

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun Kararı Üzerine Düşünceler

1. Giriş

26.07.2022 tarihli ve 31904 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun (DVDDK) 18.05.2022 tarihli ve E. 2022/2, K. 2022/7 sayılı kararı ile 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun’un 7/9’uncu fıkrasında 10.12.2018 tarihinde yapılan yasal değişiklik öncesi dönemde yapılan işlemler yönünden Kanun kapsamında riskli yapı ilan edilerek dönüşüme tabi tutulduktan sonra inşa edilen yeni taşınmazın satışı aşamasında alıcı ve satıcı tarafından ödenen tapu harcının harçtan istisna olduğu yönünde bölge idare mahkemeleri dava daireleri kararları arasındaki aykırılık giderilmiştir.

Buna göre, dönüşüm uygulamaları sonrasında inşa edilen yeni yapıların hak sahibi maliklerle müteahhitler tarafından üçüncü kişilere satışında harç istisnası tatbik edilmesi gerektiği ve bu uygulamanın 6306 sayılı Kanun’un 7/9’uncu fıkrasını değiştiren 7153 sayılı Kanun’un ilgili hükmünün yürürlüğe girdiği 10.12.2018 tarihinden önce düzenlenen satış sözleşmeleri için geçerli olduğu vurgulanmıştır.

Kararda yer alan hukuksal nedenlere bakıldığında, mevzu bahis tarih öncesinde 6306 sayılı Kanun’un yürürlükte bulunan; *“Bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.”* hükmünün herhangi bir sınırlama olmadan geniş bir istisna alanı yarattığı, riskli yapıların dönüşüm sürecinde Kanun’un amacı da göz önünde bulundurularak vergi ve harç istisnasını daraltacak yorumlardan kaçınılması gerektiği, ayrıca 6306 sayılı Kanun’a ait Yönetmeliğin 16/9-ç bendinde yer alan düzenlemenin dönüşüm uygulamaları sonrasında meydana gelen yeni yapıların ilk satışını, devrini ve tescillerini de istisna kapsamında değerlendirdiği belirtilmiştir.

Bu kapsamda tapu harcı istisnasına konu olaylarla ilgili olarak Maliye Bakanlığı görüşleri, 6306 sayılı Kanun’un 7/9’uncu maddesinin eski ve güncel hali, Kanun’a ait Yönetmeliğin eski ve değişen düzenlemeleri irdelenerek DVDDK kararı analiz edilmeye ve kararda belirtildiği gibi eski hükmün sınırsız bir istisna alanı yaratıp yaratmadığı anlaşılmaya çalışılacaktır.

2. 7153 sayılı Kanun ve Yönetmelik Değişiklikleri Öncesi Durum

Yazının giriş bölümünde de yer aldığı üzere, riskli alan ve yapı dönüşümünü sağlamak amacıyla yürürlüğe sokulan 6306 sayılı Kanun’un “dönüşüm gelirleri” başlıklı 7’inci



maddesinin 9’uncu fıkrasının ilk hali; “*Bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.*” şeklindeydi. Dolayısıyla, Kanun uyarınca yapılacak olan adı geçen işlemler sebebiyle Hazine dönüşüm gelirlerinden vazgeçmektedir.

Söz konusu Kanun’a ait Yönetmelik 15.12.2012 tarihinde yayımlanmasına rağmen bu tarihli Yönetmelik’te istisna uygulamalarına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. 02.07.2013 tarihli değişiklik ile Yönetmeliğin 16’ncı maddesine 9/a bendi olarak; “*Kanun kapsamında, ilgili kurum veya gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaftır.*” düzenlemesi eklenmiştir. Yönetmeliğin bu düzenlemesine bakıldığında işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar nedeniyle istisnadan yararlanacak olan tarafların belirtildiği anlaşılmakta olup, bu istisnalardan ilkesel olarak ilgili kurum (uygulama alanında dönüşüm projesi gerçekleştirecek olan Bakanlık, İdare ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı) veya gerçek/özel hukuk tüzel kişilerinin yani uygulama alanında hak sahibi olan malik, kiracı ya da sınırlı ayni hak sahibi olarak en az bir yıldır ikamet edenlerin veya işyeri işletenlerin faydalanabileceği anlaşılmaktadır. Bu yönde bir yorumlamanın gerek Yönetmeliğin amaç ve kapsamının belirtildiği 1’inci maddesinde ifade edilen “... 6306 sayılı Kanun uyarınca ... hak sahibi olacaklarla yapılacak anlaşmaya ve yapılacak yardımlara...” gerekse “değer tespiti ve uygulama alanında hak sahipliği” başlıklı 4’üncü bölümünün 13’üncü ve 14’üncü maddelerine uygun olduğu değerlendirilmektedir.

Söz konusu Yönetmeliğin 16/9’uncu fıkrasında 25.07.2014 tarihinde yapılan değişiklikle beraber “Kanun kapsamında” ifadesi “Kanun uyarınca” değiştirilmiş ve c bendinden sonra gelmek üzere ç/1 bendi olarak;

“*İlgili kurum ile uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılan;*

- 1) *Uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların ilk satışı, devri ve tescili işlemleri” düzenlemesi eklenmiştir.*

Bu değişiklikten yapılması gereken çıkarımın gerek Kanun’un 7/9’uncu fıkrasında yer alan hükmün gerekse de bu hükmün Yönetmelik’teki yansıması olan 16/9-a bendinin esas itibarıyla dönüşüm öncesi ya da dönüşüm sonrası yapılacak satışlara ilişkin olarak herhangi bir istisnayı kapsamadığı şeklinde olabilecektir. Öyle ki, Yönetmeliğe eklenen 16/9-ç



bendinin dönüşüm öncesi ve sonrası “ilk satışa” ilişkin bir düzenleme olması ve c bendindeki genel düzenlemenin ise muhafaza edilmiş olması da bu çıkarımı kuvvetlendirebilecektir. Öte yandan, a bendinde yer alan düzenlemeyle bahsi geçen ç/1 bendi düzenlemesinin çelişmemesi gerektiğinden hareketle de Yönetmelik’te yer alan “... yeni yapıların ilk satışı” ifadesinin aslında açıklayıcı bir amaçla Yönetmelik içerisine dahil edildiği, söz konusu düzenlemenin üçüncü kişilere yapılan satışları istisna tutmak niyetinde olmadığı, aksine meydana gelen yeni yapının veya ilgili kısmının (örneğin, taşınmaz inşası sonrası satışı vaad edilen belirli arsa payı nedeniyle hak sahibi yükleniciye konut/iş yerinin satılması/tapuda devri ilk satış olarak değerlendirilir) ilk satış hükmünde olan tapuda hak sahibine devredilmesine veya satılmasına ilişkin bir istisna tanınması amacını taşıdığı anlaşılmaktadır.

Zira gerek ilk satış işleminin gerekse de devir işleminin bu “Kanun uyarınca” yapılması gerekmektedir. Tersine bir durumdaysa riskli yapılar çevre ve insan sağlığını korumak açısından değil kazanç amaçlı yenilenebilecek ve ayrıca yapıların malikler tarafından Kanun uyarınca hak sahibi olmayan üçüncü kişilere satılmasıyla, riskli olmayan yapıların malikleri tarafından alım-satım tabi tutulmaları sırasında harç tahsil edilip edilmemesi noktasında eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkmasına sebebiyet verilecektir.

Diğer yandan, bahsedilen kararda yer alan karşı oy gerekçesinde ifa edildiği üzere, idare tarafından yürürlüğe sokulan tali mevzuatın üst hukuk normlarına uyumlu olması gerektiği ve normlar hiyerarşisine göre üst konumda yer alan yasa maddesinin yönetmelik düzenlemesiyle genişletilemeyeceği tabiidir. Dolayısıyla, yasa da öngörülme üçüncü kişilere satışta tapu harcı istisnası hükmünün Yönetmelik düzenlemesiyle yürürlüğe sokulamayacağı aşıkardır.

DVDDK kararının hukuki değerlendirme kısmında belirtildiği üzere, ilgili maddenin (ve Yönetmelik’teki düzenlemenin) herhangi bir sınırlama olmadan geniş bir istisna alanı yarattığına dair bir yoruma varıldığında, Yönetmelik’te yapılan söz konusu açıklayıcı değişikliğin haşiv olduğu sonucu da ortaya çıkabilecektir.

7153 sayılı Kanun değişikliği öncesi verilen Maliye Bakanlığı görüşlerinde 6306 sayılı Kanun uyarınca yapılan dönüşümlerde hak sahibi maliklerin bu Kanun uyarınca yapacağı işlemlere istisna öngörülmekte olduğu ve hak sahiplerinin taraf olmadığı işlemlerin Kanun kapsamında değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı sıklıkla ifade edilmiştir.

Örneğin, Erzincan Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğünün 23.07.2015 tarih ve 61316220-2015/6306 -1-3 sayılı özelgesinde, “... Buna göre, uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerin, uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce Kanun uyarınca yapılan ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile 6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanında inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve işyerlerinin, hak sahibi adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmekte olup, hak sahibi malikler adına tescil edilen



gayrimenkullerin maliklerince satılmasına yönelik işlemlerin yukarıda açıklanan istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.” görüşü verilmiştir.

Yine, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.10.2016 tarih ve 90792880-140.10.01[2016/718]-295777 sayılı özelgesinde benzer şekilde, “... Buna göre, üzerinde riskli yapı şerhi bulunan uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerin, yapının 6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olduğu hususunun tapu kütüğünde belirtildiği tarihten itibaren söz konusu yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce Kanun uyarınca yapılan ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile 6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanında inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve iş yerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescili ile müteahhit firmalara düşen bağımsız bölümlerin müteahhit firmalar adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmekte birlikte; söz konusu yapıların hak sahibi malikler veya müteahhitler tarafından satılması durumunda söz konusu devir işlemlerinden harç aranılacaktır.” görüşü verilmiştir.

3. 7153 sayılı Kanun ve Yönetmelik Değişiklikleri Sonrası Durum

10.12.2018 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7153 sayılı Kanun ile 6306 sayılı Kanun’da birtakım değişiklikler yapılmıştır. Konumuzu ilgilendiren değişiklikler sonucunda mezkûr Kanun’un 7/9’uncu fıkrasının son hali aşağıdaki gibidir.

“(9) Bu Kanun uyarınca yapılacak olan ve Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve dönüşüme konu yapıların inşası işini yüklenen müteahhit ile malik ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerinden birinin taraf olduğu;

a) Bu Kanun kapsamındaki taşınmazların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri ile bu Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların malik, işi yüklenen müteahhit ve en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullanan gerçek kişiler veya özel hukuk tüzel kişilerine ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

...

c) Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit, Bakanlık, TOKİ, İller Bankası Anonim Şirketi, İdare ve bunların iştirakleri ile Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO) tarafından gerçekleştirilecek ilk satışı, devri, tescili ve ipotek tesis edilmesi işlemleri,

ile bu bentlerde belirtilen yapıların dönüşümüne ilişkin olarak Kanun uyarınca yapılacak diğer işlemler noter harcı, tapu harcı, ... istisnadır.”

Mevzu bahis Yönetmeliğin 16/9’uncu maddesinin son haliye şu şekildedir;

“(9) Kanun kapsamındaki vergi, harç ve ücret muafiyetleri, uygulama alanındaki mevcut yapıların imar mevzuatına uygun olup olmadığına bakılmaksızın, Kanunun 7 nci maddesinin dokuzuncu ve onuncu fıkraları ile bu maddenin on ila on ikinci fıkralarında belirtilen şartlar dahilinde uygulanır.”

7153 sayılı Kanun’a ait Çevre Komisyonu Raporunda 6306 sayılı Kanun kapsamında hangi vergi, harç ve ücretlerin istisna olduğu ve bu istisnalardan kimlerin ve hangi şartlarda faydalanacağını açıkça düzenlenerek uygulamada yaşanan tereddütlerin giderilmesinin amaçlandığı ve 6306 sayılı Kanun kapsamındaki hak sahiplerine (malikler ile en az bir yıldır kiracı veya sınırlı ayni hak sahibi olarak riskli yapıyı kullananlara) yönelik yürürlükteki banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnasının devam etmesinin sağlanması amacıyla değiştirilmek, dönüşüm uygulamalarını teşvik etmek için yeni yapıların ilk satışlarında harç muafiyeti getirilmesine yönelik olarak bent eklenmek ve teselsül ettirilmek suretiyle kabul edildiği belirtilmiştir.

Çevre Komisyonu Raporunun yukarıda altı çizili ifadesine göre esas itibarıyla değişiklik öncesi Kanun hükmünün dönüşümün taraflarından herhangi birine yapılacak olan ilk satışa yönelik olarak bir istisna öngörmediği iddia edilebilir. Öyle ki, değişikliğin dönüşüm uygulamalarını teşvik etmek amaçlı gerçekleştirildiği ve buna yönelik olarak da ilk satışta tapu harcı istisnası getirildiği belirtilmiştir.

DVDDK kararına bakıldığında 7153 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle harç istisnasının sınırlarının sözleşmenin tarafları yönünden daraltıldığı ve genişletici yorum nedeniyle kararda varılan sonuç yönünden harç istisnasının Kanun değişikliği öncesindeki satışlar açısından geçerli olduğu kabul edilmiştir. Halbuki, yasa koyucunun iradesinden de anlaşıldığı üzere yeni hükümler harç istisnası sınırlarını daraltmak bir yana teşvik etmek amaçlı olarak ihdas edilmiştir. Gerek dönüşüm sonrası yeni yapıların müteahhit adına ilk satışı gerekse meydana gelen yeni yapıların işi yüklenen müteahhit tarafından ilk satışında tapu harcı istisnası öngörülmektedir.

Sonuç olarak, kararda belirtildiği gibi yasa koyucunun bir mevzuuda sınırı, ölçüsü ve tarafları belirlenmemiş bir şekilde istisna tanınmasının mümkün olmadığı ayrıca bu hususun eşitlik ilkesinde aykırılığa sebep olabileceği ve 6306 sayılı Kanun’un 7/9’uncu fıkrasında 7153 sayılı Kanun’la yapılan değişikliğin tapu harcı istisnası sınırlarını daraltmak bir tarafa dönüşümü teşvik etmek amacıyla ilave bentler getirdiği anlaşılmaktadır.

