

GÖREVİNDEN EL ÇEKTİRİLEN NOTERLER ile NOTER VEKİLLERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

TAX OBLIGATIONS OF DISPLACED NOTARIES
AND DEPUTY NOTARIES



Coşkun ÇEKİCİLER*



Onur GÖK**

ÖZ

Noter hakkında görevden el çektirme kararı verilmesi halinde, noterin noterlik sıfatı kesin hüküm verilinceye kadar devam etmekte ancak, soruşturma veya kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanıncaya kadar noterlik işleri noter vekili eliyle yürütülmektedir. Bu durum, soruşturma veya kovuşturma süresi boyunca noterler tarafından yerine getirilmesi gereken vergisel yükümlülüklerin noterin bizzat kendisi mi yoksa vekil noter tarafından mı yerine getirileceği sorunsalını da beraberinde getirmektedir. Bu çalışmamızda görevinden el çektirilen noterler ile yerlerine tayin edilen vekil noterlerin vergisel yükümlülükleri detayları ile ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Noter, Noter Vekili, Sorumluluk, Mükellefiyet.

ABSTRACT

In case of a displacement decision on the notary, the notary publicity continues until the final decision is made, but notary works are carried out by the notary's deputy until the investigation or prosecution is finalized. This brings the problem of who will fulfill the tax obligations of notaries that must be met by themselves during the investigation or prosecution period, notaries or deputy notaries. In this study, tax obligations of displaced notaries and the deputy notaries assigned to their places are discussed in detail.

Keywords: Notary, deputy notary, responsibility, liability

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

M.G.T.: 09.10.2017 / M.K.T.: 16.10.2017

1- GİRİŞ

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk kurallarında sık sık değişiklikler yapılarak hukuki istikrarı ve belirliliği yok eden kurallar ihdas edilmemesi, geriye yürüyen kuralların kazanılmış haklara dokunmadan bireylerin temel hak ve özgürlüklerini güvence altına alması gerektiğini ifade eder. Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir.¹

1512 sayılı Noterlik Kanununun Noterlik Mesleği başlıklı 1'inci maddesine göre Noterler, hukuki güvenliği sağlamak ve anlaşmazlıkları önlemek için işlemleri belgelendirir. Bu yönüyle noterlik, anayasal bir hakkın ve ilkenin korunması ve yaşama geçirilmesi için ihdas edilmiş bir makam, bir kamu hizmetidir.

Noterler, noterlik faaliyetlerini yerine getirirken vergisel alana da sirayet etmektedirler. Noterler hem mükellef olarak hem de vergi sorumlusu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında önemli bir vazife icra etmektedirler.

Bu çalışmamızda noterlerin vergi kanunları karşısındaki durumu kısaca özetlendikten sonra, 1512 sayılı Noterlik Kanununun ilgili maddeleri çerçevesinde görevinden el çektirilen noterler ile yerlerine atanan vekil noterlerin vergisel yükümlülükleri ele alınacaktır.

2- NOTERLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1- Gelir Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir denilmiş ve gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde gelire giren unsurlar tadadı olarak sayılmış olup, Kanun'da aksine hüküm olmadıkça, söz konusu kazanç ve iratların gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların Gelir Vergisi Kanunu'na tabi tutulabilmesi için öncelikle Kanun'un 2'nci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan birisine girmesi gerekmektedir. Gerçek kişiler tarafından elde edilmiş olsa dahi Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen gelir unsurlarından herhangi birisine girmeyen kazanç ve irat gelir vergisine tabi tutulamayacaktır.² Bu çerçevede Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında serbest meslek işleri dolayısıyla elde edilen kazançlar 65'inci madde çerçevesinde serbest meslek kazancı, 82'nci madde çerçevesinde ise arazi kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

193 sayılı Kanunun 65'inci ve müteakip maddelerinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Noterlerin, noterlik faaliyetlerinden sağladıkları kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslarda bu maddelerde düzenlenmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "serbest meslek erbabı" başlıklı 66'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının 2 numaralı bendinde noterler ile noterlik görevini ifa edenlerin bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı olacağı ve bu faaliyetlerinden sağlanan kazançların da serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

¹ http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2008/sayi10/Hukuki_Guvenlik_Ilkesi.pdf, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017

² Onur Gök, Cumhurbaşkanlığı Adaylarına Yapılacak Bağış ve Yardımların Vergisel Yönü, Vergi Dünyası Dergisi, S:405, Mayıs 2015, s:122

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de "sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

- Bu tanımdan anlaşılacağı üzere bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;
- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
 - bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
 - mutad olması, unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde, Kanun'da açıkça belirtildiği üzere noterlerin, noterlik faaliyetleri sonucunda sağladıkları kazançlar serbest meslek kazancı olarak gelir vergisine tabi olacaktır.

Noterlik mesleği mutad bir meslek olup arızı olarak icra edilmesi mümkün olmadığından, bu faaliyetlerden doğan kazançların arızı serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi imkanı bulunmamaktadır.

2.2- Gelir Geçici Vergisi Yönünden

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, Kanun'un ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.

Bu hüküm uyarınca bir serbest meslek erbabı olan noterler geçici vergi mükellefi olup, noterlik faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri hasılat tutarına bakılmaksızın geçici vergi beyannamesi vereceklerdir.

Diğer taraftan, noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Noterlik hizmetinin aksamaması açısından noterlik işlerinin vekâleten yürütülmesi ve noterin temsil edilmesi için noter olmamalarına rağmen vekil tayin edilen noterlik görevini ifa ile mükellef olan kişiler geçici vergi ödemeyecekler arasında sayılmıştır.³

2.3- Gelir Stopaj Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve **serbest meslek erbabı**, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, fıkranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

³ 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Kanun'un amir hükmü uyarınca, bir serbest meslek erbabı olan noterler, Kanun'un 94'üncü maddesinde düzenlenen ödemeler nedeniyle gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

Noterler tarafından kesilen vergiler 193 sayılı Kanunda belirtilen usul ve esaslar dairesinde muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

2.4- Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı Kanununun 1/1'inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Bu çerçevede;

- Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve **serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir.**
- Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arzı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Ancak 3065 sayılı Kanununun 1/3-h maddesi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

KDV Kanunu, KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler için açık bir şekilde Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen gelir unsurlarına atıfta bulunmuştur.

Çalışmamızın 2.1'inci bölümünde açıklandığı üzere, noterler birer serbest meslek erbabı olup, bu faaliyetleri neticesinde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancıdır. Bu çerçevede noterlik faaliyeti katma değer vergisinin konusuna girmekte olup, noterler birer KDV mükellefidir.

2.5- Damga Vergisi Yönünden

2.5.1- Düzenleme İşlemlerinde Noterlerin Sorumluluğu

Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde; *"Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir. Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır."* denilmiştir.

1512 sayılı Noterlik Kanununun 89'uncu maddesinde düzenleme şeklinde yapılması zorunlu olan işlemler sayılmıştır. Bu işlemler niteliği bakımından tapuda işlem yapılmasını gerektiren sözleşme ve vekâletnamelerle, vasiyetname, mülkiyeti muhafaza kaydı ile satış, gayrimenkul satış va'di, vakıf senedi, evlenme mukavelesi, evlat edinme ve tanıma, mirasın taksimi sözleşmesi ve diğer kanunlarda öngörülen sair işlemlerdir. Ancak Noterlik Kanunu'nda sayılan bu işlemler dışında başka işlemlerin de noterde düzenleme şeklinde yapılması mümkündür. Noterlik Kanunu sadece düzenleme şeklinde yapılması zorunlu olan işlemleri sıralamıştır. Yukarıda ayrıntısına yer verildiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca gerek Noterlik Kanunu'nda düzenleme şeklinde yapılması zorunlu kılınan işlemlerde gerekse kanunda belirtilmemiş olmasına rağmen **noterde düzenleme şeklinde yapılan işlemlerde damga vergisinin hiç alınmaması/ eksik alınması hallerinde, hiç alınmayan veya eksik alınan vergi ve ceza, vergi için rücu hakkı saklı kalmak üzere noterlerden alınacaktır.**⁴

⁴ Onur Gök, Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015, s:195

2.5.2- Onaylama İşlemlerinde Noterlerin Sorumluluğu⁵

Noterlerin onaylama şeklinde yapacağı işlemlere ilişkin sorumluluğu Damga Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinde düzenlenmiştir. Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler. Bu duruma aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.

Noterlerin onaylama işlemlerine ilişkin ceza uygulamasına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355'inci maddesinde yer verilmiştir. Mezkûr Kanun'a göre noterlerin damga vergisi hiç ödenmemiş veya eksik ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası ödenmeden tasdik etmeleri durumunda her kâğıt için tahsil edilemeyen damga vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispi vergilerde ise %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 27'nci maddesinin gereği olarak; noterlerin, kendilerine onaylanması veya suret çıkarılması için getirilen kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ve cezasının tam olarak ödenip ödenmediğini araştırma mecburiyetleri bulunmaktadır. Noterlerin bu mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kâğıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra noterlerden de, kâğıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın, ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355'inci maddesinde belirtilen hükmüne istinaden özel usulsüzlük cezasının aranması gerekmektedir.

Noterler, kendilerine ibraz edilmiş kâğıtların damga vergileri daha önce ödenmiş ise başkaca bir işlem yapmadan tasdik (onaylama) görevini yerine getirecektir. Noterler kendilerine ibraz edilen kâğıtların tasdik işlemlerini yapmadan önce söz konusu kâğıtlara ait vergi, resim ve harçların ödenip ödenmediğini sorgulayıp ödenmemiş ise tahsil edilmesini sağlamakla mükelleftir.⁶

2.6- Harçlar Kanunu Yönünden

492 sayılı Harçlar Kanununun 38'inci maddesinde "Noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir." denilerek (2) sayılı listede yer alan noter işlemleri harca tabi tutulmuştur.

Aynı Kanun'un 40'inci maddesinde "Noter harçlarını, harca mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftirler." denilerek noter harçlarının mükellefinin harca mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ancak 'Özel Kanunlara Göre Harç Mükellefi' başlıklı 125'inci maddesinde bu kanunun ilgili kısımlarında mükellefiyet hakkında konulmuş hükümlerin aksine özel kanunlarda hüküm bulunduğu takdirde özel kanun hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre noter harcının mükellefi, özel kanunlarda bir hüküm bulunmadığı sürece harca mevzu işlemin yapılması için notere başvuran kişilerdir.

⁵ Onur Gök, Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015, s:195

⁶ Zekai Özcan, Noterlere İbraz Edilen Kağıtların Damga Vergisi, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Noterlere%20%C4%B0braz%20Edilen%20Ka%C4%9F%C4%B1tlar%C4%B1n%20Damga%20Vergisi.pdf>, s:3, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017

Harçlar Kanunu 50'nci maddesi gereğince, düzenleme ve tasdik işlemleri noterlerin kusurlarından dolayı mahkeme tarafından hükümsüz addolunursa noter aldığı harç ve ücretler tutarını şahsen tazmin ile mükelleftir. İlgililer genel hükümler çerçevesinde noterden ayrıca zarar ziyan tazmini talebinde bulunabilirler.⁷

2.7- Değerli Kâğıtlar Kanunu Yönünden

210 sayılı Değerli Kâğıtlar Kanununun 1'inci maddesinde kanuna bağlı tabloda yazılı kâğıtlar ile belgelerin "değerli kâğıt" sayıldığı, 2'nci maddesinde değerli kâğıtların ilgili buldukları işlemlerde kullanılmasının mecburi olduğu, 4'üncü maddesinde değerli kâğıtların ilgililere, bu Kanun'a bağlı tabloda gösterilen bedeller karşılığında satılacağı hüküm altına alınmıştır.

210 sayılı Kanuna ekli listede Noter kâğıtları değerli kâğıtlar arasında sayılmış olup, bu kâğıtlar şunlardır:

- a) Noter kâğıdı
- b) Beyanname
- c) Protesto, vekâletname, resen senet

Yine mezkûr Kanun'un 5'inci maddesinde yukarıda belirtilen noter kâğıtlarının yerine adi kâğıt kullanılması halinde, bu evraka ait değerli kâğıt bedelinin noterler tarafından tahsil edileceği belirtilmiş olup bu mecburiyete uymayan noterlerden yine mezkûr madde gereğince tahsil edilmesi gereken bedelin üç katı tutarında ceza alınacaktır.⁸

3- GÖREVİNDEN EL ÇEKTİRİLEN NOTERİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

3.1- Noterlerin Görevinden El Çektirilmesi Hakkında Genel Bilgi

Noterlikler, Adalet Bakanlığının ve Türkiye Noterler Birliğinin gözetim ve denetimi altındadır.

Noterlikler, Cumhuriyet savcılarının devamlı denetimi altında olup, yılda en az bir defa teftiş olunurlar. Münferit sulh mahkemesi yanındaki noterlikler, bu mahkemenin bağlı bulunduğu asliye mahkemesinin Cumhuriyet savcılığının teftişine tabidirler.

Noterlik mesleğinin vakar ve onuruna aykırı eylem ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan noterler hakkında, noterlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi amacı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre 1512 sayılı Noterlik Kanununun 126'ncı maddesinde yazılı disiplin cezaları verilir. Bu cezalar şunlardır:

A) Uyarma: Notere görevinde daha dikkatli davranması gerektiğini yazı ile bildirmektir.

B) Kınama: Notere, görevinde veya davranışında kusurlu sayıldığını yazı ile bildirmektir.

C) Para cezası: 250 liradan 5 000 liraya kadardır.

D) Geçici olarak işten çıkarma: Noteri sıfatı saklı kalmak şartıyla bir aydan altı aya kadar görevinden uzaklaştırmaktır.

E) Meslekten çıkarma: Bir daha atanmamak üzere noterlikten çıkarmaktır.

Suç teşkil eden fiillerden dolayı haklarında Adalet müfettişi, Cumhuriyet savcısı veya ceza mahkemesi tarafından soruşturma veya kovuşturma yapılan noterler, soruşturma ve kovuşturmanın sela-

⁷ İstanbul Noter Odası Hukuk Komisyonu, Noterler İçin Temel Bilgiler, Mart 2009, s:21

⁸ Onur Gök, Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015, s:197

meti bakımından Adalet Bakanlığı tarafından gerekli görüldüğü takdirde, soruşturma veya kovuşturma kesin bir karar veya hükümle sonuçlanıncaya kadar işten el çektirilirlir.

Soruşturma veya kovuşturma sırasında işten el çektirilmiş olan noterin, kovuşturma sonunda 7'nci maddenin ikinci fıkrasında yazılı suçlardan biriyle mahkûm olması halinde işten el çektirme, hükmün kesinleşmesine kadar devam eder.

1512 sayılı Noterlik Kanununun "Boşalan noterliğin vekâleten yönetimi:" başlıklı 33'üncü maddesinde, "Her ne sebeple olursa olsun boşalan birinci, ikinci veya üçüncü sınıf bir noterliği, atanmış noter göreve başlayıncaya kadar o noterlikte çalışan ve stajının altı ay'ını tamamlamış olan stajyer, bu durumdaki stajyerler birden fazla ise kıdemlisi, o noterlikte bu durumda stajyer yoksa noter odasının uygun bulacağı ve görevlendireceği aynı durumdaki stajyer, bunlardan hiç birisi bulunmadığı takdirde o noterliğin başkâtibi, onun da engelli bulunduğu hallerde en kıdemli kâtibi vekâleten yönetir.

Noterlikte bu işi görece kâtip bulunmadığı takdirde, Cumhuriyet savcılığının bildirmesi üzerine, adalet komisyonu tarafından atanacak icra müdürü, icra müdür yardımcısı veya yeterli bir adalet memuruna bu iş gördürülür. İşin yürütülmesinde yetersiz kaldığının denetimlerde belirlenmesi halinde vekil her zaman değiştirilebilir.

Yukarıdaki fıkralar gereğince noterliği yürüten görevliye, kendi aylık veya ücretinden az olmamak üzere, noter odası tarafından tayin olunacak ücret, noterlik gelirinden ödenir. Ancak, bu ücret noterliğin aylık safi gelirinin yarısından fazla olamaz.

Vekilin daire dışında bizzat yapacağı işlemlerden alınacak yol ödeneği dahil noterliğin, aylık gayri safi gelirinden, noterlik aidatı vekilin ücreti ve noterliğin diğer giderleri ayrıldıktan sonra kalanı, gelir ve giderin müfredatlı listesi ile birlikte en geç müteakip ayın on beşine kadar vekil tarafından Türkiye Noterler Birliğine gönderilir." hükmü düzenlenmiştir.

Aynı Kanun'un "Geçici bir süre işten ayrılmalarda vekalet" başlıklı 34'üncü maddesinde ise "Noterlerin, tutuklanma, işten el çektirme ve geçici olarak işten çıkarma gibi sebeplerden dolayı geçici bir süre işlerinden ayrılmaları halinde görevleri 33'üncü madde uyarınca gördürülür.

Bu takdirde, geçici olarak işten çıkarma hali ayrık olmak üzere diğer hallerde, noterlik aidatı ayrıldıktan sonra safi gelirin noter vekiline verilen ücretin artan kısmının yarısı notere verilir, diğer yarısı zimmeti çıktığı takdirde mahsup edilmek, aksi takdirde notere iade olunmak üzere, soruşturma ve kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanıncaya kadar alıkonulur. Geçici olarak işten çıkarma halinde noter aidatı ve vekile verilen ücretten artan noterlik safi geliri Türkiye Noterler Birliğine gönderilir." hükmü yer almaktadır.

3.2- Görevinden El Çektirilen Noterlerin Vergisel Yükümlülükleri

Noter hakkında görevden el çektirme kararı verilmesi halinde, noterin noterlik sıfatı kesin hüküm verilinceye kadar devam etmekte ancak, soruşturma veya kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanıncaya kadar noterlik işleri noter vekili eliyle yürütülmektedir.⁹

Noterlik gelirinin; noterlik aidatı ayrıldıktan sonraki safi tutarın noter vekiline verilen ücretten artan kısmının yarısı notere verilir, diğer yarısı zimmeti çıktığı takdirde mahsup edilmek, aksi takdirde notere iade olunmak üzere, soruşturma ve kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanıncaya kadar alıkonulmak suretiyle dağılması gerekmektedir. Buna göre, soruşturma süresi zarfında görevden el

⁹ Hatay Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2017 tarih ve 35672403-010.01[120-09-2016]-14 sayılı özelgesi

çektirilen noter, noterlik gelirinin bir kısmını soruşturma ve kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanınca almaktadır.

Dolayısıyla, işten el çektirmekle noterlik sıfatını kaybetmeyen noterin serbest meslek mükellefiyetinin devam etmesi gerektiği ve beyan edeceği gelirin de elde ettiği kısımlarla sınırlı olacağı tabiidir.

Diğer taraftan, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, noterlik görevinden el çektirilmesi nedeniyle bloke edilen tutar serbest meslek kazancı yönünden elde edilmiş bir kazanç sayılmayacak olup bloke tutarın geçici vergi ve gelir vergisi beyanına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, vergi idaresi tarafından verilen muhtelif tarihli özelgerlerde de belirtildiği üzere görevinden geçici olarak el çektirilen noterlerin serbest meslek mükellefiyetinin devam etmesi ve bu faaliyet neticesinde **elde edilen gelir ile sınırlı olmak üzere** serbest meslek kazancına ait geçici vergi ve gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

Öte yandan serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmış olduğundan ve bloke edilen tutarlar için henüz tahsil gerçekleşmediğinden bu tutarlar verilecek beyannamelere dahil edilmeyecektir. Bloke tutarlar notere ödendiği döneme ilişkin beyannameler ile beyan edilecektir.

3.3- Vekil Noterlerin Vergisel Yükümlülükleri

Görevden el çektirilen veya her ne sebeple olursa olsun boşalan noterliğe vekil olarak atanılan Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedir.

Bu çerçevede noter vekilleri 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen usul ve esaslar dairesinde işe başlama bildirimini bağlı buldukları vergi dairesine yapacak ve adlarına ilgili vergi türleri itibarıyla mükellefiyet tesisi yapılacaktır.

Noter vekilleri, görev icra ettikleri süre zarfında vergisel yükümlülükler açısından noterlerden farklı uygulamalara tabi olmayıp, noterlere yüklenen vergisel ödevlerin tamamı noter vekilleri tarafından yerine getirilecektir.

Bu çerçevede noter vekilleri, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 33 ve 34'üncü maddeleri hükmü kapsamında hissesine düşen geliri serbest meslek kazancı olarak beyan edecek ve ayrıca serbest meslek mükellefi olması dolayısıyla KDV ve muhtasar beyannamelerini de ilgili mevzuatında belirtilen usul ve esaslar dairesinde verecektir.

Vergi mevzuatımızda Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Değerli Kağıtlar Kanunu ile noterlere verilen vergisel yükümlülüklerde yine noter vekilleri tarafından yerine getirilecektir.

4- SONUÇ

Soruşturma ve kovuşturma neticesinde 1512 sayılı Noterlik Kanununun ilgili düzenlemeleri çerçevesinde noter hakkında görevden el çektirme kararı verilmesi halinde, noterin noterlik sıfatı kesin hüküm verilinceye kadar devam etmekte ancak, soruşturma veya kovuşturma kesin bir kararla sonuçlanıncaya kadar noterlik işleri noter vekili eliyle yürütülmektedir. Dolayısıyla, işten el çektirmekle noterlik sıfatını kaybetmeyen noterin serbest meslek mükellefiyeti devam etmektedir. Ancak serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, noterlik görevinden el çektirilmesi nedeniyle bloke edilen tutar serbest meslek kazancı yönünden elde edilmiş bir kazanç sayılmayacak olup bloke tutarın geçici vergi ve gelir vergisi beyanına dâhil edilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan görevden el çektirilen veya her ne sebeple olursa olsun boşalan noterliğe vekil olarak atanmış Gelir Vergisi Kanunu'nun 66'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedir. Bu çerçevede noter vekilleri, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 33 ve 34'üncü maddeleri hükmü kapsamında hissesine düşen geliri serbest meslek kazancı olarak beyan edecek ve ayrıca serbest meslek mükellefi olması dolayısıyla KDV ve muhtasar beyannamelerini de ilgili mevzuatında belirtilen usul ve esaslar dairesinde verecektir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1512 sayılı Noterlik Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu
- 48 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği
- 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Çankırı Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 13.05.2013 tarih ve 19208162-GV-18 sayılı özelgesi
- GÖK, O. Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kâğıtlar Kanunu Açısından Noterlerin Sorumluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 401, Ocak 2015
- GÖK, O. Gelir Vergisi Matrahının Tespiti ve Beyanı: Açıklama ve Örneklerle, 3. Baskı, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları
- GÖK, O. Noterlerin Damga Vergisi Sorumluluğu, Vergi Raporu Dergisi, Temmuz 2013
- GÖK, O., ÇEKİCİLER, C. Arzi Serbest Meslek Kazançları Üzerinden Yapılan Tevkifatın Mahsubu ve İadesinde Özellik Taşıyan Hususlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 425, Ocak 2017
- Hatay Vergi Dairesi Başkanlığının 17.02.2017 tarih ve 35672403-010.01[120-09-2016]-14 sayılı özelgesi
- İstanbul Noter Odası Hukuk Komisyonu, Noterler İçin Temel Bilgiler, Mart 2009
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.06.2016 tarih ve 62030549-120[67-2016/283]-82911 sayılı özelgesi
- Noterlik Kanunu Yönetmeliği
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2016 tarih ve 13649056-130[01-2016/ÖZE-08]-140 sayılı özelgesi
- ÖZCAN, Z. Noterlere İbraz Edilen Kâğıtların Damga Vergisi, <http://www.legalisplatform.net/Makale/Noterlere%20%C4%B0braz%20Edilen%20Ka%C4%9F%C4%B1tlar%C4%B1n%20Damga%20Vergisi.pdf>
- ÖZTÜRK, İ., ÖZANSOY, A. Noterlerin Harç Sorumluluklarında Problemler Alanlar, Mali Çözüm S:93-2009, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/93malicozum/6%20ilhami%20oz-turk.pdf>, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017
- TOPALOĞLU, M. Tasdik İşlemlerinde Noterlerin Damga Vergisi Sorumluluğu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 344, Nisan 2010
- http://www.yasader.org/web/yasama_dergisi/2008/sayi10/Hukuki_Guvenlik_Ilkesi.pdf, Erişim tarihi: 01 Ekim 2017