

# NOTERLERİN HARÇ SORUMLULUKLARINDA PROBLEMLİ ALANLAR

- İlhami ÖZTÜRK\*
- Ahmet OZANSOY\*\*

## GİRİŞ

Noterler, yaptıkları işlemlerden kaynaklanan noter harcını tahsil ederek 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 119'uncu maddesinde belirlenen sürelerde vergi dairesine yatırmakla yükümlüdürler. Harç alacağını güvence altına almak amacıyla 492 sayılı Harçlar Kanunu ile noterlere de sorumluluk yüklenmiştir.

### 1. Noter Harçları ve Harcın Mükellefi

Harç, Devletin gerçekleştirdiği bazı işlemler dolayısıyla aldığı, bunun karşılığında belli bir işlem tesis ettiği ve yapılan işlemde faydalanan kişinin ödediği parasal tutarları ifade etmektedir. Ülkemizde Harçlar Kanunu'nda düzenlenen harçlar, Kanun'a ekli 9 adet tarife cetvelinde sayılmıştır. Bu cetvellerden 2 sayılı tarife Noter Harçlarıdır. Bu durum Kanun'un 1'inci maddesinde de belirtilmiştir. Tarifede noter harçları, değer ve ağırlık üzerinden alınan nispi harçlar ile maktu harçlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmıştır. Noter harçlarının konusu, mükellefi, ölçüleri ve diğer hususlar ise aynı Kanun'un 38 ila 50'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

Harçlar Kanunu'nun 40'inci maddesine göre, noter harçlarının mükelle-

---

\* SPK Üyesi

\*\* Maliye Başmüfettişi, SPK E.Daire Başkanı

fi harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Ancak “Özel Kanunlara Göre Harç Mükellefi” başlıklı 125’inci maddede bu Kanunun ilgili kısımlarında mükellefiyet hakkında konulmuş hükümlerin aksine özel kanunlarda hüküm bulunduğu takdirde özel kanun hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre noter harcının mükellefi özel kanunlarda aksine bir hüküm bulunmadığı sürece harca mevzu işlemin yapılması için notere başvuran kişilerdir.

## 2. Noterlerin Noter Harçlarına İlişkin Sorumluluğu

Harçlar Kanunu’nun 50’nci maddesinde; *“Düzenleme ve tasdik işlemleri noterlerin kusurlarından dolayı, mahkeme tarafından hükümsüz addolunursa noter aldığı harç ve ücretler tutarını şahsen tazmin ile mükelleftir. Harç ve ücretlerin tazmin ettirilmiş olması, ilgililerin genel hükümler dairesinde, noterden ayrıca zarar ve ziyana istemelerine engel teşkil etmez”* hükmü yer almaktadır.

Dikkat edilirse bu hüküm devlete karşı değil, işlemin sahibi bir başka ifadeyle harcın mükellefine karşı noterin sorumluluğunu düzenlemiştir. Bu maddedeki sorumluluk, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 8’inci maddesinin 2’nci fıkrasında düzenlenen ve sorumluyu alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kılan bir başka ifadeyle vergi tarhiyatını ve tahsilâtını asıl sahibi olan devlete karşı sorumlu kılan yapıdan farklıdır.

Öte yandan, Harçlar Kanunu’nun “Kısımlar Arasında Müşterek Hükümler” başlıklı 10’uncu kısmında yer alan 127’nci maddesinde bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça harçların tamamı peşin olarak ödenmeden harca mevzu olan işlemin yapılamayacağı, 128’inci maddesinde de, gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurların harcın ödenmesinden mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu oldukları hüküm altına alınmıştır.

### 3. Noterlerin Harç Sorumluluğunda Karşılaşılan Sorunlar

#### a. Noterlerin Harçlar Kanunu Kapsamında “Memur” Sayılıp Sayılmayacakları Hususu

Harçlar Kanunu'nun 128'inci maddesinde yer alan “*Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar* harcın ödenmesinden mükellefler ile müteselsilen sorumludurlar” hükmünde yer alan “memurlar” ibaresinin noterleri kapsayıp kapsamadığı hususu açıklanmaya muhtaçtır. Bu konuda vergi idaresinin görüşü ve uygulaması noterlerin de söz konusu madde kapsamında belirtilen “memur” tanımı içinde yer aldığıdır.

Harçlar Kanunu'nun Mükerrer 69'uncu maddesinin son fıkrasında; Belediyeler ve Bayındırlık ve İskân Bakanlığının ilgili memurlarından, 70'inci maddesinde tapu memurlarından, 98'inci maddesinin (a) fıkrasında gemi sicil memurlarından bahsedilmektedir. Harçlar Kanunu'nun 128'inci maddesindeki “memur” ibaresinden kanunun çeşitli maddelerinde belirtilen bu memurların kastedildiği düşünülebilir. Nitekim noterler gerek 1512 sayılı Noterlik Kanunu gerek 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu uyarınca memur değildirlen. Harçlar Kanunu'nda da noterlerin bu kanun uygulamasında kanunda geçen memur tanımı içinde oldukları açık olarak belirtilmemiştir. Eğer 128'inci maddedeki memur ibaresinin noterleri de kapsadığı kabul edilecek olursa, yargı harçları için de hâkim ve savcılarının memur olarak kabulü gerekir. Ancak vergi idaresi noter harçları için noterleri memur olarak kabul ederken, yargı harçları için hâkim ve savcılarını memur olarak kabul etmemektedir.

#### b. Zamanında Ödenmeyen Harcın Asıl Mükellef Yerine Noterden Takibi

Harçlar Kanunu'nun 49'uncu maddesinde noter harçlarının ilgili işlemin hitamından önce peşin olarak alınacağı hükmü yer almaktadır. Bu hükme gö-

re harcın ödenmesi için belli bir süre tespit edilmiş olup bu süre ilgili işlemin hitamında sona ermektedir. Yani sürenin sonu işlemin tamamlanmasından önceki bir andır.

Aynı Kanun'un "Zamanında Ödenmeyen Harçlar" başlıklı 130'uncu maddesinde "Bu kanunda ödenmeleri için belli bir süre tesbit edilmiş olan harçlar süresi içinde ödenmemiş ise ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin ilgili vergi dairesine bildirilir. Müzekerelerde harcın nevi ve mahiyeti, miktarı, mükellefin adı soyadı ve en son ikametgâh adresi açıkça gösterilir" hükmü yer almaktadır. Bu hükme istinaden uygulamada bu tür durumlarda Harç Tahsil Müzakeresi düzenlenerek durum ilgili vergi dairesine bildirilmektedir. Metninden de anlaşılacağı üzere 130'uncu maddenin amacı harcın asıl mükellefinden tahsil edilmesidir. Çünkü müzekerelerde mükellefe ilişkin olarak ad, soyad ve ikametgâh bilgileri yer almaktadır.

Söz konusu madde gerekçesinde, "Keza tasarıda ödeme için belli bir süre tespit edilmiş, fakat çeşitli sebeplerle ödenmemiş olan harçlar, ilgili makam ve daireler tarafından sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde bir müzekkere ile o yerin vergi dairesine bildirilecek ve bundan sonra harç vergi daireleri tarafından takip olunup tahsil olunacaktır" denilmektedir. Gerekçeden de anlaşılacağı üzere çeşitli sebeplerle süresinde ödenmemiş harçların mükelleflerinden takip ve tahsili ilgili vergi dairesinin görevidir.

Harçlar Kanunu'nun kısımlar arasında müşterek hükümleri düzenleyen onuncu kısmında yer alan 128'inci maddesinde "Gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar **harcın ödenmesinden** mükellef ile müteselsilen sorumludurlar" hükmü yer almaktadır. Bu maddedeki "harcın ödenmesinden" müteselsilen sorumlu oldukları şeklindeki ibare noterlerin sadece ödeme aşamasında sorumlu olduklarını ifade etmektedir. Yani harcın tamamı tahsil edilmeden işlem yapılması durumunda harç ve cezası mükellef adına tarh edilecektir. Harcın mükellefi adına yapılan tarh ve tahakkuk aşamaları sona erdikten sonra ödeme aşamasına geldiğinde vergi dairesi ödeme için müteselsil

sorumluluğa istinaden ister harcın gerçek mükellefi olan imza sahiplerine ister işlem yapan memura başvurabilecektir. Başka bir deyişle; buradaki müteselsil sorumluluk harcın ödemesine ilişkindir. Yani tahsil aşamasıyla ilgilidir. Aksi yorum, memurun sorumluluğunu ödeme aşamasının dışına yani tarh ve tahakkuk aşamasına da teşmil eder ki, 128'inci madde Kanun'un müşterek hükümler kısmında yer aldığından yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları gibi tüm harçlar için geçerli hale gelir. Bu durumda örneğin, harcın eksik hesaplandığı bir mahkeme ilamı için hâkim veya bir başka halde tapu harcının eksik hesaplandığı durumda tapu memuru adına vergi/ceza ihbarnamesi düzenlenmesi gibi Kanun koyucunun amaçlamadığı ve uygulamaya da ters düşen bir sonuç ortaya çıkacaktır.

Öte yandan bir işlemle ilgili olarak harcın eksik alınması sonucunda tarh ve tahakkuk işlemlerinin memur adına yapılması halinde bu işlemi tamamlayan her aşamadaki memurların müteselsil sorumluluğundan ötürü adına tarhiyat yapılacak memurun tespiti uygulamada keyfiliğe ve güçlükler neden olacaktır. Örneğin; noterde yapılan bir satış vaadi sözleşmesi veya vekâlet üzerinden eksik harç hesaplanmasına rağmen tapu memurlarının bu sözleşmeye veya vekâlete istinaden tapuda işlem yapmaları halinde gerekli harçlar tamamen alınmadan işlem yapan memur sıfatıyla hem noter hem de tapu memurları harcın ödenmesinden sorumlu olacaktır. Ancak bu durumda tarh işlemi kimin adına yapılacak, vergi/ceza ihbarnamesi kimin adına tanzim olunacaktır? Müteselsil sorumluluk müessesesi gereği vergi dairesi memur ile mükellef arasında dilediğine başvurma imkânına sahip iken birden fazla memurun sorumluluğu halinde tarhiyat için vergi dairesinin mükellef dışında hangi memura başvuracağı hususu kanunda belirtilmemiştir. Kanun koyucunun birden fazla memurun, eksikliğe rağmen işlem yapmaları durumunda vergi dairesine, dilediği memura başvurma ve dilediği adına tarhiyat yapma yani vergi/ceza ihbarnamesi düzenleme keyfiliğini tanıyacağı düşünülemeyeceğinden bu gibi durumlarda tarh ve tahakkuk işleminin harcın asıl mükellefi adına yapılacağı tarh ve tahakkuk aşaması tamamlanıp ancak harcın ödenebilir hale gelmesin-

den sonra harcın ödenmesinden dolayı müteselsil sorumluluğa istinaden memur ya da mükellefe başvurulabileceği daha akla yatkın gözükmektedir.

Eğer getirilen sorumluluk müessesesi ile sadece ödemedi sorumluluk değil tarh aşamasında da sorumluluk amaçlanıyor olsaydı; ilgili kanun metninde “ödenmesinden” ibaresi yerine “vergi ve cezadan” ibaresinin kullanılması gerekirdi. Nitekim 3568 sayılı Kanun’un 12’nci maddesinde yeminli mali müşavirlerin yaptıkları tasdikten doğan sorumluluğu tanımlanırken ziyaa uğratılan **vergilerden ve kesilecek cezalardan** mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları açıkça kurala bağlanmıştır. Danıştay muhtelif kararlarında kanunda yer alan “ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu” ifadesi gereği mükellefle birlikte ve aynı usullere göre takibinin gerekeceği sonucuna varmıştır. Oysa Harçlar Kanununun 128 inci maddesinde yer alan “**ödenmesinden**” ibaresi 3568 sayılı Kanun’daki gibi “**vergi ve cezadan**” ibaresinin karşılığı değildir. Bu sebeple eksik harçtan kaynaklanan vergi ziyayı nedeniyle önce harç mükellefi hakkında tarhiyat yapılmalı daha sonra kamu alacağı tahsil edilebilir hale geldiğinde ilgili memur nezdinde müteselsilen takip yapılmalıdır. Aksi halde harcın asıl mükellefinin, uzlaşma, ceza indirimi ve dava açma hakkı da kısıtlanmış olacaktır. Ödemenin ilgili memur tarafından uyuşmazlık konusu olmadan yapılması durumunda memur, ödediği harç tutarının tamamı için müteselsil sorumluluk müessesesine istinaden asıl mükellefe rucu edebilecektir. Bu durumda harcın ödenmesinden müteselsil olarak sorumlu olan memur tarhiyatın kendi adına yapılması durumunda uzlaşma ve dava haklarını kullanmamakla Borçlar Kanununun 144’üncü maddesindeki, “*Hilafına mukavele olmadıkça müteselsil borçlulardan biri kendi fiili ile diğer borçluların vaziyetlerini ağırlaştırıramaz*” hükmü hilafına diğer borçlunun durumunu ağırlaştırabilecektir. Tarhiyatın ilgili memur adına değil de harcın mükellefi adına yapılması halinde asıl mükellef olması nedeniyle memura rucu etme hakkı olmadığından uzlaşma ya da dava haklarını kullanmaması diğer müteselsil borçlunun yani ilgili memurun vaziyetini ağırlaştırıramayacaktır.

Bütün bu durumlar karşısında Harçlar Kanunu'nun 128'inci maddesinde yer alan “*harcın ödenmesinden sorumludurlar*” ibaresinin tarh ve tahakkuk aşamasını kapsamadığının sadece ödemeye uygun hale geldikten sonraki aşamayı kapsadığının kabulü gerekecektir.

### **c. Harca İlişkin Cezadan Noterin Sorumluluğu**

Harçlar Kanunu'nun 128'inci maddesindeki memurun sorumluluğu sadece harç ile sınırlı tutulmuş harç üzerinden hesaplanan ceza sorumluluk kapsamına alınmamıştır. Bu durumda memurların Kanun'da sorumlu olduğu açık olarak belirtilmeyen cezadan sorumlu tutulmaları düşünülemez. Kanun koyucu mükellef dışındaki birisini cezadan da sorumlu tuttuğunda bunu kanun metninde açıkça belirtmektedir. (Bkz. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu-Madde 13, 5540 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 17/7, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 227) Kaldı ki, vergi ya da harç ibaresinin cezayı kapsamaması yani vergi ile cezanın ayrı olarak düzenlenmesi Anayasal bir ilke olan cezaların kanuniliği, belirliliği ve şahsiliği ilkelerinin bir gereğidir.

### **4. Tasdik ve Düzenleme İşlemleri Ayrımı Hususu**

Damga Vergisi Kanunu'nda noterlerin sorumluluğu düzenlenirken tasdik ve düzenleme işlemlerinden kaynaklanan sorumluluk ayırılmış olmasına rağmen Harçlar Kanunu'nda düzenlenen sorumlulukta böyle bir ayırımılaştırma yapılmamıştır.

1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun düzenleme ve onaylama işlemlerini düzenleyen maddeleri dikkate alındığında düzenleme ve onaylama işlemleri arasında şekil ve içerik olarak ciddi farkların bulunduğu anlaşılmaktadır. Düzenlemede noterin içeriğe ve bu içerikten doğacak harca vakıfiyeti daha yüksek olmasına karşın onaylama işlemleri noter haricinde yapıлып notere sadece

tasdik amacıyla geldiğinden bu işlemlere ilişkin eksik alınan ya da hiç alınmayan noter harcından kaynaklı sorumluluğun onaylama (tasdik) işlemlerinden kaynaklanan sorumluluktan farklı olması hakkaniyete uygun olur.

## SONUÇ

Vergi güvenliğinin sağlanabilmesi açısından birçok vergi kanununda asıl mükellef yanında herhangi bir şekilde işleme taraf olanlar müteselsilen vergi veya harcın ödenmesinden alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulabilmektedir. Harçlar Kanunu kapsamında müteselsil sorumluluk hükmünün uygulanması noterler açısından birtakım sorunları barındırmaktadır. Öncelikle vergi idaresi uygulamasında “memur” olarak kabul edilmekle birlikte noterlerin Harçlar Kanunu kapsamında “memur” olup olmadıkları hususu tartışmalıdır. Öte yandan noterlerin memur oldukları kabul edilse dahi sorumluluklarının cezayı kapsamadığı ve harç açısından da harcın tarh ve tahakkuk aşamasının ardından tahsilât aşamasında söz konusu olabileceği düşünülmektedir. Bunun yanında, noterlerin harçları eksik tahsil ederek ya da hiç tahsil etmeden işlem yapmaları durumundaki harç sorumluluklarının (Damga Vergisi Kanunu’ndaki düzenlemeye paralel olarak) düzenleme ve tasdik işlemleri için ayrımlaştırılmasının hakkaniyete uygun olacağı düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

T.C. Yasalar (05.02.1972). **1512 sayılı noterlik kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (14090 sayılı)

T.C. Yasalar (17.07.1964). **492 sayılı harçlar kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (11756 sayılı)