

## BİNA VERGİSİ MATRAHINI ETKİLEYEN BİR UNSUR OLARAK BİNA İNŞAAT SINIFININ TESPİTİ

(Araştırma Makalesi)

DOI: <https://doi.org/10.33717/deuhfd.1449157>

**Dr. Öğr. Üyesi Emine Sevcan ARTUN\***

### Öz

Emlak vergileri belediye gelirleri arasında büyük öneme sahip olan bir gelir türüdür. Belediyeler, emlak vergilerinden biri olan bina vergisinin tarhiyatı sürecinde birtakım yetkilere sahiptir. Bu yetkilerden biri de bina vergisi değerinde göz önünde bulundurulmuş bina inşaat sınıfı bildirimini doğruluğunu denetlemek ve gerektiğinde tespit edeceği bina sınıfına dayalı ek vergi tarh ettirmektir. Ancak uygulamada belediyelerin bu yetkisini kullanırken bir takım hukukî gereklilikleri göz ardı ettiği ve 1982 yılına dayalı bina inşaat sınıfının tespitine yönelik cetvel nedeniyle hakkaniyetsiz sonuçların doğduğu görülmektedir. Çalışmada, bina inşaat sınıfının tespitine dayalı tarhiyat işlemlerinin hukuka uygunluğu için göz önünde bulundurulması gereken hususlar tespit edilmekte ve daha adaletli bir emlak vergisi tarhiyatı için yapılabilecek kanunî değişiklikler üzerinde durulmaktadır.

### Anahtar Kelimeler

Emlak vergisi, Bina vergisi, Bina inşaat sınıfı, Bina inşaat sınıfının tespiti, İdarece tarhiyat

## DETERMINATION OF BUILDING CONSTRUCTION CLASS AS AN ELEMENT AFFECTING THE BUILDING TAX BASE

(Research Article)

### Abstract

Property taxes are a very important revenue item among municipal revenues. Municipalities have many certain powers to determine the value of the

\* Yaşar Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi, İzmir (sevcan.artun@yasar.edu.tr) ORCID: 0000-0001-7582-6964 (Gönderim Tarihi: 08.03.2024-Kabul Tarihi: 30.04.2024) Yazar, eserinin Derginize ait bilimsel etik ilkelere uygun olduğunu taahhüt eder.

*building tax, which is one of the property taxes. One of these powers is to audit the accuracy of the building construction class declaration considered in the building tax value and to assess additional taxes based on the building class to be determined when necessary. However, in practice, it is observed that municipalities ignore certain legal requirements while exercising this authority and unfair results arise due to the ruler for the determination of the building construction class based on 1982. This study aims to determine the issues that should be taken into consideration for the legality of the assessment procedures based on the determination of the building construction class and emphasizes the legal amendments that can be made for a fairer taxation.*

**Keywords**

*Real estate tax, Building tax, Building construction class, Determination of building Construction class, Administrative assessment*

## **GİRİŞ**

Emlak vergisi, temel itibarıyla arsa, arazi ve binalar üzerinden alınmakta olan bir servet vergisidir. Servet vergisi olma niteliğine uygun olarak bu vergide emlakın değeri, vergi matrahında ölçüt alınmaktadır. Bina vergisi özelinde ise vergi değerinin tespitinde birçok unsur devreye girmektedir. Bu unsurlardan biri ise bina inşaat sınıfıdır. İnşaat sınıflarına göre binalar; binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar dikkate alınmak suretiyle lüks, birinci sınıf, ikinci sınıf, üçüncü sınıf ve basit inşaat olarak beşe ayrılmaktadır. Bu ayırım, vergi değerine temel oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı uygulamada bina sınıfının tespiti ve özellikle değişikliğine dayalı gerçekleştirilen tarhiyatların hukuka aykırılık taşıdığı hususları tespit etmek ve bu hususta çözüm önerileri getirmektir.

Bu çerçevede çalışmada öncelikle bina vergisi ve bina vergisinin matrahı hakkında genel bir bilgi verilmiş ardından vergi değerini etkileyen bir kavram olarak bina inşaat sınıfı kavramı üzerinde durulmuştur. Daha sonra ise bina sınıf değişikliğine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda sorun oluşturan hususlar tespit edilmiş ve bu konuda çözüm önerileri getirilmiştir. Çalışmada doktrindeki görüşler yanında, konu hakkında idarenin görüşleri ve Danıştay içtihadından da yararlanılmıştır.

## **I. EMLAK VERGİSİNİN BİR TÜRÜ OLARAK BİNA VERGİSİ**

### **A. Genel Açıklama**

Emlak vergisi, servet vergisinin özel bir türü olarak Türk Vergi Sisteminde yer almaktadır. Emlak vergisinin tarh ve tahsiline yetkili idareler belediyeler olduğundan bu vergi yerel yönetim vergisi niteliği de taşımaktadır<sup>1</sup>. Türk vergi tarihinde Osmanlı İmparatorluğu döneminde de mevcut olan gayrimenkuller üzerinden vergi alınması uygulaması, birtakım aşamalardan geçerek ve farklılaşarak günümüzdeki haline gelmiştir<sup>2</sup>.

Emlak Vergisi Kanunu'nun içeriğine bakıldığında temel olarak bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki ayrı vergiyi düzenlediği görülmekte-

<sup>1</sup> **Öncel**, Mualla/**Kumrulu**, Ahmet/**Çağan**, Nami/**Göker**, Cenker: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara 2019, s. 383-384.

<sup>2</sup> Osmanlı İmparatorluğu döneminden günümüze kadar emlak vergisindeki değişiklikler hakkında bkz. **Aşçı Akıncı**, Nuray: Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, s. 35-48. **Özkök Çubukçu**, Dilek: Emlak Vergisinde Vergi Değeri, Savaş Yayınevi, Ankara 2014, s. 13-14.

dir. Bu sebeple emlak vergisinin konu unsurunu oluşturan gayrimenkulleri, binalar ile arsa ve araziler olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutmak mümkündür. Bina vergisi 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun<sup>3</sup> 1 ve devamı maddelerinde, arazi vergisi ise Kanun'un 12 ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir.

Bu başlık altında, öncelikle bina vergisinin unsurlarına temel hatlarıyla yer verilmiştir. Ancak, verginin unsurları arasında olan bina vergisinin matrahı, çalışma konusu açısından özellikle üzerinde durulmasını gerektirdiğinden vergilendirme sürecine yönelik başlık altında daha detaylı incelenmiştir.

### B. Bina Vergisinin Konusu ve Vergiyi Doğuran Olay

Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci maddesine göre bina vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar oluşturmaktadır. Bina kavramına ise ikinci maddede yer verilmiştir. Maddeye göre bina kavramı ile *“yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsi”* ifade edilmektedir. Aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise *“yüzer havuzların, sair yüzer yapıların, çadırların ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evlerin ve benzerlerinin bina sayılmayacağı”* belirtilmektedir<sup>4</sup>. Bu tanım kapsamına giren binalar, kullanım türü, inşaat sınıfı ve inşaat türü ne olursa olsun bina vergisi kapsamındadır<sup>5</sup>. Aynı şekilde binaların imar mevzuatı çerçevesinde inşa edilmemiş olması da önemsizdir, bu itibarla başkasına ait arsaya yapılan gecekondular da verginin konusuna girmektedir<sup>6</sup>. Ancak, tamamlanmamış, kullanıma hazır hale gelmemiş yapılar bina kavramının dışında yer almaktadır<sup>7</sup>. Binaların müteammim cüzleri ise maddenin ikinci fıkrasına göre bina ile birlikte vergilendirilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>8</sup> 305'inci maddesine göre, *“Bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla de bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazi binanın müteammimatındandır”*.

<sup>3</sup> RG. 11.08.1970- 13576.

<sup>4</sup> Bu düzenlemeden yola çıkarak çeşitli amaçlarla kullanılan karavanlar bina kapsamında sayılmayacaktır, **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 385.

<sup>5</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 385; **Aşçı Akıncı**, Emlak Vergisi, s. 228 vd.

<sup>6</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 386.

<sup>7</sup> **Arslan**, Ahmet: “Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 332, Mayıs 216), s. 88. Bina ve bina sayılan-sayılmayan yapılar için bkz. **Arslan**, s. 86 vd.

<sup>8</sup> RG. 10.01.1961- 10705.

Bina vergisinde vergiyi doğuran olay, malik olma, intifa hakkı tesisi ve bunun sürmesi ile malik gibi tasarruf etmektir<sup>9</sup>. Bu sebeple verginin konusu üzerinde bir kişinin mülkiyet ilişkisi veya intifa hakkı kurması, bu durumların gerçekleşmemesi halinde ise malik gibi tasarruf etmenin gerçekleşmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır<sup>10</sup>.

### C. Bina Vergisinin Mükellefi

Emlak Vergisi Kanunu'nun<sup>11</sup> 3'üncü maddesine göre mükellef, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edendir. Binaya paylı mülkiyet halinde malik olunması durumunda malik olanlar hisseleri oranında mükellef olurlar. Elbirliği mülkiyet söz konusuysa da malikler vergiden müteselsilen sorumlu olmaktadır (EVK m. 3/2)<sup>12</sup>. Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde ise düşük gelirlili mükelleflerin sahip oldukları tek konut, maddedeki koşulların sağlanması durumunda vergiden istisna tutulmaktadır<sup>13</sup>.

### D. Bina Vergisinde Oran

Emlak Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre, bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda binde ikidir. Maddeye göre bu oranlar büyükşehir belediye sınırları içinde ve mücavir alanlar içinde yüzde yüz artırımlı olarak uygulanmaktadır. Maddede ayrıca Cumhurbaşkanı'na oranlarda değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Buna göre Cumhurbaşkanı vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkilidir.

<sup>9</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 388; Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 227.

<sup>10</sup> Taylar, Yıldırım: Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021, (Vergiyi Doğuran Olay), s. 199.

<sup>11</sup> R.G. 11.08.1970- 13576.

<sup>12</sup> Emlak vergisinin mükellefi için ayrıca bkz. Aşçı Akıncı, Emlak Vergisi, s. 231 vd.

<sup>13</sup> "Cumhurbaşkanı, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmuş 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 m<sup>2</sup>'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" (EVK m. 8/2)

## II. BİNA VERGİSİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

### A. Genel Olarak Bina Vergisi Tarhiyatı

Bina vergisi ilgili belediyelerce tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadırlar<sup>14</sup>. 35 seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere<sup>15</sup>; “bina ve arazi (arsa dahil) vergileri, ilgili belediyeler tarafından;

1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesine göre, takdir komisyonlarının arsalara ve araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin olarak dört yılda bir defa olmak üzere takdir yapılan hallerde, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında,

2) Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba ve köyün tamamında devamlı olmak üzere bina ve arazinin değerinde % 25’i aşan oranda artma ve eksilme olması durumunda da, bu bölümün (1) numaralı bendinde belirtildiği şekilde, takdir işleminin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

3) Emlak Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep bütçe yılının son üç ayı içinde vukubulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verildiği tarihte, Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrası uyarınca hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunacaktır. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacak ve mükellefe bir yazı ile bildirilecektir.

Yukarıda açıklandığı şekilde yapılan tarh ve tahakkuk işlemini takip eden yıllarda ise, bu Tebliğin (I/1) bölümünde açıklandığı şekilde tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina ve arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için otomatik olarak tahakkuk etmiş sayılacaktır”.

Somut vergi borcu ilişkisinde verginin tarh edilebilmesi için üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik birimin yani matrahının bilinmesi gerekmektedir. Matrah, verginin konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer veya miktarını ifade etmektedir<sup>16</sup>. Matrah, mükellefin beyanı ile belir-

<sup>14</sup> Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Yayınları, 16. Baskı, Ankara 2023, s. 684.

<sup>15</sup> Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:35, RG. 28.12.2002- 24977.

<sup>16</sup> Ayrıca bkz. Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker, s. 95; Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/ Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 14. Baskı, Bursa

lenebileceği gibi idarî bir işlemle de belirlenebilir. Matrahın idarî bir işlemle belirlenmesi konusunda literatürde yapılan bir ayırım genel-objektif matrah belirleme işlemleri ve özel-sübjektif matrah belirleme işlemleridir. Mükellefin durumuna göre, özel olarak belirlenen özel-sübjektif matrah belirleme türleri arasında ikmalen, re'sen ve idarece vergi tarhı işlemleri yer almaktadır. Götürü usûl uygulamasında görülen genel-objektif matrah belirlemede ise, emlak vergisinde olduğu gibi arsa ve arazi birim değerlerinin mahalleler/caddeler/sokaklar dikkate alınarak belirlenmesi söz konusu olmaktadır<sup>17</sup>.

Emlak vergisinde matrah dört yılda bir yapılan takdir işlemleriyle belirlendiğinden, iki belirleme dönemi arasında enflasyondan kaynaklı farklar ortaya çıkabilmektedir. Bu durumu mümkün olduğunca engelleyebilmek için Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine göre vergi değeri, mükellefin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılmaktadır (EVK m. 29/2).

Emlak vergisinde matrahın belirlenmesi süreci diğer vergi türlerine göre özellik göstermektedir<sup>18</sup>. Tarhiyatın yapılması konusunda en önemli farklılık matrahın belirlenmesi usulünden kaynaklanmaktadır. Bu çerçevede başlık altında bina vergisi özelinde matrahın belirlenmesi hususunda dikkate alınan unsurlar ve vergi değerinin değişmesine sebebiyet veren haller ele alınmıştır.

## **B. Bina Vergisinde Matrah ve Matrahın Belirlenmesi Usulü**

Emlak vergisinde matrah, emlakın vergi değeridir<sup>19</sup>. 1319 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesi gereğince vergi değeri "*Binalar için, Maliye ve*

---

2023, s. 224; **Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul 2022, s. 100; **Taşkan**, Yusuf: Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, 6. Baskı, Ankara 2023, s. 106.

<sup>17</sup> **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 95-96.

<sup>18</sup> Bkz. **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, s. 166.

<sup>19</sup> **Aşçı Akıncı**, Nuray: "Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)", Vergi Sorunları Dergisi, S. 243, Nisan 2017, s. 31; **Özkök Çubukçu**, s. 73; **Organ**, İbrahim/Çiftçi, Taha Emre: Türkiye'de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Ekim 2015, Cilt-Sayı: 8 (4), s. 131.

*Bayındırlık ve İskân bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir”.* Dolayısıyla bina vergisinin belirlenmesinde, bina inşaat maliyeti yanında arsa ve arsa payı değeri de önem arz etmektedir. Arsa ve arazi değerleri konusunda yetki takdir komisyonuna bırakılmıştır. Takdir komisyonları, matrahı gerçeğe en yakın şekilde belirleyebilmek için edindiği bilgi ve bulgulara, emsal uygulamalara dayanarak matrah hakkında bir takdirde bulunmaktadır<sup>20</sup>. Genel-objektif ve özel-sübjektif matrah ve kıymet takdirini yapmak konusunda takdir komisyonlarının görevli olduğu görülmektedir.

Takdir komisyonlarının kuruluşu-üye seçimi, görevleri ve yetkileri Vergi Usul Kanunu'nun 72 ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. 72'nci maddenin ikinci fıkrası arsalara ait takdir komisyonunu üçüncü fıkrası ise arazilere ait takdir komisyonunu düzenlemektedir. Çalışma konumuz açısından önem arz eden arsalara ilişkin takdir komisyonlarını düzenleyen ikinci fıkra uyarınca *“Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur”.* Vergi Usul Kanunu'nun 72'nci maddesine göre takdir komisyonlarının daimî veya geçici olarak kurulabilmeleri mümkündür. Takdir komisyonları bu süreçte inceleme yapma (VUK m. 75), bilirkişiye başvurma (VUK m. 74,75 ve 79/4)<sup>21</sup>, keşif yapma (VUK m. 79/1), bilgi toplama (VUK m. 79/2-3 ve EVK m. 31) gibi yetkiler kullanabilmektedir.

<sup>20</sup> **Kaneti**, Selim/**Ekmekci**, Esra/**Güneş**, Gülsen/**Kaşıkcı**, Mahmut: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019, s. 183; **Candan**, Turgut: Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu, Danıştay Dergisi, S. 64-65, Y. 17, s. 5-13, s. 8; **Karakoç**, Yusuf: “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, Vergi Dünyası, S. 161, Ocak 1995, s. 110-116, (Takdir Komisyonu), s. 113; **Gök**, s. 181; **Asıcı Akıncı**, Takdir Komisyonları, s. 40-41; **Göker**, Cenker: Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, On iki Levha Yayınları, İstanbul 2021, s. 61.

<sup>21</sup> 2022 yılı vergi değeri takdirlerine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 2021/1 No'lu Emlak Vergisi İç Genelgesi'ne göre; *“Takdir işlemleri yapılırken gerekli olan hallerde teknik elemanlardan, bilirkişiden, arsanın konumu itibarıyla gay-*

Emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde de arsa ve arazi takdir komisyonlarından ve büyükşehir belediyesi bulunan illerde merkez komisyonundan bahsedilmektedir. Bu sebeple bina vergileri açısından kararı dikkate alınacak takdir komisyonu binanın bulunduğu yer belediyesi nezdinde görev yapan takdir komisyonudur. Büyükşehir belediyesi bulunan illerde ise "takdir komisyonu kararları, vali veya vekalet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekalet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci mali müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verilir" denilmektedir. Maddeye göre merkez komisyonu kendilerine tebliğ edilen kararları on beş gün içinde incelemekte ve inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndermektedir. Maddeden anlaşıldığı üzere, büyükşehirler için takdir komisyonu dışında merkez komisyonu oluşturulmuştur. Bu düzenleme ile daha önce takdir komisyonlarının yaptığı takdirlerin bir kez daha incelenmesi ve büyükşehirlerdeki vergi değerlerinde aşırı farkları önlemesi ve adaletli bir değerlendirme sisteminin getirilmesi amaçlanmaktadır<sup>22</sup>. Maddeye göre, "merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi halinde bu değerler ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapmak suretiyle dikkate alınır." Bu noktada merkez komisyonu ile takdir komisyonları arasında bir hiyerarşinin olup olmadığı tartışması ile karşılaşılmaktadır. "Dikkate alınır" ifadesinin, merkez takdir komisyonu değerlerinin takdir değeri olarak esas alınması zorunluluğunu değil; takdir komisyonlarınınca ikinci kez yapılan değerlendirilmedeki farklılığın dikkate alınmasına ilişkin bir zorunluluğu hükme bağladığı belirtilmektedir<sup>23</sup>.

Takdir komisyonları, vergi idaresinin hiyerarşisi içerisinde doğrudan yer almasalar da bu komisyonların aldıkları kararlar kamu düzeniyle doğrudan ilişkilidir<sup>24</sup>. Dolayısıyla takdir komisyonlarının hizmetlerinin niteliği

---

*rimenkul değerlendirme uzmanlarından veya gayrimenkul alım satım faaliyeti yapanlardan, organize sanayi bölgesi, serbest bölge gibi özelliği bulunan yerlerde bu birimlerin yetkili organlarının görüşlerinden de faydalanılır". Bu kapsamda atuf yapılan bilirkişiler tabirinden Sermaye Piyasası Kurulu'ndan lisans almış olup, gayrimenkul değerlendirme şirketlerinde tam zamanlı olarak çalışan, taşınmaz değerlendirme konusunda uzman ve deneyimli kişiler olan "gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının" anlaşılması gerektiği belirtilmektedir. Bkz. Özkök Çubukçu, s. 121.*

<sup>22</sup> Özkök Çubukçu, s. 122.

<sup>23</sup> Özkök Çubukçu, s. 122-123.

<sup>24</sup> Emlak takdir komisyonunda görev alan üyelerin nitelikleri, mesleki yeterlilikleri ve arsa ve arazi birim değerlerinin nasıl hesaplanacağı konusundaki belirsizlikler eleştiri konusu

kamu hizmeti niteliğindedir. Çünkü takdir komisyonları asgari ölçüde birim değerini tespit etmekte yani emlak vergisinin matrahının belirlemektedirler<sup>25</sup>. Ayrıca mükellef kesiminden de temsilcisi bulunması sebebiyle takdir komisyonları karma bir yapı oluşturmaktadır<sup>26</sup>. Takdir komisyonu kararları vergi idaresi veya belediye bakımından bağlayıcı olmakla birlikte, vergi hâkimi için takdiri delil niteliğindedir. Takdir kararı dayanaktan yoksun olması durumunda ispat aracı olma niteliğini de kaybetmekte ve bu yönüyle mahkemeler açısından bağlayıcı nitelik taşımamaktadır<sup>27</sup>.

Takdir komisyonu kararlarıyla verginin bir unsurunu oluşturan matrah belirlenmektedir. Dolayısıyla takdir komisyonu kararlarının vergi idaresini bağlayıcı nitelikte olmaları bu idareler açısından kararları icrai karar haline getirmektedir<sup>28</sup>. Takdir komisyonu kararlarının bir görüş belirtmenin ötesinde verginin bir unsurunu belirlediği, mükelleflerin vergi değerini tadil eden sebepleri bildirme halleri dışında belirlenen bu matrah üzerinden tarh işlemini gerçekleştirdiği dikkate alındığında bu kararların bir idarî işlem olduğu ifade edilmektedir<sup>29</sup>. Re'sen vergi tarhı sürecinde takdir komisyonu kararlarının kesin ve yürütülebilir işlem olmaması nedeniyle tek başına dava edilemeyeceği kabul edilmekteyken<sup>30</sup>, emlak vergisi takdir komisyonu ka-

---

olmaktadır. Takdir komisyonlarına ilişkin eleştiriler ve öneriler için bkz. **Hacıköylü**, Canatay/**Heper**, Fethi: "Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Maliye Dergisi, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 6-9. Takdir komisyonlarının yapısında yapılması gereken önerilere ilişkin bkz. **Sarıaslan**, Osman: "Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı", (TAAD, Y. 7, S. 29, 2017), s. 217 vd.

<sup>25</sup> **Candan**, s. 8; **Gök**, s. 182.

<sup>26</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 72'nci maddesine göre, "*Arsalara ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.*

*Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.*

<sup>27</sup> Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 111; **Gök**, s. 182-183. **Kaneti/Ekmekci/Güneş/Kaşıkçı**, s. 185; **Karakoç**, Takdir Komisyonu, s. 115-116; **Saban**, s. 87.

<sup>28</sup> **Candan**, s. 9-10.

<sup>29</sup> **Candan**, s. 10; **Gök**, s. 183-184; **Asıcı Akıncı**, Takdir Komisyonları, s. 41. Aynı yönde bkz. **Sarıaslan**, s. 209.

<sup>30</sup> Resen vergi tarhiyatı açısından takdir komisyonu kararlarına karşı mükellefler doğrudan uyuşmazlık çıkartamayacakları, bu sebeple vergi tarhı işlemine ön-hazırlayıcı işlemler

rarlarına karşı dava yolu açıktır. Vergi Usul Kanunu'nun değiştirilen mükerrer 49'uncu maddesinin (b) fıkrasının üçüncü paragrafında yer alan "Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler" cümlesinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptali sonrası<sup>31</sup> karardan etkilenen mükelleflerin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma hakkı olduğu kabul edilmektedir<sup>32</sup>.

---

arasında yer aldıkları belirtilmektedir. Bkz. **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 111; **Saban**, s. 86. Mükelleflerin takdir komisyonları kararlarına dava açamamasının nedeninin takdir komisyonu kararlarının mükellef için süreçten ayrılabilir bir işlem niteliği olmadığına dayandırılması yönünde bkz. **Saban**, s. 87. Mükellefin takdir komisyonu kararını doğrudan dava konusu yapamamasının mükellefin henüz haberdar olmamasına ve bu sebeple de menfaatinin ihlâl edildiğinden öğrenmemesine dayandığına ilişkin bkz. **Canbazoğlu**, Kerem: Vergilendirme ve Vergi Alacağı'nın Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetim, TBB Dergisi 2010 (89), S. 154-195, s. 170-171. Konu hakkında ayrıntılı açıklama için ayrıca bkz. **Göker**, s. 55-61.

<sup>31</sup> "Emlak vergisi mükelleflerinin ödeyeceği verginin hesaplanmasında esas alınan takdir komisyonu kararları idari bir tasarruf olduğu için buna karşı mükelleflere yargı yolunun kapatılması, Anayasaya güvence altına alınmış olan hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmamaktadır" (Any. M. 31.05.2012 gün ve E. 2011/38, K. 2012/89 sayılı kararı, (RG. 13.10.2012-28440). Mahkeme kararının ayrıntılı değerlendirmesi için bkz. **Aşçı Akıncı**, Takdir Komisyonları, s. 33-37.

<sup>32</sup> İlgili takdir komisyonu kararı uygulamada mükellefe tebliğ edilmediğinden dava açma süresinin başlangıç tarihi konusunda Vergi Dava Daireleri Kurulu ödeme tarihini esas almaktadır. "takdir komisyonlarınca dört yılda bir olmak üzere takdir edilen asgari birim değerleri esas alınarak belediyelerce hesaplanarak tarh olunan emlak vergisi uygulamada mükelleflere bildirilmemektedir. Bu halde mükellefler haklarında yapılan emlak vergisi tarhiyatını ödeme sırasında öğrenmektedirler. (...) Bu durumda dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılında ve Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin (1) ilâ (7) numaralı fıkraları gereğince mükelleflerle 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." (Dnş. VDDK 13.11.2019 gün ve E. 2019/262 K. 2019/917 sayılı kararı, lexpera içtihat bankası, E.T. 21.03.2024). Dava açma süresinde netlik sağlanması amacıyla Vergi Usul Kanunu'nun 49'uncu maddesinin (b) fıkrasından sonra gelmek üzere "bina ve arazi vergisi mükellefleri yönünden ilgili komisyon kararının mahalle muhtarlığının ilan panosuna asılmak suretiyle ilan olunacağı ve ilan panosuna asılma tarihinin dava açma süresinin başlangıcında esas alınacağı" şeklinde bir düzenlemenin yerinde olacağı yö-

### C. Matrahın Belirlenmesinde Dikkate Alınan Unsurlar

Emlak vergisi, vergilendirme konusunun değeri üzerinden alınan bir vergi olduğundan “*değerin tespiti*” diğer bir ifadeyle “*değerleme*” bu vergi türü açısından oldukça önemlidir. Öncelikle, emlak vergisinde değerlemenin kim tarafından yapılacağı akla gelen ilk husustur. Değerlemenin mükellefin beyanıyla yapılması veya idare tarafından belirlenebilmesi farklı ülke sistemlerinde yer bulmaktadır. Her iki belirleme yöntemi de çeşitli açılardan adil veya ekonomik gerçekliğe uygun bulunmayarak tartışmalara konu edilmektedir<sup>33</sup>. Nitekim her iki sistemde de düzenlemelere göre tespit edilen taşınmaz birim değeri, serbest piyasa koşullarındaki satış bedelinden (rayiç bedelinden) farklılık gösterebilmektedir. Bu durumu engelleyebilmek için de taşınmazların değerlendirme sürecinin sağlıklı bir yapıya kavuşturulması gerektiği üzerinde durulmaktadır<sup>34</sup>.

Genel olarak emlak vergisi matrahını değer esaslı (ad valorem) veya değer esaslı olmayan (alan esaslı) şeklinde belirleyebilmek mümkündür<sup>35</sup>. Değerlemeyle ilgili hükümler Vergi Usul Kanunu’nun 258 ve devamı maddelerinde düzenlenmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 258’inci maddesine göre değerlendirme, “*vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir*”. Vergi değerine ise 268’inci maddede yer verilmiştir. Maddeye göre; “*vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu’nun 29’uncu maddesine göre tespit edilen değerdir*”. Anlaşıldığı üzere vergi değeri, bina ve araziler için kullanılan taşınmazlara özgü bir vergilendirme ölçüsü olarak nitelendirilmektedir<sup>36</sup>.

Emlak Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesine göre bina vergisinin matrahı, binanın, Emlak Vergisi Kanunu’na göre tespit edilen vergi değeridir. Vergi değerine ilişkin düzenleme ise Kanunun 29’uncu maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre, binalar için vergi değeri, “*Maliye ve Bayındırlık ve*

---

nünde bkz. **Balcı**, Mustafa: “Arazi ve arsa birim değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı açılacak davalarda süre aşımı sorunu-2”, www.vergiyalgi.com, E.T. 27.04.2024).

<sup>33</sup> Bkz. **Aşçı Akıncı**, Emlak Vergisi, s. 95. Matrahın beyan yöntemiyle veya idare tarafından belirlenmesine ilişkin ayrıca bkz. **Özkök Çubukçu**, s. 58-63

<sup>34</sup> Bkz. **Haciköylü/Heper**, s. 2-3; **Organ/Çiftçi**, s. 145-146.

<sup>35</sup> Matrahın belirlenme şekillerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Özkök-Çubukçu**, s. 26 vd.; **Aşçı Akıncı**, Emlak Vergisi, s. 95 vd.

<sup>36</sup> **Özkök Çubukçu**, s. 73. Bina ve araziler spesifik ve kesin olarak sadece vergi değeri ile değerlendirilmez. Taşınmazın iktisadi işletmeye kayıtlı bir bina veya arazi olması durumunda değerlendirme ölçüsü vergi değeri yerine maliyet değerinin kullanılmaktadır. Bkz. **Özkök Çubukçu**, s. 73.

İskan bakanlıklarınca<sup>37</sup> müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir". Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde ise, "Vergi değerlerinin takdirinde şehir ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık istihsal değeri gibi normlar ile uyulacak usul ve esaslar, mükelleflerden ve üçüncü şahıslardan istenecek bilgiler Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikte belirtileceği" ifade edilmektedir. Vergi değeri kavramının emlak vergisi matrahını belirlemede kanunun tercih ettiği özel bir terim olduğu görülmektedir<sup>38</sup>.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi dikkate alınarak Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük çıkarılmıştır<sup>39</sup>. Tüzüğün 2'inci maddesine göre vergi değeri, "Emlak Vergisinin konusuna giren bina, arsa ve arazinin rayiç bedelidir. Rayiç bedel ise, bina, arsa ve arazinin beyan tarihinin normal satın alma bedelidir." Tüzüğün 6'ncı maddesinde bina deyiminin, kat mülkiyeti kurulmuş binalarda bağımsız bölümleri de kapsadığı ifade edilmektedir. Tüzüğün 7'nci maddesinde ise binaların vergi değerinin, kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunacağına yer verilmektedir. Aynı maddede bina vergi değerinin takdirinde binada bulunan mobilya gibi eşyalar ile istihsal tesislerinin dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Ayrıca bina vergi değerinin takdirinde binaların şu özelliklerinin de dikkate alınacağı düzenlenmiştir:

- 1- İşyerleri ve meskûn yerler ile park, bahçe, okul gibi tesislere uzaklık ve yakınlığı ve ulaştırma durumu,
- 2- Bulunduğu meydan, sahil, cadde ve sokak itibarıyla mevki,
- 3- Su, elektrik, havagazı ve kanalizasyon gibi belediye hizmetlerinin mevcut olup olmadığı,

<sup>37</sup> Günümüzde Bayındırlık ve İskân Bakanlığı adında bir bakanlık bulunmamaktadır. Bunun yerine Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı faaliyet göstermektedir (85 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi-RG. 29.10.2021-31643).

<sup>38</sup> **Gök**, s. 181.

<sup>39</sup> RG. 15.03.1972-14129. Çalışmada bundan sonra "Tüzük" olarak anılacaktır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinin önceki halinde tüzük ifadesine yer verilmiş olmakla birlikte, Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemine geçişle birlikte, 02.07.2018 tarihli 700 Sayılı KHK'nın 59'uncu maddesiyle, tüzük kelimesi metinden çıkarılarak, yerine Cumhurbaşkanlığı tarafından çıkarılan yönetmelik ifadesi getirilmiştir. Ancak bu konuda 1972 yılında çıkarılan tüzük yürürlüktedir.

- 4- *Büyüklüğü, kat sayısı, oda, hol, banyo gibi iç bölümlerinin sayısı,*
- 5- *İç bölümleri yönünden kullanılabilirlik durumu,*
- 6- *Ön ve arka cephede bulunması,*
- 7- *Mamurluk derecesi,*
- 8- *Asansör, kalorifer ve klima tesisatı bulunup bulunmadığı,*
- 9- *Müştemilatı,*
- 10- *Manzara görme durumu". (m. 7)*

Tüzüğün 8'inci maddesine göre binalar kullanım tarzlarına göre, konut, işyeri ve özellik gösteren diğer yapılar olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Tüzüğün 9'uncu maddesinde inşaat nevelerine göre binalar, çelik karkas, betonarme karkas, yığma kagir, yığma yarı kagir, ahşap, taş duvarlı (çamur harçlı), gecekondular tarz ve vafında ve kerpiç ve diğer basit binalar olmak üzere sekiz kategoridedir. Tüzüğün 10'uncu maddesine göre inşaat sınıflarına göre binalar, lüks, birinci sınıf, ikinci sınıf, üçüncü sınıf ve basit inşaat olarak beşe ayrılmaktadır. Maddeye göre bu sınıflandırma yapılırken binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve gibi noktalar dikkate alınmaktadır. Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler bağlı oldukları binayla birlikte dikkate alınmaktadırlar. Binaların kullanım amaçlarından herhangi birini tamamlayan müştemilatı ile eklentilerine, inşaat nevi, kullanılan yapı malzemesi ve işçiliğe göre ayrı değer takdir edilir ve bağlı olduğu bina değeri ile birleştirilir (Tüzük m. 14). Kat mülkiyeti kurulmuş bulunan binalardaki ortak yerlerin vergi değerlerinin takdirinde Tüzüğün müşterek mülkiyette takdire ilişkin 12'nci madde hükmü uygulanacağı belirtilmektedir.

Bina, arsa ve araziler için usule ilişkin konuların ayrıntılarının Emlak Vergisi Kanunu'nda değil Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği görülmektedir. Genel açıklamalar yapılırken de ifade edildiği üzere takdir komisyonlarına ilişkin hükümler, emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesinde emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesine ilişkin kurallar yer almaktadır<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> Maddeye göre hazırlanan yönetmelik uyarınca bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilan edilir. Bu belirlemeye dava açabilecekler ise maddede Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği olarak sayılmıştır. Belirlenen bedellere karşı dava açma süresi ise bu bedellerin Resmî Gazetede ilânını izleyen on beş gündür. Bu

2022-2025 yılları emlak vergi değerlerinin hesabında dikkate alınacak olan arsa ve arazi metrekare birim değerleri Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49'uncu maddesi çerçevesinde 30 Haziran 2021 tarihine kadar belirlenmiştir<sup>41</sup>. 2024 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca 83 Seri No.'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ilan edilmiştir<sup>42</sup>.

Tüzüğün 16'ncı maddesine göre binaların normal alım satım bedeli, emsal binanın normal alım satım bedeline göre, mümkün olmaması halinde maliyet bedeli ve bunun da mümkün olmaması halinde ortalama gelir bedeli yoluyla bulunmaktadır. Emsal binanın *normal alım satım bedeli*<sup>43</sup> Tüzüğün 17 ve 18'inci maddelerinde, *maliyet bedeline ilişkin düzenleme*<sup>44</sup> Tüzüğün 19

---

davalar için ilk derece mahkemesi ise Danıştay olup, maddenin (c) fıkrasına göre dava açılmasıyla, davalının on beş gün içinde vereceği tek savunma ile dosya tekemmül etmiş sayılmaktadır. Bu tür davalar karara bağlanmasına ilişkin özel bir hükme de yer verilmiştir. Düzenlemeye göre bu davalar, dosyanın tekemmül ettiği tarihten itibaren en geç, bir ay içinde karara bağlanır.

<sup>41</sup> Konuya ilişkin 19.03.2021 tarihinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2021/1 sayılı Emlak Vergisi Kanunu İç Genelgesi yayımlanmıştır.

<sup>42</sup> RG. 31.08.2023- 32295. Ayrıca bkz. 84 No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğ -RG. 30.12.2023-32415 (2. Mükerrer).

<sup>43</sup> “Bina vergi değerleri; kullanılış tarzı, inşaat nevi ve sınıfı ile 7 nci maddede belirtilen diğer özellikleri bakımından aynı vasıftaki binanın normal alım satım bedeli esas alınarak takdir olunur.

*Aynı vasıfta başka bir binanın normal alım satım bedelinin tespit olunamaması halinde, benzer vasıftaki binaların normal alım satım bedelleri esas alınır. Ancak, farklı vasıflara göre, esas alınan bedele gerekli ilave ve indirimler yapılır.*

*Beyan tarihi ile emsal binanın alım satım tarihinin farklı olması halinde, zaman içindeki değer değişiklikleri nazara alınır.*

*Emsal alınacak bina alım satım fiyatının tespitinde, 18 inci madde hükmüne göre düzenlenen normal alım satım bedel cetvellerinden de yararlanılır” (Tüzük madde 17).*

<sup>44</sup> “Vergi değerinin emsal bina bedeline göre takdirinin mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, maliyet bedeli yoluyla bulunur.

*Binanın maliyet bedeli, 20 nci madde hükümlerine göre hesaplanan inşaat maliyet bedeli ve bunun % 20 si oranındaki satış karı ile inşa edildiği arsanın normal alım satım bedelinin toplamıdır.*

*Maliyet bedelinin hesaplanmasında beyan tarihindeki fiyatlar esas alınır.*

*Eski binalarda maliyet bedeli, yukarıki fıkralar hükümlerine ve binanın yeniden inşa edilmesi haline göre hesaplanır. Bundan 23 üncü madde hükümlerine göre hesaplanacak aşınma payı düşülür.*

*Yeniden inşa edilme deyimi, binanın aynı malzeme, işçilik ve diğer özellikleri ile yeniden yapılmasını, bu mümkün olmadığı takdirde, aynı amacı, hizmeti veya geliri sağlayabilecek benzer vasıftaki bir binanın yapılmasını ifade eder.*

*Binayı genişletmek veya iktisadi kıymetini,devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler de maliyet bedeline eklenir” (Tüzük madde 19).*

ile 24'üncü maddeleri arasında, *gelir bedeli yoluyla belirlenmesi*<sup>45</sup> ise Tüzüğün 25'inci maddesinde düzenlenmektedir.

#### D. Vergi Değerini Tadil Eden Sebeplere Dayalı Vergilendirme

Vergi değerini tadil eden sebeplere Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinde yer verilmektedir. Mükelleflerçe, maddede belirtilen vergi değerini tadil eden bir durumun ortaya çıkması durumunda değişikliğin ortaya çıktığı bütçe yılı içerisinde taşınmazın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye bildirimde bulunulmalıdır<sup>46</sup>. Maddeye göre emlak vergisi değerini tadil eden sebepler şunlardır;

1. *Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir.);*
2. *Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması.*
3. *Bir binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller haline kalbedilmesi, (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanım tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)*
4. *Arazinin hal ve heyetinde değişiklik olması:*
  - a) *Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ haline getirilmesi;*
  - b) *Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla haline getirilmesi veya gelmesi;*
  - c) *Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hale gelmesi.*
  - d) *Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hale getirilmesi,*
  - e) *Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar haline getirilmesi.*

<sup>45</sup> “Vergi değerinin maliyet bedeli yoluyla da bulunmasının mümkün olmaması halinde, normal alım satım bedeli, yıllık ortalama gelir bedeli yoluyla bulunur. Yıllık ortalama gelir, o binanın bulunduğu mahalde cari normal kiralara göre kiraya verilmesi halinde, bir yılda getirebileceği gayrisaflı kira miktarıdır. Şu kadar ki, mevsimlik olarak kullanılması mutad olan binaların bu süreye ait kira miktarı, yıllık sayılır. Ortalama gelir bedelinin hesaplanmasında, beyan tarihinde cari kiralar esas alınır. Bu suretle bulunan yıllık ortalama gelirin 10 katı, o binanın normal alım satım bedeli olarak kabul edilir” (Tüzük madde 25).

<sup>46</sup> Akdoğan, s. 682.

5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.
6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmindedir.)
7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa haline getirilmesi veya müteaddit hisselerine ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.
8. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde % 25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması”.

Bu sebeplerden herhangi birinin ortaya çıktığı mükellef tarafından yapılan bir bildirimle veya idarece re’sen tespit edilirse bu durumda vergi değeri yeniden tespit edilerek yeni değer üzerinden tarhiyat söz konusu olmaktadır.

### III. BİNA VERGİSİNDE VERGİ DEĞERİNİ ETKİLEYEN BİR UNSUR OLARAK BİNA İNŞAAT SINIFI

#### A. Genel Açıklama

Bina vergisinde vergi değerinin takdiri ile ilgili hususlara ve hukukî dayanağına önceki başlıklarda yer verilmiştir. Tüzük’ün 7’nci maddesine göre binaların *kullanılış tarzı*<sup>47</sup>, *inşaat nevi*<sup>48</sup> ve *inşaat sınıfı* vergi değerinin belirlenmesinde etkili olan temel unsurlardır<sup>49</sup>. Başka bir ifade ile bina inşaat sınıfı, vergi değerinin belirlenmesinde, dikkate alınan unsurlardan biridir.

İnşaatın nevi ve inşaat sınıfı gibi kavramlar kuşkusuz hukuktan ziyade inşaat bilimi ya da malzeme mühendisliği gibi teknik alanları ilgilendirmektedir. Bununla birlikte bir binanın hangi inşaat sınıfına dahil olduğunun belirlenmesi hususu inşaat sınıfı ile ilgili düzenlemelerin yorumlanmasını ve

<sup>47</sup> “Binalar, kullanılış tarzlarına göre aşağıdaki nevilere ayrılır:

1- Konutlar, 2- İşyerleri, 3- Özellik gösteren diğer yapılar.” (Tüzük madde 8).

<sup>48</sup> “Binalar, taşıyıcı sistemleri esas alınmak suretiyle inşaat nevelerine göre aşağıdaki gruplara ayrılır:

1 - Çelik karkas, 2 - Betonarme karkas, 3 - Yığma kagir, 4 - Yığma yarı kagir, 5 - Ahşap, 6 - Taş duvarlı (çamur harçlı), 7 - Gecekondu tarz ve vasfında, 8 - Kerpiç ve diğer basit binalar” (Tüzük madde 9).

<sup>49</sup> “Binaların vergi değeri; kullanılış tarzı, inşaatın nevi ve sınıfına göre takdir olunur” (Tüzük madde 7). Ayrıca bkz. **Sağlam**, Musa: “Emlak Vergisi Kanunu’na Göre Vergi Değerinin Tespiti ve Vergi Değerinin İlgili Diğer Vergilere Etkisi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 324, Eylül 2015), s. 21; **Arslan**, s. 87.

vergi hukukuna özgü yorum metotlarının uygulanmasını da gerektirmektedir. Kanun koyucu, hukuk kurallarını soyut ve genel normlar şeklinde düzenlemektedir. Bu düzenlemelerin sınırları ve anlamı yorum faaliyeti neticesinde belirlenmekte ve somut olaya uygulanmaktadır. Vergiye ilişkin düzenlemelerde uygulanacak yorum prensip olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde sayılan lafzî (gramatik/sözel), tarihi, sistematik ve amaca uygun (gaî) yorum yöntemleridir. Bina inşaat sınıfının hukukî dayanağı Emlak Vergisi Kanunu'nun verdiği yetki ile birçok ikincil düzenlemeye dayanmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, konu açısından uygulama alanı bulan düzenlemelerin içeriği ve niteliği vergi hukukuna özgü yorum ve yaklaşım yöntemleri ile değerlendirilmiştir.

## **B. Bina İnşaat Sınıfı**

### **1. Genel Olarak**

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük'ün 10'uncu maddesi uyarınca binalar, *lüks inşaat, birinci sınıf inşaat, ikinci sınıf inşaat, üçüncü sınıf inşaat ve basit inşaat* şeklinde sınıflara ayrılmaktadır. Bu sınıflama, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarında kullanılan malzemenin cinsi, kalitesi ve benzeri hususlar nazara alınarak yapılmaktadır. Düzenlemede, binaların inşaat sınıflarının tayinine esas alınacak niteliklerin belirlenmesi hususunda (Hazine ve) Maliye Bakanlığı'na tespit ve düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Bakanlığa verilen bu yetki kısmen "*Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel*" ile kullanılmış, 15.12.1982 tarih ve 17899 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak bina vergisi uygulamasına dahil edilmiştir. Daha sonra 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Genel Tebliği (14 Seri Nolu Genel Tebliğ) ile de cetvelin nasıl yorumlanacağına ilişkin düzenlemelerle bina inşaat sınıflarının nasıl belirleneceği hususu ortaya konmuştur. Düzenlemeyi değerlendirdiğimizde dikkat çeken ilk ve en önemli husus bina inşaat sınıfını gösteren kriterlerin 1982 yılında belirlenmiş olması ve günümüzde hala bu kriterlerin uygulanmasıdır. Bu bakımdan 80'li yılların inşaatlarında kullanılan yapısal özellikleri ile lüks ve kalite anlayışını barındıran bu kriterleri günümüzün inşaat sınıfı özellikleri ve lüks anlayışıyla yeniden değerlendirmek ve yorumlamak gerekmektedir.

Çalışmanın bu bölümünde öncelikle bina inşaat sınıfının belirlenmesine yönelik cetvel ve 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin hukukî niteliği ve yorumlanması hususu üzerinde durulmuş, daha sonra inşaat sınıfının tespiti ve tespite dayalı yapılan tarhiyatlar açısından sorun teşkil eden durumlar ortaya konulmuştur.

## 2. Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Düzenlemelerin Hukukî Niteliği

Vergi hukuku alanında kanunî düzenlemelerin uygulanması ve yorumlanması açısından genel tebliğ düzenlemelerine çok sık başvurulmaktadır. Alacaklı sıfatıyla devleti temsil eden vergi idarelerinin görüşünü yansıtmaları bakımından da tebliğler vergi hukukunun önemli kaynaklarından biri olarak değerlendirilmektedir. Kaynak değeri itibarıyla ele aldığımızda, genel tebliğler aslî (bağlayıcı) hukuk kaynakları olabildiği gibi, yardımcı kaynak olarak da karşımıza çıkabilmektedirler. Eğer genel tebliğ, vergi kanunlarının Hazine ve Maliye Bakanlığına verdiği yetki çerçevesinde çıkarılmış ise, bağlayıcı bir kaynak olmaktadır. Kanuna dayanan bir yetki çerçevesinde çıkarılan genel tebliğler Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi çerçevesinde denetime tabi tutulabilmektedir. Kanunun verdiği herhangi bir yetkiye dayanmayan ve bu itibarla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın idarî yorumunu ortaya koyan genel tebliğler ise, açıklayıcı-yorumlayıcı nitelik taşıdıkları için yardımcı kaynaklar arasında yer almaktadır. Yorumlayıcı nitelikteki genel tebliğler kural olarak iptal davasına konu edilememektedir<sup>50</sup>.

Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Dair Cetvelin ve 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin dayanağı olan *Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük*, Emlak Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesindeki düzenlemeye dayanmaktadır. Yine binalar açısından vergi değeri 29'uncu maddenin b bendinde 31'inci madde çerçevesinde çıkarılacak tüzük çerçevesinde tanımlanmaktadır<sup>51</sup>. Bu düzenlemeler, kanun koyucunun vergi değerine dair teknik hususların idarenin düzenleyici işlemleri ile kurala bağlanması iradesine sahip olduğunu göstermektedir. Nitekim, kanunlaştırma sürecinin uzun ve daha karmaşık olması; dolayısıyla gelişime, değişime ve günün şartlarına uygun düzenlemeler yapıl-

<sup>50</sup> Genel tebliğlerin vergi hukukuna kaynak değeri hakkında genel açıklamalar için bkz. **Kaneti**, s. 24-25; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 98, 99; **Saban**, s. 32-34; **Şenyüz/Yüce/ Gerçek**, s. 45, 46; **Oktar**, S. Ateş: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul 2022.s. 43; **Bilici**, Nurettin: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 54. Baskı, Ankara 2023, s. 39; **Taşkan**, s. 34, 35; **Taylar**, Vergiyi Doğuran Olay, s. 778, 779. Ayrıca bkz. **Çağan**, s. 130 vd.

<sup>51</sup> “Vergi değerlerinin takdirinde şehir ve köylerin tabii, iktisadi ve bölgesel şartlarına göre nazara alınacak piyasa bedeli, maliyet bedeli, kira veya yıllık istihsal değeri gibi normlar ile uyulacak usul ve esaslar, mükelleflerden ve üçüncü şahıslardan istenecek bilgiler Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikte belirtilir”. (EVK, m. 31). 2/7/2018 tarihli ve 700 sayılı KHK'nin 59 uncu maddesiyle, bu fıkra da yer alan “tüzükte” ibaresi “Cumhurbaşkanınca çıkarılan yönetmelikte” şeklinde değiştirilmiştir.

masının kanunlarla her zaman mümkün olmayabileceği dikkate alınarak verginin aslî unsurlarının dışında kalan, ayrıntı sayılabilecek hususlar idarenin alt düzenleyici işlemlerine bırakılabilmektedir.

*Bina inşaat sınıfını belirleyen kriterler* ise Tüzüğün 10'uncu maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen başka bir yetki çerçevesinde genel tebliğe bırakılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, Emlak Vergisi Kanunu yönetmeliğe, yönetmelik ise genel tebliğe bir düzenleme alanı bırakmaktadır. Düzenlemeler arasındaki yetkilendirme zincirini üst norma doğru takip ettiğimizde Cetvel'in ve 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin kanunî dayanağına ulaşabilmek mümkün olduğundan, bu düzenlemelerin mükellef açısından sonuç doğuran bağlayıcı (aslî) bir kaynak niteliği taşıdıklarını söylemek mümkündür. Bununla birlikte, hukuki güvenlik ilkesi uyarınca düzenlemelerin açıklığı, ulaşılabilirliği ve belirliliği önem taşıdığından, bina inşaat sınıfının belirlenmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi hususunda kanunla Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki tanınması daha yerinde olacaktır.

Bu noktada ayrıca belirtmek gerekir ki, normlar hiyerarşisi içerisinde daha alt bir norm olan genel tebliğin, üst normlara uygun olması gerekmektedir. Cetvelin ve 14 Seri nolu Genel Tebliğ'in bu anlamda sadece kanun Anayasa ve devletlerarası antlaşmalara değil, normlar hiyerarşisinde kendisinden yukarıda bulunan tüzük/yönetmelik düzenlemelerine de uygun olması ve bu düzenlemelere uygun yorumlanması, üst düzeydeki normlar ile çelişen sonuçlar doğurmaması gerekmektedir.

### **3. Bina İnşaat Sınıflarının Sıralanma Şekli ve Sınıflandırmada Dikkate Alınan Ölçütler**

Tüzüğün 10'uncu maddesine göre inşaat sınıflarına göre binalar, lüks, birinci sınıf, ikinci sınıf, üçüncü sınıf ve basit inşaat olarak ayrılmaktadır. Binaların bu inşaat sınıflarından hangisine ait olduğu ise 14 Seri Nolu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel düzenlemeleri dikkate alınarak saptanmaktadır. Bu düzenlemelerde binaların yapılış tarzı, işçiliği, binanın yapımında kullanılan malzemelerin cinsi, kalitesi gibi özelliklere yer verilmekte, bu surette bir binanın hangi inşaat sınıfına dahil olduğu belirlenmektedir. Dış duvarlar, çatı örtüsü, tavan, iç duvarlar, taban (döşeme), merdivenler, pencereler, kapılar, banyo ve WC ile ısıtma olmak üzere toplam on başlıkta belirlenen özelliklere göre binalar inşaat sınıflarına ayrılmaktadır.

Genel Tebliğ uyarınca, bir binanın sayılan özelliklerin yarısından fazlasını taşıdığı sınıfa dahil olduğu kabul edilmektedir. Bu şartın sağlanmadığı; örneğin eşitliğin bulunduğu ya da ikiden fazla sınıfa yaygın özellikler taşıyan binalarda, özellikleri itibarıyla en yakın olduğu sınıfın beyan edilmesi (bildirilmesi) gerekmekte; binanın bir alt veya üst sınıftan hangisine gireceği konusunda tereddüde düşülen hallerde ise rayiç bedelin beyan edilmesinin esas olduğu da dikkate alınarak, bir üst sınıfın bildirilmesi gerektiği düzenlenmektedir.

### C. Bina İnşaat Sınıfının Tespitinde Mükellefin Bildirim Ödevi

2002 yılında 4751 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle vergi matrahının beyan usulüne göre belirlenmesi yöntemine son verilmiştir. Ancak belirli durumlarda mükelleflerin bildirim ödevi bulunmaktadır<sup>52</sup>. Emlak vergisinin matrah unsuru başlığı altında ifade edildiği üzere Kanunu'nun müşterek hükümleri içeren 33'üncü maddesinde belirtilen vergi tadil sebeplerinin ortaya çıkması durumunda keyfiyetin emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye bildirilmesi gerekmektedir<sup>53</sup>. Bu sebeplerden bir kısmı bina inşaat sınıfının değişmesine yönelik işlemlerde bulunulmasına da sebebiyet verebilir. Nitekim taşınmazın bağlı olduğu belediyelerce oluşturulan bina beyannamesi içeriğinde mükellefçe beyan edilen unsurlardan bir tanesi de bina sınıfıdır ve bu hususun vergi tadil sebepleri nedeniyle değişmesi mümkündür<sup>54</sup>. Örneğin yapı ruhsatında belirtilen inşaat sınıfı, binaya kalorifer veya asansör tesisatı yapılması ile değişebilir. Bu durumda mükellefin Emlak Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesi uyarınca bildirim yükümlülüğü bulunmaktadır.

Bina sınıfının değişikliğine yol açacak durumların idareye bildirilmesi ve idarenin bunu re'sen tespit etmesi durumunda, idarenin nasıl bir yol izlemesi gerektiği üzerinde durmak gerekmektedir. Bina sınıfı değişiklikleri gibi vergi değerini tadil eden sebeplerin ortaya çıkması halinde, belediyelerin doğrudan hesaplanan yeni vergi değeri üzerinden tahakkuk fişi düzenle-

<sup>52</sup> Bu durum beyan esasından bildirim esasına geçilmesi şeklinde yorumlanmaktadır (**Kabakçı Karadeniz**, Hülya: Türkiye'de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2021, 44-45).

<sup>53</sup> **Akdoğan**, s. 682.

<sup>54</sup> "Bina bildirim beyannamelerinde arsanın metrekare birim değeri, inşaatın metrekare birim maliyeti, bağımsız birimlerin brüt yüzölçümü, bina arsa alanı ve yaşı, dairenin arsa payı, inşaatın türü ve sınıfı, taşınmazın tam veya hisseli oluşu, kalorifer ya da asansör olup olmadığına dair özelliklerini içeren bilgiler bulunmaktadır." (**Karagöz**, Işıl/**Arslan**, Metin: Bina Vergisine Esas Rayiç Bedellerin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Analizi: Kayseri İli Talas İlçesi Örneği, İdeal Kent Dergisi, Sayı 27, Cilt 10, Yıl 2019-2, s. 850).

dikleri görülmektedir. Ancak, Danıştay bildirim yükümlülüğüne uyulmaması durumunda önceden ödenen bina vergisi düşürülerek ikmalen tarhiyat yapılması ve mükellefe tarhiyata karşı dava açma hakkı tanınması, vergi farkının doğrudan tahakkuk ettirilmemesi gerektiği yönünde ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulan Bölge İdare Mahkemesi kararını onamıştır<sup>55</sup>. Bu durumda mükellefe tarhiyat sebebini de içeren vergi ihbarnamesi gönderilerek tarhiyata karşı dava açma hakkı tanınmalıdır<sup>56</sup>.

### Ç. İdarenin Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Yönelik Gerçekleştirebileceği Denetim Yolları

Bina inşaat sınıfı, yapı proje müelliflerinin beyanı doğrultusunda taşınmazın yapı kullanma izin belgesinde yer almaktadır. Ancak bildirimde dayalı olarak kayda alınan bu inşaat sınıfının belediye tarafından denetlenmesi mümkündür<sup>57</sup>. Bu denetimin, konusunda uzman kişilerin de içerisinde yer aldığı bir yoklama denetim mekanizması ile yerine getirilmesi gerekmektedir.

<sup>55</sup> “2014 ilâ 2019 yıllarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilen bina vergileri ve taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ait katkı paylarına ilişkin kısmı yönünden; *davalı idarece, 03/05/2019 tarihli Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Tutanağa istinaden, söz konusu taşınmazla ilişkin olarak 2014 ilâ 2019 yıllarına ilişkin olarak tahakkuk yapılmış ise de, söz konusu tutanakla davacı şirketin maliki olduğu binada anılan özelliklerden iki özellik birinci sınıf, sekiz özellik ise lüks inşaat sınıfı özelliklerine dahil olduğundan, emlak vergisine konu binanın lüks inşaat sınıfında olduğunun tespit edildiği ve olayda, 1319 Sayılı Kanun’un 33. maddesi uyarınca vergi değerini tadil eden sebeb mevcut olması nedeniyle, bildirimde bulunmakla yükümlü bulunan davacı şirket tarafından, davalı idareye herhangi bir bildirimde bulunulmadığının açık olduğu, dolayısıyla 1319 Sayılı Kanun’un 32. maddesindeki bildirim süresinde verilmemesi halinde, verginin idarece tarh edileceği kuralı karşısında, davalı idarece, ilgili hükümler esas alınmak suretiyle, öncelikle ihbarname esasına dayalı olarak ve davacı şirket tarafından söz konusu taşınmazlar için daha önce ödenen bina vergilerinin de mahsubu suretiyle ikmalen tarhiyat yapılarak usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi, tarh işlemine ilişkin olarak dava açma hakkı verilmesi ve usule uygun olarak tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının tamamlanması gerekirken, doğrudan bina vergisi ve taşınmaz kültür varlıklarının korunmasına ait katkı payı tahakkuk ettirildiği anlaşıldığından, davacı adına tahakkuk ettirilen bina vergisi ve kültür varlıklarını koruma payında hukuka uyarlık görülmediği” (Dnş. 9.D. 27.10.2022 tarih ve E. 2021/67, K. 2022/5187, kazancı içtihat bankası, E.T. 07.03.2024).*

<sup>56</sup> Ayrıca bkz. **Can, Bilal/Bülbül, Zübeyr/Dağışan, Veysel**: Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Türkiye Belediyeler Birliği, 2. Baskı, Eylül 2019, s. 241-242.

<sup>57</sup> Sayıştay başkanlığının belediyelere ilişkin yayınladığı raporlarda bina inşaat sınıfını hatalı belirlemesi Emlak Vergisinin tahakkuk ve tahsilinde mevzuata uyulmayan haller arasında gösterilmektedir. (**Kabakçı Karadeniz**, s. 158).

Yoklama, vergi idaresinin yükümlüleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya ilişkin araştırma işlemidir, (VUK m. 127). Yoklama, ileride yapılacak tarh işlemine zemin hazırlayan bir ön işlem niteliği taşımaktadır<sup>58</sup>.

Bina inşaat sınıfının tespitine yönelik yoklama denetiminde, yoklama memurları taşınmazın yerine giderek bina vergisi matrahına temel teşkil edecek olan bina inşaat sınıflarının tespitine dair cetvelde belirtilen 10 ayrı kritere uygun puanlama yaparak sınıf tespitinde bulunmaktadır. Bu durumda bina sınıfı bildirimde bulunulan veya önceden idare tarafından tespit edilen bina sınıfından daha üst sınıfa ait olarak tespit edilirse idare tarafından ek emlak vergisi tarhiyatı yapılmaktadır. Yapılan tarhiyat Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesi mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden yapılmalıdır. Bu bakımdan yoklama fişi, hem tarh işleminin hazırlayıcısı nitelikte sebep unsurunu hem de sürecin işleyişi ve şekli hakkında Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı düzenlenmiş olması itibarıyla şekil unsurunu oluşturmaktadır. Ayrıntılarına aşağıda yer verileceği üzere hukuka uygun bir yoklamaya dayanmayan bina sınıf değişikliğine dayalı tarhiyat işleminin iptali gerekmektedir.

#### **D. Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Dayalı Bina Vergisi Tarhiyatları Açısından Uygulamada Yaşanılan Problemler**

##### **1. Genel Olarak**

Bina inşaat sınıfının tespitine ve daha çok sınıfın değiştirilmesine yönelik işlemlerin sıklıkla hukukî uyumsuzluklara konu edildiği görülmektedir.

<sup>58</sup> **Saban**, s. 374. Yoklama denetim yolu; "günlük hâsılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını belirlemek, günlük kayıt yapılması zorunlu defterlerin işyerinde bulunup bulunmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, nakil vasıtalarında bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak" gibi kanunda belirlenen amaç ve yetkilerle sınırlı olarak yapılmaktadır. Yoklama denetim yolu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Kaneti**, s. 165-168; **Öncel/Kumrulu/Çağan/Göker**, s. 123-124; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 248- 252; **Saban**, s. 373- 375.

Bu uyumsuzlukların temelinde bina inşaat sınıfının değiştirilmesine yönelik işlemlerde bir takım usulî kurallara uyulmaması yanında 1982 yılına dayanan bina sınıfı ölçütlerinin günümüz imkân ve teknolojileri ölçütünde değerlendirilmesinde yaşanan problemler yatmaktadır. Bu başlık altında özellikle bina sınıf değişikliğine dayalı olarak yapılan tarhiyatlarda sorun oluşturan yoklamaların hukuka aykırılığı, 1982 tarihli cetvelin günümüz teknolojilerine göre değiştirilmesi gerekliliği ve geçmişe etkili cezalı tarhiyat yapılması hususları üzerinde durulmuş ve bu konularda çözüm önerileri getirilmiştir.

## 2. Yoklama İşlemlerinin Hukuka Uygun ve Bağımsız Bölüm Özelinde Gerçekleştirilmemesi

Vergi Usul Kanunu'nun idarece tarhiyatı düzenleyen mükerrer 30'uncu maddesinde tarhiyatın yoklama fişine dayandırılması gerekliliği kanunda açıkça ifade edilmektedir. Bu doğrultuda öncelikle uydu fotoğrafları, belediye meclis kararları, sokakta yer alan benzer site ve binaların sınıfı gibi hususların tarhiyata esas teşkil edemeyeceğini belirtmek gerekmektedir<sup>59</sup>.

Ayrıca yoklamanın kanunda düzenlenen kurallara ve sınırlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Yoklama yönteminin nasıl uygulanacağına ilişkin kurallar Vergi Usul Kanunu'nun 127 ila 133'üncü maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu doğrultuda belediyeler tarafından bina inşaat sınıfının tespitine yönelik yapılan yoklamaların kanunda belirtildiği üzere yetkili kişilerce (VUK m. 128), hürriyet ibraz edilerek yapılması (VUK m. 129); varsa nezdinde yoklama yapılanlara imza ettirilmek suretiyle tutanağa bağlanması (VUK m. 131) gerekmektedir.

<sup>59</sup> Danıştay da vermiş olduğu bir kararda idare tarafından sınıf değişikliğine delil olarak sunulan binanın yanındaki evlerin sınıfının ve uydu fotoğraflarını yeterli görmeyen Bölge İdare Mahkemesi kararını onamıştır. *“Davalı idareden davacıya ait taşınmazın “lüks inşaat” sınıfı özelliklerini taşıdığına ne şekilde tespit edildiği hususunda izahat getirilmesi ve buna ilişkin tüm bilgi ve belgelerin gönderilmesinin istenildiği, davalı idare tarafından ara karara verilen cevapta; sitenin uydu fotoğraflarının gönderildiği yan tarafındaki Hisar Evleri'nin de aynı özelliklere sahip olduğu ve lüks inşaat grubundan vergilendirildiğinin belirtildiği, binanın hangi inşaat sınıfına girdiğinin bu konuda teknik bilgiye sahip uzman kişilerce belirlenmesi gerekirken bu yolla bir inceleme yapılmaksızın uydu fotoğrafları ve çevresindeki yapıların özellikleri esas alınmak suretiyle davacıya ait gayrimenkulün sınıfının “lüks inşaat” olarak belirlenmesi hususunun varsayıma dayalı olduğu ve inşaat sınıfının somut bir şekilde ortaya konulmadığı sonucuna varıldığından, dava konusu tahakkuk işleminde ve lüks gruptan hesaplanarak tahsil edilen vergide hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne tahakkuk işleminin iptaline, ödenen tutarın faiziyle birlikte iadesine karar verilmiştir.”* (Dnş. 9. D. 14.03.2022 gün ve E. 2019/1954, K. 2022/840 kazancı içtihat bankası, E.T. 21.01.2024).

Yoklama işlemleri açısından Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel kuralların yanında Bina sınıfının tespitine ilişkin yoklamalara özel olarak var olması gereken bazı hususlara da değinmek gerekmektedir. Bina inşaat sınıfına ilişkin yapılan yoklamalar sırasında saptanan tespitler teknik bilgi gerektirdiğinden, yoklamanın konusunda uzman kişilerce yapılmış olması gerekmektedir<sup>60</sup>. Bu husus Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özeldede de açıkça ifade olunmaktadır<sup>61</sup>. Bu doğrultuda inşaatlar hakkında özel bilgi ve donanımı olmayan kişilerce yapılan yoklamaların tarhiyata esas teşkil etmesi mümkün değildir.

Bunun yanında uygulamada belediyelerin yaptığının aksine yapılan yoklamaların her bir bağımsız bölüm için ayrı ayrı yapılması gerekmektedir.

<sup>60</sup> “Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzükte binaların inşaat sınıflarına göre ayırımının yapıldığı, lüks, birinci, ikinci, üçüncü sınıf ve basit inşaat yönünde yapılan sınıflandırmanın, binanın yapılış tarzı, işçiliği, çeşitli kısımlarda kullanılan malzemenin kalitesi, cinsi ve benzeri hususları nazara alınarak yapılabileceği, buna göre taşınmazın sınıfı ile ilgili belirlemelere esas olan tespitler teknik bilgi gerektireceğinden, konusunda uzman kişilerce yapılması gerektiği, dosyadaki evrakların tetkikinden, dava konusu tarhiyata dayanak alınan ... tarih ve ... sayılı yoklamadaki tespitlerin yoklama memurları tarafından yapıldığı, yoklamada herhangi bir uzman kişinin (mühendis vb.) tespitine yer verilmediği görüldüğü, bu haliyle teknik bilgi gerektiren bir durumda konusunda uzman kişilerce yapılmayan yoklamanın vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koyamayacağı sabit olduğundan, söz konusu yoklamaya dayanılarak yapılan tarhiyatta da hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabulüne, Vergi Mahkemesi kararının "2015-2017 yılları için değişen m<sup>2</sup> farkına ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezasına" ve "2018 yılı için lüks inşaat sınıfı üzerinden tarh edilen bina vergisine" ilişkin kısımlarının kaldırılmasına, bu kısımlar yönünden davanın kabulüne karar verilmiştir. (Dnş. 9. D. 12.10.2022 gün ve E. 2020/5611, K. 2022/4712, kazancı içtihat bankası, E.T. 21.01.2024).

<sup>61</sup> “İlgide (b) de kayıtlı yazınız ve eklerinden; mükellef tarafından verilen (2) Nolu Harç Beyannamesinde, yapı ruhsatında belirtilen inşaat sınıflarını beyan ettikleri ancak, ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılan yoklamalarda mükellef beyanlarının Maliye Bakanlığınca yayımlanan cetvelde belirtilen kriterlere göre farklı bir sınıfta olduğunun tespit edildiği belirtilerek bu tespite göre işlem yapıldığı anlaşılmaktadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 11 inci maddesine göre yeni inşa edilen binalara ait emlak (bina) vergisi, mükellefler tarafından verilecek emlak (bina) vergisi bildirimini üzerine bu Kanunun 29 uncu maddesine göre belirlenen emlak vergisi değeri esas alınarak ilgili belediyeler tarafından tarh edilmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, inşaatlara ilişkin teknik bilgi ve donanımına sahip olmayan yoklama memurlarınca inşaatların sınıfına dair tespit yapılarak vergi dairesince tarhiyat yapılması uygun bulunmamaktadır. Bu tür bir hatanın tespit edilmesi halinde, bunun ilgili belediyece düzeltilmesinin sağlanması ve buna göre belediye tarafından yeniden bildirilecek emlak vergisi değeri üzerinden tarhiyat yapılması gerekmektedir”. (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, 17.04.2007 gün ve B.07.1.GİB.0.02.63-6373-2816-34812 sayılı özelge).

Nitekim bir binada yer alan bağımsız bölümlerden (kat irtifakı) bir kısmının kalorifer tesisatı kullanırken bir kısmının kullanmaması, bir kısmının kendi dış duvarlarını cetvelde lüks sınıfa ait gösterilen şekilde kaplatması mümkündür. Bu gibi özelliklerin binanın tamamına hasredilmesi ekonomik gerçekliğe aykırı sonuçlar doğurmaktadır.

### 3. Bina İnşaat Sınıfının Tespitine İlişkin Düzenlemelerin Yanlış Değerlendirilmesi ve Günümüz Teknolojisine Uygun Olmaması

#### a. Genel Olarak

İfade olunduğu üzere bina inşaat sınıfının tespitinde bina inşaat sınıfının tespitine ilişkin cetvelde yer alan dış duvarlar, çatı örtüsü, tavan, iç duvarlar, taban (döşeme), merdivenler, pencereler, kapılar, banyo ve WC ile ısıtma olmak üzere toplam on başlıkta belirlenen özellikler dikkate alınmaktadır. Ancak bu cetvelin 1982 yılının teknolojilerine göre hazırlanmış olması nedeniyle cetvelde lüks olarak görülen birçok hususun, akıllı ev tasarımlarının söz konusu olduğu günümüz teknolojilerinde basit sınıfa ait olmayı gerektirdiği yadsınamaz bir gerçektir. Bu hususa idarenin söz konusu cetvelde yer alan bazı kavramları yanlış yorumlaması da eklenildiğinde mükellefler aleyhine hukuka aykırı birtakım sonuçların ortaya çıkması kaçınılmaz olmaktadır.

Düzenleme hükümlerinin şüphesiz ki tarihi ve amaçsal yorum yöntemlerine uygun olarak yorumlanması gerekmektedir. Bunun dışında vergiye ilişkin kuralların anlam bakımından uygulanması ve amaca uygun yorumlanmasında Vergi Usul Kanunu'nun kabul ettiği temel yaklaşım ilkesi "*ekonomik yaklaşım*"dır. Bu nedenle takip eden başlıklarda bina inşaat sınıfını belirleyen özellikler tarihi ve amaca uygun yorum yöntemlerinin yanı sıra ekonomik yaklaşım ilkesi yönünden de ele alınmıştır.

#### b. Düzenlemelerin Tarihi ve Amaçsal Yorum Yöntemiyle Değerlendirilmesi Gerekliliği

Kanunların uygulanması, kuralların yorumlanması anlamına gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü fıkrasının A bendinden hareketle lafzî (gramatik), gaî (amaca uygun/teleolojik), sistematik ve tarihi yorum yöntemleri/metotları Vergi Usul Kanunu'na tâbi vergi, resim ve harçlar bakımından uygulama alanı bulmaktadır<sup>62</sup>. Kanunun sözünün açık olmadığı hal-

<sup>62</sup> Vergi hukukunda yorum yöntemlerine ilişkin genel açıklamalar için bkz. Şenyüz/Yüce/ Gerçek, s. 74 vd.; Oktar, s. 60 vd.; Bilici, s. 19 vd.; Taşkan, s. 43 vd.; Birsenoğul, Hakan: Vergi Hukukunda Yorum, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 65 vd.

lerde, kanunun konuluşundaki maksadın ve kanunun yapısındaki yerinin ve diğer maddelerle olan bağlantısının irdelenmesi gerekmektedir. Vergiye ilişkin kuralların uygulanmasında her bir metottan tamamlayıcı olarak yararlanılması gerekmektedir. Bir kuralın birden fazla yorum yöntemi ile yorumlanabiliyor olması, tek bir yöntemin kullanılması diğer yöntemlerin uygulamasını bertaraf etmemekte; bilakis yorum sonucuna ulaşma yolunda uygun olan her yöntemin iç içe geçmiş bir şekilde uygulanması gerekmektedir<sup>63</sup>. Her bir yorum metodu ulaşılan sonuç yönünden eşit seviyede değerlendirilmekle birlikte amaca uygun yorum neticesinde ulaşılan sonuç önemli bir anlam taşımaktadır. Çünkü, amaca uygun yorum, lafzî ve sistematik yorum yoluyla bulunan sonucun düzenlemenin anlam ve amacına uygun olup olmadığının denetlendiği bir yorum yöntemidir<sup>64</sup>. Amaca uygun yorumda belirleyici olan, kanun koyucunun düzenleme yaptığı tarih itibariyle zamanın koşullarına göre ve sübjektif iradesinden bağımsız şekilde objektif iradesinin belirlenmesidir.

Emlak vergilendirmesine konu olan malî güç unsuru, servettir. Bu bakımdan bina vergilendirmesinde yönlendirici bir amaçtan ziyade devletin kamu giderlerini karşılamak üzere fiskal bir amacı bulunmaktadır. Malî amaçlı vergilendirmenin söz konusu olduğu durumlarda devletin “gelir elde etme amacı” amaca uygun yorumda işe yarayacak yegâne kıstas değildir. Bu noktada amaca uygun yorum yaparken, kanun koyucunun vergilendirme yetkisini kullandığı andaki bakış açısını dikkate almak gerekmektedir<sup>65</sup>. Amaca uygun yorum genellikle tarihî yorum yönteminin yeterli olmadığı ya da bir fikir vermediği durumlarda başvuru bir yorum yöntemidir. Bu noktada hukukî düzenlemenin adil ve somut olaya uygun sonuç doğurmasına dikkat edilmeli; buna bağlı olarak menfaatler dengesinin esas alınması, adil olmayan ya da somut olayla bağdaşmayan bir sonucun doğmasının engellenmesi sağlanmalıdır<sup>66</sup>.

Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Dair Cetvel’i bu bakış açısıyla incelendiğinde örnek olarak “pencereler” bölümüne ilişkin kriterler dikkat çekmektedir. Pencereler açısından örneğin camın “özel vasıflı” olması lüks sınıfında değerlendirme yapılmasını gerektirmekte iken “normal” olması 1’inci sınıf

<sup>63</sup> Aynı yönde açıklamalar için bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 141, 142.

<sup>64</sup> **Schwarz/Pahlke/Keß**, AO. § 4, Rz. 141, (haufe.de , E.T. 28.01.2024 )

<sup>65</sup> **Schwarz/Pahlke/Keß**, AO. § 4, Rz. 142, (haufe.de , E.T. 28.01.2024 ) Tarihi ve güncel amaçsal yorum ayrımı hakkında ayrıca bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 76-78.

<sup>66</sup> Malî güç ile orantılı vergilendirmeyi talep etmek mükellef haklarındandır. Mali gücü aşan şekilde kamu giderlerine katılma yükümlülüğünden söz edilemez (**Çağan**, s. 200).

inşaat olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Özel vasıflı olma ve normal gibi kavramlar değişen zaman içerisinde anlamı değişen ve oldukça soyut kavramlardır. Bu noktada 1982 yılı itibariyle camın özel vasıflı olması ve normal camın neyi ifade ettiği araştırılmalı daha sonra bulunan sonucun günümüzdeki karşılığı itibariyle ne anlam ifade ettiği irdelenmelidir. “Normal” sözlük anlamı ile “alışılmış olan, olağan”<sup>67</sup> şeklinde tanımlanmaktadır. Bu bakımdan bundan seneler önce alışılmış ya da olağan görülen bir uygulama bugün itibariyle terk edilmiş olabilmektedir. Buna mukabil hangi cam vasıflarının “özel” sayılacağını tespit edebilmek de normal olanı kavramak kadar güçlük arz etmektedir<sup>68</sup>. Örneğin binalarda güneş kontrolü, ışık geçirgenliği, ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu gibi sebeplerle “ısıcam” ya da “çift cam” uygulanmaktadır<sup>69</sup>. Öte yandan günümüzde bu uygulama yaygın, olağan başka bir ifade ile “normal” bir uygulama haline gelmiştir. Bilakis binaya tek kat cam takılması olağan dışı ve şaşırtıcı bir uygulama olarak kabul edilebilir. Bu örnekten de anlaşılacağı üzere Cetvel’de belirlenen bina özelliklerinin değişen şartlara ve amacına uygun yorumlanması önem arz etmektedir.

Bunun yanında cetvelde klima mevcudiyetinin lüks sınıfa ait olduğu görülmektedir. Bu açıklamaya belediyeler binanın veya bağımsız bölümün tesisatına tabi olmayan duvar tipi klimayı da dahil etmektedirler. Bununla birlikte 1982 yılının şartlarında lüks bir bina açısından klima tesisatının duvar tipi klimayı değil de merkezi sistem klimayı ifade ettiğini söyleyebiliriz. Nitekim kat kliması ya da duvar tipi klima olarak adlandırılan ve ayrı bir dayanıklı tüketim malı olma özelliği taşıyan klimalar o dönemde Türkiye’de bulunmamaktadır<sup>70</sup>. Kaldı ki cetvelde bahsedilen özellikler ve donanımların emlakın değerinin tespitinde kullanılması için o emlaka birleşik olması gerekmektedir. Kiracının mülkiyetinde de olabilecek bir eşyanın bina inşaat sınıfının tespitinde ölçüt alınması ekonomik gerçeklikle bağdaşmamaktadır.

<sup>67</sup> <https://sozluk.gov.tr> (E.T. 31.01.2024)

<sup>68</sup> Bir yapı malzemesi olarak camın özellikleri ve niteliği hakkında bkz. **Hegger/Drexler/Zeumer**, s. 62-65. Ayrıca bkz. **Serfiçeli**, Y. Saip: Malzeme Bilgisi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, (Form Ofset), Ankara, 2000, s. 227 vd.

<sup>69</sup> Çift camlı pencere ve cam malzeme hakkında bkz. **Serfiçeli**, s. 228; **Özrahat**, Evrim: “Değişik Gazlar İçin Çift Camlı Pencere Boyutlarının Sayısal İncelenmesi”, (T.C. Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Makine Mühendisliği Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Kayseri, 2007, s. 1-10.

<sup>70</sup> Türkiye’ye duvar tipi klimanın 1988 yılında gelmesine ilişkin bkz. <https://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/o-zamanlar-ismi-kat-klimasiydi-9591070> (E.T. 31.01.2024)

**c. Düzenlemelerin Ekonomik Yaklaşım İlkesine Uygun Değerlendirilmesi Gerekliliği**

Vergi hukukunun karakteristik bir özelliği olan ekonomik yaklaşım ilkesi, Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen ayrı bir yorum yöntemi değildir. Amaca dayalı yorumun bir uzantısı olarak günlük durum ve olayların vergi hukuku bakımından yorumlanmasında ikincil derecede etkili bir değerlendirme tarzıdır. Vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısına da hitap eden bir ilke olarak hem somut olayın hem de vergi ödevi getiren bir normun anlamının belirlenmesini içeren bir üst kavramdır<sup>71</sup>. Ekonomik yaklaşım ilkesinin belirlenmesinin temelinde mükellefin ödeme gücünün tespitinin yanında vergilendirmede eşitliğin sağlanması amacı yatmaktadır. Bina vergisinin konusunu oluşturan konut, iş ve alışveriş merkezi gibi yapılar, gelirin statik/stok halini ifade eden servet unsurunun günümüzdeki en temel görünümle-ridir. Özünde şekillerin ötesine geçerek malî gücün kavranması anlamına gelen ekonomik yaklaşım ilkesi ile bina inşaat sınıfını belirleyen standart, olgusal ölçütlerin ekonomik nitelendirmesini sağlamak gerekmektedir<sup>72</sup>. Kuşkusuz amaca uygun yorum faaliyetinin sınırı olarak, ekonomik yaklaşımı getirirken kanunilik ilkesini, kıyas yasağını ve kanunda yer alan ifadeleri her zaman dikkate almaya devam etmek gerekmektedir<sup>73</sup>.

Lüks kavramı kişisel ve kamusal anlamda zaman içerisinde kültürel olarak devamlı değişim ve gelişim içerisinde olan bir tasarım olgusudur. Bu bakımdan binalara lüks niteliğini kazandıran ya da sınıfını yükselten unsurların tarihsel süreçte değişiklik gösterebileceği kabul edilmelidir. Bunun yanı sıra, bir binanın sınıfını belirleme sonucunu doğuran materyalleri malzeme bilimi/malzeme mühendisliği incelemektedir. Binaların mimarî tasarımları yapı malzemeleri ile hayata geçirilmekte ve o binanın çevrede uyandıracığı etkide malzeme belirleyici bir rol oynamaktadır<sup>74</sup>. Malzeme biliminin ve mühendisliğinin amacı, malzemeleri tanıyıp anlayarak yeni/değişik malzemelerin keşfini/tasarlanmasını sağlamak; uygun işleme ve üretim süreçlerinden geçirerek onları insanlığın kullanımına sunmaktır<sup>75</sup>. Dolayısıyla mal-

<sup>71</sup> **Birsenoğul**, s. 156.

<sup>72</sup> Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin genel açıklamalar için bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 79-84; **Karakoç**, Genel Vergi, s. 143, 144; **Oktar**, s. 62 vd.; **Taşkan**, s. 45-47.

<sup>73</sup> **Karakoç**, Genel Vergi, s. 153, 154.

<sup>74</sup> **Hegger/Drexler/Zeumer**, s. 8.

<sup>75</sup> **Uzun**, Hüseyin: Mühendisler İçin Malzeme Biliminin Temel İlkeleri, (Değişim Yayınları), İstanbul, 2012, s. 3; **Keleş**, Özgür: Malzeme Bilimi ve Mühendisliği, Ders Notları

zeme bilimindeki bu yaklaşım, bina inşaat sınıfı için ölçüt olarak belirlenen her bir malzemenin 1982 yılından bu yana üretim faaliyetleri ile sıkı bağlantılı olan bu bilim dalının konusu olmaya devam ettiği anlamını çıkarmak için yeterlidir<sup>76</sup>. Teknolojik gelişmelerin hızlı bir ivme kazandığı son 30-40 yıllık sürecin üretim süreçlerine de yansdığı hususu göz önünde bulundurulunca 1982 yılındaki malzeme anlayışının, kullanıcıya sağlamayı vaat ettiği lüks, konfor, sağlık gibi unsurlar açısından günümüzdekinden çok farklı olacağı inkâr edilemez. Günümüzde özellikle yaşam alanları bakımından lüksün veyahut 1'inci ya da 2'nci sınıfın algılanış şekli nitelikli -kaliteli- en doğal yapı malzemelerinin kullanıldığı alanlardan, sentetik, yapay ve doğaldan uzağa; ısınma gibi temel bir yaşamsal ihtiyaç için elektrik, soba, odun, kömür vb gibi alternatif maliyetlere katlanılması gerekene doğru bir yelpazeye yayılmaktadır. Bu açıdan bina vergisinde her bir vergilendirme dönemi ya da vergi değerinin takdir komisyonlarınca yeniden belirlendiği dönemler itibarıyla çağdaş/güncel anlamıyla bina inşaat sınıfının neyi ifade ettiği gözden geçirilmelidir.

Lüks ve kalite anlayışının zamana yayılı değişimine örnek olarak, günümüzde zemin kaplama malzemesi olarak sıklıkla kullanılan; ekonomik ve kolay döşenebilir olması itibarıyla toplumun tüm sosyo-ekonomik kesimlerinden tercih edilen ahşap türevi ürün olarak "laminat" kaplamalar<sup>77</sup> ele alınabilir. Laminat, en basit haliyle istenilen renk ve desende basılan kağıtlara reçine emdirilmesi suretiyle elde edilen; balans kağıdı, HDF, dekor kağıdı ve overlay kağıdı olmak üzere dört farklı katmanın lamine edilmesi ile oluşturulan kaplama levhaları olarak tanımlanabilir<sup>78</sup>. 1970'lerin sonunda İsveç'te ilk olarak üretilen laminatın 80'li yılların sonlarına doğru Avrupa'ya ve

([https://web.itu.edu.tr/ozgulkeles/dersler/MalzemeBilimi\\_01\\_2010.pdf](https://web.itu.edu.tr/ozgulkeles/dersler/MalzemeBilimi_01_2010.pdf) , E.T. 31.01.2024), s. 6. Malzeme-endüstri ilişkisi hakkında ayrıca bkz. **Serfiçeli**, s. 1.

<sup>76</sup> Önceki dönemlerde yapı malzemelerinde fazla seçenek yokken endüstrileşmeyle birlikte malzemelerin çeşitliliğinin artışı hakkında bkz. **Hegger/Drexler/Zeumer**, s. 11. Ağaç işleri endüstrisindeki hızlı gelişmelere bağlı olarak orman varlığının azalması; ağaç malzemenin en verimli şekilde kullanılması için laminasyon tekniğinin uygulanmasının zorunluluk arzemesi örneği hakkında bkz. **Ay**, Nurettin: "İç Mekân Zemin Kaplamasında Laminat Parkelerin Tercih Sebepleri", (Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Mobilya ve Dekorasyon Eğitimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, 2001, s. 15.

<sup>77</sup> Laminat gibi yüzeyi kaplanmış (sentetik) levhaların masif ağaç malzemelerin yerini alması hakkında bkz. **Nemli**, Gökay: Sentetik Laminat Endüstrisi Ders Notları, (Karadeniz Teknik Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları), Ders Teksirleri Serisi No: 71, Trabzon, 2003, (file:///C:/Users/kullanici/Downloads/sentetik%20laminat%201.pdf , E.T. 31.01.2024), s. 1.

<sup>78</sup> Laminat parke yapısı hakkında bkz. **Ay**, s. 18 vd.; **Alkan**, s. 1-4.

diğer pazarlara girdiği bilinmektedir<sup>79</sup>. İlk giriş tarihi itibarıyla belki daha çok üst gelir grubunca tercih edilen laminat, üretim maliyetinin azalması, ekonomik olması ve uygulanma sıklığının artışı ile daha dar gelirli kesimlerin erişimine açık hale gelmiştir<sup>80</sup>. Günlük hayat deneyimleri ile bu ürünün bir lüks olmadığını ve standart bir uygulama haline geldiğini söylemek mümkündür<sup>81</sup>. Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Dair Cetvel'e baktığımızda ise, laminat kelimesinin herhangi bir standartta geçmediğini görmekteyiz. Bununla birlikte "taban" açısından "ahşap parke" ölçütü lüks ve 1'inci sınıfta yer almakta bunun dışında 3'üncü sınıf inşaat kriterleri arasında basit ahşaba yer verilmektedir. Nitekim ahşap, hemen her yerde bulunabilen ve yenilenebilir bir malzeme olmakla birlikte -ağacın türüne göre- maliyeti yüksek bir yapı malzemesidir. Bu nedenle ahşap malzeme veya atıklar parçalanıp ayrıştırılarak ahşap asıllı ürünler elde edilmekte; ahşabın doğal özellikleri geri plana atılarak ahşaba yakın görünümde yeni malzemeler elde edilebilmektedir<sup>82</sup>. Laminat kaplamanın bu kriterlerden hangisine gireceği konusuna bakıldığında ise, ahşabın fiziksel ve kimyasal değişime tâbi tutularak işlendiği ve yeni, sentetik bir malzemeye dönüşmüş halini ifade eden "laminatın"<sup>83</sup> gerçek ekonomik değeri itibarıyla Cetvel'de bir karşılığının olduğundan bahsedebilmek mümkün görülmemektedir. Ahşap asıllı ürünler arasında sınıflandırılan laminatlar, yüksek kaliteli ahşap kaplamalar yerine düşük maliyetli kaplama altı malzeme olarak kullanılmaktadır<sup>84</sup>.

Şehirleşme açısından dikkate alındığı bilinen bir algı olarak lüks yaşam çevresi oluşturulması özellikle göç alan büyükşehirlerde yaşanan hızlı ve olumsuz kentsel gelişmenin önlemi olarak görülmektedir. Deprem gibi birçok kez ve farklı yerlerde gerçekleşmesi muhtemel görülen Türkiye şartlarında kentsel dönüşüm, yerinde dönüşüm gibi uygulamalara da bu algı yan-

<sup>79</sup> Nemli, s. 1; Alkan, s. 4, 5.

<sup>80</sup> Laminatın tercih sebepleri hakkında bkz. Nemli, s. 1; Ay, s. 15-17.

<sup>81</sup> Günümüzde pahalı doğal ahşap kaplamalar yerine ahşap taklidi kaplamaların üretildiği hakkında bkz. Hegger/Drexler/Zeumer, s. 37.

<sup>82</sup> Hegger/Drexler/Zeumer, s. 36. Ayrıca bkz. Onaran, Kâşif: Malzeme Bilimi, Düzeltilmiş Birinci Baskı, (Çağlayan Basımevi), İstanbul, 1986, s. 276.

<sup>83</sup> Laminat, piyasada kullanıma sunulan zemin kaplama malzemeleri arasında "ahşap yer döşemeleri" arasında değil, "ahşap kökenli yer döşemeleri" arasında sınıflandırılmaktadır. Nitekim ahşap yer döşemeleri; tahta yer döşemesi, masif parke, rabuta, mozaik parke, tabla parke ve lamine parke şeklinde sıralanmaktadır. Açıklamalar için bkz. Ay, s. 3, (Şekil 1. 1. Yer Döşemelerinin Sınıflandırılması ve Çeşitleri). Laminatın avantaj ve dezavantajları kapsamında ahşap parkeden farkını ortaya koyan açıklamalar için bkz. Alkan, s. 8, 9.

<sup>84</sup> Hegger/Drexler/Zeumer, s. 37.

sımsaktadır. Öte yandan; inşaat sınıfı itibarıyla lüks ve basit inşaatların yan yana durabildiği şehirleşme realitesinde ülkenin geneline yaygın bir lüks ya da 1'inci 2'nci sınıf belirlemesi, malî gücü kavrama bakımından sosyal adalete yaklaştıran bir sonuç doğurmayacaktır. Bu bakımdan günümüzün ekonomik şartları itibarıyla Bina İnşaat Sınıfının Tespitine Dair Cetvelinde yer alan ölçütlerin günün şartlarını karşılayacak ve malzeme bilimi açısından yaşanabilecek gelişmelere ayak uyduracak şekilde ele alınması gerekli görülmektedir.

#### 4. Sınıf Değişikliği Kararlarına Dayalı Olarak Geçmiş Etkili Cezalı Tarhiyat Yapılması

*Bina inşaat sınıfı değişikliğine dair tutanaklara dayalı olarak yapılan tarhiyatların, tarh zamanaşımı süresini dikkate alarak geçmiş beş yılı kapsayacak şekilde yapıldığı görülmektedir. Ancak, vergi tadil sebeplerinin hangi yılda yapıldığına ilişkin bir tespit bulunmaksızın bu şekilde geçmişe etkili bir vergilendirmede bulunulması uygun değildir. Örneğin, özel vasıflı cam taktırılması, kalorifer tesisatı döşenmesi gibi işlemler yoklama tarihinin hemen öncesinde gerçekleştirilmiş olabilir. Buna yönelik bir tespitte yer verilmeksizin yeknesak bir uygulama ile geçmiş beş yıl için ek vergi tarhiyatında bulunulması hukuka uygun değildir.*

*Ayrıca belediyelerin sınıf değişikliği kararına dayalı ek tarhiyat yaptıkları durumlarda bir kat temel vergi ziyai cezası kestikleri görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun idareye tarhiyat yapma yetkisi veren bu hükmünde yalnızca tarhiyat yapılacağı düzenlenmiş bulunması ve ceza kesme ibaresine yer verilmemesi, Danıştay tarafından bu durumlarda idarenin ceza kesme yetkisi olmadığı şeklinde yorumlanmaktadır<sup>85</sup>. Kanaatimizce ceza ke-*

<sup>85</sup> “1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununda 09/04/2002 tarihinden itibaren beyanname verme zorunluluğunun kaldırılarak, emlak vergisi bildirim verilmesi gereken hallerde mükellefin bildirim vermemesi durumunda verginin idarece tarh edileceği kuralının benimsenmesi ve vergi ziyai cezası kesileceğine dair bir hükme yer verilmemesi karşısında, 2002 yılı ve sonraki yıllar için vergi ziyai cezası kesilmesi mümkün olmadığından, davacı şirket adına 2020 yılına ilişkin olarak kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık görülmediği,” (Dnş. 9.D. 27.10.2022 tarih ve E. 2021/67, K. 2022/5187, kazancı içtihat bankası, 07.03.2024). “Emlak Vergisi Kanununda 9.4.2002 tarihinden itibaren 4751 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu, beyan esasına ilişkin 20. madde kaldırılarak 23. maddede yapılan değişiklik ile Kanunun 33. maddesinde belirtilen vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana gelmesi halinde bildirim verilmesi esası getirilmiş olup, 32. maddede de bildirim süresinde verilmemesi durumunda verginin idarece tarh edileceği belirtildiği halde vergi ziyai cezası kesileceğine dair bir ibareye yer verilmediğinden, kesilen vergi ziyai cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı” (Dnş. 9. D.

*silmemesi gerekliliğinin sebebi Emlak Vergisi Kanunu'nda beyan usulünün kaldırılmış olmasıdır. Yoksa Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyat cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar." hükmü gereği süresinde vergi tadil sebeplerini bildirmeyen mükellef açısından da geçerli genel hüküm niteliğindedir<sup>86</sup>. Buna rağmen, Danıştay'ın yerleşik içtihadına rağmen belediyelerin cezalı tarhiyat yapmakta ısrar etmesi davaların en azından kısmen kaybedilmesi sonucu doğurmakta ve kamu zararına yol açmaktadır.*

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bina vergisinde vergi değeri, Maliye ve Bayındırlık ve İskân bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile takdir komisyonu kararı ile tespit edilen arsa veya arsa payı değeri esas alınarak hesaplanan bedeldir. Bu bedelin tespitinde bina inşaat sınıfı büyük önem taşımaktadır. Belediyeler, bina ruhsatında ve emlak vergisi bildiriminde yer alan bina sınıfına göre emlak vergisi tahakkuk ettirmekle birlikte bazı binaların sınıflarının bildirimde bulunan sınıfın daha üstünde bir sınıfa dahil olduğunu tespit etmekte ve bu yönde geçmiş beş yıla dönük vergi tahakkuk ettirmektedirler.

Bina inşaat sınıfının değiştirilmesine dayalı bu tarhiyatların hakkaniyetsiz bazı sonuçlara yol açtığı açıktır. Öncelikli olarak, bina inşaat sınıfının tespitine ilişkin işlemlerin hukuken geçerli bir yoklamaya dayandırılması gerekmektedir. Yoklamaya dayanmayan veya dayandığı yoklamanın kanundaki şartları taşımadığı görülen ek vergi tarhiyatlarının, bina sınıfına ilişkin tespitin doğruluğundan bağımsız iptali gerekmektedir. Bunun yanında uygulamada belediyelerin yaptığının aksine, yapılan yoklamaların her bir bağımsız bölümde var olan ölçütler göz önünde bulundurularak yapılması gerekmektedir.

Yoklama sırasında dikkate alınan cetvel, 1982 yılına dayanan bina sınıfı ölçütlerini içermektedir. İlgili cetvelde lüks kategorisinde yer alan birçok özellik günümüzde sıradan ve basit olarak nitelendirilebilecek özellik-

---

12.10.2022 gün ve E. 2020/5611, K. 2022/4712, kazancı içtihat bankası, E.T. 07.03.2024).

<sup>86</sup> Benzer yönde bkz. **Taylar**, Yıldırım: Emlak Vergisi Kanunu'nda Arsa Sayılabilecek Arazilerin Belirlenmesi Hususunda Cumhurbaşkanına (Önceden Bakanlar Kuruluna) Verilen Yetkinin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Vergilendirme Yetkisi Sempozyumu, (Ed. Prof. Dr. Cenker Göker/ Dr. Öğretim Üyesi Zeynep Müftüoğlu), Atılım Yayınları, Ankara 2023, s. 208, dn. 35.

tedir. İlgili cetvelin günümüz teknolojik imkanlarına göre yenilenmesi ve ekonomik gerçekliklere uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir. Yine mevcut cetvelde yer alan kriterlerinde günümüz gerçeklerine ve ekonomik yaklaşım ilkesine uygun yorumlanması gerekmektedir.

İdare sınıf değişikliği kararını binaya sonradan eklenen bir unsura dayandırmakta ise bu unsurun binaya ne zaman eklendiğinin tespit edilmesi ve vergi değerinin o tarihi takip eden döneme uygulanması gerekmektedir. Yine, Danıştay'ın idarece yoklamaya dayalı olarak yapılan tarhiyata ilişkin kanun hükmünün ceza kesme yetkisi tanımadığı yönündeki yerleşik içtihadı belediyelerce göz önünde bulundurulmalıdır.

### KAYNAKÇA

- Alkan**, Fırat: “Laminat Parkelerin Kalınlık ve Kalite Sınıflarına Göre Özelliklerinin Karşılaştırılması”, T.C. Bartın Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Orman Endüstri Mühendisliği Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bartın, 2019.
- Arslan**, Ahmet: “Emlak Vergisi Açısından Bina Kavramı”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 332, Mayıs 216, s. 85-90).
- Akdoğan**, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Yayınları, 16. Baskı, Ankara 2023.
- Aşçı Akıncı**, Nuray: “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 243, Nisan 2017, s. 29-42, (Takdir Komisyonları).
- Aşçı Akıncı**, Nuray: Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2022, (Emlak Vergisi).
- Ay**, Nurettin: “İç Mekân Zemin Kaplamasında Laminat Parkelerin Tercih Sebepleri”, (Gazi Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Mobilya ve Dekorasyon Eğitimi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Ankara, 2001.
- Balci**, Mustafa: “Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-2”, www.vergiyalgi.com, E.T. 27.04.2024).
- Bilici**, Nurettin: Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, 54. Baskı, Ankara 2023.
- Birsenoğlu**, Hakan: Vergi Hukukunda Yorum, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- Can**, Bilal/**Bülbül**, Zübeyr/**Dağışan**, Veysel: Açıklamalı ve İçtihatlı Belediyelerde Emlak Vergisi Uygulaması, Türkiye Belediyeler Birliği, 2. Baskı, Eylül 2019.
- Canbazoğlu**, Kerem: “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetim”, TBB Dergisi 2010 (89), s. 154-195.
- Candan**, Turgut: “Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu”, Danıştay Dergisi, S. 64-65, Y. 17, s. 5-13.
- Çağan**, Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

- 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.
- Göker, Cenker:** Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, Oniki Levha Yayınları, İstanbul 2021.
- Hackköylü, Canatay/Heper, Fethi:** “Emlak Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, Maliye Dergisi, S. 158, Ocak-Haziran 2010, s. 1-14.
- Hegger, Manfred/Drexler, Hans/Zeumer, Martin:** Adım Adım Yapı Malzemeleri, Yapı Endüstri Merkezi- YEM Yayın-194, İstanbul, 2012, (Çev. Volkan Atmaca).
- Kabakçı Karadeniz, Hülya:** Türkiye’de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2021.
- Kaneti, Selim:** Vergi Hukuku, 2. Bası, (Filiz Kitabevi), İstanbul 1989.
- Kaneti, Selim/Ekmekci, Esra/Güneş, Gülsen/Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul 2019.
- Karagöz, Işıl/Arslan, Metin:** “Bina Vergisine Esas Rayiç Bedellerin Belirlenmesinde Yaşanan Sorunların Analizi: Kayseri İli Talas İlçesi Örneği”, İdeal Kent Dergisi, Sayı 27, Cilt 10, Yıl 2019-2, s. 840-873.
- Karakoç, Yusuf:** Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara 2019, (Genel Vergi).
- Karakoç, Yusuf:** Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları, Vergi Dünyası, S. 161, Ocak 1995, s. 110-116, (Takdir Komisyonu).
- Keleş, Özgür:** Malzeme Bilimi ve Mühendisliği, Ders Notları, ([https://web.itu.edu.tr/ozgulkeles/dersler/MalzemeBilimi\\_01\\_2010.pdf](https://web.itu.edu.tr/ozgulkeles/dersler/MalzemeBilimi_01_2010.pdf), E.T. 31.01.2024).
- Nemli, Gökay:** Sentetik Laminat Endüstrisi Ders Notları, (Karadeniz Teknik Üniversitesi Orman Fakültesi Yayınları), Ders Teksirleri Serisi No: 71, Trabzon, 2003, (file:///C:/Users/kullanici/Downloads/sentetik%20laminat%201.pdf, E.T. 31.01.2024).
- Oktar, S. Ateş:** Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 16. Baskı, İstanbul 2022.
- Onaran, Kâşif:** Malzeme Bilimi, Düzeltilmiş Birinci Baskı, (Çağlayan Basımevi), İstanbul, 1986.

- Organ, İbrahim/Çiftçi, Taha Emre:** Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl: Ekim 2015, Cilt-Sayı: 8 (4), s. 127-147.
- Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami/Göker, Cenker:** Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 28. Baskı, Ankara 2019.
- Özkök Çubukçu, Dilek:** Emlak Vergisinde Vergi Değeri, Savaş Yayınevi, Ankara 2014.
- Özrahat, Evrim;** “Değişik Gazlar İçin Çift Camlı Pencere Boyutlarının Sayısal İncelenmesi”, (T.C. Erciyes Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Makine Mühendisliği Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Kayseri, 2007.
- Saban, Nihal:** Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 9. Baskı, İstanbul 2019.
- Sağlam, Musa:** “Emlak Vergisi Kanunu’na Göre Vergi Değerinin Tespiti ve Vergi Değerinin İlgili Diğer Vergilere Etkisi”, (Vergi Sorunları Dergisi, S. 324, Eylül 2015, s. 20-23).
- Sarıaslan, Osman:** “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, (TAAD, Y. 7, S. 29, 2017, s. 193-224).
- Schwarz, Bernhard/Pahlke, Armin/Keß, Thomas:** AO/FGO Kommentar, www.haufe.de , E.T: 31.01.2024)
- Serfiçeli, Y. Saip:** Malzeme Bilgisi, Geliştirilmiş İkinci Baskı, (Form Ofset), Ankara, 2000.
- Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan:** Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Ekin Yayınevi, 14. Baskı, Bursa 2023.
- Taşkan, Yusuf:** Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi, 6. Baskı, Ankara 2023.
- Taylar, Yıldırım:** Emlak Vergisi Kanunu’nda Arsa Sayılabilecek Arazilerin Belirlenmesi Hususunda Cumhurbaşkanına (Önceden Bakanlar Kuruluna) Verilen Yetkinin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Vergilendirme Yetkisi Sempozyumu, (Ed. Prof. Dr. Cenker Göker/Dr. Öğretim Üyesi Zeynep Müftüoğlu), Atılım Yayınları, Ankara 2023, s. 194-211, (Emlak Vergisi).
- Taylar, Yıldırım:** Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021, (Vergiyi Doğuran Olay).
- Uzun, Hüseyin:** Mühendisler İçin Malzeme Biliminin Temel İlkeleri, (Değişim Yayınları), İstanbul, 2012.