

NOTER HARÇLARININ EKSİK ÖDENMESİ VEYA HİÇ ÖDENMEMESİ DURUMUNDA YAPILACAK TARHİYATTA HARÇ VE CEZANIN MUHATABI

İlhami ÖZTÜRK^(*) - Hüseyin KARAKUM^(**)

I - GİRİŞ

Vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla vergi mükellefi yanında vergi sorumluluğu müessesesi de vergi mevzuatımızda yer almaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Bu anlamda harçlar kanunu çerçevesinde, ödenmesi gereken harcın tam olarak ödenmesinden harç mükellefi yanında noterler harç sorumlusu sıfatıyla alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olabilmektedirler. Bu durum genellikle, noterlerin gerek adalet müfettişleri tarafından teftişi gerekse maliye idaresince yapılan denetim ve teftişler ya da noterde düzenlenen ya da tasdik olunan kağıtların kullanımı veya bir idareye sunulmaları sırasında noter harcının eksik alındığının ya da hiç alınmadığının tespiti durumunda gündeme gelebilmekte ve noterler harcın muhatabı olabilmektedirler.

Bu makalenin konusu, noterlerin harçlar kanunundan kaynaklanan sorumluluklarının vergilendirilmenin hangi aşamasını içerdiği ile harçtan kaynaklanan cezanın sorumluluk kapsamında olup olmadığı hususunun irdelenmesi oluşturmaktadır.

II. NOTER HARÇLARI VE HARCIN MÜKELLEFI

Harç, Devlet tarafından getirilen düzenlemeler çerçevesinde, vergi hukukunda yer alan "yararlanan öder" ilkesinin bir tezahürü olarak belli bir haktan yararlanan veya menfaat temin eden kişinin yapılan işlemin karşılığı olarak ödemekle yükümlü olduğu parasal tutarları ifade etmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 1 inci maddesinde bu kanuna göre alınacak harçlar sayılmış olup noter harçları da bunlar arasında yer almaktadır. Aynı Kanunun 38 inci maddesinde noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanların noter harçlarına tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "mükellef" başlıklı 40 ıncı maddesinde noter harçlarını, harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerin ödemekle mükellef olduğu hükmü yer almaktadır. Ayrıca kanunun "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.

Bu hükümler uyarınca noter harcının mükellefi özel kanunlarda aksine bir hüküm bulunmadığı sürece harca mevzu olan işlemin yapılması için notere başvuran kişilerdir.

^(*) Başbakanlık İMKB Müfettişi

^(**) SPK Daire Başkanı (E. Maliye Başmüfettişi)

III. EKSİK ÖDENEN VEYA HIÇ ÖDENMEYEN

NOTER HARÇLARININ TAKİP VE TAHSİLİ

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 50 nci maddesine göre; düzenleme ve tasdik işlemleri noterlerin kusurlarından dolayı mahkeme tarafından hükümsüz addolunursa noter aldığı harç ve ücretler tutarını şahsen tazmin ile mükelleftir. Harç ve ücretlerin tazmin edilmiş olması, ilgililerin genel hükümler dairesinde, noterden ayrıca zarar ve ziyan istemelerine engel teşkil etmez. Bu hüküm harçlar kanununda noter harçlarını düzenleyen ikinci kısımda yer almaktadır. Bu kısımda harcın mükellefi tanımlanmış, sorumluluk olarak harcın tahsilinden devlete karşı değil işlemin sahibi bir başka ifadeyle harcın mükellefine karşı noterin sorumluluğu düzenlenmiştir.

50 nci maddedeki sorumluluk Vergi Usul Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 nci fıkrasında düzenlenen ve sorumluyu alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kılan bir başka ifadeyle vergi tarhiyatını ve tahsilatını asıl sahibi olan devlete karşı sorumlu kılan yapıdan farklıdır.

Harçlar Kanunu'nun 127 nci maddesinde ise, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlemin yapılamayacağı, 128 inci maddesinde de, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hüküm çerçevesinde uygulamada, noterler 128 inci maddedeki "memur" bağlamında kabul edilmekte ve hiç alınmayan ya da eksik alınan harcın ödenmesinden asıl mükellefle birlikte sorumlu tutulmaktadır.

1- Eksik Ödenen Veya Hiç Ödenmeyen

Harçların Takibi

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 49 uncu maddesinde, noter harçlarının ilgili işlemin hitamından önce peşin olarak alınacağı hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre harcın ödenmesi için belli bir süre tespit edilmiş olup bu süre ilgili işlemin hitamında sona ermektedir. Yani sürenin sonu işlemin tamamlanmasından önceki bir andır.

Harçlar Kanunu'nun "Zamanında Ödenmeyen Harçlar" başlıklı 130 uncu maddesinde *"Bu kanunda ödenmeleri için belli bir süre tesbit edilmiş olan harçlar süresi içinde ödenmemiş ise ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin ilgili vergi dairesine bildirilir. Müzekkerede harcın nevi ve mahiyeti, miktarı, mükellefin adı soyadı ve en son ikametgah adresi açıkça gösterilir"* hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden uygulamada bu tür durumlarda Harç Tahsil Müzekkeresi düzenlenerek durum ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. 130 uncu maddede metninden de anlaşılacağı üzere bu maddeden amaç harcın asıl mükellefinden tahsil edilmesidir. Çünkü müzekkerede mükellefe ilişkin olarak ad, soyad ve ikametgah bilgileri yer almaktadır.

Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde 130 uncu maddeye ilişkin olarak *"Keza tasarıda ödeme için belli bir süre tespit edilmiş, fakat çeşitli sebeplerle ödenmemiş olan harçlar, ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin vergi dairesine bildirilecek ve bundan sonra harç vergi daireleri tarafından takip olunup tahsil olunacaktır"* denilmektedir. Gerekçeden de anlaşılacağı üzere çeşitli sebeplerle süresinde ödenmemiş harçların mükelleflerinden takip ve tahsili ilgili vergi dairesinin görevidir. Harçlar Kanununun 130 uncu maddesi metni ve kanun gerekçesi incelendiğinde; mükellefe ilişkin bilgilerin müzekkerede yer alması şartından takip işleminin harcın asıl mükellefi nezdinde yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

2- Noterlerin Tarhiyat Aşamasındaki

Sorumlulukları

Harçlar Kanunu'nun kısımlar arasında müşterek hükümleri düzenleyen Onuncu Kısımında yer alan 128 inci maddesinde *"Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükellef ile müteselsilen sorumludurlar"* hükmü yer almaktadır. Söz konusu maddede yer alan *"harcın ödenmesinden"* müteselsilen sorumlu oldukları şeklindeki ifadeden noterlerin sadece ödeme aşamasında sorumlu olduklarının anlaşılması

gerektiği düşünülmektedir. Yani harcın tamamı tahsil edilmeden işlem yapılması durumunda harç ve cezası mükellef adına tarh edilecektir.

Harcın mükellefi adına yapılan tarh ve tahakkuk aşamaları sona erdikten sonra harç ödeme aşamasına geldiğinde vergi dairesi ödeme için müteselsil sorumluluğa istinaden Harçlar Kanunu'nun 40'ıncı maddesi uyarınca ister harcın asıl mükellefine isterse işlemi yapan memura başvurabilecektir. Harçlar Kanunu'nun 128 inci maddesindeki ifadeden açıkça anlaşılacağı üzere madde metninde yer alan müteselsil sorumluluk harcın ödemesine ilişkin olup tahsil aşamasıyla ilgilidir. Dolayısıyla tarh ve tahakkuk mükellef adına yapılacak ve harç ödeme aşamasına gelecektir. Aksine bir durumun düşünülmesi durumunda, 128 inci madde hükmü yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları gibi tüm harçlara şamil olduğundan; memurun sorumluluğunu ödeme aşamasının dışına yani tarh ve tahakkuk aşamasına da teşmil ettiğimizde; örneğin, harcın eksik hesaplandığı bir mahkeme ilamı için Hakim veya bir başka halde tapu harcının eksik hesaplandığı durumda tapu memuru adına vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenmesi gibi Kanun koyucunun amaçlamadığı ve uygulamaya da ters düşen bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Nitekim Harçlar Kanunu'nun 130'uncu maddesinde; süresi içinde ödenmemiş harçların ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin ilgili vergi dairesine bildirileceği, müzekkerede harcın nevi ve mahiyeti, miktarı, mükellefin adı ve soyadı ve en son ikametgah adresinin gösterileceği hüküm altına alınmıştır. 130'uncu madde hükmünün 128 inci madde hükmü ile birlikte değerlendirilmesi sonucunda ödenmeyen harçlar için memurların yani ilgili makam ve dairelerin asıl sorumluluğunun ödenmeyen harçların bildiriminden ibaret olduğu, asıl amacın harcın mükellefinden tahsili olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim madde metninden de görüleceği üzere söz konusu bildirim müzekkeresinde "mükellefe" ilişkin ad, soyad ve en son ikametgah bilgilerinin açıkça yer alması gerekmektedir. Bunun amacı vergi dairesince tarh ve tahakkuk işlemlerinin

harcın mükellefi adına yapılabilmesidir. Ancak Kanun koyucu bu asıl amacın gerçekleşmesi yanı sıra harcın tahsilini güvence altına almak için sadece ödeme aşamasında ilgili memurlara harcın ödenmesi sırasında mükellefle birlikte müteselsil sorumluluk vermiştir.

Bir işlemle ilgili olarak alınması gereken harcın eksik alınması sonucunda tarh ve tahakkuk işlemlerinin memur adına yapılması halinde bu işlemi tamamlayan her aşamadaki memurların müteselsil sorumluluğundan dolayı adına tarhiyat yapılacak memurun tespiti, uygulamada keyfiliğe ve güçlüklerle neden olabilecektir. Örneğin; noterde yapılan bir satış vaadi sözleşmesi veya vekâlet üzerinden eksik harç hesaplanmasına rağmen tapu memurlarının bu sözleşmeye veya vekâlete istinaden tapuda işlem yapmaları halinde gerekli harçlar tamamen alınmadan işlem yapan memur sıfatıyla hem noter hem de tapu memurları harcın ödenmesinden sorumlu olacaktır. Ancak bu durumda tarh işlemi kimin adına yapılacak, vergi/ceza ihbarnamesi kimin adına tanzım olunacaktır? Müteselsil sorumluluk müessesesi gereği vergi dairesi memur ile mükellef arasında dilediğine başvurma imkânına sahip iken birden fazla memurun sorumluluğu halinde tarhiyat için vergi dairesinin mükellef dışında hangi memura başvuracağı hususu kanunda belirtilmemiştir.

Kanun koyucunun birden fazla memurun eksikliğe rağmen işlem yapması durumunda vergi dairesine, dilediği memura başvurma ve dilediği adına tarhiyat yapma yani vergi/ceza ihbarnamesi düzenleme keyfiliğini tanıyacağı düşünülemeyeceğinden bu gibi durumlarda tarh ve tahakkuk işleminin harcın asıl mükellefi adına yapılacağı tarh ve tahakkuk aşaması tamamlanıp ancak harcın ödenebilir hale gelmesinden sonra harcın ödenmesinden dolayı müteselsil sorumluluğa istinaden memur ya da mükellefe başvurabileceği açıktır.

Eğer getirilen sorumluluk müessesesi ile sadece ödemeden sorumluluk değil tarh aşamasında da sorumluluk amaçlanıyor olsaydı; ilgili kanun metninde "ödemeden" ibaresi yerine "vergi ve cezadan" ibaresi kullanılırdı. Örneğin, 3568 sayılı Serbest

Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında, yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumlu oldukları, yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya a uğratılan **vergilerden ve kesilecek cezalardan** mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları açıkça kurala bağlanmıştır. Danıştay muhtelif kararlarında da kanunda yer alan "ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu" ifadesi gereği mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibinin gerekeceği sonucuna varmıştır. Oysa Harçlar Kanunu'nun 128 inci maddesinde yer alan "**ödenmesinden**" ibaresi 3568 sayılı Kanundaki gibi "**vergi ve cezadan**" ibaresinin karşılığı değildir. Bu sebeple eksik harçtan kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle önce, harç mükellefi hakkında tarhiyat yapılarak bunun kesinleşmesini ve kamu alacağının tahsil edilebilir hale gelmesini beklemeye ve ancak bundan sonra ilgili memur nezdinde takibe gerek vardır. Yani tarh ve tahakkuk işlemi harcın mükellefi adına yapılacaktır.

Aksi takdirde, harcın asıl mükellefinin hiç bilgisi olmadan harç tarh ve tahakkuk edecek ve ödeme aşamasına gelecektir. Bu durumda harcın asıl mükellefinin, uzlaşma, ceza indirim ve dava açma hakkı kısıtlanmış olacaktır. Ayrıca tarhiyatın ilgili memur adına yapılması halinde uzlaşma ve dava yoluna gidilmemesi halinde harç kesinleşecek ve ödeme aşamasında harcın mükellefi tarh işlemine değil ancak ödemeye karşı ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 58 inci maddesinde belirtilen sınırlı sebeplere dayalı olarak ve 7 günlük süre içinde dava hakkına sahip olacaktır. Yani yargı mercileri önündeki iddia ve savunma hakkı sınırlandırılacaktır. Ödemenin ilgili memur tarafından uyuşmazlık konusu olmadan yapılması durumunda sınırlı bu hak da kullanılamayacak fakat memur ödediği harç tutarının tamamı için müteselsil sorumluluk müessesesine istinaden asıl mükellefe rucu edebilecektir. Halbuki Borçlar Kanununun 144 üncü maddesinde, "*Hilafına mukavele ol-*

madıkça müteselsil borçlulardan biri kendi fiili ile diğer borçluların vaziyetlerini ağırlaştıramaz." hükmü uyarınca harcın ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olan memur tarhiyatın kendi adına yapılması durumunda uzlaşma ve dava haklarını kullanmamakla diğer borçlunun durumunu ağırlaştıracaktır.

Tarhiyatın ilgili memur adına değil de harcın mükellefi adına yapılması halinde asıl mükellef olması nedeniyle memura rücu etme hakkı olmadığından uzlaşma ya da dava haklarını kullanmaması diğer müteselsil borçlunun yani ilgili memurun vaziyetini ağırlaştıramayacaktır. Bütün bu durumlar karşısında Harçlar Kanunu'nun 128 inci maddesinde yer alan "**harcın ödenmesinden**" sorumludurlar ibaresinin tarh ve tahakkuk aşamasını kapsamadığının sadece ödemeye uygun hale geldikten sonraki aşamayı yani ödeme aşamasını kapsadığının kabulü gerekecektir.

3- Harca İlişkin Cezada Sorumluluk

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 128 inci maddesindeki memurun sorumluluğu, sadece harç ile sınırlı tutulmuş harç üzerinden hesaplanan ceza sorumluluk kapsamına alınmamıştır. Yani yukarıda açıklanan nedenlerle Harçlar Kanunu'nun 128 inci maddesindeki sorumluluk harcın tarh ve tahakkuk aşamasının mükellef adına tamamlanmasından sonra harcın ödenmesi ile sınırlı olduğu gibi 128 inci maddedeki sorumluluk kapsamı harcın kendi ile sınırlı olup harca ilişkin cezayı kapsamaz. Kanunda sorumlu olduğu açık olarak belirtilmeyen cezadan noterin sorumlu tutulması düşünülemez. Nitekim kanun koyucu harcın yanı sıra cezadan da memuru sorumlu tutmak isteseydi bu hususu da açık olarak belirtmesi yani "harç ve cezadan" ibaresine kanun maddesinde yer vermesi gerekirdi. Nitekim muhtelif vergi kanunlarında verginin yanı sıra ceza sorumluluğu da istenilmişse ceza ibaresi de kanun metninde yer almaktadır.

Örneğin, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde "*Yukarıda belirtilen zorunluluklara uymadan işlem yapanlar, ödenmeyen veya noksan ödenen vergiler ile gecikme*

zamları, gecikme faizleri ve vergi cezalarından mükelleflerle birlikte **müteselsilen sorumludurlar.**",

-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin (7) numaralı fıkrasında "*Tasfiye memurlarının sorumluluğu: Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaştırma yapamazlar. Aksi takdirde bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve **müteselsilen sorumlu** olurlar.*",

-3505 sayılı Kanunun geçici 2 inci maddesinin yedinci fıkrasında "*İhracat taahhüdünün gerçekleşmediğinin veya teşvik şartlarına uyulmadığının tespit edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde bu durumu vergi dairesine bildirmeyen bankalar ile yukarıdaki fıkra gereğince bildirimde bulunmayan kuruluşlar, damga vergisi, harç, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte **müteselsilen sorumludurlar.***",

-Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227 inci maddesinin üçüncü fıkrasında "*Bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte **müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar***" hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda örnek olarak belirtilen kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere çeşitli vergi kanunların-

da geçen vergi ve harç ibareleri bu vergiye ilişkin cezayı kapsamaz, eğer cezanın da kapsanması isteniliyor ise açık olarak ceza ibaresine kanun metninde yer verilir. Nitekim vergi ya da harç ibaresinin cezayı kapsamaması yani vergi ile cezanın ayrı olarak düzenlenmesi Anayasal bir ilke olan cezaların kanuniliği, belirliliği ve şahsiliği ilkelerinin bir gereğidir. Aksi halin kabulü yani vergi ya da harç ibaresinin bunlardan kaynaklanan cezayı da kapsadığı şeklinde bir görüş vergi sistemimize ilişkin tüm düzenlemelere aykırı olduğu düşünülmektedir.

IV- SONUÇ

Vergi güvenliğinin sağlanabilmesi açısından birçok vergi kanununda asıl mükellef yanında herhangi bir şekilde işleme taraf olanlar da müteselsilen vergi veya harcın ödenmesinden alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulabilmektedir.

Ancak Harçlar Kanunu çerçevesinde noterler açısından uygulanan müteselsil sorumluluk bünyesinde birtakım önemli sorunlar barındırmaktadır. Öncelikle noterlerin sorumluluğunun tarhiyat aşamasını kapsayıp kapsamadığı tartışmalıdır. Kanaatimiz, tahakkuk aşamasına kadar gerçekleştirilecek işlemlerin asıl mükellef adına yapılması gerektiği ve harcın tahakkuk etmesinin ardından ödeme aşamasında asıl mükellef yanında noterin de sorumlu tutulabileceği yönündedir. Bunun yanında, Harçlar Kanunu'nda açıkça noterlerin cezadan sorumlu olduğu ifadesine yer verilmemiş olması idare açısından noterlerin açtığı davalarla karşılaşma ihtimalini artırmaktadır. Sorunun çözümünün açık bir Kanuni düzenleme olduğu düşünülmektedir.