[H]VERGİLENDİRME İLKELERİ ÇERÇEVESİNDE EMLÂK VERGİSİNDE DEĞER TESPİTİ

PROPERTY VALUATION IN THE CONTEXT OF TAXATION PRINCIPLES

Prof. Dr. Ahmet EROL[*]
Mert Ali HAYTABAY[**]

ÖZ

Bu çalışmada, emlâk vergisinde matrahın belirlenmesinde en önemli etken durumunda olan değer tespit rejimi, anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde incelenmektedir. Emlâk vergisindeki değer tespiti salt teknik bir değerleme faaliyeti değildir. Aynı zamanda vergi yükünün fiilen dağılımını belirleyen matrah kurucu bir mekanizma olarak kanunilik, mali güç, eşitlik, genellik ve vergi adaleti ilkeleriyle doğrudan ilgilidir. Bu kapsamda öncelikle emlâk vergisinde vergi değerinin oluşum mantığı ve değer tespitinin matrah belirleme işlevi ele alınmakta; Emlâk Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve ikincil düzenlemeler ekseninde arsa-arazi birim değer takdiri ile bina vergi değerinin belirlenmesine ilişkin normatif düzenlemeler ortaya konulmaktadır. Ardından kanunilik ilkesi bakımından belirlilik ve öngörülebilirlik ölçütleri üzerinden, değer tespitine ilişkin ölçütlerin açıklığı, yönetsel (idari) takdir alanının sınırları ve mükellefin vergi yükünü önceden öngörebilme kapasitesi tartışılmaktadır. Mali güç ve eşitlik yönünden ise değer tespiti süreçlerinin yatay ve dikey eşitlik üzerinde oluşturduğu etkiler irdelenmekte; özellikle değer tespitinin ekonomik gerçeklikle uyumu ve yerel farklılıkların benzer durumda olan mükellefler bakımından farklı vergi sonuçları doğurabilme riski ele alınmaktadır. Genellik ve vergi adaleti bakımından ise, kural düzeyinde genel gibi görünen bir matrah sisteminin, uygulama düzeyindeki farklılaşmalar nedeniyle fiili yük dağılımında yaratabileceği adaletsizlikler gösterilmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde,

---

[H] Eserin Dergimize geliş tarihi: 18.02.2026. İlk hakem raporu tarihi: 19.02.2026. İkinci hakem raporu tarihi: 20.02.2026. Onaylanma tarihi: 20.02.2026.

[*] Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Öğretim Üyesi. ORCID ID:0000-0001-9195-982, E-mail: ahmet-erol@yeditepe.edu.tr

[**] Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yüksek Lisans Öğrencisi. ORCID ID: 0009-0006-7574-4946. E-mail: haytabaymertali@gmail.com

Esere Atıf Şekli: Ahmet Erol/Mert Ali Haytabay, *"Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Emlâk Vergisinde Değer Tespiti",* YÜHFD, C.XXIII, 2026/2, s. 701-736.

Anayasa Mahkemesi içtihatları ışığında değer tespiti rejimi, vergilendirme ilkeleriyle birlikte yorumlanmakta; Anayasa Mahkemesi'nin temel vergilendirme ilkelerine yaklaşımının değer tespiti mekanizmasının anayasal sınırlarını nasıl belirlediği ortaya konulmaktadır. Sonuç kısmında, mevcut normatif çerçevenin temel hatlarıyla ilkelere dayandığı, ancak uygulamada belirlilik, öngörülebilirlik, karşılaştırılabilirlik ve standartlaşma sorunlarının ilkelerle uyum bakımından yapısal riskler doğurduğu tespit edilmekte; şeffaf, veri temelli ve denetlenebilir bir değerleme altyapısının geliştirilmesi, ölçütlerin normatif düzeyde somutlaştırılması ve etkin denetim mekanizmalarının düzenlenmesi yönünde öneriler sunulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Emlâk Vergisi, Değer Tespiti, Matrah Tespiti, Kanunilik, Mali Güç, Eşitlik, Genellik, Anayasa Mahkemesi.*

ABSTRACT

This study examines the valuation regime, which plays a determinative role in establishing the tax base for property tax, within the framework of constitutional principles of taxation. Valuation in property tax is not merely a technical appraisal activity; rather, it constitutes a tax-base-forming mechanism that directly determines the actual distribution of the tax burden and is therefore closely linked to the principles of legality, ability to pay, equality, universality, and tax justice. In this context, the study first addresses the underlying rationale of the formation of the taxable value in property tax and the tax-base-creating function of valuation. Subsequently, the normative regulations concerning the determination of land and plot unit values and building taxable values are set out with reference to the Property Tax Law, the Tax Procedure Law, and secondary legislation. Thereafter, from the perspective of the principle of legality, the clarity of valuation criteria, the limits of administrative discretion, and the taxpayer's capacity to foresee their tax burden are discussed through the lenses of legal certainty and foreseeability. With regard to the principles of ability to pay and equality, the effects of valuation processes on horizontal and vertical equity are examined; in particular, the consistency of valuation with economic reality and the risk that local disparities may give rise to divergent tax outcomes for taxpayers in comparable situations are analyzed. From the standpoint of universality and

tax justice, the study demonstrates that a tax base system that appears general at the normative level may nonetheless generate injustices in the actual distribution of the tax burden due to differentiation at the implementation stage. In the second part of the study, the valuation regime is interpreted in conjunction with the principles of taxation in light of the case law of the Constitutional Court, and it is shown how the Court's approach to fundamental taxation principles delineates the constitutional boundaries of the valuation mechanism. In the conclusion, it is determined that while the existing normative framework is, in its general contours, grounded in constitutional principles, deficiencies in practice -particularly concerning certainty, foreseeability, comparability, and standardization-pose structural risks to compliance with these principles. Accordingly, the study offers recommendations for the development of a transparent, data-driven, and auditable valuation infrastructure, the concretization of valuation criteria at the normative level, and the establishment of effective oversight mechanisms.

Keywords: *Property Tax, Valuation, Determination of the Tax Base, Legality, Ability to Pay, Equality, Universality, Constitutional Court.*

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin (tam kamusal malların ve hizmetlerin) finansmanı, devletlerin en temel ve tarihsel sorumluluklarından biridir. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak, kamu hizmetlerine harcanmak üzere gerçek ve tüzel kişilerden zorunlu, karşılıksız ve yasal bir temele dayanan parasal değerler toplar.[591] Vergi olarak tanımlanan bu mali yükümlülük, devletin en yaygın kamusal finansman türüdür.[592] Vergilerin toplanmasındaki temel amaç, devletin kamu yararına olan ve varlık sebebi yurttaşlarının refahı ve güvenliği için gereken tam kamusal mal ve hizmetleri (pure public goods) karşılayabilmesi amacıyla ihtiyaç duyduğu mali kaynağı sağlamaktır. Bununla birlikte, çağdaş devlet anlayışında verginin rolü bu mali amacın da ötesine geçmiştir. Vergiler, aynı zamanda devletin sosyal, ekonomik ve politik hayata müdahale edebilmesi, gelir dağılımını düzenlemesi, ekonomik istikrarı sağlaması ve ekonomik büyümeyi teşvik etmesi için kullandığı güçlü bir maliye politikası aracı haline gelmiştir.[593]

Vergi sistemleri, vergiye konu olan iktisadi kaynağın niteliğine göre üç ana dal altında sınıflandırılır: (1) Gelir, (2) harcama ve (3) servet üzerinden alınan vergiler. Bu ayrım, vergi kuramındaki en temel sınıflandırmalardan biri olan dolaylı ve doğrudan vergiler tasnifini de büyük ölçüde belirler.[594] Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, mükellefin vergi ödeme gücünü doğrudan yansıttığı ve bir başka kişiye yansıtılmasının (vergi yükünün aktarılmasının) zor olması nedeniyle "doğrudan vergiler" grubunda yer alır. Harcamalar üzerinden alınan vergiler ise, genellikle fiyat mekanizması aracılığıyla nihai tüketiciye yansıtılabildiği için "dolaylı vergiler" olarak kabul edilir.[595]

Emlâk vergisi, bu sınıflandırmada servet üzerinden alınan bir vergi türüdür. Servet, bir kişinin sahip olduğu varlıkların toplamını ifade ederken, emlâk vergisi bu servetin tamamını değil, yalnızca belirli unsurlarını (bina,

[591] TURHAN Salih; *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, 1998, s. 21.
[592] AKDOĞAN Abdurrahman; *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, 2003, s. 101.
[593] TURHAN Salih; *age*, s. 29. Daha geniş bilgi için Bkz; EROL Ahmet; *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, 2024, ss.39-44.
[594] PEHLİVAN Osman; *Kamu Maliyesi*, Celepler Yayıncılık, 10. Baskı, 2017, s. 120.
[595] PEHLİVAN Osman; *age*, s. 126.

arsa ve arazi gibi taşınmazlar) vergilendirir. Bu nedenle, genel bir servet vergisi değil, özel nitelikli bir servet vergisi olarak tanımlanır.[596]

Emlâk vergisi, servet vergileri içinde uygulaması en eskiye dayananlardan biridir. Tarihsel kayıtlara bakıldığında, İ.Ö. 2000'li yıllarda Çin'de, daha sonraları ise Antik Yunan ve Roma imparatorluklarında dahi taşınmazların vergilendirildiğine dair kayıtlara rastlanılmaktadır.[597] Emlâk vergisinin tarih boyunca devletler tarafından yeğlenmesinin temel nedeni, vergi idareleri açısından sağladığı kolaylıklardır. Sanayileşme öncesi toplumlarda gelirin tespitinde ciddi zorluklar söz konusudur. Oysa emlâk vergisinin konusunu oluşturan bina ve arsa/arazinin fiziken gizlenmesi mümkün değildir.[598] Bu durum, vergi matrahının tespitini ve denetimini diğer vergi türlerine göre daha basit hale getirmiştir. Bununla birlikte gayrimenkul mülkiyeti, bireylerin ekonomik gücünün ve servetinin en somut göstergelerinden biri olarak kabul edilmiş ve vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin temel dayanaklarından birini oluşturmuştur.[599] Aynı zamanda, özellikle yerel yönetimler tarafından toplandığında, mülk sahiplerinin belediye hizmetlerinden (yol, su, altyapı vb.) doğrudan yararlanıldığı varsayımına dayanarak *yararlanım ilkesi* ile de gerekçelendirilmiştir.[600]

Türk vergi sisteminde ise emlâk vergisinin tarihsel gelişimi, (1) Osmanlı dönemi ve (2) Cumhuriyet dönemi olarak iki aşamada incelenebilir. Osmanlı Devleti'nde 1839 Tanzimat Fermanı'na kadar olan süreçte günümüz anlayışını yansıtan bir emlâk vergisi alınmamaktaydı. Halktan, toprak üzerinden üretilen ürünlere dayalı olarak aşar ve öşür vergisi toplanmaktaydı.[601] Gerçek anlamda bir emlâk vergisi uygulamasına ise 1858 tarihli Arazi Kanunname-i Hümayunu'ndan sonra 1863 yılında geçilmiştir. Bu dönemde binalar ve araziler birlikte vergilendirilmiştir. 1910 yılında ise

[596] ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan; *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, 13.Baskı, 2016, s. 381.
[597] TURHAN Salih; *age*, s. 182.
[598] NADAROĞLU Halil; *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, 1992, s. 365.
[599] BULUTOĞLU Kenan; *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, 8.Baskı, 2004, s.381.
[600] TUNCER Selahattin; *Emlâk Vergisi*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 1971/28, s.3.
[601] ALTINGÖZ Semra; *Emlâk Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2011, s. 6.

bina vergisi Müsakkafat Vergisi adıyla arazi vergisinden ayrılmıştır.[602] Cumhuriyetin ilanıyla birlikte, İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar doğrultusunda Osmanlı'dan devralınan vergi sistemi yeniden yapılandırılmıştır. Bu kapsamda 1931 yılında 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu kabul edilerek emlâk vergisi sistemi modern bir yapıya kavuşturulmuştur.[603] Günümüzde yürürlükte olan sistemin temelleri ise 1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu ile atılmıştır. 1319 sayılı Kanun'da yapılan en köklü değişikliklerden biri 1986 yılında 3239 sayılı Kanun ile emlâk vergisini tarh ve tahsil etme yetkisinin merkezi idareden (Maliye Bakanlığı) alınarak yerel yönetimlere, yani belediyelere devredilmesi olmuştur. 2002 yılında ise 4751 sayılı Kanun ile mükelleflerin beyanına dayalı sistem kaldırılarak idarece tarh esasına geçilmiştir.[604] Bu dönüşümde emlâk vergisinin çok geniş kitleleri ilgilendirme ve beyan sisteminde yaşanan teknik zorluklar (Beyannameyi doldurma işinin uzmanlığı gerektirmesi vb.) etkili olmuştur.

1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, vergiyi "Bina Vergisi" ve "Arazi Vergisi" olmak üzere iki ana başlık altında düzenlemektedir. Arsa vergisi ise arazi vergisinin içinde yer almaktadır. Verginin konusu, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde bulunan bina, arsa ve arazilerdir. Kanun'un 1.maddesi Türkiye Cumhuriyeti içinde bulunan binaların Bina Vergisi'ne tabi olduğunu; Kanun'un 12.maddesi ise Türkiye sınırları içindeki arsa ve arazilerin arazi vergisine tabi olduğunu hükme bağlamıştır. Verginin matrahı ise Kanun'un 7. maddesi ve 17. maddesi uyarınca hem binalar hem de arsa ve araziler için Kanun'un 29. maddesine göre tespit edilen vergi değeridir. Vergi değeri, 2002 yılında yapılan değişiklikle birlikte rayiç bedel olmaktan çıkarılarak, teknik ölçütlere dayalı şekilde hesaplanan bir bedel haline getirilmiştir.[605] Bu hesaplama iki temele dayanır: (1) Arsa ve araziler için 213 sayılı Vergi Usul

[602] ULUATAM Özhan, METHİBAY Yaşar; *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, 4.Baskı, 2000, s.358.
[603] MUTLUER M. Kâmil; *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, 2007, s.318.
[604] BİLİCİ Nurettin; *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, 35.Baskı, 2015, s.191.
[605] ÖZTÜRK İlhami, YİĞİT Uğur; Emlâk Vergi Değerinin Gerçek Değerine Uygun Olarak Belirlenmesinden Etkilenen Vergi, Harç ve Diğer Kamu Alacakları, Mali Çözüm Dergisi, 2009, s.145.

Kanunu (VUK) hükümlerine göre kurulan takdir komisyonlarınca belirlenen asgari ölçüde birim değerler esas alınır. (2) Binalar için ise Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nca müştereken ilân edilen bina birim metrekare normal inşaat maliyetleri ile binanın arsa payı değerinin toplanmasıyla bulunur.

Mevcut sistemde emlâkin değer tespiti, VUK'un 72. maddesi ve Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi uyarınca takdir komisyonları aracılığıyla dört yılda bir yapılır ve ara yıllarda yeniden değerleme oranının yarısı nispetinde güncellenir.[606] Arsalar için bu komisyonlar; belediye başkanı veya vekil kıldığı memur, belediyeden yetkili bir memur, tapu müdürü veya vekili, ticaret odasınca seçilmiş bir üye ve ilgili mahalle muhtarından oluşur. Araziler için ise komisyon; vali başkanlığında, defterdar, Gıda, Tarım ve Hayvancılık il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulmaktadır.[607]

Türk vergi hukukunun temel dayanağı olan 1982 Anayasası, devletin vergilendirme yetkisini "Vergi Ödevi" başlıklı 73. maddesi ile düzenlerken aynı zamanda bu yetkinin sınırlarını da çizmektedir. Vergilendirme yetkisinin kullanımı sadece mali bir kaynak oluşturma aracı değil, aynı zamanda mülkiyet hakkı gibi temel haklara yönelik bir karışım (müdahale) niteliği taşıdığından bu sürecin hukuk devleti ilkesiyle de uyum içinde olması zorunludur. Bu bağlamda emlâk vergisi uygulaması, Anayasa'nın öngördüğü *kanunilik*, *mali güç*, *eşitlik* ve *adalet* ilkeleri süzgecinden geçirilerek değerlendirilmelidir.[608] Takdir komisyonlarınca yapılan değer tespiti emlâk vergisinin matrahını belirleyen ana unsur niteliğindedir. Bir anlamda verginin esasını oluşturmaktadır. Bu nedenle yapılmakta olan değer tespit uygulamalarının temel vergilendirme ilkeleri olan ***kanunilik***, ***mali güç***, ***eşitlik***, ***genellik*** ve ***adalet*** ilkeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

---

[606] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *Türkiye'de Emlâk Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi*, Maliye Çalışmaları Dergisi, 2020/64, s.78.
[607] CAN Bilal, BÜLBÜL Zübeyr; *Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Karaları ve Bunlara Karşı Dava Açılması*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2013, s.878.
[608] TEKBAŞ Abdullah; Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi, T.C. Maliye Bakanlığı, 2009, s. 232.

1. Değer Tespiti Uygulamasının Vergilendirme İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi

Emlâk vergisi, konusu itibariyle servet unsuruna (bina, arsa ve arazi) yönelen; bu nedenle matrah tespitinin verginin adaletli olması bakımından önem arz eden bir servet vergisidir. Nitekim emlâk vergisinde değer tespiti yalnızca teknik bir değerleme sorunu değil aynı zamanda vergi yükünün dağılımını belirleyen ve bu yönüyle anayasal düzeyde korunan vergilendirme ilkeleriyle sürekli bağlantı ve etkileşim içinde olan bir uygulamadır. Devletin vergilendirme yetkisi Anayasa'nın 73. maddesi başta olmak üzere anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Anayasa Mahkemesi (AYM) de vergi ödevine ilişkin değerlendirmelerinde devletin vergilendirme yetkisinin *kanunilik*, *mali güç*, *eşitlik* ve *genellik* ilkeleriyle sınırlandığını; verginin bu ilkeleri gözeten bir yasal çerçeve içinde kurulması gerektiğini vurgulamaktadır.[609]

Emlâk vergisindeki değer tespiti uygulamaları, Anayasa tarafından korunan ilkelerin somutlaştığı ve verginin esaslı unsurunu oluşturan matrahı belirleyen uygulamalardır. İlk olarak kanun koyucu, matrahın hangi ölçütlerle belirleneceğini, hangi idari organların ne tür yetkilerle hareket edeceğini ve bu süreçte mükellefin hangi usuli güvencelerle korunacağını belirlemekle yükümlüdür. İkinci olarak ise takdir komisyonlarınca yapılan değerlemelerin öngörülebilir olması, taşınmaz değerlerindeki farklılaşmayı vergi adaletine hizmet edecek şekilde yansıtması, erişilebilir ve denetlenebilir olması gerekmektedir.[610] Vergilendirme ilkeleri bakımından yapılan değerlendirme, emlâk vergisinde değer tespitinin anılan iki yönü nedeniyle hem mevzuat düzenlemelerini hem de uygulamanın işleyişini kapsamalıdır.

1.1. Değer Tespitinin Emlâk Vergisinde Matrah Oluşturma İşlevi

Emlâk vergisinde bir gayrimenkule sahip olunması tek başına vergi yükünü belirlemeye yetmemektedir. Vergi yükünün somutlaşabilmesi için vergilemenin temel unsurlarından biri olan matrahın tespit edilmesi gerekmektedir. Emlâk vergisinin matrahı, 2002 yılında yapılan değişikle

[609] Anayasa Mahkemesi; 28.02.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı.

[610] ARIKAN Abdullah; Emlâk Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Karşılaşılan Bazı Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2024/174, s.162-163.

taşınmazın piyasa değeri olmaktan çıkarılarak, kanunun öngördüğü yönteme göre idarece hesaplanan vergi değeri haline getirilmiştir.[611]

1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nda vergi değeri, taşınmazın türüne göre farklı belirleme mekanizmalarına bağlanmıştır. Kanun; arsa ve arazilerde vergi değerini, VUK'un asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümleri uyarınca takdir komisyonlarınca belirlenen birim değerlere dayandırmaktadır. Bu yaklaşım, arsa ve arsa sayılacak parsellenmemiş araziler bakımından mahalle ve köy ölçeğinde; cadde/sokak veya değer bakımından farklı bölgeler itibariyle birim değer belirlenmesini; arazi bakımından ise il/ilçe ölçeğinde, arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak gibi) esas alınarak birim değer takdirini öngörür.[612] Böylelikle arsa/arazi matrahı, bireysel taşınmaz bazında tek tek değerleme yerine, bölgesel ve sınıflandırılmış birim değer sistematiğiyle oluşturulmaktadır.

Binalarda ise vergi değeri iki ana bileşenin birlikte değerlendirilmesiyle hesaplanır. Bunar: (1) Merkezi idarece belirlenen ve ilân edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinden ilgili bina için binanın yapım türüne göre (kerpiç, yığma, karkas, betonarme, çelik konstrüksiyon vb.) uygulanacak bedel belirlenir. (2) Binaya ait arsa payı değeri, inşaat maliyetine eklenerek vergi matrahına ulaşılır.[613] Bu çerçevede bina vergi değeri, salt maliyet veya salt arsa değerine indirgenmeyen; fakat ikisini birlikte ele alan bir matrah oluşturma mantığına dayanır. Burada özellikle vurgulanması gereken nokta şudur ki bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri cetveli, her yıl uygulanacak değerlerin belirlenmesinde fiilen merkezi bir rol üstlenir. Zira bu cetvel, bina vergi değerinin maliyet ayağını standartlaştırarak, farklı belediyelerde farklı yöntemlerle maliyet hesaplanmasının önüne geçmeyi amaçlar. Güncel uygulamada bu cetveller, Emlâk Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde ilân edilmektedir.[614] Bu yönüyle, yayımlanan cetvel yerel idarelere bırakılan tarh yetkisine bir sınırlama getirmektedir.

Vergi değerinin matrahı belirleme işlevi yalnızca ilk tespit tarihinde değil izleyen yıllarda değerin güncellenmesi bakımından da kendisini gösterir.

[611] ÖZTÜRK İlhami, YİĞİT Uğur; *age*, s.145.
[612] 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, m. 29/1-(a).
[613] 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, m. 29/1-(b) ve m. 31.
[614] Bkz: Emlâk Vergisi Kanunu 87 Seri Nolu Genel Tebliği Eki.

Kanun, dört yılda bir tespit edilen vergi değerinin ara yıllarda Türkiye İstatistik Kurumu'nun yayınlamış olduğu Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışına bağlı olarak arttırılmasını öngörmüştür.[615] 19.12.2025 tarihli 7566 sayılı Kanun[616] ile Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin yıllık artış oranına ilişkin ikinci ve üçüncü fıkralarında yer alan "*yeniden değerleme oranının yarısı*" ibaresinin "*yeniden değerleme oranında*" şeklinde değiştirilmesi, değer tespitinin emlâk vergisi matrahı üzerindeki etkisini güncel dönemde daha da görünür kılmıştır. Emlâk vergisinde vergi değeri; durağan (statik) bir değer olmaktan çok, kanunun belirlediği usulle devingen (dinamik) olarak güncellenen ve her bütçe yılında vergi yükünü yeniden kuran bir matrah unsurudur.

Birincil ve ikincil mevzuatta düzenlenen değer tespitinin uygulamadaki karşılığı arsa ve arazi birim değerlerinin takdir komisyonlarınca belirlenmesidir. Zira bu değerler hem emlâk vergisinin matrahını hem de emlâk vergisi değerini referans alan diğer mali yükümlülükleri belirlemektedir.[617] VUK'un mükerrer 49. maddesi uyarınca takdir komisyonlarınca belirlenen birim değerler, ilgili yılın mayıs ayı sonuna kadar belediyeler ve muhtarlıklar nezdinde bir ay süreyle ilân edilir. Yine aynı hüküm, ilân edilen bu değerlere karşı vergi mahkemesinde dava açılabilmesini ve bu davanın işleyişine ilişkin bazı usulleri özel olarak düzenler.[618] Böylelikle değer tespiti, bir yandan yerel düzeyde takdir komisyonu faaliyetleriyle yürütülürken, diğer yandan ilân ve dava mekanizmaları yoluyla hukuki denetime açık bir matrah belirleme sistemi olarak şekillenmektedir. Sistemin tekilliğini (yeknesaklığını) sağlamak bakımından, VUK'un mükerrer 49. maddesi ayrıca belirli durumlarda değer tespit sürecinde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkları gidermek üzere merkez komisyonu ve buna bağlı bir denetim yolu öngörür. Bu yapı, özellikle ülke genelinde birim değer belirleme pratikleri arasında aşırı farklılaşmaların ortaya çıkmasını önlemeyi amaçlar.

---

[615] 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu, m. 29/2-3. Ayrıca bkz: Vergi Usul Kanunu 585 Sıra Nolu Genel Tebliği.
[616] 19.12.2025 tarihli, 33112 sayılı Resmî Gazete, 7566 sayılı Kanun m.11.
[617] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.81-82.
[618] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer m.49.

Değer tespiti yoluyla matrah oluşturma yöntemi, vergi değerinin önemli ölçüde yönetsel takdir yetkisine dayalı olması nedeniyle kaçınılmaz olarak kanunilik ilkesinin belirlilik ve öngörülebilirlik boyutunu, ayrıca benzer durumlarda benzer sonuçlar üretilip üretilmediği bakımından eşitlik, mali güç ve verginin adilliği tartışmalarını ortaya çıkarır. Değer belirlemek üzere oluşturulan takdir komisyonlarının aşırı şekilde yerel düzeyde olması, çeşitli nedenlerle verginin eşitlik, aynılık ve adilliğini olumsuz yönde etkileme riski taşımaktadır. Zira değer tespitinin hangi ölçütlerle ve hangi yoğunlukta denetlenebilir biçimde yapıldığı, hem mükellefin vergi yükünü öngörebilmesini hem de taşınmaz sahipleri arasında vergi yükünün adil dağılmasını doğrudan etkilemektedir.

1.2.Kanunilik İlkesi Bakımından Değer Tespitinde Belirlilik ve Öngörülebilirlik

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, verginin ve vergiye ilişkin yükümlülüklerin yasama organı tarafından kanunla konulmasını, bu çerçevede verginin kurucu unsurlarının (konu, mükellef, matrah, oran, vergiyi doğuran olay, muafiyet ve istisnalar) kural olarak kanuni düzeyde belirlenmesini ifade eder.[619] Matrahın oluşumuna ilişkin kuralların kanunda yeterli açıklıkta çerçevelenmemesi, yalnızca vergilendirme tekniği bakımından değil, aynı zamanda anayasal düzeyde kanunilik ilkesinin maddi içeriği bakımından da sorunlu sonuçlar doğurabilir.[620]

Kanunilik ilkesi yorumlanırken yalnızca şeklen kanunilik koşulunu sağlaması değil, aynı zamanda kanuni düzenlemenin belirlilik ve öngörülebilirlik niteliklerini taşıması gerektiği vurgulanmaktadır. Belirlilik, vergiye ilişkin düzenlemelerin muğlaklıktan uzak; idareye geniş, ölçüsüz ve sınırları belirsiz bir alan bırakmayacak biçimde kurucu unsurların tanımlanmasını gerektirir. Öngörülebilirlik ise mükellefin, yürürlükteki normlara bakarak kişisel vergi yükünü önceden hesaplayabilmesini veya

[619] GERÇEK Adnan, BAKAR Feride; Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4. Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi, International Journal of Public Finance, 2017, s.9-10.
[620] TEKBAŞ Abdullah; *Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010, s.134.

makul ölçüde tahmin edebilmesini; planlarını buna göre güvenle düzenleyebilmesini ifade eder.[621] Nitekim vergi hukuku alanında *hukuki güvenlik düşüncesi*; kanunilik, belirlilik, kıyas yasağı, geriye yürümezlik ekseninde birlikte kavranmakta, belirliliğin de kanuniliğin bir ön koşulu niteliğinde olduğuna işaret edilmektedir.[622]

Emlâk vergisinde vergi değerinin tanımı ve matrahın genel çerçevesi kanuni düzeyde kurulmuştur; vergi değeri, bina ve arsa/arazinin Emlâk Vergisi Kanunu'na göre tespit olunan değeri olarak kabul edilmektedir. Arsa ve arazilerde birim değer takdiri, binalarda ise metrekare normal inşaat maliyetleri ile arsa payı değerinin birlikte esas alınacağı belirtilmektedir.[623] Bu yaklaşım, her gayrimenkul için bireysel değerleme yerine toplu değerleme mantığına yakın bir hesaplama yöntemidir. Dört yılda bir takdir edilen ve izleyen ara yıllarda yeniden değerleme oranında güncellenen vergi değeri olması, kuralın istikrarını ve teknik öngörülebilirliğini arttıran bir unsurdur.[624] Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın uygulamaya ilişkin standart bilgileri kamuya açık rehberlerle yayınlaması, mükelleflerin kendilerine uygulanacak düzenlemelere erişimini sağlayarak öngörülebilirliğe katkı sağlar.[625]

Belirlilik ve öngörülebilirlik bakımından önemli bir sorun, kanuni çerçevenin yönetsel takdir alanını ne ölçüde sınırlandırdığı ve uygulamanın hangi ölçüde saydam ve denetlenebilir olduğudur. Değer tespiti sürecinde takdir komisyonlarının rolü, sistemin zorunlu bir parçasıdır; ancak gayrimenkul değerlemesinde kullanılan ölçütlerin, özellikle arsa/arazi birim değerleri ve binalarda metrekare inşaat maliyetleri, piyasa koşullarını sınırlı ölçüde yansıtması sebebiyle mükellefin ekonomik gerçekliğe uygun değer beklentisi ile takdir komisyonundan çıkan değer arasında önemli bir fark

[621] EROĞLU Onur, MECİT Kemal; *Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukukî Güvenlik İlkesi*, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2015, s.56-57.
[622] EROĞLU Onur, MECİT Kemal; *age*, s.57.
[623] 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu m.29; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m.268.
[624] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.90.
[625] Bkz; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025 Emlâk Vergisi Rehberi, Haziran/2025, Yayın No: 5565.

oluşabilmektedir.[626] Öte yandan, değer tespitine ilişkin ikincil mevzuatın tarihsel arka planı da belirlilik bakımından önem taşır. Beyan esasına göre kurgulanan ve uzun süre önce yürürlüğe giren tüzük metninin, sistemin sonraki yapısal dönüşümlerine rağmen güncellenmemiş olmasının uygulamada yöntemsel sorunlar doğurabildiği, bu durumun da ölçütlerin güncelliği üzerinden öngörülebilirliği zayıflattığı belirtilmektedir.[627] Buradan hareketle kanunilik ilkesinin uygulanması yalnızca mevzuatla düzenleme yapılması ve idarenin yetkili olup olmaması ile değil aynı zamanda çizilen sınırların güncel ve günün koşullarını yansıtmasıyla da ilgilidir.

Belirlilik ve öngörülebilirliğin bir diğer boyutu, yapılan değer tespitlerinin ilânı ve yargısal denetim kanallarının açık bir şekilde düzenlenmesidir. Değer tespit işlemleri, etkisini sonraki vergilendirme dönemlerinde gösterdiği için mükellefin hangi zamanda hangi bilgiye ulaşabileceği ve hangi süre içerisinde hangi yola başvurabileceği belirlilik ilkesi bakımından önem taşımaktadır. Bu yönde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerlerine ilişkin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açma süresine dair içtihadı açıklayıcı niteliktedir. Kurul, emlâk vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil döngüsünü dikkate alarak dava açma olanağının en geç kararın alındığı yılsonuna (31 Aralık) kadar kullanılabileceğini ortaya koymuştur.[628] Mahkeme içtihatları uygulama için öngörülebilirliğe fayda sağlasa da kanunilik ilkesi için ideal olan denetim usullerinin de kanuni düzeyde tereddüde yer bırakmayacak açıklıkta düzenlenmesidir.

1.3.Mali Güç ve Eşitlik İlkeleri Bakımından Değer Tespitinde Yatay ve Dikey Eşitlik

Vergi ödevine ilişkin anayasal çerçeve; kanunilikle birlikte mali güç, eşitlik, genellik ve vergi yükünün adaletli dağılımı ekseninde oluşturulmuş bir yapıdır. Öğretide de bu ilkelerin, vergilendirme yetkisinin kullanılmasında hem yasama hem de idare bakımından sınırlandırıcı bir işlev gördüğü; vergi

[626] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.87.
[627] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.78.
[628] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01.02.2023 tarihli, E. 2022/14, K. 2023/2 sayılı kararı.

düzenlemelerinin ancak bu ilkelere uygun olduğu ölçüde hukuk devleti gerekleriyle bağdaşabileceği vurgulanmaktadır.[629] Bu çerçevede, emlâk vergisine esas değerin belirlenmesi sürecinin mali güce orantılı olması; servet unsurunu temsil eden taşınmaz değerinin kişiler arası karşılaştırılabilir ve nesnel ölçütlere dayalı biçimde vergilemeye yansıtılmasına bağlıdır.

Mali güç ilkesi ile eşitlik ilkesi arasındaki bağ, özellikle yatay eşitlik ve dikey eşitlik ayrımı üzerinden açıklanmaktadır. Öğretide yaygın kabul gören yaklaşıma göre, mali gücü aynı olanlardan aynı ölçüde vergi alınması yatay eşitliği; mali gücü farklı olanlardan farklı ölçüde vergi alınması ise dikey eşitliği ifade eder.[630] Taşınmazın değerinin servet göstergesi olarak kabul edildiği emlâk vergisinde, değer tespitinin yatay ve dikey boyutları ise şu şekilde görünür: Benzer nitelikteki taşınmazlar arasında (konum, imar hakkı, kullanım, cephe, erişim, çevresel donatı, yapı kalitesi vb.) açıklanabilir farklar gözetilmeden aynı vergi değeri uygulanması yatay eşitliği zedeler.[631] Farklı servet düzeylerini temsil eden taşınmazlar arasında, değer tespitinin sistematik biçimde aşağı fiyattan değerleme şeklinde etki doğurması ise (örneğin yüksek değerli taşınmazların görece daha eksik değerlenmesi) dikey eşitlik ve mali güce göre dağılım bakımından sorun oluşturmaktadır.[632]

Bu noktada, değer tespitinin eşitlik boyutunu tartışırken uygulamada gözlemlenen iki tipik sapma önem taşır. Birincisi, vergi değerlerinin piyasa değerlerinden belirgin biçimde ayrışmasıdır. Örnek olarak, bir alan çalışmasına dayanan bulgular taşınmazların vergi değerleri ile gerçekleşmiş alım-satım değerleri arasında önemli farklar bulunduğunu; ayrıca özellikleri farklı taşınmazlara aynı rayiç değerin uygulanabildiğini ve bunun gayrimenkul malikleri açısından adaletsiz bir vergilendirmeye yol açtığını göstermektedir.[633] Bu tür bir uygulama, farklı durumda olan mükellefler bakımından vergi yükünün aynılaşmasını ortaya çıkararak dikey eşitliği

[629] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.123-124.
[630] BAKAR Feride, GERÇEK Adnan, MERCİMEK Fulya; *Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü*, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 2013, s.65.
[631] CENİKLİ Elvan; Türkiye'de Emlâk Vergisi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2025, s.149.
[632] CENİKLİ Elvan; *age*, s.150.
[633] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.87.

zedeler. Aynı zamanda taşınmazın gerçek ekonomik kapasitesini yansıtma işlevini zayıflatarak mali güç ilkesinin servet vergisi bağlamındaki yansımasına zarar verir.[634]

İkincisi, arsa birim değerlerinin tespitinin kurumsal kapasite ve ölçüt yetersizliği nedeniyle gerçeğe uygunluğunun sağlanamamasıdır. Bu bağlamda, arsa birim değerlerinin gerçeğe uygun tespit edilememesinde; takdir komisyonlarının oluşumu (gayrimenkul değerleme uzmanı içermeyen bir yapı olması), değerleme ölçütlerinin standartlarla uyumu ve mevzuatın taşınmazın gerçek değerini görünür kılmadaki eksiklikleri gibi etmenler özellikle belirtilmelidir.[635] Bu bulgular, değerleme sürecinde nesnellik ve karşılaştırılabilirlik sağlanamadığında aynı bölgede benzer taşınmazlar arasında dahi farklılaşmanın rasyonel temelden kopabileceğini, dolayısıyla yatay eşitlik bakımından rastlantısal sonuçlar doğabileceğini göstermektedir.[636]

Dikey eşitlik bakımından ise sorun, değer tespitindeki sapmaların vergi yükünün dağılımını hangi yönde etkilediği hususundadır. Yapılan alan çalışması bulgularında, gerçekleşen satış değerlerinin vergi değerine kıyasla belirgin ölçüde yüksek seyrettiği ve değer tespitinin çoğu durumda taşınmazın yalnızca yerleşim yerine indirgenerek yapıldığına ilişkin tespitler, dikey eşitlik açısından iki tür risk doğurmaktadır[637]: İlk olarak, değer tespiti taşınmazın servet kapasitesini yeterince ayrıştırmaz ve yüksek servet göstergesi taşıyan gayrimenkuller görece düşük vergi yüküyle sorumlu tutulabilir.[638] İkincisi ise aynı konum içinde nitelik farklılıkları (imar hakkı, ulaşım olanakları, cephe, altyapı, kullanım fonksiyonu vb.) dikkate alınmadığında daha düşük mali güç göstergesi taşıyan mükellefler görece daha ağır bir yükle karşılaşabilir. Bu tür sonuçlar, mali güce göre

[634] Anayasa Mahkemesi; 13.09.2022 tarihli, B.2019/33855 sayılı kararı.
[635] TÖREMEN Emrullah; *Emlâk Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2020, s.21-22.
[636] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.88.
[637] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.89.
[638] TÖREMEN Emrullah; *age*, s.40.

vergilendirme ilkesinin servet vergisi bakımından yalnızca ideal bir ilke olarak kalmasına yol açar.[639]

Son olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, asgari metrekare birim değer tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarını, genel ve objektif nitelikte bir düzenleyici işlem olarak nitelendirmektedir.[640] Bu nitelendirme bize yargısal denetim sonucunda gerçekleşecek bir düzeltmenin mali güç ve eşitlik ilkeleri bakımından münferit değil genel bir sonuç doğuracağını göstermektedir.

1.4.Genellik İlkesi Bakımından Yerel Uygulama Farklılıklarının Vergi Adaletine Etkisi

Anayasa'nın 73.maddesinde vergi ödevinin mali güce göre, adil ve dengeli bir dağılımın esas olarak öngörülmesi, vergilendirmede genellik ilkesinin yalın bir şekilde vergi konusu içine giren herkesin vergilendirilmesi anlamına indirgenemeyeceğini, vergilendirmenin kapsamının, istisna, muafiyet ve uygulama pratiklerinin vergi adaletini zedelemeyecek biçimde düzenlenmesi ve uygulanması gerektiğini ifade etmektedir.

Emlâk vergisinde matrahın belirlenmesi, genellik ilkesinin uygulamadaki görünümü bakımından özel bir önem taşır. Vergi değerinin, benzer taşınmazlara benzer ölçütlerle ve karşılaştırılabilir düzeylerde uygulanmadığı bir sistemde, vergilemenin kapsamı kâğıt üzerinde genel görünse dahi, sonuçta bazı mükellef grupları fiilen daha düşük, bazıları ise fiilen daha yüksek vergi yükü altında kalabilir.[641] Bu durum, genellik ilkesinin, vergisel yükün yaygınlığı boyutunu zedelediği gibi aynı zamanda emlâk vergisinin, bir servet vergisi olması gereği, sosyal ve mali politikanın gayesi olan vergi adaletini sağlama işlevini de tartışmalı hale getirmektedir. Ayrıca yerelleşmiş ve nesnel değerleme ölçütlerinden çeşitli öznel nedenlerle uzaklaşmış takdir komisyonları aracılığıyla belirlenen asgari birim metrekare arsa değerleri

---

[639] HACIKÖYLÜ Canatay, HEPER Fethi; Emlâk Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Maliye Dergisi, 2010, s.12.

[640] Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01.02.2023 tarihli, E.2023/1, K.2023/3 sayılı kararı.

[641] ERKİN Gözde; *Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Ankara Barosu Dergisi, 2012/3, s.243

emlâk vergisini amacından saptan bir boyut kazanabilir. Nitekim 2025 yılındaki değerlerin aşırı yüksek belirlenmiş olması toplumda çok ciddi bir tepkiye yol açmıştır. Bunun üzerine, Emlâk Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 23. madde ile emlâk vergisi artışına 2026 yılı için bir üst sınır getirilmiştir. Buna göre, 2026'da uygulanacak emlâk vergisi değerleri, 2025 yılı vergi değerlerinin iki kat fazlasını geçemeyecektir. 2027, 2028 ve 2029 yıllarında ise emlâk vergisi değerleri, bir önceki yıl değerlerinin aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle hesaplanacaktır.

Yerel uygulama farklılıkları genellikle iki şekilde ortaya çıkar: (1) Taşınmaz piyasasının doğal heterojenliğidir. Farklı bölgelerdeki ekonomik gelişmişlik, altyapı, imar hakları ve çevresel nitelikler taşınmaz değerlerinde gerçek farklılıklar doğurabilir. Bu tür farklılıklar gayrimenkul piyasasının doğal bir sonucudur. Aynı mimari ve teknik özelliklere sahip iki ev, coğrafi konumları gereği farklı değerde olabilirler ve iki eve biçilecek vergi değerinin de farklı olması doğal bir durumdur. Farklı değer tespitinin yapılması, vergi adaleti için de uygun olandır. (2) Değer tespitinde kullanılan veri setlerinin, yöntemlerin ve kurumsal kapasitenin yerel ölçekte eşit olmayan şekilde işlemesidir.[642] Buradaki sorun, değerlerin farklı olması değil, farklılığın ölçümlenebilir, denetlenebilir ve öngörülebilir esaslara bağlanamamasıdır. Dolayısıyla aynı ekonomik gerçekliğin farklı takdir komisyonlarında farklı vergi yükleri üretmesi sorunun kaynağıdır.

Yerel farklılıkların genellik ilkesini sorunlu hale getirdiği nokta, farklılıkların tekil hatalardan ibaret kalmayıp, yerleşim alanları arasında sürekli biçimde uygulanan değerlerin daha düşük veya daha yüksek düzeylerde oluşabilmesidir. Var olan düzenlemeler uyarınca matrah belirleyici değer tespit işlemini yapan takdir komisyonlarının oluşumunda en etkili kurum belediyelerdir. Bununla birlikte, 1986 yılında 3239 sayılı Kanun'un 37. maddesi ile getirilen değişiklikle emlâk vergisinin tahsili belediyelere verilmiştir, toplanan vergiler de belediye bütçesine dahildir.[643] Sonuç olarak, siyasi kararların en belirgin gözüktüğü kurumlar olan

[642] HACIKÖYLÜ Canatay, HEPER Fethi; *age*, s.5.
[643] AYDIN Fazıl; Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler, International Journal of Public Finance, 2021, s.160-161.

belediyeler kendi bütçesine girecek olan bir verginin matrahının tespitinde yerel takdir komisyonlarının yapısı gereği etkin rol oynamaktadır. Farklı belediyelerin sergiledikleri farklı politik duruşlar nedeniyle emlâk vergisi mükellefleri arasında genellik ilkesine aykırı şekilde farklı vergi yükü ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla yerel uygulamalardaki farklılıklar, münferit bir mükellefin sorunu değil bölgeler arasında fiili vergi yükü asimetrisi üreten, genellik ve vergi adaletiyle doğrudan ilgili bir sorun haline gelmektedir.

Yerel uygulamalardaki farklılıklar verginin genelliğini ve vergi adaletini; benzer ekonomik durumda olan mükelleflerin farklı bölgelerde farklı vergi yükü taşıması, düşük değer tespitinin belirli yerel yönetimlerde fiili ayrıcalık/fiili muafiyet etkisi doğurması bakımından olumsuz yönde etkilemektedir. Objektif nedenlerden bağımsız farklılaşmanın önlenebilmesi; değer tespit işlemlerinin saydamlaştırılması, veri temelli yöntemlerin güçlendirilmesi ve yerel ölçekte ortaya çıkan vergi yükü farklılıklarının nesnel ölçütlerle gerekçelendirilebilir hale getirilmesiyle mümkündür. Bu doğrultuda öğretide, merkezi idare tarafından objektif verilere dayanan toplu değerleme yöntemlerinin, vergi değerinin piyasa gerçekliğine yaklaştırılmasına ve öznel yargı payının minimize edilmesine katkı sunacağı ileri sürülmektedir.[644] Vergilendirilecek taşınmazın değerlenmesinde Sermaye Piyasası Kurulu lisanslı değerleme şirketlerinin devreye girmesi önerisi ise mülk sahiplerine getireceği ek maliyetler nedeniyle göze alınamamaktadır.

2. Anayasa Mahkemesi İçtihatları Işığında Emlâk Vergisinde Değer Tespitinin Değerlendirilmesi

Emlâk vergisinde değer tespit rejimi yalnızca mevzuat tekniği veya idari uygulama pratikleri düzeyinde değil; anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesi içinde, AYM'nin geliştirdiği ölçütler üzerinden de değerlendirilmelidir. Başka bir deyişle birinci bölümde ortaya konulmaya çalışılan matrahın oluşum mantığı ve değer tespitinin işlevi, Anayasa'nın 73. maddesinde somutlaşan kanunilik, mali güç, eşitlik ve genellik ilkeleri çerçevesinde anayasal sınırlarla birlikte ele alınmalıdır. Bu yaklaşımın temel

[644] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.90.

gerekçesi, vergilendirme yetkisinin içeriğinin yalnızca yasama takdirine bırakılmadığı, vergi düzenlemelerinin anayasal ilkeler tarafından koruma altında olduğu ve bu ilkelerin, vergilendirmenin hem kurucu unsurlarında (matrahın tanımı, değerleme ölçütleri vb.) hem de güvence mekanizmalarında (yargısal denetime erişim, öngörülebilirlik vb.) işlev gördüğünün kabul edilmesidir. Nitekim öğretide, vergi kanunlarının hazırlanması ve uygulanması sürecinin, Anayasa'dan kaynaklanan ilkelerle sınırlandırıldığı; bu ilkelerin vergilendirme alanında temel ölçütler olduğu açıkça vurgulanmaktadır.[645]

AYM içtihatlarını değer tespiti bakımından önemli kılan husus, mahkemenin denetiminin yalnızca verginin konulup konulmadığı ile sınırlı olmaması; vergi yükünü fiilen belirleyen matrah kurallarının ve bu kuralların uygulanmasını mümkün kılan süreçlerin de anayasal ölçütlerle sınanmasıdır. Değer tespiti, emlâk vergisinde servet göstergesinin somutlaştığı nokta olduğundan, bu alandaki normatif tasarımın mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ölçütüyle uyumu kadar, kanuniliğin gerektirdiği belirlilik, öngörülebilirlik ile hukuk devletinin gerektirdiği kurumsal güvenceler de ayrı bir önem kazanır. Özellikle vergilendirme alanında hukuki güvenliğin, mükelleflerin vergilendirme yoluyla temel hak alanlarına yönelen karışımları önceden öngörebilmesi ve keyfilik riskinin sınırlanması bakımından taşıdığı anlam, anayasal denetimin yalnızca verginin içeriğine değil, vergilendirme işlemlerinin denetlenebilirliğine de temas ettiğini gösterir.[646] Bu nedenle, değer tespiti rejimi, bir yandan matrahı belirleyen kuralların ve yönetsel takdir yetkisinin sınırlarını; diğer yandan mükellefin hak arama yollarını ve yargısal denetimin etkinliğini belirleyen güvenceleri birlikte gündeme getirmektedir. Vergilendirme yetkisine ilişkin anayasal çerçeveyi ele alan çalışmalarda da vergilerin konulması, uygulanması ve denetlenmesi süreçlerinin farklı organlara dağıtılması, idarenin kanunla bağlılığı ve vergi kanunlarının anayasa yargısı denetimine tabi olması, hukuk devleti bağlamında vergilendirme alanının kurucu unsurları arasında sayılmaktadır.[647]

[645] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.147-148.
[646] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.135.
[647] ERKİN Gözde; *age*, s.239.

2012 yılında verilen AYM kararına kadar olan süreçte emlâk vergisi mükellefleri değer tespit işlemlerine karşı yargısal denetime başvuramamaktaydılar.[648] AYM verdiği kararında, emlâk vergisi matrahının dayanaklarından biri olan takdir komisyonu kararlarına karşı yargı yoluna erişim engelinin, hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ile bağdaşmadığı sonucuna ulaşarak, değer tespit işlemlerinin mükellefler tarafından da yargı denetimine taşınabileceğini ortaya koymuştur.

2.1. AYM'nin Kanunilik ve Hukuk Devleti İçtihadı Çerçevesinde Değer Tespiti

Verginin kanuniliği ilkesi, Anayasa'nın 73. maddesinde ifadesini bulan ve vergilendirme yetkisinin kullanımını kanunla sınırlandıran temel bir anayasal ilkedir. AYM'nin yerleşik yaklaşımında bu ilke, yalnızca şeklen bir kanunun varlığını yeterli görmeyen; aksine vergi yükümlülüğüne ilişkin esaslı unsurların kanunla belirlenmesini ve kanuni çerçevenin idare bakımından keyfiliğe kapı aralamayacak şekilde kurulmasını zorunlu kılan bir güvencedir. AYM, vergide mükellef, matrah, oran, tarh, tahakkuk ve tahsil gibi unsurların kanunla düzenlenmesi gereğine özellikle vurgu yapmakta; ayrıca kanun metninin belirlilik ve öngörülebilirliğe uygun nitelikte olmasının, kanunilik ilkesinin ayrılmaz bir boyutu olduğunu belirtmektedir.[649] Bu çerçevede belirlilik ilkesi, kişilerin var olan koşullar altında değerleme işleminin doğurabileceği vergisel sonuçları makul bir düzeyde öngörebilmesini mümkün kılacak normatif tasarım gereksinimini ifade eder.

Değer tespitine ilişkin rejimin kanunilik ilkesi bakımından değerlendirilmesi, sadece kanuni dayanağın varlığını değil; kanuni dayanağın idarenin takdir alanını hangi ölçüde çerçevelediğini, değer tespit ölçütlerinin ne kadar belirgin olduğunu ve en önemlisi bu değerlemenin hukuki denetime elverişli biçimde tasarlanıp tasarlanmadığını da gündeme getirmektedir. Öğretide de hukuki güvenlik vurgusu üzerinden, bireyin kendisine uygulanacak kuralları önceden bilebilmesi ve davranışlarını buna göre

[648] Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 tarihli, E.2011/38, K.2012/89 sayılı kararı.
[649] Anayasa Mahkemesi, 04.04.2024 tarihli, E.2024/68, K.2024/167 sayılı kararı.

düzenleyebilmesi, hukuk devleti ve kanunilikle doğrudan ilişkilendirilmektedir.[650] Vergi alanında hukuki güvenlik, yalnızca normun içeriğine değil, normun uygulanma biçiminin denetlenebilirliğine de değinir. Denetim olanağının etkisiz kaldığı bir alanda, kanunilik ve hukuk devleti ilkeleri de pratik anlamda etkisiz kalabilmektedir.

Bu bağlamda AYM'nin yukarıda değinilen emlâk vergisine esas arsa ve arazi birim değer tespitine ilişkin içtihadı, VUK'un mükerrer 49. maddesinde yer alan ve takdir komisyonu kararlarına karşı dava açabilecekleri sınırlayan düzenlemeyi konu almaktadır. Mahkeme, söz konusu hükmün sistematiğini ortaya koyarken, VUK'un mükerrer 49. maddesinde emlâk vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti ile takdir komisyonu kararlarına karşı kimlerin yargı yoluna başvurabileceğinin düzenlendiğini; buna karşılık emlâk vergisini fiilen ödeyecek mükelleflerin yani değer tespitinden doğrudan etkilenen kesimin dava açma hakkının olmadığını tespit etmiştir.[651] Burada değer tespiti, verginin esaslı unsuruna yani matraha ilişkin olduğu için kanuni çerçevenin belirliliği ve öngörülebilirliği önemlidir. Değer tespitinin hukuki sonuç doğuran niteliği nedeniyle, bu alanın mükellefler açısından yargısal denetim dışı bırakılması, hukuk devleti ve kanunilik güvencelerini işlevsizleştirebilir.

AYM, kararında hukuk devleti ilkesini, devletin eylem ve işlemlerinin hukuka uygun olması gerektiği ve yargı denetimine açık bulunduğu bir düzen olarak tanımladıktan sonra, hak arama özgürlüğünün, Anayasanın 36. maddesi, vergi alanında da etkili bir güvence olduğunu açık biçimde vurgulamaktadır. AYM, takdir komisyonu kararlarını yönetsel bir tasarruf olarak nitelendirmiş ve bu tasarrufa karşı mükellef yönünden yargı yolunun kapatılmasını, hak arama özgürlüğü ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz görmüştür. Burada AYM'nin mantığı, kanunilik ilkesinin norm koyma düzlemiyle sınırlı olmadığı, normla kurulan rejimin, idarenin değerleme yetkisini hukuka uygunluk bakımından denetlemeye elverişli bir mekanizmaya bağlaması gerektiği yönündedir. Başka bir deyişle değer tespitinin matrah üzerindeki etkisi dikkate alındığında, bu süreci yargı

[650] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.134.
[651] Anayasa Mahkemesi; 31.05.2012 tarihli, E.2011/38, K.2012/89 sayılı kararı.

denetimi dışında bırakan ya da denetimi yalnızca istisnai bir kanala sıkıştıran bir düzenleme, kanunilik ilkesinin amaçladığı keyfiliği önleme işlevini zayıflatır, yönetimleri kayıtsız davranmaya özendirir.

Kanunilik ilkesi, emlâk vergisi bakımından yalnızca sonradan başvurulabilecek uyuşmazlık çözüm yollarını güvenceye alan tamamlayıcı nitelikte bir garanti değil; daha temelde vergilendirme yetkisinin yasama organına mahsus olmasını ve vergi ödevinin kapsamının kanunla çizilmesini ifade eder. Bu çerçevede AYM, kanunilik ilkesini, takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer alması gereği üzerinden kurmakta ve vergi ödevine ilişkin yükümlülüğün kapsamı, matrahı belirleyen parametreler gibi esaslı unsurların idarenin serbest düzenleme alanına bırakılmasını hukuk devleti bakımından sorunlu görmektedir.[652] Nitekim öğretide de vergilerin kanuniliği ilkesinin, verginin temel unsurlarının kanunda açıkça düzenlenmesini, bu alanın kural olarak yürütme organı tarafından norm koyma yoluyla doldurulmamasını ifade ettiği savunulmaktadır.[653]

AYM belirliliği; bir normun uygulanmasıyla doğacak sonuçların muhataplar açısından öngörülebilir olmasını sağlayan, açık ve uygulanabilir düzenlemelerin gereği olarak tanımlamakta ve kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu bir çerçevenin varlığını belirlilik ilkesinin zorunlu unsuru saymaktadır.[654] Emlâk vergisinde vergi değerinin oluşumu matrahı doğrudan etkilediğinden, değer tespitine ilişkin; hangi verilerin esas alınacağı hangi yöntemle güncelleneceği, komisyon kararlarının hangi sınırlar içinde şekilleneceği gibi ölçütlerin normatif düzlemde erişilebilir ve denetlenebilir şekilde belirlenmemesi, mükellefin vergi yükünü makul ölçüde öngörmesini güçleştirir. Bu nedenle değer tespiti rejiminin kanunilikle uyumu; kanunun, yürütmeye bırakılan teknik ayrıntıları belirli bir çerçeve ve sınır içinde tanımlaması ve idarenin uygulamasının öngörülebilirliği

[652] Anayasa Mahkemesi; 21.02.2008 tarihli, E.2005/73, K.2008/59 sayılı kararı.
[653] KARAKOÇ Yusuf; *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, s.1267.
[654] Anayasa Mahkemesi; 18.05.2023 tarihli, E.2020/11, K.2023/98 sayılı kararı.

zedeleyecek ölçüde açık uçlu takdir alanları oluşturmaması ölçütleriyle birlikte değerlendirilmelidir.[655]

Bu noktada vurgulanması gereken bir diğer husus da AYM'nin vergide kanunilik yaklaşımının yürütmeye ve idareye hiçbir düzenleme alanı tanımayan katı bir yaklaşım olmadığıdır. Mahkeme, kanunun her konuyu tüm ayrıntılarıyla düzenlemesinin mümkün olmadığını, kanunun temel esaslarını ve çerçevesini belirlemesi kaydıyla yürütmeye açıklayıcı ve tamamlayıcı düzenleme yetkisi verilebileceğini kabul etmektedir.[656] Ancak bu kabul, esaslı unsurların kanuni güvenceyi zayıflatacak ölçüde ikincil düzenlemelere veya geniş takdir alanlarına bırakılabileceği anlamına gelmez. Aksine, kanunilik ve belirlilik standartları, değer tespitinde kullanılan ölçütlerin, yetkili organların, usulün ve denetim yollarının kanuni düzeyde yeterli açıklıkla kurulmasını gerektirmektedir.

2.2. AYM'nin Mali Güç ve Eşitlik İçtihadı Çerçevesinde Değer Tespiti

Emlâk vergisinde değer tespiti, teknik olarak matrahı belirleyen bir yönetsel işlem olmakla birlikte, anayasal düzlemde esasen vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtıldığı sorusuyla bağlantılıdır. Anayasa'nın 73. maddesinde güvence altına alınan mali güce göre vergilendirme ve Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik ilkesi, emlâk vergisi bakımından değer tespitinin yani vergi değerinin gerçekliği, tutarlılığı ve karşılaştırılabilirliği üzerinden somutlaşır. Bu nedenle değer tespiti uygulamaları, yalnızca idarenin takdir alanı, ölçüm tekniği veya yerel mali yönetim meselesi değil, aynı zamanda vergi adaletinin kurucu unsurlarından biridir.[657]

AYM'nin norm denetimi kararlarında mali güç ilkesi, çoğu kez eşitlik ilkesinin vergilendirme alanındaki görünümüyle birlikte değerlendirilir. Mahkeme, mali güce göre vergilendirmenin ekonomik durum temelli bir yük dağıtımını ifade ettiğini, bunun da verginin konusuna göre gerçek gelir,

[655] KARAKOÇ Yusuf; *age,* s.1268.
[656] Anayasa Mahkemesi, 04.04.2024 tarihli, E.2024/68, K.2024/167, sayılı kararı.
[657] CANYAŞ Oytun, SEÇİLMİŞ Erdem; *Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, s.306.

servetin gerçek değeri veya gerçek harcama ölçütleri üzerinden kurulabileceğini açıkça belirtmektedir.[658] Bu yaklaşım, emlâk vergisinin servet unsuruna yönelen özelliği bakımından özel bir sonuç doğurmaktadır: Verginin konusu gayrimenkul olduğu için, mali güç-vergi ilişkisi, servetin gerçek değerine yaklaşan bir değerleme mimarisiyle anlam kazanmaktadır.
AYM'nin mali güç tanımlamasında dikkat edilmesi gereken husus, mali güç kavramını yalnızca soyut bir ödeme kapasitesi olarak değil, vergisel yükümlülüğün ölçütü olarak formüle etmesidir. Bu ölçüt, emlâk vergisinde değer tespitinin iki yönünü öne çıkarır: (1) Değerleme mükellefin gayrimenkul üzerinden temsil edilen servet düzeyiyle vergi yükü arasında makul bir orantı kurabilmelidir. (2) Değerleme rejimi aynı servet düzeyini temsil eden taşınmazların benzer vergisel sonuçlara tabi olmasını sağlayacak asgari bir standardizasyon içermelidir.[659]

AYM'nin daha eski tarihli emlâk vergisi içtihatlarında da benzer bir mantık görülmektedir. Mahkeme, taşınmazların bulundukları yer, nitelik ve ekonomik koşullar itibariyle değerlerin farklılaşabildiğini; bu nedenle emlâk vergisi yükünün taşınmazların değer farklılıklarını dikkate alabilecek bir esneklik içinde şekillendirilebileceğini kabul ederken, bu esnekliğin mali güç ve eşitlik ilkeleriyle uyumlu bir gerekçeye dayanması gerektiğini özellikle vurgulamaktadır.[660] Bu karardan çıkarılabilecek sonuç, yerel düzeyde farklılaşma, örneğin değer haritalarındaki ayrışma veya birim değerlerin farklı seyri, tek başına anayasal ilkelere aykırılık oluşturmaz; ancak bu farklılaşmanın ölçütleri nesnel, denetlenebilir ve değerleme mantığı ile uyumlu değilse, aynı servet düzeyinin farklı vergisel yüklere dönüşmesi riski doğar. Dolayısıyla AYM'nin koyduğu ölçütlerdeki temel mesele yerel farklılık olup olmadığı değil, ortaya çıkan farklılıkların gerekçe ve ölçütlerinin mali güç ve eşitlik bakımından meşru olup olmadığıdır.

Bu yaklaşım, değer tespiti rejimi bakımından eşitlik ilkesinin yalnızca biçimsel şekilde herkes için aynı kuralın uygulanması gerektiği anlamına gelmediğini; benzer durumda olanların benzer vergisel sonuca tabi tutulması şeklindeki maddi eşitlik beklentisini de içerdiğini gösterir. Nitekim

[658] Anayasa Mahkemesi; 27.09.2006 tarihli, E.2002/133, K.2006/91 sayılı kararı.
[659] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.162.
[660] Anayasa Mahkemesi; 19.03.1987 tarihli, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı.

vergilendirmede mali güce aykırılık ile eşitlik ihlali arasındaki yakın ilişki, öğretide de özellikle vurgulanmakta; mali güç ilkesinin, eşitliğin vergilendirme alanındaki uygulama ölçeği olarak çalıştığı belirtilmektedir.[661] Bu nedenle, değer tespiti sistemi benzer taşınmazları farklı değer düzeylerine yerleştiriyor veya benzer değer düzeylerini farklı vergisel sonuçlara bağlıyorsa, mali güç ilkesinin ihlali iddiası aynı zamanda eşitlik ilkesine aykırılık iddiasına da dönüşebilecektir.

AYM yakın tarihli bir kararında, servet vergisi niteliğindeki düzenlemeleri incelerken de taşınmaz mülkiyetinin mali gücün bir göstergesi olarak vergisel düzenlemeye konu edilebileceğini belirtmekte; servet vergilerinin gerekçesini ise kişilerin ekonomik gücünün göstergesi olması ve mali güce göre vergilendirme ilkesi üzerinden kurmaktadır.[662] Bu doğrultuda emlâk vergisinde değer tespiti, servetin ölçülmesinde bir araç olduğu için anayasal ilkelerin uygulama alanına doğrudan temas eder. Değer ölçümü gerçeklikten koptukça mali güç göstergesi zayıflar; değer ölçümü yerel ve öznel uygulamalarla parçalandıkça eşitlik zemini sarsılır.

Literatürde emlâk vergi değeri ile piyasa değeri arasındaki farkların uygulamada ciddi boyutlara ulaşabildiği, bu farkın da mali gücü temsil etme kapasitesini zedeleyebildiği ifade edilmektedir.[663] Emlâk vergi değerinin piyasa değerinden sistematik biçimde uzaklaşması, mali güç ilkesinin servetin gerçek değerine dayalı yapısını olumsuz etkiler; ayrıca bu uzaklaşmanın farklı belediyelerde veya farklı bölgelerde farklı yoğunlukta gerçekleşmesi ise eşitlik ilkesi bakımından sorun oluşturur. Bu nedenle, AYM'nin mali güç ve eşitlik içtihadı ekseninde değer tespitini değerlendirirken, yalnızca normatif çerçeveye değil, değer tespit işlemlerinin uygulamadaki görünümüne de bakmak ve bu yönde çözüm yolları geliştirmek gereklidir.

[661] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.161.
[662] Anayasa Mahkemesi; 18.05.2023 tarihli, E.2020/42, K.2023/99 sayılı kararı.
[663] YİĞİT Ulaş; Harcamalara Katılma Paylarının Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi, Maliye Dergisi, 2018, s.436.

2.3. AYM'nin Genellik ve Vergi Adaleti Yaklaşımı Çerçevesinde Değer Tespiti

AYM, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan, mali güç, genellik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ölçütlerini; vergilendirmenin hem kapsamını yani kimlerin vergi yüküne katılacağını hem de yükün hangi ölçütlerle ve hangi teknikler aracılığıyla adil bir dağılıma ulaşılacağını belirleyen anayasal sınırlar olarak kavramsallaştırmaktadır. Mahkemenin yerleşik yorumunda, genellik ilkesi mali gücü olan herkesin herhangi bir ayrım yapılmaksızın vergi yüküne katılmasını ifade ederken; vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesi, maliye politikasının sosyal amacını gösteren ve mali güce göre vergilendirmeyi tamamlayan bir yönlendirici ölçüt niteliği taşımaktadır. Bu yaklaşım, matrahın belirlenme tekniğini yalın teknik bir işlem olmaktan çıkarıp anayasal ilkelerle uyum denetimine elverişli bir dağıtım aracı haline getirir. Nitekim AYM, vergi tekniğinin vergi adaletini yansıtmadığı bir durumda maliye politikasının sosyal amacının gerçekleşmeyeceğini vurgulayarak, vergilemenin; matrah, değerleme, tarife ve istisna gibi araçlarının vergi adaleti ilkesiyle olan bağlantısını açık biçimde ortaya koymaktadır.[664]

Vergide genellik ilkesi, AYM'nin farklı dönem kararlarında; ayrım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılımını hedefleyen ve sosyal sınıf farkı gözetmeksizin vergi ödenmesini amaçlayan bir ilke olarak tanımlanmaktadır.[665] Bu tanımın değer tespiti uygulamaları bakımından önemli sonucu şudur ki; emlâk vergisinin konusu itibarı ile servet unsuruna yönelen bir vergi olduğu dikkate alındığında, vergiye esas değerin mükellefin servet göstergesini makul ölçüde temsil etmesi gerekir. Zira genellik ilkesi yalnızca verginin kural olarak herkes için öngörülmesi anlamına gelmez; aynı zamanda, mali gücü temsil eden göstergelerin vergi tekniği içinde görünür kılınmasını gerektirir. Öğretide de genellik ilkesinin, vergi yükünün olabildiğince adil biçimde yaygınlaştırılması ve belirli toplumsal kesimler üzerinde birikmemesi amacıyla birlikte düşünülmesi gerektiği; bu nedenle

[664] Anayasa Mahkemesi; 28.02.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı
[665] Anayasa Mahkemesi; 06.07.1995 tarihli, E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararı.
Anayasa Mahkemesi; 23.07.2003 tarihli, E.2003/48, K.2003/76 sayılı kararı.
Anayasa Mahkemesi; 07.05.2025 tarihli, E.2024/136, K.2025/108 sayılı kararı.

vergi düzenlemelerinde tanınan istisna ve muafiyetlerin nesnel gerekçelere dayanmasının zorunlu olduğu belirtilmektedir.[666]

AYM'nin genellik yaklaşımı, vergi adaleti ve dengeli dağılım ilkesiyle birlikte okunduğunda, değer tespiti bakımından iki yönlü bir değerlendirme olanağı verir. Öncelikle, normatif düzenlemeler incelenmelidir. Kanun koyucu; mali politika, sosyal ve ekonomik hedefler ve vergi tekniğinin gerekleri sebebiyle belirli kişi veya gelirleri vergi kapsamı dışında tutabilse de bu tür ayrıştırmaların genellik ilkesini anlamsızlaştıracak biçimde keyfi ayrıcalıklara dönüşmemesi gerekir.[667] İkinci olarak ise, vergi kapsamı kâğıt üzerinde genel görünse bile, matrahı oluşturan değer tespiti uygulamaları yerel ve sistematik sapmalar üreterek bazı mükellef grupları lehine fiili bir vergi avantajı oluşturabilir. Bu durumda, ayrıştırma kanundan değil uygulamanın ürettiği değer farklılıklarından kaynaklandığı için genellik ilkesinin, ayrım yapılmaksızın vergi yüküne katılım amacı dolaylı biçimde zedelenmiş olur. Başka bir ifadeyle, değer tespiti uygulamaları; kanuni istisna ve muafiyetler olmaksızın, benzer servet düzeylerindeki kişilerin vergi yüküne katılımında fiili ayrımlar yapabilir.

Vergi adaleti açısından bakıldığında, Anayasa'nın 73. maddesinde koruma altına alınan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, AYM tarafından maliye politikasının sosyal amacını ifade eden çerçeve bir norm olarak ele alınmaktadır. Bu normun vergi tekniğiyle bağlantısı, özellikle matrahın kurulması aşamasında belirginleşmektedir. Emlâk vergisinde vergi yükünün dağılımı, büyük ölçüde vergi değerinin nasıl belirlendiğine bağlıdır. Maliye literatüründe de vergi adaletinin anayasal düzeyde güvence altına alınmış bir gaye olduğu ve adaletli dağılımın toplumsal kabul bakımından kurucu rol oynadığı vurgulanmaktadır.[668]

AYM, vergi tekniğinin vergi adaletini yansıtması gerektiğini belirtirken, vergi yükünün sosyal amaca uygun şekilde dağıtılabilmesi için vergilemenin; matrah belirlenmesi, değerleme yöntemleri, güncelleme mekanizmaları gibi

---

[71] TEKBAŞ Abdullah; *age*, s.152.

[667] Anayasa Mahkemesi; 01.06.2023 tarihli, E.2021/5, K.2023/109 sayılı kararı.

[668] DEMİR İhsan Cemil, GÜLTEN Yıldıray; Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, s.269.

teknik araçlarının adalet amacını boşa düşürmeyecek biçimde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmektedir.[669] Emlâk vergisi bağlamında değer tespitinin; servet göstergesini temsil kabiliyeti, benzer durumlardaki mükellefler arasında tutarlılık sağlaması ve sistematik yerel sapmaları azaltacak kurumsal güvenceleri barındırması gereklidir. Aksi halde, bir bölgede değerlerin uzun süre düşük kalması veya başka bir bölgede değerlerin ekonomik gerçekliğin üzerinde belirlenmesi, vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı gayesini teknik aşamada dahi olumsuz etkiler. Genellik ilkesi bakımından da vergiye katılım biçimsel olarak sürse bile, katılımın ağırlığı servet göstergesiyle uyumsuz şekilde farklılaşır.

SONUÇ

Emlâk vergisinde değer tespiti, vergilendirme sürecinin yalnızca teknik bir ara aşaması değil; vergi değerini yani matrahı oluşturan ve dolayısıyla vergi yükünün dağılımını fiilen belirleyen temel bir uygulamadır. Bu sebeple değer tespit rejimi; kanunilik, mali güç, eşitlik, genellik ve vergi adaleti başta olmak üzere vergilendirme ilkeleriyle uyum içerisinde olmalıdır. Bu yönde AYM'nin hukuk devleti bağlamında yaptığı değerlendirmeler, emlâk vergisi gibi geniş mükellef kitlelerini etkileyen vergilerde idari kolaylık gerekçesinin tek başına yeterli olmayacağını; değer tespitine ilişkin tercihlerin, mükelleflerin hukuki güvencelerini anlamsızlaştırmayacak şekilde tasarlanması gerektiğini göstermektedir.[670]

1319 sayılı Kanun ve ikincil mevzuat, değer tespitinin belirli dönemlere bağlandığını ve idarenin takdir komisyonları aracılığıyla geniş bir belirleme alanına sahip olduğunu ortaya koymaktadır. Uygulamadaki değer tespit işlemlerinin; taşınmazın gerçek değerini yakalamaktan çok sınırlı değişkenlere dayanan, standartlaşması zayıf ve yerel farklılıklara açık bir biçimde yürütülmesi, vergilendirme ilkeleri açısından problemler ortaya çıkarmaktadır. İlk olarak kanunilik ilkesi açısından öngörülebilirliği zayıflatan, gerekçelendirme ve standardizasyon bakımından belirlilik ilkesinin zedelendiği bir uygulama alanıdır. İkinci olarak, mali güç ve eşitlik

[669] Anayasa Mahkemesi; 28.02.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı.
[670] Anayasa Mahkemesi; 31.05.2012 tarihli, E.2011/38, K.2012/89 sayılı kararı.

ilkeleri açısından, benzer ekonomik kapasiteye sahip mükelleflerin fiilen farklı; farklı ekonomik kapasiteye sahip olanların ise fiilen benzer vergi yükü taşımalarına yol açabilen yatay/dikey eşitsizlik durumu ortaya çıkmaktadır. Üçüncü olarak ise; genellik ve vergi adaleti bakımından, yerel düzeyde yapılan değer tespitlerinin birbirinden farklı vergi yükü dağılımına yol açması ve neticesinde fiili vergi ayrımcılıklarının ortaya çıkması, vergi yükünün ülke genelinde tutarlı bir biçimde dağılmasına engel olmaktadır.

Vergide kanunilik ilkesi; vergilendirmeye ilişkin hangi olayın vergiyi doğurduğu, matrahın hangi esaslarla belirleneceği, oran ve usul kuralları gibi asli tercihlerin demokratik meşruiyeti haiz yasama organınca yapılmasını ve bu tercihlerin normatif içerik bakımından yeterli açıklıkta ortaya konulmasını gerekli kılar.[671] Nitekim AYM, kanuniliğin yalnızca şeklen bir kanun metninin varlığıyla sağlanmış sayılmayacağını; vergilendirmeye ilişkin kuralların keyfiliğe izin vermeyecek biçimde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir nitelikte olması gerektiğini vurgulamakta ve bu gerekliliği verginin esaslı unsurlarının kanunla belirlenmesi zorunluluğuyla birlikte temellendirmektedir.[672] Bu çerçevede değer tespitine ilişkin kanuni düzenlemenin; değerleme ölçütlerinin ve temel parametrelerin tanımlanması, yönetsel takdir alanının sınırlarının gösterilmesi ve uygulamayı tekilleştirecek (yeknesaklaştıracak) asgari standartların belirlenmesi ölçütlerini kapsayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi halde, değer tespitini fiilen belirleyen ölçütlerin kanunda yeterince somutlaştırılmaması veya ölçülebilir değişkenlere bağlanmaması, takdir komisyonları ve idare bakımından geniş bir değerlendirme aralığı (marjı) doğurarak aynı nitelikteki taşınmazların farklı biçimde vergilendirilmesi riskini artırır. Mükellef yönünden ise vergi yükünün önceden makul bir düzeyde öngörülebilmesini güçleştirerek kanunilik ilkesinin içerisinde yer alan belirlilik ve öngörülebilirlik boyutunu zedelemektedir.[673]

Mali güç ve eşitlik ilkeleri bakımından değer tespiti, emlâk vergisinin taşınmaz serveti üzerinden ödeme gücüne temas eden yapısı nedeniyle, matrahın belirlenmesinde yalnızca teknik bir hesaplama değil aynı zamanda

[671] KARAKOÇ Yusuf; *age,* s.1265.
[672] Anayasa Mahkemesi; 24.09.2024 tarihli, E.2024/68, K.2024/167 sayılı kararı.
[673] KARAKOÇ Yusuf; *age,* s.1266.

vergi yükünün adil dağılımını belirleyen normatif bir araç olarak görülmesini gerektirir. AYM de Anayasa'nın 73. maddesi bağlamında mali gücün vergilendirmede dikkate alınması gereken bir ölçüt olduğunu; mali gücün göstergeleri olarak da gelir, servet ve harcamaların esas alındığına işaret etmekte ve vergilendirme tekniğinin vergi adaletini yansıtmasını, anayasal amacın gerçekleşmesi bakımından belirleyici olduğuna işaret etmektedir.[674] Emlâk vergisinde değer tespiti, taşınmazın gerçek ekonomik değerine yaklaştığı ölçüde, benzer mali güce sahip mükelleflerin benzer yük taşımasını ifade eden yatay eşitlik ile mali gücü farklı olanların farklı vergi yüküne tabi olmasını gerektiren dikey eşitliğin somutlaşmasına hizmet eder.[675] Vergi değerinin piyasa gerçekliğinden kopması ise adalet sorununa yol açmaktadır. Uygulamada özellikle standartlaşma eksikliği, veri setlerinin sınırlılığı ve takdir süreçlerinin ekonomik gerçeklikten kopuk parametrelere dayanması, vergi değerinin gerçeğe uygunluğunu azaltmakla kalmamakta; emlâk vergisi değerinin diğer mali yükümlülüklere de referans alınmasıyla adil olmayan yük dağılımının kelebek etkisiyle genişlemesine neden olmaktadır.[676]

Genellik ve vergi adaleti bakımından emlâk vergisinde değer tespiti yönü, düzenlemenin herkes için aynı görünmesine karşın, matrahı kuran değerlerin yerel ölçekte belirleniş tarzının fiili vergi yükünü farklılaştırabilmesidir. AYM vergide genelliği, herhangi bir ayrım yapılmaksızın mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılması olarak tanımlarken; bu ilkenin aynı zamanda vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesine hizmet ettiğini, dahası vergi tekniğinin vergi adaletini yansıtmadıkça maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremeyeceğini vurgulamaktadır.[677] Öğretide de genellik ilkesi, vergi yükümlülüğünün kimliği belirli kişi veya grupları hedefleyen istisna getirici düzenlemelerle keyfi biçimde oluşturulmasını engelleyen "kanunun genelliği" düşüncesiyle birlikte ele alınmaktadır.[678] Emlâk vergisinde genellik ve vergi adaleti tartışması, sadece herkesin vergi ödemesinin soyut kabulüyle değil; değer tespit uygulamalarının, benzer

[674] Anayasa Mahkemesi; 28.02.2018 tarihli, E. 2017/117, K. 2018/28 sayılı kararı.
[675] KARAKOÇ Yusuf; *age,* s.1285.
[676] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.90.
[677] Anayasa Mahkemesi; 28.02.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı.
[678] ERKİN Gözde; *age*, s.243.

ekonomik konumda olanlar için benzer matrah üretip üretmediği, dolayısıyla fiili yükün dengelenip dengelenmediği sorusu üzerinden somutlaşmaktadır. Nitekim saha verisine dayalı çalışmalar, özellikleri farklı taşınmazlara aynı rayiç değerin uygulanabildiğini göstermekte ve bunun malikler bakımından adaletsiz vergilendirme sonuçları üretebildiğini ortaya koymaktadır.[679]

Yapılan tespitler ışığında, değer tespit uygulamalarının vergilendirme ilkeleriyle kısmen uyumlu; ancak gerek mevzuat düzenlemeleri gerek uygulamadaki pratikler itibarıyla yapısal riskler taşıdığı söylenebilir. Mevzuat, değer tespitinin kimler tarafından ve hangi periyotlarla yapılacağını belirleyerek bir çerçeve kurmakta; fakat değerlemenin veri temeli, dikkate alınacak ölçütler, gerekçelendirme standardı ve ülke genelinde tutarlılık üreten araçlar bakımından aynı açıklık düzeyine erişememektedir. Bu nedenle, ilkelerle uyumun arttırılması, yalnızca yeni kuralların koyulmasından ziyade, değer tespitinin yapılma biçimini dönüştüren kurumsal ve yöntemsel düzenlemeleri gerektirmektedir.

Bu bağlamda, değer tespit uygulamalarının vergilendirme ilkeleriyle daha uyumlu olması bakımından ilk yapılması gereken, değerleme ölçütlerinin normatif düzeyde daha belirgin ve denetlenebilir kılınmasıdır. Bu nedenle; konum, imar durumu, ulaşım, çevresel özellikler, altyapı özellikleri ve nitelik sınıflamaları gibi değerleme ölçütlerinin en azından ikincil mevzuatta ölçülebilir göstergeler üzerinden daha ayrıntılı tanımlanması, standartların ulusal düzeyde yeknesaklaştırılması ve periyodik güncelleme yükümlülüğünün güçlendirilmesi ile belirlilik, öngörülebilirlik ve eşitlik ilkelerine hizmet eden bir hukuki çerçeve sağlanmalıdır.

İkinci olarak, normatif düzenlemelerin tek başına yeterli olmayacağı; değerlemenin kurumsal kapasite ve yöntem boyutunda da yeniden tasarlanması gerektiği açıktır. Türkiye'de emlâk vergisine esas değerlerin, parsel ölçeğinde piyasa değerlerine daha yakın ve öznel yargılardan uzak biçimde üretilebilmesi için toplu değerleme yaklaşımının elverişli bir araç olduğu, üstelik dört yılda bir yapılan genel değerleme ve ara yıllardaki oranlı artışlar yerine güncel verilerin sürekli izlendiği bir sistemle yıllık

[679] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.73.

güncellemenin daha doğru sonuçlar vereceği ifade edilmektedir.[680] Bu sistemin çalışabilmesi ise taşınmaz envanterinin tamamlanması, mekânsal, fiziksel, çevresel ve sosyal nitelikleri içeren güncel ve erişilebilir bir veri tabanının oluşturulması gibi teknik koşullara bağlıdır. Teknik standardizasyonun güçlendirilmesi ve idarenin farklı ölçeklerde ürettiği değerleri karşılaştırabilir hale gelmesi ile yatay ve dikey eşitlik bakımından daha rasyonel bir matrah belirleme sistemine ulaşılacaktır.

Değer tespitinin vergilendirme ilkeleriyle uyumunun tamamlayıcı unsuru, usul güvenceleri ve etkili denetim kanallarıdır. AYM, takdir komisyonlarınca belirlenen değerlere karşı vergi mükelleflerine dava açma yolunun kapatılmasını, hak arama hürriyeti ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz bularak iptal etmiştir.[681] Bu yaklaşım, değer tespitinde belirlilik ihtiyacını yalnızca norm metninin açıklığına değil, aynı zamanda ilgililerin karara erişebilmesi, gerekçeyi ve yöntemsel dayanakları anlayabilmesi ve uyuşmazlıkların etkili yargısal denetime taşınabilmesi gibi usuli güvencelere de bağlar. Bu nedenle, takdir komisyonu kararlarının yöntemsel dayanaklarıyla birlikte saydamlaştırılması, ilgililere erişilebilir biçimde duyurulması ve itiraz yollarının fiilen kullanılabilir kılınması hem hukuk devleti ilkesi bakımından hem de vergi adaleti bakımından değer tespit rejimini daha uyumlu hale getirecek bütüncül bir yapı sağlar.

2025 yılında emlâk vergisine esas olmak üzere belirlenen birim metrekare arsa değerlerinin kamuoyunda yarattığı yaygın tepki üzerine hükümetin Emlâk Vergisi Kanunu'nda yaptığı değişikliğin de yaşanan değerleme sorunlarına çözüm olmayacağı, 2026 yılında ortaya çıkacak yüksek emlak vergisi değerleri ile ortaya çıkacağı düşünülmektedir. Neredeyse toplumun tamamını yakından ilgilendiren Emlak Vergisi Kanunu'nun daha katılımcı yaklaşımla yeniden düzenlenmesinde yarar olduğu sonucuna varılmıştır.

[680] İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *age*, s.91.
[681] Anayasa Mahkemesi; 31.05.2012 tarihli, E.2011/38, K.2012/89 sayılı kararı.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

1. AKDOĞAN Abdurrahman; *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 9.Baskı, 2003.
2. ALTINGÖZ Semra; *Emlâk Vergisi ve Belediye Gelirleri İçindeki Payı*, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2011.
3. ARIKAN Abdullah; *Emlâk Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Yargısal Çözümünde Karşılaşılan Bazı Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2024, S.174.
4. AYDIN Fazıl; *Belediye Gelirleri Kanununda Düzenlenmiş Olan Yerel Yönetim Gelirlerinin Özellikleri ve Öneriler*, International Journal of Public Finance, 2021, C.6, S.1.
5. BAKAR Feride, GERÇEK Adnan, MERCİMEK Fulya; *Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü*, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, 2013, C.5, S.2.
6. BİLİCİ Nurettin; *Türk Vergi Sistemi*, Savaş Yayınevi, 35.Baskı, 2015.
7. BULUTOĞLU Kenan; *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, 8.Baskı, 2004.
8. CAN Bilal, BÜLBÜL Zübeyr; *Arsa ve Arazi Takdir Komisyonu Karaları ve Bunlara Karşı Dava Açılması*, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2013, S.14.
9. CANYAŞ Oytun, SEÇİLMİŞ Erdem; *Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bakış*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2013, C.15, S.1.
10. CENİKLİ Elvan; *Türkiye'de Emlâk Vergisi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 2025, C.14, S.2.
11. DEMİR İhsan Cemil, GÜLTEN Yıldıray; *Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması*, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2013, C.11, S.1.

12. ERKİN Gözde; *Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Ankara Barosu Dergisi, 2012, S.3.
13. EROĞLU Onur, MECİT Kemal; *Yargı Kararları Çerçevesinde Vergilendirmede Hukukî Güvenlik İlkesi*, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2015, C.34, S.2.
14. EROL Ahmet; *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Adalet Yayınevi*, Adalet Yayınevi, 8. Baskı, 2026, ss.39-44.
15. GERÇEK Adnan, BAKAR Feride; *Vergilemede Kanunilik İlkesi Açısından Anayasa'nın 73/4.Maddesi ile Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesinin Değerlendirilmesi*, International Journal of Public Finance, 2017, C.2, S.1.
16. HACIKÖYLÜ Canatay, HEPER Fethi; *Emlâk Vergisinde Matrah Tespitine İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Maliye Dergisi, 2010, S.158.
17. İLHAN Aslı Tuba, ÖZ Semih; *Türkiye'de Emlâk Vergi Değerinin Toplu Değerleme Sistemi ile Belirlenmesi*, Maliye Çalışmaları Dergisi, 2020, S.64.
18. KARAKOÇ Yusuf; *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2013, C.15, Özel Sayı.
19. MUTLUER M. Kâmil; *Vergi Özel Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, 2007.
20. NADAROĞLU Halil; *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, 8.Baskı, 1992.
21. ÖZTÜRK İlhami, YİĞİT Uğur; *Emlâk Vergi Değerinin Gerçek Değerine Uygun Olarak Belirlenmesinden Etkilenen Vergi, Harç ve Diğer Kamu Alacakları*, Mali Çözüm Dergisi, 2009, S.95.
22. PEHLİVAN Osman; *Kamu Maliyesi,* Celepler Yayıncılık, 10.Baskı, 2017.
23. ŞENYÜZ Doğan, YÜCE Mehmet, GERÇEK Adnan; *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Kitabevi, 13.Baskı, 2016.

24. TEKBAŞ Abdullah; *Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirilmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, 2009, Yayın No:2009/396.
25. TEKBAŞ Abdullah; *Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2010, C.12, Özel Sayı.
26. TÖREMEN Emrullah; *Emlâk Vergisine Esas Arsa Birim Değerlerinin Belirlenmesindeki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2020, C.2, S.1.
27. TUNCER Selahattin; *Emlâk Vergisi: Açık Oturum Özeti*, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 1971, S.28.
28. TURHAN Salih; *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 6. Baskı, 1998.
29. ULUATAM Özhan, METHİBAY Yaşar; *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, 4.Baskı, 2000.
30. YİĞİT Ulaş; *Harcamalara Katılma Paylarının Mali Güce Göre Ödeme Anayasal İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi*, Maliye Dergisi, 2018, S.174.

Mahkeme Kararları

1. Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 tarihli, E.1986/5, K.1987/7 sayılı kararı.
2. Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 tarihli, E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararı.
3. Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 tarihli, E.2003/48, K.2003/76 sayılı kararı.
4. Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 tarihli, E.2002/133, K.2006/91 sayılı kararı.
5. Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 tarihli, E.2005/73, K.2008/59 sayılı kararı.
6. Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 tarihli, E.2011/38, K.2012/89 sayılı kararı.

7. Anayasa Mahkemesi, 28.02.2018 tarihli, E.2017/117, K.2018/28 sayılı kararı.
8. Anayasa Mahkemesi; 13.09.2022 tarihli, B.2019/33855 sayılı kararı.
9. Anayasa Mahkemesi, 18.05.2023 tarihli, E.2020/42, K.2023/99 sayılı kararı.
10. Anayasa Mahkemesi, 01.06.2023 tarihli, E.2021/5, K.2023/109 sayılı kararı.
11. Anayasa Mahkemesi, 04.04.2024 tarihli, E.2024/68, K.2024/167, sayılı kararı.
12. Anayasa Mahkemesi, 24.09.2024 tarihli, E.2024/68, K.2024/167 sayılı kararı.
13. Anayasa Mahkemesi, 07.05.2025 tarihli, E.2024/136, K.2025/108 sayılı kararı.
14. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 01/02/2023 tarihli, E.2023/1, K.2023/3 sayılı kararı.

Mevzuat ve İdari Yayınlar

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
2. 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu
3. 7566 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
4. Emlâk Vergisi Kanunu87 Seri No.lu Genel Tebliği Eki
5. Vergi Usul Kanunu 585 Seri No.lu Genel Tebliği
6. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2025 Emlâk Vergisi Rehberi, Haziran/2025, Yayın No: 5565