

NOTERLERDE DÜZENLENEN VEYA TASDİK EDİLEN KÂĞITLARA AİT DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMEMESİ VEYA EKSİK ÖDENMESİ DURUMUNDA NOTERLERİN SORUMLULUKLARI

Uğur UĞURLU (*)

1 - GİRİŞ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunun¹ konusu, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kâğıtlardır. Herhangi bir tereddüde yer bırakmamak amacıyla kanuna ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi kâğıtlar ismen sayılmıştır. Dolayısıyla Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar damga vergisine tabi olacak iken bu tabloda yer almayan kâğıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır. Damga Vergisi Kanunun 'istisnalar' başlıklı 9 uncu maddesinde ise Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların Damga Vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunun 24, 25, 26 ve 27'nci maddelerinde damga vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda kimlerin ne şekilde sorumlu olacağı belirtilmiştir. Söz konusu maddeler içinde kanun koyucu, damga vergisi-

nin ödenmemesi veya eksik ödenmesini önlemek amacıyla noterleri de sorumlu tutarak damga vergisinin ödenmesinde kontrol müessesesi oluşturmaya çalışmıştır.

2- NOTERLERİN DAMGA VERGİSİ KANUNUNDAKİ YERİ

1512 sayılı Noterlik Kanununun² 60 ıncı maddesinde; yapılması kanunla başka bir makam, merci veya şahsa verilmemiş olan her nevi hukuki işlemleri düzenlemek, kanuna uygun olarak dışarıda yazılıp getirilen kâğıtların üzerindeki imza, mühür veya herhangi bir işaret veya tarihi onaylamak noterlerin görevleri arasında sayılmıştır.

Yine noterler tarafından yapılan düzenleme şeklindeki hukuki işlemler 1512 sayılı Kanunun 84 üncü maddesinde, onaylama şeklinde yapılacak hukuki işlemler ise 90'ncü maddesinde düzenlenmiştir.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

² 05.02.1972 Tarih Ve 14090 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde 01.01.2005 tarihinde yapılan değişiklik ile makbuz karşılığı ödeme asıl ödeme usulü haline gelmiş ve Damga Vergisi Kanunda gösterilen haller dışında Damga Vergisinin makbuz karşılığı ödeneceği belirtilmiştir. Makbuz karşılığı ödeme Damga Vergisi Kanununun "Makbuz Karşılığı Ödemelerde Ödeme Zamanı" başlıklı 22. maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmü şöyledir. "*Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;*

a) *Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisi, ertesini ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.*

b) *(a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir*

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin yurisdikta sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kâğıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir. "

Dikkat edileceği üzere maddenin son fıkrasında Maliye Bakanlığı lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin kanunda belirtilen sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirme yetkisini elinde tutmuştur.

Maliye Bakanlığı da bu yetkiyi kullanarak damga vergisine tabi kâğıtların noterlerde düzenlenmesi veya tasdik edilmesi durumunda, noterlere getirilen bu kâğıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Zira 43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinin³ 3.9. bölümünde; noterlerce düzenlenen veya tasdik için noterlere getirilen kâğıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilmesi uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere damga vergisinin ödenmesi uygulamasına istisnai bir durum getirilerek, mükelleflerin damga vergisini beyan ve ödeme şekli ne olursa olsun noterlere getirilen kâğıtların damga vergileri noterler tarafından tahsil edilecek ve vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

Maliye Bakanlığı bu uygulama ile kâğıtların noterlerde düzenlenmesi veya tasdik edilmesi durumunda damga vergisinin noterler tarafından tahsil edilip vergi dairesine yatırılması sağlanarak kontrol müessesesi oluşturmaya çalışmıştır.

3- NOTERLERDE DÜZENLENEN VEYA TASDİK EDİLEN KÂĞITLARA AİT DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMEMESİ VEYA EKSİK ÖDENMESİ DURUMUNDA NOTERLERİN SORUMLULUKLARI

Damga Vergisi Kanununda noterlerin sorumlulukları iki ayrı madde halinde düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi Damga Vergisi Kanununun 24'nci maddesinde yer alan; noterce düzenlenen ve şahıslara verilen kâğıtlarla ilgili iken diğeri 27'nci maddede yer alan; noterlerin tasdik veya üzerinde işlem yaptıkları kâğıtlarla ilgili hükümlerdir.

³ 04.02.2004 Tarih Ve 25717 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Anlaşılacağı üzere noterlerin damga vergisi kanunundaki sorumluluk uygulaması, bizzat düzenledikleri belgeler ile tasdik ettikleri belgeler olmak üzere iki ayrı maddede anlatılmıştır.

3.1- Noterce Düzenlenen ve Şahıslara Verilen Kâğıtlar İle İlgili Sorumluluğu

Damga Vergisi Kanununun "Vergi ve cezada sorumluluk" başlıklı 24 üncü maddesi şöyledir.

" Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur.

(Yürürlük: 28.11.1980) Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

22'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen kişilerden alınır.

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.." hükmü yer almaktadır

Görüleceği üzere 24'nci maddenin dördüncü fıkrasında noterliklerce düzenlenen ve şahıslara verilen kâğıtlarla ilgili hükme yer vermiştir. Buna göre, 24'nci madde gereği kâğıdın noterce düzenlenmesi durumunda noksan alınan veya hiç alınmayan kâğıdın damga vergisi mükellefe ait olurken cezası notere ait olacaktır.

Damga Vergisi Kanununun 24'nci maddenin son fıkrasında yer alan "Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır." hükmü gereği de noterce düzenlenen ve hazineye intikal etmeyen bir verginin varlığını tespit eden idare doğrudan vergi ve cezayı noterden tahsil edebilecektir. Böyle bir durumda noter ödediği damga vergisi için verginin asıl mükellefi olan düzenlenen kâğıdın taraflarına rücu hakkı saklı iken ceza için böyle bir hakkı olmayacaktır.

Dolayısıyla damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmelerinin, vergiye tabi kâğıdın noterce düzenlenmiş olması şartına bağlı bulunmuştur. Başka bir deyişle noterlerce düzenlenen kâğıtlardan hiç alınmayan veya noksan alınan damga vergisi ve cezasının, verginin mükellefe rücu hakkı olmak üzere noterlerden alınabileceğini belirtebiliriz.

Nitekim Danıştay 7. Dairesi bir kararında⁴ "Damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmesi için, vergiye tabi kâğıtların noterce

⁴ Danıştay 7. Dairesinin 08.12.1998 tarih, E:1998/946, K:1998/4375 Sayılı Kararı

düzenlenmiş olması gerekmektedir.” şeklinde karar vermiştir.

Yine Danıştay 7. Dairesi bir kararında⁵” Damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmelerinin, vergiye tabi kağıdın noterce düzenlenmiş olması şartına bağlı bulunduğu, diğer bir deyişle noterlerce düzenlenen kağıda ilişkin olup, hiç alınmayan veya noksan alınan damga vergisi ve cezasının, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, noterlerden alınacağı; noterlerce düzenlenmeyip sadece tasdik olunan kâğıtlara ilişkin olup, ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı.” şeklinde karar vermiştir.

3.2- Noterlerin Tasdik veya Üzerinde İşlem Yaptıkları Kâğıtlar İle İlgili Sorumluluğu

Damga Vergisi Kanununda noterler ile ilgili yer alan bir diğer sorumluluk mezkûr kanunun “Diğer kurum ve kuruluşlar ile kişilerin mecburiyeti” başlıklı 27’nci maddesinde belirtilmiştir. Damga Vergisi Kanununun 27’nci maddesi şöyledir.

“Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler.

Birinci fıkra hükmüne 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.

Bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştrakleri ile 22’nci maddenin birinci fıkrasının (a)

bendi kapsamında bulunanlar, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları usulüne uygun olarak vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kâğıtları işleme koyan kişi ve kuruluşlardan, kâğıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca ayrıca ceza alınır.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu maddenin birinci ve ikinci fıkrasından anlaşılacağı üzere damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik eden veya bunların suretlerini çıkarıp veren noterlere tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezanın ayrıca alınacağı belirtilmiştir.

Yine 43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde konuyla ilgili şu açıklamalarda bulunulmuştur. “Noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası usulüne göre ilgili vergi dairesine ödenmedikçe tasdik edemeyecekleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri; bu hükme 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 alınacağı hükme bağlanmıştır.”

Peki hem Damga Vergisi Kanununun 27’nci maddesinde hem de 43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğde belirtilen “kanunen alınması gereken ceza” ifadesinden ne anlaşılması gerekmektedir.

Noterlerin ödenmemiş veya noksan ödenmiş olan kâğıtlara ait damga vergisi ile ilgili sorumluluk ceza maddesi 213 sayılı Vergi Usul Kanun’un⁶ 355’nci maddesinde belirtilmiştir.

⁵ Danıştay 7. Dairesinin 10.11.1999 tarih, E:1999/928, K:1999/3665 Sayılı Kararı

⁶ 04.01.1961 Tarih Ve 10705 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Söz konusu madde de “*Damga Vergisi ödenmiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispî vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kâğıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olmaz.*” hükmü yer almaktadır.

Damga vergisi ödenmemiş veya eksik ödenmiş kâğıtları tasdik eden veya suret çıkaran noterler hakkında Damga Vergisi Kanunu’nun 27’nci maddesi uyarınca ceza uygulaması yapılırken sadece Vergi Usul Kanununun 355’nci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası mı kesileceği, yoksa özel usulsüzlük cezasının yanı sıra ayrı bir ceza daha mı kesileceği konusu uzun zaman tereddütte kalmıştır. Fakat Maliye Bakanlığı bu konudaki tereddüdü 48 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği⁷ ile açıklığa kavuşturmuştur. Tebliğde şu açıklamalara yer vermiştir.

“.....*Damga Vergisi Kanununun 27’nci maddesinin birinci fıkraya hükmü gereğince noterlerin, kendilerine tasdik edilmesi veya suret çıkarılması için getirilen kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ve cezasının tam olarak ödenip ödenmediğini araştırma mecburiyetleri bulunmaktadır. Noterlerin yukarıda belirtilen mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kâğıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra noterlerden de,*

- *Kağıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın, ayrıca*

- *Vergi Usul Kanununun 355 inci madde hükmüne istinaden özel usulsüzlük cezasının, aranması gerekmektedir*”

Anlaşılabacağı üzere “kanunen alınması gereken ceza” ifadesinden hem Vergi Usul Kanununda yer alan özel usulsüzlük cezasının hem de kâğıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarının beraber anlaşılması gerekmektedir.

Ayrıca “kâğıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı” ifadesinden kastedilen ise damga vergisinin hiç tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi nedeniyle kesilmesi gereken vergi zıyaı cezasıdır.

Dolayısıyla noterlerin, kendilerine tasdik edilmesi için getirilen kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ve cezasının tam olarak ödenip ödenmediğini araştırma mecburiyetleri bulunmaktadır. Noterlerin bu mecburiyete uymamaları halinde “kâğıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza” tutarı kadar bir ceza ile Vergi Usul Kanununun 355 inci madde hükmüne istinaden ayrı bir özel usulsüzlük cezasının alınması gerekecektir.

4- SONUÇ

Noterlerin sorumlulukları Damga Vergisi Kanunu’nun 24’nci ve 27’nci maddelerinde ayrı ayrı düzenlenmiştir. Bunlardan ilki Damga Vergisi Kanununun 24’nci maddesinde yer alan noterce düzenlenen ve şahıslara verilen kâğıtlarla ilgili iken diğeri 27’nci maddede yer alan noterlerin tasdik veya üzerinde işlem yaptıkları kâğıtlarla ilgili hükümlerdir.

Bu maddeler incelendiğinde Damga Vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmelerinin, vergiye tabi kâğıdın noterce düzenlenmiş olması şartına bağlı bulunmuştur. Başka bir deyişle noterlerce düzenlenen kâğıtlardan hiç alınmayan veya noksan alınan damga vergisi ve

⁷ 12.04.2007 Tarih Ve 26491 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

cezasının, verginin mükellefe rücu hakkı olmak üzere noterlerden alınabileceğini belirtebiliriz.

Noterlerce düzenlenmeyip sadece tasdik olunan kâğıtlarla ilgili ise, ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı, bu gibi hallerde, söz konusu damga vergisi ve gerektirdiği cezanın Vergi Usul Kanun hükümleri çerçevesinde mükelleflerinden aranacağı, noter hakkında ise mükelleflerden alınması gereken ceza tutarı kadar bir ceza ve ayrıca Vergi Usul Kanununun 355'nci maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasının alınabileceğini belirtebiliriz.

Bu nedenlerle damga vergisinde noterlerin sorumluluk uygulamasında sorumluluğa tabi kâğıdın, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 84'ncü maddesi uyarınca düzenleme şeklinde mi yapıldığı, yoksa 90'ncü maddesine göre sadece noterde onaylamasının mı yapıldığı hususunun tespit edilmesi büyük öneme sahiptir.