



T.C.
KAMU DENETÇİLİĞİ KURUMU
(OMBUDSMANLIK)

ŞİKAYET NO : 2014/3360

KARAR TARİHİ: 26/12/2014

KISMİ TAVSİYE KISMİ RET KARARI

- ŞİKAYETÇİ** : A.T.
- ŞİKAYET EDİLEN İDARE** : Yenimahalle Belediye Başkanlığı
- ŞİKAYETİN KONUSU** : Şikayetçi 200 m²'yi geçmeyen bir meskenin sahibi olduğu ve herhangi bir gelirin olmaması nedeniyle emlak vergisi ödememesi gerektiği iddiası ile 2002 yılından beri ödemiş olduğu emlak vergilerinin iade edilmesi gerektiği yönünde tavsiye kararı verilmesi talep etmektedir.
- ŞİKAYET BAŞVURU TARİHİ** : 25/07/2014

I. USÛL

A. Şikayet Başvuru Süreci

1) Şikayet başvurusu, Kurumumuza, şikayetçi tarafından, şahsen 25/07/2014 tarih ve sayı ile kayıt altına alınan gerçek kişiler için başvuru formu vasıtasıyla yapılmıştır. Şikayet başvurusunun karara bağlanması için 28/3/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 41/1-a maddesi ve İmza Yetkileri Yönergesinin 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, şikayetin incelenmesine ve araştırmasına geçilmiş, 2014/.... şikayet no.lu 18/12/2014 karar tarihli Tavsiye Önerisiyle Kamu Başdenetçisi'ne sunulmuştur.

B. Ön İnceleme Süreci

2) Yapılan ön inceleme neticesinde, şikâyet konusunun Kurumumuzun görev alanına girdiği şikayetçinin menfaat ihlali koşulunu taşıdığı, idari başvuru yollarının tüketildiği, şikayetin süresinde yapıldığı ve diğer ön inceleme koşullarında da bir eksiklik bulunmadığı, bu nedenle şikayetin inceleme ve araştırmasına engel bulunmadığı tespit edilmiştir.

II. OLAY VE OLGULAR

A. Şikayetçinin Konu Hakkındaki Açıklamaları ve İddiaları

3) Şikayetçi 2002 yılından itibaren, adresinde bulunan dairenin maliki olduğunu, 2002 yılından itibaren emlak vergisini düzenli bir şekilde ödediğini, ancak 2014 yılında Emlak Vergisi Kanununun 8. maddesi gereğince idareye 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olduğu ve herhangi bir gelirin bulunmadığı beyanında bulunarak, 2014 ve müteakip yıllar için indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlandığını ve anılan gerekçelerin 2002 yılından itibaren var olması nedeniyle şimdiye kadar ödemiş olduğu emlak vergisi tutarlarının iade edilmesini talep ettiğini, idarenin bu talebe olumsuz yanıt vermesi üzerine bu talebin gerçekleşmesi yönünde Kurumumuza başvuru yaparak, bu yönde tavsiye kararı verilmesini talep ettiği görülmektedir.

B. İdarenin Şikayete İlişkin Açıklamaları

4) Yenimahalle Başkanlığından 02/10/2014 tarih ve sayılı yazı ile şikayet konusuna ilişkin olarak bilgi ve belgeler istenilmiş olup, idare Kurumumuza 17/10/2014 tarih ve sayılı yazı ile cevap vermiştir.

5) İlgili idarenin söz konusu yazısında; "Şikayetçinin sicil no.lu dosyası ve bilgisayar kayıtlarında yapılan tetkiki neticesinde, numarada bulunan gayrimenkulü için, 14/05/2014 tarihinde emeklilik muafiyeti başvurusunda bulunduğu görülmüş olup, 2014 yılı ve daha sonraki yıllar için muafiyet başvurusu işleme alınmıştır. Ancak mükellef daha sonra 23/05/2014 tarih ve evrak kayıtlı dilekçesi ile muafiyetin geriye dönük uygulanmasını ve ödemiş olduğu vergilerin iadesini talep etmiştir. Bilindiği üzere 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun Geçici Muafliklar bölümünün 5 inci maddesinde "Mükellefler tarafından süresi içinde bildirimde bulunulmazsa muafiyet bildirim yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olacaktır. Bu şekilde bildirim yapıldığı takdirde bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkı düşer." denilmektedir.

C. Olaylar

6) Şikayetçi, 23/05/2014 tarih ve evrak kayıt no.lu dilekçe ile Yenimahalle Belediye Başkanlığı Mali Hizmetler Müdürlüğüne yapmış olduğu başvuruda, 2002 yılından itibaren maliki olduğu mesken ile ilgili olarak, kendisine tahakkuk eden emlak vergilerini düzenli olarak ödediğini, herhangi bir geliri olmadığı ve bir meskene sahip olması nedeniyle indirimli emlak vergisi uygulanmasından yararlanmak için başvuru yaptığını, başvurunun idare tarafından 2014 takvim yılı ve müteakip yıllar için kabul edildiğini, bu bağlamda Emlak Vergisi Kanununun ilgili hükümleri, Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin yayımladığı tebliğler ve emsal görüşler doğrultusunda 2013 yılı ve daha önceki yıllarda tahsil edilen emlak vergisi bedellerinin tarafına iade edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

7) İlgili idare, şikayetçi tarafından yapılan başvuru neticesinde 02/06/2014 tarih ve evrak kayıt no.lu yazısında, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun Geçici Muafliklar bölümünün 5 inci maddesine atıfta bulunarak, mükelleflerin süresi içinde bildirimde bulunmaması durumunda muafiyetin bildirim yapıldığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren geçerli olacağını, bu şekilde bildirim yapıldığı takdirde bütçe yılının sonuna kadar geçen yıllara ait muafiyet hakkının düşeceğini ve bu yasa metninden de anlaşılacağı üzere muafiyetinin 2014 yılı itibariyle yapılmış olup, geriye dönük herhangi bir işlemin yapılmasının söz konusu olmayacağını belirtmiştir.

8) Şikayetçi, idarenin şikayet konusu ile ilgili olarak vermiş olduğu olumsuz cevap üzerine Kurumumuza 25/07/2014 tarih ve 2014/3360 şikayet no.lu ve sayılı şikayet başvuru formu ile müracaat etmiştir.

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

9) Denetçiliğimiz arabuluculuk girişimleri ile şikâyetin çözümlenmesi noktasında girişimlerde bulunmuş olup, idare yetkililerinin mahkeme kararı neticesinde iadenin söz konusu olabileceği tavrının net bir şekilde anlaşılması üzerine şikâyet hakkında inceleme ve araştırma aşamasına geçilmesine karar verilmiştir. Bu bağlamda şikâyete konu işleme ilişkin bilgi ve belgeler Yenimahalle Belediye Başkanlığı'ndan istenmiştir. İlgili idarece konuya ilişkin yazı gönderilmiştir.

III. Hukuki Değerlendirme ve Gerekçe A. İlgili Mevzuat

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

11) Anayasamızın Vergi Ödevi başlıklı 73 üncü maddesinde "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.*" hükmü yer almaktadır.

12) 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde "*Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup on sekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, engellilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200 m² yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sıfıra 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.*" denilmektedir.

13) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin birinci fıkrasında "*Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.*" hükmü yer almaktadır.

14) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesi "*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" şeklinde düzenlenmiştir.

15) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesi vergilendirme hatalarının açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesinin mükellefiyette hata olduğunu ve vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasını mevzuda hata olarak nitelendirmiştir.

16) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde "*Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek, suretiyle*

mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur." hükmü yer almaktadır.

17) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesi 114 üncü maddede yer alan zamanaşımı süreleri (beş yıl) dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilemeyeceğini bildirmektedir.

18) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinde "*Mükellefler, Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kıldığı makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteyebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı, kendisinden istenecek izahatı özelge ile cevaplandırabileceği gibi, aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir. Sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulur. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgelere uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir."* hükmü yer almaktadır.

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

20) Maliye Bakanlığının 57 seri no.lu Emlak Vergisi Genel Tebliğinde "44 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde hiçbir geliri olmayan mükelleflerin indirimli vergi oranından yararlanmaları için anılan Genel Tebliğ ekindeki "**Hiçbir Geliri Olmayanların Tek Meskenlerine Ait Taahhüt Belgesi'**ni ilgili belediyeye vermeleri yeterli görülmüş olup bu mükelleflerden ayrıca başka bir belgenin istenilmesine gerek bulunmamaktadır."

B. Şikayet Konusuna İlişkin Uygulamalar.

21) Aydın Bölge idare Mahkemesinin itiraz yoluyla yaptığı başvuruda belirttiği "*fazla veya yersiz alınan vergilerin iadesinde istenen bilgi ve belgelerin tesliminden üç ay sonra başlamak üzere tecil faizi verildiği, oysa eksik beyan edilen ve ödenen vergiler için ödenmesi gereken günden itibaren gecikme faizi alındığı bu kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 35. maddelerine aykırı olduğu*" yönündeki itirazına istinaden **Anayasa Mahkemesi 14/05/2011 tarih ve 27934 sayılı Resmi Gazete de yayımlanan E:2008/58 K:2011/37 sayılı kararında özetle;**

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin dördüncü fıkrası ile mükelleflerden fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilâtın üzerinden çok zaman geçmiş olsa da istenen bilgi ve belgelerin teslimiyle yapılan iade talebinden sonraki üç ay içinde yapılmayan iadeler için bu üç ayın sonundan başlamak üzere düzeltme fişinin tebliğ edildiği güne kadar işleyen tecil faizinin vergi aslı ile beraber ödenmesi öngörüldüğü, buna karşın aynı maddenin üçüncü fıkrası ile eksik tahsil edilen veya tahsil edilemeyen vergiler için mükelleflerden verginin ödenmesi gereken tarihten itibaren ödemenin yapıldığı güne kadar işleyen gecikme faizi alındığı, bu durumda itiraz konusu kuralın, kamu kurumları ile kişiler arasında kamu idarelerinin kamu gücüne dayalı yetkilerini kullanırken hatalı işlemleri nedeni ile oluşan alacaklı-borçlu ilişkilerinin borçlu olan kamu kurumları lehine bozulmasına sebebiyet verdiği, bu düzenlemenin kamu kurumlarının borcunu

ödemesini geciktirmede teşvik edici olarak vatandaşların devlete olan güvenini sarstığı bu durumunda Anayasanın 2. maddesinde belirtilen Hukuk Devleti İlkesi ile 35. maddesinde belirtilen Mülkiyet Hakkının kullanılmasıyla ilgili düzenleme ile bu doğrultuda Avrupa İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerinin Korunmasına İlişkin Sözleşme'ye Ek Protokol'ün 1. Maddesinde hüküm altına alınan: "*Her gerçek ve tüzel kişinin mal ve mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Herhangi bir kimse, ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir. Yukarıdaki hükümler, devletlerin, mülkiyetin kamu yararına uygun olarak kullanılmasını düzenlemek veya vergilerin ya da başka katkıların veya para cezalarının ödenmesini sağlamak için gerekli gördükleri yasaları uygulama konusunda sahip oldukları hakka hanel getirmez.*" Düzenlemelere aykırı olduğu belirtilerek, itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2. ve 35. maddelerine aykırı olduğu ancak itiraz konusu kuralın Anayasa'nın 10. maddesiyle ilgisi görülmediği yönünde karar verilmiştir. Verilen bu karar, alacak borç ilişkisinde söz konusu devlet ve vatandaş olduğunda Anayasa Mahkemesinin yasal çerçevede tavrını net bir şekilde ortaya koymaktadır.

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

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

24) Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/12/2006 günlü E:2006/300 K:2006/363 sayılı kararı: İnşaat hakkı sahibi olan vakfın emlak vergisi mükellefiyeti olmadığından, ödediği vergilerin iadesi istemiyle yaptığı düzeltme şikayet başvurusunun reddinde isabet bulunmadığı hakkındaki kararında; "*...söz konusu parsellerin 1997-2001 yıllarına ilişkin emlak vergisi beyannamelerinin irtifak hakkı sahibi olarak davacı vakıf tarafından verilerek, vergilerin de vakıf tarafından ödendiği anlaşılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması vergi hatası olarak tanımlanmış, anılan Kanunun 118 inci maddesinde de mükellefin şahsında hatanın vergilendirme hatası olduğu belirtilmiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde; arazi vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenlerin ödeyeceği hükme bağlanmıştır. Mülkiyet hakkının sağladığı bazı yetkilerin kullanılmasına imkan veren irtifak hakkının çeşitlerinden olan intifa hakkı ile üst hakkının hüküm ve sonuçları birbirinden farklı olup, intifa hakkı ile üzerinde tesis edilen taşınmazdan tam bir yararlanma yetkisi elde edilmekte iken üst hakkı ile sadece inşaat yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi elde edilmektedir. Dolayısıyla üst hakkı (inşaat hakkı) ile intifa hakkının sağladığı tüm yetkilerin kullanılması mümkün değildir. Yukarıda anılan Emlak Vergisi Kanununda arazinin irtifak hakkı sahibinin değil, irtifak hakkının bir çeşidi olan, mülkiyet hakkına en yakın yetkileri sağlayan intifa hakkı sahibinin vergi mükellefi olduğu belirtildiğinden, emlak vergisine konu arsalar üzerinde Medeni Kanunun 751 inci maddesine istinaden inşaat hakkına sahip olan davacı vakfın emlak vergisi mükellefi olduğunun kabulü mümkün değildir. Bu durumda Mahkemece, Eğitim Derneğine ait taşınmaz mallar üzerinde davacı vakıf lehine tesis edilen inşaat hakkının intifa hakkı olarak değerlendirilerek, vakfın emlak vergisi mükellefi olduğu ve olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir." denilmektedir.*

C. Kamu Denetçisi Zekeriya ASLAN'ın Kamu Başdenetçisi'ne Önerisi

25) Kamu Denetçisi tarafından şikâyetçinin hiçbir geliri olmadığı ve tek mesken sahibi olduğu gerekçesiyle, 2002-2013 yılları arasında düzenli olarak ödemiş olduğu emlak vergilerinin kendisine iade edilmesi gerektiği talebine ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri doğrultusunda 2002-2008 yıllarına ait talebin yerinde olmadığı ve reddi gerektiği, diğer taraftan anılan gerekçeleri idareye bildirme noktasında mevzuat bir süre belirlemediğinden beş yıllık düzeltme zamanaşımı doğrultusunda 2009-2013 yıllarına ilişkin ödenen vergilerin geri iade edilmesi konusunda tavsiyede bulunulması yönünde hazırlanan bu rapor Kamu Başdenetçisi'nin uygun görüşlerine sunulmuştur.

D. Hukuka ve Hakkaniyete Uygunluk Yönünden Değerlendirme

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

27) Bu açıklamalar doğrultusunda şikâyetçi, hiçbir geliri olmadığını beyan ederek indirimli emlak vergisi uygulamasının kapsamına girmektedir. İdarenin, mükellef tarafından yapılan indirimli emlak vergisi uygulamasından yararlanma talebini, 2014 ve sonraki yıllar için kabul etmesi, meskenin 200 m²'yi geçmediğinin ve/veya şikâyetçinin kendisine bakmakla mükellef kimsesi bulunan 18 yaşını doldurmamış bir kişi olmadığını göstermektedir.

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

29) İlgili mevzuat 200 m²'yi geçmeyen tek meskene sahip olan ve hiçbir geliri olmayan mükelleflerin bu durumu beyan eden Taahhüt Belgesinin ilgili belediyeye ne zaman verileceği ile ilgili olarak bir düzenleme yapmamıştır. Bir emeklinin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'na geriye dönük indirimli (sıfır) oranlı emlak vergisi uygulanmasından yararlanıp yararlanmayacağını

sorduğunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, yasal dayanağını **213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesinden alarak yayımladığı 11/04/2011 tarih ve 006.01-258 sayılı özelgede emeklilerin indirimli bina vergisi oranından yararlanabilmeleri için bildirimde bir süre belirlenmediği ve söz konusu uygulamadan düzeltme zamanaşımı süresi içinde geçmişe yönelik yararlanmanın mümkün olduğunu açıklamaktadır.** Antalya ve Kayseri Vergi Dairesi Başkanlıklarının da bu yönde görüşler bildirdiği görülmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 45 seri no.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde Türkiye sınırları içinde brüt 200 m²'yi geçmeyen tek meskeni olan veya bu meskende intifa hakkına sahip olup hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler ile münhasıran Kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aylık alanların; elde ettikleri ve yıllık tutarı toplamı bina vergisi indiriminden yararlanan yıldan bir önceki yılda geçerli olan ve Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı geçmeyen her türlü menkul sermaye iradı geliri, söz konusu mükelleflerin indirimli (sıfır) bina vergisi oranından yararlanmalarına engel teşkil etmediğinden, indirimli (sıfır) bina vergisi oranı uygulamasından yararlanan bu durumdaki mükellefler hakkında ceza ve gecikme faizinin uygulanmaması, uygulanmış olan ceza ve gecikme faizinin terkin edilmesi ve tahsil edilmiş olanların ise red ve iade edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

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

31) Şikayetçi 2002 yılından itibaren düzenli olarak ödemiş olduğu emlak vergilerinin hiçbir geliri olmadığı gerekçesi ile indirimli (sıfır) oranlı vergi uygulaması kapsamında değerlendirilerek iade edilmesini talep etmiş olsa da, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesi, yine bu kanunun 114 üncü maddesindeki 5 yıllık tarh ve tahakkuk zamanaşımına atıfta bulunarak, bu zamanaşımı süresi dolduktan sonra vergi hatalarının düzeltilemeyeceğini kesin bir ifadeyle belirtmiştir. Bu bağlamda şikayetçinin iade talebini 2014 yılında yaptığı göz önünde bulundurulursa geriye dönük olarak 2013, 2012, 2011, 2010 ve 2009 yıllarında ödemiş olduğu emlak vergilerinin iade edilmesinin mümkün olduğu görülmektedir. Daha önceki vergilerin iade edilmesi yasal çerçevede imkan dahilinde değildir. Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde; idarenin red işleminde hukuka ve hakkaniyete uygunluk bulunmadığından idareye tavsiyede bulunmak gerekmiştir.

E. İnsan Hakları Yönünden Değerlendirme

32) İnsan hakları yönünden etkili başvuru yollarının açık olduğu, ayrımcılık yasağının ihlal edilmediği, sadece başvurana bu şekilde davranıldığı yönünde bir tespit yapılamadığı, ancak; 10 numaralı paragrafta bahsi geçen İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi (İHAS) Ek 1 inci Protokolünün 1 inci maddesinde mülkiyet hakkı koruma altına alınmıştır. Ancak; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne göre "Mal ve mülk" kavramı iç hukukumuzdaki tanımdan bağımsız olarak ayrı bir

anlama sahiptir. Mahkeme, kararlarında bu terimleri çok geniş yorumlamaktadır. Mahkemeye göre; "Mal ve mülk" kavramı maddi varlığa sahip her türlü taşınır taşınmaz malı içerdiği gibi; maddi varlığa sahip olmayan hak ve menfaatleri, mameleke dahil her türlü aktifi, mali ve ekonomik değeri olan hisseler, patentler, tahkim kararları, emeklilik maaşı hakkı, kira hakları gibi değerleri de içermektedir. Bu bağlamda indirimli (sıfır) oranlı emlak vergisi uygulaması kapsamında yer alan şikayetçinin, bu durumu bilmeyerek ödememesi gereken vergileri ödemesi ve daha sonra geriye dönük iade talebine, idarenin olumsuz yanıt vermesi insan hakları ihlali olarak değerlendirilmiş ve idarenin bundan böyle insan hakları konusunda daha duyarlı davranması gerektiği değerlendirilmiştir. Zira 22 ve 23 numaralı paragraflarda bahsedilen Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları da bu yöndedir.

F. İyi Yönetişim İlkeleri Yönünden Değerlendirme

33) 28/03/2013 tarihli ve 28601 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin "*İyi yönetim ilkeleri*" başlıklı 6 ncı maddesinde; "*Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların yasal ve makul olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.*" hükmü yer almaktadır.

34) Şikayetçinin ödemiş olduğu emlak vergilerinin geçmişe dönük iade edilmesi talebine, idarenin Emlak Vergisi Kanununda Geçici Muafıkları ilgilendiren bildirim şartını ileri sürmesi, indirimli (sıfır) oranlı emlak vergisi uygulamasını geçici muafık gibi değerlendirerek, şikayetçinin bildirimde bulunmadığı gerekçesiyle talebi reddetmesi iyi yönetim ilkelerinden **kararların yasal ve makul olması** kuralının uygulanmadığını göstermektedir. İdarenin kararında göstermiş olduğu gerekçenin şikayet konusu ile bağlantısı kurulamamıştır. Şikayetçinin bireysel gereksinimlerini karşılayacak çözüm önerileri sunulmak yerine, şikayet sahibinin dilekçesine talebi karşılamayan ve taleple ilgisi olmayan standart gerekçelerle cevap verilmiş, ayrıca idarenin verdiği karara karşı şikayet ve itirazlar hususunda **başvurulacak kanun yollarını göstermeyerek** iyi yönetim ilkelerine uygun davranış sergilemediği değerlendirilmektedir.

IV. HAK ARAMA ÖZGÜRLÜĞÜNE İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

A. Dava Açma Süresinin Yeniden Başlaması

35) 14/6/2012 tarihli ve 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 21 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca, durmuş olan dava açma süresi gerekçeli kısmi ret kararının ilgiliye tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır.

B. Yargı yolu

36) 2709 Sayılı 1982 Anayasası'nın Temel Hak ve Hürriyetlerin Korunması Başlıklı 40.maddesinin 2.fıkrasında, "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." hükmü yer almakta olup, 6328 sayılı Kamu Denetçiliği Kurumu Kanununun 20 inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, ilgili idarenin işlemine karşı vergi ihtilafları için 30 günlük dava açma süresinden arta kalan süre içinde Ankara Vergi Mahkemesine yargı yolu açıktır

V. KARAR

Yukarıda açıklanan gerekçe ve dosya kapsamına göre; şikâyet başvurusunun **KISMEN KABUL KISMEN REDDİYLE**;

- 1) 2002-2008 dönemlerine ilişkin emlak vergisi iade talebinin **REDDİNE**,
- 2) Geriye dönük olarak 2009, 2010, 2011, 2012 ve 2013 yıllarında tahsil edilen emlak vergilerinin şikâyetçiye iade edilmesi ile mağduriyetin makul sürede giderilmesi hususunda **Yenimahalle Belediye Başkanlığı'na TAVSİYEDE BULUNULMASINA**,
- 3) Bu kararın şikâyetçiye ve YENİMAHALLE BELEDİYE BAŞKANLIĞI'na tebliğine

Türkiye Cumhuriyeti Kamu Başdenetçisi'nce karar verildi.

M.Nihat ÖMEROĞLU
Kamu Başdenetçisi