

# **DAMGA VERGİSİNDE NOTERLERİN TRİLYONLUK TASDİK İŞLEMLERİNDEKİ 400.000 TL'LİK CEZAI SORUMLULUK**

**Yazar**A. Murat YILDIZ \*

**2003 / Ağustos / Sayı: 128**

## **I- GİRİŞ**

Damga Vergisi Kanunu'nda noterlere söz konusu Kanun'un 24. maddesinin 3 ve 4. fıkraları ile 27. maddesinin ilk üç fıkrasında iki ayrı türde sorumluluk yüklenmiş bulunmaktadır. Bunlardan ilki noterlerce düzenlenecek ve şahıslarla verilen kağıtlarla, diğeri ise noterlerin tasdik ya da üzerlerinde işlem yaptıkları kağıtlarla ilgili olup, her iki sorumluluk türü ve ödenecek cezalar tamamen birbirinden farklı bulunmaktadır.

Bu yazımızın konusunu da noterlerin Damga Vergisi Kanunu'ndan kaynaklanan sorumluluk ve mecburiyetleri ile cezai müeyyideler bakımından yapılan düzenlemelerin değerlendirilmesi oluşturacaktır.

## **II- DAMGA VERGİSİNDE NOTERLERİN SORUMLULUĞUNA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasında bu Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, bu Kanun'daki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın Damga Vergisi Kanun'una ekli 1 sayılı tabloda yer alması, hukuken tekemmül etmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun'un 3. maddesinde; damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğuna hükmolunmakla birlikte, 24, 25, 26 ve 27. maddelerinde; kağıtları ibraz edenlere, resmi dairelere, noterlere ve kamu iktisadi teşekküllerine vergiye tabi kağıtların damga vergisinin tam ve zamanında ödenmesini sağlamak amacıyla vergi sorumluluğu yüklenmiş bulunmaktadır. Söz konusu sorumluluklardan her biri için farklı düzenlemeler ve müeyyideler öngörülmüştür. Konumuzu oluşturan noterlerin sorumluluğuna ise esas itibariyle Damga Vergisi Kanun'un 24. maddesinin 3 ve 4. fıkraları ile 27. maddesinin ilk üç fıkrasında yer verilmiş bulunmaktadır.

## A- NOTERLERCE DÜZENLENECEK KAĞITLARDA SORUMLULUK

Damga Vergisi Kanun'un “**Vergi ve Cezada Sorumluluk**” başlıklı 24. maddesi aynen aşağıdaki gibidir.

*“Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur. Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler mütesel-silen 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 kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.*

*Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.*

*Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır.”*

Görüldüğü üzere maddenin üçüncü fıkrasında, resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairelere bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisinin mükelleflere, cezasının ise düzenleyenlere ait olacağı, dördüncü fıkrasında da, vergi ve cezanın, vergi için mükelleflere daha sonra rücu hakkı saklı olmak üzere kağıtları düzenleyenlerden alınacağı belirtilmiştir.

Noterlere bu madde kapsamında yüklenilen sorumluluk sadece vergiye tabi kağıdın bizzat noterlerce düzenlenmesi halinde, bir başka deyişle noterlerce yapılan düzenleme şeklindeki işlemlerde söz konusu olacaktır. Bu kapsama giren işlemlerde noterlerce Noterlik Kanunu'nun (1) 84. maddesi çerçevesinde yapılacak işlemlerdir. Söz konusu sorumluluk kapsamında noterlerce düzenlenen vergiye tabi kağıda ilişkin olup hiç alınamayan veya noksan alınan damga vergisi ve vergi ziyana bağlı olarak kesilecek olan cezalar noterden alınacak, noterlerin ödemiş oldukları vergi aslını kağıdı imza eden mükellefe rücu (yansıtma) hakkı olacak vergi cezaları içinse böyle bir imkanı olmayacaktır.

## B- NOTERLERCE TASDİK EDİLECEK (ONAYLANACAK) KAĞITLARDA SORUMLULUK

Damga Vergisi Kanun'un “**Noterlerin, Bankaların ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Mecburiyeti**” başlıklı 27. maddesi ise aynen aşağıdaki gibidir.

*“Noterler pulstuz veya noksan pullu kağıtları, usulen vergi ve cezası tahsil edilmedikçe tasdik etmekten veya bunların suretlerini çıkarıp vermektan memnudurlar.*

*Bu kağıtlardan dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezayı sahipleri rızalarıyla ödemek isterlerse, noterler mezkur kağıtlara ait vergi ve ceza miktarında damga pulu yapıştırıp iptal ettikten sonra muameleye devam edebilirler.*

***Birinci fıkraya hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu'nun hükümleri tatbik edilmekle beraber, noterlerden de, tasdik veya üzerinde muamele icra ettikleri her kağıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.***

***Bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştirakleri, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, usulen vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kağıtları işleme koyan ilgili banka ve kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınır.”***

Diğer taraftan; Kanun maddesine ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin (2) V. Bölümünün B-Noterlerin mecburiyetleri başlıklı kısmında ise,

***“Kanun'un 27. maddesine göre, noterler pulsiz ve noksan pullu kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmedikçe tasdik edemeyecek ve suretlerini çıkarıp vermeyeceklerdir.***

***Noterler damga vergisi tatbikatıyla birinci derecede ilgili bulunmaktadır.***

***Bu bakımdan kanun vazu, verginin uygulanmasından kendilerine bir kontrol görevi yüklemiştir, maddenin 3. fıkrası ile de bunun müeyyidesini tespit etmiştir.***

***Bu fıkraya hükmüne göre, birinci fıkraya aykırı bir işlem yapıldığı takdirde, mükelleflerden gerekli vergi ve cezası alınacağı gibi, noterlerden de ayrıca aynı miktarda ceza tahsil olunacaktır.”*** şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Ancak; Maliye Bakanlığı'nca (Gelirler Genel Müdürlüğü) yayımlanan bir genel yazı (3) ile, 1 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile ilgili olarak; V. Bölümünün B-Noterlerin mecburiyeti başlıklı kısmının 4. paragrafı, ***“Bu fıkraya hükmüne göre, birinci fıkraya aykırı bir işlem yapıldığı takdirde, mükelleflerden gerekli vergi ve cezası alınacağı gibi, noterler hakkında da ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun özel usulsüzlük cezalarına ilişkin 356. maddesinin 3 numarasında yer alan usulsüzlük cezası tatbik olunur.”*** şeklinde değiştirildiği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan düzenlemeler bağlamında konunun değerlendirilmesi durumunda, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin sorumluluğun müeyyidesini belirleyen 3. fıkrasındaki ***“...kanunen alınması gereken ceza...”*** ifadesinin 1 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanun'un 356/3 maddesinde yer alan ve tutarı çok cüz'î olan ceza ile sınırlandırıldığı görülmektedir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 356/3. fıkrasına göre; pulsiz veya pulu noksan kağıtları, usulen resmi ve para cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için, sadece 50.000 TL (2003 yılı için 400.000 TL) ceza kesilecektir. Ancak noterlere bu bent kapsamında ceza kesilirken dikkat edilecek olan husus noterin yaptığı işlemin düzenleyici nitelikte bir işlem mi yoksa sadece bir tasdik işlemi mi olduğu hususudur. Bu madde kapsamında ceza kesilmesi vergiye tabi kağıdın noterlerce düzenlenmeyip sadece tasdik edilmesi durumunda söz konusu olacaktır. Yoksa vergiye tabi kağıdın noterce düzenlenmiş olması halinde ise yazımızın II/A bölümünde belirtilen cezanın uygulanacağı tabidir.

Ancak yukarıdaki mevzuat düzenlemelerine karşın uygulamada halen zaman zaman bu madde kapsamına giren işlerde de noterlerden de ayrıca mükelleften alınan tutarla aynı tutarda ceza kesildiğine ve tahsil olduğuna rastlanmaktadır. Bunun nedeni de ya mevzuat yorumunda

yapılan hatalar ya da 1 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan ve yukarıda açıklanan değişikliğin atlanılmasından kaynaklanmaktadır.

Nitekim, yargıya intikal eden bir çok ihtilafta özetle; **“Damga Vergisi Kanu-nu'nun 24 ve 27. maddesiyle noterlerin bizzat düzenledikleri kağıtlar ile üzerinde sadece tasdik işlemi icra ettikleri kağıtlara ait damga vergilerinin noksan ödenmesinden doğacak sorumluluklarının farklı kurallara bağlanmış olduğu; bizzat noter tarafından düzenlenmeyip yalnızca tasdik işleminin noterlerce yapılması halinde damga vergisi noksan ödenmiş bulunan sözleşmeyi tasdik eden noter adına, anılan Kanun'un 27. maddesi uyarınca ceza kesilmesi gerekli olmakla birlikte, kesilecek cezanın Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesine göre değil, aynı Kanun'un 356/3. fıkrasına göre hesaplanması gerektiğine”** hükmolunmuştur (4).

### III- KONUYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yazımızın önceki bölümlerinde yapmış olduğumuz açıklamalar doğrultusunda Damga Vergisi Kanunu'nda noterlerin sorumluluğu iki ayrı başlık halinde irdelenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bunlardan ilki noterlerce düzenlenecek ve şahıslarla verilen kağıtlarla, diğeri ise noterlerin tasdik ya da üzerlerinde işlem yaptıkları kağıtlarla ilgili olup, her iki sorumluluk türü ve ödenecek cezalar tamamen birbirinden farklı bulunmaktadır. Nitekim, ilk durumda cezaya noterlerin düzenlediği kağıtlar söz konusu edilmişken, diğesinde düzenleme değil sadece tasdik ettiği belgeler için ceza kesilmektedir. Kağıtların noterlerce düzenlendiği durumda; noterlerce düzenlenen vergiye tabi kağıda ilişkin olup hiç alınamayan veya noksan alınan damga vergisi ve vergi ziyasına bağlı olarak kesilecek olan cezalar noterden alınacak, noterlerin düzenlemeyip sadece tasdik ettikleri kağıtlarda ise ziyaa uğratılan verginin tutarı ne olursa olsun noterler adına kesilecek ceza Vergi Usul Kanunu'nun 356/3. fıkrasında yer alan 400.000 TL ile sınırlı olacaktır.

Kanaatimizce söz konusu uygulama ciddi problemleri ve sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Bu sakıncaları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

1- Damga Vergisi Kanunu'nun yazımıza konu 27. maddesine 2344 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle eklenen 4. fıkra hükmüne göre bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştiraklerinin vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koymaları halinde, bu kağıtları işleme koyan ilgili banka ve kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınacaktır. Görüldüğü

üzere aynı madde çerçevesinde banka ve ilgili kuruluşların noterlere göre daha ağır bir cezaya muhatap kılınmaları hem Kanun maddesinin kendi içinde çelişmekte ve hem de hukukun genel prensiplerinden vergilendirmede adalet ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

2- Damga Vergisi Kanunu uygulaması bakımından, ülke genelinde noterlerde düzenlenen yada tasdik edilen kağıtların toplam iş hacmi içinde büyük bir orana sahip ve bu kağıtların da önemli bir kısmının nispi vergilendirme kapsamında olduğu, yine buna bağlı olarak söz konusu işlemler sebebiyle ödenmesi gereken damga vergisi rakamlarının çok yüksek tutarlara ulaştığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Bütün bu unsurlar bir arada değerlendirildiğinde, dışarıda düzenlenip de noterlere tasdik için getirilecek kağıtların vergilerinin ve cezalarının ödenmiş olması şartı aranılmadan yapılacak tasdik işlemlerine karşılık sadece, Vergi Usul Kanunu'nun 356. maddesinin 3. fıkrasına göre 2003 yılı her kağıt için 400.000 TL gibi kağıt

bedelini bile karşılamayan usulsüzlük cezası ile cezalandırma işlemi hem Kanun'dan beklenen faydayı sağlamayacak ve hem de çeşitli suistimallere yol açabilecek niteliktedir. Bu nedenlerle, Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinde sorumluluğun müeyyidesini belirleyen 3. fıkrasındaki noterler hakkındaki düzenlemenin yeniden gözden geçirilerek caydırıcı niteliği olan düzenlemelere yer verilmesi gerekmekte, yada caydırıcı nitelik taşımayan her kağıt için 400.000 TL gibi usulsüzlük cezasını öngören düzenlemenin, kanundan ve genel tebliğ kavramlarından çıkarılması cezaların caydırıcılığı ilkesini zedelememek anlamında önem arz etmektedir.

**\* Gelirler Başkontrolörü, Ankara Defterdar Yrd. V.**

(1) 1512 sayılı Noterlik Kanunu 05.02.1972 tarih ve 14090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

(2) 1 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği 23.10.1964 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

(3) MB'nin, (Gelirler Genel Müdürlüğü)'nce yayımlanan 05.09.1969 tarih ve 2101101-75/34502 sayılı Genel Yazısı.

(4) Dn. 7. D.'nin, E. 1998/983, K. 1998/4376, Dn. 7. D.'nin, E. 1999/3232, K. 2000/237, Dn. 7. D.'nin, E. 1998/946, K. 1998/4375, Dn. 7. D.'nin, E. 1998/3463, K. 1998/2433 sayılı Kararları