

T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

TEMYİZ EDEN (DAVACI) : ...
VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVALI) : ... Başkanlığı
VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihale edilen "Rize Merkez Hamamderesi Kentsel Dönüşüm Projesi 759 Adet Konut, 1 Adet AVM, 1 Adet Cami İnşaatı ile Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İşi" uhdesinde kalan davacı iş ortaklığı tarafından, değinilen iş kapsamında 2016 yılının Kasım, Aralık ve 2017 yılının Ocak ila Nisan dönemlerine ait hak ediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen damga vergilerinin dörtte üçlük kısımlarının iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve söz konusu tutarların faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı:

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "Kentsel dönüşüm ve gelişim alanı" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında belediyenin, belediye meclisi kararıyla; konut alanları, sanayi alanları, ticaret alanları, teknoloji parkları, kamu hizmeti alanları, rekreasyon alanları ve her türlü sosyal donatı alanları oluşturmak, eskiyen kent kısımlarını yeniden inşa ve restore etmek, kentin tarihi ve kültürel dokusunu korumak veya deprem riskine karşı tedbirler almak amacıyla kentsel dönüşüm ve gelişim projeleri uygulayabileceği belirtilmiştir. Maddenin altıncı fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan halinde kentsel dönüşüm ve gelişim alanları içinde yer alan eğitim ve sağlık alanları hariç kamuya ait gayrimenkullerin harca esas değer üzerinden belediyelere devredileceği, kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanlarında yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarda ilgili vergi, resim ve harçların dörtte birinin alınacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Davacı tarafından üstlenilen işin Belediye Kanunu'nun 73. maddesi kapsamında yer alan kentsel dönüşüm ve gelişim alanı içerisinde olduğu hususunda ihtilaf bulunmamaktadır.

Anılan madde uyarınca kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanlarında yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarda ilgili vergi, resim ve harçların dörtte biri alınacaktır.

Bu durumda dava konusu hak ediş ödemeleri üzerinden 1/4 oranında kesinti yapılması gerekirken 4/4 oranında kesinti yapılarak tahsil edilen damga vergilerinin dava konusu edilen kısımlarında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Vergi Mahkemesi bu gerekçeyle davanın kabulüne, dava konusu vergilerin yasal faiziyle birlikte davacıya iadesine karar vermiştir.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



Davalının istinaf istemini inceleyen ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı kararı: sayılı kararı:

Davacı tarafından yapımı üstenilen projeye uygun olarak inşa edilen ve edilecek olan yapıların münferit yapı niteliğini taşımadığı, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 73. maddesinde öngörülen kısmi istisnanın ise yalnızca münferit yapılara özgü olduğu, ayrıca ihtilafli damga vergilerinin nedeni olan ödeme belgelerinin niteliği de dikkate alındığında davacının söz konusu istisnadan faydalanması mümkün olmadığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle istinaf isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararını kaldırarak davayı reddetmiştir.

Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 21/03/2022 tarih ve E:2019/254, K:2022/926 sayılı kararı:

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Kentsel dönüşüm ve gelişim alanı*" başlıklı 73. maddesinin gerekçesinde, sağlıklı ve hızlı kentleşmenin ülkemizin önemli sorunlarının başında geldiği, kentlerimizin özellikle ülkemizin batı bölgelerinde aşırı şekilde büyüdüğü fakat buna uygun sosyal imkanlarla donatılmadığı, büyük kentlerde trafik, hava kirliliği, yetersiz konut, çarpık yapılaşma, altyapı hizmetleri ve benzeri sorunların acilen çözüm beklediği, bu düşünceden hareketle büyükşehir belediyeleri ve nüfusu 50.000'in üzerinde olan belediyelerin kentin gelişimine uygun konut alanları, ticaret alanları, teknoloji parkları ve sosyal donatılar oluşturmak, kentin tarihi ve kültürel dokusunu korumak ve restore etmek amacıyla kentsel gelişim alanları ilan etme ve uygulayabilmelerine imkan vermenin kaçınılmaz olduğu, maddenin bu amaçla düzenlendiği belirtilmiştir.

Değinilen maddenin ve gerekçesinin birlikte değerlendirilmesinden, yeni yapının yapılacağı alanın kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanında yer alması ve bu alanda yer alan mevcut (eski) yapının yıkılarak yeni bir yapının inşa edilmesi koşullarının gerçekleşmesi halinde yapılacak bu yapılarla ilgili alınması gereken vergi, harç ve resmin dörtte üçünün tahsil edilmeyeceği, "*yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarda*" ibaresinde yer alan "*münferit*" kelimesinin yapının niteliğini belirtmek amacıyla kullanıldığı, eski yapıların hak sahipleri veya üçüncü kişiler tarafından yıktırılarak yeniden yapılması yönünden kısmi ödemeye ilişkin herhangi bir ayrıma gidilmediği sonucuna varılmıştır.

Dosyanın incelenmesinden, Rize Belediye Başkanlığının 12/01/2015 tarihli yazısında Rize İli Merkez İlçesi Hamamderesi Mahallesi kentsel dönüşüm alanı olarak imar planında düzenlendiğinin bildirildiği, Rize Belediyesi ile TOKİ arasında düzenlenen Rize Merkez Hamamderesi ve Hayrat Mahalleleri Kentsel Dönüşüm ve Gelişim Projesine ilişkin Protokol'ün 1. maddesinde bu protokolün 5393 sayılı Kanun kapsamında imzalandığı ve 8. maddesinde kentsel dönüşüm ve gelişim alanında yer alan tüm yapı ve eklentilerin tasfiyesi, yıkımı ve molozların temizlenmesinin belediye tarafından yapılacağı belirtiliği, bu çerçevede kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanında yer alan mevcut (eski) yapıların yıkıldığı ve bu yapıların söz konusu Kanun kapsamında yeniden yapıldığı anlaşılmaktadır.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

Bu durumda, dava konusu olayda 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmesi nedeniyle damga vergilerinin 3/4'lük kısımlarının düzeltme ve şikâyet hükümleri kapsamında vergi hatası olarak değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varıldığından, fazladan ödenen damga vergilerinin iadesi talebiyle yapılan başvurunun reddine dair dava konusu işlemde ve temyize konu kararda hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Daire bu gerekçeyle kararı bozmuştur.

... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E: ..., K: ... sayılı ısrar kararı:

"Münferit" sözcüğünün Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlüğü'nde *"tek, ayrı, kendi başına olan"*, Türk Hukuk Sözlüğü'nde ise *"tek tek, ayrı ayrı, tek başına"* olarak açıklanmış olması karşısında 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesinde geçen *"münferit yapı"* ibaresinin tek-ayrı yapıları işaret ettiği; bu yapıların da 5393 sayılı Kanun kapsamında ilan edilen uygulama alanı içerisinde daha önce mevcut olup uygulama kapsamında yıkılarak yeniden inşalarının söz konusu olması halinde maddede öngörülen kısmi istisnanın uygulanabileceği sonucuna varılmıştır.

Bu durumda, davacıya ihale edilen işin, 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesinin altıncı fıkrası kapsamında kentsel dönüşüm ve gelişim alanı içerisinde kalan mevcut yapıların yıkılarak yeniden yapımına değil, bu uygulama alanında inşası planlanan *"yeni"* konut ve iş yerlerinin yapımına ilişkin olması karşısında davacı tarafından yapımı üstenilen yapıların münferit yapı niteliğini taşıdığından söz edilemeyeceğinden, davacının anılan maddede öngörülen kısmi istisnadan yararlandırılmasına olanak bulunmadığı açıktır.

Öte yandan, uyuşmazlıkta *"hata"* sözcüğünden ve *"yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılar"* tanımlamasından neyin anlaşılması gerektiğinin yoruma muhtaç olup olmadığının saptanması ve ayrıca maddi olaya konu yapının bu saptamalara uygun *"münferit yapı"* kabul edilip edilemeyeceğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

"Hata" sözcüğünden, belli bir istenç veya eylemde amaçlananın dışında farklı bir sonucun elde edildiğinin ilk bakışta ve hemen anlaşılması durumunun kast edildiği sözlük bilgisi şeklinde yoruma ihtiyaç duyulmayacak kadar nettir. *"Münferit"* sözcüğünün ise, bir olayın veya düşüncenin kendine sıkı sıkıya bağlı özelliklerinin bulunduğu hususunu belirtmek için kullanıldığı açıktır.

O halde, *"yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılar"*dan anlaşılması gerekenin ne olduğunu tayin etmede, neye istinaden *"münferit"* olduğuna bakmak gerekmekte olup bu da yeni yapının eski yapının kendine has özelliklerini taşıyıp taşımadığına bağlıdır.

Dolayısıyla, kentsel dönüşüm alanında icra edilmekle birlikte uyuşmazlık konusu işin tamamının ya da içerdiği bazı yapıların eski binalara ait özelliklere bağlı kalınarak yapıldığı yönünde bir iddiada bulunulmamasının yanı sıra, bu işin, eski yapı veya yapılara ait özelliklere bağlı kalınmadan yapılması halinde de 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesindeki kısmi istisnadan faydalanılabileceği sonucuna varmak yorum yapmadan ilk bakışta ve



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

hemen elde edilebilecek bir sonuç değildir.

Bu durumda, mevzuatın ve işe konu önceki ve yeni yapıların durumunun yorumlanmasını gerektiren olayda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikâyet hükümlerinin uygulanması mümkün olmadığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle ısrar etmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: İhale konusu işin Belediye Kanunu'nun 73. maddesi kapsamında yer alan kentsel dönüşüm ve gelişim alanı içerisinde olduğu hususunda ihtilaf bulunmadığı, bu alandaki yapıların yıkılarak yeniden yapıldığı, buna göre söz konusu yapıların münferit yapı niteliğini taşımadığından söz edilemeyeceği, dolayısıyla anılan maddede öngörülen kısmi istisnadan faydalanmaları gerektiği, emsal kararların da bu yönde olduğu belirtilerek ısrar kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

MADDİ OLAY:

Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından ihale edilen "*Rize Merkez Hamamderesi Kentsel Dönüşüm Projesi 759 Adet Konut, 1 Adet AVM, 1 Adet Cami İnşaatı ile Altyapı ve Çevre Düzenlemesi İşİ*" davacının uhdesinde kalmış, değinilen iş kapsamında 2016 yılının Kasım, Aralık ve 2017 yılının Ocak ila Nisan dönemlerine ait hak ediş ödemeleri üzerinden hesaplanan damga vergileri kesinti yoluyla ödenmiştir.

Davacı tarafından, ödenen vergilerin dörtte üçlük kısımlarının iadesi istemiyle yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine yapılan şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin iptali ve söz konusu tutarların faiziyle birlikte iadesi istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Kanun'un "*Vergi hatası*" başlıklı 116. maddesinde, "*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*" kuralına yer verilmiştir. Kanun'un "*Hesap hataları*" başlıklı 117. maddesinde, matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması hesap hataları olarak sayılmıştır. Kanun'un "*Vergilendirme hataları*" başlıklı 118.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

maddesinde ise mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hatanın vergilendirme hatalarını oluşturduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "*Düzeltilme talebi*" başlıklı 122. maddesinin birinci fıkrasında mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebileceği ifade edilmiştir. Kanun'un "*Şikâyet yolu ile müracaat*" başlıklı 124. maddesinin birinci fıkrasında, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebileceği belirtilmiştir.

5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "*Kentsel dönüşüm ve gelişim alanı*" başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında belediyelerin, belediye meclisi kararıyla; konut alanları, sanayi alanları, ticaret alanları, teknoloji parkları, kamu hizmeti alanları, rekreasyon alanları ve her türlü sosyal donatı alanları oluşturmak, eskiyen kent kısımlarını yeniden inşa ve restore etmek, kentin tarihi ve kültürel dokusunu korumak veya deprem riskine karşı tedbirler almak amacıyla kentsel dönüşüm ve gelişim projeleri uygulayabileceği belirtilmiştir. Maddenin altıncı fıkrasının olay tarihinde yürürlükte bulunan halinde "*Kentsel dönüşüm ve gelişim alanları içinde yer alan eğitim ve sağlık alanları hariç kamuya ait gayrimenkuller harca esas değer üzerinden belediyelere devredilir. Kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanlarında yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarda ilgili vergi, resim ve harçların dörtte biri alınır.*" kuralına yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Kanun koyucu tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde, anılan Kanun'da belirtilen vergi hatalarına yönelik ayrı ve sınırlı bir başvuru yolu olan düzeltme ve şikâyet yolu öngörülmüştür. Bu düzenlemeler ile Vergi Usul Kanunu'nun aradığı anlamdaki vergi hatalarının bulunması haline özgü olmak kaydıyla doğrudan vergilendirme işlemine karşı süresi içinde açılacak dava hakkından ayrı olarak zamanaşımı süresi içinde olmak koşuluyla düzeltme ve şikâyet yoluna başvurularak vergi hatasının düzeltilmesinin yetkili idari makamlardan istenebilmesine, başvurunun reddi halinde uyuşmazlığın yargı mercii önüne getirilebilmesine imkân tanınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemeleri uyarınca, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabilmesi için ileri sürülen hatanın hukuki yorum gerektirmeyecek şekilde açık ve net olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, düzeltme ve şikâyet konusu yapılabilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makam veya uyuşmazlık halinde yargı mercii tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilir nitelikte olan vergilendirme işlemlerindeki hatalardır. Uyuşmazlığın çözümünün maddi olayların değerlendirilmesi ve mevzuatın yorumlanmasını gerektirmesi halinde ise "*vergi hatası*"ndan değil "*hukuki uyuşmazlık*"tan bahsedilebilecektir. Dolayısıyla düzeltme ve şikâyet başvuruları sonucunda idari davaya konu olabilecek nitelikteki şikâyet başvurusunun



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılacak davalarda idari yargı merciinin denetim alanı, esas bakımından, uyuşmazlıkta tespiti hukuki yorum gerektirmeyen açık bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı ve bu kapsamda idarenin başvuru reddetmesinin hukuka uygun olup olmadığıyla sınırlıdır.

Uyuşmazlık konusu olayda davacının uhdesinde kalan iş nedeniyle ödenen damga vergilerinin, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun 73. maddesinin altıncı fıkrasında belirtilen kısmi istisna kapsamında bulunup bulunmadığının belirlenebilmesi için öncelikle anılan hükümde yer alan *"yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılar"* tanımlamasından neyin anlaşılması gerektiğinin saptanması ve maddi olaya konu yapıların bu saptamalara uygun *"münferit yapı"* kabul edilip edilemeyeceğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Ayrıca, 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesinde kentsel dönüşüm ve gelişim proje alanlarında yıkılarak yeniden yapılacak münferit yapılarda ilgili vergi, resim ve harçların dörtte birinin alınacağı belirtilmekle birlikte yapılara ilişkin ihale kararı, sözleşme ve hak edişlerle ilgili kağıtların istisna kapsamında olup olmadığı hususunda bir açıklık bulunmamakta olup bu hususun da yorumlanarak açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Dolayısıyla, uyuşmazlığa konu iş nedeniyle 5393 sayılı Kanun'un 73. maddesindeki kısmi istisnadan faydalanılabileceği sonucuna varmak, yorum yapmadan ilk bakışta ve hemen elde edilebilecek bir sonuç değildir.

Bu nedenle, mevzuatın ve işe konu önceki ve yeni yapıların durumunun ve istisnanın hangi durumlara ilişkin olduğunun yorumlanmasını gerektiren olayda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme ve şikâyet hükümlerinin uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla, davacı tarafından ileri sürülen iddialar ancak tahakkuk ettirilen vergiye karşı süresi içinde açılacak bir davada dikkate alınabilecektir.

Bu durumda, hukuki ihtilaf niteliğindeki dava konusu uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, temyize konu ısrar kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının, ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K: ... sayılı ısrar kararına yönelik temyiz isteminin **REDDİNE**,

2- Davacıdan 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,

3- Davacıdan fazla alınan 351,60 TL temyiz başvuru harcının davacıya iadesine,

4- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 50. maddesi uyarınca, kararın taraflara tebliğini ve bir örneğinin de Vergi Dava Dairesine gönderilmesini teminen dosyanın Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

02/10/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.



T.C.
DANIŞTAY
VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU
Esas No : 2023/112
Karar No : 2024/880

X - KARŞI OY :

Temyiz isteminin kabulü ile ısrar kararının Danıştay Dokuzuncu Dairesinin kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca bozulması gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.



Bu belge 5070 Sayılı Yasa Hükümleri uyarınca Elektronik İmza ile imzalanmış olup ayrıca ıslak imza ile İMZALANMAYACAKTIR.

