

# DAMGA VERGİSİNDE NOTERLERİN SORUMLULUĞU

Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN<sup>1</sup>

## ÖZET

Noterler, vergi tahsilinde konusunda önemli fonksiyon ifa etmektedirler. Noterler, kendileri vergi mükellefi olmalarının yanı sıra, birçok vergi bakımından vergi sorumlusu niteliğini haizdir. Özellikle damga vergisi bakımından noterler vergi sorumlusu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu kapsamında noterlerin sorumluluğu, düzenleme ve onaylama şeklinde yaptıkları işlemler bakımından değişik kapsam ve muhteviyata sahiptir.

Noterlerin damga vergisine ilişkin sorumluluklarının kapsamı, vergi idaresi ve vergi yargısı tarafından farklı yorumlanmakta ve uygulamada sorunlar ortaya çıkabilmektedir.

Bu çalışmada noterlerin damga vergisine ilişkin vergi sorumluluklarının mahiyeti ve uygulamada görülen sorunlar ele alınacak ve çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

## I. GENEL OLARAK NOTERLİK MESLEĞİ

Noterler, gerek kişilerin hukukî güvenliklerinin sağlanması ve gerekse de muhtemel hukukî uyuşmazlıkların önlenmesinde çok önemli bir fonksiyon görmektedir. Nitekim bu özellikleri Noterlik Kanununun<sup>2</sup> 1. maddesinde noterliğin bir kamu hizmeti olduğu vurgulanmak suretiyle ifade edilmiştir. Bu maddeye göre, "Noterler, hukuki güvenliği sağlamak ve anlaşmazlıkları önlemek için işlemleri belgelendirir ve kanunlarla verilen başka görevleri yaparlar".

Noterlerin hukuk âlemi bakımından olan bu önemlerinin yanı sıra, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin ve harçların tahsili bakımından da inkâr edilemez boyutta fonksiyon ifa ettikleri de tartışmasız bir gerçektir.

## II. NOTERLERİN SORUMLULUĞU İLE İLGİLİ OLARAK DAMGA VERGİSİNDE YER ALAN DÜZENLEMELER

### A. Genel Olarak

Damga vergisinin mükellefi, kâğıtları imza edenlerdir (DVK madde 3).

Noterler ise, damga vergisi açısından vergi sorumlusudur. Mükelleflerden tahsil ettikleri vergileri, vergi dairesine yatırmak durumundadırlar.

Vergi sorumluları verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulan kişilerdir (VUK madde 8/2).

Sorumlulukta hem maddî edim hem de şeklî ödevler bir arada bulunmaktadır. Ancak bazen sadece maddî edimde bulunma (damga vergisi ödenmemiş kâğıtları ibraz edenlerde olduğu gibi); bazen de sadece şekli ödevi (verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmede olduğu gibi) yerine getirme durumu söz konusu olmaktadır<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Malî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi. Bu tebliğin sunulduğu 6. Genç Vergi Hukukçuları Toplantısı'nda, Prof. Dr. Nurettin Bilici, Prof. Dr. Mustafa Akkaya, Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç Şirin, Yrd. Doç. Dr. Erdem Ateşaoğlu, Anayasa Mahkemesi raportör hâkimi Yunus Emre Yılmazoğlu konuyla ilgili görüşlerini ifade ederek bu tebliğin gelişmesine katkı sağlamışlardır. Hepsine ayrı ayrı teşekkür ederim.

<sup>2</sup> 1512 sayılı Noterlik Kanunu, RG, 05.02.1972, S. 14090.

<sup>3</sup> ÖNCEL Mualla/ÇAĞAN Nami/KUMRULU Ahmet, Vergi Hukuku, Ankara 2015, s. 76; KARAKOÇ Yusuf, Vergi Hukuku, İzmir 2011, s. 206; Vergi sorumluları başkasına (vergi mükellefine –asıl vergi borçlusuna-) ait vergiyi ödemek durumunda kalırlarsa, vergiyi ödedikten sonra doğal olarak o asıl borçluya (mükellefe) rücu edeceklerdir.

## B. Noterlik İşlemleriyle İlgili Düzenlemeler

Noterlik işlemleri 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nda açıklanmış olup **“düzenleme”** ve **“onaylama (tasdik)”** işlemleri olmak üzere iki gruptan oluşmaktadır.

Düzenleme şeklindeki işlemlerde, hukukî işlemler noter tarafından düzenlenen bir tutanağa geçirilir. Nitekim Noterlik Kanununun 84. maddesine göre, *“Hukuki işlemlerin noter tarafından düzenlenmesi bir tutanak şeklinde yapılır”*. Tutanağın taşıyacağı şartlar da maddede belirtilmiştir<sup>4</sup>.

Onaylama (tasdik) işlemleri ise, hukuki işlemin altındaki imzanın, ilgili kişilere ait olduğunun şerhinin düşülüp onaylanması şeklinde yapılmaktadır. Noterlik Kanununun 90. maddesinde onaylama işlemleri tanımlanmaktadır: *“Hukuki işlemlerin altındaki imzanın onaylanması imzayı atan şahsa ait olduğunun bir şerhle belgelendirilmesi şeklinde yapılır. İmzası onaylanan iş kâğıdının aslı ilgisine verilir ve imzalı bir örneği dairede saklanır”*.

Noterlerin kendi düzenledikleri kâğıtların damga vergisiyle ilgili vergi sorumluluğu, DVK'nın 24. maddesinde düzenlenmiştir.

Noterlerin onaylama işlemleri ile ilgili sorumlulukları ise, DVK'nın 27. maddesinde hükme bağlanmıştır.

## C. Damga Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi Kapsamında Noterlerin Sorumluluğu

Noterlerin düzenleme işlemlerine ilişkin sorumlulukları DVK'nın 24. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre; *“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 bulunmaktadır.

Bu madde kapsamında, noterlerin yaptıkları düzenleyici işlemlerden dolayı Damga vergisi alınmayan veya eksik alınan kâğıtların hem vergisi ve hem de cezası sorumlu olan noterden tahsil edilecektir.

Noter daha sonra ödemiş olduğu vergi aslı için asıl mükellefe rücu edecektir. Vergi cezası (vergi ziyai ve özel usulsüzlük) ise, yaptığı düzenleme işlemindeki eksik vergi alması dolayısıyla noterin üzerinde kalacaktır.

## D. Damga Vergisi Kanunu'nun 27. Maddesi Kapsamında Noterlerin Sorumlulukları

### 1. Genel Olarak

Noterlerin onaylama şeklindeki işlemlerine ilişkin damga vergisi sorumluluğu, DVK'nın 27. maddesinde düzenlenmiştir:

*“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”* (DVK, m. 27/ 1-2).

<sup>4</sup> Noterlik kanunu madde 84: “Bu tutanağın: 1. Noterin adı ve soyadı ile noterliğin ismini, 2. İşlemin yapıldığı yer ve tarihi (Rakam ve yazı ile), 3. İlgilinin ve varsa tercüman, tanık ve bilirkişinin kimlik ve adresleri ile ayrıca ilgilinin vergi kimlik numarası, 4. İlgilinin hakiki arzusu hakkındaki beyanını, 5. İşleme katılanların imzalarını ve noterin imza ve mührünü, Taşınması gereklidir”.

Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi kapsamında; bir yandan mükellef vergi aslı ve cezası için takip edilecek, öte yandan da ilgili noterden sadece özel usulsüzlük cezası talep edilebilecektir. Bu hüküm gereğince, düzenleme işlemlerinden farklı olarak, onaylama işlemlerinde noterden sadece özel usulsüzlük cezası istenebilecektir. Vergi aslı ve buna ilişkin vergi ziyası cezası ise, asıl mükelleften istenecektir. Noterlikte onaylama şeklinde yapılan işlemlerin icabı budur.

Yalnız bu maddede yer alan "**noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır**" ifadesi, vergi idaresinin çıkardığı genel tebliğde yanlış yorumlanmış ve buna bağlı sorunlar ortaya çıkmıştır.

Bu maddede yer alan "noterden de .... kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır" hükmünün yanlış yorumu, uygulamada sorunların çıkmasına yol açmıştır.

İlk çıkarılan 1 seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde<sup>5</sup> "*Bu fıkra hükmüne göre, birinci fıkraya aykırı bir işlem yapıldığı takdirde, mükelleflerden gerekli vergi ve cezası alınacağı gibi, noterlerden de ayrıca aynı miktarda ceza tahsil olunacaktır*" hükmü yer almıştır. 1969 yılında yapılan değişiklikle noterlerden yalnızca özel usulsüzlük cezası alınacağı belirtilmiştir<sup>6</sup>: "*Bu fıkra hükmüne göre, birinci fıkraya aykırı bir işlem yapıldığı takdirde, mükelleflerden gerekli vergi ve cezası alınacağı gibi, noterler hakkında da ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanununun özel usulsüzlük cezalarına ilişkin 356. maddesinin 3 numarasında yer alan usulsüzlük cezası tatbik olunur*". Ancak 1973 yılında yapılan değişiklikle bu hüküm tekrar ilk haline dönüştürülmüştür<sup>7</sup>. Buna göre noterden de ayrıca aynı miktar ceza tahsil olunacaktır.

Bu değişiklikten sonra çıkarılan genel tebliğde de vergi idaresinin kanunu yanlış yorumlaması devam etmiştir:

## **2. 48 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile Getirilen Düzenleme**

Bu maddeyle ilgili olarak 2007 yılında çıkarılan 48 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>8</sup>, ilk halinde "noterlerden de, kağıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın aranması gerektiği..." ibaresi yer almıştı. Bu düzenleme ile vergi idaresi kanun sınırlarını aşmış olmaktaydı. Kanunda "noterden gereken cezası ayrıca alınır" ifadesi yer almasına rağmen; genel tebliğde noterlerden, mükelleften alınması gereken ceza kadar ceza aranacağı hükmü getirilmiştir.

Kanunda "*noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır*" hükmü yer almasına rağmen Maliye Bakanlığı yetkisini aşarak, "noterlerden de, kağıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın aranması gerektiği" şeklinde düzenleme yapmıştır. Yani kanunda öngörülmemeyen bir şekilde, mükelleften ne kadar ceza alınıyorsa, aynı miktar cezanın noterden de alınması yönünde düzenleme yapılmıştı. Buna göre mükelleften alınan vergi ziyasının, noterden de alınması, kanuna aykırı olarak düzenlenmişti.

Bu ibare dava konusu edilmiş, önce yürütmesi durdurulmuş ve ardından iptal edilmiştir.

Genel tebliğdeki bu ifadenin iptali için açılan davada, Danıştay ilk önce yürütmenin durdurulmasına, cezada kanunîlik ilkesine şu şekilde vurgu yaparak karar vermiştir: "*T.C.*

<sup>5</sup> 1 Seri No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG. 23.10.1964.

<sup>6</sup> 05.09.1969 tarih ve 2101101-75/34502 sayılı yazı ile değiştirilmiştir.

<sup>7</sup> 12.11.1973 tarih ve 2101101-75/68351-57 sayılı yazı ile değiştirilmiştir.

<sup>8</sup> 48 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG, 12.04.2007, S. 26491.

Anayasasının 2'nci maddesine göre, Hukuk Devleti İlkesi, Cumhuriyetin niteliklerinden biri olarak sayılmıştır. Hukuk Devletinde, idareye tanınan hiçbir yetki sınırsız değildir. İdare, yetkisini, hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır. Anayasanın idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu söyleyen 125'inci maddesi, bu zorunluluğun anayasal kanıtıdır. Öte yandan; Anayasanın 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceği öngörülmüştür. "Cezada Kanunilik İlkesi" denilen bu anayasal kurala göre, ceza niteliğindeki yaptırımların idari metinlerle konulması ya da bu konuda düzenleme yapmak üzere Bakanlar Kuruluna yasayla yetki verilmesi olanaklı değildir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, noterler tarafından tasdik edilen ve vergisi ödenmeyen kağıtlar için, bu Kanunun 27'nci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355'inci maddesi uyarınca kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası dışında; mükelleflerden alınması gereken ceza kadar cezanın noterlerden de alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Bu bakımdan; davaya konu 48 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin, noterlerin söz konusu mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kağıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra; noterlerden de, kağıda ait vergiyi ödemekle mükellef kişinin ödeyeceği ceza kadar bir cezanın alınması yolundaki düzenlemesi, yukarıda sözü edilen anayasal kurala açık aykırılık oluşturmaktadır...

Damga Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 27'nci maddesi incelendiğinde; **noterlerce yapılan, onaylama ve suret çıkarılması işlemlerinde, damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterler adına yukarıda belirtilen oranlarda ceza kesilebileceği; diğer bir deyişle, bu oranları aşan miktardaki cezadan dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı; bu gibi hallerde, söz konusu damga vergisi ve gerektirdiği cezanın 213 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde mükellefinden aranacağı; noter hakkında ise, yalnızca bu Kanunun öngördüğü cezanın uygulanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır**<sup>9</sup>.

Aynı kararda daire başkanı Turgut Candan da karşı oy vererek, genel tebliğde kanun sınırlarının aşılmasından hareketle, genel tebliğin yok hükmünde olduğu, dolayısıyla davanın incelenmeksizin reddedilmesi gerektiğini ifade etmiştir: "Dava konusu işlemin yetki unsurundaki bu ağır hukuka aykırılık hali, onun yok hükmünde "keenlemyekün"; yani, hukuk düzeninde hiç doğmamış sayılmasını gerektirecek niteliktedir.... Açıklanan nedenle, yürütmenin durdurulması isteminin, dava konusu işlemin, noterlerden, "Kağıdın mükelleflerinden alınması gereken ceza tutarı kadar bir cezanın" aranması şeklindeki ibareyi içeren kısmı yönünden incelenmeksizin reddi gerektiği...".

Danıştay 7. Dairesi, daha sonra işin esasına girerek 48 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinin ilgili ibaresini şu gerekçelerle iptal etmiştir<sup>10</sup>: "Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 2'nci maddesinde, Hukuk Devleti İlkesi, Cumhuriyetin niteliklerinden biri olarak sayılmıştır. Hukuk Devletinde, idareye tanınan hiçbir yetki sınırsız değildir. İdare, yetkisini, hukuk kurallarına uygun olarak kullanmak zorundadır. Anayasanın idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğunu söyleyen 125'inci maddesi, bu zorunluluğun anayasal kanıtıdır. Öte yandan; Anayasanın 38'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da, ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerinin ancak kanunla konulabileceği öngörülmüştür. "Ce-

<sup>9</sup> Danıştay 7. Daire, 21.01.2008 gün ve E. 2007/2876; Ayrıca bkz. Danıştay 7. Daire, 28.06.2007 gün ve E. 2007/2620.

<sup>10</sup> Danıştay 7. Daire, 27.01.2009 gün ve E. 2007/2358, K. 2009/499; Ayrıca bkz. Danıştay 7. Daire, 27.01.2009 gün, E. 2007/2359, K. 2009/500; Daha sonra bu karar Vergi Dava Daireleri Kurulu'na gitmiş ve Kurul da bu kararı onamıştır: "Danıştay Yedinci Dairesinin 27.1.2009 günlü ve E. 2007/2358, K.2009/499 sayılı kararı; aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş"tur. DVDDK, 22.01.2010 gün ve E. 2009/436, K. 2010/16.

zada Kanunilik İlkesi" denilen bu anayasal kurala göre, ceza niteliğindeki yaptırımların idari metinlerle konulması ya da bu konuda düzenleme yapmak üzere Bakanlar Kuruluna yasayla yetki verilmesi olanaklı değildir ...

*Damga Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 27'nci maddesi incelendiğinde; noterlerce yapılan, onaylama ve suret çıkarılması işlemlerinde, damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterler adına yukarıda belirtilen hal ve oranlarda, sadece özel usulsüzlük cezası kesilebileceği; diğer bir deyişle, bu oranları aşan miktardaki cezadan dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı; bu gibi hallerde, söz konusu damga vergisi ve gerektirdiği cezanın 213 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde mükellefinden aranacağı; noter hakkında ise, yalnızca bu Kanunun öngördüğü cezanın uygulanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır...*

*488 sayılı Damga Vergisi Kanununda, noterler tarafından tasdik edilen ve vergisi ödenmeyen kağıtlar için, bu Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen hallerde ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355'inci maddesi uyarınca kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası dışında; mükelleflerden alınması gereken ceza kadar cezanın noterlerden de alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Bu bakımdan; davaya konu 48 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin, noterlerin söz konusu mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kağıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra; noterlerden de, kağıda ait vergiyi ödemekle mükellef olanın ödeyeceği ceza kadar bir cezanın alınması yolundaki düzenlemesi, yukarıda sözü edilen anayasal kurala açık aykırılık oluşturmaktadır".*

Bu iptal kararından sonra, Genel Tebliğin ilgili hükmünün mevcut hali şu şekildedir: "Noterlerin yukarıda belirtilen mecburiyete uymamaları halinde, mükelleflerden, bu kağıtlara ait damga vergisi ile cezasının aranmasının yanı sıra noterlerden de, ayrıca Vergi Usul Kanununun 355 inci madde hükmüne istinaden özel usulsüzlük cezasının, aranması gerekmektedir".

Danıştay'ın Genel Tebliğin bu kısmını iptalinden sonra verilen kararlarda da onaylama şeklindeki noter işlemlerinden dolayı noterlerin vergi aslından sorumlu tutulamayacakları vurgulanmıştır: "Noterlerce düzenlenmeyip, sadece tasdik olunan kağıtlara ilişkin olup ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı..."<sup>11</sup>. Kararlarda vergi ziyanının da noterden istenemeyeceği belirtilmektedir: "Olayda, damga vergisi noksan ödendiği ileri sürülen taahhütnamenin noter tarafından düzenlenmeyip, yalnızca imzasının tasdik edildiği dikkate alındığında; 488 sayılı Kanunun 27'nci maddesine göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 356'ncı maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca hesaplanacak cezadan dolayı sorumluluğu söz konusu olan davacının, vergi aslı ile bir katı tutarında vergi ziyaı cezasından sorumlu tutulması anılan yasa hükümlerine aykırı olduğundan..."<sup>12</sup>.

Hatta söz konusu 48 sıra nolu Genel Tebliğin iptalinden önce de Danıştay'ın benzer kararları vardır: "Noter adına yapılan işbu davaya konu kusur cezalı damga vergisi tarhiyatında ve işin esasının incelenmesi suretiyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir"<sup>13</sup>. "Orta-

<sup>11</sup> Danıştay 7. Daire, 15.11.2011 gün ve E. 2009/3891, K. 2011/7677.

<sup>12</sup> Danıştay 7. Daire, 19.02.2010 gün ve E. 2008/4348, K. 2010/940.

Benzer yöndeki Danıştay kararları ise şunlardır: "Olayda, damga vergisi noksan ödendiği ileri sürülen taahhütnamenin noter tarafından düzenlenmeyip, yalnızca imzasının tasdik edildiği dikkate alındığında; 488 sayılı Kanunun 27'nci maddesine göre, ... davacının, vergi aslı ile bir katı tutarında vergi ziyaı cezasından sorumlu tutulması anılan yasa hükümlerine aykırı olduğundan...", Danıştay 7. Daire, 19.2.2010 gün ve E. 2008/4348, K. 2010/940. Ayrıca bkz. Danıştay 7. Daire, 19.02.2010 gün ve E. 2008/4171, K. K. 2010/938; "...noterlerce yalnızca tasdik edilen kağıtlara ilişkin, ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı...", Danıştay 7. Dairesi, 19.02.2010 gün ve E. 2008/5520, K. 2010/936; Danıştay 7. Daire, 15.11.2011 gün ve E. 2009/3891, K. 2011/7677.

<sup>13</sup> Danıştay 7. Daire, 8.12.1998 gün ve E. 1998/946, K. 1998/4375.

da noter tarafından düzenlenen bir kağıt (sözleşme) bulunmayıp, sözü edilen sözleşme noter tarafından yalnızca onaylandığından, vergisi noksan ödenmiş sözleşmenin onaylanmış bulunması durumunda, noter adına, 488 s. Yasanın 27'nci maddesi hükmü uyarınca ceza kesilmesi gerekirken, noksan vergi hesaplanarak vergi ziyama sebebiyet verildiğinden bahisle, kağıdı (sözleşmeyi) onaylayan noter adına damga vergisi tarh edilip, 213 s. Vergi Usul Yasasının 348 ve mükerrer 349'uncu maddeleri uyarınca kusur cezası kesilmesinde hukuka uyarluk bulunmadığından, yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir"<sup>14</sup>.

Bütün bu açıklamalar doğrultusunda, Damga Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi gereğince, tasdik (onaylama) şeklinde yapılan noter işlemlerinden dolayı; damga vergisi aslı ve vergi ziyai cezası mükelleften istenebileceği; ilgili noterden ise sadece özel usulsüzlük cezası talep edilebileceği tartışmasıdır<sup>15</sup>.

### **E. Damga Vergisi Kanunu'nun 24 ve 27. Maddelerinde Noterlerin Sorumluluğu ile İlgili Yer Alan Hükümlerin Karşılaştırılması**

Danıştayın bir kararında noterlerin damga vergisine ilişkin sorumlulukları çok net bir şekilde özetlenmektedir: Damga Vergisi Kanununun "24 ve 27'nci maddeleri incelendiğinde, damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmelerinin, vergiye tabi kağıtların noterce düzenlenmiş olması şartına bağlı bulunduğu, diğer bir deyişle, **noterlerce düzenlenen kağıtlara** ilişkin olup, hiç alınmayan veya noksan alınan damga vergisi ve cezasının, verginin mükellefine rücu hakkı olmak üzere noterlerden alınacağı;

**Noterlerce düzenlenmeyip, sadece tasdik olunan kağıtlara** ilişkin olup ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı..."<sup>16</sup>.

-Noterlerin damga vergisi aslından ve cezasından (vergi ziyai ve özel usulsüzlük) dolayı sorumluluğu sadece düzenleme şeklindeki işlemlerden dolayı söz konusu olup DVK'nın 24. maddesinde düzenlenmiştir.

-Noterler onaylama işlemlerinden dolayı ise, sadece özel usulsüzlük cezasına muhatap olacaklardır.

Bu yüzden noterlerin sorumluluğunu belirlemek için öncelikle, noterlerce yapılan işlemin düzenleme şeklinde mi, yoksa onaylama şeklinde mi yapıldığı hususunun net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Nitekim örnek niteliğinde bir Danıştay kararında da damga vergisinin aslının noterden istenip istenemeyeceğine karar vermek için işlemin düzenleme ya da tasdik şeklinde olduğunun öncelikle tespit edilmesi hususu vurgulanmaktadır: "*Davaya konu damga vergisinin noterden istenilip istenilemeyeceği hususunun çözümü bakımından sözü edilen sözleşmenin .... Noterliğince, Noterlik Kanununun 84'üncü maddesi uyarınca düzenleme şeklinde mi yapıldığı, yoksa 90'ıncı maddesine göre sadece noterde onaylamasının mı yapıldığı hususunun tespiti gerekmektedir*"<sup>17</sup>.

Her iki maddede de vergi sorumluluğu düzenlenmiştir ama kapsamları itibariyle farklılık mevcuttur.

<sup>14</sup> Danıştay 7. Daire, 8.6.1999, E. 1998/3463, K. 1999/2433.

<sup>15</sup> BİLİCİ Nurettin/ÜSTÜN Ümit Süleyman, Damga Vergisi ve Harçlar, Ankara 2016, s. 77.

<sup>16</sup> Danıştay 7. Daire, 15.11.20111 gün ve E. 2009/3891, K. 2011/7677.

<sup>17</sup> Danıştay 7. Daire, 8.6.1999, E. 1998/3463, K. 1999/2433.

İlk olarak 24. maddede vergi aslı ve ceza noterden istenmekte, noter daha sonra ödediği vergi aslı için rücu edebilmektedir. Vergi sorumluluğu kural fer'î niteliktedir<sup>18</sup>. Bunun istisnalarından birisi vergi kesenlerin sorumluluğudur. Eksik kesilen bir vergi varsa vergi VUK'un 11 maddesi gereğince önce kesinti (tevkifat) yapandan alınacak ve o da daha sonra asıl mükellefe rücu edecektir. İşte, vergi sorumluluğunun fer'îliğinin bir diğer istisnası ise, DVK 24 kapsamında noterlerin sorumluluğudur.

Ayrıca burada müteselsil bir sorumluluk da öngörülmemiştir. Vergi ve cezalar doğrudan noterden istenecektir.

DVK'nın 27. maddesinde ise, noterden sadece eksik ödenen vergi dolayısıyla özel usulsüzlük cezası alınacağı öngörülmüştür. Vergi aslı ve vergi ziyai noterden istenemez. Noterin bu madde kapsamındaki vergi sorumluluğu, şekli vergi ödevine ilişkin olup, sadece kontrol ödevini kapsamaktadır. Bu şekli nitelikteki ödevini (vergi sorumluluğunu) yerine getirmediğinde, sadece özel usulsüzlük cezasına muhatap olacaktır.

Her iki maddede de müteselsil sorumluluk öngörülmemiştir.

Bu bilgiler ışığında, her iki maddede yer alan sorumluluğun kapsamını şu şekilde şema ile belirtebiliriz:

<b>Madde 24</b>	<b>Madde 27</b>
Noterin hem maddî edim, hem de şekli ödev bakımından sorumluluğu söz konusudur.	Noterin sadece şekli ödev (kontrol) sorumluluğu söz konusudur.
Noterden vergi aslı ile vergi ziyai ve özel usulsüzlük cezası alınır.	Noterden sadece özel usulsüzlük cezası alınır.
Vergi dairesi mükelleften vergi aslı ve vergi cezalarını istemez.	Vergi dairesi mükelleften vergi aslı ve vergi ziyai cezasını alır.
Noter daha sonra vergi aslı için mükellefe rücu eder; vergi ziyai ve özel usulsüzlük için rücu edemez.	Noter ödediği tek unsur olan özel usulsüzlük için rücu edemez.
Her iki durumda da mükellefle noter arasında müteselsil sorumluluk yoktur.	

### III. NOTERLİKLERİN DENETİMİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

#### A. Genel Olarak

Noterlik Kanununun 121. maddesine göre, "Noterlikler, Adalet Bakanlığının ve Türkiye Noterler Birliğinin gözetim ve denetimi altındadır".

Noterler hem Cumhuriyet Savcılarının, hem de adalet müfettişlerinin teftişine tabidirler. Bu husus, Noterlik Kanununun 122. maddesinde düzenlenmiştir: "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. Noterlikler adalet müfettişleri tarafından da teftiş edilirler. Teftiş, Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliğinde gösterilen usul ve esaslara göre yapılır".

<sup>18</sup> BİLİCİ Nurettin, Vergi Hukuku, Ankara 2015, s. 52; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, s. 80.

Adalet müfettişlerinin denetimi düzenli olarak yapılmaktadır. Diğer taraftan, bir vergi mükellefi olması hasebiyle noterler, her zaman vergi idaresinin denetim elemanları (vergi müfettişleri) tarafından da vergi incelemesine tabi tutulabilirler<sup>19</sup>.

## **B. Adalet Müfettişlerinin Noterleri Denetimi**

Adalet müfettişlerinin denetim esasları, Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliğinde düzenlenmiştir<sup>20</sup>. Bu yönetmeliğe göre, adalet müfettişleri denetimleri esnasında tespit ettikleri vergi, harç ve değerli kâğıt bedellerinin tahsili ile ilgili düzensizlikleri bir tutanak/rapor halinde vergi idaresine bildirmekle yükümlüdürler<sup>21</sup>.

Yönetmeliğin 76. maddesinde noterliklerin denetimi düzenlenmiştir. Bu maddenin 7. Fıkrasının ç bendinde ise, "*ç) Beyannamede gösterilen harç, vergi ve değerli kâğıt bedelinin merciine eksik yatırıldığına tespiti hâlinde durum vergi dairesine bir yazıyla bildirilir, iş kâğıtlarının incelenmesinde hata sonucu harç, vergi ve değerli kâğıt bedelinin noksan tahakkuk ve tahsil edildiğinin tespiti hâlinde de, işlemlerin numaraları ve hatanın mahiyeti de belirtilerek düzenlenecek tutanak vergi dairesine gönderilir, fazla veya noksan harç, vergi ve ücret alınması hâli belli sayıdaki işe inhisar ettiği ve miktar itibarıyla de cüz'i bulunduğu takdirde öneri yapılarak muvafakat hâlinde noksanlık mahallinde notere ikmal ettirilir*" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre, eksik ödenmiş bir verginin varlığı halinde, düzenlenecek tutanakla durumu vergi dairesine bildirilir.

## **IV. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

### **A. Damga Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi İle İlgili Olarak Noterlerin Vergi Aslı İçin Asıl Mükellefe Rücu Etmesi**

#### **1. Noterin Rücu Edebilmesi İçin Vergiyi Ödedikten Sonra Mükellefe Bildirmesi Gerekir**

Vergi kanunlarına göre vergi sorumlusunun rücu edebilmesi için vergiyi ödemiş olması ve asıl mükellefe bu durumu bildirmesi yeterlidir. Noter vergiyi ödedikten sonra şifahî olarak bile mükelleften talep edebilir. Vergiyi ödemekten başka, vergi için rücu edebilmek için hiçbir şart gerekmemektedir. Nitekim Asliye hukuk mahkemesinin bir kararında "*Davalı şirket ile 3. Kişiler arasında düzenleme şeklinde kira sözleşmeleri yapıldığı, sözleşmelerin Konya 5. Noteri... davacı... tarafından düzenlendiği ... (sözleşmelerden sehven damga vergilerinin alınmadığı, davacının ... TL ödemek zorunda kaldığı) davalının itirazının gerçeği yansıtmadığı anlaşıldığından davanın kabulüne...*" karar verilmiştir<sup>22</sup>. Yargıtay incelemesinde ise, "*Ödeme yapan noterin sonrasında, mükellef şirkete rücu hakkı bulunmaktadır. Davada da, davalı şirket adına Vergi Dairesi Müdürlüğüne damga vergisinin ödendiği ihtilafsızdır... Vergi dairesi Müdürlüğü'ne müzekkere yazılarak ve dava konusu damga vergisi alınmasını gerektiren işlemler tek tek belirtilerek, bu işlemler ilişkin olarak davacı noter adına yatırılan damga vergisi tutarının belirlenmesi...*" gerektiği belirtilmiştir<sup>23</sup>.

#### **2. Noter Adalet Müfettişi Raporuna Dayanarak Ödese Bile Mükellefe Rücu Edebilir**

Adalet müfettişleri, Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliği'nin 76/7-ç maddesine göre noterlikte tespit ettiği eksik ödenen vergileri tutanakla vergi dairesine bildirir. Eksik alınan verginin belli sayıdaki işe inhisar etmesi ve miktar itibarıyla cüz'i olması halinde,

<sup>19</sup> BİLİCİ/ÜSTÜN, s. 208.

<sup>20</sup> Adalet Bakanlığı Teftiş Kurulu Yönetmeliği, RG, 24.01.2007, S. 26413.

<sup>21</sup> BİLİCİ/ÜSTÜN, s. 208; İNAL Mustafa, 101 Soruda Damga Vergisi Kanunu El Kitabı, Ankara 2006, s. 75.

<sup>22</sup> Konya 5. Asliye Hukuk Mahkemesi, 14.10.2014 gün ve E. 2013/668, K. 2014/534.

<sup>23</sup> Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 09.02.2016 gün ve E. 2015/2159, K. 2016/1431.



muvafakate varılarak eksiklik mahallinde notere ikmal ettirilir.

Bu hükme bakıldığında adalet müfettişince düzenlenecek raporun (tutanağın), aslî bir işlem niteliğinde olmadığı, bir ön işlem niteliğini haiz olduğu anlaşılmaktadır<sup>24</sup>. Vergi idaresi, kendisine gönderilen bu tutanak üzerine vergi incelemesi yaptırmak ve buna dayanarak vergi tarh etmek durumundadır. İşte, asıl yürütülmesi zorunlu işlem, vergi idaresince yapılacak tarh işlemi olacaktır.

Noterden sadece adalet müfettişi raporuna dayanarak vergi istenmesi mümkün değildir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu olan vergi tarh işleminin yapılması gereklidir. Ancak noterin adalet müfettişi raporuna dayanarak ödeme yapmış olmasını da başlı başına usulsüz olarak kabul etmemek gerekir. Noter adalet müfettişi raporuna dayanarak ödemiş olsa bile bu geçerli bir ödemedir. (İdeal olan adalet müfettişi raporunun vergi dairesine bildirilmesi, vergi dairesinin bunun üzerine vergi incelemesi yaptırarak vergi tarh etmesidir. Ancak adalet müfettişi raporu üzerine bulunan miktarın ödenmesi de geçerli bir ödemedir). Noterin adalet müfettişi raporuna dayanarak ödeme yapması ve daha sonra bu ödemeye dayanarak asıl mükellefe rücu etmesi mümkündür. Mükelleften istenen vergi aslıdır. Rücu talebinin reddedilmesi halinde, noterin kendisine ait olmayan bir borcu ödeme yükü altına kalması söz konusu olacaktır. Rücu talebinin, sırf adalet müfettişi raporuna dayanılarak ödendiği gerekçesiyle reddedilmesi, mükellefin noter aleyhine sebepsiz zenginleşmesine yol açabilecek niteliktedir. Çünkü noter vergiyi kendi malvarlığından ödemiş ve daha sonra asıl mükelleften bu ödemiş olduğu meblağı istemiştir.

### **3. Noterin Ödeme Yaparken İhtirazî Kayıt Koymaması ve Tutanakla Bunu Vergi Dairesine Bildirmemesinin Rücu Hakkı Üzerindeki Etkisi**

#### **a. Genel Olarak**

Noterin ihtirazî kayıt koymadan ödemesi veya sadece adalet müfettişi raporuna istinaden vergiyi yatırmış olması gibi gerekçeler rücu talebinin reddedilmesine cevaz verecek nitelikte değildir. Bu hallerde noterin kusurlu davranışta bulunduğundan bahsedilebilirse de, bu durum vergi aslı için rücuca mani değildir. Noterin zaten cezaya muhatap olacağı ve ceza için asıl mükellefe rücu edemeyeceği göz ardı edilmemelidir.

Yalnız bu durumun, asıl mükellef tarafından vergi dairesine açılacak bir iptal davası ile desteklenebiliyor olması gerekmektedir. Noter ödediği vergi için asıl mükellefe rücu ettikten sonra; mükellef ödediği verginin haksız olduğunu düşünüyorsa, işlemin iptali için vergi dairesine dava açabilmelidir. Asıl damga vergisi mükellefine dava açma hakkı tanınmadan ödenmiş verginin hukuka uygun alınıp alınmadığının kontrolü mümkün olmayacaktır. Mükellefin nihayetinde kendisinden istenen verginin hukuka aykırılığını yargı önüne getirip denetleyebilmesi, hukuk devletinin olmazsa olmaz bir gereğidir.

#### **b. Rücu Davalarında Bilirkişilerin Etkili Olması**

Rücu davalarının asliye hukuk mahkemelerinde görülmesi ve damga vergisinin çok teknik bir konu niteliğinde olması dolayısıyla, açılan rücu davalarında bilirkişilere gidilmektedir. Hatta çoğu zaman bilirkişilerin bu konuda yeterli bilgiye sahip olmamaları ve yetersiz inceleme yapmaları, hazırlanan raporların çelişkili hükümler içermesine, bu yüzden birden fazla kere bilirkişi raporu alınmasına ve yanlış sonuçların ortaya çıkmasına yol açabilmektedir.

Örnek bir olayda, bir şirket ile üçüncü şahıslar arasında yapılan düzenleme sureti ile

<sup>24</sup> Karş. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU, s. 99.

satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesinde cezaî şarttan doğan eksik damga vergisi alınması durumu, Adalet müfettişi tarafından tespit edilmiş ve noter tarafından bu eksiklik noterlik makbuzu ile ikmal edilmiştir. Noter, şirkete ihtarname çekerek ödediği vergiyi istemiş, şirketin reddetmesi üzerine, icra takibi başlatmış ancak şirketin itirazı üzerine itirazın iptali davası açmıştır. Mahkeme iki kere bilirkişi raporu almıştır. Bu raporlar doğrultusunda noterin rücu edemeyeceğine şu ifadelerle karar vermiştir: “*Davacı tarafından eksik alınan damga vergisinin vergi dairesine ödendiği, ödeme yapılırken davacı tarafından bu durumun tutanak düzenlenerek vergi dairesine bildirilmediği, bildirim yapılmadan davacı tarafından vergi dairesine ödendiği, tutanak düzenlenmeden vergi dairesine ödemenin yapılması nedeniyle davalının vergi dairesi nezdinde itiraz veya vergi mahkemesinde dava açma hakkının ortadan kaldırıldığı, davacının tutanak düzenlemeden vergi dairesine bildirim yapmadan ödeme yapması nedeniyle davacının davalıya rücu hakkının bulunmadığı, davacının bu sebepten dolayı itirazın iptali davası açma hakkının olmadığı, sübut bulmayan davanın reddine...*”<sup>25</sup>.

Benzer bir olayda mahkeme üç ayrı bilirkişi raporu almak durumunda kalmıştır. Adalet müfettişinin eksik vergi alındığını tespit üzerine noterce vergi ödenip mükellefe rücu edilmiştir. Açılan itirazın iptali davasında, *ilk bilirkişi*, noterin eksik tahsil edildiği tespit edilen vergiyi davalı adına ödediği tespit edilmiştir. *İkinci bilirkişi* raporunda ise, Noterler Birliği genelgelerinin hatalı olduğu, noterin eksik vergi alınması durumunu mükellefin bilgileriyle birlikte vergi dairesine bildirmesi gerektiği, vergi dairesinin tarh yapması sonucu mükellefin bunu ödeyeceği ya da kanun yollarına gidebileceği, vergi tarh edilmeden noterin yaptığı ödeme dolayısıyla rücu şartlarının oluşmadığı belirtilmiştir. Bilirkişi raporlarındaki çelişki dolayısıyla *üçüncü kere bilirkişiye* gidilmiş bu raporda ise, adalet müfettişlerinin denetimleri sırasında verginin eksik alındığını tespit ettiklerinde durumu vergi dairesine bildirecekleri belirtilmiştir. Bu yüzden olayda davalı adına tahakkuk etmiş vergi bulunmadığı, rücu şartlarının oluşmadığı sonucuna varılmıştır. Bu rapora dayanarak mahkeme davayı reddetmiştir<sup>26</sup>. Temyiz incelemesinde Yargıtay, bilirkişi raporlarının hâkimi bağlamadığını belirtmiş ve “*itirazları karşılayan, çelişkileri gideren, denetime elverişli, bilimsel verilere dayanan nitelikte rapor alınarak, varılacak sonuca göre hüküm kurulması gerekirken; eksik inceleme ve araştırma sonucu, yetersiz bilirkişi raporu doğrultusunda, yazılı şekilde hüküm tesisi usul ve yasaya aykırı olup bu husus bozmayı gerektirmiştir*” şeklinde hüküm vermiştir<sup>27</sup>.

Bilirkişiler hazırladıkları raporlarda, ‘noter ilk başta durumu asıl mükellefe bildirseydi ve dava açılmış olsaydı, bu davanın sonucu ne olurdu’ diye bir değerlendirme yapmamışlardır. Oysa olaydaki en can alıcı noktalardan birisini bu oluşturmaktadır. Damga vergisi vergi idaresi tarafından hukuka uygun bir şekilde mi istenmekte, yoksa hukuka aykırı olarak mı tahsil edilmeye mi çalışılıyor, bu hususun değerlendirilmesi de gerekir. Damga vergisinin doğru hesaplandığı yönündeki bir bilirkişi raporuna istinaden de rücu talebinin kabul edilmesi gerekecektir.

Ancak aşağıda da açıklanacağı üzere, noterin rücu edebilmesi, bu rücutan sonra; asıl mükellefin eğer damga vergisi haksız tahsil edilmiş ise, bu duruma karşı dava açabilmesi gerekmektedir.

<sup>25</sup> Konya 4. Asliye Hukuk Mahkemesi, 14.03.2016 gün ve E. 2014/478, K. 2016/218.

<sup>26</sup> Samsun 1. Asliye Hukuk Mahkemesi, 01.06.2012 gün ve E. 2009/206, K. 2012/311.

<sup>27</sup> Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 16.03.2015 gün ve E. 2014/8601, K. 2015/4154.

### c. Rücu Davalarıyla İlgili Mahkeme Kararlarının Değerlendirilmesi

Noterin mükellefe rücu talebini reddeden bu kararlara katılmak mümkün değildir. Noter kendisinden istenen vergi aslını sorumlu sıfatıyla ödedikten sonra mükellefe rücu edebilir. Rücu talebinin reddi halinde, mükellefin, noter (vergi sorumlusu) aleyhine sebepsiz zenginleştiğinden bahsetmemiz mümkün olacaktır<sup>28</sup>. Ancak rücu taleplerinin reddedilmemesi gerekliliğinin, mükelleflere ödedikleri vergiler dolayısıyla vergi mahkemesine dava açma imkânının tanınması ile desteklenmesi, tartışılmaz bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu noktada, kendisine vergi aslı için rücu edilen mükellefin dava açabilmesi konusunu incelemek gerekir:

#### 4. Kendisine Rücu Edilen Mükellefin Ödediği Vergi İçin Vergi Dairesine Dava Açması

Mükellefin ödemek durumunda kaldığı verginin iadesi için vergi dairesine karşı dava açması tartışmalı bir konudur.

Noterin Adalet müfettişinin denetimi sonucu ödediği vergiyi mükelleften rücu alma- sı sonrasında, mükellefin ödemek durumunda kaldığı bu vergi miktarı için vergi dairesine karşı dava açamayacağı Danıştay kararlarında oyçokluğu ile kabul edilmektedir. Danıştay bu kararlarında, davacının icra yoluyla parayı notere ödediği, dolayısıyla davacı adına yapılmış bir işlem bulunmadığı gerekçesine dayanmaktadır: Noterce yanlış vergi hesaplanıp kendisinden yanlış vergi alındığını düşünen mükellefin vergi dairesine karşı dava açması mahkemece oy çoğunluğuyla reddedilmektedir: “*Adalet Müfettişince yapılan denetim sonucunda, davacı tarafından kendi arsası üzerine yapılacak inşaatın yapı müteahhitliğinin üstlenilmesini teminen düzenlenen “taahhütname” başlıklı kağıdın Noterde onayı sırasında, nispi ölçüye göre tahsil edilmesi gereken damga vergisinin ve noter harcının, mak-tu olarak tahsil edildiğinin; fark vergi ve harç tutarının tahsil edilmesinin gerektiğinin bildirilmesi üzerine, söz konusu tutarın, ilgili noterce beyan edilerek ödenmesini ve bu tutarın icra yoluyla tahsil edilmesini müteakip, gecikme zammıyla birlikte iadesine hükmolunmasının istemiyle açılan davanın;... davacı adına tesis edilmiş bir işlem olmadığı sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle reddi...*”<sup>29</sup>. Bu kararın 3 kişilik karşı oyunda haklı olarak, “*düzenlediği taahhütnamenin noterde onayı nedeniyle, sonradan icra yoluyla tahsil edilen vergi ve harcın haksız olarak tahsil edildiğini düşünen davacının bu nedenle malvarlığında meydana gelen eksikliğin gidilmesi amacıyla iadesi talebiyle görevli ve yetkili olan vergi mahkemesine başvurusu, bir hukuk devletinde en doğal hakkıdır*” ifadelerine yer verilmiştir.

Benzer bir davada Danıştay, “*ilgili noterce ( taraflar) arasında imzalanan sözleşmenin, istisna kapsamında olduğu kabul edilerek işlem yapılmasının ardından, eksik damga vergisi ve noter harcı tahsil edildiğinin anlaşılması üzerine... sorumluluğun giderilmesi amacıyla bahsi geçen vergi ve harç tutarı, davacıdan tahsil edilerek vergi dairesine ihtirazi kayıt konulmaksızın beyan edilerek ödenmiştir. Olay bu haliyle noterin, sorumlusu olduğu ya da sorumlusu olduğunu düşündüğü vergi ve harç borcunu, davacıdan almış olduğu para ile ödemesinden ibarettir. Eğer söz konusu meblağ, davacıdan kanun hükümlerine aykırı olarak tahsil edilmiş*

<sup>28</sup> Bu durum vergi kesintisine benzediği için, şu şekilde ifade edilebilir: “*Yerine getirilmeyen ödevlerden dolayı vergi ve cezalar nedeniyle tarhiyatlar sorumluya yapılır. Vergi sorumlusu kesinti yapması gerekirken, kesinti yapmaz ve vergi dairesine ödemez ise, bu kesintilerden dolayı vergi dairesine karşı sorumluluğu devam eder. Vergi sorumlusu kesinti yapmadığı halde, vergi dairesine ödemedi bulunursa vergi sorumluluğu kalkar, ancak yapılan kesinti tutarı kadar mükellefe fazla ödeme yapmış olur. Her iki durumda da sebepsiz zenginleşme hükümleri çerçevesinde mükellefe rücu edebilir. Sorumlunun ilgili talepleri vergi yargısının değil, adli yargının görev alanına girmektedir*”. ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Bursa 2015, s. 81.

<sup>29</sup> Danıştay 7. Daire, 25.05.2012 gün ve E. 2009/7375, K. 2012/2492.

ise, bu durum, sözü edilen noterin, davacı aleyhine sebepsiz zenginleştiğini gösterir. Sebepsiz zenginleşilen para ile vergi borcunun ödenmiş olmasının, davacıya muhatabı olmadığı vergilendirme işleminin iptali istemiyle vergi mahkemesine dava açma hakkı vermeyeceği açıktır... incelenmeksizin reddi gereken dava” gerekçesiyle mükellefin dava açamayacağına hükmetmiştir<sup>30</sup>.

Ancak bu oy çokluğu ile alınan kararlara katılmak mümkün değildir. Nitekim üyelerden 4’ü bu yöndeki karara katılmayıp **karşı oyda** bulunmuşlar ve mükellef olanların dava açabileceğini, noterin sebepsiz zenginleşmediğini, sorumlu olduğu miktarı tahsil edip yatırdığını şu cümlelerle vurgulamışlardır: “Davacılar ihtilaf konusu vergi ve harcın mükellefidirler. İmzaladıkları taahhütname nedeniyle kendilerinden haksız vergi ve harç tahsil edildiğini düşünen davacıların tahsil işlemi nedeniyle malvarlıklarında meydana gelen eksikliğin giderilmesi amacıyla iade talebiyle bu konuda görevli ve yetkili olan vergi mahkemesine başvurmaları, bir hukuk devletinde en doğal haklarıdır. Kaldı ki, eksik vergi ve harç alındığının tespiti üzerine sonradan davacıardan tahsil edilerek vergi dairesine yatırılan vergi ve harç noterin üzerine kalmadığından sebepsiz zenginleşmeden söz edilmesi de mümkün değildir. Bu nedenle mükellef tarafından, vergi ve harcın yatırıldığı vergi idaresine karşı, iade istemiyle açılan davada vergi mahkemesince, işin esası incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın incelenmeksizin reddi yolunda verilen kararda uygun bulunmadığı...”.

Bu noktada bir sonuca ulaşabilmek için Danıştay’ın 2012 tarihli bir içtihadı birleştirme kararını da ele almak gerekir: Danıştay ihale kararlarıyla ilgili içtihadı birleştirme kararında verginin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğunu vurgulamış ve ihale sonucu üzerine ihale kalan yüklenicinin mükellef sıfatını haiz olmadığını belirtmiştir. Kararda, hakedişlerinden damga vergisi kesilmesi dolayısıyla azalma olan yüklenicilerin adli yargıda rücu davası açabileceği gibi, mükellef olmamalarına rağmen vergi mahkemesinde damga vergisi tahsilatının iptali ve verginin iadesi için dava açabileceklerine hükmedilmiştir<sup>31</sup>: “Öte yandan, yüklenicilerin ihale makamları aleyhine adli yargıda hak edişlerindeki azalma nedeniyle dava açmaları mümkün olmakla birlikte; sebepsiz zenginleşmeyle ilgili olarak açılacak bu davalarda, vergi idarelerinin damga vergisi tahsilat işlemlerinin denetiminin yapılamayacağı, vergi dairesinin hasım olmayacağı ve davalarda vergi dairesi aleyhine hüküm kurulamayacağı açıktır. **Dolayısıyla adli yargıda ihale makamları aleyhine dava açılabilirliğinden bahisle vergi dairelerinin vergi tahsilat işlemlerinin yargısal denetiminden kaçınılması; hak arama özgürlüğü ve idari işlemlerin, Anayasada sayılan istisnalar dışında yargı denetimine tabi tutulacağı yolundaki Anayasanın 125 nci maddesinde yer alan kuralla bağdaşmayacaktır.** Ayrıca, ihale makamlarınca damga vergilerinin vergi dairelerine yatırılması, sonuçta vergi idareleri tarafından yapılmış tahsilat işlemleridir. Bu tahsilat işlemlerinin, vergilendirmeye ilgili idari işlemler olduğunda duraksama bulunmamakta-

<sup>30</sup> Danıştay 7. Daire, 25.05.2012 gün ve E. 2009/1005, K. 2012/2485. Benzer karar için bkz. Danıştay 7. Daire, 25.05.2012 gün ve E. 2009/4896, K. 2012/2487.

<sup>31</sup> “Aynı Kanununun 3’üncü maddesine göre de, bu verginin mükellefi, kağıtları imza edenlerdir. İhale kararında, yalnızca ihale makamının imzası olduğundan, bu karardan doğan damga vergisinin mükellefi, ihale makamıdır. Bu karara dayanılarak yapılacak ihale sonunda ihale üzerinde kalan yüklenicinin, vergi mahkemesi kararlarında gerekçe yapılan aksine, ihale kararından doğan damga vergisinden dolayı mükellef sıfatı yoktur... İhale kararlarına ilişkin damga vergileri, ihaleyi kazanan yüklenicilerin hak edişlerinden kesilip, vergi dairesine yatırılmış;... Damga vergileri hak edişlerinden kesilen yükleniciler, söz konusu ihale kararlarının damga vergisine tabi olmayıp, muafiyet kapsamında sayılması gerektiğini iddia ederek, ortaya çıktığını öne sürdükleri hak ihlallerinin giderilmesi, vergi dairelerine yatırılan damga vergisi tutarlarının iadesi istemiyle dava açmışlardır. Açılmış olan bu davalarda uyuşmazlıklar 488 sayılı Kanuna uygun bir vergilendirme olup olmadığına ilişkindir. Bu hukuki sorunlardan kaynaklanan uyuşmazlıkların görüm ve çözümü de, vergi hukukundan doğan uyuşmazlıkları görüp çözmekle görevli vergi yargısının görev alanına girmektedir”. Bkz. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 02.07.2012 gün ve E. 2009/1, K. 2012/2, RG, 26.02.2013, S. 28571.

*dır. Anılan tahsilat işlemleriyle hak edişlerinin eksildiğini öne süren yüklenicilerin, haklarının ihlal edildiği iddiasıyla damga vergisi tahsilatının iptali veya tutarlarının iadesi istemiyle 2577 sayılı Kanunun 2 nci maddesine göre vergi yargısında dava açmaları mümkündür”.*

Bu içtihadı birleştirme kararına göre mükellef olmayan, vergi yüklenici durumundaki ihale üzerine kalan yüklenicinin dava açabilmesi mümkün iken; noterde işlem yapan ve kâğıtlarda imzası bulunan damga vergi mükelleflerinin hayli hayli dava açabilmesi gerekmektedir. Kendisinden rücu yoluyla vergi alınan mükellef, bunun için hukukî yollara başvurabilmelidir.

Eksik vergi alınmasının tespiti üzerine noter tarafından eksikliğin ödenmesi ve ardından mükellefe rücu edilmesi gerekir. Noter, ihtirazî kayıt koymamış, vergi dairesine yatırırken tutanak düzenlememiş olsa bile, denetim sonucu kendisinden istenen vergiyi ödemek suretiyle mükellefe rücu edebilir. Kendisine rücu edilen mükellef, ödemek durumunda kaldığı vergi için, hukuka aykırı olduğunu düşünüyorsa, vergi idaresine dava açabilir. Her ne kadar Danıştay'ın kararlarında, rücu halinde mükellef için yapılan bir işlem olmadığı, sadece icranın bulunduğu, muhatabı olmadığı bir işlem için dava açmayacağı yönünde kararlar verilmişse de, bunlara katılmak mümkün değildir. Kararların karşı oylarında belirtildiği üzere mükellef olan kişinin kendisinden alınmış vergi için dava açabilmesi gerekmektedir. Danıştay içtihadı birleştirme kararında mükellef olmayan vergi yüklenicilerinin bile dava açabileceğinin öngörülmesi karşısında, mükellefin dava açamayacağını savunmak mümkün değildir. Dolayısıyla, vergi sorumlu tarafından ödenip kendisinden rücu edilmiş olsa bile, mükellefin bu vergi için dava açması hukukun bir gereğidir. Aksi halde hukuka aykırı bir işlemin dava konusu yapılamaması gibi kabul edilemez bir sonuca ulaşılabilecektir.

Asıl mükellef noterce kendisinden istenen vergiyi ödedikten sonra vergi dairesine hata düzeltme yoluna gidip, bu talebin reddedilmesi halinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Bu dava sonucunda verginin haksız alındığı ortaya çıkabilecek ve tarh/ceza kesme işlemi iptal edilebilecektir. Bu durumda vergi, kendisine rücu edilmiş bulunan asıl mükellefe iade edilecektir. Vergi sorumlu sıfatıyla alınmış olsa bile, davayı açan asıl mükellefe iade edilecektir. Bu karar sonucunda noter de vergi idaresine başvurarak haksız hale gelmiş bulunan, kendi ödediği vergi cezalarının iadesini talep edebilecektir.

## **5. Noterin Rücu Edebilmesine Karşı Olan Görüşlerin Değerlendirilmesi**

Yukarıda da belirtilen adli yargı kararları ve bu tebliğin sunumunda ileri sürülen bazı görüşlerde, noterin rücu edebilmesi için, üzerine düşen tüm görevleri eksiksiz bir şekilde yerine getirmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Buna göre noter adalet müfettişi raporuna dayanarak ödeme yapmamalı, vergi dairesinin bu konuda yapılacak inceleme sonucuna göre gerçekleştirilecek tarh işlemini beklemesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu görüşe göre, noter yapılan tarh işlemini asıl mükellefe haber vermeli ve ondan alacağı cevaba göre ortak hareket etmelidir. Asıl mükelleften gelen talep doğrultusunda ihtirazî kayıt koyarak beyannameyi ona göre vermelidir.

Ancak bu durumda, noterin sorumlu sıfatıyla dava açması söz konusu olacak ve aynı zamanda mükellefin davaya hangi şartlarla müdahil olacağı sorunu ortaya çıkacaktır. Nitekim sorumlu "*mükellefin sahip olduğu dava açma hakkına sahip değildir veya mükellef adına hata düzeltme talebinde bulunamaz*"<sup>32</sup>. Dolayısıyla bu görüş kabul edilse dahi, noterin sorumlu sıfatıyla ödediği vergiler için açacağı davalar büyük ihtimalle ehliyet noktasından reddedilecektir.

<sup>32</sup> BİLİCİ, s. 43.

Bu bakımdan, notere böyle bir sorumluluk yüklenmesi, ölçüsüz ve orantısız bir nitelikte ortaya çıkmış olmaktadır. Bu yüzden noterden vergi aslının istenmemesi ve en azından DVK'nın 27. maddesindeki gibi bir düzenlemeye gidilmesi (yani vergi aslının mükelleften, cezaların noterden istenmesi), daha adil bir yaklaşım olacaktır.

### **a. Noterin Rücu Edemeyeceğinin Kabul Edilmesi Hali**

Olması gereken durum, aslında noterin her türlü özeni göstermesi, tarh işlemini bekleyip mükellefi haberdar etmesi ve ona göre rücu etmesidir. Ancak bunları gerekçe göstererek, noterin rücu edemeyeceğine karar vermek, DVK'nın 24. maddesinde notelere yüklenmiş olan sorumluluğun ölçüsüz nitelikte olması hasebiyle, bir takım olumsuzlukları bünyesinde barındıracaktır. Bu durumu iki ihtimal üzerinden değerlendirebiliriz:

**Birinci ihtimalde;** noterin rücu talebi reddedildiğinde, noter vergi idaresine hata düzeltme yoluna gidip, rücu talebinin reddedildiğini, dolayısıyla kendisinden alınan verginin haksız olduğunu ve tarafına iadesini ister. Bu talep reddedilince, red kararını vergi mahkemesi önüne getirir. İşte, bu durumda yine sorumlu sıfatıyla dava açılmasının sıkıntıları ortaya çıkabilecektir. Mahkemenin de davayı reddetmesi halinde artık vergi noterin üzerine üzerinde kalacak ve asıl mükellef noter aleyhine sebepsiz zenginleşmiş olacaktır. (Noterin bireysel başvuru yoluna gitmesi, buna dayanarak yargılamanın yenilenmesine gidilmesi gibi ihtimaller de elbette gündeme gelecektir. Ancak noterin sorumlu olduğu-kendisine ait olmayan bir borcun ödenmesinden sorumlu tutulduğu- da dikkate alındığında, noterin rücu etmesinin bu şekilde zora sürülmesi, noterin hak etmediği bir zorluğa sürüklenmesi anlamına gelecektir).

**İkinci ihtimalde;** noterin rücu talebinin reddi üzerine, vergi dairesine düzeltme yoluna gittiği ve sonra vergi mahkemesine gidip davayı kazandığını düşünelim. Belki bu durumda noterin üzerine düşeni tam olarak yapmaması (tarh işlemini beklememesi, ihtirazî kayıt koymaması vb.) sonucu böyle uzun bir süreçte ödediği vergi aslına kavuşabilmesinin normal olacağı ileri sürülebilirse de, bu da aslında ölçüsüz olarak getirilmiş bulunan bir sorumluluk müessesesinin adaletsiz sonuçlarından birini teşkil edecektir. Yine, noterin sorumlu sıfatıyla açacağı bir davanın kabul edilebilirliği yüksek değildir. Ayrıca asıl borçlu olmadığı bir vergiyi ödemek zorunda kalması ve sonra onu geri alabilmek için mücadele etmesi, hakkaniyete uygun değildir. Noterlerin çok geniş yelpazede vergi mükellefiyeti ve sorumluluğu altında buldukları düşünüldüğünde, onlara bu ölçüde geniş sorumluluk yüklenmesi, adil değildir.

Bu yüzden yukarıda belirttiğim üzere, noterlerin rücu taleplerinin kabul edilmesi ve bunun daha sonra asıl mükellefin açacağı dava ile desteklenmesi, en hakkaniyetli çözüm yolu olacaktır. Ama aslında tâ en başta yapılması gereken, noterlere vergi aslı bakımından böyle bir sorumluluk yüklenmemesidir.

### **b. Mülkiyet Hakkının İhlâli Bakımından Değerlendirme**

Noterlere yüklenen sorumluluğun ölçüsüz olmasını, mülkiyet hakkı noktasında da destekleyebiliriz. Notere vergi aslı için sorumluluk yüklendiğinde ve rücu talepleri de reddedildiğinde, noter aleyhine mükellefin sebepsiz zenginleşeceği açıktır. Ayrıca noterden vergi aslı alındığında (ki zamanaşımı süresi içinde her zaman için yapılacak tespitlerde bu durum ortaya çıkabilir), noter mükellefe rücu edemeyecek noktada olabilir. Asıl mükellef iflas etmiş, acz belgesi almış, şirket tasfiye edilmiş olabilir gibi. İşte, noterin ödemek zorunda kaldığı vergi için asıl mükellefe rücuunun imkânsız olması hali, noterin mülkiyet hakkına haksız ve ölçüsüz bir müdahale mahiyetini taşıyacaktır. Bu ise, kabul edilemez. Dolayısıyla, DVK'nın 24. maddesindeki sorumluluk müessesesinin kaldırılıp, hiç değilse DVK'nın 27. maddesindeki gibi bir düzenleme yapılması gereklidir.

## B. Damga Vergisi Kanunu'nun 27. Maddesi İle İlgili Olarak Noterlerin Sorumluluğu

### 1. Vergi İncelemesine Dayanılarak Yapılan Tarhiyatlar Sonucu Noterden Sadece Özel Usulsüzlük Cezası İstenebilir

Adalet müfettişi raporuna dayanılarak yapılan tarh üzerine vergi ve ceza kesilemez. Vergi tarh ve ceza kesme işleminin, bağımsız yapılan bir vergi incelemesine dayanması gerekmekte olup, aksi şekilde yapılacak tarh ve ceza kesme işlemleri hukuka aykırılık oluşturacaktır.

VUK'un 134. maddesine göre, "vergi incelemelerinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır". Yapılacak tarhiyat da vergi incelemesine (veya yoklamasına) dayanmalıdır. Adalet müfettişlerinin ise böyle bir yetkileri yoktur. Dolayısıyla adalet müfettişinin raporu esas alınarak yapılan bir tarhiyat hukuka aykırı olacaktır. Nitekim Danıştay'ın bir kararında "Vergi Usul Kanununun 128 ve 135'inci maddelerinde yoklama veya vergi incelemesi yetkisini haiz olanlar arasında sayılmayan, Adalet Müfettişince yapılan bildirim, idarenin iç yazışmasıyla davacının bağlı olduğu vergi idaresine iletilmesi üzerine, herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın tarhiyat yapılmasına olanak bulunmadığından..."<sup>33</sup>.

Benzer bir kararda da bu husus belirtilmektedir: "Olayda, Simav Asliye Hukuk Mahkemesi işlemleri üzerinde adalet müfettişinin yaptığı inceleme sonucu vergi dairesine gönderdiği yazı dikkate alınarak tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, 213 sayılı Kanunun sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan adalet müfettişinin Simav Asliye Hukuk Mahkemesi işlemleri üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazı esas alınarak yapılan dava konusu vergi ziyai cezalı damga vergisi tarhiyatında hukuka uyarlık bulunmadığı anlaşılmaktadır"<sup>34</sup>.

Sadece Adalet müfettişleri değil, Sayıştay denetçileri ya da Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişlerince yapılan denetimlere dayanılarak da vergi tarhi yapılamaz. Bu denetçi veya müfettişlerin raporunun vergi dairesine gelmesi üzerine vergi dairesi bir vergi incelemesi yaptırmalı ve o inceleme raporuna dayanılarak vergi tarhi/ceza kesme işlemi yapılmalıdır. Nitekim Danıştay'ın bir kararı şu şekildedir: "Dava konusu vergilendirmenin, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı Rehberlik ve Teftiş Kurulu ... Müfettişlerince işyerinde yapılan genel denetim sonucu düzenlenen... tarihli raporda bir kısım ücret ödemelerinin yasal kayıtlara intikal ettirilmediği ve tevkifat yapılmadığının saptandığı, bu hususun sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığının ... tarihli yazıları ile vergi dairesi müdürlüğüne bildirilmesi üzerine takdir komisyonunca bu rapordaki tutarlar esas alınarak takdir edilen matrah farkı üzerinden yapıldığı anlaşılmaktadır... Vergi mahkemesince, takdire esas alınan teftişlere ilişkin iş müfettişi raporu ve ekleri ile diğer bilgi ve belgeler dikkate alınarak çalışanlara ücret ödenip ödenmediği yönünden inceleme yapılması ve sonuca göre karar verilmesi gerekirken..."<sup>35</sup>.

Vergi dairesi bu şekilde gelen ve hazırlık işlemi niteliği taşıyan raporlar üzerine, dosyayı vergi incelemesi yapılmak üzere vergi müfettişlerine göndermeli ya da takdir komisyonuna sevketmelidir. Re'sen vergi tarhi ancak bu şekilde tespit edilecek matrah veya matrah farkı üzerinden yapılacak, aksi halde hukuka aykırılık oluşturacaktır: "Re'sen vergi tarhi için öncelikle, takdir komisyonlarınca takdir edilmiş veya vergi incelemesi yapılmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenmiş inceleme raporu ile belirlenen matrah veya matrah

<sup>33</sup> Danıştay 7. Daire, 25.05.2012 gün ve E. 2010/265, K. 2012/2497.

<sup>34</sup> Danıştay 9. Daire, 19.10.2015 gün ve E. 2013/624, K. 2015/10936.

<sup>35</sup> Danıştay 3. Daire, 28.12.2011 gün ve E. 2009/3052, K. 2011/7830.

*farkının bulunması gerektiği; sadece Gümrük İdaresinin, 870 adet gümrük çıkış beyannamesinden doğan damga vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmediği bilgisini içeren yazısına istinaden yapılan re'sen tarhiyatta isabet görülmediği...<sup>36</sup>.*

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi incelemeleri dışında yapılan diğer kurumların yetkili denetim elemanları (örneğin Adalet müfettişleri, Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişleri ya da Sayıştay denetçileri) tarafından yapılan denetimlere göre düzenlenecek rapor (tutanak), aslî bir işlem niteliğinde olmayıp, bir ön işlem niteliği taşımaktadır. Mükelleflerin hukukî durumunu etkileyen asıl yürütülmesi zorunlu işlem, vergi incelemelerine dayanılarak yapılacak vergi tarhı/ceza kesme işlemleri olacaktır.

DVK'nın 24. maddesi kapsamında adalet müfettişi raporuna göre ödemelerde de noterin rücu edebileceği sonucuna ulaşmıştık. Orada noter sorumlu sıfatındadır ve kendisine ait olmayan bir vergiyi ödemektedir. Adalet müfettişi tarafından yapılan bir hesaplama dayanarak bulunan vergiyi sorumlu sıfatıyla ödeyecektir. (İdeal olan, noterin vergi dairesince yapılacak tarh sonucu bulunan vergiyi ödemesidir ama Adalet müfettişi tarafından tespit edilen vergiyi de ödeyebilecek ve akabinde rücu edebilecektir). Böyle bir durumda noterin rücu talebinin reddedilmesi halinde, noter aleyhine sebepsiz zenginleşme durumu ortaya çıkacaktır. Noterin tarhı beklememekte kusuru olduğu kabul edilse dahi, bu durum, vergi aslı bakımından rücuu engellemeyecektir. Noter zaten vergi ziyayı ve özel usulsüzlüğe muhatap olacak, onlar için rücu edemeyecektir. Mükellef ise, daha sonra vergi idaresinden iade talep edebilecek, talebin reddi halinde dava açabilecektir. Noterin ihtirazî kayıt koyup koymaması da bu durumu etkilemeyecektir.

DVK'nın 27. maddesi kapsamında ise, vergi aslı ile vergi ziyayı mükellefe, özel usulsüzlük cezası ise notere kesilecektir. Burada Adalet müfettişinin tespiti ile doğrudan mükelleften vergi istenemeyecektir (Adalet müfettişi raporunun mükellef üzerinde herhangi bir etkisi söz konusu değildir). Adalet müfettişinin raporu vergi dairesine gidecek ve vergi dairesi de inceleme yaptırıp vergi tarh edecektir. Ancak bu aşamadan sonra mükellef ve notere gidilebilecektir. Dolayısıyla DVK'nın 27. maddesi kapsamında vergi ve cezaların istenmesi için vergi tarhı şarttır. Vergi tarhiyatının vergi inceleme raporuna dayanmayıp da, adalet müfettişi (veya diğer kanunlarda düzenlenen denetim elemanlarının) raporuna dayanması ise hukuka aykırılık oluşturacaktır.

## **2. Damga Vergisi Kanunu'nun 27. Maddesine Göre Notere Sadece Özel Usulsüzlük Cezası Kesilmesi**

DVK'nın 27. maddesine kapsamında, noterlerin onaylama suretiyle yaptığı işlemlerden dolayı alınmayan veya eksik alınan vergiler ve vergi ziyayı cezaları mükelleften istenebilecek, noterden ise sadece özel usulsüzlük cezası istenebilecektir. Bunun aksi şeklindeki uygulamalar açıkça hukuka aykırılık oluşturacaktır.

Uygulamada vergi idaresinin DVK'nın 24 ve 27. maddelerini birbirine karıştırarak uygulamasına rastlanmaktadır. Örneğin, noterce onaylama şeklinde yapılan bir işleme ilişkin olarak vergi dairesinin noterden vergi aslının yanı sıra iki kat vergi ziyayı cezası ile özel usulsüzlük cezasını istemesine rastlanmaktadır<sup>37</sup>. Bu durumda vergi dairesi hem iki maddeyi birbirine karıştırmakta ve hem de 27. maddeyi yanlış yorumlamaktadır. DVK'nın 27. maddesine göre noterden sadece özel usulsüzlük cezası istenebilecekken, mükelleften alınacak vergi aslı ile vergi ziyasını da noterden istemekte ve ayrıca notere de fazladan

<sup>36</sup> Danıştay 7. Daire, 26.04.2010 gün ve E. 2008/6101, K. 2010/2000, Danıştay Dergisi, 2020, S. 124, s. 273.

<sup>37</sup> Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı, noterlerce onaylanan bazı sözleşmelerde, 2015 ve 2016 yıllarında noterlere yönelik bu şekilde vergi tarh ve ceza kesme yoluna gitmiştir.



vergi ziyat uygulamaktadır. Böylece vergi sistemimizde hiç düzenlenmeyen bir şekilde iki kat vergi ziyat uygulaması gibi garabet bir durumun oluşmasına sebebiyet verilmektedir.

Vergi aslının ve cezasının mükellefle beraber noterden de istenmesi, aynı zamanda vergi ve cezada mükerrerlik oluşturacak niteliktedir.

### **3. Noterlere Damga Vergisi Dolayısıyla Kesilecek Özel Usulsüzlük Cezasının Zama-naşımı**

Damga Vergisine ilişkin kontrol ödevini yerine getirmeyen noterlere DVK'nın 27. maddesinin yollamasıyla, ne kadar ceza kesileceği Vergi Usul Kanunu'nun 355. maddesinde açıklanmıştır:

*"Damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kâğıt için tahsil edilmeyen dam-ga vergisi üzerinden maktu vergilerde %50, nispî vergilerde %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir".*

Vergi cezalarında zamaşımı VUK'un 374. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre özel usulsüzlük cezalarından sadece VUK'un 353 ve mükerrer 355. maddeleri uya-rınca kesilecek özel usulsüzlük cezalarında zamaşımı beş yıldır. Diğer özel usulsüz-lüklerde ve genel usulsüzlüklerin hepsinde ise zamaşımı usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden itibaren iki yıldır.

Dolayısıyla damga vergisi eksik alınan veya alınmayan kâğıtları, vergi ve cezasını tahsil etmeden onaylayan noterlere kesilecek özel usulsüzlük cezası, iki yılda zamaşımına uğrayacaktır. Vergi dairesi bu hususa da dikkat etmemektedir.

### **SONUÇ**

Noterlerin damga vergisi kapsamındaki sorumlulukları esas itibarıyla iki maddede dü-zenlenmiştir.

**Noterlerin düzenleme şeklindeki işlemlere yönelik sorumluluğu DVK'nın 24. mad-desinde düzenlenmektedir.** Bu maddeye göre, eksik alınan vergi ve cezalar noterden alınmaktadır. Noter daha sonra asıl mükellefe rücu edebilmektedir.

Bu madde kapsamında, bütün mesele, noterin rücu talebinin kabul edilip edilmemesi noktasında toplanmaktadır. Ancak bu maddenin kapsamı ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar incelendiğinde, noterlere çok geniş bir sorumluluk yüklendiği ortaya çıkmak-tadır. Noterlere yüklenen sorumluluğun ölçüsüz boyutta olduğu ve maddenin bu haliyle sorunlar doğurmaya müsait olduğu anlaşılmaktadır. Rücu talebinin reddi halinde çok karmaşık sorunlar ortaya çıkacak ve sorumlu sıfatıyla vergi mahkemesine dava açması ve bunu kaybetmesi halinde noter, haksız ve adaletsiz bir vergi yükü altında kalacaktır. Hatta noterin yıllar sonra ortaya çıkabilecek bir sorumluluktan dolayı asıl mükellefe gi-debilme imkânı da ortadan kalkmış olabilir. Asıl mükellefe gidilemeyecek olması, açıkça noter (sorumlu) bakımından mülkiyet hakkının ihlâli sonucunu doğuracaktır.

Mevcut düzenlemenin, noterlere çok geniş ve ölçüsüz boyutta sorumluluk yüklediği aşikârdır. Bū kapsamdaki sorumluluk, gerek mülkiyet hakkının ihlali ve gerekse noter aleyhine sebepsiz zenginleşmeye sebebiyet verebilmektedir. Bu yüzden olması gereken, düzenleme şeklindeki işlemlerden dolayı da noterlerin sorumluluğunun aynen 27. mad-dedeki gibi düzenlenmesi, yani noterden sadece vergi cezalarının istenmesi, vergi asılı-nın ise mükelleften istenmesidir. Böyle bir düzenleme, uygulamada ortaya çıkabilecek ihtilafların önüne geçecektir.

Noterlerin rücu edebilmesine yönelik olarak, yukarıda belirtildiği üzere aykırı görüşler bulunsa da, hakkaniyetli ve sorunsuz bir uygulamanın gerçekleşebilmesi için kanaatimce noterin vergi aslını ödedikten sonra asıl mükellefe rücu edebilmesi ve bu rücu taleplerinin reddedilmemesi gerekir. Maddenin mevcut uygulamasında, noterlere çok geniş ve ölçsüz boyutta sorumluluk yüklenmiş olduğu gerçeği göz önünde tutulmak suretiyle, noterlerin mükellefe rücu etmesi ile ilgili olarak şu sonuçlara ulaşmaktayız:

-Noter Adalet müfettişi raporu üzerine tespit edilen damga vergisini ödeyebileceği gibi, bu rapor doğrultusunda yapılacak vergi incelemesi sonucu tarh edilen vergileri ödeyebilir. (Olmaması gereken vergi tarhi sonucu vergilerin ödenmesidir, ancak adalet müfettişi raporuna dayanılarak yapılan ödeme de geçerli olup, noterin rücu hakkını ortadan kaldırmaz. Çünkü mükellef ödedikten sonra bunun iadesi için vergi dairesine itiraz edip reddi halinde dava açabilecektir.)

-Noterin ödeme yaparken vergi dairesine tutanak düzenlememesi, vergi dairesine bildirimde bulunmaması, rücu hakkını ortadan kaldırmaz.

-Noter alınmayan veya eksik alınan damga vergisini ihtirazî kayıt koymak suretiyle ya da koymaksızın ödeyebilir.

-Noter, kendi ödemek durumunda kaldığı vergiyi, mükelleften ister (rücu eder). (Veya noter, vergi alınmadığının veya eksik alındığının tespiti üzerine, mükellefe durumu bildirip, mükelleften vergiyi tahsil edip, daha sonra tahsil ettiği bu vergiyi, vergi dairesine ödeyebilir).

- Noterin ödemek durumunda kaldığı vergiyi rücu etmesinde, verginin salt adalet müfettişi raporuna dayanmasının veya ihtirazî kayıt konulup konulmamasının, noterin vergi hesabında kusuru bulunup bulunmamasının önemi yoktur. (Rücu talebinin bu gibi sebeplere dayanılarak reddi halinde, noterin kendisine ait olmayan bir borcu ödeme yükü altına kalması söz konusu olacaktır. Bu ise, mükellefin noter aleyhine sebepsiz zenginleşmesine yol açacaktır).

-Mükellef, noter tarafından kendisinden istenen (veya kendisine rücu edilen) vergiyi ödedikten sonra, verginin alınmasının haksız olduğuna inanıyorsa, hukukî yollara başvurma hakkına sahiptir. Mükellef, vergi dairesine başvurup verginin kendisine iadesini ister. Bu iadenin reddi halinde vergi mahkemesine dava açabilir. Vergi sorumlusu olan noterin vergiyi öderken tutanak tutmaması, vergi dairesine ayrı bildirimde bulunmaması veya ihtirazî kayıt koymaması; mükellefin vergiyle ilgili hukukî başvuru yollarını ortadan kaldırmaz.

**Noterlerin onaylama şeklindeki işlemlerine ilişkin sorumluluğu ise DVK'nın 27. maddesinde düzenlenmektedir.** Bu maddeye göre, vergi aslı ve vergi ziyası mükelleften istenecek, noter ise sadece özel usulsüzlük cezasına muhatap olacaktır.

Uygulamaya baktığımızda bir takım yanlışlıkların hâlâ devam etmekte olduğunu görmekteyiz. Bunun başlıca sebebi, vergi idaresinin ilgili genel tebliğlerdeki düzenlemelere (ve hatta kanun maddelerine bile) yeterince vâkıf olmaması ve bunları birbirine karıştırmasıdır. Ayrıca rücu davalarına bakan adlî yargı hâkimlerinin bu teknik konuda başvurdukları bilirkişi raporlarının yetersiz nitelikte olmasının da yanlış uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

---

## KAYNAKLAR

**BİLİCİ Nurettin**, Vergi Hukuku, Ankara 2015.

**BİLİCİ Nurettin/ÜSTÜN Ümit Süleyman**, Damga Vergisi ve Harçlar, Ankara 2016.

**İNAL Mustafa**, 101 Soruda Damga Vergisi Kanunu El Kitabı, Ankara 2006.

**KARAKOÇ Yusuf**, Vergi Hukuku, İzmir 2011.

**ÖNCEL Muallâ/ÇAĞAN Nami/KUMRULU Ahmet**, Vergi Hukuku, Ankara 2015.

**ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan**, Vergi Hukuku (Genel Hükümler), Bursa 2015.

## 2. OTURUM SORU-CEVAP

### Oturum başkanı Nihal SABAN:

Evet şimdi sorular bölümüne geliyoruz. Tartışmalar için 15 dakikalık bir süremiz var. Önce soruları alalım daha sonra cevapları konuşmacılardan alalım. Şimdi ben bu kongrenin gelecek kongre çıkarı için önce Yusuf'tan başlamayı planlıyorum. Akşama kadar vaktimiz var. En son kürsüye o çıkacak. Önce ona nasıl söz vereyim. Ondan sonra Ertunç sana söz vereyim. Buyurun sayın Yusuf. Sevgili arkadaşımız Yusuf buyurun.

### Soru 1. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ

Şimdi ben bu oturumda da gerçekten sürelere de riayet ederek oturum başkanının herhangi bir baskısına maruz kalmadan sunumlarını tamamlayan arkadaşlara teşekkür ediyorum. Süleyman ÜSTÜN kardeşimin sunumu teknik bir sunumdu. Birtakım kararlardan bahsetti, onun üzerinde çok fazla durmayacağım. Şeye gelince, Ahmet Emrah GEÇER bu arkadaşımızın sunumunda bazı tereddütlü konular var. Özellikle ulaştığı sonuçlar yani eğer o sonuçlar dikkate alınır da bazı düzenlemeler bertaraf edilirse biz kamu alacaklarını da artık kimseden tahsil edemez hale geliriz. Birtakım sonuçlara varırken o vardığımız sonuçların da ne gibi sonuçlara yol açacağını hesap ederek o sonuçları ifade etmemiz gerekiyor. Mesela kanuni temsilcisinin sorumluluğunu kusurlu kusursuz tartışması yapıldı. O tartışma yapılabilir ama kanuni temsilci böyle sıradan biri değil. Her kişi bir başkasının rastgele temsilcisi olmuyor. Temsilci olduğunuzda bir takım ödevleri yapıyorsunuz. Hatta sorumluluk doğuracak işlemde sizin fiillerinizden kaynaklanabilir bir sonuç olarak ortaya çıkıyor. Dolayısıyla sanki hiç kusuru yok, hiç müdahili yok, hiçbir müdahalesi yok, hiçbir işlem yapmadı, hiç haberi yok. Kendisine bir sorumluluk izah edildi. Bu da şüphesiz ki ağır geldi, ölçüsüz oldu. Hatta adalet duygusunu rencide ettiği şeklinde bir kabulün kolayca bir kabul olduğunu daha müessesenin tam kavranmadan varılmış bir sonuç olduğunu düşünüyorum. Bu nedenle bazı sonuçlara varırken çok acele etmemesi gerektiği kanaatindeyim. Benzer bir durumda son konuşmacı Mehmet Mert SİLAHŞÖR için söylenebilir. Tespitlerinin bir kısmına ben de katılıyorum. Bir kere bu Vergi Usul Kanunu 10. maddede sorumluluk düzenlemesi doğru bir düzenleme değildir. Kanun yanlış yerden başlamış ama bir türlü doğru yere de ulaşamamış durumda. Mükerrer 35. madde sisteme dahil edilmiştir. Onun Vergi Usul Kanunu ile bağlantısı da halen kurulamamıştır, güya kurulmaya çalışıldı. Bir hüküm getirildi. Bunu da Anayasa Mahkemesi iptal etti değil mi? Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanır hükmünde Anayasa Mahkemesi iptal etti. Tabii Anayasa Mahkemesi'nin onu niye iptal ettiğini de anlamak çok kolay değil gibi geliyor bana. Asıl o sorumluluk maddesinin düzenleneceği kanun amme alacaklarının tahsili usulündeki kanundur. Vergi usul kanunu değildir. Orada sadece tarhiyata muhatap bulmak için düzenlenmesi gereken bir şeyi siz tahsile muhatap olmak için düzenlemiştiniz. O yanlış nereden kaynaklanıyor? Almanya örneğinden kaynaklanıyor. Almanya'da hem tarh hem tebliğ hem taahhuk hem tahsil aynı kanunda düzenlendiği zaman bir yerde düzenlediniz mi sorunu çözmüş olursunuz ama biz iki ayrı kanunda düzenlediğimiz için iki ayrı yerde düzenlemek zorunda kaldık. Yarısını düzenlediğiniz kanunda düzenlemiş olduk. Daha sonra fark ettik ki eksik kalmış. Diğer yeri de tamamlamaya çalıştık ama bir türlü sonuca ulaşamadık. Dolayısıyla o konunun aslında vergi usul kanunu veya değiştirilecekse ben bir zamanlar vaziyet etmeye çalışıyordum bazı şeylere, oradan çıkarılması gerektiği kanaatindeyim. O hükmün oradan tamamen sökülüp atılması gerekiyor bence. O madde değil onun yeri. Eğer tarhiyata muhatap istiyorsanız onu başka şekilde düzenlemeniz

gerekıyor. Şeye gelince bu limited şirketlerde ortakların sorumluluğu ve sorumluluk sıralamasına gelince sizin sunumunuzun bir yerinde o sıralamaların ne kadar haklı olduğunu gerekçelendirdiniz. Metninizi görmediğim için bu bilinçli bir gerekçelendirme mi yoksa rastgele bir durum mu bunu bilemiyorum ona bir şey diyemeyeceğim ama onun bir gerekçesi var. Sıralama yapılması gerekiyor son dönemde Danıştay kararlarında belki ona özgü sıralama yapılmadan hem orta hem kanuni temsilci birlikte ödememi gönderilebilir diyebilir. Ama hayır önce kanuni temsilciye göndereceksiniz çünkü kanuni temsilcinin sorumluluğu mal varlığıyla sorumludur. Öbürünün sorumluluğu ise sadece hisse oranında sorumluluk. Dolayısıyla aynı kapsamlı bir sorumluluk yok ki ikisini aynı anda gönderip de sonuç alabilirsiniz. Bazı şeyler fark edilmediği için öyle karar da verilebiliyor bazen kanaat de belirtilebiliyor diyor saygılar sunuyorum.

### **Oturum Başkanı Nihal SABAN:**

Teşekkür ederiz. Şimdi söz Ertunç'da.

### **Soru 2. Ertunç ŞİRİN**

Teşekkür ederim hocam. Ertunç ŞİRİN İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Bütün konuşmacılara teşekkür ederek başlamak isterim. Ben Sayın ÜSTÜN'ün başlığına ilişkin olarak bir hani endişemi dile getirmek veya o endişeme karşı acaba rahatlatacak bir şey var mıdır? Onu öğrenmek için sormak isterim. Bu konu benim de tamamlamaya çalıştığım çalışmanın alt başlıklarından bir tanesi aslında vergisel ilişkilerden kaynaklanan tazminat ve rücu talepleri. Çok enteresan çok keyifli bir alan ama aynı zamanda biraz da değil bayağı, özel hukukun alanına giren bir başlık. Dolayısıyla burada bir sonuca ulaştığımız zaman aslında ulaştığımız sonuçta özel hukukun ilkelerinden borçlar hukukunun bir takım temel kavramlarından kurgularından da ister istemez yararlanmak onları da göz önünde bulundurmak zorundayız gibi geliyor. Benim endişem şu hani noterleri aslında kendi yükümlüsü olmadıkları bir vergi borcunu, damga vergisi borcunu sorumlu sıfatıyla ödeyip bunu üstlenmek zorunda bırakmayalım. Çok doğru bırakmayalım ama noterleri bu borcun altında bırakmamaya çalışırken yani noterin ödemiş olması rücu talebini ortaya koyabilmesi için yeterlidir dediğimiz zaman acaba yükümlü tırnak içinde yükümlüyü aslında ödemek zorunda olmadığı bir vergi borcunu rücu yoluyla ödemek zorunda bırakır mıyız? Neyi kastediyorum? Mesela düzenleme şeklinde bir belge sonra yapılan damga vergisi doğurmadığı düşünülmüş noter tarafından. Dolayısıyla damga vergisi tahsil edilmemiş işlemin taraflarından. Sonra bir inceleme sırasında adalet müfettişleri veya kimse kim denetliyorsa, kim ortaya çıkarıyorsa, diyor ki burada damga vergisi vardı. Sen bunu neden almadın? Apar topar noter bunu ödüyor ve dönüyor diyor ki işlemin taraflarına ben bunu ödedim sen bunu bana öde. Ama işlemin tarafına da yazık değil mi şimdi biraz sen bunu bana zamanında haber verseydin ben buna karşı belki vergi dairesine karşı ortaya koyabileceğim birtakım argümanlar vardı. Bu belki aslında vergi damga vergisine tabi değildir belki istisna bir kağıttı bunları niye tartışma imkanını benim elimden aldın. Ben senin kusurun yüzünden ödemek zorunda kaldım bu parayı. Niye şimdi sana ödemek zorunda kalıyorum, biraz da acaba işlemin taraflarını korumamız gerekmez mi? Onların aslında belki hiç doğmayacak bir yükümlülüğe katlanmak zorunda kalmalarına yol açar mıyız? Böyle bir endişem var, bu konuda ne dersiniz? Çok teşekkürler.

### **3. Soru: (İsim beyanı yok, oturum başkanı konuşmanın sonunda Mustafa ismiyle hitap ediyor.)**

Sunumu yapan meslektaşlarımıza gerçekten teşekkür ediyorum. Ben aslında bir sorudan ziyade sayın ŞİRİN'in başladığı yerden devam etmek istiyorum. Dikkatli olacak

herhalde. Noterlerin vergilendirilmesi vergi sorunları benim de yoğunlukla ilgilendiğim bir konu. Aslında iki yanlıştan bir doğru çıkmazla başlayan bir süreç. Çok yüksek sesle telaffuz edilmez Sayın Üstün'ün sunumunda da o çok net bir şekilde vardı. Noterler hiçbir zaman vergi müfettişleri tarafından denetlenmeler. Nedeni de çok ilginç noterlik kanunu çıktıktan sonra idari hukuk anlamında bence yok hükmündedir. Noterler ile Adalet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı arasında bir protokol var ve noterler az önce Sayın ÜSTÜN'ün ifade ettiği gibi Adalet Bakanlığı müfettişleri tarafından denetleniyor. İlginç olan sadece hukuki açıdan ve noterlik faaliyetleri açısından değil aynı zamanda vergi denetimine adalet müfettişleri yapıyor, birincisi bu. Zaten bütün şu anda konuştuğumuz rücu sorunlarının temelinde yatan vergi hukuku ve özel hukuk tartışmalarının başlangıcı da buradan çıkıyor. Şöyle ki biz vergi hukukçularının hiç anlayamayacağı bir uygulama, Sayın ÜSTÜN'ün ifade ettiği, ikmal. Gerçekten anlayamayız çünkü Adalet Bakanlığı müfettişi denetlerken diyor ki aynı zamanda vergi denetimi yapıyor o protokol çerçevesinde, sen bundan vergiyi eksik almışsın diyor. Şimdi biz vergilendirme süreci anlamında bir verginin eksik alındığında mükellef olarak tespit edersek ne yaparız gider pişmanlıkla beyan ederiz vs vs. Şimdi uygulama bu noktada şöyle geliyor. Adalet Bakanlığı müfettişi işte o yönetmelikteki aslında başka bir husus ile ilgili hükmü vergi için uygulamada ikmal diye bir şey çıkıyor. Bu sözleşmedeki vergiyi eksik aldın git öde diyor. Noter de gidiyor ödüyor ama nasıl ödüyor? İkinci temel nokta aydınlatılması gereken nokta şu, noter o ay ödeyeceği damga vergisinin içerisine hiç herhangi bir ilişkilendirme olmaksızın o miktarı eklemek suretiyle ödüyor. Yani şimdi vergi hukuku açısından bunu da anlamak mümkün değil. Çünkü ona eklediğinizde eğer o kağıt 3 sene önce yapılmışsa onun gecikme faizi vs vs yani pişmanlıkla ilgili bir mekanizma da işlemiyor. Orada noterler bağlamında o bahsettiğim atıfta bulunduğu protokol gereği kendi kendine garip bir mekanizma gidiyor. İşte onun ardından da şu anda tartıştığımız rücu problemleri geliyor. Sayın ÜSTÜN haklı olarak diyor ki ama yükümlü sıfatıyla dava açmamız gerekir. O atıfta bulunduğu içtihadı birleştirme kararını belki ayrı bir toplantı da ayrıca tartışırız o da ayrı bir problem. Sorun şu şimdi vergi sorumlusu Vergi Usul kanununda öngörülme bir biçimle vergiyi taahhuk edip ödüyor. Şimdi bu noktadan sonra bir rücu ilişkisi, özel hukuk bakımından işte burada faiz isteyecek misiniz, istemeyecek misiniz, aslına mı rücu edeceksiniz bunu tartışabilirsiniz. Ama vergi hukuku bakımından baktığınızda ne oldu o vergiyi kim ödedi, vergi sorumlusu sıfatıyla noter ödedi. Ayrı bir bilgiye dayanmadı kaldı ki bunu kendi beyannamesi ile ödedi. O zaman vergi usul kanunu kapsamında kendi beyanınıza dava açılmaz hükmünü nereye koyacağız. Ardından bir başka nokta geliyor. Şimdi tahakkuku tahsile bağlı vergiler kategorisinde çünkü noter işlem yapıldığı anda tahsil ediyor. Şimdi bu noktadan sonra bence asıl problem vergi hukukuna sistematigine uymayan bu mekanizmayı çözmediğiniz sürece bu rücu ve dava problemlerini tartışamayız. İçtihadı birleştirme kararında damga vergisiyle ilgili o aslında uzun uzadıya tartışılması gereken bir karar, şunu söylüyor; eğer hak edişten vergi kesmişlerse sen işte kusur sorumluluğu nedeniyle istersen git bir adli yargıda şansını dene istersen de dava aç. O zaman vergi davasındaki 30 günlük hak düşürücü sürenin mantığı nerede kaldı o zaman. Bunu yapın, birincisi bu. İkincisi de bu şeyde, aslında şöyle bir gelişme oldu. Eskiden Adalet Bakanlığı müfettişlerini doğrudan vergi dairesine yazıyordu ve vergi dairesi de ve vergi dairesi müdürü de doğrudan bunun üzerine de doğrudan vergi ceza ihbarnamesi düzenliyordu. Neyse son 7-8 yıldır artık Adalet Bakanlığı müfettişleri yazdıkları raporu vergi idareleri bir ön rapor olarak kabul edip onun üzerine tarhiyata başladılar. Hiç olmazsa dava edilebilirlik noktasında o eski bankalar murakıplarının vergi denetimi yapması ya da SGK'nın müfettişlerinin vergi denetimi yapması sona erdi. Buna bir katkı olarak sunmak istedim. Sayın GEÇER'in ve Sayın SİLAHŞÖR'ün sunumları noktasında bunlara da

teşekkür ediyorum ama şu noktayı belki bugün belki de daha sonra bir tartışmalıyız. 6183 anlamında zaman aşımı. Hepimizin bir cevabı var, vadeyi izleyen günler. Şimdi bu bahsettiğiniz müteselsil sorumluluk kanuni temsilci ve burada nihai devam ediyor. Eğer bunlardan biri hakkında siz 6183'teki durma ve kesme nedenlerini gündeme getirirseniz zaman aşımının ruhuna uygun olmayan bir şey. Bu ayırım, bu sıralama demin sizlerin işaret ettiği acaba zaman aşımı üzerinde bir etkisi var mı? Eğer düşünürseniz bununla ilgili de fikirlerinizi duymak isterim. Teşekkür ediyorum.

**Oturum Başkanı Nihal SABAN:**

Biz de Mustafa'ya teşekkür ediyoruz 15 dakikalık tebliğ süresini doldurdu. Başka söz almak isteyen.

**Soru 4. Erdem ATEŞAL:**

Yardımcı Doçent Erdem ATEŞAL, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Ben de Sayın ÜSTÜN Hocam'a Sayın GEÇER'e bir soru sormak istiyorum. Şimdi bu adalet müfettişi raporu Mustafa Hocam da bahsetti, bunu biraz daha açmak istiyorum. Burada adalet müfettişi raporuna istinaden yapılan ödemenin ciddi bir problem olduğunu ben de düşünüyorum. Şöyle düşünersek adalet müfettişi raporuna göre ödeme yapıldıktan sonra, vergi dairesi incelemesinde aslında damga vergisine yer olmadığına kanaat getirildiğinde, bu durum, hem iade bakımından nasıl bir sorun yaratacak, bunu bir değerlendirmek gerektiğini düşünüyorum. Çünkü bu durumda iade gündeme gelecek çünkü adalet müfettişi her ne kadar rapor ortada olsa bile nihai aslı burada takdirim, idari inceleme raporuna bağlı bir şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğini düşünüyorum. Öte yandan buna bir rücu davası açılmış olabilecek ödemedeki dolaylı noter tarafından asıl mükellefe bir rücu davası açılacak. Burada vergi inceleme raporu çerçevesinde damga vergisine yer olmadığına dair bilgi belki sadece noterde olacak o zaman bu rücu davasında bu bilginin nasıl geleceği burada nasıl bu bilginin nihai vergi inceleme raporunda ve damga vergisinde yer olmadığına dair kanaatin rücu davasına nasıl etki etmesi gerektiği konusunda da Sayın Üstün'ün düşüncelerini merak ediyorum. Sayın GEÇER'e de sormak istediğim bir cümle kullandı kendisi o cümlelerin açıkçası biraz da açılımını yapmasını rica edeceğim. Şirketlere özellikle kayyum atanması ile ilgili şirketlere kayyum atansa da medeni kanundaki hükümler gereğince kanun temsilcilerinin fiil ehliyetinin sona ermediğine dair bir ifade kullandı. Peki bu durumda kanun temsilcilerinin fiil ehliyeti sona ermiyor ise kayyum yönetiminde işlemlerini yürüten, vergisel işlemlerini yürüten bir şirketin, kanuni temsilcileri hala nasıl vergisel ödevlerini yerine getirecek fiil ehliyetini yerine getiriyor olmasına rağmen? Bu konuyu nasıl izah edecek? Kendisine bu soruyu yöneltmek istiyorum. Teşekkür ediyorum.

**Oturum Başkanı Nihal SABAN:**

Buyurun son soruyu alıyoruz.

**Soru 5. Yunus Emre YILMAZOĞLU:**

Teşekkür ederim ben Yunus Emre YILMAZOĞLU, Anayasa Mahkemesi raportörüyüm. Öncelikle bütün konuşmacılara çok teşekkür ederim. Soru değil aslında ufak iki katkı olmasını düşünüyorum. Öncelikle Süleyman ÜSTÜN Hocam ile ilgili olan tebliğ ile ilgili olarak, burada noterler açısından şöyle bir sorun da doğabilir. Aslında ödemek zorunda olmadıkları bir harcı ya da bir vergiyi ödemiş durumda kalıyorlar. Dolayısıyla onlar açısından bir mülkiyet hakkı ihlali sorunu olabilir mi? Bunların üzerinde bırakılması ölçüsüz bir düzenleme midir? Bu müdahale ölçüsüz müdür? Bunların

tartışılması gerekir. Çünkü mesela 2-3 sene geçmiş olabilir, 4 sene geçmiş olabilir bu adalet müfettişi raporu, olaydan üç dört sene sonra düzenlenmiş olabilir. Artık o kişiye ulaşma imkanı dolayısıyla onu rücu etme imkanı da kalmamış olabilir. Bir husus bu. Diğer husus da diğer yönden kişilerin de mahkemeye erişim hakkı kısıtlanmış olabilir. Şöyle ki artık mesela orada kişiler şunu iddia ediyorlar, noter bunu ödedi. Ben bunun hukukiliğini tartıştıramadım. Bu da bir mahkemeye erişim hakkı ihlali midir? Bunun da tartışılması gerekebilir. Emrah Bey ile ilgili olarak, onun sunumu ile ilgili olarak da Sayın Yusuf Hocam, Vergi Usul Kanunu 10. Maddesi 2. fıkrası hakkında bir açıklamada bulundu. Ben de aynen katılıyorum tebliğde aslında onun da tartışılması gerekebilirdi. Çünkü Danıştay'ın idari yargının müsteki hale gelen kararlarında, biz kusur sorumluluğu hususunu 10. maddenin 2. fıkrası bağlamında kanun temsilcileri bağlamında inceliyoruz. Bir kusur sorumluluğu arıyoruz. Zaten Anayasa Mahkemesi'nde iptal edilen hüküm 213 sayılı kanunun ilgili hükümleri bu 35 ile ilgili, 35'in 5. fıkrasıydı galiba, 213 sayılı kanun hükümleri uygulanmaz şeklindeki hüküm Danıştay'ın ya da idari yargının bu tarz kararlarına karşı geliştirilmiş bir önleyici hükümdür. Anayasa Mahkemesi bunu iptal etti. Dolayısıyla kusur sorumluluğu yönünde böyle de bir durumda var. Bu da tebliğde tartışılabilirdi. Teşekkür ederim.

#### **Oturum Başkanı Nihal SABAN:**

Biz teşekkür ederiz. Evet, başka soru yok ise ben şimdi konuşmacılara sırayla söz vereceğim. Önce sizden başlayalım en yoğun soru grubu size geldiği için. Buyurun.

#### **Konya Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Doç. Dr. Süleyman ÜSTÜN:**

Öncelikle hocalarıma teşekkür ediyorum Mustafa Hocam'ın katkısından dolayı, Ertunç Hocam'a, Yunus Emre Hocam'a, Erdem Hocam'a, hepsine ayrı ayrı teşekkür ediyorum. Öncelikle Mustafa Hocam'ın dediği gibi gerçekten de Adalet müfettişlerinin raporu doğrultusunda noterler ödüyor. Hatta birçoğunun ödeme gerekçesi de çok daha şey yani daha eski vergi düzenlemeleri akıllarında kalmış ve çok da vergiye de hakim de değiller. Adalet müfettişinin düzenlediği rapor üzerine direkt gidip ödüyorlar. Aynen sizin dediğiniz gibi herhangi bir tutanak yok, herhangi bir beyanname yok, öderken ihtirazı kayıt koymak yok ve herhangi başka bir şey yok. Sadece ödüyorlar ve yine mesela başka mahkeme kararlarında da var. Şifayı bile olsa asıl mükellefe rücu edebiliyorlar. Bu noktada mesela Ertunç Hoca'nın dediği özel hukuk kurallarını dikkate almak gerekiyor gerçekten mesela mahkemeler aynen bunları hükmetmiş. Noter diyor ihtirazı kayıt koymamıştır, ödediğini mükellefe bildirmemiştir. Bildirse mükellef kendi hakkını koruyabilecek ve dava açabilecek bunun hukuka aykırılığını mahkeme önüne getirebilecektir. Dolayısıyla noterin ödemesi kusura dayalıdır, tamamen hukuka aykırıdır rücu şartları oluşmamıştır rücu edemez. Bu sefer bütün yük noterin üstünde kalmış oluyor. Sorunlu olmasına rağmen ödemiş oluyor, geri alamıyor, belki yapabileceği bir şey hata düzeltmeye gidip dava yoluna getirilmesi vs ama o noktada da sorumlu sıfatı onu köşeye sıkıştıran bir nokta. Bu noktada işte benim burada sistematik getirmeye çalışmamın sebebi buydu. Noterler bunu bir şekilde ödüyorlar ve genellikle adalet müfettişi raporuna göre, 27. maddeye göre adalet müfettişi raporunu esas almamak lazım. Vergi dairesi kendi tavrını yapsın buna göre olsun ki orada mükelleften ayrı olarak isteniyor, onu bir kenara ayırdım o yüzden. 24. maddeye göre noter ödemiş olsa bile adalet müfettişi raporuna dayanarak ödese, ihtirazı kayıt koymasa, herhangi bir bildirimde bulunmasa ayrı bir beyanname vermezse bile daha sonra rücu edebilmesi gerekiyor ki muhtemel hukuka aykırılıkların önüne geçilebilsin ki aksi halde noterin üzerinde haksız bir, noter aleyhine sebepsiz zenginleşme ortaya çıkacak. Bu noktada yine karşı oylarda belirtilen hususlar ortaya çıkıyor. İşte bu yüzden ben şurada



bir noktayla onu bağlamaya çalıştım. Bunun olabilmesi için bu durumun asıl mükellef tarafından vergi dairesine açılacak bir iptal davası ile desteklenebiliyor olması gerekiyor. Mükellefe rücuen ödeyebilir, bazı durumlarda noter vergiyi ödemededen önce haber veriyor kişiden o vergiyi alıp götürüp yine ödüyor. Noter kendisi ödemededen mükelleften alıp ödüyor. Daha sonra kişi yahu bu hukuka aykırıydı ben bunu niye ödedim deyip o noktaya da gelebiliyor. İşte rücuen ödese bile kendisinden istenen şeyi direk kendisi ödemiş olsa bile mükellefe o davayı açma hakkının tanınması gerekiyor. Yunus Emre Bey'in de bu noktada dediği gibi yani bir haksızlık olmaması için mükellefin o noktada dava açabilme hakkının olması gerekiyor. Aksi halde karşı oylarda da bunu belirtiyordu hukuka aykırı bir kararın işlemin denetlenmemesi gibi bir garabet durum ortaya çıkacak. Dolayısıyla noter ihtirazi kayıt koyabilir, kendisi dava açabilir ödememek için kişiye haber verebilir. Bununla hakkını arayabilir ya da kişi ödese bile bu sefer mükellefin kendisine dava açabilme hakkımız var. Hakkımızın tanınması gerekiyor, o hakkın tanınması gerekiyor. Yine Erdem Hocam'ın da dediği gibi oraya da toparlayayım, peki bu durumda vergi mahkemesine mükellef gitti davayı kazandı iade durumu ne olacak. Eğer mükellef açtıysa ve ona iade edilir eğer haksız olduğu anlaşılırsa o işlemin o zaman noterden tahsil edilen cezanın haksızlığı da ortaya çıkacak. O zaman da noterde hata düzeltme hükümlerine göre kendi cezasını alabilecek mükellef de o haksız ödemiş olduğu vergiyi ya da haksız bir şekilde rücu etmek durumunda kalmış olduğu vergi aslını o vergi idaresine açtığı dava sonucunda iptal ettirip iade alabilecektir. Yani başka bir çözümü aslında yok. Gerçekten sistemin yapı taşlarının hep yanlış monte edilmesi sonucunda çıkan bir şeyi belki zorlama bir şekilde düzeltmeye çalışıyoruz hepsi bu.

#### **Oturum Başkanı Nihal SABAN:**

Teşekkür ederim. Şimdi Sayın Ahmet EMRAH'la devam edelim.

#### **İstanbul Medeniyet Üniversitesi Hukuk Fakültesi Ar. Gör. Ahmet Emrah GEÇER:**

Şimdi öncelikle şunu belirtmek istiyorum, eleştiriniz için çok teşekkür ederim. Yusuf Hocam karşılık bir şeyler söylemek istiyorum Yusuf Hocam'a karşı. Şöyle söyleyeyim Alman Vergi Usul Kanunu'ndan bahsettiniz hocam. 69. maddede orada kusurlu bir sorumluluk atfedildiğini görüyorum ben yanlış okumadıysam. Yani kanuni temsilciye kusurlu bir sorumluluk atfediliyor. Kusur yoksa hatta "gross negligence" yani ağır ihmali varsa hafif ihmali bile şey yapmıyor, kabul etmiyor. Bakıldığı zaman meyas kanunu olduğu için söylüyorum, merak ettim daha sonradan başkaca devletlerin vergi usul kanunlarına baktım. Kanada'ya baktım Kanada'nın bazı eyaletlerine yine kusurlu bir sorumluluk var. "Due diligence" yaparak bu sorumluluktan kurtulabiliyor. Amerika federal eyalet kanunlarına baktım. Orada büyük ihmali varsa yani hafif ihmali kabul etmiyor. Yalnız bazı eyaletlerde baktığım kadarıyla söylüyorum hafif ihmalleri de, hafif ihmallerden dolayı kanuni temsilciyi sorumlu tutuyor. Belçika ve Fransa'ya da baktım, Avustralya'ya da baktım. Avustralya'da yine 2013 yılında yeni bir kanun getirilmiş. Daha yeni kanun temsilciliğinin kusur sorumluluğunu düzenlemiş. Dedim ki ya gelişmiş devletlere baktım ben, bir de gelişmemiş veya bizim gibi gelişmekte olan devletlere bakayım. Özellikle Çin'i merak ettim, Çin hukukuna baktım 84 tane vergi suç ve cezası tespit ettim. Bunlardan hiçbirinde kusursuz sorumluluk yer almadığını gördüm. Sonra ben hep Arjantin'i çok ederim bir arkadaşım var orada sağ olsun. Arjantin hukukuna da baktım bizimle ekonomik olarak aynı derecede oldukları için söylüyorum. Arjantin hukukunda da arkadaşımın ilettiğini söylüyorum burada böyle bir sorumluluğun olmadığını kanun temsilcilerinin kusurlu sorumlu olduğunu söylüyor. Şimdi benim burada anlatmak istediğim belki yanlış anlaşılabilir. Benim anlatmak istediğim şey şu, tabi sizin deneyimleriniz var o noktada bir şey söyleyemiyorum ama yani kusur sorumluluğunun olması demek zaten



ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ



**20. KURULUŞ YILI ETKİNLİKLERİ  
6. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI  
SEMPOZYUMU  
BİLDİRİ KİTABI**

ISBN: 978-975-6734-18-6



ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ

2.  
yıl

20. KURULUŞ YILI ETKİNLİKLERİ  
6. GENÇ VERGİ HUKUKÇULARI  
SEMPOZYUMU

ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ, ANKARA 16 NİSAN 2016

**BİLDİRİ KİTABI**

**YAYINA HAZIRLAYANLAR**

Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Yrd. Doç. Dr. İbrahim Nihat BAYAR

Yrd. Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

Ar. Gör. Begüm Dilemre ÖDEN

Ar. Gör. Uraz BULUT

ANKARA 2017

ISBN: 978-975-6734-18-6