



TAPU HARÇLARINDA MATRAH

Mehmet GÖKÇEN^(*)

1 - GİRİŞ

Devlet hizmetlerinden yararlanan kişilerin bu hizmetlerden elde ettikleri özel faydalar karşılığında ödedikleri parasal değerleri¹ ifade eden harçlar; ülkemizde 492 sayılı Harçlar Kanunu'na² istinaden alınmaktadır. Tapu ve Kadastro Harçları ise kanunun 57-70 maddeleri arasında düzenlenmiştir. Tapu ve kadastro harçlarını kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede belirtilen kişilerin ödeyeceği belirtilmiş; harcın (4) sayılı tarifiede yazılı işlemlerden, işlemlerin nevi ve mahiyetine göre, değer esaslı üzerinden nispi veya maktu olarak alınacağı hüküm altına alınmıştır. Tapu harcında esas alınacak değer üzerinde belirsizliklerin bulunması nedeniyle çeşitli kanun ve tebliğlerle belirsizlik ortadan kaldırılmaya çalışılmış ve böylece değer konusunda mutabakat sağlanılmıştır.

Bu çalışmamızın amacı; kayıp ve kaçaklara neden olan gayrimenkul tapu işlemlerini irdelemek ve bu noktada vergi incelemelerinin önemine değinmektir.

2- TAPU HARCINDA ESAS ALINACAK DEĞER

Tapu harcının matrahı beyan edilen gayrimenkul değeri ile gayrimenkulün kayıtlı değeri/emlak vergisi değeri birlikte dikkate alınarak belirlenir. Harçlar Kanunu'nun 63. maddesinde; *"kayıtlı değer"* veya *"emlak vergisi değeri"* deyiminin 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun³ 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade ettiği belirtilmiştir. Emlâk Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesinde Vergi değeri ise;

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ Eker, A (2005), Kamu Maliyesi, İzmir, s. 124.

² 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³ 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle,

Hesaplanan bedel olarak tarif edilmiştir.

Vergi değerinin mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunacağı hüküm altına alınmıştır.

2.1- 06.06.2008 Tarihinden Önceki Uygulama

Harçlar Kanunu'nun 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun⁴ ile değişmeden önceki 63. maddesinde; **tapu ve kadastro harcının, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı**, mükelleflerin vergi değerinden daha düşük beyanda bulunmaları halinde, harcın hesabında vergi değeri esas alınacağı, aradaki farka isabet eden harcın 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan vergi ziyai cezası %25 oranında uygulanmak suretiyle ikmalen tarh edileceği açıklanmıştır.

48 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği⁵ ile konuya ilişkin olarak; *Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I-Tapu işlemleri bölümünün, 3, 4, 6/a, 6/b, 6/c, 8, 9, 12, 13/a, 13/b, 13/c, 15, 18, 19, 20/a bentleri ile II-Kadastro ve tapulama işlemlerinde tapu harcı, belediyelerce tespit edilen emlak vergisi değeri esas alınarak hesaplanacağı; bu işlemler sırasında mükellefler, emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmek istemeleri halinde, beyan edilen değer tapu harcı tarhiyatına esas alınacağı* belirtilmiştir.

Bu düzenlemelere göre; 06.06.2008 tarihinden önce tapu işlemleri yapılan bir gayrimenkul için şöyle bir örnek verilebilir:

Örnek; Emlak vergisi değeri 50.000 TL olan bir gayrimenkul 20.05.2008 tarihinde satılmış, tapu dairesinde 01.06.2008 tarihinde gayrimenkul değeri 60.000 TL olarak beyan edilmiş ve bu tutar üzerinden tapu harcı hesaplanarak tahsil edilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda satış bedelinin 100.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda her ne kadar gayrimenkulün gerçek değeri 100.000 TL olsa da 06.06.2008 tarihinden önce gerçekleşen bu işlem için tapuda bildirilen vergi değerinden düşük olmayan 60.000 TL'ye göre hesaplan harç miktarı için herhangi bir ek tarhiyat yapılamayacaktır.

⁴ 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁵ 13.09.2005 tarih ve 25935 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

2.2- 06.06.2008 Tarihinden Sonraki Uygulama

Harçlar Kanunu'nun 63. maddesi 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile değiştirilmiş; 06.06.2008 tarihinden itibaren tapu harcı uygulamasına yeni bir boyut kazandırılmıştır. Buna göre; *Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır. Tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya **beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde**, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası %25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz.*

Ayrıca 28.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, 5838 sayılı Kanunun⁶ 16'ncı maddesiyle; *kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır* fıkrası Harçlar Kanunu'nun 63. maddesine eklenmiştir.

5766 sayılı kanunla yapılan değişiklikler 56 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği⁷ ile açıklanmıştır:

“Yapılan düzenleme ile, gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Söz konusu değişiklik, münhasıran gayrimenkul devir ve iktisaplarına yönelik olduğundan, (4) sayılı tarifenin diğer bentlerine göre yapılacak tapu işlemlerinde ilgili bentte gösterilen değer üzerinden tapu harcı hesaplanacaktır.

Bu itibarla, 6/6/2008 tarihinden itibaren, yapılacak gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedelinin tapu işlemine yansıtılmadığının tespit edilmesi halinde, alıcı ve satıcı adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, %25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

Kanun hükmü uyarınca, gayrimenkul devir ve iktisaplarında, gerçek alım-satım bedelinin tespitine ilişkin takdir komisyonu kararlarına dayalı tarhiyat yapılamayacaktır.”

Bu düzenlemelere göre; 06.06.2008 tarihinden sonra tapu işlemleri yapılan bir gayrimenkul için önceki örneğimiz şöyle güncellenebilir:

Örnek: Emlak vergisi değeri 50.000 TL olan bir gayrimenkul 20.06.2008 tarihinde satılmış, tapu dairesinde 01.07.2008 tarihinde gayrimenkul değeri 60.000 TL olarak beyan edilmiş ve bu tutar üzerinden tapu harcı hesaplanarak tahsil edilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda satış bedelinin 100.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda 40.000 TL (100.000-60.000) üzerinden ikmalen veya re'sen tapu harcı hesaplanarak %25 vergi ziyai cezası ile birlikte alıcı ve satıcının her birinden tahsil edilecektir.

2.3- KDV Tutarının Matraha Dahil Olup Olmadığı

07/10/1997 tarihli ve 1997/5 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde tapu harcı matrahının tespitinde katma değer vergisinin dikkate alınmaması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, katma değer vergisine tabi gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı matrahına katma değer vergisi dahil edil-

⁶ 28.02.2009 tarih ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

⁷ 12.07.2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

meyecektir. Buna göre; KDV dahil (KDV %18) toplam 118.000 TL'ye satılmış bir iş yeri için tapu harcı matrahı 118.000 TL değil, 100.000 TL'dir.

3- SONUÇ

Harçlar Kanunu'nun 63. maddesi 5766 sayılı kanun ile değiştirilene kadar, tapu harcı gayrimenkulün emlak vergisi değeri esas alınarak hesaplanmıştır. Bu işlemler sırasında mükellefler, emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmek istemeleri halinde, beyan edilen değer tapu harcı tarhiyatına esas alınacağı belirlenmiş; ancak emlakın gerçek alım-satım tutarı emlak vergisi değerinin üzerinde olduğu tespit edilse bile cezalı tarhiyat yapılması mümkün olmamıştır.

5766 sayılı kanun gereği yapılan düzenleme ile, gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Bu itibarla, 6/6/2008 tarihinden itibaren, yapılacak gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedelinin tapu işlemine yansıtılmadığının tespit edilmesi halinde, alıcı ve satıcı adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Tapuda işlem yapıldıktan sonra, harcın gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç, %25 oranında vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

KAYNAKÇA

- 492 sayılı Harçlar Kanunu.
- 1319 Sayılı Emlâk Vergisi Kanunu.
- 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 48 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği.
- 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 56 Seri No'lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği.
- 1997/5 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesi.
- Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.07.2008 tarihli muktezası.
- Eker, A (2005), Kamu Maliyesi, İzmir, s. 124.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.12.2011 tarihli muktezası.
- Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.06.2011 tarihli muktezası.