen özellikleri dolayısıyla düzenleyici işlemlerle benzerlik gösterse de takdir komisyonu kararları ile kural getirilmediği, sadece matraha esas alınacak birim değerlerin rakamsal olarak tayin edildiği dikkate alındığında mezkûr işlemlerin bireysel idari işlemlere de benzerlik gösterdiğini ifade etmek gerekir. Bu sebeple ilgili kararların ara işlem olarak değerlendirilmesi daha yerinde bir yaklaşım olacaktır.⁸¹ Peki ara işlem vasfını haiz idari işlemler, düzenleyici idari işlemlerin mi yoksa bireysel idari

⁷⁸ Gözler, İdare, s. 669-672.

⁷⁹ Gök, s. 185; Aican Mert, Türk Vergi Hukukunda Tarh, Adalet Yayınevi, Ankara 2024, s. 151-152.

⁸⁰ Karahanoğulları, Yasallık, s. 170; Düzenleyici idari işlemlerin uygulamada kalacakları sürenin işlem metninde gösterilmesinin süreklilik vasfını zedelemeyeceği yönünde bkz. Atay, s. 445.

⁸¹ Mert, s. 152; Fakat öğretide yaygın görüş ilgili kararların düzenleyici idari işlem vasfında oldukları yönündedir. Bkz. Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Gök, s. 185; A. Bumin Doğrusöz, "Arsa Değerlerine Dava Hakkı (2)", *Dünya Gazetesi*, 13.07.2017, <https://www.dunya.com/>, (Dava Hakkı (2)), (E. T.: 25.12.2023); Aşçı Akıncı, Dava, s. 40; Torun, s. 538.

işlemlerin mi hukuki rejimine tabi olacaklardır? Öğretide bu konuya Conseil d'Étatın net bir yanıt vermediği, bazı kararlarında ilgili işlemleri bireysel, bazılarında ise düzenleyici idari işlem olarak kabul ettiği ve tabi olacakları hukuki rejimi bu şekilde belirlediği ifade edilmektedir.⁸²

Kanaatimizce asgari ölçüde birim değeri takdirine yönelik işlemler düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimine tabi olmalıdır. Zira emlak vergisinin yirmi milyon civarında yükümlüsünün bulunduğu⁸³ dikkate alındığında, ilgili kararların her bir yükümlüye tebliğ edilmesinden önce ilan edilerek duyurulmalarını beklemek çok daha rasyonel bir yaklaşım olacaktır.⁸⁴

Asgari ölçüde birim değeri takdiri işlemleri ile alakalı Danıştay kararları irdelendiğinde ise, Yüksek Mahkemenin mezkûr işlemleri dolaylı bir şekilde düzenleyici işlem olarak kabul ettiği görülmektedir. Zira mezkûr kararlarda asgari ölçüde birim değerlerini takdir eden komisyon kararlarının kısmen veya tamamen iptal edilmeleri halinde, iptal kararının sonuçlarından yalnızca dava açan kimsenin değil, aynı zamanda dava konusu arsanın bulunduğu sokak, cadde, mahalle ya da bölgedeki diğer arsalar dolayısıyla emlak vergisi yükümlüsü olan kimselerin de istifade edebilecekleri açıkça belirtilmektedir.⁸⁵ Bu durum esasen ilgili kararların düzenleyici işlem olarak kabul edildikleri

⁸² Gözler, İdare, s. 672.

⁸³ Bilici, Sistem, s. 213.

⁸⁴ Düzenleyici idari işlemlere daha yakın olmaları nedeniyle bahsi geçen işlemlerin hukuki rejimine tabi olmaları gerektiği görüşü için bkz. Mert, s. 154.

⁸⁵ "...aynı yer için daha önce açılan davalar sonucunda takdir komisyonu kararı iptal veya kısmen iptal edilmiş ise bunun neticelerinden aynı mahalle, cadde, sokak veya bölgede bulunan tüm emlak vergisi mükellefleri de yararlanacağından, diğer bir deyişle işlemlerin iptali ya da kısmen iptali aynı yer için dava açmayan diğer mükellefleri de etkileyeceğinden, Mahkemece taşınmazın bulunduğu yer için başka dava açılıp açılmadığı, açılmış ise vergi değerinin ne şekilde kesinleştiği hususu ile davacının tahakkuka ilişkin diğer iddialarının da araştırılması suretiyle yeniden karar verilmesi gerekmektedir." Danıştay 9. Daire, T. 04.07.2019, E. 2019/3507, K. 2019/3436, https://lib.kazanci.com.tr/, (E. T.: 10.02.2024).

şeklinde yorumlanabilir.⁸⁶ ⁸⁷ Dolayısıyla ister ara işlem isterse de düzenleyici idari işlem olarak kabul edilsin, takdir komisyonlarının asgari ölçüde birim değeri takdirine yönelik işlemlerinin duyurulmaları ve dava konusu yapılmaları yönlerinden düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimini esas almak gerekir. Böyle olunca da dava açma sürecinin tayini noktasında konuya dair genel hüküm mahiyetinde olan İYUK'un 7. maddesinin 4. fıkrasının üzerinde durulması gerekir. İlgili hüküm şöyledir: *"İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz."*⁸⁸

⁸⁶ Ögütçü, s. 45; A. Bumin Doğrusöz, "Fahiş Arsa Değerlerine Karşı Dava Hakkı", *Ekonomim*, 06.07.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Bu saptama çeşitli VDDK kararlarında tetkik hâkiminin düşüncesi kapsamında karar içeriklerinde de yer almaktadır. Örneğin bir VDDK kararında tetkik hâkimi konuyla ilgili şu yönde değerlendirmelerde bulunmuştur: "Bozma kararında ayrıca; davacıya ait taşınmazların bulunduğu cadde ve sokaklar için takdir edilen asgari arsa m² birim değerinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararı, daha önce başkaları tarafından açılan davalar sonucunda iptal veya kısmen iptal edilmiş ise bunun neticelerinden aynı mahalle, cadde, sokak veya bölgede bulunan ve dava açmayan diğer tüm emlak vergisi mükelleflerinin de etkileneceği ifadesine yer verilmiş...bu ifadeyle takdir komisyonu kararlarının düzenleyici işlem niteliğinde olduğu kabul edildiğinden..." Bkz. Danıştay VDDK, T. 14.12.2016, E. 2016/1008, K. 2016/1261, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Tetkik hâkiminin benzer yönde değerlendirmelerinin yer aldığı diğer VDDK kararları için bkz. Danıştay VDDK, T. 23.12.2015, E. 2015/897, K. 2015/1002, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 10.02.2016, E. 2015/1033, K. 2016/165, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024); Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete.

⁸⁷ Zira bireysel idari işlemlerin iptal edilmesi halinde iptal kararı sadece davanın taraflarını etkilemekte iken, düzenleyici idari işlemler açısından iptal kararının sonuçları o işlemin muhatabı olan herkes için geçerlilik taşımaktadır. Bkz. Lütfi Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 390.

⁸⁸ Bu yönde bir hüküm idari yargılama usulü mevzuatına dahil edilmenden önce Danıştay, düzenleyici idari işlemlere karşı dava açma süresi geçirilmiş olsa bile uygulama işlemine karşı dava açılacak süre içerisinde düzenleyici işlemlerin de dava konusu yapılabileceklerini kabul etmekteydi. Bu kabul daha sonraki süreçte kanuni dayanağa kavuşturulmuş bulunmaktadır. Bkz. A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargısı*, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012, (Yargı), s. 411; Böyle bir kabulün haklı ve yerinde sebeplerinin olduğunu belirtmek gerekir. Zira düzenleyici idari işlemler soyut ve genel nitelik taşıdıklarından ilan edilir edilmez somut hukuki durum ve olaylara uygulanmayabilirler. Gerçekten de uygulama işlemi düzenleyici idari işleme karşı dava açma sürecinin bitiminden çok sonra da tesis edilmiş olabilir. Bahsi geçen kabulün benimsenmemesi halinde, ileride tesis edile-

Hemen belirtelim ki, hükmün muhtevasında geçen uygulama işlemi çalışma konumuz itibariyle emlak vergisinin tarh edilmesi işlemidir.⁸⁹ Bu hüküm esas alındığında denilebilir ki, emlak vergisi yükümlülere takdir komisyonlarının asgari ölçüde birim değerini takdir eden işlemlerine karşı dava açabilecekleri gibi daha sonra bu kararların uygulanması yani emlak vergisinin tarh edilmesi üzerine de komisyon kararlarına veya tarh işlemine yahut da her ikisine birden dava açabilirler.⁹⁰ Bu nedenle ilgili komisyon kararlarına karşı açılacak davalarda emlak vergisi tarhına karşı hangi tarihten itibaren dava açılacağı hususu da oldukça önem arz etmektedir.

Tabi burada öncelikle takdir komisyonlarının ilgili kararlarına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin başlangıcının hangi tarihe denk düşeceğini saptamak gerekir. İlgili komisyon kararları düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimine tabi olacağından, bunlara karşı açılacak davalarda ilan tarihinin baz alınması gerekir. Fakat daha önce de değinildiği üzere, VUK'un mükerrer 49. maddesinde ehliyet yönünden kısıtlama getiren hükmün iptalinden sonra ilgili komisyon kararların emlak vergisi yükümlülerine *dava açma süresini başlatır mahiyette* nasıl duyurulacakları konusunda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Fakat hemen belirtelim ki, ilgili komisyon kararlarının yükümlülere duyurulmasına yönelik mükerrer 49. maddede şöyle bir hükme yer verilmiştir: *"Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir."*

cek uygulama işlemine karşı dava açılıp bu işlemler iptal edilseler dahi asıl hukuka aykırılığı meydana getiren düzenleyici idari işlem hukuk düzeninde varlığını sürdürecektir. İdare de yürürlükte bulunan ve dolayısıyla kendisini bağlayan bu düzenleyici idari işleme dayanarak benzer mahiyetteki uygulama işlemlerini tesis etmeye devam edecektir. Böylece hukuka aykırılığın kökten çözümü imkânsız hale gelecektir. Bkz. Ali D. Ulusoy, İdari Yargılama Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022, s. 131-132.

⁸⁹ Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁹⁰ Bu yönde bkz. Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Doğrusöz, "Dava Hakkı (2)", <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Gök, s. 194, 198-200; Aşçı Akıncı, Dava, s. 40; Balcı, Süre Aşımı Sorunu-2, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Mert, s. 153-154; Can/Bülbül de eserlerinde İYUK'un 7. maddesinin 4. fıkrasında sözü edilen uygulamadan bahsetmeseler de benzer bir sonuca varmışlardır. Bkz. Can/Bülbül, s. 887.

Daha önce de ifade edildiği üzere, Danıştay mezkûr cümlede geçen kesinleşme ibaresini komisyon kararlarına karşı yıl sonuna kadar dava açılması gerektiği manasında yorumlamaktadır. Fakat kanaatimizce ehliyet yönünden kısıtlama getiren düzenlemenin iptali sonrası ilgili ibare işlevini kaybettiğinden⁹¹ yukarıda alıntılanan düzenlemenin yeniden yorumlanması gerekir. Düzenlemeye bakıldığında görülmektedir ki, asgari ölçüde birim değerleri takdirin geçerlilik taşıyacağı yılın başından itibaren ilgili yerlerde yayımlanmakta ve emlak vergisi yükümlülere bu sayede mevzu bahis değerlerden haberdar olabilmektedirler. Böyle olunca da mezkûr ilanın yükümlülerce açılacak iptal davalarında dava açma süresini başlatacak ilan kriterini taşıyıcı mahiyette kabul edilebileceği kanaatindeyiz.⁹² Vurgulamak gerekir ki, değinilen yaklaşım Danıştay'ın emsal içtihadına nazaran hak arama özgürlüğünün etkin bir şekilde kullanımını temin noktasında çok daha yerindedir.

Ayrıca belirtilmelidir ki öğretisi⁹³ ve yargı kararlarında⁹⁴ dava açma

⁹¹ Aynı yönde bkz. Balcı, Süre Aşımı Sorunu-2, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁹² Söz konusu ilanın dava açma süresinin başlangıcı açısından dikkate alınabileceği yönündeki görüşler için bkz. Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Gök, s. 197-198; Sağlam, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁹³ Torun, s. 537; Süleyman Can, "Arsa Metrekare Birim Değerlerinin Tespitine İlişkin Kararlara Karşı Açılacak Davalarda Dikkat Edilmesi Gerekenler", 13.10.2022, <https://www.muhassebedr.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Mert, s. 153; Balcıya göre, güncel durumda komisyon kararlarına karşı dava açılması halinde dava açma süresinin başlangıcı noktasında iki tarihin esas alınabilmesi mümkündür. Bunlardan ilki, yukarıda sözü edilen ilanın gerçekleştiği, diğeri ise yükümlülerin komisyon kararlarından haberdar oldukları tarihtir. Haberdar olma olgusu ise yazara göre belediye başvurulması üzerine belediyece verilecek yazılı cevap, yükümlünün böyle bir girişimi bulunmamakta ise fiili ödeme tarihidir. Yazar bu iki ihtimalden ikincisinin esas alınmasının hukuka daha uygun olduğu kanaatini taşımaktadır. Bkz. Balcı, Süre Aşımı Sorunu-2, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁹⁴ Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi'nin T. 06.10.2022, E. 2022/299, K. 2022/526 sayılı kararında şu ifadeler yer verilmiştir: "...mükerrer 49. maddesinde, arsa ve arazi birim değerlerinin verginin tahakkuk edeceği yılın başından önce yargı yolu dahil kesinleştirilmesi amaçlanmış ise de bu süreçte ilan edilmeyen arsa veya arazi birim değerinin mükelleflere tebliğ de edilmemesi nedeniyle mükelleflerin, idareye başvuruları üzerine haberdar oldukları birim değerlerine karşı tebliğ veya öğrenme tarihinden itibaren otuz gün içerisinde dava açabileceklerinin kabulü gerekmektedir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2, 28.04.2023 tarih ve 32174 sayılı Resmî Gazete; Bir karşı oy yazısında da benzer yaklaşım sergilenmiştir: "...Anayasanın 125. maddesinin 3'üncü fıkrasında idari işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim

süresinin başlangıcı noktasında öğrenme tarihinin ve bu konuda da fiili ödeme tarihinin esas alınması gerektiği de savunulmaktadır. Kanaatimizce böyle bir yaklaşım birey yararının korunması noktasında faydalı olsa da dava açma süresi kurumunun ihdasındaki kamu yararını zedeler mahiyettedir. Zira her ne kadar başlangıçta farklı bir işleve dönük olarak ihdas edilmişse de ilgili komisyon kararları takdirin geçerlilik taşıyacağı yılın başından itibaren yükümlülerin haberdar olmasını temin gayesiyle ilan edilmektedir. Mükerrer 49. maddenin iptal sonrasındaki yeni halinde ilgili ilanı dava açma süresini başlatır mahiyette bir ilan olarak yorumlamak, dava açmanın belli bir süreyle sınırlandırılmasını gerektiren kamu yararının da göz ardı edilmemesini mümkün kılmaktadır.

Tabi mevzu bahis ilan takdirin geçerlilik taşıyacağı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilgili belediye ve muhtarlıklarda asılı halde kalacağından, burada dava açma süresinin başlangıcının hangi tarihe denk düşeceği üzerinde durmak gerekir. Söz konusu ilan düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimine tabi olan takdir komisyonu kararlarının duyurulmasına yönelik olduğundan, her ne kadar askıda kalma hali belli bir süre ile sınırlandırılmış olsa da İYUK'un 7. maddesinin 4. fıkrasının ilk cümlesindeki *"İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar"* kuralı dolayısıyla dava açma süresi ilanın gerçekleştirildiği ilk günü izleyen günden itibaren başlamalıdır.⁹⁵

tarihinden başlayacağı hükme bağlanmış...İdari Yargılama Usulü Kanununun 8. maddesinde de sürelerin, 7. madde bağlamında tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı ifade edilmiştir. Kimi hallerde ortada bir tebligat olmasa da tebliğin varlığı kabul edilerek (olayda olduğu üzere öğrenme üzerine) dava hakkının doğduğu ve dava açma süresinin başladığı kabul edilmektedir...Vergi Usul Kanunu'nun 49'uncu maddesi hükmü ile...arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin, verginin tahakkuk ettirileceği yılın başından önce yargı yolu da dahil kesinleştirilmesi amaçlanmış ise de, mükelleflere arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin ilanına veya imza karşılığında tebliğine ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda...arsa ve arazi metrekare birim değerlerine muttali olunan tarihten itibaren otuz gün içinde açılan davanın süresinde olduğunun kabulü gerekeceğinden..." Bkz. Danıştay VDDK, T. 14.12.2016, E. 2016/1008, K. 2016/1261, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

⁹⁵ Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: metrekare birim değerlerinin, verginin tahakkuk ettirileceği yılın başından önce yargı yolu da dahil kesinleştirilmesi amaçlanmış ise de, mükelleflere arsa ve arazi metrekare birim değerlerinin ilanına veya imza karşılığında tebliğine ilişkin kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda...arsa ve arazi metrekare birim değerlerine muttali olunan tarihten itibaren otuz gün içinde açılan davanın süresinde olduğunun kabulü ge-

Peki takdir komisyonu kararları üzerine belediyelerce hesaplanan emlak vergisi esas alınarak gerçekleştirilecek tarh işlemleri ne zaman-
dan itibaren dava konusu yapılabilir? Öncelikle ifade etmek gerekir
ki, mezkûr işlemler kesin ve yürütülmesi gereken idari işlem mahiye-
tinde oldukları gibi beyana da dayanmamaktadır. Başka bir deyişle,
yükümlülerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları hükmü
(VUK m. 378/2) burada geçerlilik taşımaz.⁹⁶ Bundan ötürüdür ki il-
gili tarh işlemlerinin dava konusu yapılabilmesinin önünde bir engel
bulunmamaktadır. Fakat buradaki tarhiyat esas itibarıyla VUK'un 20.
maddesinde tanımlanan tarh işlemi kimliğini taşımakta ise de VUK'un
25 ila mükerrer 30. maddeleri arasında düzenlenen tarh yöntemlerin-
den belli noktalarda farklılıklar taşımaktadır. Bu durum esasen emlak
vergisinin yapı ve işleyişinden kaynaklanmaktadır. Benzer bir durum
EVK'nın 33. maddesinde sayılan sebeplerin mevcudiyeti halinde yü-
kümlü tarafından yapılacak bildirim üzerine gerçekleştirilecek tarhi-
yatlar açısından da geçerlilik taşımaktadır.⁹⁷ Dolayısıyla ilgili tarhi-
yatlara karşı açılacak davalarda dava açma süresi açısından yapılacak
değerlendirmeler re'sen, ikmalen tarhiyat ya da verginin idarece tarh-
ındaki işleymen farklılık taşımaktadır.

Buraya kadar sözü edilen üç farklı ihtimal bakımından dava açma
süresinin başlangıcı noktasında Danıştayca ikili bir ayırım yapılmakta-
dır. Zira EVK'nın 11. ve 21. maddelerinin 2. fıkralarında, dört yılda bir
yapılan takdirlerin ardından gerçekleştirilecek tarhiyatlar ile yüküm-
lünün bildirimi üzerine tesis edilecek tarh işlemleri noktasında tarhla
birlikte tahakkukun da vuku bulacağı ve bu durumdan yükümlünün
yazıyla haberdar edileceği⁹⁸ hüküm altına alınmıştır.⁹⁹ Fakat takdirin

rekeceğinden..." Bkz. Danıştay VDDK, T. 14.12.2016, E. 2016/1008, K. 2016/1261,
<https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E25.12.2023); Mutlu Kağıtçıoğlu,
"IV. Vergi Hukuku Konferansı III. Oturum Soru Cevap Kısımındaki Konuşması",
IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Lev-
ha Yayıncılık, İstanbul 2016, s. 217; Dava açma süresinin başlangıcı noktasında
son ilan tarihini takip eden günün esas alınması gerektiği yönünde bkz. Gök, s.
209; Aşçı Akıncı, Dava, s. 41.

⁹⁶ Candan, Emlak, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

⁹⁷ Erdoğan, s. 21; Değinilen tarhiyatın beyan usulünün kaldırılmasından sonra ken-
dine özgü bir şekle büründüğü görüşü için bkz. Gök, s. 179.

⁹⁸ Danıştaya göre, bu hüküm "...mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin öden-
mesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla geti-
rilmiş bir düzenlemedir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 13.11.2019, E. 2019/262, K.
2019/917, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

⁹⁹ "Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mü-
kellefe bir yazı ile bildirilir."

geçerlilik taşıyacağı yıldan sonra gerçekleştirilecek tarhiyatlar açısından böyle bir bildirimin yapılacağı yönünde EVK'da herhangi bir hükme rastlanılmamaktadır. Böyle olunca da Danıştay ilk iki ihtimal açısından dava açma süresinin başlangıcında öncelikle ilgili yazının tebliğ edilip edilmediğini kıstas olarak almaktadır. Eğer belediye konuya dair tebligat gerçekleştirmişse, dava açma süresi tebliği izleyen günden itibaren başlayacaktır.¹⁰⁰ Aksi takdirde dava açma süresinin başlangıcı noktasında öğrenme tarihi esas alınacaktır. Yüksek Mahkemeye göre öğrenmenin vuku bulduğu tarih ise, emlak vergisinin ödendiği tarih olmaktadır.¹⁰¹ Diğer ihtimalde ise, yükümlünün tahakkuktan yazıyla haberdar edilmesi söz konusu olmadığından ve her yıl için vergi o yılın başında tahakkuk etmiş kabul edildiğinden,¹⁰² dava açma süresi bütçe yılının başından itibaren başlayacaktır.^{103 104}

¹⁰⁰ Bununla birlikte, söz konusu bildirimin uygulamada gerçekleştirilmediği de ifade edilmektedir. Bkz. Aşçı Akıncı, Dava, s. 33; "...takdir komisyonlarınca dört yılda bir olmak üzere takdir edilen asgari birim değerleri esas alınarak belediyelerce hesaplanarak tarh olunan emlak vergisi uygulamada mükelleflere bildirilmemektedir. Bkz. Danıştay VDDK, T. 13.11.2019, E. 2019/262, K. 2019/917, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

¹⁰¹ "...dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılında ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ile (7) numaralı fıkraları gereğince mükelleflerce bildirimde bulunulması gereken hallerde yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş ise bu yazının tebliğ tarihi dikkate alınarak hesaplanması, eğer belediye tarafından yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarih, yapılan tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerekmektedir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 13.11.2019, E. 2019/262, K. 2019/917, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

¹⁰² "Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29'uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır." Bkz. EVK m. 11/3 ve m. 21/3.

¹⁰³ "...dört yılda bir belediyelerce yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29. maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan emlak vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Bu suretle tahakkuk eden vergiler mükellefe ayrıca tebliğ edilmeyecektir. Kanunen bütçe yılı başında tahakkuk etmiş olan emlak vergisi tahakkukuna karşı açılacak davanın, verginin tahakkuk etmiş sayıldığı bütçe yılı başından itibaren işlemeye başlayan otuz (30) günlük idari dava açma süresi içerisinde açılması gerekmektedir." Bkz. Danıştay VDDK, T. 13.11.2019, E. 2019/262, K. 2019/917, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 10.02.2024).

¹⁰⁴ Aynı minvaldeki başka bir karar için bkz. Danıştay 9. Daire, T. 08.10.2008, E. 2006/286, K. 2008/4478, (Şentürk, Dava Açma Hakkı Vardır, <https://mevbank-neo.lebibyalink.com.tr/>, (E. T.: 01.03.2024).

Buraya kadar sözü edilen hususları özetlemek gerekirse, emlak vergisi yükümlüleri düzenleyici işlemlerin hukuki rejimine tabi olan takdir komisyonu kararlarına karşı ilanlarını takip eden otuz günlük süre içerisinde dava açabilecekleri gibi, İYUK'un 7. maddesinin 4. fıkrası çerçevesinde uygulama işlemi mahiyetini taşıyan tarh işleminin tesisiyle birlikte yukarıda sözü edilen tarihlerden itibaren her iki işleme yahut bunlardan birine karşı da dava açma yoluna gidebilirler. Böyle olunca da takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma süresini geçirseler dahi ileride tarh işlemine karşı dava açabilecekleri süre içerisinde bu kararları da tekrar¹⁰⁵ dava konusu yapabilirler.¹⁰⁶

Olması gereken hukuk açısından buraya kadar değinilen çerçeve doğrultusunda dava açılabilmesi mümkün olsa da Danıştayın emsal içtihadı ve kanuni düzenlemelerin giriftliği dikkate alındığında dava açma süresi özelinde emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümüne dair kanuni düzenleme ihdasına gidilmesinin gereklilik arz ettiğini vurgulamak gerekir.¹⁰⁷

B. Takdir Komisyonu Kararlarının Vergi Mahkemesince Kısmen İptal Edilip Edilemeyeceği

Bölge idare mahkemelerinin kararları arasındaki aykırılığın giderilmesi noktasında Danıştayın önüne gelen diğer bir uyuşmazlık, tak-

¹⁰⁵ Zira ilgili hüküm dolayısıyla düzenleyici idari işlemlerin her yeni uygulandığı anda binde dava hakkı (dolayısıyla dava açma süresi) yeniden doğmaktadır. Bkz. Kemal Gözler, "Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal", *ABD*, S. 3, 1998, s. 30; Karakoç, *Süre*, s. 71.

¹⁰⁶ Fakat hemen belirtelim ki, Danıştayın emsalleşen içtihadı dolayısıyla ilgili tarh işlemlerine karşı açılacak davalarda komisyon kararlarının hukuka aykırılığı ele alınamayacaktır. Bununla beraber söz gelimi emlak vergisinin hesaplanmasında kesinleşen birim değerlerinin daha yüksek bir tutardan dikkate alınmış olması gibi hukuka aykırılık iddiaları gündeme gelebilecektir. Veyahut da dava açan yükümlünün emlak için hesaplanacak emlak vergisinde baz alınan takdir komisyonu kararı başka bir yükümlünün açmış olduğu dava kapsamında kısmen ya da tamamen iptal edilmişse bu iptal hükmü, sadece tarh işlemine karşı dava açmış olan yükümlü açısından da sonuç doğuracağından, mezkûr davada ilgili emlake dair birim değerinin kesinleşmesinin beklenilmesi ve buna göre karar verilmesi gerekecektir. Bkz. Ögütçü, s. 44-45.

¹⁰⁷ Konuya dair kanuni düzenleme ihtiyacının hasıl olduğu öğretide de ifade edilmektedir. Bkz. Özkök Çubukçu, *Vergi Değeri*, s. 162; Doğrusöz, "Dava Hakkı (2)", <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 25.12.2023); Ögütçü, s. 43; Kabakçı Karadeniz, s. 86; Sağlam, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 25.12.2023); Balcı, *Süre Aşımı Sorunu-2*, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

dir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda vergi mahkemelerince kısmen ret ve kısmen iptal şeklinde karar verilip verilemeyeceğine ilişkindir.

Meseleyi daha da açacak olursak, söz gelimi belli bir arsa açısından takdir komisyonunca takdir edilen değer yüz kırk birim olmasına karşılık, vergi mahkemesinin keşif ve bilirkişi incelemelerinden istifade ederek saptadığı değer seksen beş birim olsun. Böyle bir ihtimalde komisyon kararı bütünüyle mi iptal edilmeli, yoksa seksen beş birimlik kısım için kısmen ret, kalan kısım için ise kısmen iptal kararı mı verilmelidir?

Konuyla alakalı İzmir Bölge İdare Mahkemesi'nin 3. Vergi Dava Dairesi, ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu kısmen ret ve kısmen iptal yönündeki kararı hukuka uygun bulmuş ve istinaf istemini reddetmiştir. Fakat benzer bir uyuşmazlıkta İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 7. Vergi Dava Dairesi iki ayrı argümana dayalı gerekçe doğrultusunda kısmen ret ve kısmen iptal kararı veren ilk derece mahkemesinin hükmünü hukuka aykırı bulmuştur. Gerekçeyi oluşturan argümanlardan ilki, takdir komisyonu kararlarının bölünebilir bir işlem niteliği taşımadığı, işlemin tümüne karşı dava açıldığı, kısmen ret ve kısmen iptal kararı verilmesi durumunda her emlakın bir değerinin bulunması sebebiyle dava açan kimsenin en baştan haksız kabul edilmesi gibi bir tablonun ortaya çıktığı, diğeri ise değinilen surette hüküm tesis edilmesinin birim değerinin doğrudan mahkemece tespit edildiği manasını taşıyor olmasıdır. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu da aynı gerekçe doğrultusunda takdir komisyonu kararlarının tümüyle iptal edilmesi gerektiği kanaatini taşıyarak konuyu Danıştaya intikal ettirmiştir.¹⁰⁸

Danıştay VDDK ise, takdir komisyonu kararlarının bölünebilir olduğu, İYUK'un 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde vergi mahkemelerinin kısmen ret ve kısmen iptal şeklinde karar vermelerinin idari işlem niteliği taşımadığı gibi yerindelik denetimi kapsamına da girmediği ve hatta böyle hüküm tesis edilmesinin gereklilik arz ettiği yönünde karar vermiştir. Danıştaya göre, tak-

¹⁰⁸ Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmi Gazete.

dir komisyonu kararlarında mükellefiyet tesisi gibi işlemlerden farklı olarak parasal bir tutar saptandığından mezkûr işlem bölünebilir niteliktedir. *“Bu nedenle, ilgililerince kısmen dava konusu edilebileceği gibi yargı mercilerince de kısmen iptaline karar verilebilir.”* Ayrıca her ne kadar işlemin tümünün iptali talep edilmiş olsa da esasında takdir komisyonunca tespit olunan birim değerinin bir kısmının hukuka uygunluk taşıdığı davacılar tarafından da zımni olarak kabul edilmektedir. Yukarıda değinilen ilk argümana karşılık bu şekilde yanıt veren Yüksek Mahkeme, olması gereken birim değeri tutarının doğrudan mahkemece saptandığı argümanına ise İYUK’un 20. maddesinde hüküm altına alınan re’sen araştırma ilkesini gerekçe göstererek karşı çıkmaktadır. Nitekim Danıştaya göre, vergi mahkemesi keşif ve bilirkişi incelemelerinden istifade ederek birim değeri tutarının hukuka uygunluğunu denetlemekte ve bu şekilde hareket edilerek kısmen ret ve kısmen iptal kararı verilmesi mezkûr tutarın ilk elden mahkemece saptandığı yani idari işlem niteliğinde yargı kararı verildiği ya da idarenin takdir yetkisinin kısıtlandığı ve yerindelik denetimi yapıldığı manasını taşımamaktadır.¹⁰⁹

Karar muhtevasında tartışılan ikinci husus, vergi mahkemelerinin takdir komisyonu kararının tümünü iptalle yetinmeyip, işin esasına da girmesi ve olması gereken birim değeri tutarını saptayarak, saptanan kısım için ret ve kalan kısım için ise iptal kararı veriyor olmasının¹¹⁰ yargı kararı ile idari işlem mahiyetinde hüküm tesis edilmesine sebebiyet verip vermediğidir.

Bu mesele esas itibariyle uzun zamandır öğreti ve yargı kararlarında tartışılmakta¹¹¹ ve emlak vergisine esas metrekare birim değerinin takdiri dışında başka bazı önemli konularda da kendisini göstermektedir. Nitekim tarh işlemine karşı açılan davalarda idarece tayin edilen matrahın doğruluğunun değerlendirilmesi noktasında olması gereken matrah tutarının mahkemece saptanıp yukarıda değinildiği

¹⁰⁹ Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete.

¹¹⁰ Ahmet Kumrulu, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev-Yapı-İlkeler-Nitelik), Betacopy, Ankara 1989, (Yargılama), s. 100, 278.

¹¹¹ Tartışmanın vergi mahkemelerinin kuruluşundan bu yana devam ettiği yönünde bkz. Recep Kaplan, “Vergi Davalarında Hâkimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları”, *Vergi Dünyası*, S. 375, 2012, (Karar Verme), s. 91.

gibi kısmen ret ve kısmen iptal veyahut üç kat vergi ziyai cezası kesilmesi ihtimallerinde aslında bir kat kesilmesi gerektiği kanaatinde olan mahkemenin cezanın bir katı tutarı için kısmen ret ve kalanı için kısmen iptal kararı verip veremeyeceği¹¹² ve ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilmeleri halinde bunların yargılama sırasında delil olarak kabul edilip edilemeyeceği¹¹³ doğrudan yukarıda değinilen meseleyle ilintilidir.^{114 115}

Hemen belirtelim ki, mahkemelerin idari işlem niteliğinde yargı kararı vermesi yasağı Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrası¹¹⁶ ile İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasında¹¹⁷ açıkça hükme bağlanmış bu-

¹¹² Hasan Dursun, "Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek", *TBBD*, S. 78, 2008, s. 281; Abdullah Ömercioğlu, "Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları", *TBBD*, S. 128, 2017.

¹¹³ Yıldırım Taylar, "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi", *DEÜHFD*, S. 20, 2018, s. 396-397; Bu mesele yakın bir tarihte Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu (İBK) tarafından çözüme kavuşturulmuştur. İçtihadı birleştirme kararı uyarınca defter, kayıt ve belgeler vergi incelemesi sırasında idareye ibraz edilmese de yargılama aşamasında vergi mahkemesine sunulabilecek ve sunulan bu defter, kayıt ve belgeler, idarece gerçekleştirilen tarh ve/veya ceza kesme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetlenmesinde, idarenin konuya dair görüş ve saptamalarına da başvurularak, dikkate alınacaktır. Bkz. Danıştay İBK, T. 02.08.2019, E. 2013/3, K. 2019/1, 25.07.2019 tarih ve 30842 sayılı Resmi Gazete.

¹¹⁴ Barış Bahçeci, "Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi", Cenker Göker/İdris Hakan Furtun/Cihat Öner/İnci Solak Akman/Tuğçe Akdemir (Ed.), Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, (Tarhiyat), s. 116 vd.

¹¹⁵ Ayrıca idarenin gerçekleşmemiş yahut hukuka aykırılık taşıyan bir sebebe dayanarak işlem tesis etmesine rağmen, vergi mahkemesinin somut olay özelinde hukuka uygun bir sebebin mevcudiyetini saptayıp, işlemin sıhhati açısından bu sebebi baz almak suretiyle, açılan davayı reddedip reddedemeyeceği hususu da bahsi geçen mesele bağlamında tartışılmaktadır. Bkz. Gamze Gümüşkaya, "Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından İdari İşlemin Sebep Unsuruna İlişkin Sebep İkamesi", *BUHFD*, C. 16, S. 204, 2021.

¹¹⁶ "Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez."

¹¹⁷ "İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uy-

lunmaktadır. Dolayısıyla vergi mahkemesinin matrah yahut birim değerini rakamsal olarak saptayıp saptayamayacağı, saptayabileceğinin kabulü halinde ise olması gereken tutara hüküm fıkrasında yer vermek suretiyle kısmen ret ve kısmen iptal kararı verip veremeyeceğinin ilgili hükümler bağlamında ele alınması gerekir.¹¹⁸

Konuya dair Danıştay'ın yukarıda değinilen haricindeki kararları topluca ele alındığında her iki yönde de görüşe rastlanılmaktadır. Böyle bir yetkinin bulunmadığını kabul eden kararlarda genellikle idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasağı gerekçesinden hareket edilmektedir.¹¹⁹ Fakat vergi mahkemesinin matrahı saptayıp, fazlalık kısım için kısmen iptal yönünde karar verebileceğini savunan Danıştay kararlarında ise, idari işlem niteliğinde yargı kararına vücut verilmeyeceği kabul edilmekte ve bu konuda çeşitli gerekçelerden istifade edilmektedir. Bunlardan birisi, vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözümünü konu alan vergi davalarının tam yargı davası¹²⁰ ya da sui generis bir dava¹²¹ niteliğinde bulunduğu ve bunlarda iptal davalarından fark-

gun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.”

¹¹⁸ Konunun değinilen perspektiften tartışılması gerektiği yönünde bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 237; Yusuf Karakoç, Vergi Yargılama Hukuku, 5. Baskı, Vergi Yargılaması Hukuku (Ders Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2021, (Yargılama), s. 218.

¹¹⁹ “...vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin vergi mahkemesi tarafından yapıp, sonucuna göre tarh matrahının belirlenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanununun, idari yargı yetkisinin kullanımına çizdiği çerçeveye aykırıdır.” Bkz. Danıştay VDDK, T. 01.12.1989, E. 1989/29, K. 1989/120, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 29.04.2024).

¹²⁰ “Hükümlülerin ihbarname tebliği üzerine, işleme esas olan tespitlerin gerçeği ifade etmediği, istenen miktarın fazla olduğu yolundaki ya da benzeri iddialar ileri sürerek tarhiyatın tamamen veya kısmen kaldırılması dileğiyle açacakları davalar...tam yargı davalarındandır. Bu davalarda vergi mahkemesi çözümü ulaşırken, vergi idaresinin gerçekte yapması gereken işlemin ne olduğunu göstermesi yeterli olmayıp, haksızlığın varlığını saptamışsa bunun giderilmesi için gereken şeye de hükmetmesi gerekmektedir...bu uygulamanın idarenin yerine geçerek onun adına işlem yapması anlamına geldiği de söylenemez...” Bkz. Danıştay VDDGK, T. 08.04.1988, E. 1987/35, K. 1988/25, (Kumrulu, s. 211-212).

¹²¹ “Takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı vergi daireleri tarafından mahkemelerde açılan davalar idari yargıdaki iptal ve tam yargı davalarına benzerlik arz etmekle beraber kendine özgü ilkeleri bulunan ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır...Bu davaların niteliği...göz önüne alınırsa, vergi mahkemelerinin...takdir komisyonu kararının iptali ile yetinme-

lı olarak yargıcın değinilen surette hüküm tesis etmesinin mümkün olduğudur.¹²² Diğeri ise, çeşitli kanuni düzenlemelerden yola çıkılarak vergi mahkemelerinin bahsi geçen şekilde hareket etmelerinin gereklilik arz ettiğidir.¹²³ Son zamanlarda yaygın olarak kabul edilen diğer bir gerekçe ise, İYUK'un 20. maddesinde düzenlenen re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde vergi mahkemelerinin matrah ve birim değerini bilhassa bilirkişiye başvurmak suretiyle saptamasının ve akabinde kısmen ret ve kısmen iptal şeklinde karar vermesinin idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi anlamına gelmediğidir.¹²⁴

yip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerekir. Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği karar ise idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmez...Vergi Mahkemesince bilirkişi tetkikatı yapılarak, sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, idari mahkemelerin idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyeceklerinden bahisle tarhiyatın tamamen terkininde isabet görülmemiştir." Bkz. Danıştay 7. Daire, T. 12.04.1985, E. 1984/3570, K. 1985/1039, (Danıştay Dergisi, S. 60-61, 1986, s. 333-335); Alıntılanan karar muhtevasında Danıştayın vergi davasını sui generis nitelikte bir dava olarak kabul ettiği yönünde bkz. Kumrulu, s. 223-226; Dursun, s. 279-280; Bahçeci, Tarhiyat, s. 131-133.

¹²² Vergi davalarının mahiyet itibariyle iptal veya tam yargı davalarından hangisine tekabül ettiğine yönelik tartışmaların özünde ilgili yasakla ilintili değerlendirmelerin bulunduğu yönünde bkz. Nihal Saban, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2021, s. 466.

¹²³ "...özellikle 2577 sayılı kanunun 28 inci maddesinin beşinci fıkrasında... yer alan hüküm, vergi davasının tarh edilen vergi ve kesilen cezanın miktarı konusunda da olabileceğini ve mahkemenin tarh edilen vergi ve kesilen ceza miktarını değiştirebileceğini göstermektedir." Bkz. Danıştay VDDGK, T. 08.04.1988, E. 1987/35, K. 1988/25, (Kumrulu, s. 195).

¹²⁴ Bazı alışırları, hakkında sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla vergi tekniği raporu tanzim edilen kişi tarafından düzenlenen belgelere dayandığı gerekçesiyle vergi dairesince kendisine *müeyyideli yazı* gönderilen bir yükümlü, ihtirazi kayıtlı düzeltme beyannamesi verdikten sonra idarece tesis edilen işlemlere karşı dava açma yoluna gitmiştir. Bu durum üzerine ilk derece mahkemesi iptal kararı vermiş, fakat Danıştay 4. Dairesi temyiz incelemesinde mahkemenin re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda vergi tekniği raporu ve ilgili belgeleri getirterek yeniden inceleme yapması gerektiği gerekçesiyle bozma kararı vermiştir. Ardından ilk derece mahkemesi şu gerekçeyle ısrar kararı vermiştir: "Vergi yargısının görevi idarenin yerine geçerek inceleme elemanı gibi söz konusu incelemeleri yapmak değildir, böyle bir yetkisi de bulunmamaktadır. Vergi mahkemesi ancak idare tarafından yapılan bu incelemelerin ve varılan sonucun hukuka uygunluk denetimini gerçekleştirmekle devli ve yetkilidir. Aksi durumun kabulü, vergi mahkemesi tarafından hem bir idari işlem tesis edilmesi hem de bu işlemin denetlenmesi durumunu ortaya koyar ki bu durum hukuken mümkün değildir." VDDK ise önüne gelen bu uyuşmazlıkta şu gerekçe doğrultusunda ısrar kararını bozmuştur: "...re'sen araştırma ilkesinin düzenlendiği 20. maddesinin (1) numaralı fıkrası

Fakat tüm bu gerekçeler öğretide haklı olarak ikna kabiliyeti yüksek bir argümana dayanmadıkları için eleştirilmektedir.¹²⁵ İlk argüman açısından yaklaşırsak, vergi davaları somut uyuşmazlığa bağlı olarak bazen iptal bazen de tam yargı davası¹²⁶ mahiyetini taşımaktadır.¹²⁷ Matrah ya da birim değeri takdir ve tespitiye yönelik işlemlerin hu-

uyarınca, idari yargı mercileri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki çözüme kavuşturulması açısından her türlü inceleme ve araştırmayı yapmak ve iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmekle görevli ve yetkili kılınmıştır...indirim hakkından yararlanılabilmesi için fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması gerektiğinden, yargı merciince belirtilen şekilde yapılacak inceleme sonucunda faturaların gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayanıp dayanmadığının tespit edilmesi vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasını amaçlayan Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin de bir gereğidir. Bu kapsamda idari yargı yerlerince resen araştırma ilkesi esas alınarak yapılacak yargısal denetimin idarenin yerine geçerek işlem tesis etme olarak değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 11.03.2020, E. 2019/1853, K. 2020/291, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 06.05.2024).

¹²⁵ Kumrulu'ya göre, tüm bu argümanlar idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasağını aşabilme gayesi ile formüle edilmektedir. Fakat zorlama sonucu ortaya çıktıkları için yapay nitelik arz etmektedirler. Bkz. Kumrulu, Yargılama, s. 293, 295.

¹²⁶ Söz gelimi, vergi mahremiyeti ihlal edilen bir kimsenin uğramış olduğu zararın tazmini gayesiyle açacağı dava esas itibarıyla tam yargı davası niteliği taşır. Bkz. Serkan Acinöroğlu, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", *AÜİİBD*, C. 23, S. 3, 2009, s. 202-203; Ayrıca vergi ve/veya cezanın ödenmesinden sonra açılacak davalarda tarh ve/veya ceza kesme işleminin iptalinin yanı sıra haksız alındığı iddia olunan vergi ve/veya ceza tutarlarının iadesi de talep edilir ise iptal ve tam yargı davaları birlikte açılmış olur. Fakat İYUK'un 12. maddesinde ifade edildiği üzere, yükümlü mezkûr davaları ayrı ayrı açmayı da tercih edebilir. Bu takdirde davanın salt ilgili işlem ya da işlemlerin iptali talebiyle açılması halinde iptal, sadece haksız alındığı iddia olunan tutarın iadesi talebiyle açılması halinde ise tam yargı davasından söz edilir. Bkz. Turgut Candan, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, 1984, (Vergi), s. 38-39; Kumrulu, Yargılama, s. 241-244.

¹²⁷ Candan, Vergi, s. 38 vd.; Kumrulu, Yargılama, s. 228 vd.; Selim Kaneti/Esra Ekmekçi/Gülen Güneş/Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022, s. 477-478; Mehmet Tosuner/Zeynep Arıkan, *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı*, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2014, s. 71; Şenyüz/Yüce/Gerçek, Vergi, s. 334; Bilici, Vergi, s. 218; Serkan Açar, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", *TBBD*, S. 62, 2006, s. 197; Mehmet Yüce, *Vergi Yargılama Hukuku*, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023, s. 167-168; Mutluer/Dayanç Kuzeyli, s. 276-277; Bayraklı, s. 87-93; Soner Yakar, "6545 Sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanunda Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi Davalarının Hukuki Niteliği Üzerine Bir Değerlendirme", *MHD*, S. 187, 2020, s. 1891.

kuka aykırılığının iddia edilmesi halinde hukuka uygunluk denetimine tabi tutulan, tarh işlemi veya takdir komisyonu kararı olduğundan mezkûr davalar esas itibariyle iptal davası niteliğindedir.¹²⁸ Fakat bahsi geçen davalar özelinde tam yargı davası¹²⁹ ya da sui generis bir dava niteliği taşıdığı görüşü¹³⁰ savunulsa bile, idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasağı tüm idari davalar bakımından geçerlilik arz eder. Böyle olunca da dava türünün farklılaştırılması sözü edilen yasağın aşıp aşılmadığı noktasında hukuki bir dayanak teşkil etmez.¹³¹

Diğeri, bazı kanuni düzenlemelerin değinilen surette hüküm tesis edilmesine cevaz verdiği yönündedir. Söz gelimi, İYUK'un 28. maddesinin 5. fıkrasındaki şu hüküm dayanak olarak kabul edilmektedir: *"Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir."* Fakat düzenlemenin ne lafzından ne de ruhundan vergi mahkemesinin olması gereken tutarı saptadıktan sonra hüküm fıkrasında bu tutara yer vererek kısmen ret ve kısmen iptal şeklinde karar verebileceği anlamı çıkmaktadır. Zira ilgili kuralda matrah ya da birim değerinin mahke-

¹²⁸ Kumrulu, Yargılama, s. 197; Uluatam/Methibay, s. 244; Sarıaslan, s. 40; Peki vergi mahkemesinin matrah veya birim değerini hesaplamak suretiyle işin esasına da girerek hüküm tesis ettiği ihtimallerde davanın niteliği ne olacaktır? Bu davalar özü itibariyle iptal davası niteliğini taşımakla beraber özellikle hüküm fıkrasında matrah veya birim değeri tutarına yer verilmesi ya da cezanın olması gerekenle değiştirilmesi ihtimallerinde, yargıcın sahip olduğu yetki dikkate alındığında tam yargı davasına yaklaşıldığı söylenilebilir. Fakat yine de burada iptal davası niteliğinin daha baskın olduğunu ifade etmek gerekir. Bkz. Kumrulu, Yargılama, s. 244-249; Değinilen ihtimallerde iptal davasından söz edileceği yönündeki görüşler için bkz. Açar, s. 297; Yüce, s. 168.

¹²⁹ Bu yöndeki görüşler için bkz. Gözübüyük, Yargı, s. 268; Kemal Gözler/Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017, s. 838.

¹³⁰ Bu yöndeki görüşler için bkz. Karakoç, Yargılama, s. 218-219; Özgür Biyan, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2022, s. 354; Turmangil'e göre, vergi davaları uyuşmazlığın niteliği baz alındığında iptal, hâkimin sahip olduğu yetki (iptalle yetinilmeyerek, matrahın da saptanması dolayısıyla) baz alındığında ise tam yargı davası niteliğini taşımaktadır. Yazar vergi davalarını, her iki dava tipine dair unsurları muhtevasında barındıran bu yapısını dikkate alarak, "karmaşık yargı türü" olarak değerlendirmektedir. Bkz. Civan Turmangil, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", AÜHFD, C. 39, S. 1, 1987, s. 154-155.

¹³¹ Lütfi Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", AİD, C. 21, S. 1, 1988, (Vergi Davaları (II)), s. 72; Kumrulu, Yargılama, s. 298-301; Dursun, s. 281-282; Bahçeci, Tarhiyat, s. 120.

me kararı esas alınmak suretiyle idarece tespit edileceği açıkça hüküm altına alınmış bulunmaktadır.¹³²

Son ve yaygın olarak başvurulacak argüman ise, vergi mahkemelerinin değinilen surette karar vermesinin re'sen araştırma ilkesinin bir gereği olduğudur. Fakat mezkûr ilke delillerin toplanması ve somut maddi olayın tespiti aşaması ile ilgili olduğundan,¹³³ bu görüşe katılmak mümkün görünmemektedir. Vergi mahkemesi hiç kuşkusuz bu ilke doğrultusunda her çeşit incelemeyi kendiliğinden yapabilir, fakat ilkenin mahkemenin nasıl hüküm tesis etmesi gerektiğiyle ilgili bir yönü bulunmamaktadır. Dolayısıyla meselenin çözümünde re'sen araştırma ilkesinin dayanak olarak kabul edilmesi yerinde bir yaklaşım değildir.¹³⁴

Bu noktada kısmen ret ve kısmen iptal şeklinde karar verilmesinin vergi alacaklısı ile yükümlüsü yönünden ortaya çıkardığı olumlu ve olumsuz neticeleri de ele almak gerekir. Vergi alacaklısı yönünden her ne kadar idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasağı lehe görünse de¹³⁵ somut mesele özelinde iki yönden olumlu neticenin doğduğunu belirtmek gerekir. Bunlardan ilki, hazinenin vergi alacağına daha çabuk kavuşması,¹³⁶ diğeri ise zamanaşımı tehdidinin ortadan kalkmasıdır.¹³⁷ Yükümlü yönünden ise hem olumlu hem de olumsuz

¹³² Duran, Vergi Davaları (II), s. 72; Kaplan, Karar Verme, s. 96; Bahçeci, Tarhiyat, s. 119.

¹³³ Bahtiyar Akyılmaz, "İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi", Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 93, Ankara 2017, s. 166.

¹³⁴ Duran, Vergi Davaları (II), s. 73-74; Recep İbiş, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013, s. 125-126; Bahçeci, Tarhiyat, s. 122-127.

¹³⁵ Nitekim ilgili yasağın kurallaştırıldığı Anayasal ve kanuni düzenlemeler, idari yargı mercilerinin hukuka uygunluk denetiminin sınırını aştığı ve böylece idarenin takdir ve siyasetini denetlemiş olduğu yönündeki eleştirilerin yansımaları teşkil etmektedir. Bkz. Onur Karahanogulları, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları", Turgut Tan (Ed.), Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük'e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, (Vergi Davaları), s. 200.

¹³⁶ Duran, Vergi Davaları (II), s. 76; Ersin Nazal, "'İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez' Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası*, S. 331, 2009, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 05.05.2024).

¹³⁷ Candan, Vergi, s. 33; İbiş, s. 127; Bahçeci, Tarhiyat, s. 131; Hasan Oral, "Vergi Yargısında İdari İşlem Niteliğinde Karar ve İngiltere Deneyimi", Abdullah Tekbaş/Betül Hayrullahoğlu (Ed.), Anayasa Yargısı ve Maliye, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, s. 174.

neticeler vuku bulabilmektedir. Nitekim olumlu olan, gerçek ya da gerçeğe en yakın vergi matrahının bizzat yargı organınca saptanması¹³⁸ ve tahakkuk edecek verginin daha erken bir zamanda saptanması dolayısıyla gecikme faizinin daha da artmayacak olmasıdır.¹³⁹

Olumsuz olan ise, tarh işlemi ya da emlak vergisine esas metreka-re birim değerini tespit eden takdir komisyonu kararına karşı açılan davada ilgili işlemler konu unsuru yönünden hukuka aykırılık taşısa da davacı konumunda olan vergi yükümlüsü her daim kısmen haksız çıkmaktadır. Böyle olunca da haksız çıktığı nispette dava masraflarına katlanması zorunluluk taşımaktadır. Fakat matrahın ya da birim değerin belli bir kısmının hukuka aykırılığı iddiası ile dava açılmayacağı için¹⁴⁰ hukuka aykırı idari işlemin yargı yoluyla çözümünde diğer idari davalardan farklı olarak ekstra bir mali külfetle karşılaşılması mahkemeye erişim hakkı özelinde adil yargılanma hakkı yönünden eleştiriyeye açıktır. Hele ki dava masraflarına kıyasla yüksek olmayan matrah veya birim değeri tutarlarına karşı dava açılacağı zaman bu durum çok daha belirgin bir şekilde kendisini göstermektedir.¹⁴¹

Ayrıca belirtilmelidir ki, değinilen surette yargısal karar verilmesi usul ekonomisi açısından da olumlu netice doğurmaktadır. Zira vergi mahkemesi matrah veya birim değerini saptamadan davayı iptal hükmüyle sonuçlandırır, idare tekrar matrah ya da birim değerini tespit edecek ve bu tespit hali de tekrardan dava konusu yapılacaktır. Böylece doğru matrah veya birim değeri tutarı saptanuncaya dek yargılama süreci devam edecektir.¹⁴²

¹³⁸ Bahçeci, Tarhiyat, s. 144; Barış Bahçeci, “Danıştay İçtihatlarına Göre, Resen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, A. Merih Öden/Levent Gönenç/Selin Esen/ Ali Ersoy Kontacı/Deniz Polat/ Ali Erdem Doğanoglu (Yay. Haz.), Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, Ankara 2013.

¹³⁹ Tabi son durum gecikme faizi oranının güncel enflasyon oranına göre düşüklüğü karşısında tam tersi bir netice de doğurabilir.

¹⁴⁰ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesinin T. 01.12.2022, E. 2022/4183, K. 2022/2152 sayılı kararı: “Dava konusu takdir komisyonu kararı... bölünebilir bir işlem niteliğinde bulunmamaktadır.” Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete.

¹⁴¹ Oral, s. 175-176; Numan Emre Ergin, “Danıştay’ın Emlak Vergisi ve AYM İptal Kararına İlişkin İki Kararı”, *Ekonomim*, 22.08.2023, <https://www.ekonomim.com/>, (Emlak), (E. T.: 20.06.2024).

¹⁴² Kumrulu, Yargılama, s. 100; Aksi yönde bkz. İbiş, s. 126-127; Oral, s. 173-175.

Kanaatimizce vergi mahkemesinin matrah veya birim değeri tutarını tayin ettikten sonra hüküm fıkrasında hukuka uygun bulunduğu tutar için kısmen ret, kalan tutar için ise kısmen iptal yönünde karar vermesi idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi yasağına aykırılık teşkil eder.¹⁴³ Fakat vurgulamak gerekir ki, mahkemenin böyle yapmayıp, olması gereken matrah veya birim değeri tutarını saptadıktan sonra tarh işlemi ya da takdir komisyonu kararını tümüyle iptal etmiş olması halinde de benzer bir durumla karşılaşılır. Zira her ikisinde de hukuka uygunluk taşıyan tutarı aslında idare değil, mahkeme saptamış olmaktadır.¹⁴⁴ Bir an için mahkemenin hüküm fıkrasında iptal kararı vermekle yetinmesi ve karar içeriğinde olması gereken tutar yönünden tabiri caizse idareye yol göstermesinin ilgili yasağa aykırılık teşkil etmeyeceği düşünülebilir.¹⁴⁵ Fakat İYUK'un 28. maddesinin 5. fıkrası çerçevesinde konuya yaklaşıldığında böyle olmadığı görülebilmektedir. Nitekim ilgili hüküm uyarınca idare, mahkeme kararını esas alarak yeniden ihbarname düzenler ve yükümlüye tebliğ eder. Bu ihbarnamede (uygulamada iki no'lu ihbarname olarak isimlendirilmekte) yer alacak vergi tutarı mahkemece saptanmış olan tutardan

¹⁴³ Öğretide yaygın görüş bu doğrultudadır. Bkz. Candan, Vergi, s. 38; Duran, Vergi Davaları (II), s. 72 vd.; Kumrulu, Yargılama, s. 299; Kaplan, Karar Verme, s. 94; Kerem Canbazoglu/A. Eren Altay, "Vergi Davasının Kurumsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme", Metin Günday/M. Artuk Ardicoglu/Metin Kayaçaglayan/K. Burak Öztürk/M. Ayhan Tekin Tekinsoy/H. Gökçe Zabunoğlu (Yay. Haz.), Prof. Dr. Yahya Zabunoğlu Armağanı, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316, Ankara 2011, s. 193; Mustafa Akkaya, "Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi", Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara 2013, s. 181; İbiş, s. 121 vd.; Bahçeci, Tarhiyat, s. 115 vd.; Mert, s. 244-246; Candan'a göre, idari yargı mercileri dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetlerken maddi veya hukuki sebeplerin varlığını ya da doğruluğunu araştırma yetkisi kapsamında keşif veya bilirkişi incelemelerinden istifade ederek çeşitli tespitlerde bulunabilir. Fakat bu tespitler esas itibariyle inşa edilecek hükme varılmasını sağlayan dayanakları yani ulaşılabilecek yargının gerekçesini meydana getirir. Yoksa verilecek kararın hüküm fıkrasında söz konusu tespitlere yer verilmesi yargı merciinin idarece tesis edilecek işlem ile aynı neticeye sebebiyet verecek karar vermesi anlamına gelir. Bu da yürütülen yargılama sürecini tespit davasına dönüştürür ki idari yargıda böyle bir dava tipine yer verilmiş bulunulmamaktadır. Bkz. Candan, Yargılama, s. 346, 353.

¹⁴⁴ Kumrulu, Yargılama, s. 300.

¹⁴⁵ Bu yönde bkz. Nazalı, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 05.05.2024); Canbazoglu/Altay, s. 194; Oral, s. 161-162.

herhangi bir farklılık taşıyamaz.¹⁴⁶ Başka bir deyişle, işlem ister tümüyle iptal edilmiş isterse de hukuka uygun bulunan kısım için kısmen ret kararı verilmiş olsun, idare her halükârda mahkemece saptanan tutarı esas alacaktır.^{147 148}

İki ihtimal bakımından en önemli farklılık, ilkinde işlem tümüyle iptal edildiğinden geçmişe dönük olarak tamamen ortadan kalkar, fakat ikincisinde reddolunan tutarlık kısım için işlem varlığını devam ettirir. İlk ihtimalde, mahkeme kararı doğrultusunda gönderilen ihbarname bünyesinde tarh işlemi yeni bir idari işlem vasfını taşıırken, ikinci ihtimalde kısmen reddolunan kısım için gönderilen ihbarname de o kısım açısından yeni bir işlem den söz edilemez. Zira bu kısım ile alakalı iptal kararı verilmediğinden mevcudiyeti, idarece henüz vergi davası açılmadan tesis edilen işlem bünyesinde devam etmektedir.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Aksi takdirde idare mahkeme kararını uygulamamış olur ki bunun da yaptırımını İYUK'un 28. maddesinin 3. fıkrasında idare aleyhine maddi ve manevi tazminat davası açılabilmesi olarak ifade edilmiştir.

¹⁴⁷ "Vergi yargıcısı...davanın esasına ilişkin kararlarında...tam yargı davasında verilecek hükmün edime ilişkin kısmını, iptal kararının gerekçe kısmına alabilir. Örneğin, "...iadesi gereken verginin alınmasına ilişkin haksız işlemin iptaline"; ya da "aslında 100 birim olması gerekirken 80 birim olarak matrah takdirine ilişkin işlemin iptaline" karar verebilir...Tüm bu durumlarda, şeklen iptal davasına uyulmuş olur. Ama konunun özü değişmemiş olur...böyle formülasyon farklılıkları...kamuflej işlevini görür; yoksa, gerekçenin de bağlayıcılığı ilkesi karşısında idari eylem ya da işlem tesisi yasağının dolanılması imkanını yaratmaz." Bkz. Kumru lu, Yargılama, s. 300.

¹⁴⁸ Karahanoğulları'na göre, iptal yönündeki tüm kararlar inşai vasıf taşıdıklarından "olumsuz kuruculuk" niteliğini haiz bulunmaktadır. Pozitif düzenlemelerde idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemez denilirken kastedilen, mahkemenin "olumlu kuruculuk" niteliği taşıyan hüküm tesis etmesinin önüne geçebilmektedir. Yazara göre, vergi davalarında matrahın saptanması akabinde verilen kısmen iptal yönündeki kararlar "olumlu kuruculuk" niteliğini taşımaz. Zira idare kısmen iptal kararı sonrası matrahı yeniden hesaplayıp, yeni bir tarh/ceza kesme işlemi yapabilir. Fakat uygulamada idare böyle davranmayıp, pratiklik sağladığı için, kısmen iptal kararına "olumlu kuruculuk" vasfı yüklemekte ve sonraki işlemlerini mezkûr karar üzerine inşa etmektedir. Bkz. Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 207-210; Aynı yönde bkz. Bayraklı, s. 96-97.

¹⁴⁹ Candan, Vergi, s. 32-33; İkinci ihtimalde yeni bir idari işlem tesisinin söz konusu olmadığı yönünde bkz. Metin Tekgündüz, "İdari Dava Türleri ve Vergi Davası", *Danıştay Dergisi*, S. 50-51, 1983, s. 58; İbiş, s. 124; Her iki ihtimalde de yeni bir işlem tesis edildiği yönünde bkz. Mahmut Kaşıkçı, "Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusu Oluşturup Oluşturamayacağı Üzerine Bir İn-

¹⁵⁰ İki ihtimal açısından diğer farklılık ise, zamanaşımı yönünden ortaya çıkar.¹⁵¹ Fakat her iki ihtimalde de matrah mahkemece tayin edildiğinden, idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği yasağı bağlamında herhangi bir farklılıktan söz edilemez.¹⁵²

Bununla birlikte ilgili yasak yönünden konu daha da derinleştirildiğinde görülmektedir ki, mahkeme matrahı saptamayıp, herhangi bir unsur yönünden hukuka aykırılık tespit ederek iptal kararı verdiğinde de idari işlem niteliğinde hüküm tesis etmiş olmaktadır. Zira iptal davası sonucunda verilen iptal yönündeki hükümler inşai vasıf taşımaktadır.¹⁵³ Böyle olunca da idari yargı alanında dava açan kimse lehine verilen kararların aslında doğaları gereği/yapıları itibarıyla idari işlem mahiyetini taşıdıklarını söylemek yanlış olmayacaktır.¹⁵⁴ Dolayısıyla ilgili yasak geniş yorumlanırsa idari yargı makamları karar veremez hale gelir ki,¹⁵⁵ bu düşünce hukuk devletini önceleyen bir

celeme", *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, S. 29-30, 2007, s. 44; Sariaslan, s. 64.

¹⁵⁰ Danıştay, kısmen ret ve kısmen iptal yönündeki kararların ardından idarenin düzenleyip yükümlüye tebliğ edeceği iki no'lu ihbarnamenin bildirim niteliğinde olduğunu kabul etmektedir. Fakat buradaki işlemin dava konusu yapılar yapılamayacağı konusunda Yüksek Mahkemenin ayrıkısı kararları bulunmaktadır. Bkz. Kaşıkçı, s. 40 vd.; Belirtmek gerekir ki, vergi mahkemesi kararında matrah saptaması gerçekleştirilmesi ve idarece düzenlenen iki no'lu ihbarnamede farklı bir tutara yer verilmesi ihtimallerinde, ilgili işlemin dava konusu yapılamayacağını ifade etmek mümkün görünmemektedir. Ayrıca iki no'lu ihbarname gecikme faizi açısından bir no'lu ihbarname niteliğini taşımaktadır. Zira söz konusu faiz ilk kez bu safhada hesaplanmakta ve yükümlüden istenmektedir. Dolayısıyla gecikme faizi yönünden tarh aşaması yeni gerçekleşmektedir. Bu sebeple iki no'lu ihbarnamenin gecikme faizi ve ayrıca yargı harçları yönünden dava konusu yapılmasının da önünde hukuki bir engel bulunmamaktadır. Bkz. A. Bumin Doğrusöz, "İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu", *Dünya Gazetesi*, 10.03.2016, <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 05.05.2023).

¹⁵¹ Tekgündüz, s. 57.

¹⁵² Kumrulu, Yargılama, s. 300.

¹⁵³ Kumrulu, Yargılama, s. 297-298; Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 204.

¹⁵⁴ Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 201-203; Yargı kararı ile idari işlem arasındaki temel fark, bunlara karar veren mercii ve karar verilirken izlenen (yargısal-idari) süreç/usul bağlamında ortaya çıkmaktadır. Bkz. Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 201-203.

¹⁵⁵ Kumrulu söz konusu çatışma hali açısından aynen şöyle demektedir: "Bu çatışma kaçınılmazdır. Bunun ortaya çıkmaması için iki yol düşünülebilir: Ya tümüyle idari yargı rejiminden vazgeçilir; ya da anılan kısıtlayıcı düzenlemelerden feragat edilir." Bkz. Kumrulu, Yargılama, s. 298; Ayrıca bkz. Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 203-204.

bakış açısıyla kabul edilemez.¹⁵⁶ Bu nedenle mezkûr konu bağlamında dar bir bakış açısının benimsenmesi kaçınılmaz görünmektedir.

Söz gelimi, Danıştay kararlarında da ifade edildiği üzere, idarece saptanan matrah veya birim değeri tutarını aşacak surette karar verilmesinin değinilen yasak kapsamında görülmesi¹⁵⁷ bu noktada savunulabilir.¹⁵⁸ Peki vergi mahkemesinin önüne gelen bir uyuşmazlıkta matrah ya da birim değeri tutarını saptaması bakımından meseleye nasıl yaklaşılmalıdır? Kanımızca matrah veya birim değeri tutarının mahkemece hesaplanması tarh işlemi ya da takdir komisyonu kararının konu unsuru yönünden hukuka uygunluk denetimine tabi tutabilmesi için çoğu zaman zorunluluk taşır.¹⁵⁹ Çünkü vergi tutarı veya arsaya dair metrekare birim değeri ilgili işlemlerin konu unsuruna dahil bulunmaktadır.¹⁶⁰ Böyle olunca da aksi yöndeki bir kabul, rakamsal değeri içeren idari işlemlerin konu unsuru yönünden hukuka uygunluk denetimine tabi tutulamayacağı anlamına gelir ki bu da idari eylem ve işlemlerin yargısal denetiminin kısıtlanması manasını taşıyacağından hukuk devleti ilkesini ihlal eder.¹⁶¹

¹⁵⁶ İdarenin yargısal denetimi ile hukuk devleti ilkesi arasındaki yakın ilişki için bkz. Bahtiyar Akyılmaz, "Hukuk Devleti İlkesinin Gerekleri ve İdari Yargının Önemi", 154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara 2022, s. 48 vd.

¹⁵⁷ Yılmaz Özbacı, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010, s. 71.

¹⁵⁸ Atilla Budak, "Re'sen Araştırma İlkesinin Birlikçilik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S. 301, 2006, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 24.05.2024); Bahçeci, Tarhiyat, s. 130.

¹⁵⁹ Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 206; Eda Öz diler, "Vergi Yargısının Görev Alanı", Ertuğrul Akçaoğlu/İnci Solak Akman (Ed.), Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, s. 1096-1097; Nazal, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 05.05.2024); Oral, s. 161; Nitekim idarece gerçekleştirilen sınavlar dolayısıyla açılan davalarda sınav sonuçları bakımından idare mahkemelerince yapılan denetim de sınav işleminin konu unsuru yönünden cereyan etmekte ve mahkemece olması gereken sınav sonucu birlikçi incelemesi sonucunda tespit edilmektedir. Bkz. Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 207-209.

¹⁶⁰ Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 115; Candan, Yargılama, s. 342; Uğur Yiğit, Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, s. 216.

¹⁶¹ İdari yargı mercilerince verilen hükümlerin etki ve sonuçlarının ilgili yasak dolayısıyla kısıtlanmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıyacağı yönünde bkz. Turan Yıldırım, "Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu", *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, C. 1, S. 2, 2004, s. 7, <https://www.insanbilimleri.com/>, (E. T.: 04.05.2024).

Ancak hemen belirtelim ki, vergi idaresi zamanlaşımının dolmasına az bir süre kaldığı ya da iş yükünün yoğunluğu gerekçesiyle, somut tespitlere dayanmaksızın, soyut ve varsayıma dayalı genel ifadelerle matrah takdirine¹⁶² gidebilmektedir.¹⁶³ Böyle durumlarda mahkemenin artık matrah araştırmasına/saptamasına girişmemesi gerekir. Zira idare bu şekilde davranmak suretiyle zaten hukuka uygun hareket etmemiş olmaktadır. Mahkemece bu tespitin ardından matrah saptanması halinde aslında idarece yapılması gereken inceleme ve matrah saptaması doğrudan mahkemece yapılmaktadır. Bu da yerinde olarak mahkemenin idarenin yerine geçtiği eleştirilerine yol açmaktadır.¹⁶⁴ Fakat idare somut tespitlere dayalı matrah veya birim değeri saptaması gerçekleştirmiş ise mahkeme saptanan tutarların, dolayısıyla konu unsurunun hukuka uygunluğunu bilhassa bilirkişi incelemesinden istifade etmek suretiyle saptanacak tutarla karşılaştırarak¹⁶⁵ değerlendirecektir. Dolayısıyla matrah veya birim değerinin mahkemece saptanmasının zorunluluk taşımadığı mezkûr hallerde de mahkemenin matrah saptamasına yönelmesi değinilen yasak kapsamında görülebilir.¹⁶⁶

Fakat yukarıda da değinildiği üzere, dava masrafları yönünden yükümlü aleyhine ortaya çıkabilecek adil yargılanma hakkı ihlallerinin de önüne geçilebilmesi için işlemin tümüyle iptal edilmesinin daha

¹⁶² “...Türk vergi sisteminde genel kanaate ve varsayıma dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda usul ve esasları belirtilen tarh şekilleri uygulanarak gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılabilmesi için somut kanıtların ortaya konulması zorunludur.” Bkz. Danıştay 9. Daire, T. 17.06.2019, E. 2015/3859, K. 2019/2597, <https://lib.kazanci.com.tr/>, (E. T.: 23.05.2024).

¹⁶³ Vergi mahkemeleri konu unsuruna ilişkin değerlendirmeleri sırasında esasen iki şekilde hareket edebilir. Bunlardan ilkinde, vergi idaresi matrahı somut tespitler çerçevesinde değil de soyut ve varsayıma dayanan genel ifadelere başvurmak suretiyle saptadığı için mahkeme vergiyi hesaplama yoluna gitmeyerek işlemi tümüyle iptal edebilir. İkincisinde ise, ilk ihtimalde sözü edilen durumlarda ya da somut tespitlere dayanan bir matrah saptaması karşısında olması gereken tutarı bizzat kendisi hesaplayarak hüküm tesis edebilir. Bkz. Karahanoğulları, Vergi Davaları, s. 206; Nazalı, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 05.05.2024).

¹⁶⁴ Bu yönde bkz. Duran, Vergi Davaları (II), s. 73; Bahçeci, Tarhiyat, s. 131 vd.

¹⁶⁵ Oral, s. 168.

¹⁶⁶ Mehmet Sönmez, “Vergi Davasında Re’sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara 2013, s. 266-267.

yerinde olduğunu belirtmek gerekir. Tekrarlayacak olursak, konusu parasal bir değer taşıyan idari işlemlere karşı belli bir kısım esas alınarak dava açılmayacağı için,¹⁶⁷ vergi mahkemelerince de davacıyı en baştan haksız konuma düşürecek şekilde kısmen iptal ve kısmen ret kararı verilmemesi gerekir. Böylece idari işlemin hukuka aykırı olduğu savıyla dava açacak kimseler haklı olmalarına karşılık belli tutarda dava masrafına katlanma yükü ile karşılaşmamış olacaklardır.¹⁶⁸

SONUÇ

Emlak vergisi gerek matrahın hesaplanması gerekse tarh ve tahakkuk süreci itibarıyla diğer vergilere yönelik genel işleyişten oldukça farklılıklar taşımaktadır. Emlak vergisinin zamanında ve tam bir şekilde idareye intikalini gerçekleştirebilme gayesi ile inşa edilen vergilendirme sürecinin işleyişindeki bu kendine haslık, emlak vergisi uygulamasından kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde de kendisini göstermektedir. Öyle ki VUK'un mükerrer 49. maddesinde yargılama boyutuna dair getirilen hükümler İYUK'un vergi davalarının işleyişine yönelik genel düzenlemelerinden farklılık taşımaktadır. Kanun koyucu mükerrer 49. maddeyi öylesine tasarlamıştır ki, yargılama süreci çabuklaştırılmış ve Anayasa Mahkemesi'nce 2012 yılında verilen iptal kararı öncesinde düzenlemenin bütününe *takdir işlemlerinin gerçekleştirildiği yıl sonuna kadar uyuşmazlıkların nihayete erdirilmesi* düşüncesi egemen olmuştur. Fakat arazi ve arsalar yönünden takdir komisyonlarınca gerçekleştirilen takdirlere karşı dava açabilecek kimseler yönünden kısıtlama getiren hüküm hukuk devleti ilkesi ile hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği gerekçesi ile Anayasa Mahkemesi'nce

¹⁶⁷ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesi'nin T. 01.12.2022, E. 2022/4183, K. 2022/2152 sayılı kararı: "Dava konusu takdir komisyonu kararı... bölünebilir bir işlem niteliğinde bulunmamaktadır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete.

¹⁶⁸ Oral, s. 175-176; Ergin, Emlak, <https://www.ekonomim.com/>, (Erişim Tarihi: 20.06.2024); Bu durum yukarıda ele alınan Danıştay kararında bir karşı oy muhtevasında şu şekilde dile getirilmiştir: "...Bu tür davalarda takdir komisyonu kararının kısmen iptaline karar verilmesi, davacının hukuka aykırılık iddiasını kanıtlamasına rağmen her durumda kısmen de olsa haksız çıkması sonucunu doğuracaktır. Bunun da davanın kısmen reddi üzerine davacı aleyhine yargılama giderleri ve vekalet ücretine hükmedilecek olması karşısında, hak arama hürriyetini olumsuz yönde etkileyeceği açıktır." Bkz. Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3, 22.07.2023 tarih ve 32256 sayılı Resmî Gazete.

yerinde olarak iptal edilmiştir. 2012 yılında verilen bu iptal kararı sonrası ilgili takdir işlemlerine karşı menfaati ihlal edilen herkesin dava açabileceği netleşmekle beraber davanın hangi tarihten itibaren ve ne kadarlık bir süre dahilinde açılabilmesi öğreti ve yargı kararlarında tartışılmaya başlanmıştır. Bu konuda Danıştay nezdinde ortaya çıkan farklı kararlar bölge idare mahkemesi kararlarına da sirayet etmiştir ki mesele en son bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesi çerçevesinde VDDK'nın önüne getirilmiştir.

Danıştay bu sorunu ele aldığı içtihadında iki önemli saptamaya yer vermiştir. Bunlardan ilki takdir komisyonu kararlarına karşı en son, takdirin gerçekleştirildiği yılın son günü itibariyle dava açılabilmesi, diğeri ise dava açma süresinin başlangıcının öğrenme tarihine denk düşmüşüdür. Öğrenme ise herhangi bir surette gerçekleştirilebileceği gibi, dava açacak kimsenin idareye yapacağı yazılı başvuruya verilen cevapla da olabilecektir. Böylece Danıştay takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılmasında son tarihi yıl sonu olarak tayin etmiş ve dava açacak kimseye *son çare olarak idareye yazılı başvuruda bulun ve gelen cevaba göre dava aç* demek suretiyle kararın içeriğini öğrenme ödevi yüklemiş bulunmaktadır.

Fakat karar muhtevasında getirilen sınırlama ve ödev, dava açma süresi kurumuna dair genel esaslara çelişir vaziyettedir. Zira dava açmanın belli bir süre ile sınırlandırılmasının kamu yararı zemininde haklı sebepleri bulunsada süreye dair detayların belirlenmesinde birey yararının da korunması gerekir. Bunu gerçekleştirebilmek adına sürenin başlangıcının bireysel işlemlerde tebliğ, düzenleyici işlemlerde ise ilan ile vuku bulacağı Anayasal ve kanuni düzeyde kurallaştırılmış bulunmaktadır. Fakat Danıştay kararında sürecinin başlangıcında tebliğ yahut ilan kriterleri göz ardı edilmiştir.

Tabii Yüksek Mahkemenin mezkûr yaklaşımında mükerrer 49. maddenin bütününe hâkim olan düşünce ve özellikle hüküm muhtevasında geçen *"Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir"* cümlesi etkin olmuştur.

Bununla birlikte ilgili hüküm dava açacak kimseler yönünden kısıtlama getiren kuralın Anayasa Mahkemesi'nce iptalinden sonra ye-

niden yorumlanmak zorundadır. Zira iptal öncesi, emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların takdirin gerçekleştirildiği yıl sonuna kadar kesinleşmesi, dava açabilecek kişi ya da kuruluşlara komisyon kararları imza karşılığı tevdi edildiği için mümkündü. Lakin iptal sonrası alıntılanan düzenlemede geçen kesinleşme tabiri eski işlevini kaybetmiş ve mükerrer 49. madde dava açma süresi kurumuna dair Anayasal ve kanuni hükümler doğrultusunda yeniden yorumlanmak durumunda kalmıştır.

Kanaatimizce ara işlem vasfında olan ve emlak vergisinin yükümlü sayısı ile belli bir yükümlü tarafından dava açılabilir verilecek iptal kararının sonuçlarından ilgili takdir komisyonu kararından etkilenen diğer şahısların da istifade edebileceği yönündeki Danıştay kararları dikkate alındığında düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimine tabi olması gereken takdir komisyonu kararları açısından yukarıda alıntılanan hükümde geçen ilan, mükerrer 49. maddenin iptal sonrasındaki halinde *dava açma süresini başlatır mahiyette* ilan olarak değerlendirilebilir. Böylece dava açmanın belli bir süre ile sınırlandırılmasındaki kamu yararı da korunmuş olur. Sürenin başlangıcında ise, ilanın gerçekleştirildiği günü takip eden günün esas alınması gerekir.

Tabi takdir komisyonu kararlarının düzenleyici idari işlemlerin hukuki rejimine tabi olacağının kabulü, İYUK'un 7. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, ilgili kararların daha sonraki bir evrede uygulanmaları halinde de dava konusu yapılabilmesi ihtimalini doğurmaktadır. Mezkûr kararlar açısından uygulama işlemi emlak vergisinin tarh edilmesi olduğundan, bahsi geçen düzenleme uyarınca, komisyon kararına karşı yukarıda sözü edilen surette dava açılmasa da tarh işleminin tesisiyle beraber komisyon kararına, tarh işlemine yahut da her ikisine birden dava açılabilir.

Böyle olunca da tarh işlemine karşı ne zamandan itibaren dava açılabileceği konusu üzerinde de durmak gerekir. VDDK'nın yakın tarihli bir kararında emlak vergisi tarhı işlemlerine karşı dava açılmasında ikili bir ayırım yapılmıştır. Buna göre, dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemleri akabinde ya da yükümlünün bildirimde bulunması üzerine tesis edilecek tarh işlemlerine karşı eğer, EVK'nın 11. ve 21. maddelerinin 2. fıkralarında belirtildiği üzere, yükümlüyü durumdan haberdar etmek üzere yazı gönderilmişse dava açma süresi bu tarihi takip eden günden, gönderilmemişse öğrenme tarihinden itibaren

işlemeye başlar. Öğrenme tarihi ise, emlak vergisinin fiili ödeme tarihine tekabül etmektedir. Fakat dört yılda bir gerçekleştirilen takdir işlemlerinin geçerlilik taşıyacağı yıldan sonraki yıllarda tesis edilecek işlemlerde tarh ve tahakkuk yılbaşından itibaren vuku bulacağından ve yükümlüye herhangi bir yazı gönderilmesi söz konusu olmadığından süre yılbaşından itibaren işlemeye başlar.

Olmaması gerekene dair saptamalarımız bu şekilde olsa da Danıştayın yukarıda değinilen ve takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılması noktasında benimsediği yaklaşımı ve meseleye dair mevzuatın giriftliği dikkate alındığında konunun kanun koyucu tarafından hak arama özgürlüğü zedelemeyen bir bakış açısıyla ele alınması oldukça faydalı olacaktır.

Emlak vergisinden kaynaklanan uyuşmazlıkların yargısal çözümünde yaşanan ve yakın bir tarihte bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesi maksadıyla VDDK'nın önüne getirilen diğer bir sorun, takdir komisyonu kararlarına karşı açılan davalarda vergi mahkemelerinin kısmen ret ve kısmen iptal yönünde karar verip veremeyeceklerine ilişkindir. Bu sorun esas itibarıyla Anayasal ve kanuni dayanağı bulunan *yargı kararları ile idari işlem mahiyetinde hüküm tesis edilemeyeceği* kuralı ile bağlantılı olup, sadece emlak vergisi nezdinde değil, diğer pek çok konuda bağlamında da uzunca bir süredir tartışılmalara ve vergi yargılama hukukunun kronik meselelerinden biridir. Öyle ki, meselenin izlerine vergi mahkemelerinin tarh işlemlerinin hukuka uygunluklarını denetlerken olması gereken matrahı saptayıp saptayamayacakları ya da defter, kayıt ve belgelerin sonradan mahkemeye ibraz edilip edilemeyecekleri gibi konularda da rastlanılmaktadır. Konuyla alakalı Danıştay kararları topluca göz önünde bulundurulduğunda, çeşitli gerekçelerle matrah veya birim değerinin vergi mahkemesince saptanmasının idari işlem niteliğinde yargı kararı verilmesi anlamına gelmediğinin kabul edildiği görülmektedir. Bu gerekçeler arasında yukarıda değindiğimiz VDDK kararı ile pek çok Danıştay kararında yaygın olarak benimsenen *re'sen* araştırma ilkesidir. Fakat mezkûr ilkenin delillerin toplanması ile somut maddi olayın tespiti aşamasıyla ilgili olması ve burada irdelenen tartışmanın hüküm aşamasında yargıcın verecek olduğu kararın içeriğini alakadar etmesi hususları karşısında ikna edicilik vasfının oldukça zayıf kaldığını belirtmek gerekir.

Hemen belirtelim ki, ilgili yasağın uygulanabilirliği ve kapsamı da başlı başına önemli bir sorundur. Zira idari yargıda aslında her iptal kararı mahiyeti itibariyle idari işlem vasfını haiz bulunmaktadır. Ayrıca vergi mahkemesi idari işlemin konu unsuru yönünden denetim icra edebilmek için çoğu zaman vergi tutarı ya da birim değerini hesaplamak zorunda kalabilmektedir. Böyle olunca da zorunluluk kapsamında kalan hallerde ilgili yasak dolayısıyla yargısal denetim yapılamayacağını kabul etmek hukuk devleti ilkesini zedeleyecektir. Dolayısıyla hangi hallerde konu unsuru yönünden denetimin zorunlu olduğu hususunun saptanması elzem nitelik taşımaktadır. Belirtmek gerekir ki, bazı durumlarda idare zamanışımının dolacak olması gibi sebeplerle vergi matrahını varsayım ya da kanaate dayalı genel ifadelerle saptamakta ve somut tespitlere yer vermemektedir. Bu gibi hallerde artık vergi tutarının hesaplanmasına gerek olmamakta ve konu unsuru yönünden idari işlemin hukuka aykırılığı bariz bir görünüm taşımaktadır. Bunun dışında yani somut tespite dayalı matrah veya birim değeri takdir ve tespitlerinde vergi mahkemesi hukuka uygun tutarları kendisi de bilhassa bilirkişi delilinden istifade ederek saptayacak ve idarece saptananla kıyaslamak suretiyle konu unsurunun hukuka uygunluğunu değerlendirecektir.

Bunu yapmasında bir sakınca bulunmamakla birlikte kanaatimizce vergi mahkemelerinin dava konusu yapılan işlemi kısmen değil de tümüyle iptal etmesi gerekir. Zira nasıl ki idari işlemler bölünebilir nitelik taşımadıklarından yükümlüler tarh işlemi ya da takdir komisyonu kararına karşı belli bir tutarı baz alarak dava açamıyorlarsa, verilecek iptal kararlarının da benzer bir mantık çerçevesinde inşa edilmesi gerekir. Aksi takdirde dava açan kimse idari işlem hukuka aykırılık taşısa da en baştan haksız kabul edilmekte ve dava masraflarının belli bir bölümünü her halükarda yüklenmek zorunda kalmaktadır. Böyle olunca da özellikle yüksek olmayan tutarlara dair işlemlere karşı açılacak davalarda yüklenilecek dava masrafı dolayısıyla yükümlünün mahkemeye erişim hakkı özelinde adil yargılanma hakkının zedelenmesi olağan bir hale gelmektedir.

Kaynakça

Kitaplar

- Akdoğan Abdurrahman, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişi Açısından), Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara 1991.
- Akıncı Müslüm, İdari Yargıda Adil Yargılanma Hakkı, Turhan Kitabevi, Ankara 2008.
- Aksoy Şerafettin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010.
- Akyılmaz Bahtiyar/Sezginer Murat/Kaya Cemil, Türk İdare Hukuku, 12. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2020.
- Akyılmaz Bahtiyar/Sezginer Murat/Kaya Cemil, Türk İdari Yargılama Hukuku, 9. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Aslan Zehreddin/Barlass İrfan/Berk Kahraman/Arat Nilay/Kaçıtcıoğlu Mutlu/Sayhan Şebnem/Bardakçı Mehmet Akif/Gümüşkaya Gamze/Altındağ Halil, Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu (Vergi Yargılaması Dahil), 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- Aşçı Akıncı Nuray, Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022.
- Atay Ender Ethem, İdare Hukuku, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- Ayanoğlu Taner, Bireysel İdari İşlemlere Karşı Dava Açma Süresinin Başlangıcı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2017.
- Ayaydın Cem, İdare Hukukuna Giriş (II), Yenilik Basımevi, İstanbul 2008.
- Batı Murat, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2023.
- Batirel Ömer Faruk, Kamu Maliyesi ve Yönetimi, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2007.
- Bayraklı Hasan Hüseyin, Vergi Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Celepler Matbaası, Trabzon 2020.
- Bilici Nurettin, Türk Vergi Sistemi, 47. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2023.
- Bilici Nurettin, Vergi Hukuku (Vergi Usul Hukuku, Vergi Tahsil Hukuku, Vergi Yargı Hukuku), 53. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara 2022.
- Bıyan Özgür, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2022.
- Bozdoğanlı Burçin, Vergileme ve Ceza Kesme İşlemlerine Karşı Başvuru Yolları (Ceza-Dava-Yargılama), Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- Bulutoğlu Kenan, Türk Vergi Sistemi, 8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul 2004.
- Can Bilal/Bülbül Zübeyr/Dağışan Veysel, Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, 2. Baskı, Türkiye Belediyeler Birliği Yayını, Ankara 2019.
- Candan Turgut, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 9. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.
- Çağlayan Ramazan, İdare Hukuku Dersleri, 8. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.

- Değirmendereli Ali, Türk Vergi Sistemi, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- Duran Lütfi, İdare Hukuku Ders Notları, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982.
- Erginay Akif, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara 1972.
- Giray Filiz, Maliye Tarihi, Ezgi Yayınları, Bursa 2001.
- Gözler Kemal, İdare Hukuku C. I, 2. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2009.
- Gözler Kemal/Kaplan Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2017.
- Gözübüyük A. Şeref, Yönetmelik Yargısı, 32. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2012.
- Günday Metin, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2022.
- Gürbüz Salih, Türk Vergi Sisteminde Emlak Vergisi Uygulaması, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2015.
- Hacıköylü Canatay, Emlak Vergisinde Değerleme Sorunu ve Değer Tespitine İlişkin Öneriler, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2009.
- Işık Atiye Merve, Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2019.
- İbiş Recep, Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2013.
- Kabakçı Karadeniz Hülya, Türkiye'de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi (Sorunlar – Çözüm Önerileri) Çeşitli Avrupa Ülkeleri ile Karşılaştırmalı Bir Analiz, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- Kaneti Selim/Ekmekçi Esra/Güneş Gülsen/Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 2022.
- Kaplan Gürsel, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri, Güncelleştirilmiş 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2009.
- Kaplan Gürsel, İdari Yargılama Hukuku, 9. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.
- Karahanogulları Onur, İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2018.
- Karakoç Yusuf, Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.
- Karakoç Yusuf, Vergi Yargılama Hukuku, 5. Baskı, Vergi Yargılaması Hukuku (Ders Kitabı), Yetkin Yayınları, Ankara 2021.
- Karakoç Yusuf, Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- Karavelioğlu Celal/Karavelioğlu Erdem Cemil, Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu, 7. Baskı, Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, Ankara 2009.
- Kızılot Şükrü/Kızılot Zuhal, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2010.
- Kızılot Şükrü/Şenyüz Doğan/Taş Metin/Dönmez Recai, Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007.
- Kumrulu Ahmet, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri (İşlev-Yapı-İlkel-Nitelik), Betacopy, Ankara 1989.

- Mert Alican, Türk Vergi Hukukunda Tarh, Adalet Yayınevi, Ankara 2024.
- Mutluer M. Kâmil/Dayanç Kuzeyli N. Nilay, Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler), Yetkin Yayınları, Ankara 2019.
- Nadaroğlu Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 1998.
- Onar Siddık Sami, İdare Hukukunun Umumi Esasları C. III, 3. Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul 1966.
- Öncel Mualla/Kumrulu Ahmet/Çağan Nami/Göker Cenker, Vergi Hukuku, 32. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2023.
- Önen Z. Sacit, Genel Vergi Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara 2017.
- Öner Erdoğan, Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını, Ankara 2005.
- Özbalcı Yılmaz, Vergi Davaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 2010.
- Özkök Çubukçu Dilek, Emlak Vergisinde Vergi Değeri, Savaş Yayınevi, Ankara 2014.
- Özyer Mehmet Ali, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 8. Baskı, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul 2018.
- Pehlivan Osman, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık, Trabzon 2017.
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2021.
- Sancakdar Oğuz/Önüt Lale Burcu/Us Doğan Eser/Kasapoğlu Turhan Mine/Seyhan Serkan, İdare Hukuku (Teorik Çalışma Kitabı), 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- Sarıaslan Osman, Vergi Yargılama Hukukunda İlk İnceleme, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2021.
- Şener Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, 10. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul 2008.
- Şenyüz Doğan, Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 12. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.
- Şenyüz Doğan/Yüce Mehmet/Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, 20. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.
- Şenyüz Doğan/Yüce Mehmet/Gerçek Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 14. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.
- Torun Fatih, Açıklamalı-İçtihatlı Emlak Vergisi Kanunu, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara 2023.
- Tosuner Mehmet/Arıkan Zeynep, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, Kanyılmaz Matbaacılık, İzmir 2014.
- Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987.
- Uluatam Özhan/Methibay Yaşar, Vergi Hukuku, 5. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2001.
- Ulusoy Ali D., İdari Yargılama Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2022.
- Yaşar Hasan Nuri, İdare Hukuku (Genel Esaslar), 3. Basım, Der Yayınları, İstanbul 2016.

Yiğit Uğur, Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara 2019.

Yüce Mehmet, Vergi Yargılama Hukuku, 7. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2023.

Zabunoğlu Yahya Kazım, İdare Hukuku C. I, Yetkin Yayınları, Ankara 2012.

Makaleler

Acinöroğlu Serkan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", *AÜİBD*, C. 23, S. 3, 2009, 191-207.

Ağar Serkan, "Vergi Davalarının Hukuki Niteliği", *TBB*, S. 62, 2006, 262-297.

Akkaya Mustafa, "Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara 2013, 179-184.

Akılmaz Bahtiyar, "Hukuk Devleti İlkesinin Gerekleri ve İdari Yargının Önemi", *154. Yıl Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu*, Danıştay Yayınları No: 114, Ankara 2022, 31-51.

Akılmaz Bahtiyar, "İdari Yargıda Hâkimin Hüküm Vermesi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü 149. Yıl Sempozyumu*, Danıştay Yayınları No: 93, Ankara 2017, 154-167.

Aşçı Akıncı Nuray, "Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)", *VSD*, S. 343, 2017, 29-42.

Bahçeci Barış, "Danıştay İçtihatlarına Göre, Resen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi", A. Merih Öden/Levent Gönenç/Selin Esen/Ali Ersoy Kontacı/Deniz Polat/Ali Erdem Doğanoglu (Yay. Haz.), Prof. Dr. Erdal Onar'a Armağan C. I, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 391, Ankara 2013, 539-565.

Bahçeci Barış, "Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi", Cenker Göker/İdris Hakan Furtun/Cihat Öner/İnci Solak Akman/Tuğçe Akdemir (Ed.), *Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı*, Savaş Yayınevi, Ankara 2015, 115-148.

Can Bilal/Bülbul Zübeyr, "Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Kararları ve Bunlara Karşı Dava Açılması", *TAAD*, S. 14, 2013, 871-895.

Canbazoglu Kerem/Altay A. Eren, "Vergi Davasının Kurumsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme", Metin Günday/M. Artuk Ardicoglu/Metin Kayaçaglayan/K. Burak Öztürk/M. Ayhan Tekin Tekinsoy/H. Gökçe Zabunoğlu (Yay. Haz.), Prof. Dr. Yahya Zabunoğlu Armağanı, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316, Ankara 2011, 177-220.

Candan Turgut, "Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar", *Danıştay Dergisi*, S. 54-55, 1984, 31-40.

Canyaş Oytun, "Vergi Yargılaması Hukukunda Ehliyet", *TAAD*, S. 19, 2014, 355-414.

Çağlayan Ramazan, "İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri", *AÜEHFD*, C. 9, S. 3-4, 2005, 17-33.

Çırakman Erol, "İdari Davalarda Süre", *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No 21, Ankara 1976, 190-217.

Demirkol Selami, "İdari Yargılama Usulü'nde Ehliyet Olgusu", *İHİD*, C. 15, S. 1, 2012, 11-32.

- Duran Lütfi, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)”, *AİD*, C. 21, S. 1, 1988, 63-77.
- Duran Lütfi, “İdari Kazada Dava Açma Müddeti”, *İHFM*, C. 11, S. 1-2, 1945, 238-263.
- Dursun Hasan, “Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davaların Kuramsal Niteliğini Saptayabilmek”, *TBBD*, S. 78, 2008, 227-286.
- Erdoğan Meriç, “Emlak Vergisi, Bildirim, Beyanname ve Vergi Ziyai Cezası”, *VSD*, S. 420, 2023, 13-29.
- Gök Özgecan, “Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)”, IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, 165-214.
- Gözler Kemal, “Düzenleyici İşlemlerde Dava Açma Süresinin Başlangıcı Konusunda Üçüncü Bir İhtimal”, *ABD*, S. 3, 1998, 27-40.
- Gözübüyük A. Şeref, “İdari Yargıda Dava Açma Süresi”, *AİD*, C. 2., S. 4, 1969, 3-20.
- Gümüşkaya Gamze, “Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından İdari İşlemin Sebep Unsuruna İlişkin Sebep İkamesi”, *BUHFD*, C. 16, S. 204, 2021, 1219-1251.
- Güneş Gülsen/Şirin Z. Ertunç, “Vergi Ödevlisinin Hakları”, *VSD*, S. 197, 2005, 135-145.
- Hacıköylü Canatay/Heper Fethi, “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Maliye Dergisi*, S. 158, 2010, 1-14.
- Kağıtçıoğlu Mutlu, “IV. Vergi Hukuku Konferansı III. Oturum Soru Cevap Kısımındaki Konuşması”, IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2016, 217-218.
- Kanlıgöz Cihan, “İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, *AÜHFD*, C. 40, S. 1, 1988, 173-192.
- Kaplan Gürsel, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İÜHFM*, C. LXIX, S. 1-2, 2011, 349-390.
- Kaplan Recep, “Vergi Davalarında Hâkimin Karar Verme Yetkisinin Sınırları”, *Vergi Dünyası*, S. 375, 2012, 91-104.
- Karahanogulları Onur, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, Turgut Tan (Ed.), Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara 2005, 199-215.
- Kaşıkcı Mahmut, “Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusu Oluşturup Oluşturamayacağı Üzerine Bir İnceleme”, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, S. 29-30, 2007, 24-47.
- Kumrulu Ahmet, “Emlak Vergisinin Cumhuriyet Dönemi Seyir Defteri”, Belgin Akçay/F. Kemal Kızılca (Ed.), Prof. Dr. Ahmet Gökdere’ye Armağan (Ekonomi ve Hukuk Üzerine Yazılar), Turhan Kitabevi, Ankara 2011, 549-545.
- Oral Hasan, “Vergi Yargısında İdari İşlem Niteliğinde Karar ve İngiltere Deneyimi”, Abdullah Tekbaş/Betül Hayrullahoğlu (Ed.), Anayasa Yargısı ve Maliye, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2021, 145-197.
- Organ İbrahim/Çiftçi Taha Emre, “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *NÜİİBFD*, C. 8, S. 4, 2015, 127-147.

- Öğütçü Burhan, "Emlak Vergisinde Vergi Değeri, Vergi Değerine İlişkin Davalar ile Dava Açma Süresi, Sürenin Başlangıcı, Davanın Açılabilceği Son Tarih", *İBD*, C. 91, S. 6, 2017, 26-52.
- Ömercioğlu Abdullah, "Vergi Mahkemesinin Vergi Kabahatleri Bakımından Kısmi Kabul İçeren İdari İşlem Niteliğindeki Kararları", *TBB*, S. 128, 2017, 187-202.
- Özdiler Eda, "Vergi Yargısının Görev Alanı", Ertuğrul Akçaoğlu/İnci Solak Akman (Ed.), Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan C. II, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara 2009, 1089-1110.
- Özkök Çubukçu Dilek, "Emlak Vergilerinde Matrah Ölçüleri", *MHD*, C. 19, S. 227, 2023, 2277-2296.
- Sönmez Mehmet, "Vergi Davasında Re'sen Araştırma İlkesi ve Yargılama Sürecine Etkisi", Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Danıştay Yayınları No: 83, Ankara 2013, 223-264.
- Taşdelen Aziz, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", *AÜHFD*, C. 56, S. 1, 2007, 279-312.
- Taylar Yıldırım, "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi", *DEÜHFD*, S. 20, 2018, 375-408.
- Tekgündüz Metin, "İdari Dava Türleri ve Vergi Davası", *Danıştay Dergisi*, S. 50-51, 1983, 56-59.
- Turmangil Civan, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", *AÜHFD*, C. 39, S. 1, 1987, 125-156.
- Üzeltürk Hakan, "Anayasa Mahkemesinin Emlak Vergisi ile İlgili Kararı", *MHD*, C. 8, S. 95, 2012, 3-12.
- Yakar Soner, "6545 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanunda Yapılan Değişiklikler Sonrası Vergi Davalarının Hukuki Niteliği Üzerine Bir Değerlendirme", *MHD*, S. 187, 2020, 1865-1894.

İnternet Kaynakları

- Apak Talha, "Yeni Emlak Vergisi Değerlerinin Tespiti ve Dava Açma Hakkı", *LYMD*, S. 165, 2017, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024).
- Aydın Fazıl, "Emlak Vergisi Bildirimi", *LYMD*, S. 79, 2010, <https://mevbankneo.lebibyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024).
- Azak Selçuk Turgay, "Emlak Vergisi ve Vergi Ziyayı Cezası", *MuhasebeTR*, 13.03.2019, <https://www.muhasabetr.com/>, (E. T.: 02.02.2024).
- Balcı Mustafa, "Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-1", *Vergi Algi*, 08.12.2022, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Balcı Mustafa, "Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-2", *Vergi Algi*, 12.12.2022, <https://vergialgi.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Batı Murat, "Belediyeler 'Bildirimlerin' Yapılmamış Olması Nedeniyle Cezayı 'Yanlış' Mı Kesiyor", *T24*, 28.01.2022, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 02.02.2024).

- Batı Murat, "Belediyeler, Gelir İdaresini de Arkalarına Alarak Hatalı Ceza Kesmeye Devam Ediyor", *T24*, 24.05.2023, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 02.02.2024).
- Budak Atilla, "Re'sen Araştırma İlkesinin Bilirkişilik Müessesesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S. 301, 2006, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 24.05.2024).
- Can Süleyman, "Arsa Metrekare Birim Değerlerinin Tespitine İlişkin Kararlara Karşı Açılacak Davalarda Dikkat Edilmesi Gerekenler", 13.10.2022, <https://www.mu-hasebedr.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Candan Turgut, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü", 12.04.2014, <https://turgutcandan.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Demircioğlu Mustafa, "Emlak Vergisi İçin Vergi Ziyai Cezası Kesilemez!", *MuhasebeTR*, 22.09.2021, <https://www.muhasabetr.com/>, (E. T.: 02.02.2024).
- Doğrusöz A. Bumin, "Arsa Değerlerine Dava Hakkı (2)", *Dünya Gazetesi*, 13.07.2017, <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Doğrusöz A. Bumin, "Arsa Değerlerine Dava Hakkı", *Dünya Gazetesi*, 11.07.2017, <https://www.dunya.com/>, (Hak), (E. T.: 25.12.2023).
- Doğrusöz A. Bumin, "Fahiş Arsa Değerlerine Karşı Dava Hakkı", *Ekonomim*, 06.07.2021, <https://www.ekonomim.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Doğrusöz A. Bumin, "İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu", *Dünya Gazetesi*, 10.03.2016, <https://www.dunya.com/>, (E. T.: 05.05.2023).
- Ergin Numan Emre, "Danıştay'ın Emlak Vergisi ve AYM İptal Kararına İlişkin İki Kararı", *Ekonomim*, 22.08.2023, <https://www.ekonomim.com/>, (Emlak), (Erişim Tarihi: 20.06.2024).
- Ergin Numan Emre, "Emlak Vergisinde Takdir Komisyonu Kararlarına Dava Açma Süresi", *Ekonomim*, 09.05.2023, <https://www.ekonomim.com/>, (E. T.: 24.12.2023).
- Karakoç Hüseyin, "Vergi Yargılamasında Davacı Sıfatı", *LYMD*, S. 131, 2014, <https://mevbankneo.lebiyalkin.com.tr/>, (E. T.: 02.03.2024).
- Mutluer M. Kâmil, "Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler", *Yaklaşım*, S. 44, 1996, <https://www.yaklasim.com/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Nazalı Ersin, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez' Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği", *Vergi Dünyası*, S. 331, 2009, <https://www.vergidunyasi.com.tr/>, (E. T.: 05.05.2024).
- Sağlam Erdoğan, "Emlak Vergisinde 4 Yıl İçin Geçerli Olacak Takdirlere Karşı Mükelleflerin Dava Açma Hakkı Var mıdır?", *T24*, 16.05.2021, <https://t24.com.tr/>, (E. T.: 25.12.2023).
- Şentürk Akın Gencer, "Emlak Vergisi Uygulamalarında Bireylerin Dava Açma Hakkı Vardır (Ya da Gecikmiş Bir Özür Yazısı)", *LYMD*, S. 81, 2010, <https://mevbankneo.lebiyalkin.com.tr/>, (E. T.: 01.03.2024).
- Şentürk Akın Gencer, "Emlak Vergisine Esas Değerlerin Tespitine Karşı Bireysel Dava Açma Hakkının Kullanıl(ama)ması", 18.03.2010, <https://senturkhhb.com/>, (E. T.: 25.12.2023).

222 Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Karşılaşılan Bazı Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Yıldırım Turan, “Yargı Kararlarının Uygulanmaması Sorunu”, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, C. 1, S. 2, 2004, s. 7, <https://www.insanbilimleri.com/>, (E. T.: 04.05.2024).

Kararlar

- Anayasa Mahkemesi, T. 19.03.1987, E. 1986/5, K. 1987/7.
Anayasa Mahkemesi, T. 31.05.2012, E. 2011/38, K. 2012/89.
Danıştay İBK, T. 02.08.2019, E. 2013/3, K. 2019/1.
Danıştay VDDGK, T. 08.04.1988, E. 1987/35, K. 1988/25.
Danıştay VDDK, T. 01.12.1989, E. 1989/29.
Danıştay VDDK, T. 23.12.2015, E. 2015/897, K. 2015/1002.
Danıştay VDDK, T. 10.02.2016, E. 2015/1033, K. 2016/165.
Danıştay VDDK, T. 14.12.2016, E. 2016/1008, K. 2016/1261.
Danıştay VDDK, T. 13.11.2019, E. 2019/262, K. 2019/917.
Danıştay VDDK, T. 11.03.2020, E. 2019/1853, K. 2020/291.
Danıştay VDDK, T. 15.02.2023, E. 2022/14, K. 2023/2.
Danıştay VDDK, T. 24.05.2023, E. 2023/1, K. 2023/3.
Danıştay 7. Daire, T. 12.04.1985, E. 1984/3570, K. 1985/1039.
Danıştay 9. Daire, T. 08.10.2008, E. 2006/286, K. 2008/4478.
Danıştay 9. Daire, T. 17.09.2012, E. 2009/2452, K. 2012/4613.
Danıştay 9. Daire, T. 15.10.2014, E. 2014/8543, K. 2014/6206.
Danıştay 9. Daire, T. 24.11.2014, E. 2014/8943, K. 2014/8517.
Danıştay 9. Dairesi, T. 26.05.2015, E. 2012/2649, K. 2015/5653.
Danıştay 9. Daire, T. 09.06.2016, E. 2016/15550, K. 2016/5897.
Danıştay 9. Dairesi, T. 25.09.2018, E. 2014/8534, K. 2018/5601.
Danıştay 9. Daire, T. 17.06.2019, E. 2015/3859, K. 2019/2597.
Danıştay 9. Daire, T. 04.07.2019, E. 2019/3507, K. 2019/3436.
Danıştay 9. Dairesi, T. 20.04.2021, E. 2020/288, K. 2021/2821.
İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 7. Vergi Dava Dairesi, T. 01.12.2022, E. 2022/4183, K. 2022/2152.