



T.C.
KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
(OMBUDSMANLIK)

ŞİKAYET NO : 2015/4788

KARAR TARİHİ : 15/03/2016

TAVSİYE KARARI

ŞİKAYETÇİ

:

ŞİKAYETÇİ VEKİLİ

:

ŞİKAYET EDİLEN İDARE

: Gebze Belediye Başkanlığı

ŞİKAYETİN KONUSU

: Şikayetçi 200 m²'yi geçmeyen bir meskenin sahibi olduğunu ve herhangi bir gelirin olmadığı bu nedenle emlak vergisinden muaf olduğunu belirterek 2012 yılı Şubat ayından beri ödemiş olduğu emlak vergilerinin iade edilmesini ve tahakkuk eden vergilerin iptalini talep etmektedir.

ŞİKAYET BAŞVURU TARİHİ : 23.9.2015

I.USÛL

A.Şikayet Başvuru Süreci

1.Şikayet başvurusu, Kurumumuza e-başvuru yolu ile gönderilen ve 23/09/2015 tarih ve 10732 sayı ile kayıt altına alınan, gerçek kişiler için şikayet başvuru formu vasıtasıyla yapılmıştır. Şikayet başvurusunun karara bağlanması için 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 41 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendi ve İmza Yetkileri Yönergesinin 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (e) bendi uyarınca, şikayetin incelenmesine ve araştırmasına geçilmiş, 25/02/2016 tarihli Tavsiye Kararı önerisiyle Kamu Başdenetçisine sunulmuştur.

B.Ön İnceleme Süreci

2.Yapılan ön inceleme neticesinde; şikayetçinin şikayet konusu ile ilgili Kurumumuza başvurduğu ve başvurusunun, idari başvuru yolları tüketilmediği gerekçesiyle Gönderme Kararı ile Gebze Belediye Başkanlığı'na iletildiği, ancak ilgili idare tarafından olumsuz cevap verilmesi üzerine 23/09/2015 tarihinde tekrar Kurumumuza başvuruda bulunduğu, böylece idari başvuru yollarının tüketildiği, şikayet konusunun Kurumumuzun görev alanına girdiği, şikayetçinin menfaat ihlali koşulunu taşıdığı, şikayetin süresinde yapıldığı ve diğer ön inceleme konularında da bir eksiklik olmadığı, bu nedenle şikayetin inceleme ve araştırmasına engel bir hususun bulunmadığı tespit edilmiştir.

II.OLAY VE OLGULAR

A. Şikayetçinin Konu Hakkındaki Açıklamaları ve İddiaları

3.Şikayetçi başvurusunda özetle; 2012 yılından bu yana çalışmadığını, 2014 yılı Ağustos ve 2015 yılı Şubat aylarında emlak vergisinden muaf tutulması ve geçmiş yıllarda yaptığı emlak vergisi ödemelerinin iadesi için Gebze Belediye Başkanlığı'na yaptığı başvurunun kısmen olumsuz sonuçlandığını, sözü edilen Belediye'den, ileriki yıllar için emlak vergisinden muaf tutulacağını ancak geçmiş yıllarda ödediği emlak vergisinin, bu yıllara ilişkin gelirin belgelenemediği gerekçesiyle iadesinin yapılamayacağı bilgisinin verildiğini belirterek **2012 yılı Şubat ayından bu yana ödediği emlak vergisinin iadesini ve tahakkuk eden vergilerin iptalini** talep etmektedir.

B.İdarenin Şikayete İlişkin Açıklamaları

4.Gebze Belediye Başkanlığı'ndan/2015 tarih ve sayılı yazı ile şikayet konusuna ilişkin olarak bilgi ve belgeler istenilmiş olup, idare Kurumumuza/2015 tarih ve sayılı yazı ile cevap vermiştir.

4.1.İlgili idare cevabı yazısında özetle; şikayetçinin sicil no.lu emlak dosyasının incelenmesi neticesinde,/2010 tarihinde satın aldığı ada .. parsel üzerinde bulunan meskenini .../2010 tarihinde beyan ettiği, 2014 yılının 1 inci taksiti dahil emlak vergilerini ödediği,

4.2.Şikayetçinin/2014 tarihinde elektronik posta ile yaptığı başvuruda, hiçbir geliri olmayanlara uygulanan emlak vergisi muafiyetinden yararlanmak için ne yapması gerektiği hakkında bilgi istediği, şikayetçinin bu başvurusuna/2014 tarihinde cevap verildiği,

4. 3.Şikayetçinin .../2015 tarihi itibariyle emlak vergisi muafiyeti için aranan şartları taşıdığına dair evrakları temin edip başvuru yaptığı, .../2015 tarihi itibariyle muafiyet işleminin gerçekleştirildiği, ancak yılı ile başvuru tarihi olan .../2015 arasındaki dönem için, şikayetçinin emlak vergisi muafiyeti için aranan şartları taşıdığına dair hiçbir belge ibraz etmemesi ve kurumlarınca da bunun tespitinin yapılamaması nedeniyle muafiyet işleminin geriye doğru işletilmediği belirtilmiştir.

5.Ayrıca, şikayet konusuna ilişkin olarak,/2015 tarih ve sayılı yazı ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş sorulmuş, ilgili idare .../2015 tarih ve sayılı yazı ile cevap vermiştir.

5. 1.Gelir İdaresi Başkanlığı cevabı yazısında özetle; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası, 38, 44 ve 57 seri no'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği gereğince, **indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulaması için gerekli şartları taşıyan mükelleflerin, başvurularında beyan ve taahhütlerinin yeterli sayılması, ancak söz konusu beyan ve taahhütlerin doğruluğunun ek belge istenilmeden Belediyelerce ilgili kurum ve kuruluşlardan teyit edilmesinin gerektiği, mükelleflerin indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulaması için gerekli şartları taşıdıkları tarihten itibaren de, zamanaşımı süresi göz önünde bulundurulmak suretiyle, geçmişe dönük olarak indirimli bina vergisi oranı (sıfır) uygulamasından yararlanabilecekleri** belirtilmiştir.

C.Olaylar

6.2 numaralı paragrafta belirtildiği üzere, şikayetçinin şikayet konusu ile ilgili Kurumumuza başvurduğu ve başvurusunun, idari başvuru yolları tüketilmediği gerekçesiyle Gönderme Kararı ile Gebze Belediye Başkanlığı'na iletildiği, ancak ilgili idare tarafından olumsuz cevap verilmesi üzerine 23/09/2015 tarihinde tekrar Kurumumuza başvuruda bulunarak, 3 numaralı paragrafta belirtildiği üzere, 2012 yılın Şubat ayından bu yana ödediği emlak vergisinin iadesini ve tahakkuk eden vergilerin iptalini talep etmiştir.

D.Kamu Denetçisi Zekeriya ASLAN'ın İnceleme ve Araştırma Bulguları

7.Şikâyet konusunun çözümü amacıyla ilgili idareden istenilen bilgi ve belgeler Kamu Denetçiliği Kurumu'na Gebze Belediye Başkanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından gönderilmiş, söz konusu

bilgi ve belgelere raporun "İdarenin Şikâyete İlişkin Açıklamaları" başlığı altındaki paragraflarda yer verilmiştir.

III.HUKUKİ DEĞERLENDİRME VE GEREKÇE

A. İlgili Mevzuat

8.T.C. Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlıklı 73 üncü maddesinde; "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler **kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.** Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi **Bakanlar Kurulu'na verilebilir.**" hükmü yer almaktadır.

9.İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) Ek 1 inci Protokolün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1 inci maddesi; "Her gerçek ve tüzel kişinin **mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı** vardır. Bir kimse ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler devletlerin mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri, yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka halel getirmez." şeklinde düzenlenmiştir.

10.1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde; "Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m² yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu **meskenlerine ait vergi oranlarını sifıra kadar indirmeye yetkilidir.** Bu hüküm, yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır. Muayyen zamanda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. **Geliri olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.**" şeklinde belirtilmiştir.

11.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.", **116 ncı maddesinde;** "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." hükümleri yer almaktadır. **Aynı Kanunun 118 inci maddesi ise,** vergilendirme hatalarının açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesinin mükellefiyette hata olduğunu ve vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasını mevzuda hata olarak nitelendirmiştir.

11.1.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 120 nci maddesinde; "Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek, suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur." hükmü yer almaktadır. **Aynı Kanunun 126 ncı maddesi ise,** 114 üncü maddede yer alan zamanaşımı süreleri (beş yıl) dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilmeyeceğini bildirmektedir.

11.2.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 413 üncü maddesinde "Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelve ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelve, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelve ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelve uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelve verilebilir." hükmü yer almaktadır.

12.Bakanlar Kurulu'nun 2006/11450 sayılı kararında; "1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereğince kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, özürülülerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskene sahip olmaları halinde (intifa hakkına sahip olunması hali dahil), söz konusu meskene ait bina vergisi oranı, 2007 ve müteakip yıllar için sıfıra indirilmiştir." şeklinde belirtilmiştir.

13.Maliye Bakanlığı'nın 57 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinin 'Emlak Vergisi Bildirimlerinin Yeniden Düzenlenmesi, Mükelleflerden Bildirim Dışında Bir Belge Talep edilmemesi ve Devredenin Mükellefiyetinin Res'en Sona Erdirilmesi' başlıklı bölümünde; "1319 sayılı Kanunda, emlak vergisi mükelleflerine, bu vergiyle ilgili işlemler sırasında emlak vergisi bildirim dışında herhangi bir belge vereceklerine dair yükümlülük getiren bir hüküm bulunmamaktadır." şeklinde belirtilmiştir.

13.1.57 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinin aynı bölümünde; "Belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin, mükelleflerden belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir. Bu bağlamda belediyelerce, mükelleflere ait kimlik bilgileri, İçişleri Bakanlığı Kimlik Paylaşım Sistemi üzerinden, tapu kayıtları ise Tapu ve Kadastro Bilgi Sisteminden alınabilecektir. Ayrıca, mükelleflerin şehit, gazi, dul, yetim ve emekli olduklarına ilişkin bilgilerin Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığından elektronik ortamda sağlanması mümkün olacaktır." hükmü yer almaktadır.

13. 2.Aynı Tebliğin 'Diğer Hususlar' başlıklı bölümünde; " 44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli vergi oranından yararlanmaları için anılan Genel Tebliğ ekindeki 'Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi'ni ilgili belediyeye vermeleri yeterli görülmüş olup bu mükelleflerden ayrıca başka bir belgenin istenilmesine gerek bulunmamaktadır." şeklinde belirtilmiştir.

14.44 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinin "I- Hiçbir Geliri Olmayan Mükelleflerin İndirimli Bina Vergisi Oranından Faydalanmak İçin Taahhüt Belgesi Vermelerinin Yeterli Olması" başlıklı bölümünde; "..... Bakanlığımıza yapılan başvurular üzerine, mükelleflere kolaylık sağlamak amacıyla hiçbir geliri bulunmayan ve Türkiye sınırları içinde brüt 200 m2'yi geçmeyen tek meskene sahip olan mükelleflerin bu Tebliğ ekinde yer alan Taahhüt Belgesini ilgili belediyeye vermeleri halinde bu meskenleri için 2004 yılından itibaren indirimli (sıfır) bina vergisi oranının uygulanması uygun görülmüştür. " şeklinde belirtilmiştir.

14. 1.Aynı Tebliğin "Hiçbir Geliri Olmadığını Beyan Eden Mükelleflerin Geliri Veya İkinci Bir Meskeni Bulduğunun Tespit Edilmesi Halinde Yapılacak İşlemler" başlık bölümünde; "..... indirimli vergi oranından yararlanma şartlarını taşımadığı halde, gerçek dışı taahhütte

bulunmak suretiyle indirimli vergi oranından yararlanan mükellefler ile durumunda meydana gelen değişikliği bildirmeyen mükelleflerden alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır. " denilmektedir.

B. Şikayet Konusuna İlişkin Uygulamalar

15.Anayasa Mahkemesi'nin 14/05/2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan E:2008/58 K:2011/37 sayılı kararında özetle; "213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112 nci maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörüldüğü, buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alındığı, bu durumda itiraz konusu kuralın, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiği, bu düzenlemenin kamu kurumlarının borcunu ödemesini geciktirmede teşvik edici olarak vatandaşların devlete olan güvenini sarstığı bu durumda Anayasanın 2 nci maddesinde belirtilen Hukuk Devleti İlkesi ile 35 inci maddesinde belirtilen Mülkiyet Hakkının kullanılmasıyla ilgili düzenleme ile bu doğrultuda Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1 inci maddesine aykırı olduğu belirtilerek, itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2 nci ve 35 inci maddelerine aykırı olduğu ancak itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10 uncu maddesiyle ilgisi görülmediği" şeklinde karar verilmiştir.

16.Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 03/07/2003 tarihli Buffalo S.r.1.in liquidation-İtalya davasında; ulusal makamların verginin fazladan ödendiğinin tespit edilmesi durumunda fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki gecikmesinin bir ihlal oluşturduğu sonucuna varmıştır.

17.Benzer şekilde, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi 16/04/2002 tarihli S.A. Dangeville-Fransa davasında; mahkeme başvurusunun, yanlışlıkla ödenen KDV nedeniyle devletten alacaklı olduğunu dikkate alarak başvurusunun geri ödeme beklentisinin en azından meşru bir talep olduğuna hükmetmiştir. Bu nedenle fazladan ödenen verginin geri ödenmesindeki imkansızlığın bir ihlal teşkil ettiğine karar vermiştir.

18.Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/12/2006 günlü E:2006/300 K:2006/363 sayılı İnşaat hakkı sahibi olan vakfın emlak vergisi mükellefiyeti olmadığından, ödediği vergilerin iadesi istemiyle yaptığı düzeltme şikayet başvurusunun reddinde isabet bulunmadığı hakkındaki kararında;"... söz konusu parsellerin 1997-2001 yıllarına ilişkin emlak vergisi beyannamelerinin irtifak hakkı sahibi olarak davacı vakıf tarafından verilerek, vergilerin de vakıf tarafından ödendiği anlaşılmıştır... Mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkilerin kullanılmasına imkan veren irtifak hakkının çeşitlerinden olan intifa hakkı ile üst hakkının hüküm ve sonuçları birbirinden farklı olup, intifa hakkı ile üzerinde tesis edilen taşınmazdan tam bir yararlanma yetkisi elde edilmekte iken üst hakkı ile sadece inşaat yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi elde edilmektedir. Dolayısıyla üst hakkı (inşaat hakkı) ile intifa hakkının sağladığı tüm yetkilerin kullanılması mümkün değildir. Yukarıda anılan Emlak Vergisi Kanununda arazinin irtifak hakkı sahibinin değil, irtifak hakkının bir çeşidi olan, mülkiyet hakkına en yakın yetkileri sağlayan intifa hakkı sahibinin vergi mükellefi olduğu belirtildiğinden, emlak vergisine konu arsalar üzerinde Medeni Kanunun 751 inci maddesine istinaden inşaat hakkına sahip olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olduğunun kabulü mümkün değildir. Bu durumda Mahkemece, Eğitim Derneğine ait taşınmaz mallar üzerinde davacı vakıf lehine tesis edilen inşaat hakkının intifa hakkı olarak değerlendirilerek, vakfın emlak

vergisi mükellefi olduğu ve olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir." şeklinde belirtilmiştir.

19.Kurumumuzun benzer bir şikayet başvurusu üzerine verdiği, 2014/3360 Esas ve 26/12/2014 tarihli Kısmen Tavsiye Kısmen Red Kararında: "Maliye Bakanlığının Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinden aldığı yetki ile yapmış olduğu düzenlemelerde hiçbir geliri olmadığını beyan eden mükelleflerin indirimli emlak vergisi oranından faydalanabilmeleri için hizmet karşılığı elde edilen geliri, ticari, sınai ve mesleki faaliyet geliri, tarımsal faaliyet geliri, menkul ve gayrimenkul geliri faiz ve temettü geliri veya benzeri bir gelirin olmadığını belgelemek zorunda iken, mükelleflere kolaylık olması açısından 57 seri no.lu Emlak Vergisi Kanununun Genel Tebliğinin yaptığı düzenleme sonucunda hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli emlak vergisi oranından yararlanabilmesi için "Hiçbir geliri olmayanların tek meskenlerine ait taahhüt belgesinin" ilgili belediyelere verilmesinin yeterli olacağı belirtilmektedir. **Bu taahhüdü belediyelere veren mükelleflerin taahhüt belgesindeki beyanları belediyeler tarafından kabul edilerek, bu mükelleflerin 200 m2'yi geçmeyen tek meskenlerine indirimli emlak vergisi oranını sıfır olarak uygulamak durumundadır.** Burada gelir elde etmeyen mükelleflerin bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir mesken binasına sahip olmaları halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyelere bildirme zorunluluğunu göz ardı etmemek gerekir." şeklinde belirtilmiştir.

C.Kamu Denetçisi Zekeriya ASLAN'ın Kamu Başdenetçisine Önerisi

20.Şikayetçiden, geriye dönük olarak, 2012 yılı Şubat ayından .../2015 tarihine kadar tahsil edilen emlak vergilerinin şikayetçiye iadesi ve tahakkuk ettirilen ancak şikayetçiden tahsil edilmeyen emlak vergilerinin terkinini ile ilgili olarak Gebze Belediye Başkanlığı'na tavsiyede bulunulması yönünde öneride bulunulmuştur.

D.Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk Yönünden Değerlendirme

21.Şikâyet başvurusu, 3 numaralı paragrafta açıklandığı üzere, **2012 yılından 2014 yılına kadar (1 inci taksit dahil) düzenli olarak ödemiş olduğu emlak vergilerinin hiçbir geliri olmadığı gerekçesi ile indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulaması kapsamında değerlendirilerek iade edilmesini ve 2014 yılı Ağustos ayı ve 2015 yılı Şubat ayında tahakkuk eden emlak vergilerinin terkinini talep etmektedir.**

22.Bakanlar Kurulu kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, şehitlerin, dul ve yetimlerinin, Türkiye sınırları içinde 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması dahil) halinde bu **meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkili bulunmaktadır.** Bu hüküm yukarıda belirtilenlerin tek meskene hisse ile sahip olmaları halinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanmaktadır. Muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Gelir olmadığını belgelemenin usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. **Bakanlar Kurulu 2006/11450 sayılı kararı ile indirimli bina vergisi oranını 2007 ve müteakip yıllar için sıfır olarak belirlemiştir. Bu çerçevede yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanana kadar uygulama aynı şekilde devam edecektir.**

23.Maliye Bakanlığının Emlak Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinden aldığı yetki ile yapmış olduğu düzenlemelerde hiçbir geliri olmadığını beyan eden mükelleflerin indirimli emlak vergisi oranından faydalanabilmeleri için hizmet karşılığı elde edilen geliri, ticari, sınai ve mesleki faaliyet geliri, tarımsal faaliyet geliri, menkul ve gayrimenkul geliri faiz ve temettü geliri veya benzeri bir gelirin olmadığını belgelemek zorunda iken, **mükelleflere kolaylık olması açısından 44 ve 57 seri no.lu Emlak Genel Tebliğlerle yaptığı düzenleme sonucunda hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli emlak vergisi oranından yararlanabilmesi için "Hiçbir geliri olmayanların tek**

meskenlerine ait taahhüt belgesinin" ilgili belediyelere verilmesinin yeterli olacağı belirtilmektedir. Yine 57 seri nolu Tebliğ'de, belediyelerce, emlak vergisi işlemlerinde mükellefler tarafından bildirilen hususların teyidinin mükelleflerden ek belge istenmeden ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerektiği düzenlenmiştir. **Bu itibarla belediyeler, Tebliğlerde sözü edilen taahhüt belgesini veren mükelleflerin taahhüt belgesindeki beyanlarını kabul ederek, bu mükelleflerin 200 m²'yi geçmeyen tek meskenlerine indirimli emlak vergisi oranını sıfır olarak uygulamak durumundadır.** Burada gelir elde etmeyen mükelleflerin bir gelir elde etmeleri veya ikinci bir mesken binasına sahip olmaları halinde, bu durumu mükellefiyetlerinin bulunduğu belediyelere bildirme zorunluluğunu göz ardı etmemek gerekir. Ayrıca, 44 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği gereğince, idare mükellef tarafından beyan edilen hususların doğru olmadığını tespit ederse alınması gereken vergi, cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

24.İlgili mevzuatta 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olan ve hiçbir geliri olmayan mükelleflerin bu durumu beyan eden Taahhüt Belgesinin ilgili belediyeye ne zaman verileceği ile ilgili olarak bir düzenleme yapılmamıştır. Bir emeklinin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na geriye dönük indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulanmasından yararlanıp yararlanmayacağını sorduğunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, yasal dayanağını 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinden alarak yayımladığı 11/04/2011 tarih ve 006.01258 sayılı Özelgede; **emeklilerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için bildirimde bir süre belirlenmediği ve söz konusu uygulamadan düzeltme zamanaşımı süresi içinde geçmişe yönelik yararlanmanın mümkün olduğunu** açıklamaktadır. Antalya ve Kayseri Vergi Dairesi Başkanlıklarının da bu yönde görüşler bildirdiği görülmektedir. 5.1 numaralı paragrafta ayrıntısıyla açıklanan, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Kurumumuza verilen cevabı yazı da aynı doğrultudadır.

25.Vergi hatası müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır. Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinde açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi alınması ve vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasını vergilendirme hatası olarak nitelendirmektedir. 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olan ve hiçbir geliri bulunmayan kişilere mevzuat, indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi oranı uygularken, bu kişilerden vergi alınması vergilendirme hatası olarak adlandırılabilir. Vergilendirme hatası söz konusu olduğunda ise ne tür bir işlem yapılacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde düzenlenmektedir. Bu maddede hataların düzeltme fişine dayanılarak düzeltilebileceği, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla verginin aynı fiş dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise reddedileceği, bu durumun mükellefe tebliğ edileceği, mükellefin ise tebliğ tarihinden itibaren parasını geri almak için bir yıl içinde müracaat etmemesi durumunda hakkının sakıt olacağı belirtilmektedir.

26.Somut olay açısından değerlendirildiğinde; **şikayetçi, hiçbir geliri olmadığını beyan ederek indirimli emlak vergisi uygulamasının kapsamına girmektedir. İdarenin, mükellef tarafından yapılan indirimli emlak vergisi uygulamasından yaralanma talebini, 04/03/2015 ve sonraki dönem için kabul etmesi, meskenin 200 m²'yi geçmediğinin ve/veya şikayetçinin kendisine bakmakla mükellef kimsesi bulunan 18 yaşını doldurmamış bir kişi olmadığını göstergesidir.**

27.Her ne kadar idarece; şikayetçinin, 2012 yılı ile başvuru tarihi olan 04/03/2015 arasında kalan dönem için, indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasından faydalanabilmesi için gerekli şartları taşıdığına dair belgeleri ibraz etmemesi ve bu şartların varlığının idarece tespitinin mümkün olmaması gerekçesiyle geriye dönük olarak, indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasından yararlandırılmadığı belirtilmişse de; 23 numaralı paragrafta açıklandığı üzere, **şikayetçinin "Hiçbir geliri olmayanların tek meskenlerine ait taahhüt belgesini" idareye vermesi, indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasından yararlanması için yeterli olacaktır.** Bu nedenle, şikayetçi

tarafından anılan taahhüt idareye verildiğinde idarece yapılacak iş, şikayetçinin indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasından yararlandırılmasıdır.

Ayrıca, bir an için şikayetçinin sözü edilen taahhüdü idareye verdikten sonra idarece taahhütte belirtilen hususların teyidi yapıldıktan sonra şikayetçinin indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulamasından yararlandırılacağı kabul edilse dahi, dosya kapsamından idarenin, 57 seri no.lu Tebliğde belirtilen şekilde, bir araştırma yapmadığı, araştırmayı yalnızca kendi kayıtları ve sistemi üzerinden yaptığı anlaşılmaktadır. **Oysa anılan Tebliğe göre teyidin ilgili kurum ve kuruluşlardan yapılması gerekmektedir.** Yine taahhütteki beyanların teyidi için İdarece şikayetçiden ek belge istenilmesi de yerinde değildir. 57 seri no.lu Tebliğ, taahhütteki beyanların teyidini yapma sorumluluğunu idareye yüklemiştir. Bu bağlamda idarenin, mevzuatın kendisine yüklediği bu sorumluluğu, şikayetçi tarafından yerine getirilmesini beklemesi hukuka aykırıdır.

28.57 seri no.lu Tebliğ hükümleri gereğince, sadece mükellef tarafından verilen beyana dayalı olarak mükellefe indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi uygulanması, gerçeğe aykırı beyanlar nedeniyle kamusal zararı doğuracağı ihtimalini akla getirirse de, aynı Tebliğ ve 44 seri no.lu Tebliğ hükümleri gereğince, idarenin mükellefler tarafından verilen beyanın teyidini ilgili kurum ve kuruluşlardan yapabileme yetkisine sahip olması ve şayet gerçeğe aykırı beyan tespit edilirse ödenmesi gereken verginin cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edileceği hususları bu ihtimali ortadan kaldırmaktadır.

29.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 126 ncı maddesi, yine bu Kanununun 114 üncü maddesindeki 5 yıllık tarh ve tahakkuk zaman aşımına atıfta bulunarak, bu zaman aşımı süresi dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilmeyeceğini kesin bir ifadeyle belirtmiştir. Bu bağlamda şikayetçinin iade ve terkin talebini 04/03/2015 tarihinde yaptığı nazara alındığında, talebi gibi, geriye dönük olarak, 2012 yılından 04/03/2015 tarihine kadar ödediği emlak vergilerinin iadesi ve tahakkuk eden ancak ödemediği vergilerin terkinin mümkün olacaktır.

30.Yukarıdan bu yana tüm açıklananlar, şikayetçinin iddiaları, idarenin konu ile ilgili açıklamaları, mevzuat, yargı kararı ve tüm dosya kapsamı birlikte değerlendirildiğinde; şikayet başvurusunun, indirimli (sıfır oranlı) emlak vergisi oranından yaralanabilmesi için "**Hiçbir geliri olmayanların tek meskenlerine ait taahhüt belgesini**" idareye vermesi yeterli olmasına rağmen, ilgili idarenin, geriye dönük olarak, ödediği emlak vergisi tutarlarının iadesi ve tahakkuk edenlerin de terkinin talebini reddi işleminin hukuka aykırı olduğu sonuç ve kanaatine varılmıştır.

E.İnsan Hakları Yönünden Değerlendirme

31.Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 No'lu Ek Protokolün 1 inci maddesinde mülkiyet hakkı koruma altına alınmıştır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre "Mal ve mülk" kavramı iç hukukumuzdaki tanımdan bağımsız olarak ayrı bir anlama sahiptir. Mahkeme, kararlarında çok geniş yorumlamaktadır. Mahkemeye göre; "Mal ve mülk" kavramı maddi varlığa sahip her türlü taşınır taşınmaz malı içerdiği gibi; maddi varlığa sahip olmayan hak ve menfaatleri, mameleke dahil her türlü aktif, mali ve ekonomik değeri olan hisseler, patentler, tahkim kararları, emeklilik maaşı hakkı, kira hakları gibi değerleri de içermektedir. Bu bağlamda, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi 1 No'lu Ek Protokolün 1 inci maddesinde düzenlenen mülkiyet hakkı kapsamında şikayetçinin talebini reddeden idari işlemin, mülkiyet hakkının ihlaline neden olduğu değerlendirilmektedir. 16 ve 17 numaralı paragraflarda bahsedilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları da bu yöndedir.

32.Diğer yandan, T.C. Anayasasının "Kanun Önünde Eşitlik" başlıklı 10 uncu maddesinde ifadesini bulan kanun önünde eşitlik ilkesinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 13 üncü maddesindeki etkili başvuru hakkının ve 17 inci maddesindeki hakları kötüye kullanma yasağının ihlal edildiğine dair herhangi bir bulgu ve bilgiye rastlanmadığı gibi şikâyete konu olayda, Birleşmiş Milletler İnsan

Hakları Evrensel Beyannameesi ile İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinde yazılı ve güvence altına alınmış olan haklara aykırı bir durum tespit edilememiştir.

F.İyi Yönetişim İlkeleri Yönünden Değerlendirme

33.Günümüzde demokratik, modern ve katılımcı yönetim anlayışında idarelerden sadece hukuka uygun olarak hareket etmeleri değil aynı zamanda iyi yönetim ilkelerine de uygun işlem tesis etmeleri beklenmektedir.

34.28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "İyi Yönetim İlkeleri" başlıklı 6 ncı maddesinde, Kurumun, inceleme ve araştırma yaparken insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması; eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözeteceği düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmelik hükmünde yer alan ilkelerin kaynağını teşkil eden Avrupa Birliği Temel Haklar Şartınının 41 inci maddesinde de iyi yönetim hakkından bahsedilmekte olup benzer ilkelere Avrupa parlamentosu tarafından kabul edilen "Avrupa Doğru İdari Davranış Yasası'nda da yer verilmiştir.

35.Söz konusu ilkeler yönünden yapılan değerlendirme neticesinde; idare tarafından şikâyet konusuyla ilgili evrakların süresinde gönderildiği, "Gönderme Kararı" üzerine şikayetçiye yasal süre içerisinde cevap verildiği anlaşılmış olup, böylece idarenin " kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi" ve "makul sürede karar verme" ilkelerine **uygun hareket ederek iyi yönetim ilkelerine uygun davrandığı**, buna karşılık idarenin cevabi yazılarının mevzuata aykırı olması nedeniyle, "kanunilik" ve "haklı beklentiye uygunluk" **ilkelerine uygun davranmadığı**, ayrıca idarenin cevabi yazılarında hangi sürede hangi mercilere başvurabileceğinin gösterilmemiş olması sebebiyle "karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi" ilkesine de uyulmadığı anlaşılmış olup **idarenin bu hususlarda bundan böyle iyi yönetim ilkelerine uyması beklenmektedir.**

IV. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

A.Dava Açma Süresinin Yeniden Başlaması

36.14/6/2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 21 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, bu tavsiye kararı üzerine otuz gün içinde herhangi bir işlem tesis edilmez veya eylemde bulunulmaz ise durmuş olan dava açma süresi kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır.

B.Yargı yolu

37.2709 Sayılı 1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması Başlıklı 40.maddesinin 2.fıkrasında, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü yer almakta olup, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ilgili idarenin işlemine karşı vergi ihtilafları için 30 günlük dava açma süresinden arta kalan süre içinde Kocaeli Vergi Mahkemesine yargı yolu açıktır.

V.KARAR

Yukarıda açıklanan gerekçe ve dosya kapsamına göre, **ŞİKAYETİN KABULÜNE;**

Şikayetçiden geriye dönük olarak, 2012 yılı Şubat ayından 04/03/2015 tarihine kadar tahsil edilen emlak vergilerinin şikayetçiye iadesi ve tahakkuk ettirilen ancak şikayetçiden tahsil edilmeyen emlak vergilerinin terkinini ile ilgili olarak makul sürede yeni bir işlem tesisi ve mağduriyetin giderilmesi

hususunda **GEBZE BELEDİYE BAŞKANLIĞI'NA TAVSİYEDE BULUNULMASINA,**

6328 sayılı Kanununun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, merciince (Gebze Belediye Başkanlığı) bu karar üzerine tesis edilecek işlem ya da tavsiye edilen çözümün uygulanabilir nitelikte görülmediği takdirde gerekçesinin otuz gün içinde Kurumumuza bildirilmesinin zorunlu olduğuna,

Bu kararın gereği için **ŞİKAYETÇİYE** ve **GEBZE BELEDİYE BAŞKANLIĞI'NA** tebliğine,

Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi'nce karar verildi.

M.Nihat ÖMEROĞLU
Kamu Başdenetçisi