

Duyuru Tarihi : 04.05.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-055
Yaymlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2009 / SAYI : 333 / Sayfa : 30 - 37

Erdoğan SAĞLAM
BDO DENET, YMM

Dr. Şenol TURUT
BDO DENET, SMMM

TOPRAKTAN KONUT YA DA İŞYERİ TESLİMLERİNDE HARÇ MÜKELLEFİYETİ (SON DEĞİŞİKLİKLERLE KAT İRTİFAKLI ARSA TAPUSU DEVRİ VE CİNS TASHİHİ İŞLEMLERİNE İLİŞKİN HARÇ MÜKELLEFİYETİ)

1. “TOPRAKTAN SATIŞ” VE “KAT İRTİFAKLI ARSA TAPUSU”:

Konut ya da işyeri inşa eden müteahhitlerin bu faaliyetlerinin tamamlanması için özelliği gereği uzun sürmekte, çoğu zaman birkaç yıl devam edebilmektedir. İnşaat yapıp satan müteahhitler, uzun süreler hasılat elde etmeden inşaat maliyetlerine katlanamadıkları için, ileride tamamlayarak teslim edecekleri bağımsız bölümleri inşaat devam ederken hatta temel bile atılmadan önce pazarlamakta ve bağımsız bölümlerin bedelini iş devam ederken kısmen ya da tamamen tahsil etmektedirler. Bu tür satışlara halk arasında "topraktan satış" denilmektedir.¹

Topraktan gayrimenkul satışında esas olan müteahhidin konut ya da iş yerini tamamlayarak alıcıya teslim etmesi, alıcının da bu teslim karşılığı bir bedeli ödemesidir. Dolayısıyla da müteahhit konut ya da işyerini tamamladığında, alıcıya teslim ederek, diğer bir deyişle bu konut ya da işyerinin mülkiyetini tapuda alıcı adına geçirerek yükümlülüğünü yerine getirmiş olur. Bununla birlikte, özellikle 80'li ve 90'lı yıllarda bazı art niyetli müteahhitlerin, kendilerine yıllarca para ödeyip, bir konut ya da işyeri sahibi olmak isteyenleri türlü şekillerde dolandırarak mağdur etmeleri, alıcıları da ödedikleri paralara karşılık bir takım güvenceler istemek yoluna sevk etmiştir. Gerçekten de, bir inşaata topraktan girerek, çoğu zaman ellerindeki tüm birikimi yıllarca bir müteahhide verip bir konut ya da işyeri sahibi olmak isteyenler, ileride mağdur duruma düşmemek için, işin bitiminde alacakları bağımsız bölüm tapusundan önce, ödemeyi yaptıklarında “kat irtifaklı arsa tapusu” talep etmektedirler.

Kat irtifaklı arsa tapusu, müteahhidin binayı inşa ettiği toplam arsa içerisinde, herhangi bir alıcıya isabet eden arsa payını ve bu alıcının satın aldığı konut ya da işyerinin bina içindeki konumunu göstermekte, alıcıyı toplam arsaya, küçük de olsa bir oranla, ortak haline getirmektedir. Oysa müteahhitle alıcı arasındaki ilişki arsa alım satımı değil, şartları sözleşmede belirlenen nitelikte bir bağımsız bölümün yapılarak arsa sahibine teslim edilmesi, karşılığında bağımsız bölümün bedelinin ödenmesidir. Dolayısıyla kat irtifaklı arsa tapusu verilmesi, müteahhit ile alıcı arasındaki gerçek ilişkiyi yansıtan bir işlem değildir. Sadece güvence vermek amacıyla yapılan bir işlemdir.

¹ Mehmet MAÇ ve Şenol TURUT, “Topraktan Konut Ya Da İş Yeri Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay ve Matrah”, Yaklaşım, Temmuz 2000, sayı:91,s.142

Nitekim inşaat tamamlanıp yapı ruhsatı alındıktan sonra arsadan binaya dönüşen bu gayrimenkulün cins tashihi işlemleri yapılmakta, kat irtifakı kat mülkiyetine çevrilmekte ve de kat irtifaklı arsa tapusu yerine bağımsız bölüm tapusu kaim olmaktadır. Müteahhit ile alıcı arasında başlangıçta öngörülen neticeye bu şekilde ulaşılmaktadır.

İşte topraktan konut ya da işyeri teslimlerinde yukarıda belirttiğimiz iki aşamada da tapu siciline müracaat edilmekte, buna bağlı olarak, her iki aşamada da tapu ve kadastro harcı mükellefiyeti doğmaktadır. İlk aşama, kat irtifaklı arsa tapusunun devri, ikinci aşama ise cins tashihi. Bu harçlar önce 5766, akabinde 5838 sayılı Kanunlarla ciddi değişikliklere uğramıştır. Çalışmamızda bu değişiklikler irdelenecektir.

2. KAT İRTİFAKLI ARSA TAPUSUNUN DEVRİNDE TAPU HARCİ:

2.1. Genel Açıklama:

Müteahhitten konut ya da işyeri almak üzere yola çıkan alıcıya, kat irtifaklı arsa payı tapusunun devri (olayın gerçek mahiyetiyle ilgisi bulunmamakla birlikte), Harçlar Kanunu (HK) açısından işlemi, müteahhitten alıcıya bir arsa satılmış (devredilmiş) pozisyonuna getirmektedir. Nitekim, HK'na ekli 4 sayılı tarifenin 20/a fıkrasında, gayrimenkullerin ivaz karşılığında devir ve iktisabı harca konu işlem olarak belirlenmiştir. Diğer bir deyişle bu devir HK'na ekli 4 sayılı tarifenin 20/a fıkrası uyarınca harca tabidir.

HK'na ekli 4 sayılı tarifenin 20/a fıkrasında kurala bağlanan, “*gayrimenkul alım satım harcı*” olarak da isimlendirebileceğimiz bu harcın mükellefi gayrimenkulü devreden ve devralandır. Harcın oranı ise, devir eden ve devir alan için ayrı ayrı olmak üzere **binde 15** olarak belirlenmiştir.

Netice olarak müteahhidin topraktan konut ya da işyeri alan kişiye güvence vermek amacıyla kat irtifaklı arsa payı tapusunu devretmesi, harçlar kanunu açısından gayrimenkul satışı olarak değerlendirilmekte ve müteahhitten ve alıcıdan binde 15 harç istenmektedir.

2.2. Kat İrtifaklı Arsa Tapusu Devrinde Harcın Matrahı:

Gayrimenkul alım satım harcının matrahının tespitiyle ilgili olarak Harçlar Kanununun 63. maddesinde hüküm bulan kuralda önce 5766 sayılı Kanun ile, akabinde de 5838 sayılı Kanunla köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, önceki uygulama da dikkate alınmak suretiyle aşağıda adım adım irdelenecektir.

2.2.1. 5766 Sayılı Kanundan Önceki Durum (6.6.2008 Öncesi) :

5766 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önce, HK'nun 63. maddesinin 2. fıkrasında, *Tapu ve kadastro harcının, vergi değeri ile mükellef tarafından beyan edilmiş olan değerlerden yüksek olanı üzerinden hesaplanacağı* hükme bağlanmıştı. Bu hükmün uygulamasına ilişkin olarak yayımlanan 48 seri nolu HK Genel Tebliğinde, HK'na bağlı 4 sayılı tarifenin 20/a bendine ilişkin tapu harcının, belediyelerce tespit edilen emlak vergisi değeri esas alınarak hesaplanacağı, bu işlemler sırasında mükelleflerin, emlak vergisi değerinin üzerinde bir değer beyan etmek istemeleri halinde, beyan edilen değer tapu harcı tarhiyatına esas alınacağı belirtilmişti. Diğer bir deyişle, 48 seri nolu Tebliğ ile Maliye Bakanlığı, gayrimenkul alım-satımı işlemlerinde, HK'na ekli 4 sayılı tarifenin 20/a fıkrasına göre alınan tapu harcının matrahını prensip olarak emlak vergisi değerine bağlamış idi. Diğer bir deyişle, gerçek alım satım bedelinin, emlak vergisi değeri üzerinde olması halinde dahi harcın hesabında emlak vergisi değerinin kullanılmasını kabul etmiş bulunmaktaydı ².

² Şenol TURUT, Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.491.

2.2.2. 5766 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik:

Gayrimenkul alım satımında alınan harcın matrahının tespitinde, yasallığı tartışma konusu olan 48 nolu Tebliğ ile benimsenen bu görüş ve uygulama 5766 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin (c) bendiyle, HK'nun 63 üncü maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarında yapılan değişiklik ile 6.6.2008 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmiştir.

HK'nun 63. maddesinin 5766 sayılı Kanun ile değişen şekli şöyledir; *"Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.*

Tapuda yapılan işlemde 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."

6/6/2008 tarihinden itibaren geçerli olan bu düzenlemeyle, gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiştir. Gerçek alım-satım bedelinin, emlak vergi değerinden düşük olduğu hallerde, tapu harcının hesabına emlak vergi değeri esas alınacaktır. HK'nun 63. maddesinde yapılan bu değişikliğe ilişkin olarak, 56 seri no.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği'nin I-C bölümünde bazı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu bölümde yer verilen bir örnek ve örneğe ilişkin açıklama şöyledir : *"Örnek 2 : (A) şahsı konut almak üzere, halihazırda arsa olan gayrimenkul üzerinde tesis edilen kat irtifakı sonucu ortaya çıkan arsa payını (B) şahsından 20/6/2008 tarihinde 300.000 YTL karşılığı satın almıştır. Söz konusu arsa payının emlak vergisi değeri 5.000 YTL olup, tapuda bu değer (5.000 YTL) üzerinden harç ödenmiştir.*

Yapılan işlemin tapu harcı uygulaması açısından değerlendirilmesi: *Burada, üzerine kat irtifakı tesis edilmiş arsaya inşa edilecek binaya ait bağımsız bölüme isabet eden arsa payının satışı söz konusu olup, arsa payı satışının inşaatı tamamlanmış konut satışından bir farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, arsa payı vasfındaki gayrimenkulün alım-satımında alıcı ve satıcı gerçek satış bedeli üzerinden harç ödeyecektir. Örneğimizde; beyan edilen değer, arsa payı için belirlenen emlak vergisi değeri olmakla birlikte, gerçek alım-satım bedelini yansıtmamaktadır. Dolayısıyla, gerçek alım-satım bedeli ile emlak vergisi değeri arasındaki fark matrah (300.000 - 5.000 =295.000 YTL) üzerinden alıcı ve satıcı adına cezalı tapu harcı tarhiyatı yapılacaktır. "*

56 seri nolu Tebliğde yer alan bu örnek incelendiğinde, bağımsız bölüm için belirlenmiş olan gerçek satış bedelinin, kat irtifaklı arsa tapusu devrinde ödenmesi gereken harca esas alınacağı anlaşılmaktadır. Örnekte henüz tamamlanmamış, hatta inşasına dahi başlanmamış bir inşaattan bağımsız bölüm satın alan kişi ile müteahhit arasındaki ilişki, üzerine kat irtifakı tesis edilmiş arsaya inşa edilecek binaya ait bağımsız bölüme isabet eden arsa payının satışı şeklinde değerlendirilmek suretiyle, arsa payı devrinin inşaatı tamamlanmış konut satışından bir farkı bulunmadığı yönünde bir açıklama yapılmıştır. Buna göre de, arsa payı vasfındaki gayrimenkulün devrinde alıcı ve satıcı anlaştıkları bağımsız bölüm satış bedeli üzerinden harç ödemekle mükellef kılınmıştır. Tebliğde yapılan bu belirleme Anayasaya aykırılık da dahil pek çok yönden eleştirilmiştir³.

³ Eleştiriler için bkz. TURUT, a.g.e., s.493 vd.

2.2.3. 5838 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik (Mevcut Durum):

2.2.3.1. Değişikliğin Mahiyeti:

Yukarıda belirttiğimiz üzere, kat irtifaklı arsa payı tapusu devrinde tapu harcının matrahına ilişkin olarak 56 seri nolu HK Genel Tebliğinde yapılan düzenleme öncelikle hukuki dayanaktan yoksunluk olmak üzere pek çok yönüyle eleştiriye maruz kalmıştır. Nitekim, 5838 sayılı Kanunla yapılan düzenleme 56 seri nolu Tebliğ ile yapılan belirlemeye hukuki dayanak kazandırmaktan ibarettir.

5838 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile HK'nun 63 üncü maddesinin ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere, *"Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır."* hükmü ilave edilmiştir.

Buna göre örneğin, bir kişinin üzerinde kat irtifakı kurulmuş gayrimenkulden bir adet bağımsız bölümü (daire), müteahhitten 300.000 TL' na satın aldığını, bu işlemin güvencesini oluşturmak üzere tapuda kat irtifaklı arsa tapusu devri yapıldığını varsayalım. Bu halde, kat irtifaklı arsa tapusunun devrine ilişkin tapu harcı, arsanın emlak vergisi değeri üzerinden değil, tamamlanarak ileride teslim edilecek dairenin devir bedeli olan 300.000 TL üzerinden beyan edilerek ödenecektir.

Tapuda bu bedelin gösterilmediğinin, harcın gerçek devir ve iktisap bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden beyan edilip ödendiğinin tespiti halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilecek ve bu tarhiyata %25 oranında vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır.

2.2.3.2. Değişikliğin Yürürlüğü:

5838 sayılı Kanunun yürürlük ile ilgili 33. maddesi uyarınca, bu düzenleme 28.2.2009 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. Bununla birlikte, yapılan değişikliğin gerekçesinde, yapılan düzenleme ile kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcının, alım-satımda ödenen bedel üzerinden hesaplanmasına yönelik uygulamaya açıklık kazandırıldığı belirtilmiştir. Yine konuya ilişkin yayımlanan 59 seri nolu HK Genel Tebliğinde de şu açıklamaya yer verilmiştir : *"Bilindiği gibi, 5766 sayılı Kanunla 492 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde yapılan değişiklikle gayrimenkul devir ve iktisaplarında gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı tahsil edilmesi esasına geçilmiş ve 56 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliğinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmişti. Ancak, kat irtifaklı gayrimenkullerin alım-satımına ilişkin tapu harcı uygulamasında tereddütler yaşanması üzerine, 5838 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin devir ve iktisabında tapu harcının, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanmasına yönelik uygulamaya açıklık kazandırılmıştır."*

Her iki açıklama da, değişikliğin 5766 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 6.6.2006 tarihi ile 28.2.2009 tarihleri arasında da geçerli olacağına yöneliktir. Oysa, 5766 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte, kat irtifaklı arsa tapusu devrinde harç matrahını düzenleyen herhangi bir hüküm yoktur. Bu husus 56 nolu HK Genel Tebliği ile herhangi bir yasal dayanağa bağlı olmadan düzenlenmiş, mesnetsiz ve bu haliyle Anayasaya aykırı bir düzenleme niteliğindedir. Bu şekilde 5838 sayılı Kanunla uygulamaya açıklık getirilmemiş, 56 seri nolu Tebliğde yapılan açıklamaların yasal dayanağı oluşturulmuştur. Bu nedenle söz konusu değişiklik kanaatimizce 28.2.2009 tarihinden itibaren gerçekleşen devir ve iktisaplar için geçerlidir. Bu tarihten önceki işlemlere uygulanmamalıdır.

Netice olarak, kanaatimizce bu yasal düzenleme ile uygulamaya açıklık kazandırılmamış, bir manada 56 nolu Tebliğde yapılan açıklamaların geçersiz olduğu kabul edilmiştir.

2.2.3.3. Yapılan Düzenlemenin Eleştirisi :

Belirttiğimiz üzere, kat irtifaklı arsa tapusu, müteahhidin binayı inşa ettiği toplam arsa içerisinde, herhangi bir alıcıya isabet eden arsa payını ve bu alıcının satın aldığı konut ya da işyerinin bina içindeki konumunu göstermekte, alıcıyı toplam arsaya küçük de olsa bir orana ortak haline getirmektedir. Oysa topraktan gayrimenkul satışında esas olan, müteahhidin konut ya da işyerini tamamlayarak alıcıya teslim etmesi, alıcının da bu teslim karşılığı bir bedeli ödemesidir. Tarafların irade beyanları bu yöndedir. Yani alıcının müteahhitten arsa almak gibi bir amacı ve isteği yoktur. Müteahhidin alacağı, gayrimenkulu tamamlayarak teslim ettiğinde doğar. Kat irtifaklı arsa payının alıcı adına tescili bu olayın gerçek mahiyetinden ayrı, şekli bir işlem olup, alıcı tarafından, ileride mağdur duruma düşmemek için istenen bir çeşit güvencedir.

Dolayısıyla kat irtifaklı arsa tapusu verilmesi müteahhit ile alıcı arasındaki gerçek ilişkiyi yansıtan bir işlem değildir. Bu nedenle kat irtifaklı arsa tapusunun devir bedelini, bitmiş bağımsız bölümün devir bedeline bağlamak, gerek uygulamaya ve ticari teamüllere, gerekse de hukuka ve hakkaniyete uygun olmamıştır. Ancak yapılan düzenleme, Anayasa Mahkemesince iptal edilmediği sürece yürürlükte kalacaktır. Dolayısıyla düzenlemeye aykırı davranmanın cezalı tarhiyat doğuracağı bilinmelidir.

Gerçekten de, örneğin, 1000 m²'lik bir arsaya hepsi eşit alana ve eşit değere sahip 50 daire yapıldığını düşünürsek, her bir daireye 5/100 oranında (yani 20 m²) arsa payı düşmekte ve alıcıya da 1000 m²'lik arsanın 5/100'i oranında tapu verilmektedir. Yani alıcı satın aldığı daireden dolayı arsaya 5/100 oranında ortak olmaktadır. Müteahhidin proje aşamasında 50 dairenin tamamını sattığını ve paraları alarak kaybolduğunu varsaydığımızda, kat irtifaklı arsa payı tapusu alan alıcı, elinde bir anlamda 20 m² arsa ile ortada kalmakta ve müteahhidin yapıp teslim etmeyi taahhüt ettiği daireye ödediği para nedeniyle, ciddi kayba uğramaktadır. Proje aşamasında örnekteki gibi 20 m²'lik bir arsa payı (kat irtifakı) tapusu verilmesinde, Tapu Harcının bitmiş daire fiyatı üstünden alınmak istenmesi, piyasadaki işleyişe ters olduğu gibi, VUK'nun 3. maddesinin amir hükmü olan "vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin esas alınması" ilkesine de ters düşmektedir.⁴

3. CİNS TASHİH HARCİ:

3.1. Genel Olarak:

Cins tashihi, arsa ve araziler üzerine yeni bina inşa edilmesi veya mevcut binanın yıkılarak arsa haline dönüştürülmesi veyahut bir taşınmazın mevcut cinsinin (niteliğinin) değiştirilmesi suretiyle yeni niteliğinin tapu kütüğüne tescil edilmesidir.⁵ HK'nun "TashiH Harcı" başlıklı 65. maddesinde, tapu sicilinde kayıtlı arsa ve arazi üzerinde yeniden inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde veya her nevi vasıf değişikliklerinde tashiH harcı alınacağına hükmedilmiştir. Nitekim HK'na ekli 4 sayılı tarifenin 13/a fıkrasında da, tapu sicilinde kayıtlı arsa ve arazi üzerinde yeniden inşa olunacak bina vesair tesislerin tapuda tescili harca konu işlem olarak belirlenmiştir.

Tapuda yapılacak cins değişikliği işlemlerine ilişkin harcın mükellefi lehine işlem yapılan, diğer bir deyişle adına tescil yapılan maliklerdir. Müteahhitlerin işin başında ya da ilerleyen aşamalarında yani daha inşaat tamamlanmadan üçüncü kişilere yapmış oldukları bağımsız bölüm (daire ya da işyeri) satışlarında, satış bedeli inşaat tamamlanmadan önce kısmen ya da tamamen tahsil edilmekte, bunun karşılığı olarak da (güvence mahiyetinde) alıcılara kat irtifaklı arsa tapusu devredilmektedir. İşte bu tür satışlarda inşaat tamamlandığında, kat

⁴ Şükür KIZILOL, "İnşaat Devam Ederken Alınan Kat İrtifaklı Arsa Tapusunda, Harç Yönünden Bitmiş Daire ve Dükkan Değerinin Esas Alınıp Alınmayacağı", Yaklaşım, Eylül 2008,sayı:189, s.30

⁵ Cins tashihi işlemleri için bkz. TURUT, s.477-478

irtifaklı arsa, bağımsız bölüme (binaya) çevrileceğinden, bu işlemde cins tashih harcının mükellefi, adına tescil yapılacak olan kişi, yani alıcıdır.

3.2. 5838 Sayılı Kanunla Cins Tashih Harcında Yapılan Değişiklikler:

3.2.1. Cins Tashih Harcı Maktu Esasa Göre Hesaplanıp Tahsil Edilecektir :

Cins tashihi işlemini yaptıran, yani adına tescil yapılan kişi, gayrimenkulün emlak vergisine konu değeri üzerinden binde 15 oranında cins tashih harcı hesaplayıp ödemekle mükellef idi. 5838 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle cins tashih harcının hesaplamasında köklü değişikliğe gidilerek, nispi esastan maktu esasa geçilmiştir.

Buna göre cins tashih harcı;

- Arsa ve arazi üzerine inşa olunacak bina vesair tesislerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm vesair tesis için) **100 TL**,

- Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenlerin tescilinde (Her bir bağımsız bölüm için) **50 TL** ,

olarak belirlenmiştir.

Dolayısıyla, örneğin yukarıda belirttiğimiz üzere topraktan bağımsız bölüm satın alan bir kişi, ilk olarak kat irtifaklı arsa tapusu devrinde, yukarıda belirttiğimiz esaslarla gayrimenkul alım satımına ilişkin tapu harcını ödeyecek, gayrimenkul tamamlanıp cins tashihine gidildiğinde ise, her bir gayrimenkul için sadece 100 TL cins tashih harcı ödeyecektir. Gayrimenkulün büyüklüğü ya da değeri harcın miktarını etkilemeyecektir. Ayrıca tapu siciline tescil yapıp yapılmaması harcın alınması engellemeyecektir. Dolayısıyla tapuda cins tashihi yapılmamış olsa dahi bu harcın tahsili aynı esaslar dahilinde yürütülecektir.

Gerçekten de yapılan düzenlemeyle, topraktan ev sahibi olmak isteyen vatandaşın üzerindeki çifte harç yükü bir nebze de olsa hafifletilmiştir. Ayrıca, uygulamada bugüne değin, bu harç yüksek olması nedeniyle ödenmemekte, bu suretle pek çok gayrimenkul yeni vasıflarıyla kayda alınamamaktaydı. Dolayısıyla yapılan düzenleme, tapu kayıtlarının da güncelleştirilmesi, kayıt dışında bulunan gayrimenkulün kayda alınması açısından da önemli bir adım olmuştur.

3.2.2. Harcın Beyanı ve Ödenmesi:

5838 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeden önce, arsa üzerinde yeni inşa olunan binanın tesciline ilişkin cins tashih harcının ödeme zamanı HK'na bağlı 4 sayılı Tarifenin 13/a fıkrasında düzenlenmiş idi. Buna göre arsa ve arazi üzerine yeniden inşa olunan binaların tescilinde hesaplanacak harç, emlak vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde 2 nolu Harç Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmekte idi⁶.

5838 sayılı Kanunla, HK'na bağlı 4 sayılı tarifenin 13/a pozisyonunda cins tashih harçlarının ödenmesi ile ilgili yapılmış bulunan bu belirleme kaldırılmıştır. Buna göre, cins tashihi harçlarının beyanname verilmesi suretiyle tahsili uygulamasına son verilmiştir. Değişikliğin

⁶ Yeni inşa edilen bir binanın inşaatının tamamen biten veya inşaatı tamamen bitmemekle birlikte kısmen veya tamamen kullanılmaya başlanılan kısımlarına ait 2 nolu Harç Beyannamesi; inşaatın bittiği veya kısmen veya tamamen kullanılmaya başlanıldığı bütçe yılı sonuna kadar, belirtilen hallerin bütçe yılının son üç ayı içerisinde vuku bulması halinde, vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilmesi ve aynı süreler içerisinde tahakkuk eden harcın ödenmesi gerekmektedir.

gerekçesinde, böylelikle bu alandaki bürokrasi ve kırtasiyeciliğe son verilmesi ve vergi dairelerinin yoğun iş yükünün azaltılması ile, hem vatandaş memnuniyetinin artırılacağı, hem de idareye kolaylık sağlanacağı ifade edilmiştir. Gerçekten de, harcın beyanname ile tahsili sade vatandaş açısından büyük külfet yaratmakta idi. Bu manada değişiklik olumlu olmuştur.

59 seri nolu Tebliğde harcın ödenmesiyle ilgili olarak, Belediye/Valiliklerce; Vergi Dairesi/Malmüdürlüklerince; Tapu Sicil/Kadastro Müdürlüklerince yapılacak işlemler ve düzenlenecek belgeler detaylı olarak açıklanmıştır.

Buna göre, inşa edilen binanın yapı kullanma iznini almak üzere ilgili Belediyeye veya Valiliğe başvuran kişiye, yapı kullanma izni verilmeden önce, Tebliğin ekinde yer alan Ek-1 nolu belgenin düzenlenerek, cins tashihi harcının ilgili vergi dairesine ödenmesi istenecektir.

Mükellef Tebliğin ekinde yer alan belgeyi (Ek-1) düzenleyip ilgili vergi dairesine başvuracak, her bir bağımsız bölüm vesair tesis için 100 TL. cins tashih harcı ödedikten sonra, vergi dairesi Tebliğin ekinde yer alan EK-2 nolu belgeyi düzenleyerek mükellefe verecektir. Ayrıca, vergi dairesi, ilgili tapu sicil/kadastro müdürlüğüne hitaben harcın ödendiğini ve cins değişikliğinin gerçekleştirilebileceğini belirten bir yazıyı da (Tebliğ EK-3) mükellefe verecektir.

Tapu Sicil/Kadastro müdürlükleri ilgili vergi dairesi/mal müdürlüğü tarafından düzenlenen EK-3 nolu belge ibraz edilmeksizin tapuda cins değişikliği işlemini gerçekleştirmeyecektir.

3.2.3. Cins Tashihi İşlemlerinin Zamanında Yapılmaması Nedeniyle Harcın %50 Fazla Tahsil Edilmesi Uygulamasına Son Verilmiştir:

HK'na ekli 4 sayılı tarifenin son fıkrasında, arsa üzerine yeni inşa edilen binanın cins tashihi zamanında tapuda gösterilmemesi halinde bir müeyyide öngörülmüş idi. Buna göre, cins tashihi işleminin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununda yazılı bildirim verme süresi sonuna kadar tapuda gösterilmemesi halinde harç % 50 fazlasıyla alınmaktaydı.

Uygulamada çoğu zaman cins tashih harcı belirtilen şekilde ve sürelerde ödenmekle birlikte, muhtelif sebeplerle⁷ cins değişikliğinin, yani arsadan binaya dönüşümün tapuya tescili zamanında yapılamamaktaydı. Bu durumda, cins tashihi işleminin harcı vaktinde ödenmiş olmasına rağmen, işlemin tapuda tescilinin geciktirilmesi halinde, harcın % 50 fazlasının da cins tashihi işleminin yapılmasından önce ilgili vergi dairesine ödenmesi talep edilmekte idi. Bu durum çok sayıda ihtilafa neden olmaktaydı.

5838 sayılı Kanun'un Madde 32/18. maddesiyle HK'na bağlı 4 sayılı tarifenin son fıkrasında yer alan ve harcın % 50 zamlı olarak ödenmesini öngören hüküm yürürlükten kaldırılmıştır. Böylelikle, cins tashihi harcını hiç ödemeyen mükellef ile, harcını çok önce ödeyen, ancak muhtelif nedenlerle tescilini geciktiren iyi niyetli mükellefleri aynı ceza ile cezalandıran anlamsız düzenlemeye nihayet son verilmiştir.

3.2.4. Önceki Dönemlere İlişkin Olup, Henüz Tahakkuk ve Tahsil Edilmeyen Cins Tashihi Harcına ve %50 Cezalı Harç Ödemesine Getirilen Af :

5838 sayılı Kanunun geçici 6'ncı maddesinde, yukarıda zikrettiğimiz değişikliklerin⁸ bu Kanunun yayımlandığı tarihten önce, cins tashihi yapılmamış arsa ve arazi üzerine inşa olunan bina vesair tesislerin tapuya tescilinde (cins tashihiinde) de uygulanacağı ve ayrıca vergi cezası ve gecikme faizi aranmayacağı hükmüne bağlanarak geçmişe

⁷ Cins tashihi tapuya tescili için "yapı kullanma izni" talep edilmektedir. Cins tashih işleminin zamanında yapılamamasının en önemli sebebi yapı kullanma izninin çeşitli sebeplerle vaktinde alınamamasıdır.

⁸ Cins tashihi harcının maktu esasa bağlanması, beyannamenin kaldırılması, %50 zamlı harç tahsili uygulamasına son verilmesi.

yönelik af getirilmiştir⁹. Ancak, maddede bu Kanunun yayımı tarihinden önce tahsil edilmiş tutarların iade edilmeyeceği, **tarh ve tahakkuk ettirilmiş olan harçların** da eski esaslarla takip ve tahsiline devam edileceği belirtilmiştir.

Buna göre, 28.2.2009 tarihinden önce cins tashih harcı mükellefiyeti doğmuş olmakla birlikte, bu harca ilişkin beyanname vermemiş, diğer bir deyişle harcı tarh ve tahakkuk ettirilmemiş olan mükellefler, bu tarihten itibaren cins tashih harcını yeni esaslara göre yani bağımsız bölüm başına 100 TL. olarak ödeyebileceklerdir.

Cins tashihi işlemlerini zamanında yaptırmamış mükellefler ise (bu cezalı harç tarh ve tahakkuk ettirilmemiş olması kaydıyla), %50 zamlı harç tutarını artık ödemeyeceklerdir.

Bununla birlikte bu hükmün uygulamasına ilişkin olarak 59 nolu HK Genel Tebliğinde şu açıklamaya yer verilmiştir:

“5838 sayılı Kanunun geçici 6 ncı maddesi uyarınca bu Kanunun;

1- Yayımı tarihi itibarıyla, beyana dayalı tarhiyatlarda tahakkuk ettirilmemiş; ihbarname kuralına göre yapılan tarhiyatlarda ihbarname düzenlenmemiş olan cins değişikliği harçları, beyanname alınmaksızın maktu olarak tahsil edilecektir. Bu harçlar için ayrıca herhangi bir vergi cezası ve gecikme faizi hesaplanmayacak, %50 ilave harç aranılmayacaktır.

2- Yayımı tarihinden önce beyana dayalı tarhiyatlarda tahakkuk ettirilmiş cins değişikliği harçlarının (%50 ilave harç dahil) takip ve tahsiline devam edilecektir. 28.2.2009 tarihinden önce ihbarname kuralına göre yapılan tarhiyatlarda ise ihbarname düzenlenmek suretiyle tarh edilmiş cins değişikliği harçlarına (%50 ilave harç dahil) ilişkin işlemlere devam edilecek ve tarh edilen harç, kesilen cezalar ve hesaplanan gecikme faizleri ile gecikme zamlarının tahsil edilebilir aşamaya gelmesini müteakip takip ve tahsiline devam edilecektir.

3- Yayımı tarihinden önce cins değişikliği işlemleri ile ilgili olarak tahsil edilmiş olan tutarlar (%50 ilave harç dahil) iade edilmeyecektir.”

Yukarıda belirttiğimiz üzere, 5538 sayılı Kanunun Geçici 6. maddesinde Kanunun yürürlük tarihinden önce tarh ve tahakkuk etmiş harçların eski esaslarla tahsiline devam edileceği belirtilmiştir. İhbarname kuralına göre sadece tarh edilen harçlar açısından herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bizim anlayımıza göre, 28.2.2009 tarihi itibarıyla henüz tahakkuk etmemiş harçların tahsiline devam edilmesi kanuna aykırıdır. Bu sebeple 59 seri nolu HK Genel Tebliğinde yapılan belirlemenin, henüz tarh aşamasında bulunan harçlara ilişkin bölümünün hatalı olduğunu düşünüyoruz.

3.3. Cins Tashihi İşlemlerinin Yapılma Zamanı ve Yapılmamasıyla İlgili Kat Mülkiyeti Kanununda Öngörülen Müeyyideler:

Kat Mülkiyeti Kanununda varolan eksiklik ve belirsizlikler giderilerek uygulamada birlik ve uyumun sağlanması, kat mülkiyeti ve maliklerine ilişkin sorunlara daha adil ve hakkaniyete uygun çözümler getirilmesi gibi amaçlarla, 28.11.2007 tarih ve 26714 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5711 sayılı Kanunla Kat Mülkiyeti Kanununda bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklerden birisi de, bina inşaatının tamamlanmasına ve yapının fiilen kullanılmasına rağmen yoğun bürokratik engeller nedeniyle kat irtifakından kat mülkiyetine geçilmemesi sorununa getirilen bir takım düzenlemeler olmuştur. Yasada yapılan değişikliklerle, kat

⁹ Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü alınarak Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenlerin tescilinde ve bunların dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihiinde de aynı esaslarla “af” söz konusudur.

mülkiyetine geçişteki bir takım bürokratik işlemler azaltılmış, geçiş kolaylaştırılmıştır. Buna paralel olarak da kat mülkiyetine geçilmemesi cezai müeyyideye bağlanmıştır.

Yapılan düzenleme ile Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 14. maddesine eklenen hüküm şöyledir:

*"Yapıları tamamlanmış olan kat irtifaklı anagayrimenkulde, yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihten itibaren **bir yıl içinde** kat mülkiyetine geçilmesi zorunludur. Belirtilen süre içinde kat irtifak hakkı sahiplerinden birinin veya varsa yöneticinin yazılı uyarısına rağmen, kat mülkiyetinin kurulması için tapu idaresine verilmesi gereken 12 nci maddede yazılı belgelerden eksik olanları tamamlamaktan veya imzalanması gerekenleri imzalamaktan kaçınan kat irtifak hakkı sahiplerinden her birine, kendine ait her bağımsız bölüm için, anagayrimenkul belediye sınırları içinde ise belediye, belediye sınırları dışında ise mülki amir tarafından **bin Türk Lirası idari para cezası** verilir."*

Görüldüğü üzere, yapı kullanma izin belgesi alınmış ve tamamlanmış bulunan kat irtifaklı anagayrimenkullerin, kat mülkiyetine geçilmesi için yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihten itibaren bir yıllık süre verilmiş olup, bu süre içinde üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmeyen kat irtifak hakkı sahipleri için idari para cezası öngörülmüştür.

Uygulamada, kat irtifaklı anagayrimenkullerin yapı kullanma izin belgesi alınmış ve tamamlanmış olmasına rağmen kat mülkiyetine geçilmediği, kat irtifakının yıllarca devam ettiği görülmektedir. 5711 sayılı Kanunla Kat Mülkiyeti Kanununa eklenen Geçici 1. madde ile bu durumdaki binalar için de düzenleme yapılmıştır.

Yapılan düzenleme şöyledir: *"Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kat irtifakı kurulmuş ve üzerindeki yapılar tamamlandı yapı kullanma belgesi alınmış bulunan anagayrimenkullerde, **Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç iki yıl içinde** kat mülkiyetine geçilmesi zorunludur. Bu anagayrimenkullerde yapı kullanma izninin alındığı tarihten itibaren tahakkuk eden vergi, resim ve harçlar kat mülkiyetine geçiş işlemleri sırasında cezasız olarak tahsil edilir. Belirtilen süre içinde kat irtifak hakkı sahiplerinden birinin veya varsa yöneticinin, kat mülkiyetinin kurulması için gerekli olan belgelerden eksik olanların tamamlanması için diğer kat irtifak hakkı sahiplerinden her birine yazılı bildirimde bulunmasına rağmen, gereğini yerine getirmeyen kat irtifak hakkı sahiplerinden her birine, anagayrimenkul belediye sınırları içinde ise belediye, belediye sınırları dışında ise mülki amir tarafından **bin Türk Lirası idari para cezası** verilir."*

Buna göre, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki kat irtifaklı yapılarda, 28.11.2007 tarihinden itibaren en geç iki yıl içinde (28.11.2009 tarihine kadar) kat mülkiyetine geçilmesi zorunludur. Bu işlemi yerine getirmeyen kat irtifak hakkı sahipleri için **bin Türk Lirası** tutarında idari para cezası düzenlenmiş olup, bu para cezasının, anagayrimenkulün bulunduğu yere göre belediye veya mülki amir tarafından verilmesi öngörülmüştür.

Netice olarak cins tashihi işlemlerinin belirtilen sürelerde yapılmaması Kat Mülkiyeti Kanunu açısından ayrıca müeyyideye bağlanmış olup, bu açıdan sürelere dikkat edilmesi gerekir.