DAMGA VERGİSİ KANUNU YORUM AÇIKLAMA VE UYGULAMASI

MUHİDDİN ALTUNTAŞ

GİRİŞ

BİRİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN ÖNEMİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

A-DAMGA VERGİSİNİN MAHİYETİ VE ÖNEMİ

1-Mahiyeti
2-Önemi

B-DAMGA VERGİSİ UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1-İlk Ortaya Çıkışı
2-Türkiye'deki Gelişimi
a-Cumhuriyet Öncesi Dönem (1845-1923)
b-Cumhuriyet Dönemi
aa-1923-1964 Dönemi
bb-1964-1992 Dönemi

İKİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN KONUSU VE KAPSAMI

A-VERGİNİN KONUSU

1-Kağıt Deyimi
a-Damga Vergisinin Konusu İşlemler Değil Kağıtlardır
aa-Bir hukuki işlem dolayısıyla birden fazla kağıdın düzenlenmesi
bb-Birden çok hukuki işlemin aynı kağıtta toplanması
b-Kağıt yazılıp imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül etmiş olmalı
c-Kağıdın tekemmülünden sonra işlemin feshedilmesi
d-Kağıt hükümlerinin uygulanmaması veya kağıdın terk edilmesi
e-Akdin kanunen geçerli sayılmaması
f-Mutlak butlan ile malül işlemler
g-Kağıdın vergiye tabi tutulması için ibraz edilmiş olması gerekmez
j-Dahili (iç) iş ve işlemlerde düzenlenen kağıtlar
k-Şirket yönetim kurulu kararları
2-Kağıdın (1) Sayılı Tabloda Yer Alması
a-Bazı kağıtlar ismen belirtilmiştir
b-Bazı kağıtlar genel hukuktaki adları ile belirtilmiştir
c-Değişik miktar veya nispette vergiye tabi tutulması istenen kağıtlar ayrıca ismen belirtilmiştir

d-Faturalar , maktu vergiye tabi makbuzlar ve dilekçeler kapsam dışı bırakılmıştır

3-Yabancı Memleketlerle Türkiye'deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlar

a-Vergiye tabi olmanın şartları

aa-Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi

bb-Türkiye'de kağıt üzerine devir veya vira işlemleri yürütülmesi

cc-Türkiye'de kağıdın hükmünden faydalanılması

b-Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar

B-KAPSAMI

1-Mektuplar

a-Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektuplar

b-Teklif mektupları

c-Akdi mutazammım siparişi kabul mektupları ve mukavele yerine kaim mektuplar

2-Şerhler

a-Vergiye tabi bulunan veya onların yerini alan şerhler

aa-Vergiye tabi kağıt üzerine yazılanlar

bb-Aval

cc-Vergiye tabi olmayan kağıt üzerine yazılanlar

-Makbuz şerhleri

-Bordrolar

-Verile Emirleri

-Vergi dairesince yapılan mahsup işlemleri

dd-Vergiden istisna şerhler

ee-Yapılabilirliği olmayan şerhler

b-Vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine ve bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler

aa-Yenilenmesine

bb-Uzatılması

cc-Değiştirilmesi

dd-Devri

ee-Bozulması

3-Telgraflar

4-Teyit Mektupları

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ MİKTARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

A-Kağıdın Mahiyeti Tayini

1-Şekli Kanunlarda Belli Edilmiş Kağıtlarda

2-Şekli Kanunlarda Belli Edilmemiş Kağıtlarda

3-Başka Bir Kağıda Atıfta Bulunan Kağıtlarda

B-KAĞIT NÜSHALARININ BİRDEN FAZLA OLMASI

1-Nüsha-Suret Ayrımı
a-Nüsha
b-Suret
c-Fotokopiler
d-Yabancı ülkelerde birden fazla nüsha olarak düzenlenen kağıtlar
e-Türkiye'de düzenlenip yabancı ülkelere gönderilen kağıt nüshaları
f-Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin nüshaları
2-Noterlerce Düzenlenen veya Tasdik Olunan Kağıtlar
a-Noterce re'sen düzenlenen kağıtlarda
b-Noterlerce onaylama (imza tasdiki) şeklinde yapılan kağıtlarda

C-BİR KAĞITTA BİRDEN FAZLA AKİT VE İŞLEM BULUNMASI

1-Bir Kağıtta Birbirinden Tamamen Ayrı Akit ve İşlem Bulunması
2-Bir Kağıtta Toplanan Akit ve İşlemlerin Birbirine Bağlı ve Bir Asıldan Doğma Olması
a-Müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şerhleri
b-Noterlik işlemlerinde birbirine bağlı ve bir asıldan doğma işlemler
c-Pey akçesi, zamanı rücu, cezai şart bulunması
3-Bir Kağıtta Toplanan Akit ve İşlemlere Asıl Akitlerden Başka Bir Şahsın Eklenen Akit ve İşlemleri
4-İdari Uygulamalar
5-Danıştay Kararı
6-Bir Kağıtta Ciro Kabul ve Tesellüm Şerhlerinin Bulunması
a-Türkiye'de düzenlenen kağıtlarda
b-Yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlarda

D-BİR KAĞITTA BİRDEN FAZLA İMZA BULUNMASI

1-Akit ve İşlemin Fazla Olmasından
2-Kağıt Hükümlerinin Yenilenmesine,Değiştirilmesine, Devrine, Uzatılmasına veya Bozulmasına İlişkin Şerh Konulmasından
3-Kabul, Devir ve Ciro İşleminin Yapılmış Olmasından
4-Bir Akit Veya İşlemin Gereğinden
a-Müteselsil sorumluluk
b-İmza adedine göre vergi alınacak haller
5-Birden Fazla İmzanın Tek İmza Hükmünde Sayılmasından

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

RESMİ DAİRE KAVRAM VEMÜKELLEF

A-RESMİ DAİRE

1-Resmi Daire Kavramı
2-Resmi Daireye Bağlı İktisadi İşletmeler, Fonlar ve Döner Sermayeli İşletmeler
a-İktisadi işletmeler
b-Döner sermayeli işletmeler
c-Fonlar

3-Resmi Daireler Damga Vergisi Mükellefi Değildir
4-Resmi Dairenin Damga Vergisi Uygulamasındaki Önemi ve Etkisi

B-MÜKELLEF

1-Kişi Kavramı
2-Kişiler Tarafından İmzalanan Kağıtlarda
a-Tek kişi tarafından imzalanan kağıtlarda
b-Birden çok kişi tarafondan imzalanan kağıtlarda
aa-DSMKÖ izni bulunan kuruluşlar ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlarda
bb-Kağıdı imzalayan her iki tarafın da DSMKÖ izni bulunması
3-Resmi Daireler tarafından Düzenlenen Kağıtlarda
a-Sadece resmi dairenin imzasını taşıyan kağıtlarda
b-Sadece kişilerin imzasını taşıyan kağıtlarda
4-Resmi Dairelerle Kişilerin İmzasını Birlikte Taşıyan Kağıtlarda
5-Vergiden Muaf Kuruluşlarla Kişiler Arasında Düzenlenen Kağıtlarda
a-Sadece muaf kuruluşun imzasını taşıyan kağıtlarda
b- VM kuruluşların kendi işlemlerinde düzenlenen kağıtlarda
c-VM kuruluşlarla kişiler arasında düzenlenen kağıtlarda
6-Yabancı Memleketlerle Türkiye'deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlarda
a-Genel olarak
b-Ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanlarda
c-Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlarda
7-Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Kağıdın Hükmünden Yararlanmada
8-Senetle Yapılan Satışlarda DV Mükellefi Alıcıdır.

C-İSTİNALAR

1-(2) Sayılı Tabloda Yazılı İstisnalar
2-2982 Sayılı Kanunda Yer Alan İstisna
3-3505 Sayılı Kanunun Geçici 2. Maddesinde Yer Alan İstisnalar
4-Özel Kanunlarda Yer Alan İstisnalar
5-Mükerrer 30. Maddede Yer Alan İstisnalar

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİLEME ÖLÇÜLERİ VE NİSPET

A-VERGİLEME ÖLÇÜLERİ

1-Maktu Vergi
2-Nispi Vergi

B-BELLİ PARA DEYİMİ (MATRAH)
a-Kağıtta belli paranın açıkça gösterilmiş olması
b-Kağıtta belli paranın açıkça gösterilmemiş olması
c-Belli parayı ihtiva eden kağıda atıfta bulunulması
d-Bayilik sözleşmeleri

e-Cezai şart, pey akçesi, zamanı rücu gibi akdin müeyyidesi kabilinden olan miktarların matraha dahil olması

f-Karz akdi

g-Resmi senet

h-Taahhüt edilen işin belli bir oranda arttırılabileceğinin öngörüldüğü sözleşmeler

i-KDV'nin matraha dahil olup olmayacağı

3-Yabancı Para İle Düzenlenen Kağıtlarda Belli Para (Matrah)

4-Vergi ve Matrah Hesaplanmasında Kesirler

5-Belli Para Gösterilmesi Zorunlu Olan Kağıtlar

a-DVK göre belli para gösterilmesi zorunlu olan kağıtlar

aa-Cari hesap şeklinde açılan kredilere ait mukavelenameler

bb-Her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler

-İskonto ve iştira taahhütnamelerinde (disponslar) durum

-Değişiklik halinde durum

cc-Matlupların devir ve temlikine ilişkin kağıtlar

-Faktöring sözleşmelerinde durum

dd-Belli paranın gösterilmemesi halinde yapılacak işlemler ve uygulanacak müeyyideler

ee-Tarhiyatın muhatabı

b-Noterde düzenlenen kağıtlarda belli para gösterme mecburiyeti

c-Kredili satış borç senetlerinde durum

C-VERGİNİN NİSPETİ

1-Belli Parayı İhtiva Eden Mukavelenamelerde

a-Değiştirilmesi

b-Devri

c-Süresinin uzatımı

d-Sürenin otomatik uzaması

e-Süre uzatımı ve meblağ artışının birarada olması

2-Akreditif Mektup ve Telgraflarında

3-Diğer Kağıtlarda Yapılan Değişiklikler

4-Yabancı Memleketlerde Düzenlenen Kağıtlarda

a-Yabancı Memleketlerden Türkiye üzerine düzenlenenlerde

b-Yabancı memleketlerin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye'de tedavüle çıkarılan kağıtlarda

ALTINCI BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNDE TAHAKKUK VE ÖDEME ŞEKİLLERİ

A-DAMGA VERGİSİNDE TAHAKKUK

B-DAMGA VERGİSİNDE ÖDEME ŞEKİLLERİ

C-PUL YAPIŞTIRMAK SURETİYLE ÖDEME

1-Vergiyi Pul Yapıştırmak Suretiyle Ödemeyecek Olanlar

2-Vergisi Pul Yapıştırılmak Suretiyle Ödenecek Kağıtlar

3-Pulların Yapıştırılacağı Nüsha
a-Pulların kopyalarına yapıştırılacağı haller
b-Pulların yanlış nüshaya yapıştırılması (116)
4-Değerli Kağıt Bedelinin Pul Yapıştırılarak Ödenmesi
5-Ödeme Zamanı
6-Damga Pullarının İptali
7-Pulların Zamanında Yapıştırılmaması
8-Damga Pullarının Özellikleri

D-BASILI DAMGA KONULMAK SURETİYLE ÖDEME

1-Vergi BDKS Ödenecek Kağıtlar
a-İhtiyari olanlar
aa-Ulaştırma ile ilgili kağıtlar
bb-Elektrik, havagazı, telefon, su abonman mukavelenameleri
b-MGB. nın Yetki Kullanması Durumu

E-İSTİHKAKTAN KESİNTİ ŞEKLİYLE ÖDEME

1-İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemek Zorunda Olanlar
a-Aylık veya üç aylık muhtasar beyanname verenler
b-Genel bütçeye dahil daireler
2-Vergisi İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenecek Kağıtlar
a-Resmi dairelerin ödemelerindeki makbuz şerhleri
b-Avans makbuzları ve ücret ödemelerindeki makbuz şerhleri
c-Üç ayda bir muhtasar beyanname verenlerde
3-Damga Vergisinin Ödeneceği Yer Vergi Dairesi
4-Uyulması Gereken Esaslar

F-MAKBUZ KARŞILIĞI ÖDEME

1-Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirket Mukavelenamelerine Ait Damga Vergisinin Ödenmesi
a-Kuruluş sözleşmesi
b-Sermaye artırımı sözleşmeleri
c-İştirak taahhütnamesi
d-Gayrimenkullerin şirkete sermaye olarak konulması
e-Süre uzatımı işlemleri
f-Sermaye artırımı ve süre uzatımının birarada yapılması
g-Örnekler
aa-Yeniden değerleme fonunun sermaye ilavesi
bb-Teşvik belgeli şirket kuruluşu
cc-Kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş A.Ş.'lerde sermaye artırımı
dd-KVK geçici 10 maddesine göre sermaye artırımı
h-Hisse senide devir sözleşmeleri
i-Nevi değiştirme nedeniyle düzenlenen sözleşmeler
j-Vergiyi doğuran olay
k-Verginin ödeme şekli ve zamanı
aa-Pul yapıştırmak suretiyle ödenmesi
bb-Notere ödenmesi

cc-Makbuz karşılığı ödenmesi
2-Kooperatif Mukavelenamelerin
3-Şahıs Şirket Sözleşmeleri
4-İkmalen Vergi ve Ceza Tarhına Konu Olan Kağıtların Vergisi
5-Önceden İzin Alınan Belli Kağıtların Vergisinin MK Ödenmesi
a-İznin belli kağıt için alınması
b-İznin devamlı olarak belli kağıtlar için alınması
6-Damga Vergisinin Devamlı Surette Makbuz Karşılığı Ödenmesi (Beyannameli Mükellefiyet)
a-DSMK ödeyecek kuruluşlar
b-DSMK ödeme kapsamına giren kağıtlar
c-DSMK ödeme kapsamına giren kağıtlar
aa-Sermaye şirketi statü sözleşmeleri
bb-Noterlikçe düzenlenecek kağıtlar
cc-İstihkaktan kesintiye tabi kağıtların vergisi
dd-Genel bütçeye dahil dairelerde düzenlenen kağıtların vergisi
d-DSMK ödenmesi ihtiyari olan kağıtlar
aa-Maktu vergiye tabi kağıtlar
bb-Vergi beyannameleri ve eklerine ait damga vergileri
7-Kağıdı imzalayanların Durumuna Göre Ödeme Usulü
a-Tek imzalı kağıtlarda
b-Çok imzalı kağıtlarda
8-Damga Vergisi Defteri ve Uyulması Gereken Esaslar
a-Damga vergisi defteri
b-Uyulması gereken esaslar
c-Damga vergisi defterinin tutulmamış olması
d-Kağıtlar üzerine defter sıra nosunun yazılmamış olması
9-Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı
a-Ödenecek damga vergisi yok ise
b-Vergi dairesince yapılması gereken işlemler
10-Noterlerde Makbuz Karşılığı Ödeme ve Zamanı

YEDİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK MÜESSESESİ

A-İMZA EDENLERİN SORUMLULUĞU

1-Tek İmzalı Kağıtlarda
2-Çok İmzalı Kağıtlarda
3-Akit ve İşlemin Çok Olması Nedeniyle İmzanın Çok Olması
a-Asıl akit ve işlemin dışında eklenen akit ve işlem nedeniyle
b-Müstakil işlem nedeniyle
4-Atıf Yapılan Kağıtlarla İlgili Vergide
5-Vergisi İstihkaktan Kesinti Yoluyla Ödenecek Kağıtlarda

B-RESMİ DAİRELERİN SORUMLULUĞU

C-NOTERLERİN SORUMLULUĞU

1-Düzenlemem Şeklinde Yapılan Kağıtlarda
2-Onaylama Şeklinde Yapılan Kağıtlarda
a-İmzanın noter huzurunda atılması

b-İmzanın kendisine ait olduğunun ilgili tarafından kabulü ve örnek verme işleminde

D-KAĞITLARI İBRAZ EDENLERİN SORUMLULUĞU

1-İbraz Nedir.
2-Kimler İbraz Ederse Sorumlu Tutulur
3-İbraz Kimlere Yapılırsa Sorumluluk Doğar
4-Vergi İnceleme Elemanına İbraz Hükmündedir
5-İbraza Bağlı Sorumluluk Bütün Nüshaları Kapsamaz

E-İBRAZA BAĞLI MECBURİYET

F-RESMİ DAİRELERİN MECBURİYETİ

1-Verginin Ödenmediğinin Tespiti
2-Tutanakta Bulunması Gereken Bilgiler
3-Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler
4-Vergisi Ödenmemiş Kağıdın İşleme Konması Halinde Uygulanacak Ceza
5-Pulların Usulüne Uygun Şekilde İspat Edilmemiş Olması Halinde Uygulanacak Ceza

G-NOTERLERİN MECBURİYETİ

1-Verginin Ödenmediğinin Tespiti
2-Vergi ve Cezanın Tahsili
a-Vergi ve cezanın noter tarafından tahsili
b-Vergi ve cezanın vergi dairesi tarafından tahsili
3-Vergisi Ödenmemiş Kağıdın İşleme Konulması Halinde Uygulanacak Ceza
a-Kağıdın mükellefine uygulanacak ceza
b-Notere uygulanacak ceza
aa-DVK.na göre
bb-VUK.na göre
c-Pulları iptal etmeden kağıdı işleme koyan noter adına uygulanacak ceza

H-BANKALARIN VE KİT'LER İLE İŞTİRAKLERİNİN MECBURİYETİ

I-ÖZEL SORUMLULUK

J-DAMGA VERGİSİNDE TAHRİYAT ŞEKİLLERİ VE CEZA UYGULAMASI

1-PUL YAPIŞTIRMAK SURETİYLE ÖDEME USULÜNDE
2-DSMK VE İSTİHKAKTAN KESİNTİ YAPMAK SURETİYLE ÖDEME USULÜNDE

K-DAMGA VERGİSİNDE ASGARİ CEZA HADDİ UYGULAMASI

L-DAMGA VERGİSİNDE GECİKME FAİZİ VE GECİKME ZAMMI UYGULAMASI

M-DAMGA VERGİSİNDE ZAMANAŞIMI

GİRİŞ

Damga vergisi uygulaması, 1324 sayılı Damga Resmi Kanununun devamı niteliğinde olduğundan, çok eskilere dayanmaktadır. Diğer vergilere kıyasla damga vergisi çok geniş bir vatandaş kitlesini ilgilendirmekte ve bu verginin mükellefi olmaktadır.

Damga vergisi üretimden tüketime kadar uzanan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere hukuki bir nitelik kazandırmak gayesiyle düzenlenen kağıtlar üzerine konmuş bir tüketim vergisidir. Günümüzde, kişiler arasında ekonomik ve sosyal ilişkiler bir hayli artmış, çeşitlenmiş ve milli sınırları dahi aşmıştır. Bu durum vergi kapsamının giderek genişlemesine yol açmıştır.

Damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturduğundan bir uygulama alanına sahip olmaktadır. Gelişen ekonomik ve ticari koşullar nedeniyle her geçen gün yeni yeni kağıt türleri ortaya çıkmakta, bunların kavranması ve mahiyetlerinin tespiti oldukça güç olmaktadır. Kişiler arasındaki ilişkilerin çeşitliliği bu ilişkilerin ve kağıtların mutlaka resmi kuruluşlarda düzenlenme mecburiyetinin bulunmaması kağıtların gizlenebilme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması nedeniyle damga vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerinin de farklı ve çeşitli olmalarını gerektirmiştir.

Öte yandan, damga vergisinin son derece yaygın ve karmaşık bir vergi olması bunun kontrolünü de güçleştirmektedir. Bu nedenle Damga Vergisi Kanununda bazı kontrol usullerine, bir başka ifade ile sorumluluk ve yükümlülük hükümlerine de yer verilmiştir.

Bu kitabın konusu, damga vergisi uygulamasının bir bütün halinde ele alarak açıklamalar yapmaktır. Kitabımız esas itibariyle beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; damga vergisinin önemi ve tarihsel gelişimi üzerinde kısaca durulmuştur. İkinci bölümde; damga vergisinin konusu, kapsamı, mükellefi ve kağıtların mahiyetinin tayini, üçüncü bölümde; vergilendirme ölçüleri ve nispeti, dördüncü bölümde; ödeme şekilleri ve zamanı ve sorumluluk müessesesi üzerinde durulmuştur. Beşinci bölümde ise, vergiye tabi kağıtlar (1 sayılı Tablo) ve vergiden istisna edilen kağıtlar (2 Sayılı Tablo) hakkında kısa açıklamalar yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN ÖNEMİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

A- DAMGA VERGİSİNİN MAHİYETİ VE ÖNEMİ

1- Mahiyeti

Damga resmi uygulaması, değer vergi kanunlarımıza kıyasla daha eski tarihlere ve ilk uygulama şekli itibariyle ticari ve medeni işlemlerdeki belli muamelelerin Devletçe bastırılan resmi damgalı değerli kağıtların bedeli karşılığında alınarak kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmesi prensibine dayanmaktaydı. Bu uygulama, sosyal ve ticari alandaki gelişmeler nedeniyle fazla sürmemiş ve fertler arasındaki ilişkiler dolayısıyla düzenlenen belli kağıtlardan Devletçe bastırılmış olsun veya olmasın değerli kağıt bedeli (damga resmi) alınmasını sağlamak için bazı resim kanunları yürürlüğe konulmuştur. Bu yasal düzenlemelere rağmen Damga Resmi Kanunları modern vergi anlayışı içerisinde sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını yerine getirememiştir. Son uygulama şekli olan 1324 sayılı Kanundaki duruma göre, damga resmini vergi niteliği ağır basmaya başladığından vergi tekniği ve uygulamasına uygun hale getirilmesi gereği duyulmuştur. Bu nedenle 1960'lı yıllarda başlatılan vergi reform hareketi sırasında, Damga Resmi Kanununda da bazı değişiklikler yapılarak 1964 yılında "Damga Vergisi Kanunu" adı altında yeni bir Kanun yürürlüğe konulmuştur[(1)].

Bir resim kanununu yürürlükten kaldıran Damga Vergisi Kanununda VERGİ kelimesinin kullanılmış olmasının sebebi, verginin konusuna giren kağıtların düzenlenmesinde alınan paranın sadece bir hizmet karşılığı olmamasından ileri gelmektedir.[(2)]

Bilindiği üzere, Devlet gelirlerinin en önemli kaynaklarının vergi, resim ve harçlar teşkil etmektedir.

Teoride genel olarak vergi; kamu giderlerine vatandaşların mali güçleri nispetinde iştirak etmesi, resim; Devletin fertlere yaptığı ir hizmet karşılığı aldığı paralar, harç ise; fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak kamu müesseseleri ve hizmetlerinden faydalanmaları karşılığında yaptıkları ödemelerdir, şeklinde tanımlanmaktadır. Ancak bu ayırım ve tanımlar kesin bir mahiyet taşımamakta ve hatta vergi, resim ve harç arasında kesin ve belirgin farklılıklar bulunmamaktadır.

Gerçekten damga resminin ve vergisinin teorik anlamda açık ve genel bir tarifini yapmak, vergi olarak karakterini tayin etmek ve vergi sistemi içindeki yerini tespit etmek çok zordur.

Damga vergisi, bugünkü uygulama şekline göre, kişiler arasında meydana gelen hukuki muamelelerin dayanağını teşkil eden evrak ve vesikalar (kağıtlar) üzerine konulmuş bir vergidir.

2-Önemi

Damga vergisinin en büyük özelliği ve avantajı uygulamasındaki kolaylığı ve tahsil masrafının az oluşudur. Buna karşılık, bu vergiye tabi işlem ve kağıtların kolaylıkla gizlenebilmesi ve özellikle bu verginin bul ile tahsil şeklinde, pulların mükerrer kullanılabilme imkanının olması da dezavantajını oluşturmaktadır.

Buna karşılık, damga vergisinde makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödeme usullerinin yani beyannameli mükellefiyet şeklinin yaygınlaştırılmış olması pul kullanımını azaltmıştır. Dolayısıyla avantajları dezavantajlarından ağır basmaya başlamıştır.

Damga vergisinin önemsiz bir vergi gibi gözükmesine karşın damga vergisi tahsilatının genel bütçe ve vergi gelirleri içindeki nispi payını sürekli olarak koruduğu ve hatta bazı yıllarda artış gösterdiği gözlenmektedir. Örneğin 1961 yılında damga resmi

tahsilatının vergi gelirleri içindeki ayı %3,6 iken [3] Damga vergisinin vergi gelirleri içindeki payı 1989 yılında %4,1 1990 yılında %4,7'ye yükselmiştir.[4]

Yukarıda verilerden de anlaşılacağı üzere, damga vergisi modern vergi sistemi içindeki yerini almış ve ülkenin ekonomik ve sosyal gelişmelerine ayak uydurabilmiştir.

B-DAMGA VERGİSİ UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ

1-İlk Ortaya Çıkış

Kişiler arasındaki hukuki ilişkilerin dayanağını teşkil eden evrak ve vesikalar üzerinden alınan "Damga Resmi" uygulamasına ilk defa 16. yüzyılda Hollanda'da başlanmıştır. Hollanda'da üzerinden resim (değerli kağıt bedeli) alınması kararlaştırılan evrak ve vesikalar Devlet tarafından üzerlerine özel işaret ve damga konulmak suretiyle bastırılmış, yapılan hukuki işlemin geçerliliği için bu belgelerin kullanılması mecburiyeti konulmuştur.u bu uygulama 17. yüzyılda İngiltere, Fransa, ve diğer batı Avrupa ülkelerine yayılmış ve Damga Resmi ile ilgili ilk yazılı mevzuat Fransa'da görülmüştür.[5]

damga resminin, pul kullanmak suretiyle tahsil edilmesi uygulamasına 19. yüzyılda posta pulunun bulunmasından hemen sonra başlanmış ve tüm Batı Avrupa ülkeleri, fertler arasındaki hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlara pul yapıştırılmak suretiyle resim ödenmesi uygulamasını benimsemiştir.[6]

ülkemizdeki damga vergisi uygulanması bugünkü şeklini alıncaya kadar Avrupa ülkelerindeki gelişmelerden de etkilenerek çeşitli aşamalardan geçmiş ve geniş ölçüde Fransa'daki uygulamaların tesiri altında kalmıştır.[7] kitabımızda, damga vergisi uygulamasının geçirdiği aşamalar Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet dönemi olmak üzere iki dönem bakımından ele alınacak, ancak gelişmeler tarihler itibariyle değil daha çok konular itibariyle incelenecektir.

2-Türkiye'deki Gelişimi:

a-Cumhuriyet Öncesi Dönem (1845-1923)

a)Yazılı bir mevzuatı olmamasına rağmen Türkiye'de ilk defa 1845 yılında Devlet gelirleri arasında damga resmi adı altında bir kaleme rastlanmaktadır. Devlet gelirleri arasında yer alan bu kalem, Batı Avrupa ülkelerinde olduğu gibi Devlet tarafından bastırılan ve değerli kağıt niteliği taşıyan belgelerin satışından oluşan (değerli kağıt) bedellerini göstermektedir. [8] Damga resmi mevzuatı ülkemizde ilk defa 1858 yılında yayımlanan "Vakai Sahihe Nizamnamesi" ile yazılı hale getirilmiştir. 1871 yılında bazı değişikliklere uğramış olan bir nizamname (tüzük) 1905 yılında kanun halini almış ve 1324 sayılı Damga Resmi Kanununun yürürlüğe girdiği 1928 yılına kadar yürürlükte kalmıştır.[9]

b)Damga resminin damga pulu kullanılmak suretiyle tahsili usulüne ilk defa 1875 yılında başlanılmıştır. Pullar; maktu, nispi ve munzam resme tabi evraklar için ayrı ayrı bastırılmış her evraka belirlenen puldan başkasının yapıştırılması yasaklanmıştır. 1920 yılında maktu ve nispi resme ait olan pullar birleştirilmiş 1926 yılında da munzam resme ait pullar iptal edilerek (damga) pulları tek tipe indirilmiştir. Ayrıca pulların mühür veya imza ile iptal edileceği ve buna uyulmaması halinde de verginin ödenmemiş sayılacağı kabul edilmiştir.

c)Damga Resmi nispi veya maktu esas üzerinden alınmakta olup belli miktarı içeren kağıtlar nispi, belli bir miktarı içermeyenler ise muktu resmi tabi tutulmuşlardır. Maktu ve nispi resme tabi tutulan kağıtların hangi nispet veya miktarda resme tabi oldukları tablolar halinde belirtilmiştir.

Her iki tarife kapsamına alınan kağıtların adedi, sosyal ve ekonomik hayattaki gelişmeye paralel olarak devamlı artış göstermiş ve uygulamada kullanılan kağıtlar tablolara eklenmek suretiyle damga resminin kapsamı genişletilmiştir.

d)Üzerinden damga resmi alınacak değerli kağıtlar ile damga pullarının basımı dağıtımı hesaplarının tutulması ve satışı için bir takım kurallar konulmuştur. Bu kuralların bir kısmı günümüzde halen uygulanmaktadır. Damga matbaasında basılan değerli kağıtlar ve damga pulları Darphane vasıtasıyla illerdeki mal sandıklarına gönderilmekte ve bu pullar ile değerli kağıtlar buralarda Defterdar veya Malmüdürü tarafından görevlendirilen memurlar vasıtasıyla satılmaktadır. Gerek değerli kağıt türlerinin artması ve gerekse nüfusun çoğalması nedeniyle bunların, bayiler vasıtasıyla sattırılması ve bayilere beyiye aidatı verilmesi o yıllarda kabul edilmiştir. Ayrıca damga resminin tahsili de 1881 tarihinde Düyu'nu Umumiye idaresine bırakılmıştır.(10)

e)Damga resminin; değerli kağıt kullanmak, soğuk damga konulmak ve damga pulu yapıştırılmak suretiyle ödenmesinin yanı sıra makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesi usulüne de 1900'lü yıllarda uygulanmaya başlanmıştır. Bu usullerden hangisinin seçileceği hususu ise mükellefin durumuna olayın ve belgenin özelliğine göre belirlenmekteydi.

f)Verginin ödenip ödenmediğini kontrol etmek için şirketler, resmi daireler sigortacılar, nakliye müesseseleri, bankalar ve noterler gibi damga resmi ile ilgisi olan kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapılması ve bunlara sorumluluklar verilmesi esası yine bu dönemde getirilmiştir.

g)Damga Resminin tam ve zamanında ödenmesini temin için mükelleflere cezai müeyyideler getirilmiş ve ayrıca resme tabi kağıtlar üzerine devir, ciro, kabul işlemi yapanlar vergi ve cezanın ödenmesinde müteselsil sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca resmi dairelerde çalışan memurlara da verginin ödenmesi konusunda sorumluluklar getirilmiştir.

b) Cumhuriyet Dönemi

aa- 1923-1964 Dönemi

Mutlakiyet ve meşrutiyet dönemlerinde uygulanmış bulunan 1905 tarihli Damga Resmi Kanunu, Cumhuriyet döneminde de 1928 yılına kadar uygulanmasına devam edilmiştir. Cumhuriyetin ilanını izleyen dönemde anılan Damga Resmi Kanununda yapılan değişiklikler , daha çk kanunun kapsamının genişletilmesi, resim miktar ve oranlarının arttırılması ile uygulamayı güçleştiren hükümlerin sadeleştirilmesi yolunda olmuştur.

Birinci Dünya Savaşı sırasında her tarafta altın ve gümüş paralarının tedavülden kaldırılarak yerine kağıt paraların kullanılmaya başlanmış olması kambiyo rayiçlerini önemli bir sorun haline getirmiş olduğundan, bu sorunu çözmek için Maliye Bakanlığına belli aralıklarla döviz kurlarını tayin ve ilan etme yetkisi verilmiştir. Ayrıca kullanılmakta olan dört çeşit damga pulları 1927 yılından sonra tek tipe indirilmiştir.

Cumhuriyet döneminde yapılan değişikliklerin başında, resmi daire ve noterlere ibraz edilen kağıtlara yapıştırılan damga pullarının belli edilen şekilde iptal edilmemesi halinde uygulanan cezayla ilgili düzenleme ve özellikle istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödeme usulünün yaygınlaştırılmış olması hususu gelmektedir.

Birçok değişikliklere rağmen o günün ihtiyaçlarına cevap veremeyen 1905 sayılı Kanonu; 22Mayıs 1928 tarihinde çıkarılan 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

1928 tarihinde yürürlüğe giren 1324 sayılı Damga Resmi Kanununa göre, damga resmi tarifeleri nispi veya maktu olmak üzere iki esasa göre düzenlenmiş ve daha önceleri 20 pozisyondan ibaret olan maktu resim tarifesi 98 pozisyona çıkarılmıştır. Nispi resme tabi olan

kağıtlar (ticari senetler, sigorta muameleleri, esham ve tahvilat ile belli bir değeri ihtiva eden her türlü kağıtlar) şeklinde gruplandırıldığından dolayı maktu ve nispi resme tabi olan kağıtların çeşitleri binlere varmış, resimden muaf olanlar ise 81 çeşitte kalmıştır.

Diğer taraftan, damga resmine tabi işlemlerin bir kısmı aynı zamandı harca, bir kısmı da sigorta muameleleri ve (o gün için yürürlükte bulunan) nakliyat vergisi gibi özel vergilere tabi tutulmuştur.

Kısaca; 1928-1964 yılları arasında yürürlükte kalan 1324 sayılı kanun uygulandığı yıllarda 19 defa değişikliğe uğramış ve yapılan değişiklikler genellikle kapsamın genişletilmesine ve resim miktar ve oranlarının arttırılmasına yönelik olmuştur. 1324 sayılı kanunun yapısını ve sonradan yapılan değişiklikleri ana hatları ile şu şekilde sıralayabiliriz.

a)Damga resmine tabi konular sürekli genişletilerek teferruatlı hale getirilmiş ve mükellefiyetle ilgili formaliteler arttırılmıştır.

b)Harca tabi işlemlerin hemen tümü (tapu muameleleri, pasaport ve konsolosluk muameleleri gibi) damga resmine de tabi tutulmuştur.

c)Bağımsız vergilerin konusuna giren bazı işlemler (sigorta ve nakliyat vergileri gibi) damga resmine tabi tutulmuştur.

d)Dilekçelere 16 kuruluşluk damga pulu yapıştırılması ön görülmüştür.

bb-1964-1988 Dönemi

Kapsamının çok geniş tutulması nedeniyle karışık ve anlaşılması güç bir hal alan Damga Resmi Kanununun ana prensipleri korunmak kaydıyla Vergi Reform Komisyonunca, 1964 yılında sade anlaşılması kolay, ekonomik ve sosyal düşüncelere yer veren birçok kağıdı, bu arada dilekçeleri kapsam dışında bırakan yeni bir kanun hazırlanmıştır. 1.11.1964.tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 1324 sayılı Damga Resmi Kanununu ek ve tadilleri ile (ilan ve reklamlara ilişkin hükümler hariç) birlikte yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu kanunun ilan ve reklamlara ilişkin hükümleri ise 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu ile 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Modern vergi tekniğine ve anlayışına göre yeni baştan hazırlanan ve 1.11.1964 tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 1324 sayılı Damga Resmi Kanununun yerini almış bulunmaktadır.

Gerekçesinde de belirtildiği üzere, Damga Vergisi Kanunu hazırlanırken harç ve başka vergi kanunu kapsamına giren işlemlere ait kağıtlar ayıklanarak kapsam dışı bırakılmış verimi düşük ve uygulamaları sosyal ve ekonomik bakımdan zararlı bazı kağıtlar (dilekçeler gibi) kapsamına hiç alınmamış ve bazıları da istisna edilmiştir. Bir başka ifade ile verginin kapsamı oldukça dar tutulmak suretiyle tasnifli, toplu ve açık bir hale getirilmek suretiyle pratik bir mükellefiyet olmuştur.

Buna rağmen 488 sayılı Kanun bugüne kadar ondan fazla kanun Bakanlar Kurulu Kararı ve Tebliğler ile değişiklik görmüştür. Bu değişikliklerin en önemlileri 1970 yılı ile 1980-1990 yılları arasında gerçekleşmiştir.

Bu değişiklikler, genellikle para değerindeki değişmeler nedeniyle maktu vergiye tabi kağıtların vergi miktarlarını arttırmak ve verginin makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenmesi usulünün yaygınlaştırılması için bu konuda Maliye Bakanlığına yetkiler vermek amacıyla yaptırılmıştır. Kanun metninde yapılan değişikliklere ileriki bölümlerde yeri geldikçe değinileceğinden burada ayrıca üzerinde durulmamıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNİN KONUSU VE KAPSAMI

A-VERGİNİN KONUSU

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu esas itibariyle iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm kanun maddelerinden, ikinci bölüm ise Kanuna ekli (1) ve (2) sayılı tablo vergiden istisna edilen kağıtları göstermektedir.

Verginin konusu birinci maddede açıklanmış olup bu maddenin;

-Birinci fıkrasında damga vergisinin konusunun tayini bakımından genel kural belirlenmektedir. Buna göre, ilk planda aranacak şart ortada yazılı bir kağıdın, belgenin olması ve bu kağıdın, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer almasıdır.

-İkinci fıkrasında bu verginin konusuna girecek kağıdın tanımı yapılmıştır.

-Üçüncü fıkrasında ise yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların Türkiye'de vergilendirilebilmesi koşullarına yer verilmiş bulunmaktadır.

Maddenin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bir kağıdın damga vergisine tabi olabilmesi için ise, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması ve (1) sayılı tabloda yazılı bulunması şartlarını, bir arada taşıması gerekmektedir.

Başka bir ifade ile, birinci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşımakla birlikte (1) sayılı tabloda yazılı olmayan kağıtların veya (1) sayılı tabloda yazılı olmakla birlikte ikinci fıkrada yazılı olan şartları taşımayan örneğin herhangi bir hususu ispat veya belli etme özelliği bulunmayan kağıtların damga vergisinin konusuna girmesi mümkün olunmayacaktır.

Damga vergisinin konusunun, ticari ve medeni iş veya işlemler değil bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar olması nedeniyle önce kağıt deyiminin neyi ifade ettiğini incelemek ve özelliklerini belirtmek gerekir.

1-Kağıt Deyimi:

Damga vergisi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı bulunan ve genellikle ticari ve medeni işlemlerde düzenlenen kağıtlar üzerine oturtulmuş bir hukuki muamele vergisidir. Damga vergisi ticari ve medeni işlemlerden değil, ancak bu işlemlerle ilgili olarak (yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte) düzenlenen kağıtlar nedeniyle alınmaktadır. Bu anlamda kağıt deyimi, ticari, medeni veya resmi işlemler için düzenlenen her nevi BELGE'yi ifade etmektedir.

Damga vergisi kağıt (belge) üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle bazı özellikler göstermektedir. Bu özellikler aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

a-Damga vergisinin konusu işlemler değil kağıtlardır.

Damga vergisi ticari ve medeni işlemlerden alınan bir hukuki muamele vergisidir.[(1)] Ancak, damga vergisinin konusunu , işlemlerden değil bu işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar teşkil etmektedir. Bundan dolayı kağıdın düzenlenmesine esas teşkil eden iş, islem ve hizmet, kağıtların vergilendirilmesinde bir faktör olarak kabul edilmediğinden, düzenleme anında herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek bir belge olması halinde vergiye tabi tutulacaktır.

aa-Bir hukuki işlem dolayısıyla birden fazla kağıt düzenlenmesi

Bir hukuki işlem dolayısıyla birden fazla kağıt düzenlendiği takdirde bu kağıtların her biri, kanundaki diğer şartları da taşımak şartıyla, ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Yapılan veya yaptırılan iş veya hizmetin hangi safhasında olursa olsun kaç tane düzenlenirse düzenlensin (1) sayılı tabloda yazılı her bir kağıdın ayrı ayrı vergilendirilmesi zorunludur. Yani aynı işlem için aynı veya farklı mahiyette birden fazla kağıt düzenlenmesi halinde, içlerinden yalnız bir tanesini vergilendirip, diğerlerinin vergilendirilmesinden vazgeçilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla her bir kağıt, kanunda öngörülen miktar veya nispette ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin; belli bir iş için düzenlenen sözleşme (mukavelename), ihale kararı, bono vs. gibi kağıtlar aynı iş için olmasına rağmen ayrı ayrı vergiye tabi tutulacaktır.

Bunun gibi, haczedilmiş bir gayrimenkulün ihale ile satışında, üzerine ihale yapılan kimsenin, ihale bedelini 20 gün içinde yatırmaması nedeniyle, fesih durumu doğduğunda, ikinci ihalede de, alıcı gene aynı şahıs olsa bile, her iki satış ve muameleye ilişkin kağıtlar ayrı ayrı vergilendirilir.

Buna karşılık, kişiler arasında kanunda yazılı bir kağıdın kapsamına giren bir işlem yapıldığı halde herhangi bir kağıt düzenlenmediği takdirde, herhangi bir vergilemenin söz konusu olmayacağı da tabiidir.

Kanun, özel olarak bir şekil şartı koymamışsa, bir başka ifade ile, yazılı şeklin ispat aracı olmadığı hallerde iş, işlem veya hizmetler için, bir kağıdın düzenlenmesi tamamen ihtiyari olup sözlü olarak da yapılabilir. Damga Vergisi Kanunu, kağıtları vergi konusuna aldığına göre yazılı şekilde olmayan bir işlemi vergiye tabi tutmamıştır.(2) Örneğin; kişiler arasındaki bir kira sözleşmesi yazılı şekilde yapılabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilir.

Yazılı olarak yapılması bir şekil şartı olarak konmuşsa o işlem için, ilgili mevzuat açısından, bir kağıdın düzenlenmiş olması zorunludur. Bu husus, vergileme açısından önem taşımaktadır. Şöyle ki, kendi özel mevzuatı gereğince yazılı olarak yapılması zorunlu olduğu halde düzenlenen kağıdın VUK hükümleri gereğince inceleme elemanına ibraz etmemesi halinde kağıdın düzenlendiği re'sen kabul edilerek vergi tarhiyat yapılıp yapılmayacağı konusunda henüz kesin bir uygulama olmamakla birlikte mükellef adına vergileme yapılabileceği görüşü ağırlık taşımaktadır.(3)

bb-Birden çok hukuki işlemin aynı kağıtta toplanması

Bir hukuki işlem dolayısıyla birden fazla kağıt toplanan birden fazla akit ve işlemler bulunduğu takdirde bunların birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olup olmadığına veya başka bir şahsın eklenen akit ve işleminin olup olmadığına bakılması ve bu konuda 6. madde hükmünün göz önünde bulundurulması gerekir. Eğer bir kağıtta toplanan birden fazla akit ve işlem birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olmadığı takdirde, her bir akit ve işlemlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekir. Bir kağıtta toplanan akit ve işlem birbirine bağlı, bir asıldan doğma ve aynı andı düzenlenmiş olduğu takdirde ise en yüksek vergi alınması gerektiren akit ve işlem üzerinden ve sadece bir defa vergi alınması gerekecektir. (4)

b-Kağıt, Yazılıp İmzalanmak Suretiyle Hukuken Tekemmül Etmiş Olmalıdır.

Kağıdın yazılması; tarafların, iradelerini bir kağıt veya herhangi bir belge üzerine serbestçe geçirilmelerini ifade etmekteydi. Belge üzerine yazılan iradenin tarafları bağlaması için, o belgenin taraflarca imzalanması yani iradelerine uygun beyanlarının olduğunu (benimsendiğini) teyit etmeleri gerekir.

Bilindiği üzere imza; altında yazıldığı metnin onandığına ya da benimsendiğine işaret sayılan, bir kimsenin, kendi eliyle ve her vakit yazageldiği adı, şeklinde tanımlanabilmektedir. İmza atabilenlerin imzasını atması, imza atamayanların parmak izi veya kendisine has işareti

veya mührü ile mühürlemesi sonucunda o kağıtta yazılı olanların taraflarca benimsendiğini sayılır ve o kağıda bağlanan hukuki işlemde tamamlanmış olur.

Damga vergisi mükellefiyetinin başlaması için, belirli bir hukuki işlemle ilgili kağıdın eksiksiz olarak tekemmül etmiş olması gerekir. Ancak uygulamada bazen, hukuki işlemin tamamlanması için tarafların iradelerini beyan etmiş olmaları yeterli olmayabilir. Örneğin; bir anonim şirketin kuruluşunun (veya sermaye artırımı veya süre uzatımının) tamamlanabilmesi kuruluş sözleşmesinin taraflarca imzalanması ile değil TTK'da belirtilen prosedürün tamamlanması ile yani Ticaret Siciline tescil ve ilanı ile tekemmül eder ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay da tescil ve ilan tarihinde doğar.

Aynı şekilde 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 1050 sayılı Muhasebeci Umumiye Kanununa göre ihale kararları amiri itaca onaylanmakla tekemmül eder. Bu onay herhangi bir şekilde yapılmadığında, ihale işlemi ve dolayısıyla bununla ilgili kağıt tekemmül etmez ve vergi alacağı da doğmamış olur. Ancak ihale kararı, amiri itaca onandıktan sonra çeşitli sebeplerle ihaleden vazgeçilse dahi, tekemmül etmiş ihale kararına ait ödenmiş olan damga vergisinin iadesi mümkün olmayacaktır.

c- Kağıdın Tekemmülünden Sonra İşlemin Feshedilmesi:

Kağıt eksiksiz olarak tekemmül ettikten sonra, işlemin feshedilmiş olması vergilemeyi etkilemez

Örneğin; 2886 sayılı Kanun uyarınca yapılan satışlar ve genel olarak ihalelerde satış bedelinin taliplileri tarafından süresinde yatırılmaması veya geçici teminatın kati teminata çevrilmemesi halinde, sözleşme feshedilerek hükümsüz sayılır. Ancak, bununla ilgili satış veya ihale kararları eksiksiz olarak tekemmül etmiş olduğundan gerekli vergi ilgililerden alınır.

Kağıt eksiksiz olarak tekemmül ettikten sonra, muamelenin feshedilmiş olması daha önce düzenlenmiş kağıt için ödenmiş verginin iadesini gerektirmediği [(5)] (vergisi ödenmemiş ise cezalı tarhiyat yapılmasına engel olmadığı) gibi bu akit ve işlemlerin feshi için ir fesihname düzenlenmiş olması halinde aksine ise bu fesihnamenin de (feshedilen kağıt üzerinde yazılı bu bedel üzerinden) kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1/6 fıkrasına göre binde 1 nispi damga vergisine tabi tutulmasını gerektirmektedir.

d- Kağıt Hükümlerinin Uygulanmaması Veya Kağıtların Terk Edilmesi

Düzenlenmiş bulunan, fakat hükümleri uygulanamayan bir kağıda ait verginin mükellefe iadesi mümkün değildir. Konuyu daha açık ve etraflı bir şekilde açıklayabilmek için mukavelenameyi örnek olarak alalım. Bir mukavelenamenin damga vergisi, pul yapıştırılması, veya makbuz verilmesi şekillerinden birisiyle veya kanuni miktarınca düzenlendiği zaman ödenir. Ancak, taraflardan herhangi birinin veya her ikisinin kusuru, aczi veya temerrüdü veyahut benzeri bir sebep dolayısıyla mukavele hükümleri uygulanamaz veya kısmen veyahut tamamen yerine getirilemezse veya mukavelename iptal edilirse damga vergisinin de tamamen veya kısmen red ve iadesi mümkün değildir. Zira, VUK hükümlerine göre, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumu tekemmülü ile doğar. Anılan mukavelename düzenlenmekle, yani yazılıp taraflarca imzalanmakla vergi borcu doğmuş ve tahsili gerekli hale gelmiştir.

Sonradan mukavelename hükümlerinin uygulanması veya uygulanmaması damga vergisinin iadesi için sebep teşkil etmez. Bunun aksini düşünmek mümkün değildir. Çünkü hükümlerinin uygulanmamış olmasına rağmen, mukavelename ihticaca salih bir vesika olarak tarafların elinde nüshalar halinde mevcuttur. Taraflardan biri veya her ikisi gerektiğinde ilgili makamlar nezdinde, örneğin mahkeme veya icra dairesinde, buna dayanarak, bunu ibraz

ederek mevcut haklarının korunmasını isteyecekler, tazminat talebinde bulunabileceklerdir. Yani, mukavelename bu halde de hukuki bir değer taşımakta, bir ispat vesikası durumunu muhafaza etmektedir.

Mukavele hükümlerinin daha sonra uygulanmamış olması halinde damga vergisinin iade edileceği hususunda kanunda bir hükmün yer almamış olduğunu da burada belirtmekte fayda vardır.

Ancak, burada sözü edilen durumun, vergi hataları halleriyle karıştırılmaması gerekir. Damga vergisine tabi olmayan bir kağıdın vergisi ödenmiş olabilir veya vergiye tabi kağıt için gerekli olan damga vergisinden daha fazla vergi ödenmiş olabilir veya imzalanmamak suretiyle tekemmül etmemiş bir kağıdın vergisi ödenmiş olabilir. Bütün bu haller vergi hatalarına örnek teşkil etmekte olup bu hallerde gerekli düzeltmenin yapılması ve fazla alınmış verginin iadesinin gerekeceği tabiidir.

e- Akdin Kanunen Geçerli Sayılmaması

Bazı akitlerin sıhhati, kanunen belli şekillere uyularak yapılmasına bağlı tutulmuştur. Bu şekle uyulmadığında, akit geçerli sayılmaz. Örneğin, Medeni Kanunun 771 nci maddesine göre, gayrimenkul rehnine ilişkin akit resmi şekilde yapılırsa geçerli olur. Borçlar Kanununun 484. maddesinde de, kefalet senedinin sıhhati, yazılı olarak yapılması ve kefilin sorumlu olacağı belli bir meblağın gösterilmiş olması şartlarına bağlanmıştır. Bunun gibi, poliçe ve emre muharrer senetlerin geçerliliği, Ticaret Kanununda gösterilmiş şartlar dahilinde düzenlenmiş olmaları ile mümkündür.

Bütün bu hallerde ve çoğaltılabilinecek diğer örneklerde, kağıdın kanuni şekil şartlarına uyulmadan düzenlenmiş olması, damga vergisi mükellefiyetini etkilemez. Çünkü kağıt, kanuni şartlara uymadığı hallerde de gene bir hususu ispat veya belli etmeye yarayacak niteliği kazanmıştır. Örneğin Ticaret Kanununun 688nci maddesine göre emre muharrer senet metninde "bono" veya "emre muharrer senet" kelimesinin yazılı olmaması, kambiyo senedi olma niteliğini kaybettirir. Fakat bu hal, kağıdın, adi bir senet sayılmasını önlemez. Yani bu durumda da kağıt, bir hususu ispat ve belli etme niteliği taşımaya devam eder. Yalnız, mahiyeti değişeceği için, emre muharrer senet olarak değil, fakat, adi senet olarak vergilendirilmesi gerekir.

Damga Vergisi Kanunu, kanuni şekle uyulmaksızın düzenlenen kağıdın damga vergisi yönünden ne gibi bir hükme tabi olacağını belli etmemiş ise de, bu gibi bazı kağıtları vergiye tabi tutmuştur. Örneğin kefilin sorumlu olacağı belli bir meblağ gösterilmedikçe kefalet akdinin geçerli olmamasına rağmen bu tür kefaletnameler kanunun ekli (1) sayılı tabloda belli parayı ihtiva etmeyen kefalet senetleri olarak maktu vergiye tabi tutulmuştur.

Bir kağıdın, kanunen tayin edilmiş olan şartlara uyulmaksızın düzenlenmiş olması veya kanunen geçerli sayılmayan bir akdi tevsik etmesi onun damga vergisi kapsamının dışında olduğunu göstermez. Damga Vergisi Kanunu akitleri değil, kağıtları konusuna almıştır. Bu nedenle bir kağıdın tevsik ettiği akit, kanunen geçerli bulunmasa veya bir senet kanunun tayin ettiği kayıt ve şartları tamam olarak ihtiva etmese dahi , herhangi bir suretle ispat kabiliyetini haiz bulundukça Damga vergisi kanununun konusu ve ihtiva edeceği mahiyete göre vergiye tabi bulunur.

Bunun doğruluğu kanununun 4 üncü maddesi hükmünden de anlaşılmaktadır. Maddede, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için bu kağıdın üzerindeki yazının mahiyetine bakılacağı ve üzerindeki yazının ihtiva ettiği hüküm ve manaya göre vergi alınacağı ve eğer başka bir akit ve mukaveleye atıf yapılmış ise o kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı hükme bağlanmıştır. Demek oluyor ki Damga Vergisi Kanunu vergiye tabi olmak noktasından kağıdı özel olarak dikkate almakta, onun tevsik ettiği veya etmek istediği akdin sıhhati ve geçerliliği ile ilgilenmemektedir.

f- Mutlak Butlan İle Malül İşlemler

Mutlak butlan ile malül muameleler, başlangıçtan itibaren yok sayılırlar. Bu nedenle, bu tür işlemlerle ilgili kağıtlardan damga vergisi alınması söz konusu olamaz. Vergi alınmış olsa bile, vergilemenin dayanağı olmadığından, sebepsiz iktisap hükümlerine göre, mükellefe iade edilmesi gerekir.(6)

g- Kağıdın Damga Vergisinin Ödenmemiş Olması

damga vergisinin ödenmemiş olması veya noksan ödenmiş olması akdin geçerliliğini etkilemez. Esasen kanunun bir şekil şartına tabi tutmadığı akitlerde akdin oluşması için tarafların iradelerini serbestçe beyan etmeleri yeterli olup bunun tespiti şart değildir. Bu tür işlemlerde düzenlenen kağıt akdin varlığını ispata yarar. Bir belgenin damga vergisinin ödenmemiş veya noksan ödenmiş olması, bunların geçerliliğini ve sağlamlığını engellemez.

Kanunun bir şekil şartına tabi tuttuğu akitlerde de durum böyledir. Akdin geçerliliği, kanunun aradığı şekil şartına uymakla tamam olur. Damga vergisinin ödenmiş veya ödenmemiş olması şekil şartı olarak sayılmadığından bu kağıda hiçbir etkisi yoktur. Damga vergisinin ödenmemiş veya noksan ödenmiş olması sadece, verginin mükellef veya sorumlusundan cezalı olarak tahsilini gerektirir.

Damga vergisinin ödenmemiş olması akdin geçerliliğini ve kağıdın delil olma vasfını engellememekle birlikte vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş olan kağıt, herhangi bir nedenle bir resmi daireye (örneğin mahkemeye icra dairesine), veya notere veya bankaya ibraz veya tevdii edildiğinde 488 sayılı kanunun 24 ve müteakip maddeleri gereğince bu daire ve idarelere yüklenilen sorumluluk ve mecburiyet gereğince bu daire ve idarelerin vergi ve cezanın tahsili için durumu (bu maddelerde belirtilen şekilde) ilgili vergi dairesine bildirmeleri zorunludur.

h- Kağıt Bir Hususu İspat Veya Belli Etme Özelliğine Sahip Olmalıdır.

İspat kelimesinin sözlük anlamı; delil ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü göstermek kanıtlama şeklinde tanımlanmaktadır.

Damga vergisi kanununda ispat veya belli etme deyimi, mahkemelerde, icra ve noter dairelerinde veya diğer resmi daire, makam veya heyette veya diğer özel ve tüzel kişiler nezdinde bir akdin varlığını veya bir hakkın tayin ve belli edilmesi için bir kağıdın (belgenin) ispat vasıtası olarak kullanılmasını ifade etmektedir.

Vergiye tabi kağıtlar, bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek bir nitelik taşımalıdır. Zira bu husus, damga vergisi mükellefiyetinin temel unsurudur. İspat veya belli etme, ayrı kişi ve kuruluşlar arasındaki ilişkilerde söz konusu olmakta ev gerektiğinde mahkeme, icra dairesi, gibi resmi dairelerde, noterde veya özel veya tüzel kişiler nezdinde bir hakkın delili olarak kullanılabilmektedir. Örneğin satılan bir mal karşılığında alınan bir bono, ev sahibi ile kiracı arasında düzenlenen kira sözleşmesi, bankaya verilen bilanço, ödünç verilen bir para için alınan senet, yüklenilen bir iş için düzenlenen bir taahhütname herhangi bir hususu ispat veya belli eder.

Bütün bu kağıtlar, bir hususa ispat veya belli edecek nitelikte oldukları için verginin konusuna girerler. Zira, bu niteliğe sahip olmayan kağıtların damga vergisine tabi tutulmasının söz konusu olmayacağı da açıktır.

I- Kağıdın Vergiye Tabi Tutulması İçin İbraz Edilmiş Olması Gerekmez

Kanun, kağıtların bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması ifadesini kullanmıştır. Bu ifade, o kağıdın gerektiğinde ibraz edilecek olması hususuna açıklık getirmek için kullanılmıştır.

Bu nedenle, vergileme için kağıdın ibraz edilmesini beklemeye gerek yoktur. İbraz, kağıdın bir hususu ispat ve belli etmesi temel ilkesinin ayrılmaz ve doğal sonucudur. Bu nedenle belkide ibraz kelimesi, vergi konusuna girecek kağıdın, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini bir başka yönden de teyit etmek için kullanılmış olup, başka bir anlam taşınmamaktadır.(7)

Ancak , Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün 2/b bendinde, "Kanun hükümlerine göre resmi dairelere verilen diğer beyannameler" III-Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar bölümünün 2/d bendinde ise, "Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilanço ve işletme hesabı hülasaları" için ayrı ve özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle beyannamelerin sadece resmi dairelere, bilanço ve işletme hesabı hülasalarının ise sadece bankalara ve resmi dairelere ibraz edilmesi halinde vergilendirilecek, hiçbir yere ibraz edilmeyen veya özel kuruluşlara ibraz edilenler ise vergilendirilmeyecektir.

j- Dahili (İç) İş Ve İşlemlerde Düzenlenen Kağıtlar

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, bir kurum veya iktisadi bir müessesenin sırf iç işlemleri dolayısıyla düzenlenen kağıtları verginin konusuna girmemektedir. Bilindiği üzere, bir kağıdın vergiye tabi olmasında temel şart ayrı kişi ve kuruluşlar arasında, bir hususu ispat veya belli edecek nitelik taşımasına, bir başka ifade ile, mahkeme veya resmi dairelere bir hakkın delili olarak ibraz edilecek nitelikte olmasına bağlıdır.

Oysa, iktisadi kurum veya kuruluşlarda, dahili işlemlerin doğru şekilde yürütülüp işlenmesini sağlamak üzere kullanılan bu kağıtlar bu şartları taşımamakta dolayısıyla verginin konusuna da girmemektedir. Kasa fişleri, satış fişleri, bir banka şubesinin muhtelif servisleri arasındaki işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar, muhasebede kullanılan mahsup fişleri, stok kartları, fatura ve makbuz dipkoçanları örnek olarak gösterilebilir.

k- Şirket Yönetim Kurulu Kararları

2- Kağıdın (1) Sayılı Tabloda Yer Alması:

a- İsmen Belirtilmiş Olması:

Bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için iki şartın varlığı aranır. Bu şartlardan biri, yazılıp imzalanmak suretiyle bir hususi ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek niteliğe sahip bir kağıdın olması, ikinci şart ise aynı kağıdın kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alması gerekmektedir. Ortada belirlenen şekilde düzenlenmiş bir kağıt olsa dahi, bu kağıt (1) sayılı tabloya dahil değilse vergi alınması mümkün olmayacaktır.

(1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar bir hususu ispat ve belli etme niteliğine sahip olduğu için bu tabloya alınmışlardır. Buna karşılık anılan niteliklere sahip olduğu halde vergi dışı bırakılması istenen bazı kağıtlar (1)sayılı tabloya alınmamıştır. Örneğin; geçici ve kesin kabul tutanakları, faturalar resmi dairelere verilmeyen beyannameler gibi. Öte yandan, genel tanım nedeniyle (1) sayılı tablo kapsamında bulunan kağıtlardan istisna edilmek istenenler (2) sayılı tablo kapsamına alınmak suretiyle veya özel kanundaki istisnalar nedeniyle vergilendirilmemektedir.

b- Bazı kağıtlar genel hukuktaki adları ile belirtilmiştir:

(1) sayılı tablonun incelenmesinden de görüleceği üzere, tabloda yazılı kağıtların pek çoğunun genel tanımı veya diğer hukuk dallarındaki adları kullanılarak belirtilmiş olup uygulamada görülen pek çok kağıdın adına tek tek yer verilmemiştir. Bu nedenle bir kağıdın damga vergisi konusuna girip girmediği yani (1) sayılı tabloda yer alıp almadığını tespit ederken kanunun 4. maddesinde belirtilen şekilde önce o kağıdın mahiyeti tespit edilir. Mahiyeti tespit edilen kağıdın hangi fıkra kapsamında mütalaa edilmesi gerektiği bizzat o kağıdın adı aranarak değil o kağıdın hangi grupta değerlendirildiğine göre tablodaki vergisi bulunur

Örneğin (1) sayılı tablonun III. Ticari işlemlerde düzenlenen kağıtlar bölümünün 1/a-fıkrasında "Kambiyo senetleri ve kambiyo senedine benzer senetlerin damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Görüleceği üzere bu fıkrada Türk Ticaret Kanununda belirtilen genel tanım olan kambiyo senedi ve kambiyo senedine benzer senetlerden bahsedilmiş olup açıkça poliçe, bono, adi senet, resmi senet vb. senetleri belirlememiştir. Ancak tüm senetlerin bu fıkraya göre vergiye tabi tutulacağı muhakkaktır.

Aynı şekilde tablonun IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün 1/5. fıkrasında ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler binde 4 nispetinde vergiye tabi tutulmuş olup tahvillerden açıkça bahsedilmemektedir. Ancak tahvilden bu fıkraya göre vergilendirileceği açıktır.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun II- Kararlar ve Mazbatalar Bölümünün 1.fıkrasında, meclislerden , resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararlarının, belli parayı ihtiva edenleri binde 5 nispi, belli parayı ihtiva etmeyenleri maktu, 2. fıkrasında ise, arttırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde3 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, şirketlerde yönetim kurulları; karar ve icra organı olup, almış oldukları kararların, TTK ve kendi mevzuatına göre tutmak zorunda oldukları karar defterine işlemek ve aldıkları bu karar doğrultusunda icrai faaliyette bulunmak zorundadırlar. Şirketlerde yönetim kurullarınca alınan bu kararlar, ihale kararı niteliğinde olmamak şartıyla, damga vergisine tabi değildir. Zira alınan bu kararlar yönetim kurulunun faaliyetlerinin denetimi yani iç işlem nedeniyle alınmakta, üçüncü kişiler nezdinde ve üçüncü kişilere karşı bu kararlar, bir hakkın delili olarak kullanılamamaktadır. Yönetim kurulu kararları hem kağıdın oluşması açısından birinci maddede sayılan şartları taşımamakta ve hem de, şirket resmi daire sayılmadığından (1) sayılı tablonun II/1 fıkrası kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, yönetim kurulu kararlarının damga vergisine tabi tutulması gerekir. Ancak bu kararlar gereğince yapılan iş veya işlemler nedeniyle (1) sayılı tablodaki kağıtlar düzenlendiğinde damga vergisine tabi tutulacakları konusunda tereddüt yoktur.

Örneğin, kayıtlı sermaye sistemini benimsemiş (X) A.Ş.'nin yönetim kurulu, şirket sermayesini iki milyar TL'den beş milyar TL'ye çıkarma konusunda karar alır ise bu karar damga vergisine tabi tutulmaz. Ancak o şirketin sermayesinin artırılabilmesine ilişkin ana sözleşme değişikliği için TTK ve SPK mevzuatı gereğince gerekli formaliteleri tamamlayıp ticaret siciline tescil ve gazetesinde ilan edildikten sonra vergilendirilecektir.

Buna karşılık bazı şirketlerde yönetim kurulları, aynı zamanda ihale komisyonu görevini de yüklenmektedirler. Yönetim kurullarının ihale komisyonu sıfatıyla alacakları her türlü ihale kararlarının (1) sayılı tablonun II/2. fıkrasına göre binde üç nispetinde damga vergisine tabi tutulması zorunludur.

3)Değişik miktar veya nispette vergiye tabi tutulması istenen kağıtlar ayrıca ismen belirtilmiştir.

(1) sayılı tablonun incelenmesinden de görüleceği üzere bazı kağıtların ismi, genel tanım içerisinde değil, tabloda ismi ayrıca belirtilmek suretiyle değişik miktar veya nispetle vergilendirilmesini sağlamıştır.

Örneğin; tablonun I. Akitlerle ilgili kağıtlar biriminin 1. fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukaveleler (sözleşmeler) binde 5 nispetinde vergiye tabi tutulmuştur. Buna karşılık aynı fıkranın (c) bendinde kira mukavelelerinin (sözleşmeleri) binde bir nispetinde (d) bendi ile de ekici ile satıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı sözleşmelerinin (nispi değil) maktu, vergiye tabi tutulması sağlanmıştır. Sermaye şirketi sözleşmelerinde ise binde 10'dan başlayarak binde 5'e kadar azalan bir tarife uygulanmıştır. IV. Bölümde ise Gelir, Kurumlar ve muhtasar beyannameler değişik miktarda maktu vergiye tabi tutulmuştur.

Bu nedenle bir kağıdın ne miktar veya nispette vergiye tabi olduğu tabloda aranırken bu hususlara dikkat edilmelidir.

4)Faturalar, Maktu vergiye tabi makbuzlar ve dilekçeler kapsam dışı bırakılmıştır.

Faturalar ve maktu vergiye tabi makbuzlar (avans makbuzları ile resmi dairelerin yaptığı ödemeler dolayısıyla kişiler tarafından verilen makbuz veya paranın nakden veya tamamen alındığına dair verilen şerhler nispi vergiye tabidir.) 1324 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre, üzerinde yazılı miktarlara bakılmaksızın tek kalemde (Örneğin altı kuruş) resme tabi tutulmuşken 488 sayılı Damga Vergisi Kanunuyla 1.1.1986 tarihine kadar bunlar, kademelendirilmek suretiyle vergiye tabi tutulmuşlardı.

3239 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1986 tarihine kadar fatura ve makbuzlara ait maktu vergi tarifeleri para değerindeki düşmelere paralel olarak arttırılmış olup başkaca önemli bir değişiklik yapılmamıştı. Ancak 3239 sayılı Kanunla gerek faturalar ve gerekse maktu vergiye tabi makbuzlar, (1) sayılı tablo kapsamından çıkarılmak suretiyle 1.1.1986 tarihinden itibaren damga vergisine tabi tutulmaması sağlanmıştır.(8)

Dilekçeler ise 1324 sayılı kanunla 16 kuruşluk resme tabi tutulmuşken, kişinin Anayasal hakkı olan dilekçe ve başvurma hakkının kısıtlanması anlamına geldiği yani antidemokratik olması nedeniyle (9) 488 sayılı Kanun kapsamına alınmamış ve damga vergisine tabi tutulmamıştı. Buna karşılık 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2367 sayılı kanunla (1) sayılı tabloya yapılan bir ilave ile dilekçeler, damga vergisinin kapsamına alınmak suretiyle 5TL vergiye tabi tutulmuştur. (10)

Ancak, dilekçelerin vergiye tabi tutulması uygulamada çeşitli sorunlar yaratmış bu nedenle de 1.1.1985 tarihinden itibaren 3075 sayılı kanunla, 4 yıl uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılmış ve damga vergisinin kapsamı dışına çıkarılmıştır.

2- Yabancı memleketlerde ve Türkiye'de yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar;

a- Vergiye tabi olmanın şartları

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı aynı maddenin son fıkrasında ise, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmeği üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Anlaşılacağı üzere, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıdın Türkiye'de damga vergisine tabi tutulabilmesi için;

a-Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların Türkiye sınırları içerisine gönderilmesi (Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklara gönderilen kağıtlarla

Türkiye'nin dış ülkelerdeki ekçilik ve konsolosluklarına gönderilen kağıtlar Türkiye sınırları içerisine gönderilmiş sayılmaz.)

b-Türkiye sınırları içerisine gönderilen kağıtların aynı zamanda, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardan olması yani damga vergisi kanunu konusuna giren kağıtlardan olması,

3-Yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kağıtlar damga vergisinin konusuna giren kağıtlardan olmakla birlikte aynı zamanda sözkonusu kağıtlarla ilgili olarak Kanunun 1inci maddesinin son fıkrasında yer alan ve aşağıda kısaca belirtilen şartlardan en az birinin gerçekleşmesi,

aa)Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi (Damga Vergisi Kanununun 8. maddesine göre resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.)

bb)Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların Türkiye'de herhangi bir suretle hükmünden faydalanılması gerekmektedir.

Yabancı memleketlerden gönderilen kağıtlar bu üç şekilden biri ile kullanılmamış ise, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunması o kağıdın damga vergisine tabi tutulmasını gerektirmez

aa)Türkiye'de resmi dairelere ibraz edilmesi (Damga Vergisi Kanununun 8. maddesine göre resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.

bb) Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar üzerine devir veya ciro işlemi yürütülmesi,

cc)Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların Türkiye'de herhangi bir suretle hükmünden faydalanılması gerekmektedir.

Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar bu üç şekilden biri ile kullanılmamış ise, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunması o kağıdın damga vergisine tabi tutulmasını gerektirmez.

aa)Türkiye'de Resmi Dairelere İbraz Edilmesi:

Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtların resmi daireye ibrazından maksat, bir hakkın ispat veya belli edilmesi veya bir işlemin yaptırılması için kağıdın o daireye verilmesi veya gösterilmesidir.

Bir başka ifade ile ibraz herhangi bir amaç veya gaye dahilinde kağıdın resmi daireye verilmesi veya gösterilmesi veya ona dayanarak bir hakkı varlığının ispat veya belli edilmesidir.

Bu bağlamda, yapılan bir vergi incelemesi sırasında mükelleflerin defter ve belgelerinin, sıhhatli olup olmadığını dolayısıyla ödenmesi gereken verginin doğruluğunun tespit için inceleme elemanınca delil istendiğinde mükellef yabancık ülkede düzenlenmiş bir kağıdı delil olarak getirirse (ibraz ederse) bu durumda vergileme yapılması gerekmektedir. Çünkü inceleme elemanına ibraz resmi daireye ibraz hükmündedir.[11]

Yabancı memlekette düzenlenmiş bir kağıdın tasdik, tercüme vb. gibi nedenlerle notere götürülmesi halinde bu maddede sözü edilen ibraz şartı gerçekleşmemiştir. Çünkü noter 488 sayılı Kanundaki resmi daire tanımına girmemektedir. Ancak bu durumda da o kağıdın hükmünden faydalanıldığı için vergiye tabi tutulması gerekir.

bb) Türkiye'de Kağıt Üzerine Devir veya Ciro İşlemi Yürütülmesi:

Yurtdışında düzenlenmiş kağıdın Türkiye'de vergilendirilmesinin nedeni. Bunların Türkiye'de bir hususu ispat ve belli etmek için hükmünden yararlanılması yani kullanılmasıdır. Yabancı ülkede düzenlenen kağıt üzerinde Türkiye'de devir veya ciro işleminin yapılması, o kağıdın artık Türkiye'de kullanılacağını devreye gireceğini yani bir hususu ispat ve belli etmek için hükmünden yararlanılacağını göstermektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay da devir veya ciro işleminin yürütüldüğü anda meydana gelir.

Kanun, mükellefiyet yüklemede, kağıdın gerçek sahibi veya hamili tarafından ciro edilmesini farklı hükme tabi tutulmamıştır. Bu nedenle kağıdın hamili gerçek sahibi olmasa bile, kağıt üzerine devir veya ciro işlemi yaptığı takdirde o kağıt damga vergisine tabi tutulur. Bazı kağıtlar doğrudan doğruya gerçek sahiplerine gönderilmeyerek genellikle bankalar vasıtasıyla gönderilir. Örneğin, özellikle vesikalı kredi işlemlerinde, mallara ait kağıtlar (konşimento, sigorta poliçesi, orijinal fatura ve menşe şehadetnamesi) bedelinin ödenmesi karşılığında ithalatı yapan ithalatçıya verilmek üzere bankalara gönderilir.

Konşimento ve sigorta poliçesi hamiline muharrer ise banka, mal bedelini tahsil ederek kağıdı ilgili ithalatçıya teslim eder. Bu takdirde ilgili kağıtların üzerine devir veya ciro işlemi yapılmamakla birlikte, o kağıt hükmünden Türkiye'de faydalanıldığı için damga vergisine tabi tutulması icap etmektedir.

Konşimento ve sigorta poliçesi banka namına yazılmış ise, bunların gerçek sahibine teslimi ciro yoluyla olur. Banka ciro edince o kağıt için vergi alacağı doğar ve verginin o tarihte banka tarafından makbuz karşılığı ödeme esaslarına göre ifa edilmesi gerekir. Örneğin, uygulamada, konşimentolar yabancı ülkede düzenlenip Türkiye'deki bankalara gönderilmekte, bankalarda gerçek sahiplerine devir ve ciro etmek suretiyle vergiye tabi tutulmaktadırlar [(12)]. İlgili kağıtlara ait damga vergisinin banka tarafından zamanında ödenmemiş olması halinde ciro işlemini yapan banka adına cezalı tarhiyat yapılacağı muhakkaktır.

Bono ve poliçe gibi mütedavil kağıtlardan Türkiye'de düzenlenenlerde vergiyi doğuran olay, bunların imzalanması ile doğar. Yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gönderilirler ise bunların üzerine konan ilk devir veya ciro işlemi vergiyi doğuran olayı meydana getiren işlem olarak (mükellefiyetin başlangıcı olarak) vergiye tabi tutulur. Ancak o kağıt, Türkiye'de bir defa damga vergisine tabi tutulduktan sonra yapılacak ciro kabul tesellüm şerhleri, kanuna tabi (2) damga vergisinden istisnadır.

cc) Türkiye'de Kağıdın Hükmünden Faydalanılması

Gelişen ekonomik şartların sonucu olarak gerek ülke içindeki ve gerekse ülke dışındaki kurum ve kuruluşların bütünüyle olan ilişkilerin artması sonucunda ticari ve medeni işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar ve bu kağıtların ihtiva ettiği değerler yüksek meblağlara ulaşmış bulunmaktadır.

Buna karşılık kanunda, yabancı ülkelerde düzenlenerek Türkiye'ye gönderilen kağıtlarla ilgili olarak, hangi durumlarda kağıdın hükmünden yararlanma olduğu kabul edilerek vergiye tabi tutulacağı hususunda yeterli açıklık bulunmamaktadır.

Kanunda, "her ne suretle olursa olsun hükmünden faydalanmak" ifadesi kullanıldığı için, yurtdışında düzenlenen kağıtlardan Türkiye'ye gönderilenlerin hükmünden faydalanılmasını en geniş anlamıyla ele almak gerekmektedir. Bu nedenle, faydalanmayı sadece para veya para ile ifade edilecek bir değer olarak ele almamak gerekir. Yurtdışında düzenlenen kağıdın bir hakkın tayin ve ispatı veya belli edilmesi için kullanılması, bu kağıda istinaden Türkiye'de bir işlem yaptırılması, bir kağıt ile akreditif açtırılması, bir bedel elde etmesi, alınan bir malın bedelinin ödenmesi, bir kişinin yapancı memleketlerde mevcut cari hesabının durumunu öğrenmesi, sipariş kabul mektup veya telgrafı üzerine mal ihraç veya ithali, yabancı memleketlerdeki bir şahıs veya kurum tarafından gönderilen teklif mektubunun

kısmen veya tamamen kabul edildiğine dair cevap yazması gibi ve hatta bir kağıdın notere tercüme veya tasdik için götürülmesi de hükmünden faydalanmayı gösterir.(13)

Dolayısıyla, yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kağıtlardan (1) sayılı tabloda yazılı olanları damga vergisine tabi tutulur. Örneğin; Türkiye'de bulunan bir kişi veya kuruluş lehine akreditif açılmasına ilişkin mektup ve telgraflar, teminat ve kefalet mektupları, Türkiye'yi gönderilen havaleler, mukavelenameler bu mahiyetteki mektuplar, siparişi kabul mektupları gibi belgeler vergiye tabi tutulacaktır.

Yabancı ülkede düzenlenen kağıtların hükmünden Türkiye'de kısmen faydalanılmış olsa dahi, vergileme kağıdın ihtiva ettiği meblağın tamamı üzerinden yapılması gerekmektedir.(14)örneğin yurtdışında düzenlenmiş bulunan ve 100 milyon TL. meblağı ihtiva eden bir kredi veya teminat mektubunun sadece 10 milyon TL'nin tamamı üzerinden hesaplanıp alınması gerekmektedir.

Ancak, yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kağıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübaya olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları (2) sayılı tablonun I/c-2. fıkrasına göre damga vergisinden istisna edilmiştir.

a- Türkiye'deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlar;

Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar için de yukarıda yabancı memlekette düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kağıtlar için yapılan değerlendirmeler aynen geçerlidir. Yani Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar buraların dışına çıkmadığı sürece vergilendirilmez, çıkarıldığında ise yukarıda belirtilen şartlar dahilinde vergilendirilirler.

Buna karşılık, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlarla ilgili olarak Kanuna ekli olup istisnaları düzenleyen (2) sayılı tablonun I/A-5. bendinde yer alan "yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluk dışında kullanılmayan kağıtlar (bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartıyladır.)"hükmü uyarınca bir ülke bizim o ülkedeki elçilik ve konsolosluğumuzda düzenlenen kağıtları vergiye tabi tutuyorsa o ülkenin Türkiye'deki elçilik ve konsolosluğunda düzenlenen kağıtları da (resmi daireye ibraz etsin etmesin, üzerine devir veya ciro işlemi yürütsün yürütmesin, Türkiye'de hükmünden faydalansın faydalanmasın) birinci maddenin bir ve ikinci fıkrasındaki esaslara göre vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, bugüne kadar karşılıklık şartını bozan hiçbir ülke bulunmadığından, (2) sayılı tablonun I/A-5. bendinde yer alan istisna hükmünün uygulanmasına devam edilmektedir.

B- KAPSAMI

Kanunun birinci maddesi hükmü, tamamıyla hukuki veya ticari bir muamele için düzenlenecek kağıtlardan (1) sayılı tabloda ismi belirtilen kağıtların düzenleneceği esasına dayandırılmıştır. Oysa uygulamada vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan veya vergiye tabi tutulmuştur kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan veya vergiye tabi tutulmuş kağıtların hükümlerini yenileyen, uzatan, değiştiren, devreden veya bozan mektup ve şerhlerin de yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlendiği bilinmektedir. Kanun koyucu, vergiden kaçınmayı önlemek için Kanunun 2. maddesinde belirtilen Mektup ve Şerhleri de kapsama almış ve bu yolla verginin konusunu genişletmiş bulunmaktadır.

Buna göre Kanunun ikinci maddesinde belirtilen mektup ve şerhlerin damga vergisine tabi tutulabilmesi için bunların:

a)Birinci maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şekilde yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte bulunması, ve

b)Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan damga vergisine tabi kağıtlar mahiyetinde bulunması veya

c)Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan damga vergisine tabi kağıtların yerini alması veya

d)Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin bulunması, gerekmektedir

anlaşılacağı üzeri damga vergisinin konusunu, (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar oluşturmasına rağmen, Kanunun 2. maddesi belirli özellikleri taşıyan mektup ve şerhleri de verginin kapsamına almak suretiyle verginin çevresi genişletilmiş bulunmaktadır.

1- Mektuplar,

Mektuplar, kişiler arasındaki ilişkilerde büyük bir öneme haiz olup insanların iradelerini, düzünce, fikir ve hislerini yazılı olarak bildiren ve kanunen belli bir şekle tabi tutulmamış vesikalar olarak tarif edilebilir. Mektuplar, prensip olarak damga vergisinin konusuna girmez. Ancak birçok hallerde mektuplar herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz olunabilecek kağıtlar mahiyetinde bulunur veya onların yerini alabilir. Özellikle ticari ilişkilerde en önemli akitler bile pek çok kez mektup teatisi şeklinde oluşturulabilir. Bundan dolayı Ticaret ve Vergi Usul Kanunumuz. Tüccarların ticari ilişkilerine dair yazdıkları mektupların telgrafların (Teknolojideki gelişmeye paralel olarak telex, fax vb. gibi) suretlerini, aynı şekilde ticari ilişkileriyle ilgili resen veya cevaben aldıkları mektup telgraf ve telex gibi belgeleri de düzenli bir şekilde kanunda belli edilen sürelerde saklamak (TTK, VUK md.68 ve md. 241) ve gerektiğinde ve istendiğinde bunların ilgili makamlara ibraz etmesi mecburiyetlerini getirmiştir (TTK md. 80 VUK md. 256)

Damga vergisi kanununun 2. maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektuplarda damga vergisine tabi tutulmuştur. Aynı şekilde, vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektuplar da aynı madde gereğince damga vergisine tabidirler.

a- Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektuplar:

Uygulamada pek çok akit ve işlem mektup teatisi suretiyle yapılmaktadır. Bu mektuplar vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunduğu veya onların yerini aldığı takdirde her biri ayrı ayrı vergiye tabi tutulur. Bu tür mektuplara örnek olarak şunlar verilebilir.

b- Teklif mektupları:

Teklifname olarak (1) sayılı tablonun I/2. fıkrasına göre vergiye tabi tutulur. Proforma faturalarda mahiyeti itibariyle teklifname olup bu fıkra gereğince vergiye tabi tutulması gerekir.

c- Akdi Mutazammın Sipariş Kabul Mektupları ve Mukavele Yerine Kaim Mektuplar:

İki kişi, belli bir iş için aralarında kararlaştırdıkları şartları bir sözleşme ile tespit edebilecekleri gibi mektup teatisi sureti ile de tespit edebilirler. Buna en güzeh örnek AMSKM ve MYK mektuplarıdır.

Bu konuda 14.03.1981 tarih ve 17279 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 17 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır.

2344 sayılı Kanunla, 488 sayılı Kanuna bağlı (2) sayılı tablonun IV Ticari ve medeni eşlerle ilgili kağıtlar bölümünün 9. bendindeki "Akdi mutazammın siparişi kabul mektupları ile mukavele yerine kaim mektuplarla ilgili muafiyet hükmü kaldırılarak bu kağıtların damga vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Bilindiği üzere, Damga Vergisi Kanununun 2. maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde olan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Mektup veya şerhler esasen damga vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Ancak, 2. maddede de belirtildiği üzere;

-Vergiye tabi kağıt mahiyetinde olan,

-Veya onların yerini alan,

-Veya vergiye tabi kağıtların hükmünü yenileyen, uzatan, değiştiren, devreden veya bozan,

mektup ve şerhler damga vergisine tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan 2344 sayılı kanunla 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa bağlı (2) sayılı tablonun IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar bölümünün 9. fıkrasındaki muafiyet hükmü kaldırılmakla, vergiye tabi bir kağıt olan mukavelenamenin yerini alan veya mukavelename mahiyetinde olan akdi mutazammın siparişi kabul mektuplarının veya mukavele yerine kaim mektupların, mukavelenameler gibi damga vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Bilindiği gibi Borçlar Kanununun 1. maddesinde akdin inikadı "iki taraf karşılıklı ve birbirine uygun suretle rızalarını beyan ettikleri takdirde akit tamam olur. Rızanın beyanı sarih olabileceği gibi zımni dahi olabilir" şeklinde tanımlanmıştır.

Konuya açıklık getirmek bakımından yukarıda anılan hükme dayanarak mukavelenamenin ne olduğunun açıklanmasında yarar vardır.

Bir akdin oluşması için bir tarafın icapta (teklif) bulunması değir tarafın ise, bu teklifi kabul etmesi gerekmektedir. İcap ve kabulün yazılı olarak yapılması ve bir kağıtta birleşmesi halinde bu kağıt mukavelenamedir. İcap'ın tek taraflı ve yazılı bir şekilde yapılması halinde bu kağıda teklifname, kabulün ayrı bir kağıtta yapılması halinde de bu kağıda ticari hayatta "Akti mutazammın siparişi kabul mektubu" diğer hallerde ise "Mukavelename yerine kaim mektup" denir.

Bir tarafın yaptığı teklife diğer tarafın kabulünü sipariş mektubu veya başka bir mektup ile bildirmesi bu mektupların damga vergisine tabi tutulması için yeterli değildir. Gerek siparişi kabul mektubunun ve gerekse teklife cevap teşkil eden mektubun mukavelename gibi vergiye tabi tutulabilmesi için akdi mutazammın olması, başka bir deyişle akdin tamamlanması için gerekli şartları taşıması zorunludur. Düzenlenen mektup veya siparişi kabul mektubu tarafların ileride bir mukavelename düzenleme şartına bağlanmışsa bu mektupların mukavelename mahiyetinde veya mukavelename yerine kaim bir mektup olarak kabulü ile damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

Örnek: 1 – perakende satış yapın bir manifaturacının satın almak istediği kumaşın satış şartlarını ve kendi işyeri için ne miktarda kumaş verebileceğini toptan kumaş satan bir tüccardan yazı ile sorması halinde bu kağıt, yalnızca bir mektup olup damga vergisinin konusu dışında kalmaktadır.

Toptancı tüccar bu mektuba cevaben örneğin metresi 1.000 liradan 500 metre kumaşı verebileceğini cevaben bildirirse, bu cevap bir tekliftir, başka bir değişle, toptancı tüccar yazılı olarak icap'da bulunmuştur. (Bu kağıdın teklifname olarak damga vergisine tabi tutulması gerekir).

Yapılan bu teklife karşılık perakende satış yapan manifaturacı, teklif edilen fiyatı ve miktarı uygun bulur ve yazılı olarak kabul ettiğini bildirirse, örneğin; "Teklif edilen şartlarla kabul ediyorum, 500 metre kumaşı gönderiniz" veya "300 metre kumaşı gönderiniz" şeklinde ikinci bir mektup tanzim ederse, bu mektup "Akdi mutazammın siparişi kabul mektubu" olup bu mektubun ihtiva ettiği 1000x500=500.000 lira üzerinden veya 1000x300=300.000 lira üzerinden, Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun I. Bölümünün 1/a bendi gereğince ve düzenleme anında birde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir.

Örnek: 2 – Birinci örnekte belirtilen toptancı tüccarın yaptığı teklife karşılık perakende kumaş satışı yapan manifaturacı, örneği, düzenlediği mektupta, "Fiyat ve miktar olarak teklifinizi kabul ediyorum, ancak, bu konuda ayrıca yazılı olarak mukavele düzenlememiz gerekir" şeklide bir ibare kullanmışsa, yukarıda da belirtildiği üzere bu mektup, siparişi kabul mektubu olmakla birlikte, bir akdin meydana gelebilmesi için mukavelenamenin düzenlenmesi şartına bağlandığından, başka bir deyişle akdi mutazammın siparişi kabul mektubu niteliğinde olmadığından. Bu mektup damga vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu mektuba dayanarak taraflar arasında düzenlenecek mukavelename (1) sayılı tablonun 1. bölümünün 1/a bendi gereğince binde 5 oranında damga vergisine tabi tutulacaktır.

2-Şerhler:

Damga Vergisi Kanununun 2. maddesi ile mektuplar gibi şerhlerde vergiye tabi tutulmuş olup, yazılı bir kağıdın herhangi bir yerine yine yazılı olarak ve bir anlım ifade etmek üzere dercedilen (yazılan) veya ayrı bir kağıtta yer alıp da yazılı bir kağıda atıfta bulunan (yollama yapan) söz veya sözlerdir, şeklinde tanımlanabilir. [15]

Şerhlerin damga vergisine tabi tutulabilmesi için Kanunun ikinci maddesinde belirtilen şartları taşıması yani;

-Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan veya

-Vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin,

olması gerekir.

a- Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan şerhler;

Normal olarak her bir işlem için, Kanunlarda belirtilen kağıtların düzenlenmesi gerekir. Örneğin, bir kişi değir birine kefil olduğu zaman kefaletname düzenlenmesi, para tahsil edildiği zaman makbuz düzenlemesi gerekir.

Ancak uygulamada kanunların izin verdiği ölçüde, bu kağıtların düzenlenmediği fakat bu kağıtlar yerine geçen şerhlerin verilmekte olduğu görülmekte ve bilinmektedir.

Örneğin bir borca kefil olacak kişi ayrı bir kefaletname düzenlememekte ancak ilgili borç senedi üzerine kefaletname niteliğinde bulunan kefalet şerhi düzmektedir (TTK md.612) veya resmi daireden alacağı olan bir kişi bu parayı aldığı zaman makbuz düzenlemesi gerekir. Ancak 1050 sayılı Muhasebeyi Umumiye Kanunu ve Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğine göre resmi dairece düzenlenen verilen emri, çeşitli ödemeler ve iadeler fişi Saymanlıklar arası işlem fişi gibi belgeler üzerine parayı aldığına dair imza atmak suretiyle makbuz şerhini imzalamaktadır.veya ücretini alan memur ve işçi çalıştığı kuruma makbuz vermemekte ancak bordroyu imzalayarak makbuz şerhi düşmektedir.

Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan şerhlerin vergilemesi şerhin ilgili olduğu kağıdın durumuna göre yapılır ve örnek olarak aşağıdakiler verilebilir.

a)Vergiye tabi kağıt üzerine vergiye tabi nitelikte bir şerh verilirse şerh mahiyetine göre yine vergilenir.

aa-Kefalet Şerhleri:

Kefalet akdi şekle tabidir ve yazılı olmadıkça geçerli değildir. Kefaletname, Borçlar Kanununda belirtilen şekle uygun olarak düzenlenebileceği gibi düzenlenen bir senet, taahhütname gibi kağıtlara da kefil olduğu borç miktarını gösterilerek kefalet şerhi de verilebilmektedir. Anılan kağıtlar üzerine konan kefalet şerhi, kefaletname niteliğinde bulunduğu veya onun yerini aldığı için bu şerh de aynen kefaletnamelerin tabi tutulduğu vergiye tabi tutulması gerekir.

bb-Aval Şerhi:

Tedavül eden ticari kağıtlar üzerine konan kefalet şerhidir ve kefaletname niteliğindedir veya onların yerini almıştır. Dolayısıyla aval şerhlerinin de aynen kefaletname gibi damga vergisine tabi tutulması gerekir.

Örneğin, kira kontratı üzerine konan şerhler adi kefalet şerhi mahiyetindedir ve kira kontratının ayrı, kefalet Şerhinin ayrı vergiye tabi tutulması gerekir. Ancak, borç senedi üzerine konan şerh genellikle müteselsil kefil veya müşterek borçlu ve müteselsil kefil şerhidir ve bu takdirde damga vergisinin sadece en yüksek vergi alınmasına gerektiren senet veya kefalet işlemi üzerinden alınması gerekir.(16)

b-Vergiye tabi olmayan bir kağıtta, vergiye tabi diğer bir kağıt mahiyetinde bir şerh bulunursa, bu şerh ihtiva ettiği bilgilere göre vergiye tabi tutulur.

cc- Vergiden İstisna Şerhler:

Kanuna ekli (2) sayılı tabloda bazı şerhler için istisna öngörülmüştür. Bunlar;

ı) 01.01.1986 tarihinde yürürlüğe giren, 3239 sayılı Kanunla, resmi dairelere verilen makbuzlar dışında kalan makbuzların bir başka ifade ile Rd. Öd. (makbuzların) (1) sayılı tablo kapsamından çıkarılmış olması nedeniyle faturalar, hakediş raporları (resmi dairelerce düzenlenenler hariç) gibi kağıtlar üzerine konan makbuz şerhleri vergiye tabi tutulmayacaktır.

ıı) (2) sayılı tablonun IV/1. fıkrası gereğince ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler damga vergisinden istisnadır. Ancak, yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gelen bu tür kağıtlarda durum farklıdır. Bunlarda Türkiye'de ilk defa kabul, satış veya başka surette kullanma mükellefiyetin başlangıcıdır (DVK md3) ve yurtdışında düzenlenen kağıtlar üzerine bu şekilde işlem yapıldığı zaman vergiye tabi tutulması gerekecektir.

Türkiye'de düzenlenen ve düzenlendiği anda vergiye tabi tutulmuş bulunan ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhlere ilişkin olarak (2) sayılı tabloda yer alan bu istisna hükmündeki (Ticari veya mütedavil kağıtlar) ibaresinin, ticari kağıtlardan tedavül edebilenler manasında bir terim olarak kabul edilmesi kanun koyucunun maksadına uygun olur.(17)bilindiği üzere, ticari veya mütedavil kağıtlardan maksat, ciro veya devir yoluyla tedavül edebilen ticari kağıtlardır. Bu durumda, söz konusu istisnanın (1) sayılı tablonun III – Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar bölümünün 1. fıkrasında yer alan kağıtlarla ilgili ve bunlara mahsus olduğunu kabul etmek gerekir. Yani, poliçe, çek, bono ve işbu kambiyo senetlerine benzeyen diğer senetler, emtia senetleri,

konşimentolar, deniz ödüncü senedi, ipotekli borç senedi ve irat senedi üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellüm şerhlerinin vergiden istisna edilmesi gerekir. Buna karşılık örneğin ordino üzerine yazılacak bir ciro veya tesellüm şerhi bu istisnadan faydalanmaz. Zira ordino, ticari veya mütedavil bir kağıt değildir.

ıı) Aynı şekilde, mektup ve diğer kağıtların alındığına dair verilen imzalarla, posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılan alındı şerhleri vergiden müstesnadır. Örneğin, protesto edilmek maksadıyla noterlere tevdi olunan ticari senetlerin teslim alındığını göstermek üzere noterlerce düzenlenip ilgililere verilen makbuzlar da bu hüküm sebebiyle vergiye tabi tutulmazlar.

dd)Yapılabilirliği olmayan şerhler:

Yukarıda belirtildiği üzere, şerh, yazılı bir kağıdın herhangi bir yerine yine yazılı olarak ve bir anlam ifade etmek üzere yazılan veya ayrı bir kağıtta yer alıp da yazılı bir kağıda atıfta bulunan söz veya sözlerdir. Örneğin bir kısın ticari ve mütedavil kağıtlar üzerine konan aval şerhi bir kefalet şerhidir. Başka bir ifade ile bir kefalet veya teminat senedi mahiyetindedir veya onların yerini almıştır. Ancak, kağıtlara konan şerhlerin vergi durumlarının tayininde kanunun 6. maddesinde yer alan hükümlerin de daima göz önünde bulundurulması lazımdır.

Belirtildiği üzere şerhler, kanunun 2. maddesinin çizdiği hudutlar dahilinde vergiye tabidir. Bu sebeple şerhin mahiyet ve kuvvetinin tayin ve tespiti önemlidir. Örneğin bir ikrazat mukavelenamesine, borçlanan anonim şirketin belirli miktarda sermayesini artıracağı hakkında bir şerh konulursa, bu şerhin belirtilen miktar üzerinden ayrıca vergilendirilmesi gerekmez. Zira TTKM hükümlerine göre anonim şirketin sermayesinin artırılması belirli esaslara bağlanmıştır. Şirket genel kurulu karar alacak ve keyfiyet ticaret siciline kaydolunacaktır. Bu suretle, sermaye artışı ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar, şirket esas mukavelenamesinin hükümlerinin değiştirilmesine taalluk ettiklerinden vergiye tabi tutulacaklardır. Örneğimizde ikrazat mukavelenamesine şirket sermayesinin artırılacağı hakkında konacak şerh ise bu mana ve kuvvetle olmadığından bunun ayrıca vergilendirilmesine gerek olmayıp, mukavelenamenin vergisinin ikrazat tutarı üzerinden binde 5 nispetinde ödenmesi gerekir.

b- Vergiye Tabi Kağıtların Hükümlerinin Yenilenmesine, Uzatılmasına, Değiştirilmesine, Devrine veya Bozulmasına İlişkin Mektup ve Şerhler;

Vergiye tabi kağıtların hükümlerinin uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de, kanun kapsamına alındığı için, vergiye tabi tutulması gerekir. Ancak bu nitelikteki mektup ve şerhleri yukarıda açıklanan kefalet, aval ve makbuz şerhi gibi şerhlerden ayırmak gerekmektedir. Çünkü, vergiye tabi kağıtların hükümlerini yenileye, değiştiren, uzatan, devreden veya bozan mektup ve şerhler, ilgili kağıttaki işlemle aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı olsa dahi ayrıca vergilendirilecektir.

Bir kağıdın hükmünün;

aa)Yenilenmesi: vergiye tabi mevcut bir kağıtta yer alan kelime ve ifadeleri hiç değiştirmeksizin bu kağıttaki tüm hükümlerin aynı şartlarla uzatılmasını, yenilenmesini (Örneğin bir yıllık kira sözleşmesinin aynı şartlarla bir yıl daha yenilenmesi gibi),

bb)Uzatılması; vergiye tabi tutulmuş mevcut bir kağıtta hiçbir değişiklik yapılmaksızın sadece müddetinin uzatılmasını (Örneğin, belli bir süre ile kurulmuş bir şirketin süresinin uzatılması gibi)

dd)Devri: kağıtta imzası bulunanlardan bir veya bir kaçının hakkını kısmen veya tamamen başkalarına devretmeyi (Örneğin, bir şirket ortağının hissesini devretmesi için düzenlenen devir sözleşmesi gibi)

ee)Bozulması; mevcut bir kağıtta yer alan hükmün yeni bir kağıt, mektup ve şerhle fesih veya iptal edilmesini (sulhname, ibraname, mukavelename gibi),

ifade eder.

Yukarıda açıklandığı üzere, kağıtların hükümlerinin yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi, devri veya bozulması konusunda düzenlenen mektup, kağıt ve şerhler damga vergisine tabidir. Ancak bu noktada yapılan söz konusu değişikliklerle yeni bir akdin düzenlenip düzenlenmediği bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olup olmadığı hususuna dikkat edilecektir. Bu nitelikleri taşımayanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

Bu nitelikleri taşıyan mektup ve şerhler ise, atıfta bulunulan asıl kağıdın mahiyeti esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

İnşaat mukavelenamesinin süresi ayrı bir kararla uzatılırsa bu kararın, mukavelenameye yönelik bir şerh olarak, mukavelenamedeki meblağ üzerinden aynı nispette vergilendirilmesi gerekir.

Aynı şekilde, mevcut bir anonim şirketin süresinin uzatılması konusunda daha sonra düzenlenen (süre uzatma mukavelenamesi)nden, esas mukavelenamede gösterilmiş bulunan sermaye üzerinden (1) sayılı tablodaki nispetlere göre nispi vergi alınması gerekir.

Özet olarak, denilebilir ki, kanunun 2. maddesinin hükümleri gereğince vergiye tabi kağıtların yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi devri ve bozulması konusunda düzenlenen kağıtların da vergiye tabi tutulması gerekir. Mukavelenameye madde ilavesi veyahut mevcut bir veya birkaç maddenin mukavelenameden çıkarılması da (değiştirme)olarak kabul edilmeli ve vergilendirilmelidir. Değiştirme durumunda ise, düzenlenen kağıtla mukavelenamenin ihtiva ettiği belli para miktarı artırıyorsa, bu kağıdın da bir mukavelename gibi ve artan miktar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gereklidir (madde 14) Ancak, yapılan değişiklikle mukaveledeki belli paranın veya sürenin uzatılması söz konusu değilse ve bu itibarla da düzenlenen kağıtta bir miktar artışı gösterilmemiş ise kağıttan belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenamelere terettüp eden maktu verginin alınması kanun koyucunun maksadına uygun olur.

Vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler, ayrı ve özel bir durum teşkil eder. Bu hallerde 6. madde hükmünün işlerliği, yani, şerhin ilgili kağıttaki işlemle aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı olma durumu önem taşımaz. Mektup ve şerh ayrıca vergiye tabi olur.

Vergileme mektup veya şerhin ilgili olduğu kağıdın mahiyeti esas alınarak yapılır. Örneğin bir poliçenin vadesi uzatıldığında başlangıçta vergilenmiş meblağ üzerinden, yeniden ve aynı ölçüde vergileme yapılır.

Önemli husus şudur. Vergileme, ilgili kağıdın mahiyeti esas alınmak suretiyle yapılacak olmakla beraber verginin tutarı, özellikle ilgili kağıdın, nispi vergiye tabi olduğu hallerde değişebilmektedir. Süre uzatımı ve meblağ değişikliği dışındaki hususlardaki değişiklik maktu vergiye tabidir. Süre uzatımı ve meblağ değişikliği dışındaki hususlardaki değişiklik maktu vergiye tabidir. Süre uzatımının ne şekilde değerlendirileceği özellik taşır. Devir halinde de vergi nispeti farklıdır. Bu hususular, ilerde, vergileme ölçüleri ve nispet bölümünde açıklanacaktır.

3-Telgraflar:

(1) Sayılı Tablonun III/2-b bendinde yer alan "akreditif ve kredi mektup ve telgrafları" ile IV/3 bendinde yer alan "havalı mektupları, posta ve telgraf havalenameleri" dışındaki hallerde telgraflar, damga vergisinin konusuna alınmamıştır.

Bilindiği üzere posta idaresi telgraf çeken kişinin kazılı beyanı veya telgrafı çekilecek yazının aslı olmadan telgrafı kabul etmemektedir. Bir başka ifade ile, yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlenen ve bir hususu ispat ve belli etmek üzere ibraz edilebilecek bir belgenin aslını almadan posta idaresi telgrafı çekmemektedir. Hüküm ifade eden yazı aslı ise posta idaresinde kalmamaktadır. Kanımızca telgrafların damga vergisine tabi tutulmamış olmasının sebebi burada yatmamaktadır. Eğer telgraflar açıkça damga vergisi kapsamına alınmış olsa idi posta idaresi kendisine ibraz edilen her kağıdın (telgrafın) niteliğini araştırması ve vergiye tabi olup olmadığını tespit etmesi ve eğer vergiye tabi ise kendisine getirilen telgrafa ait pulun tam olarak yapıştırılıp yapıştırılmadığı (makbuzla ödemede bu nüshaya şerh verilip verilmediği) hususunu araştırması gerekirdi. (Mad. 24, 27) Telgraflar bu nedenle vergiye tabi tutulmamıştır. Ancak, telgraflar esas itibariyle sahibinin yazılı beyanı olup mektup niteliğindedir daha açık bir ifade ile kısaltılmış mektuptur. Ancak, muhatabına gönderiliş şekli telgraf yoluyladır.

Bu nedenle, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunduğu veya onların yerini aldığı takdirde telgrafın mükellefte kalan nüshasının damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Kontrgaranti mektup ve telgrafları hakkında da bakanlık aynı görüşü benimsemiştir.[18]

Bunlara ait damga pulunun veya makbuz karşılığı ödemede deftere kayıt sırasını gösteren şerhin (kaşenin) telgraf gönderende kalan nüshasına vurulması gerekmektedir. Yurtdışından gelenlerde ise Türkiye'deki nüshasına yapıştırılır veya vurulur.

4-Teyit Mektupları

Teyit Mektupları, sözle, telefon, teleks veya telgrafla mutabakat sağlanan bir hususun teyidi için yazılan mektubu ifade eder.[19] İlgili işlem dolayısıyla önceki aşamada (örneğin fax veya telgrafta) vergileme yapılmamışsa teyit mektubu vergiye tabi tutulur. Önceki aşamada vergileme yapılmışsa , teyit mektubu ayrıca vergiye tabi tutulmaz.[20]

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖDENECEK DAMGA VERGİSİ MİKTARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

A-KAĞIDIN MAHİYETİNİN TAYİNİ

Damga vergisi kanununun 4. maddesi hükmüne göre bir kağıdın vergiye tabi olup olmadığını veya ne miktarda vergiye tabi olduğunu tayin ve tespit etmek için o kağıdın mahiyetine bakılır yani o kağıdın sadece adına değil içeriğine ve içindeki yazıların ifade ettiği anlam ve manaya bakılır. Çünkü, bir kağıdın mahiyetini tayin ve tespit etmedikçe (1) sayılı tablonun hangi fıkra veya pozisyonuna dayanarak vergiye tabi tutulacağını belirlemek çok güçtür. Hatta, bir kağıdın mahiyetini tayin etmeden sadece adına bakılarak vergisi hesaplanmaya kalkıldığında vergi ziyanına neden olma ihtimali çok yüksektir. Uygulamada kağıtlarda sehven veya bilinçli olarak tarafların gerçek maksatlarının göstermeyen ifadelere yer verilerek kağıtların mahiyetleri hakkında kuşkular ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, milyonları içeren ve mahiyeti itibariyle taahhütname olan bir kağıdın başlığına beyanname ifadesi konulduğunda (beyanname maktu vergiye, belli parayı içeren taahhütname nispi vergiye tabi olduğu için) büyük miktarlarda vergi kaybına neden olunabilir. Bilindiği üzere, bu sorun, şekli kanunlarda açıkça belirtilmeyen kağıtlarda ortaya çıkabilir.

İşte kanun koyucu özellikle vergi ziyanının önlemek ve anlaşmazlıkları baştan gidermek için kağıtların mahiyetinin tayininde 3 esas benimsemiştir. Bunlar:

-Şeklen Tayin,

-İçerik bakımından tayin ve

-Atıf yapılan kağıdın mahiyetine göre tayindir.

1- Şekli Kanunlarla Belli Edilmiş Kağıtlarda:

Bazı kağıtların nasıl düzenleneceği, şekli ve adı kanunlarda açık olarak belli edilmiştir. Örneğin, Kambiyo Senetleri, (çek, poliçe ve bonolar) hakkında Türk Ticaret Kanununda açık hükümler vardır. Bunların şekli ve ihtiva edeceği hususlar kanunda belli edilmiştir. Eğer poliçe ve bonolar (emre muharrer senet) kanunun tespit ettiği şekle uygun olarak düzenlenmiş ise, bunlara başka bir mahiyet vermek veya onları başka namla adlandırmak mümkün değildir. Bir başka ifade ile, şekli kanunlarla belirlenmiş kağıtların mahiyetinin tayininde sorun yoktur ve mahiyetine göre tabi olduğu vergi (1) sayılı tablodan bulunur.

2- Şekli Kanunlarla Belli Edilmemiş Kağıtlarda:

Bir kağıdın hangi şekle uygun olarak yapılacağı kanunlarla açıkça belirlenmiş ise bu kağıdın mahiyetinin ne olduğunu, üzerindeki yazının kastettiği hüküm ve manaya bakarak tayin ve tespit etmek gerekmektedir. Kağıtta yer alan deyim, isim ve ifadelerin ne anlama geldiği Medeni Kanun, Borçlar Kanunu, Ticaret Kanunu ve diğer özel kanunların hükümlerine göre belirlenir. Herhangi bir yanılgıya düşmemek için kağıtları imzalayanların maksat ve niyetlerine de bakmak faydalı olacaktır.

Bilindiği üzere borçlar kanununun irade beyanlarının yorumlanmasına ilişkin 18. maddesinde bir akdin şekil ve şartlarını tayinde, iki tarafın gerek sehven gerekse akitle gerçek amacı gizlemek için kullandıkları ifade ve isimlere bakılmayarak tarafların gerçek ve ortak amaçlarını aramanın şart olduğunu hükme bağlamıştır. Bir başka ifade ile, muvazzaf durumlar oluşturan ifadelere bakılmaksızın tarafların gerçek ve ortak maksatlarını aramak gerekmektedir. Doktrinde benimsenen “iltimat prensibi”ne göre de beyan; mevcut hal ve şartlara göre iyi niyetli dürüst bir insanın vereceği mana ve sözleşmenin bütün dikkate alarak yorumlanacaktır.

Öte yandan Vergi Usul Kanunumuzun 3/b. Maddesinde de, vergilendirmede vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelenin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelenin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispatlanabileceği, olayın özelliğine göre normal ve mutat olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hükme bağlanmıştır.

Şekil kanunlarda belirtilmeyen kağıtların mahiyeti tayin edilirken uygulamada mükelleflerin yanılgıya düştükleri veya bazen vergi ödememek için kasten mahiyetini yanlış tespit ettikleri görülmektedir. Örneğin inşaat sektöründe bina ve daire satışları için alıcı ve satıcı arasında düzenlenen mukavelenamenin (sözleşme) teklifname adıyla düzenlendiği, her iki tarafın da kağıtta imzası olduğu halde teklifname olarak maktu vergiye tabi tuttukları, veya ihracat, ithalat, imalat gibi sektörlerde yetkili kuruluşlara taahhütnameyi içeren beyannameler verildiği halde bu kağıtların taahhütname olarak değil beyanname olarak vergiye tabi tutuldukları görülmektedir.

Aynı şekilde büyük imalatçı firmaların veya fabrikaların her yıl bayilerle yeniden yaptığı bağlantıların gerçekleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Taraflar damga vergisi ödememek amacıyla bayilik sözleşmelerinin yenilenmesini karşılıklı mektup testisi, teatisi

suretiyle yapmakta icabın kabul edildiğini gösteren akdi mutazammın siparişi kabul mektubunu taraflarca icap şeklinde göstermektedirler. Oysa bu işlemde tarafların gerçek iradesi sürerlilik arz eden bayilik faaliyetini icap ve kabul mektuplarıyla yenilemekten ibarettir. Yani bu kağıtlar mukavele mahiyetinde bulundukları veya onların yerini aldıkları için 2. madde gereğince mukavelename olarak (üzerine veya eklerindeki rakamların borsa, narh ve fabrika fiyatları ile hasıl edeceği tutar üzerinden) nispi damga vergisine tabi tutulması gerekir.

Bu nedenle borçlar ve vergi hukuku ilkeleri gereğince kağıtlarda yer alan tarafların gerçek ve samimi amaçlarını yansıtmayan ifadeleri itibar edilmeyerek olayın gerçek mahiyeti esas alınmalıdır. Kağıt bur taahhüdü içeriyor ise taahhütname olarak mukaveleyi (sözleşmeyi) içeriyor ise sözleşme olarak veya mukavele yerine kaim ise mukavelename olarak nispi vergiye tabi tutulmalıdır.

Kağıtların mahiyetinin tayininde uygulamada en çok sorun yaratan olaylara örnek olarak:

-Teklifname –Mukavelename

-Taahhütname – Teklifname

-Beyanname – Taahhütname

-Avans Makbuzu – Tahsilat makbuzu

-Kiralama – Taşıma (Navlun) sözleşmesi ayırımı gösterebilir.

Örneğin; Taşıt sahiplerinin irat elde etmek amacıyla taşıtlarının belli bir süre için karşı tarafa kiraya vermesi ile ilgili olarak düzenleyecekleri sözleşmelerin "Taşıt Kira Sözleşmesi" olarak kabul edilmesi ve bu sözleşmelerin kanuna ekli (1)sayılı tablonun 1-c fıkrasına göre binde bir nispetinde damga vergisine tabi tutulması buna karşılık taşıt sahiplerinin ticari kazanç elde etmek amacıyla taşıtlarını belirli bir süre için karşı tarafa kiraya vermesiyle ilgili olarak düzenleyecekleri sözleşmelerin "Navlun Sözleşmesi" olarak kabul edilmesi ve bu sözleşmelerin kanuna ekli (1) sayılı tablonun G/1C fıkrasına göre binde beş nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir.[1]

3- Başka Bir Kağıda Atıfta Bulunan Kağıtlarda

Mahiyeti tayin edebilmek istenen kağıtta başka bir kağıda atıf (yollama) yapılmış olduğu taktirde mahiyetinin belirlenmesi konusundaki değerleme atıfta bulunan kağıda göre yapılır.

Başka bir akit veya mukaveleyi içeren kağıda (belgeye) atıf yapan kağıdın mahiyeti belirlenirken atfolunduğu akit veya sözleşmeyi tetkik ederek o sözleşme veya akit çerçevesinde bu kağıdın ne olduğunun kağıdın yenilenmesi, uzatılması, değiştirilmesi devri veya bozulmasına ilişkin olup olmadığını araştırmak gerekir. Bir başka ifade ile atıfta bulunan kağıt bağımsız bir kağıt değildir. Bu esas aynı zamanda kanunun ikinci maddesi hükmünde tamamlamaktadır. Çünkü kanunun ikinci maddesinde örneğin bir taahhütname içerisinde bir mukaveleden veya burada yazılı meblağdan bahsedilmekte ise bu taahhütnamede mukavelenameye atıf vardır demektir.

Dolayısıyla atıfta bulunan kağıdın mahiyeti örneğin bir sözleşmenin süresini uzatıyorsa süre uzatımı sözleşmesi mahiyetinde olduğu anlaşılır ve bu mahiyete göre damga vergisine tabi tutulur. Taahhütnamenin vergisi atıf yapılan mukaveledeki miktarına göre bulunacaktır. Veya örneğin; düzenlenen bir fesihnamede hiçbir meblağ bulunmasa bile fesh edilen ilgili kağıttaki meblağa göre nispi vergi alınması gerekir.

B- KAĞIT NÜSHALARININ BİRDEN FAZLA OLMASI

Damga vergisi uygulamasında bir kağıttan alınacak vergi tutarını etkileyecek hususlardan birisin de kağıdın bir veya daha fazla nüsha olarak düzenlenmiş olmasıdır.

Damga vergisi kanunun 5. maddesi birden fazla nüsha olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispetle damga vergisine tabi olduğunu hükme bağlamıştır.

Bu nedenle damga vergisi kapsamına giren kağıtlarda üzerinde durulması gereken en önemli nokta "nüsha" ile "suretin" birbirine karıştırılmaması konusudur.

1- Nüsha – Suret Ayrımı:

Uygulamada nüsha ile suret genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır ancak damga vergisi uygulamasında nüshaların her biri aynı miktar ve nispette ayrı ayrı vergiye tabi olduğu halde aslı 400 TL'den fazla vergiye tabi olan ve resmi dairelere ibraz edilen suretler 600 TL maktu vergiye tabi tutulmuştur. Bu nedenle nüsha ile suret ayrımı vergi kaybını önleme açısından çok önemlidir.

a- Nüsha:

Nüsha kavramı tanımlanmamış olmasına rağmen genel kabul görmüş şekli ile nüsha; Aynı hüküm ve kuvvete haiz olmak üzere birden fazla olarak düzenlenmiş bulunan ve tarafların imzalarını ayrı ayrı taşıyan kağıtların her birine denir.(2)

Bir kağıt kanunen gerekli şekil şartlarına uygun olarak birden fazla nüsha düzenlendiği takdirde her bir nüshanın ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabi tutulması gerekir. Örneğin; bir kira mukavelenamesi genel olarak iki nüsha olarak düzenlenerek birisi kiracıda diğeri kiraya verende kalır. Burada her iki nüshada da tarafların imzaları vardır. Ve her nüsha hukuken aynı kuvvettedir. Herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için herhangi bir nüshası ibraz edilebilir. İşte bu nitelikte kaç tane düzenlenirse düzenlensin her biri Nüsha sayılır ve ayrı ayrı aynı nispette vergiye tabi tutulur.

Vergiye tabi kağıtların birden fazla nüsha olarak düzenlenmesi ister tarafların arzularından ve akdin mahiyetinden, isterse kanuni bir mecburiyetten kaynaklansın bu durum, her nüshanın ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulmasına engel değildir. Kanuni de olsa, birden fazla nüsha olarak (yani her biri taraflar veya kağıdı düzenleyenler tarafından imzalanmış olmak üzere) düzenlenen kağıtların her biri ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabidir. Bu nüshalardan bir veya birkaçının kullanılmaması, damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmesine engel değildir.

Bir kağıdın birden fazla nüsha olarak düzenlenmesinin sebebi, genellikle tarafların bu kağıdı herhangi bir durumda ve herhangi bir makamda bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla kullanmalarına yöneliktir. Dolayısıyla birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş bir kağıdın dahili işlem nedeniyle işletmede kalan nüshasının vergilendirilmemesi gerekir. Örneğin, teklifnameler maktu vergiye tabidir ve genellikle iki nüsha olarak düzenlenir ve bir örneği karşı tarafa gönderilir diğer nüshası ise iç işlemlerini düzenlemek ve takip etmek için işletmede bırakılır. Burada işletmede kalan nüshanın vergilendirilmemesi, karşı tarafa gönderilen nüshanın ise vergilendirilmesi gerekir. Ancak bu uygulama, sadece tek tarafı irade beyanlarına ilişkin kağıtlarda söz konusu olabilir. Mukavelename gibi çift taraflı akitlerde söz konusu olamaz. Bu tür kağıtların her bir nüshasının ayrı ayrı vergiye tabi tutulması zorunludur.

Ayrıca, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV- Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar bölümünün 2/b fıkrasında, kanun hükümlerine göre resmi dairelere verilen diğer beyannameler çeşitlerine göre değişik miktarlarda maktu vergiye tabidir. Özelikle vergi beyannameleri kanun hükümlerine göre resmi daire olan vergi dairelerine bir nüsha olarak verilmesi gerekir. Ancak

uygulamada vergi beyannameleri mükelleften iki nüsha olarak istenmekte ve alınmaktadır ve sadece bir nüshası vergiye tabi tutulur. Diğer nüshası ise Kanuna ekli (2) sayılı tablonun I/A-1. fıkrasında yer alan hüküm gereğince vergiden istisna edilmiştir.

Ancak, beyannamelerin resmi dairelere birden fazla nüsha olarak verilmesini emreden bir kanun hükmü bulunduğu takdirde resmi daireye verilen beyannamelerin her nüshasının damga vergisine tabi tutulacağı muhakkaktır.

Hatta vergi idaresinin uygulamasında bir hususu ispat ve belli etmek için ayrıca ibraz edilebilecek olup olmadığına bakılmaksızın, her nüsha ayrı ayrı vergilenmektedir. Belli olaylar dolayısı ile tayin ettiği müktezalarda , MGB, ihracatçılar tarafından kambiyo müdürlüğüne ibraz edilen üç nüsha beyanname- taahhütnamelerin, her nüshasının ayrı ayrı vergiye tabi olacağını bildirmiştir. Gene, MGB' ca tayin edilen bu müktezada, gümrüklere ibraz edilen fatura ve beyannamelerin imzalı her nüshasının ayrı ayrı vergileneceği sonucuna varılmıştır. (3)

Bu nedenle, nüshaların vergilendirilmesi konusunda, mükellefin titiz davranmaları gerekir. Kaldı ki, nüshaların, bir hususu ispat ve belli etmede kullanılıp kullanılmayacağını tespit edebilmek de güçtür.

B – Suret

Suret bir kağıdın tasdikli örneğidir.

Bir kağıdın düzenlendikten sonra gerektiği takdirde o kağıdın birkaç örneği çıkarılabilir. Bu örneklerde mükellefin kağıt aslında yer alan imzası yoktur. Bunların aslının aynı olduğu taraflarca veya noterlikçe tasdik edilmedikçe hiçbir hüküm ifade etmezler. Suretler nitelik itibariyle örnek mahiyetinde bulunduğundan nüshaya nazaran bir hususu ispat veya belli etmede aynı güce sahip değildir. Bu nedenle suretler, aslı 400 TL.'den fazla ne kadar vergiye tabi olursa olsun, resmi dairelere verildiği takdirde (1) sayılı tablonun IV/4 fıkrası gereğince 600 TL. maktu vergiye tabi tutulmuştur.

Bir kağıdın noter tarafından Noterlik Kanununun 90. maddesi hükmüne göre tasdik edilmiş olması o kağıdın suret olarak vergilendirilmesini gerektirmez. Bir kağıdın suret olarak vergilendirilebilmesi için o kağıdın ilgili taraf veya tarafların orijinal imzalarını taşımaması gerekir. Üzerinde tarafların imzası bulunan bir kağıdın noter tarafından suret olarak tasdik edilmesi ve dolayısıyla daha az vergi alınması mümkün değildir. Aksi halde noksan alınan vergi için mükellef ve noter cezalı tarhiyat yapılması icap eder.

Ancak, uygulamada vergiye tabi kağıtlar daktilodan veya printerdan bir nüsha olarak alınmakta taraflarca imzalanmadan, kaç nüsha olarak düzenlenmesi isteniyor ise o kadar fotokopisi çekilmekte ve daha sonra bunlar taraflarca imzalanmaktadır. Fotokopisi çekildikten sonra imzalanan kağıtlarda tarafların orjinal imzaları bulunduğu için bu kağıtları suret olarak kabul etmek mümkün olmadığından bu şekilde düzenlenen kağıtların nüsha olarak vergilendirilmesi zorundadır.(1)

c- Fotokopiler

Fotokopilerde, kağıtta yazılı metinlerle birlikte imza veya imzalarda görünmesine rağmen bu durum fotokopinin nüshası olarak vergiye tabi tutulmasını gerektirmez. Çünkü fotokopiler, bir hususu ispat ve belli etme hususunda suretlerden daha zayıf kabul edilir.(4) Bu niteliği ile fotokopiler sureti andırmaktadır ve suret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

d- Yabancı ülkelerde birden fazla nüsha olarak düzenlenen kağıtlar:

Yukarıdaki açıklamalar, yabancı memleketlerde düzenlenerek Türkiye'ye gönderilmiş veya Türkiye'deki bir kimse ile yabancı memleketlerdeki bir kimse arasında düzenlenen sözleşmeler için de geçerlidir. Örneğin, yabancı memleketlerde sekiz nüsha olarak düzenlenmiş bir kağıdın Türkiye'ye sadece iki nüshası gönderilmişse, Türkiye'de vergilendirilecek olan, ayrı ayrı ispat ve belli etmede kullanılacak olmak şartıyla, bu iki nüshadan ibarettir. Veya, sekiz nüsha halinde düzenlenmiş bir sözleşmenin Türkiye'de sadece üç nüshası kullanılmakta ise, vergileme üç nüsha üzerinden yapılmakla yetinilir. Örneğin, yabancı bir firma ile, Türkiye'deki bir firma arasında sismik araştırmalar yapmak üzere düzenlenmiş bir sözleşmenin, bir nüshası, Türkiye'deki firmada kalmış bir nüshası petrol dairesine diğer bir nüshası Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına verilmişse, Türkiye'de vergilendirilecek olan yabancı firmanın, Türkiye'deki hak ve mükellefiyetlerini gerektiğinde tevsik etmek üzere, kendi nezdinde saklayacağı nüsha ile birlikte dört nüshadan ibarettir. Yabancı firmanın, örneğin, kendi ülkesindeki resmi makamlara vereceği nüshaların, Türkiye'de vergilendirilmesi yoluna gidilmesi mümkün değildir. Bunun gibi, yabancı memleketteki bir finansman kurumu ile yapılan kredi sözleşmesinden Türkiye'de birer nüshası, Maliye Bakanlığı ve T.C. Merkez Bankasına verilmişse, taraflarda kalan birer nüsha ile birlikte dört nüshanın vergilendirilmesi ile yetinilir. Yabancı ülkedeki tarafta kalacak diğer nüshaların vergilendirilmesine gerek yoktur.

Mukavelenamenin nüshalarının farklı dillerde yazılmış olması vergilemeyi etkilemez.

Onbirinci Dairenin 22.04.1966 tarih, E. 66/2909, K. 66/878 sayılı kararında;

"Ortaklığı ile akdettikleri mukavelenin İngilizce nüshasının pulsuz bulunması nedeniyle adlarına salınan damga resmini, mukavelenamenin 48. maddesinde (iş bu anlaşma Türkçe ve İngilizce olarak imzalanmıştır) kaydı mevcut olduğuna göre uyuşmazlık konusu nüshanın resme tabi tutulması icap ettiği gerekçesiyle tasdik eden Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçelerle uygun görülmüştür."

e- Türkiye'de düzenlenip yabancı ülkelere gönderilen kağıt nüshaları:

Bilindiği üzere, Damga Vergisi Kanunu mülkiyet prensibini (yersellik ilkesini) benimsemiş bir kanundur. Bu ilkeye göre, Damga Vergisi Kanunu Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde yerli ve yabancı herkesin hukuki ve medeni işlemlerinde düzenlediği (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların her bir nüshasının düzenlendiği anda vergiye tabi tutulması gerekir. Dolayısıyla Türkiye'de düzenlenip yurt dışına gönderilecek kağıtların gerek yurt dışına gönderilecek ve gerekse Türkiye'de kalacak her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin bir konsorsiyum oluşturan İngiliz, Japon ve Türk firmaların aralarında düzenleyecekleri sözleşmelerin her bir nüshası yurt dışına gidecek olsa bile ayrı ayrı vergiye tabi tutulmalıdır.

f- Poliçe ve Emre Yazılı Ticari Senetlerin Nüshaları

Kanunun 5. maddesi ile, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshalarının vergiye tabi tutulması suretiyle yukarıda belirtilen ana ilkeye bir istisna getirilmiştir. Buna göre, poliçe ve emre yazılı ticari senetler birden fazla nüsha olarak düzenlense bile bunların yalnızca tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur, tedavüle çıkarılamayan nüshaları ise vergiye tabi tutulmazlar.

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanununda emre muharrer ticari senet ifadesi kullanılmayıp emre muharrer senet ifadesi kullanıldığı halde Damga Vergisi Kanunun 5. maddesinde emre yazılı ticari senet ifadesi kullanılmış olması, kanun koyucunun, Ticaret Kanunumuzdaki emre yazılı senetten başka tedavül eden diğer ticari senetleri de kastetmiş olduğunu anlatmaktadır. Ticaret Kanunumuzda ticari senetler bölümünde belirtilen poliçe ve emre yazılı senetlerden başka resepise (makbuz senedi), varant (rehin senedi), iyda senedi,

taşıma senedi, konşimento, deniz ödüncü senedi, ipotekli borç senedi ve irat senedinin ciro yoluyla devri kabul edilmiştir. (T.T.K.nun 736. maddesinde "emre yazılı olan veya kanunen böyle sayılan kıymetli evrak, emre yazılı senetlerdendir" hükmü yer almaktadır.)

Bu nedenle, bu tür senetlerin birden çok nüsha olarak düzenlenmiş olması halinde, genel kuralın istisnası olarak bu nüshalardan yalnız tedavül eden nüshası damga vergisine tabi tutulur.

2- Noterce düzenlenen veya tasdik olunan kağıtlar:

Damga vergisi uygulaması açısından noterler genellikle iki şekilde işlem yaparlar. Bunlar, düzenleme (res'en) ve onaylama (tasdik) işlemleridir. 1512 sayılı Noterlik Kanununun 84. maddesinde düzenleme işlemini, Hukuki işlemlerin noter tarafından düzenlenmesi bir tutanak şeklinde yapılır. Bu tutanağın ... taşıması gerekir. Bu şekilde düzenlenen iş kağıdının aslı noterlik dairesinde saklanır ve örneği ilgilisine verilir" şeklinde, onaylama işlemi ise 90. maddesinde "Hukuki işlemin altındaki imzanın onaylanması, imzayı atan şahsa ait olduğunun bir şerhle belgelendirilmesi şeklinde yapılır. İmzası onaylanan iş kağıdının aslı ilgilisine verilir ve imzalı bir örneği dairede saklanır. Bu örnek harca tabi değildir" şeklinde tanımlanmıştır. 488 sayılı Kanunun 16. maddesinin Finansman Kanunu ile eklenen 4. fıkrasında "Noterde düzenlenecek kağıtların damga vergisinin ... ödenmesinde ise bu pullar kağıtların noterde kalan kopyalarına yapıştırılır" denilmekte, 24. maddesinin 3. fıkrasında da, "... noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi ... aittir" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler dikkate alındığında, noterlerce düzenleme şeklinde yapılan (düzenlenen) veya imza tasdiki için notere getirilen kağıtların nüshalarının Damga Vergisi Kanunu açısından vergilenmesi farklı esaslara bağlanmıştır.

a- Noterlerce resen düzenlenen kağıtlarda:

Noterlerce düzenleme şeklinde tekemmül eden kağıtların (belgelerin) aslı noter tarafından alıkonularak kişilere sureti verildiğinden kağıdın tabi olduğu damga vergisi, 488 sayılı Kanunun 16 ve 24. madde hükümleri de dikkate alınarak, noter dairesinde alıkonulan ve tarafların imzalarını taşıyan asıl nüshaya göre yerine getirilir ve kişilere (taraflara) verilen suretlerin damga vergisi ise nüsha değil suret olarak vergilenir. Örneğin, A ile B arasında yapılacak 10.000.000.-TL. tutarlı bir sözleşme noterde düzenleme şeklinde yapılırsa bu sözleşmenin aslı noterde kalacak olmasına rağmen bu asıl nüshaya ait binde 5 nispetindeki 50.000.-TL. damga vergisi ile taraflara verilecek nüshalara ait maktu damga vergileri noter tarafından tahsil edilip, ilgili dönemde vergi dairesine ödenir.

b- Noterlerce düzenlenip imza tasdiki (onaylama) şeklinde yapılan kağıtlarda:

Kanuna ekli (2) sayılı tablonun 1/c-11 fıkrasına göre, kişiler tarafından hariçte düzenlenerek, imza ve tarihlerin tasdiki veyahut suret ve tercümelerinin verilmesi için notere getirilen kağıtların noter dairelerinde saklanacak nüshaları damga vergisinden istisna edilmiş olup aynı Kanunun 27. maddesinde de, "Noterler pulsuz veya noksan pullu kağıtları, usulen vergi ve cezası tahsil edilmedikçe tasdik etmekten ... memnudurlar" hükmü yer almış bulunmaktadır.

Öte yandan, 1512 sayılı Kanunun 91. maddesinde "Onaylama, imzanın noter huzurunda atılması veya kendisine ait olduğunun ilgili tarafından kabulü ile kabildir", 93. maddesinde ise, "Bu bölümdeki hükümler mühür, tarih, parmak izi veya imza yerine geçen el işaretinin noter tarafından onaylanmasında da kıyasen uygulanır" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, söz konusu imza, mühür, tarih, parmak izi

ve el işaretlerinin noter huzurunda atılması, yazılması, basılması, veya yapılması şart değildir. Kağıda dışarıda atılan imza ... nın ilgili tarafından kendine ait olduğunu noter huzurunda beyan edilmesi de yeterlidir.

Bir başka ifade ile, notere imza veya tarih tasdiki için getirilen bir kağıt, noter huzurunda imzalanıp tekemmül edebileceği gibi notere getirilmeden önce yazılıp imzalanarak tekemmül etmiş de olabilir.

aa) Noter huzurunda imzalanmak suretiyle onaylanan kağıtların damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıdın noter huzurunda imzalandığı anda meydana geldiğinden, bu kağıdın noterde kalan nüshası (2) sayılı tablonun I/c-11. fıkrası gereğince istisna edildiğinden bu nüsha için noter damga vergisi tahsil etmeyecektir. Ancak taraflarca imzalanan kağıdın diğer nüshalarının her birinin ayrı ayrı aynı nispette vergiye tabi tutulması 488 sayılı Kanunun 5. madde hükmü gereğidir.

bb) Norelik dairesi dışında düzenlenip imzalanan ve noter huzurunda imzanın kendisine ait olduğunun ilgilisi tarafından kabul edilen kağıtların damga vergisi mükellefiyeti kağıdın ilgilisi tarafından, noterlik dairesi dışında yazılıp imzalandığı anda doğmuş olduğundan noter tarafından onaylanacak bu kağıdın tüm nüshalarının ayrı ayrı kanunda belirtilen miktar veya nispette damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmiş olması gerekir. Yerine getirilmemiş ise vergi ziyaı vardır ve noter, 27. madde hükmüne göre, bu kağıt nüshalarının damga vergisi ve cezasını usulen vergi dairesine ödetmedikçe (bu konuda sorumluluk bölümünde geniş açıklama yapılacaktır) onaylama işlemini yapamaz.

Anlaşılacağı üzere, onaylama işlemi yapılacak kağıda noter huzurunda imza atılmış olması ile dışarıda atılan imzanın noter huzurunda kabul edilmesi işleminin damga vergisi uygulamasında farklı sonuçlar doğurmaktadır. Noter huzurunda imzalanmak suretiyle onaylanan kağıdın noterde kalan nüshası damga vergisinden istisna olduğu halde, dışarıda daha önceden imzalanıp, imzanın noter huzurunda kabul edilmesi halinde noterlikte kalacak nüshasına (2) sayılı tablonun I/c-11 fıkrasındaki istisnanın uygulanması mümkün değildir. Bu itibarla, dışarıda önceden imzalanılarak tekemmül eden bir kağıdın noterce onaylanacak tüm nüshalarının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabi tutulması gerekir.

Uygulamada resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen sözleşmeler noterlikte onaylama şeklinde işleme tabi tutulmaktadır. Gerek resmi dairenin yetkili memuru ve gerekse kişiler, imzalarını noter huzurunda atmakta ve noter tarafından onaylama işlemi tamamlanmaktadır.

Bu şekilde düzenlenen sözleşmeler ancak her iki tarafça imzalanmakla tekemmül etmektedir. Dolayısıyla bu sözleşmeler, taraflarca noter huzurunda imzalanmasıyla tekemmül etmekte olduğundan bu şekilde düzenlenen kağıtların noterde kalacak nüshasının (2) sayılı tablonun I/c-11. fıkra gereğince istisna edilmesi, resmi daireye ve kişiye verilecek her bir nüshasının ise ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabi tutulması ve bu nüshalara ait damga vergilerinin tümünün kişiler tarafından notere ödenmesi gerekmektedir.

C- BİR KAĞITTA BİRDEN FAZLA AKİT VE İŞLEM BULUNMASI

Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması halinde, bu kağıdın ne şekilde vergiye tabi tutulacağı, yani her akit ve işlem için ayrı ayrımı, yoksa hepsi için bir defamı damga vergisi alınacağı konusu Kanunun 6. maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddede, bu konuda üç ihtimal öngörmüştür.

1- Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı akit ve işlem bulunması

Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde, bunların her biri ayrı ayrı vergiye tabi tutulur. Damga Vergisi, kağıt üzerine oturtulmuş bir

vergi olmakla beraber hukuki muameleleri kapsayan bir mükellefiyettir. Akitleri, ayrı ayrı kağıtlarda göstermek imkanı mevcut iken, bir kağıtta toplamak suretiyle vergiden kaçırma fırsatını mükelleflere vermemek için bu hüküm konmuştur.

Zira, iki ayrı hususu ispat veya belli etmeye yarayan akitlerin ayrı ayrı kağıtlara yazılmayıp da aynı kağıda yazılmış olması bu akit veya işlemlerin ayrı ayrı vergilendirilmesine engel olmadığı Kanunun 6. maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır.

Örneğin, bir kağıtta hem kira sözleşmesi ve hem de satış sözleşmesi varsa bunların ayrı ayrı ve kanuni miktar veya nispette vergilendirilmesi gerekir.

2- Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olması

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde, damga vergisi, en yüksek vergiye tabi bulunan akit veya işlemden alınır. Yani vergiler mukayese edilir ve hangi akit veya işlemin vergisi çoksa o akit veya o işlem için hesaplanan verginin alınmasıyla yetinilir. Bu durumda, akitlerden biri diğerinin sebep veya neticesi veya onun kanuni şekil şartıdır.

Bu hükümden faydalanmak için bir kağıtta toplanan akit veya işlemlerin;

- Birbirine bağlı olması,
- Bir asıldan doğma olması ve
- Bu kağıt ve işlemleri aynı anda düzenlenmiş olması

gerekmektedir.

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemlerden en yüksek vergi alınması esasının uygulanabilmesi için yukarıda belirtilen üç şartın birlikte bulunması gerekir. Bir başka ifade ile, bir kağıtta toplanan akit ve işlemlerin her birinin aynı anda yani kağıdın düzenlendiği anda yazılması (tekemmül etmesi) ve birbirinin neticesi olması, biri olmazsa diğerinin olmaması gerekir.

a- Müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şerhleri

Bunun uygulamadaki en belirgin örneği müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şerhleri teşkil eder.

Borçlar Kanunu hükümlerine göre müteselsil kefil, borcun ödenmesinden borçlu ile birlikte aynı derecede mesuldür. Başka bir ifade ile müşterek borçludur. Bu sebeple, borç senetlerine taahhütnamelere ve mukavelenamelere (müteselsil kefil), (müteselsil borçlu), (müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu) şerhlerinin konulup imzalanması halinde bu imzalarla, asıl borçlunun imzası, birbirine bağlı ve bir asılda doğma işlemler nedeniyle olduğundan, bunlardan ayrı ayrı vergi alınmayıp, en yüksek vergi esası uygulanır. Yani borç senedinin veya mukavelenamenin veya taahhütnamenin vergisi ile kefaletnamenin vergisi mukayese olunur ve yüksek olanı alınır.

Poliçe ve diğer kambiyo senetleri üzerine konan (Aval içindir), (Teminat olarak), (Kefilim), (Müteselsil Kefilim) veya sadece imza şeklinde aval şehri Türk Ticaret Kanunu (Md. 612, 614) ve Borçlar Kanunu (Md. 487) hükümlerine göre müteselsil kefalet şerhi mahiyetinde olduğundan, bu şerhi taşıyan kambiyo senetlerinin (Poliçe, bono ve diğer emre yazılı senetler) damga vergisinin yukarıda belirtildiği üzere en yüksek vergi esasına göre alınması gerekir.

MGB 12.07.1982 gün ve GEL: DMG, 2101107-786/57178 sayılı müktezasında kambiyo senetleri üzerine konan aval ve kabul şerhleri konusunda aşağıdaki görüşleri açıklamıştır.

"... Bu nedenle, kambiyo senetleri (poliçe ve emre yazılı senetler) üzerine konulan aval ve kabul şerhleri birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olduklarından, aynı anda düzenlendikleri takdirde 488 sayılı Kanunun 6. maddesinin 2. fıkrası gereğince damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren kefalet veya kabul şerhi üzerinden (her iki akit aynı nispette damga vergisine tabi olduğundan, yalnızca birinden) alınması, söz konusu şerhlerin ayrı zamanlarda konulması halinde ayrı ayrı vergiye tabi tutulması gerekir." (Türkiye Noterle Birliği 1982 Genelgeler Yayını, Sh. 44)

b- Noterlik işlemlerinde birbirine bağlı ve bir asıldan doğma işlemler:

6. maddenin 2. fıkra hükmü ile 2. maddenin şerhlerle ilgili hükmü arasında bir bağlılık vardır. Çünkü, aynı kağıtta toplanan birden fazla akit ve işlemin, asıl akit veya işlem dışında kalıp, 6. maddenin 2. fıkrası hükmü içinde değerlendirilecek olanlar genellikle şerhlerden oluşur.

Noterlik işlemlerinde, asıl akit veya işlemlerle, şerhlerin durumu, noterlik yevmiye numarası itibariyle değerlendirilmektedir.

Birbirine bağlı ve bir asıldan doğma akit ve işlemle ilgili şerhler, noterliğin aynı yevmiye numarasında kayıtlı olduğunda, aynı kağıtta toplanmış sayılmakta (akit veya işlemle, şerhler ayrı ayrı kağıtlarda düzenlenmiş olsalar bile) en yüksek vergi esası uygulanmaktadır. Buna karşılık akit veya işlemlerle, şerhler, noterliğin ayrı yevmiye sıra numaralarında yer aldıklarında, aynı kağıtta toplansa bile "bir kağıtta toplanmış akit ve işlemlerden" sayılmamaktadır. Ayrı ayrı vergilenmektedir. (Adalet Bakanlığının 18.10.1968 gün, 66/8-22870 sayılı tamimi)

Şerhin aynı kağıtta toplandığı halde asıl akit veya işlemden, ayrı bir noterlik yevmiye nosunda yer alınması, ancak, zaman itibariyle daha sonra verildiği hallerde söz konusu olur. Kısaca, aynı kağıtta toplanan akit ve işlemlerin 6. madde 2. fıkrası kapsamı içinde değerlendirilmesinde, bunların hüküm ifade etmeleri bakımından zaman itibariyle bir uygunluğun aranması gerekeceği de gözden uzak tutulmamalıdır.

c- Bir kağıtta akdin mevzuunun yanı sıra pey akçesi, zamanı, rücu, cezai şartın ve ücret tevkifi gibi muhtelif meblağın bulunması:

Bir akdin içinde akdin mevzuu, pey akçesi, zamanı, rücu, ücret tevkifi ve cezai şart gibi muhtelif meblağlar bulunduğu takdirde, damga vergisinin 6. maddenin 2. fıkrası kapsamı içinde en yüksek meblağ üzerinden alınması lazımdır. (Adalet Bakanlığının 30.12.1965 günlü ve 102/17-25375 sayılı tamimi)

3- Bir kağıtta toplanan akit ve işlemlere, asıl akitlerden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi:

Kağıtta tarafların akit ve işlemelerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işlemleri de ayrı ve vergiye tabidir ve 6. maddenin 3. fıkra hükmüne göre, akit ve işlemler, asıl işlemin akitlerinden (taraflarından) başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi aynı kağıtta toplanmış başka bir şahsın eklenen akit ve işlemi aynı kağıtta toplanmış olsa bile ayrıca vergiye tabi tutulur.

Örneğin, kira mukavelenamesine üçüncü bir şahıs kefil olarak imza atarsa hem kira mukavelenamesi ve hem de kefalet (adi kefalet) şerhi ayrı ayrı vergiye tabi tutulur. Yani vergiler mukayese edilmez ve her iki işleme ait verginin toplamı tahsile edilir.

Adi kefalet, müteselsil kefaletten farklıdır. Adi kefalette esas borçlu hakkındaki takibat sonuçsuz kalmadan adi kefilden alacağın tahsili cihetine gidilmez. Bu nedenle adi kefilin

işlemi asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen işlemidir. B nedenle ayrıca damga vergisine tabi tutulması gerekir.(5)

4- İdari Uygulamalar:

aa) MGB.nın 7 Mayıs 1975 tarih, GEL:2101107-691/25136 sayılı yazsı ile Adalet Bakanlığına bildirdiği görüş de bu anlayışla ilgilidir. Yazı (mükteza) metni şöyledir:

Taahhüt eden ile müteselsil iki kefili kapsayan noterlik işleminin aynı noterlikte aynı gün ve aynı yevmiye numarası altında düzenlenmesi halinde 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrası uyarınca, yalnızca en yüksek vergi alınması gereken işlemden tek vergi alınması,

Taahhütname kısmının başka bir noterlikte kefaletname kısmının başka bir noterlikte ayrı yevmiye numaralarıyla yapılması halinde taahhütname için gerekli damga vergisinin bu işlemi yapan noterce kefaletname için gerekli damga vergisinin de işlem yapan noterce ve ayrı ayrı alınması,

Taahhütname ile kefillerden yalnız birinin imzaladığı kefaletname bir noterlikte düzenlenip damga vergisi bu noterlikçe 1 numaralı paragrafta açıklandığı şekilde alındığı takdirde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 7. maddesindeki "kağıtlara konan imzanın birden fazla olması verginin tekerrürünü gerektirmez." hükmü gereğince diğer kefilin imzasının başka bir noterlikte onaylaması işleminden ayrıca damga vergisi alınması gerekir. (Türkiye Noterler Birliği Genelgeler Yayını 1975 sh. 75).

bb) Türkiye Noterler Birliğinin 1976/13 sayılı Genelgesinde; "... Aynı asıldan doğma kira sözleşmesindeki taahhüt ile kefaletname işleminin aynı kağıt üzerinde toplanması halinde damga vergisi 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6/2. maddesi gereğince en yüksek vergi alınmasını gerektiren kira sözleşmesi veya kefalet şerhi üzerinden alınması gerekmektedir."

Adi kefalet durumu ayrı olmak üzere, kefaletnamedeki şerhin, "müteselsil kefalet" veya "müşterek borçlu ve müteselsil kefalet" şeklinde olması farklı bir uygulama yapılmasını gerektirmez.

Ancak adi kefalet, asıl alacağı borçlusundan alınmaması veya herhangi bir nedenle tahsilinin imkansız hale gelmesi durumunda hüküm ifade edeceğinden "adi kefalet şerhini ihtiva eden kira sözleşmelerinde; 488 sayılı Kanunun 6/3 maddesi uyarınca kira sözleşmesi ve kefaletnamenin her birinden ayrı ayrı damga vergisi alınacaktır" görüşü Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü mütalaasına atfen tamim edilmiştir.

Aynı şekilde aynı asıldan doğma bir taahhüt ve kefaletname işleminin aynı kağıt üzerinde toplanması halinde, borç senetlerine veya taahhütnamelere "müteselsil kefil veya müşterek borçlu" şerhleri yazılı bulunduğu takdirde, damga vergisinin, 488 sayılı Kanunun 6/2. maddesi gereğince en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya şerh üzerinden hesaplanması gerekir.

Yine bunun gibi, rehin ve borç işlemlerini bir arada ihtiva eden işlemler dolayısıyla düzenlenen iş kağıtlarından, 488 sayılı Kanunun 6. maddes uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren "rehin" işlemi üzerinden damga vergisi alınması icap eder.

Ancak, rehin ve borç işlemleri ayrı ayrı iş kağıtları üzerine yazılarak farklı yevmiye numarası aldıkları takdirde, mezkur rehin ve borç işlemlerinin kanunda gösterilen miktar ve nispette ayrı ayrı damga vergisine tabi tutulmaları gerekeceği tabiidir. (18/10/1986 tarih ve 66/8-22870 sayılı genelge)

dd) Mülkiyeti muhafaza kaydiyle yapılan satış akdi ile bu işlemin taraflarından birine kefalet eden şahsın kefalet işleminin, aynı kağıt üzerinde toplanması halinde bunların, bir asıldan doğma ve birbirleriyle ilgili işlemler olarak kabulü zaruridir. Bu durumda damga vergisinin, 488 sayılı Kanunun 6/2. maddesi hükmü muvacehesinde en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem üzerinden alınması gerekir. Maliye Bakanlığından buna eş bir

konu sebebiyle alınan Gelirler Müdürlüğü ifadeli 21.06.1966 gün 2232314/12-25374 sayılı yazıda aynen "Tarım Kredi Kooperatiflerinin ortaklarına yapacağı ikrazlar sebebiyle düzenlenen, müşterek borçlu ve müteselsil kefalet akdini de muhtevi borç senetlerinin, bu hüküm muvacehesinde, sadece kefalet akdi üzerinden 488 sayılı Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun (1/4-a) bendine tevkifan nispi damga vergisine tabi tutulması iktiza eder" denilmektedir. (H.İ.G.M. 6/10/1966 gün ve 21507 sayılı yazısı)

e) Bilindiği üzere. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrasında, "bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlen üzerinden alınacağı" açıklanmış bulunmaktadır.

Söz konusu kağıtlar, ayrı kağıtlar üzerinde tanzim ve imza olunduğu takdirde, yani ayrı ayrı yevmiye numaralarına kaydedildiği takdirde, bunlardan taahhüt senetlerinin 488 sayılı Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun 1. (Akitlerle ilgili kağıtlar) bölümünün 1/a bendi, kefalet senedinin ise, aynı bölümün 4/a bendi uyarınca nispi damga vergisine tabi tutulması icap eder.

Mezkur kağıtların aynı anda, aynı tarih ve numara ile tasdik edilmesi dolayısıyla, bunların bir kağıtta toplanan ve birbirine bağlı ve bir asıldan doğma akit ve işlem olduğunun kabulüne ve sadece birinin damga vergisine tabi tutulmasına kanunen imkan yoktur. Her şeyden önce, birbirine bağlı olup olmadıklarının ve bir asıldan doğup doğmadıklarının araştırılması gerekir denilmiştir.(G.G.M. 4/9/1967 gün ve 2101103/824-37920 sayılı mütalaa)

5- Danıştay Kararları:

Danıştay Onbirinci Dairenin 14.05.1980 gün, E.1978/2056, K. 1980/1620 sayılı kararında;

"T.Emlak Kredi Bankası A.O.'dan borç almak suretiyle satın aldığı ve borcuna teminat olarak ipotek tesisi ettiği dairesi için düzenlenen borç akdi ve ipotek senedi için ayrı ayrı alınan damga vergisinin onanmasına ilişkin itiraz komisyonu kararının; banka ile akdedilen mukavelenin ipotek akdi olduğu ve bu nedenle 488 sayılı Yasaya bağlı (1) sayılı tablonun "akitlerle ilgili kağıtlar" bölümüne göre damga vergisine tabi bulunduğu, diğer taraftan, aynı muameleden dolayı banka ile davacı arasında düzenlenen karz akdinin de aynı yasaya bağlı IV sayılı "makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlığını taşıyan 1/j bendine göre vergilendirilmesinin yerinde olduğu, 2 ayrı işlem edeniyle düzenlenen iki ayrı kağıttan ayrı ayrı vergi alınmasının anılan yasadan doğduğu gerekçesiyle onayan Temyiz Komisyonu kararına karşı açılan davanın, aynı gerekçesiyle reddine karar verilmiştir."

- Danıştay Onbirinci dairesinin 12.02.1973 tarih, E. 1792/2923. K. 1973/241 sayılı kararı avans mukaveleleri ile teminat mektubu mukavelelerindeki kefalet şerhleri ile ilgilidir.

" Avans mukaveleleri ile teminat mektubu mukavelelerinin kefalet şerhlerine damga pulu yapıştırılmaması nedeniyle salınan kusur cezalı damga vergisini onayan Temyiz Komisyonu kararına karşı açılan davanın; 488 sayılı Yasanın 6. maddesi uyarınca bir kağıttaki akde eklenen başka bir kişinin akdinin ayrıca damga vergisine tabi olduğu, bu nedenle anılan kefalet şerhlerinin damga vergisine tabi olduğu gerekçesiyle reddine karar verilmiştir."

- Onbirinci Dairenin 05.01.1976 tarih, E. 1974/2412, K. 1976/2 sayılı kararında bankadan alınan kredi ve karşılığı taşınmaz ipoteği birbirine bağlı ve aynı asıldan doğma akitler olarak kabul edilmiştir.

"Banka tarafımızdan ipotek karşılığı açılan krediler için tanzim olunan matbu kredi taahhütnamelerine noksan damga pulunun yapıştırıldığının tespit edilmesi sebebiyle salınan kusur cezalı damga vergisinin ödevli bankanın müşterilerine açtığı kredi ile b kredinin teminatını teşkil eden taşınmaz ipoteğinin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma birer akit

olduğu, 488 sayılı Yasanın 6. maddesinin 2. fıkrasının sarih hükmü karşısında ihtilaflı damga vergisinin, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit olan taşınmazın ipotek değeri üzerinden alınacağı gerekçesiyle onayan Temyiz Komisyonu kararına karşı açılan davanın, aynı gerekçe ile reddine karar verilmiştir."

- Gene Onbirinci Dairenin 24.04.1979 tarih, E. 1796/3676, K. 1979/1304 sayılı kararı ihraç edilen tahvillere konan banka müteselsil kefalet şerhleri ile ilgilidir.

"Ödevli şirketin Türkiye İş Bankasının müteselsil kefalet şerhine havi olarak ihraç ettiği tahvillerden dolayı aynı senet üzerinde bir kefalet akdi tesis edildiği gerekçesiyle binde 4 ve binde 5 oranlar üzerinden tahsil olunan damga vergisinin binde 4 oranında tahsil edilen kısmına yapılan itiraz üzerine bu bölümü terkin eden itiraz komisyonu kararını; 488 sayılı Yasanın 1. maddesinde bu bölümü terkin eden itiraz komisyonu kararını; 488 sayılı Yasanın 1. maddesinde bu yasaya ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğunun ve 6. maddesinin 3. fıkrasında, akit ve işlemlere asıl işlemin akitlerinden başka bir şahsın eklenen akit ve işleminin de ayrıca vergiye tabi olduğunun hükme bağlandığı, bu yasaya bağlı (1) sayılı tablonun akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün 4. maddesinin kefalet senetlerinin beli parayı içermesi halinde binde 5 oranında da vergiye tabi olduğunu öngördüğü, ihraç olunan tahvillerin bu tablonun makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün 1/j maddesi gereğince binde 4 oranında vergiye tabi bulunduğu, ödevli şirket tarafından ihraç olunan tahvillerin ayrıca Türkiye İş Bankasının da kefalet şerhini taşıdığı ve bu hususun ayrı bir akit işlemi olduğunun saptandığı, Damga Vergisi Kanununa bağlı (1) sayılı tablonun 4. maddesi gereğince kefalet işlemleri de açıkça damga vergisine tabi tutulduğu gerekçesiyle bozarak tarhiyatı re'sen nihai olarak onayan Temyiz Komisyonu kararına karşı açılan davanın, aynı gerekçeyle reddine karar vermiştir."

6- Bir Kağıtta Ciro, Kabul ve Tesellüm Şerhlerinin Bulunması

a- Türkiye'de düzenlenen kağıtlarda

Bilindiği üzere, Türkiye'de düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olay, kağıdın yazılıp imzalanmak suretiyle tekemmül ettiği anda meydana gelmekte ve damga vergisi mükellefiyetinin de o anda yerine getirilmesi gerekmektedir.

Tekemmül ettiğinde damga vergisi mükellefiyeti yerine getirilen ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine konan ve ilgililerce imzalanan ciro, kabul veya tesellüm şerhleri (2) sayılı tablonun IV/1. fıkrasında yer alan hüküm gereğince damga vergisinden istisna edilmiştir.

b- Yabancı ülkelerle Türkiye'deki YEK.da düzenlenen kağıtlarda

Mükellefiyet yerine getirilen ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul veya tesellüm şerhleri, damga vergisinden istisna edilmiş olmasına rağmen, yabancı ülkelerle Türkiye'deki YEK.da düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtlarda vergiyi doğuran olay, 1. maddenin 3. fıkrasında açıklandığı üzere bu kağıtlar üzerine devir veya ciro işleminin yürütülmesi ile meydana gelir. Yani damga vergisinin konusuna girer ve o kağıda ait damga vergisi mükellefiyetinin 3. maddede de belirtilen kişilerce yerine getirilmesi gerekir.

Anlaşılacağı üzere, yurtdışında veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar üzerine Türkiye'de ilk defa devir veya ciro veya kabul veya tesellüm şerhi konulması, damga vergisi mükellefiyetinin başlangıcı olarak verginin konusuna girmekte ve kağıda ait damga vergisinin o anda ödenmesi gerekmektedir.

D- BİR KAĞITTA BİRDEN FAZLA İMZA BULUNMASI

Ödenecek damga vergisi miktarını etkileyen bir başka husus, kağıtlarda birden fazla imzanın bulunmasıdır. Birden fazla imzalı kağıtlarla ilgili olarak Kanunun 7. maddesinde özel bir hüküm bulunmaktadır.

Vergiye tabi bir kağıtta birden fazla imzanın bulunmasının nedeni o kağıtta;

- Akit veya işlemin birden fazla olmasından,
- Değiştirilmesine, devrine, bozulmasına ve yenilenmesine ilişkin şerh verilmiş olmasından
- Akit veya işlemin gereğinden (sözleşmelerde olduğu gibi),
- Ciro veya kabul işleminin yapılmış olmasından,
- Kağıdın niteliğinden (Bordro veya Makbuzlar gibi),
- Temsilciler veya sorumluların birden fazla olmasından

kaynaklanmış olabilir.

1- Akit Veya İşlemin Birden Fazla Olmasından

Bir kağıtta birden fazla imza bulunmasının nedeni o kağıt üzerinde toplanan akit veya işlemlerin birden fazla olmasından kaynaklanıyor ise o kağıt üzerindeki her akit ve işlem Kanunun 6. maddesindeki esaslara göre vergilendirilir. (Bu konu bir önceki bölümde anlatılmış olduğundan burada ayrıca üzerinde durulmayacaktır.) Zira Damga Vergisi, kağıt üzerine oturtulmuş bir vergi olmakla birlikte, hukuki muameleleri kapsayan bir mükellefiyet olduğundan ayrı kağıt üzerinde birden fazla olanlar akit ve işlem, mahiyetine göre 6. maddedeki esaslara göre ayrı ayrı vergilendirilebilir. (Bu konu bir önceki bölümde izah edildiğinden burada üzerinde durulmayacaktır.)

2- Kağıt Hükümlerinin Yenilenmesine, Değiştirilmesine, Devrine, Uzatılmasına Veya Bozulmasına İlişkin Şerh Konulmasından

Vergiye tabi bir kağıtta yer alan akit veya işlemlerin hükümlerinin yenilenmesine, değiştirilmesine, devrine, uzatılmasına veya bozulmasına ilişkin şerhler Kanunun 2. maddesine göre ayrıca vergiye tabi olduğundan, kağıt üzerindeki asıl akit veya işlem gibi anılan şerhler de ayrıca vergilendirileceklerdir. (Bu konu daha önceki bölümlerde izah edildiğinden burada ayrıca açıklama yapılmamıştır.)

3- Kabul, Devir Veya Ciro İşleminin Yapılmış Olmasından

Ticari ve mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler, (2) sayılı tablonun IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar bölümünün 1. fıkrası gereğince damga vergisinden istisna ediliş olup kağıt üzerinde imzanın bu yüzden birden fazla olmasının bir anlamı olmadığı gibi 7. madde hükmüyle de bir ilişkisi bulunmamaktadır. (Yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlara Türkiye'de ilk defa yazılan devir ve ciro işlemlerinin damga vergisine tabi olduğu unutulmamalıdır.)

Kanunun 7. maddesinin kapsam bir kağıtta sadece bir akit veya işlem edeniyle birden fazla imzanın bulunması hali ile ilgili olup yukarıda belirtilen düzenlemelerle hiçbir ilişkisi bulunmamaktadır.

Bu nedenle, kağıt üzerinde bir akit veya işlem nedeniyle imzaların birden çok olması halinde doğabilecek tereddütleri gidermek için kanunun 7. maddesine müracat etmek gerekecektir.

4- Akit Veya İşlemin Gereğinden

a- Genel Kural (Müteselsil Sorumluluk)

Damga vergisine tabi bir kağıtta birden fazla kişinin imzası bulunduğu takdirde, her imza sahibi o kağıdın tabi olduğu damga vergisini ayrı ayrı ödemek mecburiyetinde midir? Kanunun 7. maddesi bu konuda, genel kural olarak, "kağıtlara konan imzanın birden fazla olması verginin tekerrürünü gerektirmez" hükmünü koymuştur.

Bu nedenle, herhangi bir hukuki işlem nedeniyle düzenlenen ve damga vergisi konusuna giren bir kağıda konan imzanın birden fazla olması, örneğin iki imza olması, o kağıt için alınacak damga vergisinin de iki defa (mükerrer) alınmasını gerektirmemektedir.

Buna göre, bir mukavelenamenin (sözleşmenin) birden fazla kişi tarafından imzalanması, onun tabi olduğu damga vergisinin imza adedince alınmasını icap ettirmez. Bu imzaların hepsi tek bir imza sayılarak vergi bir defa hesaplanarak alınır. Aynı şekilde, birden çok kişi tarafından aynı amaç için düzenlenip imzalanarak bankaya verilen bir taahhütname de, imza adedine bakılmaksızın bir defa vergiye tabi tutulur.

Bu örneklerden de anlaşılacağı üzere, bu kural, birden çok imzalı kağıtların birden çok kişi tarafından aynı amaç için düzenlemiş olması halinde uygulama imkanı bulur, yoksa, yukarıda belirtildiği üzere, birden çok amacın gerçekleştirilmesi için düzenlenmiş olan ve birden çok kişinin imzasını taşıyan kağıtlar bu uygulamadan faydalanamaz.

Uygulamada genellikle kağıtlar, taraf sayısı (kağıtta imzası bulunan kişi sayısı) kadar nüsha düzenlemektedir ve nüshalar 5. madde hükmüne göre ayrı ayrı vergiye tabidir. Buna karşılık, bir kağıtta aynı amaç için birden çok imza olmasına rağmen bir nüsha olarak düzenlenmişse sadece bu nüshaya ait bir defa vergi alınacaktır. Ancak verginin ödenmesinden imza edenler müteselsilen sorumlu olacaklardır. (DVK Md. 24, VUK. Md. 334)

b- İmza Adedine Göre Vergi Alınacak Haller

Kanunun 7. maddesi gereğince imza adedine göre vergi alınacak haller şunlardır.

aa- Maktu vergiye tabi makbuz ve ibra senetlerindeki imzaların birden çok olması halinde her imza için ayrı ayrı vergi alınır. (Bu nitelikteki makbuz ve ibra senetleri 3239 sayılı Kanunla (1) sayılı tablo ve dolayısıyla damga vergisi kapsamından çıkarıldığından damga vergisine tabi değildir.)

bb- Makbuzlar (bordrolar gibi) nispi damga vergisine tabi ise, bu makbuzlarda hak sahiplerinin hisseleri ayrılmış olmak kayıt ve şartıyla, verginin her imza için hisseleri oranında ayrı ayrı alınması gerekir Makbuz ve ibra senetlerinde imza sahiplerinin hisseleri ayrılmamışsa makbuz ve senet tutarı üzerinden vergi alınır ve bu vergiden o kağıtta imzası bulunanların tamamı müteselsilen sorumlu olur.

5- Birden Fazla İmzanın Tek İmza Hükmünde Sayılması

Kanunun 7. maddesi hükmüne göre ister gerçek ister tüzel kişi olsun, bir kişi adına birden fazla şahıslar maktu vergiye tabi makbuz ve ibra senetlerini imzalamışlarsa bu imzalar tek imza sayılır ve ona göre bir vergisi hesaplanır. Genellikle resmi daireler, bankalar ve KİT'lerde olduğu gibi, kağıtlarda o tüzel kişi adına birden fazla yetkili şahsın imzası bulunur. Bu gibi hallerde bu imzalar tek bir imza hükmündedir. (Maktu vergiye tabi makbuz ve ibra senetleri 3239 sayılı kanunla yürürlükten kalktığından bu hükmün uygulama alanı kalmamıştır.)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

III- RESMİ DAİRE KAVRAMI VE MÜKELLEF

A- RESMİ DAİRE

1- Resmi Daire Kavramı:

Resmi daire kavramı; damga vergisi uygulamasında özel bir önem taşımaktadır. Dolayısıyla Kanunun 8. maddesinde yapılan resmi dairenin tanımı da özel olarak yapılmıştır. Bir başka ifade ile, damga vergisi uygulamasındaki resmi daire kavramı, hukuk sistemimizdeki resmi daire kavramından daha dar kapsamlı tutulmuştur. 8. maddede yapılan bu tanım dışında, belli kanunlara, veya kendi özel kanunlarıyla bazı kuruluşlara resmi daire niteliği tanınmış olsa bile bu damga vergisi uygulaması açısından geçerli sayılmayacaktır. Örneğin, hukuk sistemimizde noterler resmi daire sayıldığı halde damga vergisi uygulamasında resmi daire sayılmamaktadır.

Kanunun 8. maddesindeki tanıma göre;

- Genel bütçeli daire ve idareler,
- Katma bütçeli daire ve idareler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,

ile, bu daire ve idarelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler;

Resmi Dairedir.

Anlaşılacağı üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinde ve diğer kanun ve hukuk dallarında yapılan tanımların aksine Damga Vergisi Kanunu, resmi dairelerin, kamu hizmeti niteliğindeki işlemleri ile, özel hukuk çerçevesinde yaptıkları işlemler itibarıyla bir ayrıma yer verilmemiştir. Bu nedenle, damga vergisi uygulaması itibariyle resmi daireyi ilgilendiren bir işlem söz konusu olduğunda, değerleme, sadece statü itibariyle ve 8. maddedeki tanıma göre yapılacaktır.

Bilindiği üzere, hangi dairelerin genel ve katma bütçeli daire olduğu her yıl Bütçe Kanunlarında belirtilmektedir.

8. maddedeki tanıma göre genel ve katma bütçeli daire ve idareler dışında il özel idareleri, belediyeler ve köylerde resmi daire sayılmaktadır.

Bilindiği gibi, damga vergisinin kağıtlar üzerine konan bir vergi olması sebebiyle, kamu hizmeti gören müesseselerin de diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi bazı kağıtlar düzenleyeceği tabiidir. Bu bakımdan maddede sayıldığı gibi genel ve katma bütçeli daire ve idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından düzenlenen bir çok kağıtlar da vergi mevzuuna girebilir. Ancak Devletin kendi kendisinden veya diğer kamu tüzel kişileri olan belediye ve köy gibi idarelerden vergi alması, vergi anlayışına uygun değildir. Kaldı ki kanun koyucu resmi daireler arasında kullanılan her türlü kağıtları, kişilerden resmi dairelere verilen veya resmi dairelerden kişilere verilen bazı muayyen kağıtları vergiye tabi tutmamıştır.

Bunlar (2) sayılı tablonun I/A ve müteakip bentlerinde belirtilmiştir.

Vergi konusuna alınan kağıtlardan resmi dairelerle ilgili olanları vergi dışı bırakması nedeniyle resmi dairenin ne olduğu meselesinin önemi burada kendini göstermekte ve zor da olsa, tehlikeli de olsa, kanun, resmi daireyi dar bir şekilde tarif etmek ihtiyacını duymuş bulunmaktadır.

2- Resmi Daireye Bağlı İktisadi İşletmeler, Fonlar ve Döner Sermaye İşletmeleri

a) İktisadi İşletmeler

Resmi daire tanımına giren idare ve dairelere bağlı iktisadi işletmeler bulunabilir. Bunlardan tüzel kişiliğe sahip olanlar resmi dairenin tanımı dışında kalmışlardır.Resmi dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler, çoğu hallerde ayrı bir kanunla kurulmuş olup ayrı birer bütçeleri vardır. Bunlar idare yönden herhangi bir idareye, Bakanlığa veya belediyeye bağlı olabilirler, Örneğin, Ankara, İstanbul gibi büyükşehir belediyelerine bağlı elektrik, su, havagazı ve otobüs işletmeleri ayrı bir tüzel kişilik şeklinde örgütlenmiş olduklarından damga vergisi uygulamasında resmi daire sayılmayacaklardır.

Buna karşılık, küçük ilçelerdeki ve ildeki elektrik su ve otobüs işletmelerinin, belediyeye bağlı olmaları yani ayrı bir tüzel kişiliklerinin bulunmamaları nedeniyle resmi daire sayılacaklardır.

8. maddenin son fıkra hükmünde resmi dairelere bağlı iktisadi işletmeler, ayrı bir tüzel kişiliği olduğunda, resmi daire sayılmayacaktır. Örneğin, büyük kentlerde, elektrik ve su, havagazı işletmeleri, belediyelere bağlı ayrı bir tüzel kişilik şeklinde örgütlenmiş olduğundan, damga vergisi tatbikatında resmi daire sayılmayacaktır.

Buna karşılık, resmi daireye bağlı iktisadi işletme ayrı tüzel kişilik sahibi olmadığında, resmi daire sayılacaktır. Örneğin, küçük kent belediyelerinde elektrik ve su hizmetleri, belediye bünyesinde yapılır. Dolayısı ile, bu tür hizmetlerle ilgili işlemler de, resmi daireye ait işlem olarak kabul edilecektir. Özelikle, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği olmadığı için resmi daire sayılması gerekenlerden bazıları, örnek olarak, aşağıda belirtilmiştir

- Belediye Kanunu uyarınca kurulan birlikler, korunmaya muhtaç çocuklar birliği
- Darülaceze (İst. Belediyesine bağlı).
- 278 sayılı Kanunla kurulan Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
- Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü (7163 sayılı Kanunla Kurulmuştur.)
- Konya-Ereğli Yetiştirme ve Deneme Çiftliği Müdürlüğü
- Milli Eğitim Bakanlığı, Mesleki ve Teknik Öğretim Genel Müdürlüğüne bağlı olan ve ayrı tüzel kişiliği bulunmayan döner sermayeli müesseseler
- 852 sayılı Kanunla kurulmuş olan Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi
- Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Döner Sermaye Saymanlığı
- 7356 sayılı Kanuna göre, askeri fabrikalar bünyesinde kurulan döner sermayeler
- Şişli Çocuk Hastanesi , Haydarpaşa Numune Hastanesi, Bakırköy Akıl Hastanesi, Guraba Hastanesi, Ankara Doğumevi Döner Sermayesi, (Bunlardan Haydarpaşa Numune, Şişli Çocuk, Bakırköy Akil Hastaneleri Sağlık Bakanlığına, Haseki ve Zeynep Kamil Hastaneleri İstanbul Belediyesine, Cerrahpaşa Hastanesi Cerrahpaşa Tıp Fakültesine, Guraba Hastanesi Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlı olup, ayrı tüzel kişilikleri omadan çalışmaktadırlar.)

b) Döner Sermayeli İşletmeler

Uygulamada daha çok katma bütçeli idare olan Üniversitelere bağlı olarak faaliyet gösteren Döner Sermaye işletmelerinin resmi daire sayılıp sayılmayacakları hususunun da, yine bunların Üniversiteden ayrı bir tüzel kişiliğinin olup olmadığına göre tayin ve tespit edilmesi gerekir.

c) Fonlar

Genellikle Genel Bütçeli kuruluşlara bağlı olarak birer kanunla oluşturulan fon işletmelerinin resmi daire sayılıp sayılmayacakları konusunda da tüzel kişiliğinin olup olmadığı araştırılacaktır. Ancak fon işletmeleri, genellikle ayrı bir tüzel kişiliğe sahip

olmayıp, ait olduğu daire bünyesinde kalmaktadır. Örneğin, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlı "Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu" ile Maliye ve Gümrük Bakanlığı bünyesinde oluşturulan Vergi İdaresini Geliştirme Fonu"nun ayrı bir tüzel kişilikleri yoktur., yani bu fon işletmeleri resmi daire sayılmaktadır.(1)

3- Resmi Daireler Damga Vergisi Mükellefi Değillerdir

Bilindiği üzere, Damga Vergisi Kanununun, mükellefi belirleyen 3. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder." hükmü ile 24. maddenin ikinci fıkrasında yer alan sorumluluk hükmü birlikte değerlendirildiğinde resmi dairlerin damga vergisinden muaf olduğu açıkça ortaya çıkacaktır. Ancak 24. maddede yer alan resmi dairelere ilişkin sorumluluk hükmünün mükellefiyete ilişkin olduğu gözden uzak tutulmamalıdır. (Bu konuya 3 ve 24. maddelerle ilgili açıklamalarımızda geniş bir şekilde yer verileceğinden burada üzerinde durulmamıştır.)

4- Resmi Dairenin Damga Vergisi Uygulamasındaki Önemi ve Etkisi

Damga vergisi uygulamasında, resmi dairelerin önem ve etkisi, özetle şu şekilde açıklanabilir.

a- Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerle ilgili damga vergisi, bütünüyle kişiler tarafından ödenir.

b- Beyannameler, sadece resmi dairelere verildiğinde vergiye tabidir. Resmi daireler dışında, başka kişi ve kuruluşlara (Örneğin İhracatçılar Birliğine) verilmesi, vergilemeyi gerektirmez.

c- Bilanço, kar zarar cetveli ve işletme hesabı hülasası resmi dairelere (veya bankalara) ibraz edildiğinde vergilenir, başka halde vergi kapsamına girmez.

d- Asılları 400.-TL.den fazla vergiye tabi kağıtların suretleri, sadece resmi dairelere ibraz edildiğinde vergi kapsamına girer.

e- Resmi dairelerce yapılacak ödemelerle ilgili makbuzlar, binde 5 nispi vergiye tabidir. Oysa resmi daire dışındaki kişi e kuruluşlarca yapılan ödemelerle ilgili makbuzlar (avans makbuzları hariç) 3239 sayılı Kanunla vergi kapsamından çıkarılmıştır. Buna göre örneğin, bir üzüm müstahsili üzümünü Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü'ne sattığında, bedelinin tahsili sırasında düzenlenecek makbuz dolayısı ile binde 5 vergi ödeyecektir. Çünkü DSİ Genel Müdürlüğü, katma bütçeli bir daire olup, resmi dairedir. Buna karşılık, özel bir şarap fabrikasına sattığında, vergi ödemeyecektir.

f- İcra dairelerince resmi daireler namına yapılan ödemelerle ilgili makbuz nispi vergiye tabidir. Resmi daire sayılanlar dışındakiler namına yapılan ödemelerden vergi alınmaz.

g- Resmi daireler hesabına ödenen parala hakkında birden fazla nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkur dairelere (ilgili resmi daireye) ait nüshaları nispi vergiye tabidir. (Tablo (1) pozisyon IV/1-h)

B- MÜKELLEF

488 sayılı Damga Vergisi Kanunun 3. maddesine göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza (eden veya) edenlerdir. Genel kural bu olmakla birlikte aynı maddede resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerde düzenlenen kağıtların mükellefi ile yabancı ülkelerde (ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda) düzenlenerek Türkiye'ye gönderilen kağıtların mükellefi hususunda da farklı bir düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

Damga vergisinin mükellefi konusu incelenirken Kanunun 24. maddesi hükmünün göz ardı edilmesi mümkün değildir. Bir başka ifade ile, kanunun 24. maddesinde de (özellikle damga vergisinden muaf kuruluşlar ile kişiler arasındaki işlemlerde düzenlenen kağıtlarla ilgili olarak) mükellefin belirlenmesine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Bu nedenle, damga vergisinin mükellefi konusu; kanundaki bu genel ve özel düzenlemeler dikkate alınarak aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

1- Kişi Kavramı

Bilindiği üzere, Damga Vergisi Kanunun uygulanmasında, genel ve katma bütçeli daire ve idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bu daire ve idarelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmakta, bunlar dışında kalan tüm gerçek ve tüzel kişiler yani daire, idare kurum ve kuruluşları ile bireyler kişi olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle, bundan böyle resmi daire sayılmayan ve damga vergisinden muaf olmayan tüm kurum, kuruluş ve bireyler kişi olarak adlandırılacaktır.

2- Kişiler tarafından İmzalanan Kağıtlarda

Kanunun 3. maddesine göre, genel kural, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Kağıdı imza edenler gerçek veya tüzel kişiler olabilir.

İmza, bir kişinin gerek kendi el yazısı ile ve gerekse mührü veya parmak izi ile kimliğini belli edecek bir işarettir. Tüzel kişileri temsil edenlerin imza yerine bu kişiliği belli edecek herhangi bir işaret de imza yerine geçer. Vergiye tabi kağıtların hukuki geçerliliği olması için onların imzalanmış olması gerekir.

Damga vergisi kapsamına giren kağıtlardan bir kısmı bir kişinin imzasıyla tekemmül ederek hukuki geçerliliğe sahip olduğu halde, bir kısmı da birden fazla imza atılmakla tekemmül eder ve hukuki geçerliliğe sahip olur.

a- Tek kişi tarafından imzalanan kağıtlarda

Borç senedi, taahhütname, teminat mektubu, teklifname, AMSK mektuplarında olduğu gibi bazı kağıtlar niteliği gereği tek imza ile hukuki geçerliliğe sahip olurlar. Tek imza ile tekemmül eden kağıtların mükellefi o kağıda imza atan kişi olacaktır. Tek imzalı kağıtlarda, kağıdı imza eden kişinin o kağıdın hükmünden bizzat faydalanıp faydalanmadığı önemli değildir. Kağıdı imzalayan kişi o kağıdın hükmünden faydalanmasa dahi damga vergisini ödemek mecburiyetindedir. Örneğin, Bankalarca düzenlenerek kişilere verilen teminat mektuplarının hükmünden kişiler faydalandığı halde teminat mektuplarının damga vergisi mükellefi teminat mektubunu imzalayan bankalar olacaktır. Aynı şekilde resmi daire sayılmayan kurumların yetkili organlarınca alınan her türlü ihale kararları kanuna ekli (1) sayılı tablonun II/2. fıkrasına göre binde 3 nispetinde vergiye tabi olup bu ihale kararının damga vergisi mükellefiyeti de o ihale kararını düzenleyen kurum veya kuruluş tarafından yerine getirilecektir.

b- Birden çok kişi tarafından imzalanan kağıtlarda

Bazı kağıtlar, mahiyetleri gereği birden çok kişi tarafından imzalandığı takdirde hukuki geçerliliğe sahip olurlar. Mukavelenameler (sözleşmeler) ve fesihnameler bu niteliktedir.

Kanunun 7. maddesine göre, düzenlenen kağıtta imza sayısının birden fazla olması alınacak verginin de imza sayısınca arttırılmasını gerektirmemektedir. Bir başka ifade ile

damga vergisinin konusunu şahıslar değil hukuki işlemleri düzenleyen kağıtlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla bir kağıtta bulunan bir işlem veya akit dolayısıyla birden fazla imza olsa dahi o kağıt için bir defa vergi alınacaktır. Birden fazla kişi tarafından düzenlenip imzalanan kağıdın damga vergisi mükellefi de o kağıdı imza eden kişiler olacaktır.

Birden fazla kişi tarafından imzalanan-düzenlenen kağıtların damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu 3. maddede açıkça hükme bağlanmıştır. 24. maddenin 2. fıkrasında da, "Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar..." hükmüne yer verilmek suretiyle doğabilecek tereddütler ortadan kaldırılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 334. maddesinde yer alan "Damga Vergisi... uygulamasında gerek nispi, gerek maktu vergi...lerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yek diğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar" hükmü ile de bu durum pekiştirilmiştir.

Buna göre, birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtların damga vergisi mükellefiyetinin kağıdı imzalayan tarafların herhangi birisi tarafından yerine getirilmiş olması yeterlidir. Ancak kağıdın damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmediği tespit edildiğinde o kağıda ait damga vergisi ve cezası o kağıdı imzalayan taraflardan müteselsil sorumluluk çerçevesinde tahsil edilmesi gerekir.

İzah edildiği üzere, genel kural, kağıdın damga vergisi mükellefiyetinin imza edenlerin herhangi birisi tarafından yerine getirilmiş olması yeterlidir. Ayrıca, damga vergisindeki ödeme şekillerinden dolayı birden fazla imzalı kağıtların damga vergisi mükellefiyetinin sadece taraflardan birisi tarafından yerine getirilmesi veya kanunun MGB.na verdiği yetkiye istinaden Bakanlıkça zorunlu kılınmış olabilir.

aa- Makbuz Karşılığı Ödeme İzni Bulunan Kuruluşlarla Kişiler Arasında Düzenlenen Kağıtlarda

Devamlı surette makbuz karşılığı (DSMK) ödeme izni verilmiş kurum ve kuruluşlarla (örneğin Anonim Şirketlerde) kişiler arasında düzenlenen ve her ikisinin müştereken imzasını taşıyan kağıtların damga vergisi mükellefinin hem kişi ve hem de A.Ş. olduğu açıktır. Ancak damga vergisi uygulamasında pul kullanımını azaltmak için 18 ve 29. maddelerle Bakanlığa verilen yetkiye istinaden bu tür kağıtlara ait damga vergisi mükellefiyetinin DSMK ödeme izni bulunan kuruluşlarca örneğin A.Ş.lerce yerine getirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu husus 12 ve 16 seri nolu genel tebliğlerle açıklığa kavuşturuluştur.

MGB.ca yayımlanan tebliğlere göre, damga vergisini makbuz karşılığı ödemesi gereken şirket ve kuruluşlarla, bu usulden yararlanamayacak olanlar arasında düzenlenen ve iki tarafın da imzasını taşıyan kağıtların vergisi bütünüyle makbuz karşılığı ödeme esasına tabi şirket veya kuruluşlarca ödenecektir. Bir başka ifade ile, her iki tarafa ait olan verginin tamamından, vergi idaresine karşı sadece makbuz karşılığı ödeme usulüne tabi olanlar sorumlu olacaklar ve gerektiğinde ilave vergi ve ceza bunlar adına salınacaktır.

Ancak diğer tarafa ait olan (terettüp eden) vergiyi onlardan alma hakları bulunmaktadır.

bb- Kağıdı İmzalayan Her İki Tarafında Makbuz Karşılığı Ödeme İzni Bulunması

Herhangi bir işlem nedeniyle düzenlenen kağıdı imzalayan kişilerin her birinin damga vergisini makbuz karşılığı ödeme izni bulunduğu takdirde (örneğin, iki A.Ş. arasında düzenlenen kağıtlarda olduğu gibi) damga vergisinin hangisi tarafından ödeneceği konusunda ve kanunda ne de genel tebliğ ve tamimlerde bir açıklık bulunmamaktadır.Ancak düzenlenen kağıda ait damga vergisinin taraflardan biri tarafından ödenmiş olması yeterlidir. Eğer bu

kağıt birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş ise kağıdın her bir nüshası ayrı ayrı vergiye tabi olduğu için (Md.5) nüshalarını elinde bulunduran taraflarca yerine getirilmiş olması kanaatimizce gereklidir.

Taraflar arasında düzenlenmiş kağıdın damga vergisinin ödenmediği tespit edildiği takdirde cezalı tarhiyata muhatap olacak tarafın, kağıdı elinde bulunduran taraf olması gayet doğaldır. Ancak, kağıdı imzalayan diğer tarafın da ödenmeyen vergi ve cezadan mükellef sıfatıyla sorumlu tutulması kanun gereğidir.

cc- Kağıdı İmzalayan Tarafların Makbuz Karşılığı Ödeme İzni Bulunmaması

Herhangi bir işlem nedeniyle düzenlenen vergiye tabi kağıdı imzalayan kişilerin DSMK ödeme yetkisi yok ise yani düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini pul yapıştırmak suretiyle yerine getirmeleri gerekiyor ise, örneğin, tarafların ikisi de gerçek kişi ise veya Limited Şirket veya kooperatif ise, bunların kendi aralarında yaptıkları işlemlerde düzenledikleri kağıtların tüm nüshalarına ait damga vergisi mükellefi kağıdı imzalayan kişiler olacaktır.

3- Resmi Daireler Tarafından Düzenlenen Kağıtlarda:

Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrası, 8. maddesi ve 24. maddesi hükümlerine göre, resmi daireler damga vergisi mükellefi değillerdir. Ancak resmi dairelerin de birer tüzel kişilik olarak, ekonomik ve hukuki işlemlerde bulunabileceği ve bu işlemler nedeniyle Damga Vergisi Kanunu kapsamına giren kağıtları düzenleyip imzalayabileceği muhakkaktır. Bir başka ifade ile, resmi dairelerin özel hukuk hükümlerine göre yapacağı işlemler damga vergisine tabi tutulacaktır.

Resmi dairelerin özel hukuk hükümlerine göre düzenlediği kağıtlar:

- Sadece resmi dairelerin
- Sadece kişilerin

veya

- Kişilerle birlikte resmi dairelerin imzalarını taşıyabilir.

Bilindiği üzere, resmi daireler hükmi şahsiyete haiz olup bunlar resmi sıfata haiz memurlar tarafından temsil edilmektedirler. Dolayısıyla resmi daireyi temsilen resmi sıfata haiz memur tarafından atılan imzalar resmi daire tarafından imzalanmış kağıtlar olarak nitelendirilmektedir. Aynı şekilde resmi dairenin yetkili organları tarafından düzenlenen kağıtlar da resmi dairelerce düzenlenmiş kağıtlar olarak nitelendirilmektedir.

a- Sadece resmi dairelerin imzasını taşıyan kağıtlarda:

Resmi daireler tarafından düzenlenen kağıtlar veya sadece resmi dairenin imzasını taşıyan kağıtlar;

- Resmi işler veya
- Kişilerle ilgili olabilir.

aa) Resmi işlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar, kanuna ekli (2) sayılı tablonun I- Resmi işlerle ilgili kağıtlar bölümünde yer alan hükümler gereğince damga vergisinden istisnadır.

bb) Resmi dairelerce düzenlenen ve sadece resmi dairenin imzasını taşıyan kağıtlar kişilerle ilgili olduğu takdirde kanunun 3. maddesinde yer alan "Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtlar" ifadesi gereğince bu tür kağıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır ve bu kağıtların mükellefi de ilgili kişiler olacaktır.(2)

Örneğin, resmi dairelerin ihale komisyonlarınca alınan ihale kararlarının damga vergisi mükellefi, ihale üzerinde kalan kişi olacaktır. Aynı şekilde resmi dairelerin kişilerle ilgili olarak düzenlediği veya imzaladığı kağıtların damga vergisi de kişiler tarafından yerine getirilecektir. Örneğin, resmi dairelerin memurlarına ödenmekte olan vergi iadeleri, vergi dairesinden, ilgili resmi dairenin mutemetlerince tahsil edilmekte ve memurlara dağıtılmaktadır. Vergi iadelerinin ödenmesi için vergi dairelerince düzenlenen "çeşitli ödemeler ve iadeler fişi"ne paranın nakden alındığına dair atılan makbuz şerhi resmi dairelerce imzalanmakta ise de bu imza (makbuz şerhi), kişilerle ilgili olarak atıldığından, (makbuz şerhi) kanunun 2. maddesi gereğince damga vergisine tabi tutulacak ve vergi iadeleri mutemede damga vergisi tutarı kadar noksan ödenecektir. Yani vergi dairesince istihkaktan kesilecektir. Mutemet de ilgili kişilere iadeyi damga vergisi tutarı kadar noksan ödeyecektir.

Görüleceği üzere bu tür işlemlerde nihai vergi yükü, resmi daire üzerinde kalmamakta, ilgili kişilere yansıtılabilmektedir. Bu nedenle resmi dairelerin kişilerle ilgili olarak imzaladığı kağıt ve şerhlerde vergiye tabi tutulacaktır. Aynı şekilde, örneğin, İller Bankası ile belediye arasında düzenlenen ve belediyece imzalanan borç senedine ait damga vergisinin mükellefi banka olacaktır. Ancak bu senetlerin damga vergisi DV beyannamesi ile vergi dairesine belediyece makbuz karşılığı ödenecektir.

b) Sadece kişilerin imzasını taşıyan kağıtlarda

Resmi dairelerce düzenlenen kağıtlarda sadece kişilerin imzası olduğu takdirde genel hükümlere göre o kağıdın mükellefi kişiler olacaktır. Örneğin, "verile emirleri", "çeşitli ödemeler ve iadeler fişi" gibi belgeler resmi dairelerce düzenlediği halde kağıtlar üzerinde konan ve vergiye tabi tutulan makbuz şerhleri kişiler (hakediş sahipleri) tarafından imzalanmaktadır. Dolayısıyla bu makbuz şerhlerinin mükellefi de kişiler olacaktır. Ancak bu şerhlere ait damga vergileri ödemeyi yapan kurum veya kuruluşlar tarafından istihkaktan kesinti yapılması şekliyle yerine getirileceği ve istihkaktan kesilmediği takdirde de ödemeyi yapan kurumun sorumlu sıfatıyla cezalı tarhiyata muhatap olacağı muhakkaktır.

4- Resmi dairelerle kişilerin imzalarını birlikte taşıyan kağıtlarda

Kanunun 3. maddesi hükmü gereğince resmi dairelerin kişilerle birlikte imzaladığı kağıtların mükellefi bu kağıdı resmi daire ile birlikte imzalayan kişiler olacaktır. Örneğin, resmi daire ile kişiler arasında düzenlenen bir sözleşmede hem ilgili resmi dairenin ve hem de kişinin imzası bulunmaktadır. Bu nedenle düzenlenen bu sözleşmenin damga vergisi mükellefi, resmi daire değil kişi olacaktır. Ancak ilgili kişinin bu sözleşmeye ait damga vergisini süresinde ödemediği tespit edildiğinde vergi ve ceza kanunun 24. maddesi hükmüne göre resmi daireden tahsil edilecektir. Yani resmi dairelerin düzenleyip imzaladığı kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ve zamanında ödenmesinden sorumlu tutularak cezalı tarhiyata muhatap tutulabilecektir. Ancak ödediği vergiyi ilgili kişiye rücu edebilecektir. (Md 24) (Bu konu üzerinde ileride ayrıca durulacaktır.)

5- Vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasında düzenlenen kağıtlarda

Damga vergisinden muaf kuruluşlar kanuna eki (2) sayılı tablonun V. bölümünün 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 ve 17. bentlerinde belirtilen kanun ve kuruluşlarla sınırlıdır.

Anılan bent hükümleri dikkatle incelendiğinde de görüleceği üzere bu istisna hükümleri, mükellefiyete bağlı olarak tüm kağıtlarla teşmil edilmiş ancak sadece verginin o mükellefçe ödenmesi gereken hallerde sınırlanmıştır.

Örneğin, 12 nolu bent hükmünde "Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar" vergiden istisna edilmiştir. Görüleceği üzere, burada istisna belli kağıtlarla sınırlandırılmamış ancak mükellefiyetin OYAK'a düşmesi ile sınırlandırılmıştır. Bir başka ifade ile bu hükümler her ne kadar istisnalar başlığı altında toplanmış ise de tamamıyla "muafiyetle" ilgili düzenlemeler olduğu kabul edilmelidir.

a- Sadece muaf kuruluşun imzasını taşıyan kağıtların mükellefi

a) Vergiden muaf kuruluşların kişilerle olan işlemlerinde düzenlenen kağıtlarda:

Vergiden muaf kuruluşların kişilerle olan işlemlerinde düzenlenen kağıtlar, sadece vergiden muaf kuruluşların imzası ile tekemmül etmiş olsa dahi bu kağıt kişilerle ilgili olarak damga vergisinden muaf kuruluş tarafından imzalanmış olduğu için damga vergisi kişiler tarafından ödenecektir. Bu konuda, resmi dairelerle ilgili esaslar aynen benimsenmiştir.

Ancak, vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasındaki işlemlerle ilgili kağıtların vergisi kişilerce ödenmediğinde, kağıdı imzalayan muaf kuruluş aynen kişiler gibi vergi ve cezanın ödenmesinden müteselsilen sorumlu olacaklardır. Yani bu kağıda ait verginin kişiler tarafından tam ve zamanında ödenmesini temin etmek mecburiyetindedir. Eğer muaf kuruluş kişilere kağıdın vergisini ödetmediği takdirde kağıdı imzalayan sıfatıyla vergi ve cezanın ödenmesinden aynen mükellef gibi müteselsilen sorumlu olacak ve tarhiyata muaf kuruluş muhatap olacaktır. Kanunun 24. maddesinde yer alan bu düzenleme resmi dairelerin sorumluluğundan farklı olup vergiyi asıl mükellefe rücu edemeyecektir. (Bu konu üzerinde sorumluluk bahsinde ayrıca durulacaktır.)

b) Vergiden muaf kuruluşların kendi işlemleriyle ilgili işlemlerinde düzenlenen kağıtlarda

Vergiden muaf kuruluşların kendi tüzel kişiliği ile ilgili olarak düzenlediği kağıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır. Ancak bunların düzenlediği kağıtlar kişilerle ilgili olduğu takdirde o kağıdın mükellefi kişiler olacaktır. Örneğin, OYAK vergi dairesinden katma değer vergisi iadesi aldığında düzenlenen "Çeşitli ödemeler ve iadeler fişi"ne paranın alındığına dair konan makbuz şerhi vergiye tabi tutulmayacak ancak ücretlilerine ödenecek vergi iadelerine ilişkin olarak düzenlenen "ÇÖ ve İF"ne atılan makbuz şerhi kişilerle ilgili olduğu için binde 5 nispetinde vergiye tabi tutulacaktır.

2- Vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasında düzenlenen kağıtlarda

Kanunun 24. maddesinde 2344 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasındaki işlemler de, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere paralel hale getirmiştir. Buna göre, vergiden muaf kuruluşlarla kişilerin müştereken imzaladığı kağıtların damga vergisi kişiler tarafından ödenecektir. Örneğin, OYAK ve (X) şahsı arasında düzenlenen bir sözleşme nüshalarına ait damga vergilerinin tamamı (X) şahsı tarafından ödenecektir.

Vergiden muaf kuruluşlarla kişiler arasındaki işlemlerde düzenlenen kağıtlarla ilgili olarak 17 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek mevcut fıkraya, "Damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kağıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kağıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar." hükmü eklenmiştir.

Bilindiği üzere, Kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında, resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, ister yalnızca resmi dairenin imzası, isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmektedir. Yapılan değişikliklerde, resmi dairelerle vergiden muaf kuruluşlar arasında paralellik sağlanması amaçlanmıştır. Bu hükme göre kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak (2) sayılı tabloda adları belirtilen kuruluşlar tarafından düzenlenen kağıtlar ister kişilerle birlikte imzalansın, isterse yalnızca vergiden muaf kuruluşun imzasını taşısın, resmi dairelerde olduğu gibi, verginin tamamı kişilerce ödenecek, verginin noksan ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde vergi ve cezadan kişilerle birlikte bu kurumlar müteselsilen sorumlu olacaktır. Alacaklı vergi dairesi vergi ve cezayı en kısa yoldan tahsil etmek amacıyla her iki tarafa veya taraflardan herhangi birine başvurabilecektir.

Maddenin uygulanmasında üzerinde önemle durulması gereken husus şudur: Kanuna bağlı (2) sayılı tabloda, kağıdı düzenleyen taraf veya taraflara bakılmaksızın, vergiden istisna edilmiş kağıtlar mevcuttur. Örneğin, 1- Resmi işlerle ilgili kağıtlar bölümünün C/7. bedindeki emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kağıtlar , aynı bölümün C/152. bedindeki; evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar, IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar bölümünün 1. bendindeki,; ticari ve mütedavil kağıtlar üzerine yazıla ciro, kabul ve tesellümü mutazammın şerhler, aynı bölümün 3. bendindeki; hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları gibi.

Aynı tabloda kurumların adları belirtilmek üzere vergisi ve bu kurumlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar için öngörülen istisna hükümleri de mevcuttur. Bunlara örnek olarak V- Kurumlarla ilgili kağıtlar bölümünün 8, 9, 10, 11, 12, ve 13. bentlerinde belirtilen kuruluşlar gösterilebilir.

Bu iki gruptan birinci gruba giren kağıtlarla ilgili istisna hükümlerinin uygulamasına devam olunacak, ikinci gruba giren ve vergiden muaf tutulan kuruluşlarca kişilerin işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar, kişilerin imzasını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın damga vergisine tabi tutulacak ve vergi kişiler tarafından ödenecektir.

6- Yabancı Memleketlerle Türkiye'deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlarda

a- Genel Olarak:

Damga vergisi, Türkiye Cumhuriyeti hudutları dahilinde vergiye tabi tutulan kağıtlarla ilgili olup, yabancı ülkelerde düzenlenen aynı mahiyetteki kağıtlardan alınması söz konusu olamaz. Türkiye'de bulunan yabancı elçilik ve konsolosluklar da temsil ettikleri Devlerin toprağı sayıldığından bu yerlerde düzenlenen kağıtların damga vergisi karşısındaki durumu, yabancı ülkelerde düzenlenen kağıtlardan farklı değildir.

Burada da vergiye tabi kağıdı imzalayan kimsenin Türkiye'de bulunmayacağı düşüncesi ile genel kaidenin istisnası olarak kanunun kağıdı imzalayandan başka kimseleri mükellef saymıştır. Kanun bu kağıtların mükellefini üç şekilde tespit etmiştir.

aa- Bir kağıdın Türkiye'ye gönderilmesi onun damga vergisine tabi tutulması için yeter şart değildir. Ancak birinci maddenin izahında da açıklandığı gibi bu kağıtların resmi bir

daireye ibraz edilmesi icap eder ve ancak bu takdirde vergiye tabidir. Bunların mükellefi ise Türkiye'de bu kağıtları ibraz eden veya edenlerdir.

bb- Yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar üzerinde devir veya ciro işlemleri yürütülürse bu takdirde de vergiye tabi tutulacaktır ve mükellefi ise bu kağıtlar üzerinde devir ve ciro işlemleri yapanlar olacaktır.

cc- Bu Kağıtların hükmünden istifade edilmesi meselesidir ki, bu halde de kağıt vergi mevzuuna girmiştir ve kağıt ne bir resmi daireye ibraz edilmiş ve ne de kağıt üzerine devir ve ciro işlemi yapılmıştır. Bununla beraber bu kağıtların mükellefi sadece hükmünden istifade eden kişiler olacaktır.

Anlaşılacağı üzere, yukarıda belirtilen hallerden hangisi zaman itibariyle daha önce gerçekleşmişse mükellefiyet ona göre belirlenecektir. Kağıt, daha önce hükmünden yararlanıldığı veya üzerine devir veya ciro işlemi yapıldığı halde verisi ödenmemiş ise, resmi daireye ibraz edenler, ibraz eden sıfatıyla, önceki aşamada mükellef durumuna girmiş olanlara rücu hakkı saklı olmak üzere vergiyi ödemek zorundadır.

b- Ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanlarda:

Yabancı memleketlerde düzenlenip, Türkiye'ye gönderilen kağıt emre muharrer senet, poliçe, retret gibi ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde olduğunda, mükellefiyet bunları en evvel satan veya kabul yahut başka şekilde kullanan kişilere terettüp eder. Örneğin, yabancı ülkeden Türkiye'deki muhatap üzerine düzenlenen, kabul şartına bağlı poliçeyi kabul şerhi verilmesi ile mükellefiyet doğar ve kabul şerhini veren mükellef olur. Veya, bu tür kağıtlar Türkiye'de satış veya kabul muamelesinden başka şekilde, örneğin rehin edilmek suretiyle kullanılırsa, bu şekilde kullanan şahıs mükellef olur.

Aslında, belirtilen durumların, genel esaslarda olduğundan pek fazla farkı yoktur. Bununla beraber, 488 sayılı Kanunun 3. maddesinde ticari veya mütedavil kağıtlarla ilgili mükellefiyet durumu, yukarıda belirtildiği şekilde, özel olarak ayrıca düzenlenmiştir.

c) Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar:

Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, kural olarak, yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar hükmündedir. Dolayısı ile, mükellefiyet durumu, aynen yukarıda olduğu şekilde belirlenmek gerekir.

Ancak, önceki açıklamalarda da değinildiği gibi, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların, yabancı memleketlerde düzenlenen kağıt hükmünde sayılması (2) sayılı tablonun (I/A-5) pozisyonunda ayrıca "mütekabiliyet" şartına bağlanmıştır. "Mütekabiliyet" şartının bulunmadığı hallerde mükellefiyet, en azından teorik planda, özel bir sorun olarak ortaya çıkabilir. Çünkü bu takdirde, asıl mükellef, kağıdı imza edenler olacaktır. Türkiye'de kağıdın hükmünden yararlanan veya üzerinde devir ve ciro işlemi yürütenleri vergilemek mümkün olmayacaktır. Sadece, resmi dairelere ibrazda, bu defa sorumlu sıfatıyla vergiye muhatap olabileceklerdir. (Damga Vergisi Kanununun 25. maddesindeki özel sorumluluk sadece ticari ve mütedavil kağıtları kapsar.)

7- Zamanaşımı Süresi Dolduktan Sonra Kağıdın Hükmünden Yararlanmada

Damga vergisi, Vergi Usul Kanununun kapsamına giren bir vergidir. Dolayısı ile tahakkuk zamanaşımı bakımından Vergi Usul Kanunundaki genel hükümlere tabidir. Yani, vergi alacağının doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tahakkuk ettirilmeyen damga vergisi zamanaşımına uğrar.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde, damga vergisi bakımından ayrıca, özel bir zamanaşımı hükmüne de yer verilmiştir. Buna göre, damga vergisine tabi olup, vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kağıdın hükmünden, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı takdirde, bu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar.

Bu takdirde, damga vergisi, kağıdı düzenleyenlerden değil, fakat hükmünden yararlanandan alınır. Örneğin, bir kimse kendisi dışında kişiler arasında düzenlenmiş bir sözleşmeyi, lehine olacak bir hususun ispat ve tevsiki için, tarh zamanaşımı süresinden sonra kullanmakta ise, mükellefiyet kendisine düşer. Vergiyi ödemesi gerekir. (Doğaldır ki, tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra, kağıdın kullanmaya devem edilmesi ile vergi alacağının yeniden doğması, sadece zamanında vergisi ödenmemiş kağıtlarla sınırlıdır. Yoksa, zamanında vergiye tabi olmuş bir kağıt, 10 yıl sonra da kullanılmaya devam ediyor olması gerekçesi ile yeniden vergilendirilemez.)

8- Senetlerle Yapılan Satışlarda Damga Vergisi Mükellefi Alıcıdır

Damga Vergisi Kanununa göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Kanunun bu hükmüne rağmen senetlere ait damga vergisinin müşteriler adına satıcılar tarafından senede pul yapıştırılmak suretiyle karşılanması bir gelenek olarak sürdürülmektedir.

Ticari senetlere ait damga vergisi mükellefinin senedi imza eden müşteriler olmasına rağmen müşteriler (alıcılar) imzaladıkları senetlere ait damga vergisini ya hiç yerine getirmemekte ya da noksan olarak yerine getirmektedirler. Bu nedenle de alıcının pulsuz veya noksan pullu olarak düzenleyip imzaladığı senede ait damga vergisi satıcı firmalar tarafından tamamlamaktadır. Satıcı, müşterisinin ödemesi gereken damga vergisine ilişkin damga pulu giderlerini masraf yazmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahından düşmektedirler.

Oysa, müşterilerin (alıcıların) senedi pulsuz veya noksan pullu tanzim veya imza etmesi ve bu noksanlığın satıcı tarafından karşılanması halinde, damga pulu bedeli satıcı için vergi matrahından düşülmesi gereken bir gider mahiyeti taşımaktadır.

Buna göre, satıcı firmaların tamamladıkları damga pulu giderlerini ya müşterilerinin kendi nezdindeki hesabının borcuna kaydedecekler, veya vergi matrahından indirilmeyerek (Kanunen kabul edilmeyen) giderler hesabına atacaklardır. Satıcı firmalar müşteriye ait damga vergisi giderini kendi gelir veya kurumlar vergisi matrahından indirdikleri takdirde, bu gider dolayısıyla cezalı vergi tarhiyatına muhatap olacaklardır.

Öte yandan, satıcı firmalar müşterilerinden aldıkları pulsuz veya noksan pullu senetleri Bankalara, Kamu İktisadi Teşebbüslerine ve bunların iştirakleri ile noterlere veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına noksan pullu olarak ibraz ettikleri takdirde damga vergisini cezasıyla birlikte kendilerinin ödemeleri gerekeceği Kanun hükmü gereğidir.

Sonuç olarak satıcı firmalar tarafından müşteri senetleri için ödeyecekleri damga vergisi ve cezası Damga Vergisi Kanununa göre müşterilere ait olduğundan satıcı firmaların bu belgelerin damga vergisini karşılamaları halinde bu tutarları kendi Gelir veya Kurumlar vergisi matrahlarından indirmemeleri gerekmektedir. Vergi matrahından indirmeleri halinde cezalı gelir veya kurumlar vergisi tarhiyatına muhatap olacakları muhakkaktır.

C- İSTİSNALAR

1- (2) sayılı tablodaki istisnalar

Kanunun 9. maddesi, kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların istisna edildiğini hükme bağlamıştır.

Damga Vergisi Kanununun konusu (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlardır. Ancak, Kanun koyucu (1) sayılı tablo kapsamına giren bazı kağıtlardan düzenlendikleri iş, işlem veya hizmete veya muhtelif nedenlere bağlı olarak istisna tutmayı uygun görmüş ve bunun için özel olarak (2) sayılı tablo düzenlenmiştir.

Vergiden istisna edilen kağıtlar esas itibariyle (2) sayılı tabloda yer almakla birlikte özel kanunlara tanınmış istisnalarda küçümsenmeyecek derecede fazladır. Bu istisnaların yer aldığı kanunların bazıları 31. maddede belirtilmiştir. Bunun dışında gerek 30. madde ve gerekse ihracatı teşvik mevzuatı çerçevesinde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ve tebliğleriyle tanınan istisnalar da bulunmaktadır.

2- 2982 Sayılı Kanunda yer alan istisna

2982 Sayılı Kanunun, Konut inşaatını ve kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımları vergi, resim ve harç istisnası ve muaflıkları tanınması yoluyla teşvik etmeyi amaçlamaktadır.

Bu kanunun 3. maddesi hükmüne göre, konut inşaatı veya kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar için arsa veya arazi tedariki ile ilgili olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Konut inşaatı ile ilgili düzenleme Kanunun 4. maddesinde yapılmıştır. Net kullanım alanı $150m^2$'nin altında kalan konut inşaatları;

aa) İster özel ve tüzel kişiler tarafından yapılsın, isterse bunlar veya Devlet tarafından müteahhitlere yaptırılsın, konut inşaatı nedeniyle düzenlenecek her türlü kağıtlar (ihale kararları, sözleşmeler ve istihkak ödemelerinde düzenlenen kağıtlar gibi)

bb) Müteahhitler tarafından ticari maksatla inşa edilen konutların devir ve iktisapları nedeniyle düzenlenen kağıtlar

cc) Konut edinmek isteyenlere kredi verilmesi ile ilgili olarak düzenlenecek kağıtlar

dd) Kooperatif ortaklarının kooperatife olan aylık ve ek ödentilerinin tam ve zamanında ödenmesini teminen düzenlenen kağıtlar (bono) damga vergisinden istisna edilmiştir.

Bu Kanunun uygulanmasında ibadethaneler, okullar, kütüphaneler, spor tesisleri ve bunların müştemilatı konut sayılmakta ve yukarıdaki istisna hükümleri m^2 sınırı aranmaksızın bunlara da aynen uygulanmaktadır.

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda istisna uygulanabilmesi için yatırımın;

aa) Sermaye Şirketleri, kooperatifler ve bunların birlikleri ile Vakıflar tarafından yapılması,

bb) Yatırımın Devletçe teşviki öngörülen yatırım olması gerekir. Bu hallerde, 1932 sayılı Kanunun 5. maddesinde yazılı işlemler yapılırken düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna edilecektir. Ancak yatırımlarda kullanılacak kredilere ait olarak düzenlenen kağıtlara ilişkin bir istisna hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, bu istisnaların uygulanabilmesi için mükelleflerin bağlı bulundukları vergi dairesine başvurarak bir dosya açtırmaları gerekmektedir.

Bu kanunun uygulanması ile ilgili olarak dört adet Genel Tebliğ yayınlanmış ve özellik arzeden hususlar burada açıklanmıştır.

2982 sayılı Kanunda yer alan muaflık ve istisnalar 1992 takvim yılı sonuna kadar uygulanacaktır.

3- 3505 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesinde yer alan istisnalar

Bu kanunla getirilen istisna hükmüne ilişkin Genel Tebliğde gerekli açıklamalar yapıldığından burada üzerinde durulmamıştır.

4- Özel Kanunlarda yer alan istisnalar

Özel Kanunlarda yer alan istisnalardan önem arzedenlerin hükümleri ve diğer açıklamalar ayrıca ek olarak sunulacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

VERGİLEME ÖLÇÜLERİ VE NİSPET

A- VERGİLEME ÖLÇÜLERİ

Kanunun 10. maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre damga vergisi maktu veya nispi esas üzerinden alınmaktadır.

1- Maktu Vergi

Maktu damga vergisi, kağıtların nevi ve mahiyeti dikkate alınarak her biri için ayrı ayrı ve sabit miktarlarda tayin edilmiş olan vergidir. Maktu vergiye tabi tutulmuş olan kağıt, genellikle içinde belli para yazılı olmayan veya belli parayı ihtiva eden diğer bir kağıda atıfta bulunmayan kağıtlardır.

Maktu vergiye tabi kağıtların vergisi, kağıdın mahiyetine göre (1) sayılı tabloda gösterilmiş olup tablonun düzenlenmiş şekline göre maktu vergilemede, üç husus dikkati çekmektedir.

aa) Kağıtların bir kısmı, mahiyetine göre kanunda belli edilen miktarda vergiye tabi tutulmuştur. Bu nevi kağıtların içinde yer alan belli paranın, alınacak vergi bakımından hiç önemi yoktur. Teklifnameler ve beyannameler örnek olarak sayılabilir.

bb) Maktu vergiye tabi bazı kağıtların üzerinde yazılı belli paranın ise vergilemede rolü vardır. Bu tür kağıtlarda yer alan para miktarı arttıkça alınacak maktu vergi miktarı da yükselmektedir. Bunlara örnek olarak havale mektupları, posta ve telgraf havalenameleri gösterilebilir.

cc) Bir kısım kağıtlar üzerinde belli para yoksa maktu vergiye, belli para varsa nispi vergiye tabi tutulmaktadır. Burada önemli olan o kağıdın belli parayı ihtiva edip etmediğidir. Örneğin, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, maktu vergiye tabi iken belli parayı ihtiva edenler nispi vergiye tabi tutulmuştur.

2- Nispi Vergi

Nispi vergi, nevi ve mahiyetine göre kağıtlarda yer alan belli para üzerinden Kanuna ekli (1) sayılı tabloda belirtilen nispetlere göre hesap edilir.

Anlaşılacağı üzere, kağıtların nevi ve mahiyeti esas alınmak suretiyle nispi vergiye tabi tutulacak kağıtlar (1) sayılı tabloda belirtilmiştir. (1) sayılı tabloda nispi vergiye tabi olacağı açıkça belirtilmeyen kağıtlar belli parayı ihtiva etse bile nispi vergiye tabi tutulmazlar. Örneğin, teklifnameler ve beyannameler belli parayı ihtiva etseler bile nispi değil maktu damga vergisine tabi tutulurlar.

Ancak, (1) sayılı tabloda belirtilmemekle birlikte belli parayı ihtiva eden veya belli parayı ihtiva eden kağıtlara atıfta bulunan nispi vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhler ile nispi vergiye tabi kağıtların hükümlerini yenileyen, değiştiren, devreden, uzatan veya bozan mektup veya şerhler de Kanunun 2. maddesi hükmüne göre nispi vergiye tabi tutulacaktır. Nispi vergiye tabi kağıtların belli parayı ihtiva etmesi zorunludur.

Anlaşılacağı üzere, nispi vergi, belli parayı ihtiva eden veya mutlaka ihtiva etmesi gereken kağıtlarda (mektup ve şerhler dahil) uygulama alanı bulmaktadır.

B- BELLİ PARA DEYİMİ (MATRAH)

a) Kağıtta belli paranın açıkça gösterilmiş olması

Belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade ettiği 10. maddede açıklanmıştır. Kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği para miktarı, nispi damga vergisinin matrahını teşkil eder, yani damga vergisi bu miktar üzerinden hesaplanır. Bu hüküm, bir kağıtta mevcut rakamların noksan olması veya başka kağıda atıfta bulunulması halinde yapılacak işlemleri göstermektedir.

Verginin hesabına esas alınacak tutar (matrah) kağıtta açıkça belirtilmiş ise verginin hesaplanması sorun olmayacaktır. Örneğin, 20.000.000.-TL. tutarındaki malın belli bir tarihte teslimini öngören mukavelename veya taahhütnameye ait nispi vergi 20.000.000.-TL. tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Kağıdın vergisinin hesaplanabilmesi içi ise, kağıtta yer alan belli paraya, tabloda belirtilen nispeti uygulamak yeterli olacaktır. Örneğin, belli para ihtiva eden mukavelenameler binde beş nispetinde damga vergisine tabi olduğuna göre mukavelenamede yazılı 20.000.000.-TL. ile binde 5in çarpılması gerekecektir.

b- Kağıtta belli paranın açıkça gösterilmemiş olması

Buna karşılık kağıtta, verginin hesabına esas alınacak meblağın açık olarak belirtilmemiş olması verginin (nispi olarak) alınmasına engel olmayacaktır.

Nispi damga vergisi kağıtlarda yazılı belli para üzerinden hesaplanır. Belli paradan maksat, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği paradır. Bu itibarla, belli paranın hesabında, gerek kağıtta ve eklerinde ve gerekse atıfta bulunduğu kağıt veya kağıtlarda yazılı rakamlara dayanılarak ve icabında çarpma, toplama gibi işlemler yapılarak TL. cinsinden bir meblağın tespiti lazımdır. Örneğin, kilogramı 1.000.-TL.den 10.000 Ton pamuk teslimine ilişkin sözleşmede verginin hesabına esas olan matrah (1.000x10.000) 10.000.000.-TL. olacaktır ve vergi bu tutar üzerinden nispi olarak hesaplanacaktır.

Sözleşmede miktardan söz edilmeyip, bir miktarı içeren başka bir kağıda atıf yapılmış ise, örneğin, önceden düzenlenmiş sözleşmeye, atıf yapılmış ise bu sözleşmedeki tutar esas alınarak vergi hesaplanacaktır.

Meblağın başlangıçta hesaplanamaması, bazen, kağıdın bütünüyle maktu vergiye tabi olmasına yol açabilir. Örneğin, bir maden sahasından belli süreyle istihraç edilecek cevherin satışı ile ilgili bir mukavelenamede, birim fiyat bulunsa bile, bir meblağa ulaşmak mümkün değildir. Çünkü, öngörülen sürede ne kadar cevher istihraç edileceği bilinemez. Dolayısı ile, bu hallerde maktu vergi alınması ile yetinmek durumu doğar. Örneğin, bazı mukavelelerde, birim fiyat yerine borsa fiyatları veya narh fiyatlarının esas alınacağı yazılmış olabilir. Bu

takdirde, miktar belli ise, mukavelenin düzenlendiği günkü borsa veya narh fiyatı ile çarpılmak suretiyle, belli paraya ulaşılır.

Bir başka ifade ile bazen, cari fiyat veya resmi kurum ve kuruluşlarca tespit ve ilan edilecek fiyat üzerinden belirtilen malın teslim edileceği veya satılacağı şeklinde de sözleşme veya taahhüt yapılabilir. Burada da belli parayı bulmak mümkündür.Örneğin petrol ofisinden bayilik alan kişi ve kuruluşlar ofise karşı yıllık olarak (örneğin 20 bin ton gibi) belli miktarlardan aşağı olmamak üzere petrol ürünlerini satacağını taahhüt ederler. İşte bu taahhütnamelerde, petrol ürünlerinin satış fiyatı ve satışı garanti edilen azami tutarlar belli olduğundan belli paranın hesaplanarak gösterilmesi gerekir.(1)

Öte yandan nispi vergiye tabi kağıtlarda belli para miktarı yukarıda belirtildiği şekillerde tayin edilemiyor ise o kağıdı belli parayı ihtiva ediyor olarak kabul etmek mümkün değildir. Örneğin, iki ayrı cins mal satışı için düzenlenen ve her birinin fiyatı gösterilmiş bulunan bir mukavelenamede alıcı, bu malların her birinden alacağı miktarı hiç belli etmemiş ise, önceden (mukavelenamenin düzenlendiği tarihte) bu miktarın tayini mümkün olmadığından, bu mukavelenameyi belli parayı ihtiva ediyor kabul etmek kanuna uygun olmaz. Ancak, taraflar miktarı tayin etmemekle birlikte mukavelenamede azami miktar tayin edilmiş ise mukavele belli parayı ihtiva ediyor sayılır ve gösterilen azami had üzerinden vergi hesaplanır.

c- Belli parayı ihtiva eden kağıda atıfta bulunulması

Nispi damga vergisine tabi kağıtlar belli parayı ihtiva etmemekle birlikte, belli parayı ihtiva eden bir kağıda atıfta bulunan (yollama yapan) ifadeler mevcut ise atıfta bulunulan kağıt belli parayı ihtiva ediyor kabul edilerek nispi damga vergisine tabi tutulur.

Kanunun 10. maddesinde, atıftan hiç bahsedilmemekle birlikte kağıdın mahiyetinin tayininde uyulacak esasları belirten 4. maddenin son fıkrasında yer alan "... kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükmüne nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınır" hükmü ile 2. madde hükmü dikkate alınarak atıfta bulunulan kağıttaki miktara göre nispi vergi alınması gerekmektedir.

Örneğin, (A) ile (B) arasında 50.000.000.-TL.lik bir yıl vade ile ve vergisi usulüne uygun olarak vadesinde ödenmiş bir sözleşmenin daha sonra bu sözleşmeye atıf yapmak suretiyle ek bir sözleşme ile (veya mektup teatisi veya şerhi verilerek) süresi uzatıldığı takdirde, süre uzatımına ilişkin olarak düzenlenen bu ek sözleşme, Kanunun 2 ve 14. maddesi hükümleri dikkate alınarak atıfta bulunulan ilk sözleşmede yer alan 50.000.000.-TL. üzerinden binde 5 nispetinde vergilendirilmesi gerekir.

Aynı şekilde...

d- Bayilik Sözleşmeleri

Aynı durum bayilik sözleşmeleri için de geçerlidir. Burada özellik arzeden durum bir mukavelenamede miktarın belli olduğu ancak fiyatın işlem anındaki narh, borsa veya fabrika fiyatları olacağı hususunda mukavelenamede hüküm bulunması halidir. (Örneğin, fabrikaların bayilik sözleşmeleri)

Kanımızca bu durumda mukavelenamenin düzenlendiği andaki birim fiyatlardan hareketle mukavelenamede yer alan bedel tespit edilerek nispi esasta vergileme yapılmalıdır. Zira kağıdın düzenlendiği tarih itibarıyla belli bir bedeli ihtiva ettiği hususu açıktır. Bu düşüncenin kanunun ruhuna da uygun olduğu tabiidir. Kağıtlarda yer alana belli bedelin tespitinde (özellikle bayilik sözleşmelerinde) mukavelename gününde yürürlükte olan borsa, narh veya fabrikanın belirlediği fiyatlar belli bedelin tespitinde mukavelenamede yer alan rakam olarak kullanılmalı ve nispi esasta vergileme yapılmalıdır.

e- Cezai şart, pey akçesi, zaman rücu gibi akdin müeyyidesi kabilinde olan miktarların matraha dahil olması:

Bazı hallerde, mukavelede,miktar da, fiyat da görülmeyebilir. Örneğin, bir müteahhidin bir yıl süre ile ihtiyacı oldukça, satın alacağı inşaat malzemesini müteahhit durumundaki satıcının, istek üzerine, günün narh fiyatı ile derhal karşılayacağı şeklinde düzenlenmiş olan mukavelede, belli parayı bulmaya yarayacak rakamlar da yoktur.

Bu gibi durumlarda, müteahhidin,sözleşme hükümlerine uymaması halinde ödemek mükellefiyetinde olduğu tazminat miktarı var ise, bu meblağ, belli para olarak vergilemede esas alınır. Bu tür bir rakam da yoksa, vergi maktu olarak alınır.

Kağıt ve senetlerde yazılı belli paranın damga vergisine matrah olması için, akdin mevzuunu teşkil etmesi şart değildir. Zamanı rücu şartını ihtiva eden mukavelenamelerde taraflardan birinin akitten rücuu halinde diğer tarafa ödemesi kabul edilmiş olan bir meblağ mevcuttur.Bu mukavelenamelerde akdin konusu hakkında belli para bulunmasa dahi, mukavelename, belli parayı ihtiva ediyor kabul edilir. Aynı şekilde mukavele hükümlerinin ifasını temin için mukavelenamelere konulan cezai şartlar da, mukavelenameye, muayyen meblağı havi bir mukavelename mahiyetini izafe etmeğe kafidir; cezai şartı taşıyan bir mukavelenamede akdin mevzuu, muayyen bir meblağla ifade edilmemiş olsa dahi bu mukavelenameye belli parayı ihtiva etmeyen bir mukavele nazarı ile bakılamaz. Dolayısıyla bu tutar üzerinden nispi vergi ödenmesi gerekir.

- Bir satış mukavelesinde, satış bedelinin vadeli olarak tahsil edilecek olması dolayısı ile öngörülen faiz satış bedelinin unsuru sayılır. Belli paranın tutarına dahil edilir. Örneğin bir makinanın, 10 milyona satıldığı, yarısının peşin, diğer yarısını teşkil eden 5 milyonun ise üç ay sonra tahsil edileceği, bunun için aylık 1 milyondan, toplam 3 milyon faiz alınacağının, yazılı olduğu bir mukavelede belli para 13 milyondur. Bu meblağ üzerinden vergi alınır. Çünkü, buradaki faiz, satılan malın bedelinin bir unsurudur.(2)

- Yukarıdaki gibi haller dışında, sözleşmedeki asıl meblağın bir unsuru olmadığı durumlarda faizler, belli paraya dahil edilmemektedir. Örneğin, bir ikraz mukavelesinde belli para, ikraz edilen meblağdır. Çünkü vergileme "ödünç alınan para" için düzenlenmiş olan kağıt dolayısı ile yapılmaktadır. (Tablo1 IV/1-j pozisyonu) Ödünç alınan para ise, faizler dışındaki tutardır. Gerek vergi idaresinin gerek Danıştay'ın görüşü bu yöndedir.

Onbirinci dairenin 25.10.1966 tarih, E.65/1833, K.66/2143 sayılı kararı bununla ilgilidir.

"Davalı işletme ile, amortisman kredi sandığı arasında aktedilen borç mukavelesinde yazılı borç miktarı ile faizin toplamı üzerinden davalı adına salınan damga resmini, 1324 sayılı Kanunun 6934 sayılı Kanunla değişik 13. maddesinin 2 nolu bendi ve aynı Kanunun 9. maddesi hükmüne göre, taraflarca aktedilen mukavelede yazılı meblağ ne miktar ise, resmin hesaplanmasında bu miktarın nazara alınması icap edeceği, akitlerin anlaşmalara derc ettikleri faizlerin damga resmi bakımından nazara alınmayacağının Danıştay 4. Dairesinin kararları ile teyit edildiği gerekçesi ile faiz üzerinden hesaplanıp tahakkuk ettirilen damga resmini terkin eden Temyiz Komisyonu kararı, aynı gerekçe ve sebeplerle uygun görülmüştür."

Danıştay'ın daha sonraki kararlarında da bu anlayış devam etmiş, özellikle anonim şirketlerce çıkarılan tahvillerle ilgili uyuşmazlıklarda faizin belli paraya dahil sayılmayacağı yönünde kararlar verilmiştir.

Buna karşılık, tahviller için bankalar veya diğer kuruluşlarca, ana para ve faizlerini kapsayacak şekilde verilen garanti şerhlerinin vergilendirilmesinde, faizlerin de belli paraya dahil sayılacağında bize göre tereddüt olmamak gerekir. Çünkü vergilendirilen garanti şerhidir. Bu şerh ise ana parayla birlikte faizleri de garanti etmektedir. Bununla beraber

Danıştay'ın bu hallerde de, faizi belli paraya dahil saymayan kararları vardır. (11. Daire 08.02.1972 tarih, E.71/1039, K.72/274 sayılı karar)

Ancak faizler ayrı bir akde konu olursa vergilendirilir.

f- Karz akdi:

Karz akdinin yazıldığı kağıtta, aynı asıldan doğmuş ve birbirine bağlı başka bir akdin de bulunduğu hallerde değerlemenin ona göre yapılacağının gözden uzak tutulması gerekir. Danıştay 11. Dairenin 17.12.1975 tarih, E.74/30, K.75/684 sayılı kararında "ikrazı öngörülen meblağın %25 fazlası üzerinden ipotek tesisi taahhüdünün yer aldığı bir karz mukavelesinde, %25 fazlanın belli paraya dahil olduğu" şeklinde hüküm verilmiştir. Çünkü burada karz akdi ile birlikte, istikraz edilecek meblağın %25 fazlası üzerinden ipotek verileceği taahhüdü vardır ve bunlar ayrı ayrı akitlerdir. Ancak bir kağıtta toplandığı ve aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı olduğu için, 6. madde hükmüne göre, vergileme en yüksek vergi esasına göre yapılacaktır. İpotek verme taahhüdüne konu olan meblağ daha yüksek olduğu için, vergilemede esas alınacak meblağ da bu olacaktır.

g- Resmi senet:

Bir kağıtta hem bedel hem kıymet gösterilmiş olduğu takdirde damga vergisine bedel ve kıymetten yüksek olanı matrah kabul edilir. Bu hale tapu zabıtnamelerinde (resmi senet) ve tasarruf senetlerinde tesadüf edilmektedir. Bu kağıtta gayrimenkulün vergi kıymeti ile ferağ bedeli beraberce gösterilmekte olduğundan bu bedel ve kıymetten yüksek olanı üzerinden damga vergisi ödenir.

h- Taahhüt edilen işin belli bir oranda arttırılabileceğinin öngörüldüğü sözleşme:

Resmi daire ve müesseseler ve bunlar dışındaki kuruluşlarla, müteahhitler arasında, özellikle inşaat onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen sözleşmelerde, genellikle, "işveren dilediği takdirde, ihale bedelinin yüzde yirmi fazla veya noksanını yaptırabilir" hükmüne yer verilir. Resmi ihalelerde bu husus, sözleşmelere eklenmekte olan, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde de yer alır.

Bu hallerde belli para olarak sözleşmedeki meblağ esas alınır. Bu meblağa muhtemel yüzde yirmi fazlalığın eklenmesi yoluna gidilmez. Örneğin, ihale bedeli 200 milyon ise, vergi bu meblağ üzerinden hesaplanır. Yüzde yirmi fazlası ile 240 milyon üzerinden vergileme yapılamaz.

1973'ten önce, uygulama, yüzde yirmi fazlalığın belli paraya dahil edilmesi şeklinde idi. Ancak Sayıştay Genel Kurulu, 11.01.1973 tarih, 3628/1 sayılı kararı ile yüzde yirmi fazlalıkların belli paraya dahil edilmeyeceğine karar vermiş, Maliye Bakanlığı'da, uygulamasını buna göre değiştirmiştir.

ı- Katma Değer Vergisinin matraha dahil olup olamayacağı:

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, damga vergisinin matrahını, kağıtların ihtiva ettiği değer teşkil etmektedir. Bu nedenle, düzenlenecek kağıtların (Örneğin, düzenlenecek sözleşmeler, alınacak ihale kararları ve düzenlenen avans makbuzları veya resmi dairelerin müteahhitlerle yapacağı istihkak ödemelerinden düzenlenen nispi vergiye tabi makbuzlar gibi) katma değer vergili (KDV'li) miktarı ihtiva ediyorsa, bu kağıtlarda damga vergisi matrahına KDV dahil edilecek, yani damga vergisinin KDV'li toplam miktar üzerinden hesaplanması gerekecektir.[3]

4- Yabancı Para İle Düzenlenen Kağıtlarda Belli Para (Matrah)

Kanunun 12. maddesinde, damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca belirlenerek ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı bu yetkisine istinaden en son olarak 11.11.1980 tarihinde yayımladığı 15 seri nolu Genel Tebliği ile gerekli tespiti yapmış ve döviz kurlarını ilan etmiştir.

Bu tebliğle ayrıca, vergilemenin döviz kuru ile otomatik uyumunu sağlamak ve döviz kurlarında karışıklıkları önlemek amacıyla Türkiye'de devamlı olarak işlem gören konvertibl 16 ülke parasının değerinde değişiklik olduğunda, T.C. Merkez Bankasınca ilan edilecek son döviz satış kurunun uygulanacağı, bunun dışındaki yabancı paraların, Bakanlıkça yeni bir belirleme yapılıncaya kadar, 15 seri nolu tebliğdeki kurların uygulamasına devam olunacağı belirlenmiştir.

Damga vergisi matrahının hesaplanmasına esas alınacak kur, vergiyi doğuran olayın vukubulduğu (kağıdın imzalandığı) tarihte geçerli olan kurdur. Bundan sonra kurun değişmesi veya kağıdın sonradan tespit edilip vergileme konusu yapılması, farklı bir kur uygulamasına yol açmaz.

Yabancı memleketlerde ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlarda vergiyi doğuran olay 1. maddenin son fıkrasında belirtilen hususların tekemmülü ile doğar ve esas alınacak kur da bu tarihte geçerli olan kurdur.

Vergi ve cezası zaman aşımına uğradıktan sonra hükmünden yararlanılan kağıtlarda vergi alacağı yeniden doğmuş olur (V.U.K. Md. 114) ve esas alınacak kur da hükmünden yararlanıldığı tarihteki kur olacaktır.(4)

Damga Vergisi Kanununun 12. maddesinde, damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek kurlarla Türk parasına çevrileceği belirtilmiştir. Yabancı para değerindeki değişiklik, mukavelenin değiştirilmesi, süre uzatımı ve devir halinde, vergilemeyi etkileyen bir unsur olarak ortaya çıkar.

Mukaveledeki belli parayı arttırıcı değişikliklerde, artan kısım, artış tarihindeki kurla değerlenerek vergi hesaplanır. Süre uzatımında, "vergiyi doğuran olayın doğduğu" kabul edildiğinde, başlangıçtaki meblağ yani kurla değerlenerek vergi alınma durumu doğar.

Yabancı para üzerinden düzenlenmiş mukavelenin, devir edildiği tarihte, başlangıçtaki meblağ, devir tarihindeki kurla değerlendirilir. Dörtte bir nispetindeki vergi, yeni kurla bulunacak değer üzerinden hesaplanır.

Yabancı para üzerinden düzenlenmiş akreditif mektup ve telgraflarının süresinin uzatıldığı hallerde de değerleme, sürenin uzatıldığı tarihteki kurla yapılır.

5- Vergi ve Matrah Hesaplanmasında Kesirler

Matrah ve vergi kesirleri konusunu açıklayan 13. madde hükmünün artık uygulama imkanı kalmamıştır. Bu konuda her yıl Bütçe Kanunlarına gerekli hükümler konulmaktadır. Örneğin, 1992 mali yılı Bütçe Kanununun 53. maddesinde matrah ve vergi hesaplarında lira kesirlerinin dikkate alınmayacağı konusunda hüküm mevcuttur.

6- Belli Para Gösterilmesi Zorunlu Kağıtlar

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun incelenmesinden de anlaşılacağı üzere bir kısım kağıtlarda sadece vergi nispeti gösterilmiştir. Örneğin kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler binde 5, kira sözleşmeleri binde 1, her türlü ihale kararları binde

3 nispetinde vergiye tabi tutulmuştur. Bunun anlamı, bu kağıtların hiçbir zaman belli parayı ihtiva etmeksizin düzenlenmesinin söz konusu olmayacağıdır. Bazı kağıtlar ise sadece maktu vergiye tabi tutulmuştur. Beyannameler ve teklifnamelerdeki gibi belli para gösterilmiş olsa bile nispi değil sadece maktu damga vergisi alınması sağlanmıştır.

Buna karşılık, bir kısım kağıtlar için, hem vergi nispeti, hem de maktu olarak alınacak verginin tutarı gösterilmiştir. Örneğin, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler, kefalet, teminat ve rehin senetleri binde 5 nispetinde, belli parayı ihtiva etmeyenler ise 4.700.-TL. maktu damga vergisine tabidirler. Bu durum, söz konusu kağıtların belli parayı ihtiva edecek şekilde düzenlenebileceği gibi, belli para ihtiva etmeden de düzenlenebileceğini göstermektedir. Bir başka ifade ile bu tür kağıtlarda belli para gösterilmesi mükelleflerden istenemez ve mükellefler buna zorlanamazlar. Zira Borçlar Kanunumuzda mükelleflere akit serbestisi tanınmıştır. Dolaysıyla mükellefler kağıtlarda (ve eklerinde) belli para göstermiş iseler nispi damga vergisi öderler, göstermemişler ise maktu damga vergisi öderler.

Anlaşılacağı üzere bir kısım kağıtlardan alınacak vergi miktarının tayininde belli parayı ihtiva edip etmemelerinin önemi büyüktür. Bu nedenle Kanunun 11. maddesinde, bir kısım kağıtlar için mutlaka belli para gösterilmesi mecburiyeti getirilmiştir. Böylece bu kağıtlarda maktu değil sadece nispi esasta vergilendirme yapılması sağlanmıştır.

Damga Vergisi Kanununun 11. maddesi ile aşağıda belirtilen kağıtlarda belli para gösterilmesi mecburiyeti getirilmiş ve bunların sadece nispi esasta vergilenmesi sağlanmıştır. Ayrıca bu mecburiyete uyulmaması halinde uygulanacak işlem ve müeyyideler de gösterilmiştir.

a- Damga Vergisi Kanununa Göre Belli Para Gösterilmesi Zorunlu Olan Kağıtlar

488 sayılı Kanunun 11. maddesi hükmüne göre, belli para gösterilmesi gereken kağıtlar şunlardır:

aa- Cari Hesap Şeklinde açılan kredilere ait mukavelenameler:

Cari hesap, Türk Ticaret Kanununun 87. maddesinde; "İki kimsenin para, mal, hizmet ve diğer hususlardan dolayı birbirlerindeki alacaklarını ayrı ayrı istemekten karşılıklı olarak vazgeçip bunların kalem kalem zimmet ve matlup şekline çevirerek hesabın kesilmesinden çıkacak bakiyeyi isteyebileceklerine dair bulunan mukaveleye cari hesap mukavelesi denir. Bu mukavele yazılı olmadıkça muteber olmaz" şeklinde tanımlanmış olup müteakip maddelerde de şartları açıklanmıştır.

Damga Vergisi Kanununun 11. maddesi gereğince, bu şekilde düzenlenen mukavelenamelerde açılan kredi miktarı kesin olarak belli ise bu miktarın, belli değil ise azami (ençok) miktarın mutlaka gösterilmesi ve gösterilen bu miktar üzerinden de binde 5 nispi damga vergisi hesaplanarak ödenmesi mecburiyeti getirilmiştir.

Cari hesap şeklinde açılan kredilere ait mukavelenamelerin temliki, yenilenmesi, devri ve değiştirilmesine ilişkin mektup, şerh, ek sözleşme gibi bütün kağıtlarda da temlik edilen, yenilenen, devir edilen ve değiştirilen miktarların veya azami hadlerinin de gösterilmesi ve bu tutarlar üzerinden de nispi damga vergisinin ödenmesi mecburiyeti getirilmiştir.

bb- Her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler:

Bankalar ve kredi veren diğer kurum ve kuruluşlar, verdikleri borç karşılığında alacağının zamanında geri ödenmesini ve diğer şartları teminen müşterilerinden ya yazılı bir

taahhütname alırlar ya da karşılıklı olarak mukavelename düzenlerler. Borç veren (mukriz) ile borç alan (mustakriz) arasındaki bu ikrazat işlemi ister taahhütname ile ister mukavelename düzenlemek suretiyle gerçekleşmiş olsun, 11. madde hükmüne göre bu kağıtlardan borç (ikrazat) miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburiyeti getirilmiştir.

İskonto ve İştira taahhütnamelerin (Dispanslar) de durum

Bankalarca senet, iskonto veya iştirası şeklinde kredi açılacak müşterilerden kredi muamelesine başlamadan önce alınan taahhütnameler;

- Banka Genel Müdürlüğünce bastırılmış formlar kullanılmakta ve bu formlar "iskonto ve iştira taahhütnamesi", "iskonto senetleri taahhütnamesi" veya "İskonto ve iştira senetleri taahhütnamesi" başlıklarını taşımaktadır.
- Taahhütnamenin metninde, müşterilerin bankaya tevdi ettikleri senetlerden ve taahhütlerden doğan borçları ibareleri geçmekte ve bu suretle bankaya senet iskonto ve iştira ettirenlerin bu senet bedelleri miktarında bankaya borçlanmış oldukları teyit olunmaktadır.
- Taahhütnamede bankaya iskonto veya iştira için senet verenlerin bu muameleden doğan borçlarının bankadan alacakları ile mahsup edilmesi için bankaya yetki verilmektedir.

Öte yandan, Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinde, taahhütnamelerde beli para gösterilmesi mecburiyeti iki şartla bağlanmış bulunmaktadır. Bu şartlardan birincisi bir kredi muamelesinin mevcut olması, ikincisi ise söz konusu taahhütnamenin bu kredi ile ilgili olrak alınmış bulunmasıdır.

Bankalarca müşterilerden alınan iskonto ve iştira senetleri taahhütnameleri (dispanslar), Kanunun 11. maddesinde belirtilen şartlara sahip olduğu gibi bu taahhütnamelerin, Kanunun 4. maddesinde de belirtildiği gibi üzerlerindeki yazıların ihtiva ettiği hüküm ve manalarda bu taahhütnamelerin müşteriler tarafından bankaya tevdi edilecek senetlerin iskonto ve iştiralarıyla ilgili olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Bu nedenle, bankaların müşterilerine açacakları herhangi bir kredi dolayısıyla talep ettikleri taahhütnamelerde Kanunun 11. maddesi hükmü gereğince, yapılacak ikrazat tutarının veya azami haddinin gösterilmesi ve taahhütnamede belirtilen bu meblağ üzerinden binde 5 nispetinde damga vergisi hesaplanması gerekir.

-Her türlü ikrazata ait mukavelename ve taahhütnamelerin temliki, yinelenmesi, devri ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlar

Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinde İskonto ve İştira Senetleri taahhütnamesi (dispans) dahil olmak üzere her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenamelerde açılacak kredi miktarının veya azami haddinin gösterilmesi ve bu tutarlar üzerinden nispi damga vergisi ödenmesi mecburiyeti getirildiği gibi bu taahhütname ve mukavelenamelerin temliki, yenilenmesi, devir ve değiştirilmesine ilişkin her türlü kağıtlarda (mektup ve şerhler gibi) temlik edilen, yenilenen, devir edilen veya değiştirilen kredi miktarının veya azami haddinin gösterilmesi ve bu tutar üzerinden nispi damga vergisi ödenmesi mecburiyeti de getirilmiştir.

Zira, Kanunun 2. maddesinde de, vergiye tabi kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisinin kapsamında olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenamelerde olduğu gibi bunların temliki, yenilenmesi, değiştirilmesi ve devrine ilişkin bütün kağıtlarda da belli para gösterilecek ve nispi damga vergisi hesaplanacaktır.

cc- Matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknameler:

Borçlar Kanunu hükümlerine göre, alacaklı borçlunun rızasını aramaksızın alacağını üçüncü bir şahsa devredebilir. Bu işleme hukuk dilinde alacağın temliki denir. Alacağın

temliki; temlik eden ve lehine temlik yapılan arasında düzenlenecek temlik mukavelesi ile veya temlik yapacak olanın tek başına düzenleyeceği, temlikname ile yapılabilir. Alacağın (matlubun) devrinde (temlikinde) izlenen yol hangisi olursa olsun düzenlenen kağıtla devir ve temlik edilen alacak miktarının gösterilmesi gerekir. Bir başka ifade ile, alacağın temliki ister temlik mukavelesi ile isterse temlikname ile yapılsın temlik edilen para miktarının (matlup tutarının) mukavelename veya temliknamede gösterilmesi mecburidir.

Faktöring işleminin durumu:

Faktöring işleminde firmalar faturalarının bir kopyasını Faktöre ciro ederek alacak haklarını "rücu hakkı olmaksızın" devretmektedirler. Bu anlamda faturalarının Faktör'e yazılı bir devir beyanı ile devredilmesi temlikname kapsamında değerlendirilebilecek bir akittir.

Kanunun 4. maddesinde, kağıtların mahiyetinin tayininde "bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur" hükmü, 11. maddesinde de "matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde temlik edilen para miktarının gösterilmesi mecburidir" hükmü yer almaktadır.(5)

Firmalar ile Faktör arasında düzenlenen aktin mahiyeti itibariyle temlikname olduğundan herhangi bir tereddüt bulunmadığı gibi faktör ve devredilen faturada veya faturalarda yer alan miktarın 11. madde hükmü gereğince damga vergisi matrahını oluşturacağı açıktır.

Faturaların yabancı para üzerinden düzenlendiği takdirde bu yabancı paraların Kanunun 12. maddesi hükmü dikkate alınarak temliknamenin düzenlendiği tarihteki cari döviz satış kuru üzerinden TL.'ye çevrilemesi ve binde 5 nispi damga vergisinin bu tutar üzerinden hesaplanması gerekir.

dd- Belli paranın gösterilmemesi halinde yapılacak işlemler ve uygulanacak müeyyideler:

Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinde ayrıca, yukarıda belirtilen kağıtlarda belli para gösterilmediği takdirde yapılacak işlemler ve uygulanacak müeyyideler de belirtilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu kağıtlarda 11. maddede belirtilen belli para miktarları ve azami hadleri gösterilmediği takdirde, bu kağıtlardan alınması gereken damga vergisi ya hiç ödenmemiş ya da noksan ödenmiş olacağı için cezalı damga vergisi tarhiyatı yapılması gerekecektir.

Tarhedilecek damga vergisi ve kesilecek cezanın uygulanmasına esas alınacak matrahın hesabında, kanun koyucu 11. maddede özel bir düzenleme getirerek "gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunmadığı cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır" hükmünü koymuş bulunmaktadır.

11. madde hükmünün incelenmesinden de anlaşılacağı üzere, damga vergisine tabi tutulan kağıtlar cari hesap kartları değil, cari hesap sözleşmeleri, ikrazatlara ait mukavelename ve taahhütnameler (bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik kağıtlar dahil) ile matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavele ve temliknamelerdir.

Ancak, bu kağıtlarda belli para gösterilmemesi suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi halinde yine vergiye tabi tutulacak kağıtlar yukarıda sayılan kağıtlar olmakla birlikte cezalı tarhiyata esas tutulacak matrahın tespitinde özel bir düzenleme getirerek cari hesap kartına atıfta bulunmuştur. Bir başka ifade ile, cezalı tarhiyat yapılacak matrahın tespitinde bu kağıtlarda belli para gösterlmediği hususunun otaya çıktığı tarihe cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır denilmektedir.

Cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına atıf yapmasının sebebinin cari hesabın veya kredinin açıldığı tarihten olayın meydana çıktığı tarihe kadar kullanılan tüm kredilerin matraha dahil olması şeklinde yorumlamak, kanun koyucunun caydırıcılık amacına uygun düşecektir.

Örneğin, yapılan sözleşmede veya alınan taahhütnamede açılacak kredi veya ikrazat miktarı belirtilmemekle birlikte 01.01.1992 tarihinde 20.000.000.-TL. limitli bir sözleşme yapıldığını ve olayın da 20.06.1992 tarihinde ortaya çıktığını farzedelim. 20.06.1992 tarihi itibariyle cari hesapta (geri ödemeler dahil) çeşitli tarihlerde 15.000.000 + 15.000.000 + 20.000.000 + 20.000.000 + 15.000.000 + 15.000.000 = 100.000.000.-TL.lik kredi veya ikrazatın kullanıldığı tespit edildiğinde cezalı tarhiyata esas tutulacak vergi matrahının; bazı müelliflerin(6) belirttiği gibi kağıdın düzenlendiği tarihle olayın ortaya çıkığı tarih arasında ilgili hesaptaki en yüksek kredi miktarı olan 20.000.000.-TL.nin değil, olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarı olan 100.000.000.-TL. esas alınması gerekir.

Temlik mukavelenamesinde veya temliknamede belli para gösterilmediğinin tespitinde ise, temlik edilen alacak miktarının, cezalı tarhiyata esas olacak verginin matrahı olarak kabul edileceği tabiidir.

Buna göre, yapılan tespit ve incelemeler sırasında yukarıda belirtilen kağıtlarda belli para gösterilmemiş ise bu kağıtların her birinden, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı, kullanılan kredi veya istikraz miktarı esas alınarak damga vergisi ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli vergi ve ceza ile gecikme faizi hesaplanıp alınacaktır.

ee- Tarhiyatın Muhatabı:

Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinin son fıkrası, yukarıda belirtilen kağıtlarda değer gösterilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelerin yanı sıra vergi ve cezanın ödenmesi konusunda tarhiyata esas tutulacak sorumlular da belirtilmiştir. Buna göre son fıkrasında, "Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz ve mustakrizlere temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, belli para gösterilmemesi nedeniyle vergi ziyaına sebebiyet verildiğinde ziyaa uğratılan vergi ve ceza kağıdı imzalamamış olmalarına yani kağıdın mükellefi olmamalarına rağmen, asıl mükellef olan imza sahibi kredi alanlara veya adına temlik yapılanlara gidilmeden krediyi veren (genellikle bankalar ve diğer kredi veren kurum ve kuruluşlar) adına vergi ve ceza tarhedilebilecektir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu konu hakkındaki 15.08.1970 tarih ve DMG-2101102-522-33/35058 nolu genel yazısı şöyledir.

Muhtelif bankalar nezdinde yapılan incelemeler sonucunda, bankalarca verilen iskonto ve iştira kredileri dosyasıyla müşterilerden, bu kredilerle ilgili bazı şartların kabul, beyan ve taahhüdü havi umumi mahiyette alınan iskonto ve iştira taahhütnamelerinin (dipans) 5.-TL: maktu damga vergisine tabi tutulduğu tespit edilmiş ve mezkur taahhütnamelerin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 11. maddesi uyarınca (belli para gösterilecek belgeler vasfında bulunduklarından) Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1. bölümünün 1/a bendi gereğince binde 4 nispi damga vergisine tabi tutulacağı ve 01.11.1964 tarihinden sonra düzenlenmiş olan bu çeşit taahhütnamelerden dolayı salınacak vergiye V.U.K.nun 349. maddesi gereğince %50 kusur cezası uygulanması ilgideki tamimimizle bildirilmişti.

29.07.1970 tarihinde kabul edilen 1318 sayılı Finansman Kanununun 94. maddesi ile 488 sayılı Kanunun 11. maddesi değiştirilmiş bulunmaktadır. 10.08.1970 tarihinde yürürlüğe giren değişik 11. maddenin, "Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (İskonto ve iştira senetleri taahhütnamesi –Dispans- dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kağıtlarda ve keza

matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının azami haddinin gösterilmesi mecburidir. Gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken damga vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

Bu vergi ve cezanın ödenmesinden mukriz veya mustakrizlerle temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar" hükmü muvacehesinde dispanslar hakkında doğması muhtemel tereddütler önlenmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinin son fıkrasındaki (1318 sayılı Finansman Kanunu ile aynen muhafaza edilmiştir) "Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz ve mustakrizlere temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler sorumludurlar, hükmüne istinaden damga vergisine tabi tutulmamış veya maktuen damga vergisine tabi tutulmuş bulunan dispanslardan dolayı damga vergisi ve cezasının gerek mudiler ve gerekse bankalar adına salınması mümkün bulunmakta ise de, mezkur vergi ve cezanın mudiler adına salınması sonucu her mükellefe ayrı ayrı tebligat yapılması, vaki itirazlara cevap verilmesi, muhtemelen temyizi ve son olarak da idari dava açılması geniş ölçüde kırtasiye, mesai ve posta masrafını intaç ettirecek ve dolayısıyla amme alacağını da sürüncemede bırakacağından, bahis konusu vergi ve cezanın bankalar adına salınmasının vergi dairlerine pratiklik ve kolaylık sağlayacağı izahtan varestedir.

Bu itibarla, sözü edilen iskonto ve iştira taahhütnamelerinden (dispans) dolayı vergi ve cezanın bankalar adına salınması uygun görülmüştür.

Anlaşılacağı üzere, 11. madde gereğince belli para gösterilmesi mecburi olan kağıtlarda belli para gösterilmemesi nedeniyle veya belli para gösterilmekle birlikte bu kağıtlar için ödenmesi gereken damga vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halindeki müteselsil sorumluluk için 24 veya 27. maddeye başvurulmayacak bu maddedeki sorumluluk hükmü gereğince kredi veren kuruluşlar adına vergi ve ceza tarhiyatı yapılacaktır.

b- Noterde düzenlenen kağıtlarda belli para gösterme mecburiyeti:

Yukarıdaki açıklamalarımızda da belirtildiği üzere, damga vergisine tabi kağıtların bazıları belli parayı ihtiva edecek şekilde düzenlenebileceği gibi belli parayı ihtiva etmeksizin de düzenlenebilir. Bu kağıtlar belli parayı ihtiva ediyor ise nispi, etmiyor ise maktu damga vergisine tabi tutulur ve bu tür kağıtlarda belli para gösterilmesi konusunda mükellefler zorlanamazlar. Örneğin, 11. madde kapsamı dışında kalan mukavelenameler, taahhütnameler bu türdendir. Bu tür kağıtlardan nispi damga vergisi alınması ancak onların belli para ihtiva etmesine bağlıdır. O kağıtlarda belli para gösterilmiş olması kanuni bir zorunluluktan veya mükellef iradesinden kaynaklanması bu kağıtlardan nispi vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

Aynı prensip, 492 sayılı Harçlar Kanunu hükümlerine göre noterde düzenlenecek harca ve damga vergisine tabi kağıtlarda değer gösterilmesi zorunlu olan kağıtlar için de geçerlidir.

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun noter harçları ile ilgili 42. maddesinin ikinci fıkrasında: "Menkul ve Gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her nevi mukavele, senet ve kağıtlarda değer gösterilmesi zorunludur..." hükmü yer almaktadır.

Anlaşılacağı üzere, menkul ve gayrimenkul malların alımı, satımı, taahhüt ve rehine ilişkin olmak üzere noterde düzenlenen her nevi kağıtlarda değer gösterilmesini şart koşmuştur. Noterler değer bulunmadığı bu tür kağıtlara onaylama işlemi yapamayacağı gibi düzenleme işlemlerini de yapamayacaktır. Bu tür kağıtları onaylayan veya düzenleyen

noterler alınmayan veya noksan alınan harçların ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu olacakları 127. maddede hükme bağlanmıştır.

Bu tür kağıtlarda değer gösterilmesi Harçlar Kanunundan doğan bir zorunluluk olması nedeniyle noterler uygulamayı bu şekilde sürdürmektedirler.

Harçlar Kanununa göre, değer gösterilmesi zorunlu olan kağıtlar aynı zamanda damga vergisine de tabi olduğu için bu kağıtlarda gösterilen değer damga vergisinin de matrahı kabul edilerek nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sorumluluk bölümünde de belirtildiği üzere değer ihtiva eden kağıtlardan nispi damga vergisini tahsil etmeyen noterler bu kağıtlara ait damga vergisi ve cezasının ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Yani alınmayan damga vergisi ve cezası tarhiyatına muhatap tutulurlar.

Kaldı ki, hangi nedenle olursa olsun noterlikte geçen bir işlem nedeniyle düzenlenen bir kağıdın belli bir değeri ihtiva eder hale gelmesinden sonra bu değerin damga vergisi açısından ihmal edilmesinin tutarsızlık teşkil edeceği de açıktır.(7)

Öte yandan, 492 sayılı Kanunun 43. maddesine eklenen taşıt alım-satım sözleşmelerinde Türkiye Reasürans Şirketleri Birliğince taşıtın modeli, markası dikkate alınarak belirlenen kasko sigorta bedelinden aşağı olamayacağına dair hüküm gereğince noterde düzenlenen taşıt devir sözleşmelerinde belirtilen bu bedelin damga vergisi matrahı kabul edilerek nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

c- Kredili satışlar borç senedinde durum:

aa-Kredili satışlar borç senedi binde 5 nispetinde damga vergisine tabidir:

Genellikle büyük mağazalar, yapılan kredili veya taksitli mal satışları sırasında müşterilerden "müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu" şehrini taşıyan "kredili satışlar borç senedi" adını taşıyan kağıtları almaktadırlar.

Kredili veya taksitli mal satışı yapan mağazalar tarafından müşterilerinden aldıkları kağıtlar "borç senedi" başlığı taşıyor olmasına rağmen bu kağıtlar, malını satacak firmalar (mağazalar) açısından;mal bedelinin belirlenen vadelerde tahsilini garanti etmek amacını taşımakta, alıcı açısından ise; taksitle alınan mal bedelinin sürelerinde ödenmesini taahhüt eden, bir başka ifadeyle, borç taahhüdünü içeren bir belge niteliğini taşımaktadır.

Bu kağıtların başlığının borç senedi olması onun damga vergisi uygulamasında da ödünç alınan paralarla ilgili olarak düzenlenen borç senetlerinin tabi olduğu binde 4 nispetinde damga vergisine tabi olması anlamına gelmemektedir. Bilindiği gibi, damga vergisine tabi kağıtların mahiyetinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki yazının taşımış olduğu hüküm ve manaya bakılacaktır. Bu nedenle, kredili ve taksitli satışlarda düzenlenen borç senetleri mahiyeti itibariyle taahhüdü içermekte ve dolayısıyla 13 nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilenin aksine taahhütnamelerin tabi olduğu binde 5 nispetinde vergiye tabi olması gerekmektedir. Kaldı ki damga vergisi uygulamasında binde 4 nispetinde vergiye tabi olan borç senetleri ödünç alınan paralarla ilgilidir. Yoksa düzenleme nedeni para dışındaki şeyler olan borç senetlerinin binde 4 nispetinde damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

Yukarıda belirtildiği üzere, kredili veya taksitli satışlarda düzenlenen borç senetleri müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu şehrini (kefillerin imzasını) da taşımaktadır. 488 sayılı Kanunun 6/2. maddesinde, bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olmaları ve aynı anda düzenlenmiş bulunmaları halinde, damga vergisinin en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden hesaplanacağı açıklanmıştır.

Buna göre, borç senedinde bulunan taahhüt ve kefaleti havi işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olduğundan taahhüt edilen borç miktarı kefil olunan miktardan fazla ise

taahhüt edilen asıl borç miktarı üzerinden, aksi halde, kefalet işlemi üzerinden, her ikisi de aynı miktardan ise herhangi biri üzerinden sadece binde 5 nispetinde damga vergisi hesaplanıp kağıdı imzalayanlar tarafından ödenecektir.

bb-Kredili satış borç senetlerinde azami kredi miktarının gösterilmesi zorunludur:

Emtia üzerine iş yapan mağazalar tarafından yapılan kredili mal satışları sırasında müşterilerden aldıkları kredili satışlar borç senedi üzerinde mağazanın müşterisine tanıyacağı alış-veriş kredi miktarının en yüksek miktarını belirtmek zorundadır. Kredili satışlar nedeniyle müşteriler tarafından düzenlenip imzalanan ve mağazalara verilen borç senetleri belli bir borç taahhüdünü içiriyor olması nedeniyle taahhütnameler gibi ihtiva ettiği kredi limiti üzerinden binde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

488 sayılı Kanunun 11. maddesinde, her türlü ikrazata ait taahhütnamelerde ikraz edilen (borçlanılan) para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburiyeti bulunmaktadır. Bu nedenle, borç taahhüdünü kapsayan kredili satışlar borç senedi üzerinde, borca esas teşkil etmek üzere açılan kredinin azami haddinin gösterilmesi gerekmektedir. Anılan borç senedi aynı zamanda müteselsil kefalet şehrini de ihtiva ettiğinden taahhüt edilen borç (kredi limiti) veya kefalet miktarından hangisi fazla ise o değer üzerinden binde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir. Vergi, borçluya ilk defa limit altında satış yapılmış olsa dahi senedin düzenlenmesi anındaki limit üzerinden hesaplanır.

Mağazalarda kredili alışveriş yapmak için ücretliler tarafından düzenlenmiş borç senetleri üzerinde gösterilen net ücret tutarı ise, taahhüde konu miktarlar olmayıp bilgi mahiyetinde olduğundan vergilemeye esas teşkil etmemektedir.

Borç senetlerine ait damga vergisi mükellefiyetinin ise, bunları imzalayan kişiler tarafından pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, taksit yatırılması sırasında mağaza tarafından alınan paralar için düzenlenen makbuzlar ise damga vergisine tabi değildir.

Kredili satış borç senetlerinde taahhüt edilen borç miktarının veya azami haddinin gösterilmediğinin veya damga vergisi mükellefiyetinin tam olarak yerine getirilmediğinin tespiti halinde de alınması gereken damga vergisi cezasıyla birlikte
İlgili mağazalardan tahsil edilebilecektir.

C- VERGİNİN NİSPETİ

Damga Vergisi Kanunun ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet ve miktarlarda alınır. 14. maddenin bu hükmü genel prensip olup izahı gerektirir bir yönü yoktur. Ancak nispet uygulamasında bazı özel durumlar mevcuttur.

1- Belli Parayı İhtiva Eden Mukavelenameler

a- Değiştirilmesi:

Kanunun 14. maddesi hükmüne göre; belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde, artan miktarın aynı nispette vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, bir mukavelenamenin değiştirilmesi ek bir mukavele ele, mektup teatisi ile veya mukavele üzerine şerh verilerek yapılabilir. Hangi şekilde olursa olsun mukavele değişikliği vergiye tabidir.

Artan miktarlardan kasıt, mukavelede yazılı belli parada meydana gelen artıştır ve sadece bu tutar aynı nispette vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin iki milyar TL.'ye ihale edilen bir inşaata ilişkin sözleşmede yer alan tutarın maliyet artışları nedeniyle üç milyar TL.'ye

çıkarılması için düzenlenen ek sözleşme (ilk sözleşmenin vergiye tabi tutulmuş şartıyla) sadece artan 500 milyon TL. üzerinden binde 5 nispetinde vergiye tabi tutulacaktır.

Belli parada artış olmaksızın yapılan mukavele değişiklikleri de 2.madde hükmüne göre vergiye tabidir. Ancak 14. maddede özel bir belirleme olmadığından bunlar sadece maktu vergiye tabi tutulur. Örneğin, bir navlun mukavelesinde sadece nakledilecek malın teslim yerinin değiştirilmesi için yapılacak mukavele değişikliğinde maktu vergi alınır.

b- Devri:

Devir, mukavelenamenin tarafların değişmesini ihtiva eder ve belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. Örneğin, taahhüt suretiyle yapılan inşaat onarım işerinde, birinci müteahhidin aldığı iş ve sözleşmenin, işverenin uygun görüşle bir başkasına devretmesi halinde ilk müteahhitle idare arasında düzenlenen sözleşmeden alınan verginin ¼ ‘ü alınır. Yani yeniden aynı nispette vergiye tabi tutulmaz.

Buna karşılık, ihaleyi üstlenen müteahhit işin bir kısmını taşorana yaptırmak istediği zaman taşoranla yaptığı sözleşme devir sözleşmesi olmayıp bu yeni bir sözleşme olduğu için dörtte bir nispetinde değil ihtiva ettiği meblağa göre, binde 5 nispetinde vergiye tabi tutulması gerekir.

c- Sürenin Uzatımı:

Kanunun 14. maddesinde 1318 sayılı Kanunla eklenen bir hükümle, mukavelenamelerin sürelerinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergiye tabi tutulacaktır. Bir başka ifade ile, belli parayı ihtiva eden mukavelenamenin tekrar nispi, belli parayı ihtiva etmeyenlerin ise yine maktu vergiye tabi tutulması sağlanmıştır.

d- Sürenin Otomatik Uzaması:

Kira sözleşmeleri gibi, bir kısım sözleşmelerde, başlangıçta öngörülen süre, tarafların yeni bir anlaşmasına gerek olmadan kendiliğinden uzayabilir. Bu hususta da sözleşmede kayıt bulunabilir. Veya böyle bir kayda da yer verilmemiş olabilir. Buna bağlı olarak, başlangıçta taraflardan birinin feshi ihbara gitmediği hallerde sürenin uzayacağı kaydını içeren sözleşmenin vergilendirilmesinde bu muhtemel süre uzamasına göre hesaplanacak meblağın damga vergisine tabi tutulup tutulmayacağı birinci özellik olarak ortaya çıkar. Bunun yanında, kendiliğinden uzayan sürenin, süre uzaması gerçekleştikten sonra vergilenip vergilenmeyeceği sorunu ile karşılaşılır.

Birinci hal için, uygulama şekillenmiştir. Örneğin, bir yıllık kira sözleşmesinin, tarafların feshi ihbarda bulunmadığı hallerde aynı süre ile uzayacağı şehrinin bulunduğu durumda, bu muhtemel süre uzaması nazara alınmadan, bir yıllık süreye göre hesaplanacak meblağ üzerinden damga vergisi alınmakla yetinilmektedir. Bu, inşaat onarım işeri ile ilgili sözleşmelerde, işverenin gerektiğinde işi %20 fazlası (veya eksiği ile) yaptırabileceği kaydı dolayısı ile damga vergisi alınmaması uygulamasına tekabül etmektedir.

Sözleşme hükümlerinden, kendiliğinden uzayan süre içinde yararlanma durumunun doğduğu hallerde, uzayan süre itibariyle hesap edilebilir durumda olan meblağ üzerinden ise damga vergisi alınacağının kabulü gerekir. Bu açıdan, sözleşmenin başlangıçta taraflarca feshi ihbarda bulunulmadığından kendiliğinden uzayacağı kaydını içerip içermemesi de sonucu etkileyen bir unsur sayılmaz.[8]

e- Süre Uzatımı ve Meblağ Artışının Birarada Olması:

Belli parayı ihtiva eden kağıtlarda meblağ artışı ile süre uzatımı birarada yapıldığı takdirde Kanunun 6/2 inci maddesi hükmüne göre en yüksek vergi en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem üzerinden alınması gerekir.

2- Akreditif Mektup ve Telgraflarında

Milletlerarası ticarette geniş ölçüde kullanılan akreditif bir bankanın kendi kefaleti altında müşterisi hesabına üçüncü bir şahıs lehine, muhabiri nezdinde açtırdığı bir kredi hesabından ibarettir. Bu kredi özellikle uluslararası ticarette kullanılır. Birbirlerini tanımayan alıcı ve satıcı bu kredi sayesinde muamelelerini emniyetle yapmak imkanını bulurlar. Kredi, satıcı lehine açılır. Alıcı krediyi açacak olan banka ile anlaştıktan sonra, krediyi açan banka ile satıcı veya onun bankası arasında yapılan bir mukaveledir.

Bu kredinin açıldığı satıcıya veya onun bankasına hitaben krediyi açan banka tarafından yazılan bir mektupla bildirilir. Bu mektuba akreditif mektubu veya sadece akreditif denilir.(9)

Akreditif mektup ve telgrafları binde 3 nispetinde vergiye tabidir.Bunların süre uzatımlarına ilişkin kağıtlar da vergiye tabi olup bunlardan alınacak vergi aslından alınan verginin ¼'ü kadar olacaktır. Örneğin ilk defa düzenlenirken bunlardan vergi olarak 200.000.TL. alınmışsa, bunların süre uzatımlarına ilişkin kağıtlardan ise sadece 50.000.-TL. vergi alınması gerekir.

Akreditif mektup ve telgraflarında süre uzatımı dışında bir değişiklik yapılmış ise emeğin akreditif tutarının tamamı üzerinden yeniden binde 3 vergi alınacağı tabiidir.

3- Diğer Kağıtlarda Yapılan Değişiklikler

14. Maddede sadece;

- Mukavelenameleri ve
- Akreditif mektupları

için bir ayrıcalık tanınmış diğerleri için bu kağıtlarda ne tür değişiklik yapılırsa yapılsın (1) sayılı tablodaki nispet veya miktarlarda yeniden vergiye tabi tutulur.

4- Yabancı Memleketlerde Düzenlenen Kağıtlarda

Bilindiği üzere, Türkiye'de düzenlenip yurtdışına gönderilen kağıtların damga vergisi mükellefiyetinin kağıtların düzenlendiği anda (1) sayılı tabloda yazılı miktar veya nispetlerde damga vergisine tabi tutulması zorunludur. Ancak düzenlendiği anda yurtdışına gönderileceği biliniyor ise o kağıda ait damga pulu veya makbuz karşılığı ödeneceğine dair, damga vergisi miktarı ile defter sıra nosunu gösteren şerhi içerir kaşenin o kağıdın Türkiye'de kalacak nüshasına yapıştırılması veya konulması gerekir. Ayrıca bu kağıt yabancı para cinsinden düzenlemiş ise T.C. Merkez Bankasınca yayımlanan cari döviz satış kuru esas alınarak Türk parası cinsinden matrahın tespit edilmesi ve tabloda yazılı oranın bu miktara uygulanması yoluyla verginin de bu tutar üzerinden hesaplanması 12. madde hükmü gereğince zorunludur.

Aynı şekilde yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kağıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, veya üzerine devir veya ciro işlemi yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi olacağı birinci maddenin son fıkrasında hükme bağlanmıştır.

Ancak, yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye'ye gönderilen kağıtların doğrudan doğruya Türkiye üzerine düzenlenip düzenlenmediğine göre uygulanacak vergi nispetleri farklılıklar göstermektedir.

a) Yabancı memleketlerden Türkiye üzerine düzenlenen kağıtlarda:

Damga Vergisi Kanununun 14. maddesinin son fıkrasında, "Yabancı memleketlerden Türkiye üzerine düzenlenen kağıtlar aynı miktarda... vergiye tabi tutulur" denilmektedir. Buna göre, yabancı memleketlerden doğrudan doğruya Türkiye üzerine düzenlenip gönderilen (ticari ve mütedavil) kağıtlar da Türkiye'de düzenlenen kağıtlar gibi (1) sayılı tabloda yazılı miktar veya nispette vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Örneğin, Almanya'dan Türkiye'deki bir firma üzerine düzenlenen bir poliçe, Türkiye'de bir resmi daireye ibraz edildiği, veya üzerine devir veya ciro işlemi yapıldığı veya herhangi bir surette hükümlerinden faydalanıldığında, binde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulacaktır.

b- Yabancı memleketlerin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye'de tedavüle çıkarılan kağıtlarda:

Kanunun 14. maddesinin son fıkrasında, yabancı muamelenin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye'de tedavüle çıkarılan kağıtların yarı nispette vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, yabancı memleketlerin birinden diğeri üzerine düzenlenip Türkiye'de tedavüle çıkarılan kağıtlar (genellikle ticari ve mütedavil kağıtlar) yarı nispette vergiye tabi tutulur. Örneğin, Almanya'dan Fransa üzerine düzenlenmiş bir poliçe Türkiye'de tedavüle çıkarıldığı zaman binde 5 nispetinde değil binde 2,5 nispetinde vergiye tabi tutulacaktır.

ALTINCI BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNDE TAHAKKUK VE ÖDEME ŞEKİLLERİ

A- DAMGA VERGİSİNDE TAHAKKUK

Bilindiği gibi, her türlü vergi uygulamasında tahakkuk ve tahsilat konuları birbirinden ayrılmaz bir şekilde vergilemenin temel taşlarıdır. Tahakkuk ve tahsilat bir paranın iki yüzü gibidir. Tahakkuk olmadan tahsilat yapılamaz. Her tahakkuk işlemi de mutlaka tahsilat amacıyla yapılmaktadır.

Damga Vergisi uygulamasında ise tahakkuk ve tahsilat işlemleri ayrı bir öneme sahiptir. Zira Damga Vergisi ilgilendirdiği mükellef kitlesinin genişliği ve özellikleri nedeniyle tahakkuk ve tahsilat yöntemlerinin diğer vergilere nazaran daha değişik ve çeşitli olması sonucunu doğurmuştur.

Damga Vergisi esas itibariyle pul yapıştırmak suretiyle ödendiğinden tahakkuku tahsile bağlı vergiler gurubuna dahildir. Ancak damga vergisinin beyanname ile bildirilerek ödenmesi usulleri yaygınlaştırıldıkça bu özelliğinden uzaklaşmakta ve giderek beyannameli bir mükellefiyet haline dönüşmektedir.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir hale gelmesine verginin tahakkuku, kanuna uygun surette ödenmesi ise verginin tahsili demektir. Damga vergisinde esas prensip tahakkukun tahsilattan sonra veya

birlikte gelmesidir. Ancak bu, ödeme şekillerine göre değişmektedir. Bu nedenle önce ödeme şekillerinin bilinmesi faydalı olacaktır.

B- DAMGA VERGİSİNDE ÖDEME ŞEKİLLERİ

Damga Vergisi Kanunu, dört ödeme şekli tespit etmiştir. Buna göre damga vergisi;

- Pul yapıştırılması,
- Basılı Damga konulması,
- Makbuz verilmesi,
- İstihkaktan kesinti yapılması,

usullerinden birinin uygulanması suretiyle tahsil edilmektedir.

Mükellefler, damga vergisini, kanunun tayin ettiği şekilde ödemek mecburiyetindedir. Yani kanun koyucu ödeme usulünün tayinini, mükellefin ihtiyarına bırakmamıştır. Ancak bazı kağıtlar için iki türlü ödeme şekli tayin edilmiş ve bunlardan birinin tercihi mükellefin ihtiyarına bırakılmış olduğundan bu gibi hallerde, mükellef, bu şekillerden biri ile ödeyebilecektir. Kanunda belirtilen şekiller dışında ödeme yapan mükellefler V.U.K.'nun 355. maddesindeki özel usulsüzlük cezasının uygulanacağı tabidir.

Damga Vergisi Kanunun 15. maddesine 1318 sayılı Kanunla yapılan bir fıkra ilavesi ile ödeme şekilleri konusunda MGB.nın yetkisi oldukça genişletilmiştir. Buna göre, Bakanlık ödeme şekillerinin hangi işlemler için ve ne suretle uygulanacağını re'sen tespit edebilecektir. Kağıtları düzenleyenler bir talepte bulunmasalar bile Bakanlık belirli kağıtlar için yine belirli ödeme şekilleri tespit edebilecek, kağıdı düzenleyenlerin bu yönden uygun görüşlerinin alınmasına gerek olamayacaktır. Nitekim Bakanlık, makbuz karşılığı ödeme konusunda 12, 16, 18, 19 ve 20 nolu tebliğlerle bu yetkisini kullanmıştır.

C- PUL YAPIŞTIRMAK SURETİYLE ÖDEME

Kanunun 16. maddesi hükmüne göre, damga vergisinde genel ödeme şekli, pul yapıştırmak suretiyle ödemedir. Her ne kadar damga vergisinin de, modern vergi sistemi olan beyannameli mükellefiyete kayması süreci MGB.nca çıkarılan tebliğ ve tamimlerle hızlanmış ise de, damga vergisinin yaygın bir mükellefiyet olması dolayısıyla pul yapıştırılmak suretiyle ödeme usulünün popularitesi uygulamada hala devam etmektedir.

Buna göre Damga Vergisi Kanununda veya kanunen verilen yetkiye dayanılarak MGB.nca çıkarılan tebliğ ve tamimlerde başka bir ödeme şekli öngörülmemişse, damga vergisinin, ilgili kağıda pul yapıştırılmak suretiyle ödenmesi gerekir.

Bu usulde mükellefler, ödenmesi gereken damga vergisi miktarına eşit miktarda damga pulunu ilgili kağıda yapıştırmakla bu mükellefiyeti yerine getirmiş olacaklardır.

1- Vergiyi Pul Yapıştırmak Suretiyle Ödeyecek Olanlar:

Damga vergisinde genel ödeme şekli, pul yapıştırmak suretiyle olmakla birlikte, Kanunun MGB.na verdiği yetkiye istinaden Bakanlıkça çıkarılan Genel Tebliğ ve erimlerle, damga vergisinde pul kullanımının doğurduğu sakıncaları önlemek ve modern vergiciliğin gereği olan beyannameli mükellefiyet şeklini yaygınlaştırmak amacıyla bazı mükelleflere, düzenlediği tüm kağıtların damga vergilerini devamlı surette makbuz karşılığı ödemesi konusunda, yetki veya mecburiyet getirilmiştir. Düzenlediği kağıtların damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı ödemek mecburiyeti bulunan mükellefler, düzenlediği

kağıtların damga vergilerini pul yapıştırmak suretiyle değil ancak makbuz karşılığı ödeyebileceklerdir.

Örneğin; aa) Bir anonim şirket düzenlediği bonolara ait damga vergilerini pul yapıştırmak suretiyle yerine getiremez.

bb) (X) Belediyesi ihale komisyonunca bir işin (A) şahsına ihale edilmesi konusunda alınan ihale kararına ait damga vergisi pul yapıştırılmak suretiyle yerine getiremez. Bu ihale kararına ait damga vergisi (A) şahsından talep edilip ilgili vergi dairesine belediyece makbuz karşılığı ödenir.

cc) Noterde düzenlenen bir kağıda ait damga vergisi pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilemez.

Aksi takdirde VUK.nun 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezalarının uygulanması gerekir.

Devamlı surette makbuz karşılığı ödeme izni bulunan kuruluşların hangileri olduğu konusunda ileride ayrıntılı olarak yer verileceği için burada tekrar edilmemiştir.

2- Verginin Pul Yapıştırılmak Suretiyle Ödeneceği Kağıtlar:

Damga vergisinde, genel ödeme şekli, pul yapıştırma suretiyle ödemedir. Dolayısı ile kanunda veya kanunen verilen yetkiye dayanılarak MGB.nca çıkarılacak tebliğ ve tamimlerde, başka bir ödeme şekli öngörülmemişse, damga vergisinin, ilgili kağıda pul yapıştırılmak suretiyle ödenmesi gerekecektir. Bunlar şu şekilde sayılabilir:

Bazı hallerde, birden fazla ödeme şeklinden istediğini kullanmak, mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukaveleleri ile ilgili damga vergisinde durum böyledir. Mükellefler bu sözleşmelerle ile ilgili vergiyi, dilerse, sözleşmenin düzenlendiği sırada, pul yapıştırmak suretiyle, dilerlerse sözleşmenin tescil ve ilanından itibaren üç ay içinde makbuz karşılığı ödeyebilirler. Keza basılı damga konulması suretiyle ödemede de, mükelleflere seçimlik hakkı verilmiş olup bu kağıtların damga vergisi pul yapıştırmak suretiyle de ödenebilecektir. Ayrıca;

aa- Tüm maktu vergiye tabi kağıtların damga vergisi,

bb- İstihkaktan kesinti yapmak mecburiyetinde olmayan kişi ve kuruluşların yapacağı ücret ödemelerinde düzenlenen bordro veya makbuzların damga vergisi,

cc- MK. öd. izni bulunmayan kişi ve kuruluşlarca düzenlenen tüm kağıtların damga vergisi,

pul yapıştırılmak suretiyle ödenecektir.

3- Pulların Yapıştırılacağı Nüsha:

Damga pulları esas itibariyle damga vergisine tabi kağıtların asıl nüshasına, nüshalar birden fazla ise herbir nüshasına ayrı ayrı yapıştırılması gerekir. Buna karşılık Kanunun 16. maddesi buna bazı istisnalar getirmiştir.

a) Pulların kopyalara yapıştırılacağı haller:

aa) Türkiye'de düzenlenip yabancı ülkeye gönderilecek kağıtlar:

Türkiye'de düzenlenerek doğrudan doğruya yabancı memleketlere Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklara gönderilen kağıtların ve çekilen telgrafların damga vergisi, bunların Türkiye'de kalan kopyalarına pul yapıştırılması şekliyle ödenir. Buradaki hüküm, yabancı memleketlere gönderilen tüm kağıt v telgrafları kapsamamakta, sadece vergiye tabi

tutulan kağıt ve telgraflar ve onların kopyalarını kapsamaktadır. Örneğin, herhangi bir telgraf kopyası değil, akreditif telgrafların kopyasına pul yapıştırılacaktır.

bb) Yabancı ülkeden gönderilen kağıtlar

cc) Telgraflara pulların yapıştırılması

488 sayılı Kanuna göre, halen telgraflar iki halde, akreditif muamelelerinde ve telgraf havalenamelerinde vergilenir. Akreditif telgrafı Türkiye'den yabancı memleketlere gönderildiğinde 13. maddenin üçüncü fıkrası gereğince, pul Türkiye'deki kopyaya yapıştırılacaktır. Yabancı memleketlerden gelenlerde, Türkiye'deki nüshaya yapıştırılacağı açıktır. Telgraf havalenamelerinde ise, pulun yapıştırılacağı nüsha PTT'ye verilen nüshadır.

Bunun dışında, akdi mutazammın siparişi kabul mektubu yerine çekilen telgrafların vergilendirilmesi durumunda, pulların, kopyalara yapıştırılması gerekecektir. (8 seri Nolu Genel Tebliğ konusu, yabancı muhabir bankaların Türkiye'deki bankalara gönderdikleri kontrgaranti telgraflarının damga vergisi, halen makbuz verme şekliyle ödeme usulüne tabidir. Pulla ödeme söz konusu olduğunda, bunlarda da pulun Türkiye'ye gelen nüshaya yapıştırılacağı açıktır.)

dd- Noterde düzenlenen kağıtlar:

Noterde düzenlenecek kağıtların damga vergisi mükellefiyeti, damga pulu yapıştırılması şekliyle ödenmesi gerekiyorsa, kağıtların asıllarına pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmeyecek, bu kağıtların noterde kalacak kopyalarına pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilecektir. Böylece bu kağıtların vergi mükellefiyetinin noter tarafından noksansız ve zamanında yerine getirilip getirilmediği, inceleme elemanlarınca kontrol edilebilecektir.

Ancak, noterde düzenlenecek tüm kağıtlara ait damga vergisinin (Anonim Şirketlerde olduğu gibi) makbuz karşılığı ödenmesi gerektiği MGB.nca belirlendiğinden, noterler tarafından düzenlenip kişilere verilen veya yurtdışına gönderilecek kağıtların noterde kalan kopyalarına verginin makbuz karşılığı ödeneceğine dair bir şehrin verilmesi yeterli olacaktır.

b- Pulun yanlış nüshaya yapıştırılması:

Pulun asıl nüsha yerine kopyaya yapıştırılmış olması, normal olarak damga vergisinin ödenmemiş olduğunu ifade eder. Bununla beraber, her hadise, kendi özelliği içinde, özel değerlemeye tabi tutulabilir.

Vergi Usul Kanununun 355. maddesinde damga vergisi, ilgili vergi kanununda belli edildiği şekilde ödenmeyen hallerde, maktu vergilerde %50, nispi vergilerde %10 usulsüzlük cezası alınacağı öngörülmektedir. Vergi idaresinin, özel haller hariç, genel olarak bu çerçevede değerleme yapma eğiliminde olduğu anlaşılmaktadır. Yani, pul, asıl nüsha yerine kopyaya yapıştırıldığında, ayrıca vergi ziyaı meydana gelmemiş olmak şartıyla, (kopyaya pul kağıdın düzenlendiği anda yapıştırılmış olmak şartıyla) vergi cezası alınmamakta, asıl nüshaya gerekli pul yapıştırılmakta, kopyadaki pullar dolayısı ile genel hükümlere göre iade yapılmakta, fakat ayrıca, usulsüzlük cezası alınmaktadır.(1)

4- Değerli Kağıt Bedelinin Pul Yapıştırılarak Ödenmesi:

Bilindiği üzere, 210 sayılı değerli Kağıtlar Kanununa ekli tabloda yer alan kağıtlar genellikle MGB tarafından belli şekil ve ebatlara uygun olarak bastırılmakta ve bu tabloda yazılı tutarlardaki bedellerle talep edenlere, bayiler vasıtasıyla satılmaktadır. Ancak,

uygulamada bonolar (emre muharrer senet) ve kira sözleşmeleri gibi değerli kağıtların genellikle bazı kişi ve kuruluşlar tarafından özel olarak adi kağıtlara bastırıldığı ve bunların kullanıldığı görülmektedir. Bakanlıkça bastırılmış bulunan (bono ve kira sözleşmesi gibi) değerli kağıtlar yerine adi kağıt kullananların, bu kağıtlar üzerine 210 sayılı Kanuna ekli tabloda, o kağıt için belirlenmiş değerli kağıt bedeli tutarında (bu kağıtlar için ödenmesi gereken damga vergisi tutarından ayrı olarak) damga pulu yapıştırılması gerekmektedir.

Örneğin, (X) Limited şirketi tarafından düzenlenen 10.000.000.-TL.lik bir bonoya 50.000.-TL.lik damga vergisi için, 2.000.TL. de değerli kağıt bedeli için olmak üzere toplam 52.000.-TL.lik damga pulu yapıştırılması gerekir.

Düzenlediği kağıtların vergisini makbuz karşılığı ödeyecek olan kuruluşların bu kağıtlara ait değerli kağıt bedelini pul yapıştırarak ödeyebilecekleri gibi kağıda ait değerli kağıt bedelini de makbuz mukabili ödeyebileceklerdir.

Öte yandan noterler değerli kağıt bedelini noterlik makbuzu ile tahsil edip Damga Vergisi Beyannamesi ile ilgili vergi dairesine makbuz karşılığı yatırmaktadırlar.

5- Ödeme Zamanı

Damga vergisi dört şekilde ödenir ve her ödeme şeklinde ödeme zamanı, yani damga vergisi hasılatının devlet hazinesine yatırılma zamanı farklıdır. Kanunun 20. maddesi, damga vergisinde genel ödeme şekli olan pul yapıştırmak suretiyle ödemede, ödeme zamanı belirtilmektedir.

Vergiye tabi kağıtlara pulların, kağıdın düzenlendiği anda yapıştırılması mecburidir. Bu mecburiyete uyulmadığı, pul üzerindeki tarihle kağıdın düzenlendiği tarih farklı olduğu takdirde vergi ziyaı doğmuş olur ve ceza hükümleri uygulanır.

Pulların, kağıdın düzenlendiği anda yapıştırılması mecburiyeti genel bir kural olup bu uygulamanın istisnaları da bulunmaktadır. Çünkü damga vergisinde vergiyi doğuran olay, genel olarak, kağıtların yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlendiği anda yapıştırılması gerekir. Ancak, vergiyi doğuran olayın farklı olduğu durumlarda, pullarda farklı zamanlarda yapıştırılır.

Örneğin, yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenip Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği veya üzerine devir ve ciro işlemine tabi tutulduğu anda vergi mükellefiyeti doğar ve pullar da bu işlemler yapıldığı anda yapıştırılır.

Aynı şekilde, postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerine ait pulların, listenin düzenlendiği anda değil bunların gümrük idarelerine teslim anında yapıştırılması gerekir.

Bu uygulamanın yapılabilmesi için, düzenlendiği kağıtlara ait damga vergisinin makbuz karşılığı ödeme mecburiyeti getirilmiş mükelleflerden olmaması (örneğin, Anoınim Şirket olmaması) gerektiği konusu akıldan çıkarılmamalıdır.

6- Damga Pullarının İptali

Bu verginin mükellefi olan kimseler bu usulde vergiye tabi olan kağıtlara damga pulu yapıştırmak suretiyle vergiyi ödemiş olacaklardır. Kağıtlara, vergi miktarına eşit olmak şartıyla birden fazla pul yapıştırılması mümkündür. Bu pullar, tarih ile beraber imza ve mühür konularak iptal edilecektir. Esas olarak her pulun ayrı iptal edilmesi gerekir. Ancak iptal işleminin kolay yapılabilmesi için iki pul yanyana yapıştırılıp bir iptal yapılması mümkündür. Kanun buna cevaz vermiştir.

İptal işlemi, kanunun belli ettiği şekilde yapılmamışsa (örneğin üç veya daha fazla için bir iptal işlemi yapılmışsa veya pul hiç iptal edilmemişse) usulüne uygun iptal edilmemiş

pulların kıymeti üzerinden VUK'un 35. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesileceği, ancak bu hükmün resmi dairelere, noterlere, bankalara ve anonim şirketlerle 3659 sayılı Kanuna tabi kuruluşlara ibraz edilen kağıtlar için uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Vergiye tabi kağıtta pulların yapıştırılmasına müsait yeri yoksa ona ilave edilecek kağıt (Alonj) üzerine de bu pullar yapıştırılabilir. Ancak bu ilave kağıdın ergiye tabi bulunan kağıda sıkıca yapıştırılması veya iliştirilmesi ve adı geçen kağıdın hükmü zail olsa bile kağıtların iptal edilmiş pulları ile birlikte muhafaza edilmesi gerekir.

7- Pulun Zamanında Yapıştırılmaması

Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, kağıt düzenlendiği anda doğmuş olur. Pul yapıştırma suretiyle ödemede, pul bu sırada yapıştırılmadığında vergi ziyaı doğmuş olur.

Vergiyi doğuran olayın vukuu ile, idare için vergi alacağı, mükellef için vergi borcu mücerret olarak doğmuş olur. Verginin, bundan sonra, ödenecek hale gelmesi için, tarh ve tebliğ edilip, tahakkuk etmesi gerekir.

Bu açıdan damga vergisi özellik gösterir. Damga vergisi, prensip olarak, tahakkuku tahsile dayalı bir vergidir. Yani, verginin ödenecek hale gelesi için, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerine gerek yoktur. Vergiyi doğuran olayın vukuu ile tahsil edilir hale gelir. Tahsil edilmesi ile de tahakkuk da etmiş olur.

Tahakkuk tahsilatla olduğuna göre, vergi ziyaı da ancak zamanında tahsil (ödeme) yapılmadığından ortaya çıkar.

8- Damga Pullarının Özellikleri

Halen mevcut bulunan damga pullarının 500.-TL.'ye kadar olan küçük küpürlüleri (10, 25, 50 ve 100.-TL. gibi) İstanbul'da Darphane ve Damga Matbaasında, özel olarak ithal edilmiş kağıtlara basılmaktadır. Bu pulların kalıpları ve baskıları burada yapılmaktadır. Yüksek küpürlü (500, 1000, 2000.-TL. gibi) pullar ise Bakanlıkça yurtdışında bastırılmaktadır. Bakanlık pulların basımını yapacak firmayla yaptığı anlaşmaya göre, pullarda bazı özellikler istemektedir. Bu pullar özel kağıtlara basılacak ve sadece "Ultraviole" ışığı altında okunabilen "TÜRKİYE" yazıları bulunacaktır. Bu yazılar o pulların, sahte olup olmadığını kontrole yaramaktadır. Ultraviole ışığı veren özel lambalar tüm defterdarlıklara gönderilmiştir. Ayrıca bu pulların basımında kullanılacak kalıplar, pullar üzerinde yazılı "DAMGA PULU" yazılarını kabartmalı yazabilecek nitelikte olacaktır. Damga pulları elle yoklandığında bu kabartma yazılar hissedilebilecektir. Bunun yanında, pullar üzerinde bulunacak desenler, yazılar ve şekilleri meydana getirecek boyalar, su dahil her türlü sıvı kimyasal maddelere karşı hassas boya olacaktır ve yıkandığında, silindiğinde bu boyalar yok olacaktır. Bu hassasiyet ve kabartma yazılar ise bu pulların mükerrer kullanılıp kullanılmadığını ortaya çıkaracaktır.

Yurtdışında bastırılan bu pullar yurda ithal edilmektedir. Damga pullarının dağıtımı, Darphane ve Damga Matbaası tarafından 73 ile, illerden de ilçelere ve bayilere yapılmaktadır.

D- BASILI DAMGA KONULMAK SURETİYLE ÖDEME

Bir kağıttan alınması gereken damga vergisi miktarının damga pulu yapıştırılması yerine, o kağıt üzerine renkli soğuk damga vurulmak suretiyle tahsili yöntemine basılı damga konulması şekli ile ödeme denir.(2)

Kanunun 17. maddesinde bazı kağıtların vergisinin pul yerine basılı damga konulması suretiyle ödenmesi öngörülmüştür. Bu kağıtlar;

1- Makbuz ve ibra senetleri (Bunlardan maktu vergiye tabi olanlar 3239 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanunu kapsamından çıkarılmıştır.)

2- Faturalar (3239 sayılı Kanunla kapsam dışına çıkarılmıştır.)

3- Ulaştırma ile ilgili kağıtlar (Bunlardan maksat; (1) sayılı tabloda maktu vergiye tabi olan konşimento, taşıma senedi, barnameler, ordinolar ve manifestolardır.)

4- Elektrik, hava gazı, telefon ve su abonman mukavelenameleri.

5- MGB.nın müsaadeleri alınmak suretiyle vergiye tabi kağıtlar.

6- MGB.nın basılı damga konulması şekliyle ödemeyi zorunlu kıldığı kağıtlar (Bakanlık bu yetkisini henüz kullanmamıştır.)

Anlaşılacağı üzere, ilk dört sırada sayılan kağıtların vergisi mükellef kendisinin tabi olduğu ödeme şekline göre makbuz karşılığı veya pul yapıştırmak suretiyle ödeyebileceği gibi isterse basılı damga vurdurmak suretiyle hiçbir yerden izin almaksızın ödeyebilir. Yani mükellefin seçimlik hakkı vardır.

Ancak, bunlar dışında kalan kağıtların vergisini basılı damga vurdurmak suretiyle ödemek isteyen mükellefin MGB.ndan izin alması gerekir. Bakanlık bu yetkisini tüm mükellefleri kapsayacak şekilde (genel olarak) kullanmamış olmasına rağmen mükelleflerin bu konudaki münferit taleplerini uygun görmekte ve kağıt henüz imzalanmamış olmak şartıyla, izin verilmektedir. Uygulamada genellikle şirketler, çıkardıkları tahvillerin vergisini, basılı damga konulmak suretiyle ödemek istemekte ve bu talep Bakanlıkça da uygun görülmektedir.

Basılı damga, sadece İstanbul'da Darphane ve Damga Matbaasında konulmaktadır. Başka illerde basılı damga koyacak yetkili bir makam yoktur. Bu nedenle, basılı damga konulmak suretiyle vergisini ödemek isteyen mükellefler kağıtları İstanbul'da Darphane ve Damga Matbaasına götürüp damgalatmaları gerekir.

Son yıllarda para değerindeki değişmeler nedeniyle özellikle maktu tarifeler hemen her yıl yeniden belirlenmekte ve vergi miktarı her yıl değişmektedir. Dolayısıyla mükellefler, maktu vergiye tabi kağıtların stokta kalma ihtimali nedeniyle vergisini, basılı damga koydurmak suretiyle ödemek istememektedirler. Ancak, damga pulu kullanımının sakıncalarını ortadan kaldırmak için basılı damga konulması suretiyle verginin ödenmesi konusunun mükelleflere iyi tanıtılması ve yaygınlaştırılması yararlı olacaktır.

Basılı damga konulması suretiyle ödeme usulünde damga vergisi, kağıt düzenlenmeden ve basılı damga konulmadan önce peşin olarak ödenir. Bu vergi, uygulamada, İstanbul Defterdarlığına ödenmektedir. Defterdarlıkça bu vergiyi ödeyen mükelleflere, vergi tutarının %5'i tutarında indirim yapılmakta ve geri kalan tutarı tahsil ederek kendilerine bir makbuz verilmektedir. Mükellef bu makbuzla birlikte Darphane ve Damga Matbaasına ilgili kağıtları götürüp burada basılı damga vurdurulmasını sağlamaktadırlar.

1- Vergisi Basılı Damga Konulmak Suretiyle Ödenecek Kağıtlar:

a- İhtiyari olanlar:

Mükellefler; aşağıda sayılan kağıtların damga vergisini (kendilerinin tabi olduğu ödeme şekline göre) isterlerse makbuz karşılığı veya pul yapıştırmak suretiyle, isterlerse basılı damga vurdurmak suretiyle, hiçbir yerden izin almaksızın, ödemeyebilirler. Yani mükelleflere bu kağıtların vergisinin ödenmesi konusunda seçimlilik hakkı verilmiştir. Bu kağıtlar; Kanunun 17. maddesinde belirtilmiştir.(3)

aa- Ulaştırma ile ilgili kağıtlar:

Ulaştırma ile ilgili kağıtlardan damga vergisinin basılı damga konulması şekliyle ödenebilecek olanları;

- Taşıma senedi, (Gönderen düzenler, taşıyana verir) (768)
- Konşimento, (Taşıyıcı düzenler, yükletene verir) (1097)
- Barname, (Demiryollarınca düzenlenir)
- Tastikli manifesto nüshaları, (Gemi acentası mal sahibine verir)

gibi maktu vergiye tabi olanlarıdır.(4)

Bilindiği üzere, makbuz karşılığı ödeme izni bulunan kurum ve kuruluşların düzenleyip imzaladıkları maktu vergiye tabi kağıtların damga vergilerini makbuz karşılığı ödeyebilecekleri gibi pul yapıştırmak suretiyle de ödeyebilecekleri 19 seri nolu DVK Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Öte yandan, maktu vergiye tabi kağıtlardan alınacak vergi miktarı, 3505 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe göre her yıl 1.1..... tarihinden itibaren bir yıl geçerli olmak üzere MGB.nca belirlenen yeniden değerleme oranı nispetinde artırılmak suretiyle uygulanmaktadır. Bir başka ifade ile maktu vergiye tabi kağıtların maktu vergi miktarları sadece bir yıl uygulanabilmektedir.

Bu nedenle, yukarıda yazılı taşıma ile ilgili kağıtları düzenlemek mecburiyetinde olan kurum, kuruluş ve kişiler, bu kağıtlardan bir yıl içinde en fazla ne kadar düzenleyip kullanacaklarını tahmin edip ve bu kağıtları kullanmadan önce bunlara ait toplam damga vergilerini İstanbul Defterdarlığına ödeyip alınacak makbuzla birlikte Darphane ve Damga Matbaasına götürüp bu kağıtlara basılı damga vurulmasını isteyebilecektir.

Örneğin, konşimento düzenlemek mecburiyetinde olan taşıyıcı firma niteliğindeki Denizcilik Bankası T.A.Ş. 1992 yılı içerisinde 100.000 nüsha konşimento düzenleyeceğini tahmin etmektedir. Konşimentolar için 1992 yılında uygulanan vergi miktarı da .....TL. dır. Buna göre Denizcilik Bankası T.A.Ş. 100.000x.....TL. damga vergisi miktarını %5 noksanı ile TL olarak İstanbul Defterdarlığına yazılarak aldığı ödeme makbuzu ile birlikte DDM'na müracaat edip basılı damga vurdurabilecektir ve 1992 yılı içerisinde ne düzenlendiği konşimentolara damga pulu yapıştıracak ne de vergi ve defter sıra nosunu gösteren 20 seri nolu malın DVK Genel Tebliğinde belirtilen kaşeyi kullanarak defterine kaydedecektir.

Böylece AS zaman ve kırtasiye tasarrufu sağlanmış olacaktır. Devlet de hem parayı peşin tahsil etmiş olacak ve hem de pul tabı (baskı, dağıtım) masrafından kurtulmuş olacaktır.

bb- Elektrik Abonman Mukavelenameleri

Havagazı Abonman Mukavelenameleri
Telefon ve Abonman Mukavelenameleri
Su Abonman Mukavelenameleri

Bu mukavelenameler ihtiva ettiği meblağ üzerinden binde 5 nispi damga vergisine tabidir ve bu kağıtları düzenleyip imzalayan taraflardan birisi olan aboneyi yapan taraf (Belediye, PTT, Sular İdaresi, Havagazı İşletmeleri, TEK) 16 seri nolu DVK Genel Tebliği ile, Bakanlıkça (düzenlediği tüm kağıtların damga vergilerini) devamlı surette makbuz karşılığı ödeme izni verilmiş olduğundan, bu sözleşmelerin damga vergilerinin, ilgili belediye, TEK, PTT veya Belediyeye bağlı Havagazı İşletmeleri tarafından Makbuz Karşılığında ilgili vergi dairesine Damga Vergisi Beyannamesi ile ödenmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bir başka ifade ile bu abone sözleşmelerini düzenleyen belediye, TEK, PTT gibi kuruluşların devamlı surette makbuz karşılığı ödeme izni bulunduğu için bu

sözleşmelerin damga vergisi damga pulu yapıştırılmak suretiyle değil makbuz karşılığında yerine getirilmelidir.(5)

Ancak, Kanunun 17. maddesi ile mükelleflere, bu kağıtlara ait damga vergilerinin basılı damga kurulmak suretiyle ödenmesi konusunda seçimlilik hakkı verildiğinden bu tür abonman sözleşmelerinin damga vergilerini makbuz karşılığı yerine basılı damga konulmak sureti ile de ödeyebileceklerdir.

İlgili Belediye veya belediyeye bağlı iktisadi işletmeler ile PTT ve TEK gibi kuruluşlar abonman sözleşmelerinin Damga Vergisini iki basılı damga konulması şekliyle öderler ise hem büyük maddi kazanç ve hem de zaman ve kırtasiyeciliğin önlenmesini sağlayabileceklerdir. Şöyle ki:

Örneğin, Ankara Belediyesi EGO İşletmesi Doğalgaz nedeniyle 1992 ve 1993 yıllarında toplam 20.000 Doğalgaz Abonesi yapmayı planlıyor ise ve her abone sözleşmesinin de (150.000x%05) 75.-TL. damga vergisine tabi olduğu varsayıldığında, EGO İşletmesi Genel Müdürlüğü 20.000 adet sözleşmeye "7500.-TL. damga vergisi işletmemizce makbuz karşılığı ödenecektir. Defter sıra no..... " kaşesini 20.000 defa kullanacak ve yetkililerce imzalanacaktır.

Her bir sözleşme Damga vergisi defterine kaydedilecek ve sıra nosu ilgili sözleşmeye kaydedilecektir.

Her ay deftere yazılan sözleşmeler DV beyannamesine geçirilecek ve vergi dairesine makbuz karşılığı ödenecektir.

Vergi zamanında beyan edilmediğinde EGO cezalı tarhiyata muhatap tutulurlar.

Bu sözleşmelere damga pulu yapıştırırlar ise VUK.nun 355. maddesinde yer alan özel usulsüzlük cezasına muhatap tutulacaktır.

Ancak, eğer ilgili kuruluş bu 20.000 adet Doğalgaz Abonman sözleşmesine ait (20.000x7500) 150.000.000.-TL. damga vergisini %5 (150.000.000x%5=7.500.000) noksanı ile 142.500.000.-TL. olarak peşin yatırırsa İstanbul'da Darphane ve Damga Matbaasında basılı damga vurdurabilirler ve ilgili sözleşmeye ait 7500.-TL. damga vergisini abonelerden 7500.-TL. olarak tahsil edebilirler bir başka ifade ile EGO hem %5 kazanç temin eder ve hem de defter kaydetme ve bu belgeler için beyanname verme mecburiyetinden kurtulurlar.

b- Maliye ve Gümrük Bakanlığından izin alınacak kağıtlar:

Bu kapsama yukarıda sayılan kağıtlar dışında kalan (1) sayılı tabloda yazılı tüm kağıtlar girmektedir Ancak uygulamada sermaye şirketleri çıkardıkları tahvillere ait damga vergilerinin basılı damga konulmak suretiyle ödenmesini MGB talep etmektedirler ve Bakanlıkça da bu talep uygun görülmektedir.

Şirketlerin tahviller için bu yolu tercih etmelerinin sebebi, yukarıda bahsedildiği üzere, pratik ve avantajlı bir yol olmasından kaynaklanmaktadır.

Örneğin, borç para temin etmek maksadıyla 2.000.000.-TL. tutarında 500.000.-TL. küpürlü 4000 adet tahvil çıkaracak (X) limited şirketi bu tahvillere (500.000x0.004+2000-TL. küpürlü pulları 4000 tahvile ayrı ayı yapıştıracaktır. Bu işlem ise o şirketin asgari 10 iş gününü alacaktır ve hiçbir karı da olmayacaktır.

Aynı şekilde, aynı miktarda tahvili bir A.Ş. çıkaracak olur ise, bu takdirde bu A.Ş. aynı işlemi hem tahvillere tek tek kaşe basarak imzalayacak ve deftere kaydederek ve hem de beyannameye geçirecek olması nedeniyle bu işlemi belki de 20 iş gününde yapacaktır.

İşte hem zaman kaybını önlemek ve hem de damga vergisinin %5'i nispetinde kazanç sağlayabilmek için bu şirketlerin Bakanlıktan izin alarak tahvillere ait damga vergilerini basılı damga konulmak suretiyle ödemeleri kendi yararlarına olacaktır.

c- Zorunlu olan kağıtlar:

Kanunun 17. maddesinin son fıkrası hükmü ile Bakanlığa verilen yetki henüz kullanılmadığı için hiçbir kağıdın vergisinin BDK suretiyle ödenmesi mecburi değildir. Yukarıda izah edildiği üzere bugün için mükellefler isterlerse bu yolu kullanırlar istemezler ise kullanmazlar.

Ancak, basılı damga konulması suretiyle ödeme hususunda, ilk dört bendin dışında kalan bir kısım kağıtlar için müsaade alındığında, bu usulde ödeme yapmak zorunlu olur. Bu takdirde, başka şekilde ödeme yapmak, usulüne uygun olmayan ödeme yapmak hükmündedir. Bununla ilgili sonuçları beraberinde getirir.

Belli bir veya bir kısım kağıt için, basılı damga konmak suretiyle ödeme hususunda, MGB.ndan müsaade alındıktan sonra, bir süre bu usule devam edip, tekrar Maliye Bakanlığının uygunluğunu almak suretiyle, genel ödeme rejimine dönülebilir.

d- Maliye Bakanlığının yetki kullanması durumu:

17. maddeye, 1318 sayılı Finansman Kanunu ile eklenen sonuncu fıkra hükmünde Maliye Bakanlığının, gerek yukarıda ilk dört bentte sayılan kağıtlar, gerekse, bunlar dışında kalan kağıtların vergisini, basılı damga koymak suretiyle ödetmeye yetkili olduğu hükmü getirilmiştir. Maliye Bakanlığı, bugüne kadar, bu yönde bir yetki kullanmamıştır. Ancak yetkisini kullanıp, bir kısım kağıtların damga vergisini, basılı damga esasında ödeme usulüne tabi tuttuğunda, bu usule uymak zorunlu olur.

Basılı damga konulmak suretiyle ödeme yolunu seçen mükellefler aynı kağıtların vergisini başka bir usulde ödeyebilirler.

Örneğin, EGO Genel Müdürlüğü Doğalgaz Abonman sözleşmelerinin 100 bin adedinin damga vergisini, basılı damga konulması şekli ile ödemiş olsa bile ikinci 100 bin adedinin vergisini makbuz karşılığında (beyanname ile) ödeyebilirler.

E- İSTİHKAKTAN KESİNTİ ŞEKLİYLE ÖDEME

Damga vergisinde, bir diğer ödeme şeklide istihkaktan kesinti suretiyle ödemedir. İstihkaktan kesinti yapılması kavramı, bir kişinin diğer bir kişiye teslim ettiği bir mal veya ifa ettiği bir hizmet nedeniyle ödenmesi gereken bedelin bir kısmının ödemeyi yapan tarafından alıkonularak ilgili vergi dairesine ödenmesini ifade eder.

İstihkaktan kesinti yapılması suretiyle ödeme, makbuz karşılığı ödemenin aksine, ödemeyi yapanın kendi mükellefi olduğu kağıtların damga vergisi ile ilgili değil, bütünüyle kendi dışındaki kimselerin mükellefi olduğu kağıtların damga vergisi ile ilgili olmasıdır. Bu usulde ödeme, tamamen sorumlu sıfatı ile yapılır. Durum, bazı gelir unsurlarında, gelir vergisinin, ödemeyi yapanlarca kesilmesinde olduğunun aynısıdır.

İstihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeme usulü mülga 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu uygulamasında 13.04.1955 tarih ve 6536 sayılı Kanunla dördüncü bir ödeme şekli olarak ihdas edilmiş ve bu usulün uygulama esasları 29.11.1956 tarih ve 7 seri nolu Damga Resmi Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmış bulunmaktadır.

Bu usul 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 19. maddesinde de yer almış olup bu maddede, sadece nispi vergiye tabi makbuz veya bu mahiyetteki kağıtlara ait damga vergisi istihkaktan kesinti suretiyle ödenebileceği belirtilerek damga vergisinin bu usulle ödenmesi konusundaki tüm yetki MGB.na verilmiş bulunmaktadır. Bakanlık bu yetkisini günümüze kadar çeşitli defalar kullanmış ve bu şekilde ödemenin uygulama alanını ve esaslarını çeşitli genel tebliğlerle ve tamimlerle açıklamış bulunmaktadır.

1- İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemek Zorunda Olanlar

MGB.nca bugüne kadar yayımlanan Genel Tebliğlere göre damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeyecek olanlar şunlardır.

a- Aylık veya üç aylık muhtasar beyanname verenler,
b- Katma bütçeli idareler,
c- İl özel idareleri,
d- Belediyeler,
e- Bankalar,
f- İktisadi kamu teşekkülleri ve müesseseleri ile bunların iştirak ve müesseseleri,

Yukarıda sayılanlar dışında kalıp yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla aylık (veya üç aylık) muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek mecburiyetinde olan tüm gerçek ve tüzel kişiler.

Yaptıkları ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmak zorunda olanlar, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kurum v kuruluşların tümü, aynı maddede yer alan ödemelerden herhangi biri dolayısıyla gelir vergisi kesintisi yapıp aylık veya üç ayık dönemler itibariyle muhtasar beyanname vermek mecburiyetinde olduklarından damga vergisini de istihkaktan kesinti suretiyle ödeyeceklerdir.

Anlaşılacağı üzere, yaptıkları ödemeler nedeniyle düzenledikleri kağıtlara (makbuzlara) ait damga vergisini; istihkaktan kesinti suretiyle ödeyebilecek olanlar Gelir Vergisi Kanununun 94 ve 98. maddeleri uyarınca, yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergilerini AYDA veya ÜÇ AYDA bir muhtasar beyanname vermek mecburiyetinde olanlardır.

Buna göre Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yazılı gelir vergisi tevkifatına tabi ödemeleri arızi olarak yapma durumunda olanların damga vergisini istihkaktan kesinti suretiyle ödemeleri mümkün değildir. Örneğin, sadece işyeri için senede bir defa kira ödemesi yapıp, bundan vergi kesen mükellef, istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödemez.(6)

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre muhtasar beyanname vermek zorunda olmayanlarla arızi ödemeler nedeniyle muhtasar beyanname verenlerin ücret, ücret sayıları veya diğer ödemeler nedeniyle düzenlenen makbuzlar (bordro gibi) ile avans makbuzlarının damga vergisi mükellefiyetinin pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmesi gerekir.

b- Genel Bütçeye Dahil Daireler

Gelir Vergisi Kanununun 100. maddesine göre Genel Bütçeye dahil idare ve müesseselerin yaptıkları vergi tahsilatı için muhtasar beyanname vermeleri söz konusu değildir. Ancak, bunlar da 01.03.1957 tarihinden beri istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yapacaklar kapsamına alınmıştır. Genel bütçeye dahil daire ve müesseseler istihkaktan kestikleri damga vergilerini, devlet hesaplarını tutuyor olmaları nedeniyle, ilgili hesaplarda göstermek suretiyle hesaben öderler.

2- Vergisi İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenecek Kağıtlar

Damga vergisi istihkaktan kesinti suretiyle ödenecek kağıtlar sınırlıdır. Kanunun 19. maddesinde de belirtildiği üzere, yukarıda sayılan kişi ve kuruluşların sadece;

- Ödemelerinde kullanılan ve
- Nispi vergiye tabi bulunan
- Makbuz veya bu mahiyetteki.

kağıtların damga vergisi istihkaktan kesinti suretiyle ödenebilecektir. Anlaşılacağı üzere bu üç şartı birlikte taşımayan ve bu nitelikte olmayan kağıtların damga vergisinin bu usulle ödenmesi mümkün değildir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablo incelendiğinde, bu nitelikteki kağıtların aşağıdakilerden ibaret olduğu anlaşılacaktır.

a- Resmi dairelerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi makbuz ve bu mahiyetteki kağıtlar

Resmi dairelerin[7] ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlar şunlardır. Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün;

aa) 1/g bendinde yer alan ve binde 5 oranında nispi vergiye tabi olan "Avans Makbuzlarına ait damga vergileri"[8]

bb) 1/h bendinde yer alan ve binde 5 oranında nispi vergiye tabi olan "Resmi daireler tarafından yapılan her türlü ödemelerde (istihkak, mal bedeli, iadeler,v.s.) düzenlenen makbuz ve ibra senetleri ile resmi daireler adına bankalar tarafından yapılan ödemelerde düzenlenen makbuz senetlerinin ilgili dairlere ait nüshalarına ait damga vergileri"

cc) 1/ı bendinde yer alan ve binde 4 oranında nispi vergiye tabi olan "Maaş, ücret gibi hizmet karşılığı ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar (bordrolar dahil) ile hesaba gönderilen paralarda nakit ve tediyeyi temin eden kağıtların damga vergisi"

dd) 1/k bendinde yer alan ve binde 4 oranında nispi vergiye tabi olan "İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzların damga vergisi"

Ödemeyi yapan daire tarafından istihkaktan kesilerek verilecek muhtasar beyanname ile vergi dairesine ödenmesi gerekir.

b- Diğer kişi ve kuruluşların ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi makbuzlar ile bu mahiyetteki kağıtlar

Damga vergisi uygulamasında resmi daire sayılmayan kurum ve kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişilerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlar ile bu mahiyetteki kağıtlar aşağıda belirtilmiştir.

aa) Her türlü avans ödemelerinde düzenlenen makbuzlar "Avans Makbuzları"nın (1) sayılı tablonun IV/1-g bendi)

bb) Maaş, ücret gibi hizmet karşılığı yapılan ödemeler nedeniyle düzenlenen makbuzlar ile bu ödemeler nakden ödenmeyerek bir hesaba nakledildiğinde bu nakit ve havaleyi temin eden kağıtların (1) sayılı tablonun IV/1-ı bendi)

Damga vergisi, bu ödemeleri yapanlar tarafından ilgilinin istihkakından kesilerek vergi dairesine verecekleri muhtasar beyanname ile beyan edip ödemeleri gerekir.

3- Ödeme Zamanı

İstihkaktan kesintinin yapılacağı zaman, Kanununun 19. maddesinde de hükme bağlandığı, üzere damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödemek mecburiyetinde olan kişi, kurum ve kuruluşlar ödemelerinde kullandıkları ve nispi vergiye tabi bulunan ve nitelikleri yukarıda açıklanan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtların damga vergilerini;

Bu ödemelerin yapılması,

Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,
sırasında istihkaktan kesinti yapmak zorundadırlar.

Bilindiği üzere, ödeme nakden veya hesaben yapılır. Hesaben ödeme deyiminin ne olduğu Gelir Vergisi Kanununun 96. maddesinde açıklanmış olup vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyen istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre ödeme, ister nakden ister hesaben yapılmış olsun nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı anda ödemeyi temin eden kağıda ilişkin damga vergisinin ilgilinin hesabından kesilmesi gerekmektedir.

Avans ödemelerinde de avans makbuzuna ilişkin damga vergisinin, avansın kapatılması sırasında değil avansın itası sırasında kesilmesi gerekeceği 19. maddede açıkca hükme bağlanmıştır.

a) Genel bütçeye dahil dairelerde;

Genel bütçeli kuruluşların, istihkaktan kesinti yaparak ödemeleri gereken damga vergileri için muhtasar beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Bunlar kesintiyi ilgili hesaplarda göstermekle yetinirler. Yani vergi hesaben ödenir.

Genel bütçeli kuruluşlar dışında kalan ve Damga Vergisi Kanununun 8. maddesi gereğince resmi daire sayılan Katma Bütçeli Kuruluşlar, İl Özel İdareleri ve Belediyeler ise aynı şekilde yaptıkları ödemelere ait kağıtların damga vergilerini, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısına göre belirtilen esaslara uygun şekilde muhtasar beyanname ile ödemeleri gerekmektedir.

b) Diğer kurum ve kuruluşlar ile kişilerde;

İstihkaktan kesinti şekliyle ödeme yapmaları zorunlu olan gerçek ve tüzel kişilerin, bir ay içerisinde nispi vergiye tabi her türlü istihkak ödemeleri ile ilgili kağıtların damga vergisini GVK'nun 98. ve DVK'nun 23. maddelerine göre ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vermek zorunda olacakları muhtasar beyannamelerine ayrı bir sıra halinde dahil ederek ödemenin yapıldığı yer vergi dairelerine bildirmeleri ve tarh ve tahakkuk ettirilen vergiyi de aynı sürede ödemeleri zorunludur.(9)

c) Üç ayda bir muhtasar beyanname verenlerde;

Gelir Vergisi Kanununun 98. maddesi hükmüne göre, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı kadar olan gerçek ve tüzel kişiler, muhtasar beyannamelerini üç ayda bir verebileceklerinden, bu dönem içinde yaptıkları ödemeler sebebiyle düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini de yukarıda belirtilen şekilde üç ayda bir verecekleri muhtasar beyannamelerine dahil ettirilmek suretiyle ödeyebileceklerdir. (11 Seri.No.lu Genel Tebliğ)

4- Damga Vergisinin Ödeneceği Yer Vergi Dairesi

Kanunun 19. maddesi hükmüne göre damga vergilerini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödemek mecburiyetinde olan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay (veya üç ay) içinde, nispi vergiye tabi her türlü kağıtlara (maaş, ücret, harcırah ve saire adlarla hizmet karşılığı yapılan kati ve avans ödemeleri, müteahhitlere veya diğer şahıslara yapılan avans ödemeleri ve 488 sayılı Kanununun 8. maddesindeki resmi daire tanımına giren tüzel kişilerce aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV. bölümünün 1/h fıkrasına göre vergilendirilmesi gereken diğer nispi vergiye tabi kağıtlara) ait damga vergileri, 488 sayılı Kanunun 19 ve 23.

maddeleri uyarınca ertesi ayın (üç aylık dönemlerde ise üç ayı takip eden ertesi ayın) 20. günü akşamına kadar ödemeyle ilgili kağıdın düzenlendiği yer vergi dairesine "Muhtasar beyanname" ile bildirecek ve aynı sürede ödeneceği 10 ve 11 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile açıklanmış bulunmaktadır.

Ancak özellikle büyük işletmelerde ve ücret ödemelerinde ödemeyle ilgili kağıdın düzenlendiği yer ile ödemenin yapıldığı yer farklı olabilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, muhtasar beyannamenin ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. İstihkaktan kesilen damga vergilerinin vergi dairesine ödenmesi için ayrı bir beyanname geliştirilmediği ve muhtasar beyanname ile birleştirildiği için ücretlerden kesilen gelir vergisi ile damga vergisinin beyan ve ödeme yerleri farklılık göstermektedir.

Bu nedenle, bu konuda birlik sağlama bakımından uygulamada yerleşmiş şekli ile ve istihkaktan kesilen damga vergilerinin de gelir vergisi tevkifatına bağlı olarak ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmesinin uygun olacağını düşünmekteyiz.

Bu meyanda, istihkaktan kesinti yapmak şekliyle ödeme yapmak zorunda olan mükelleflerin bu verginin ödenmesi bakımından, damga vergisinin devamlı surette makbuz karşılığı ödeme usulüne tabi mükelleflerde olduğunun aksine ilgili vergi dairesinde ayrı bir mükellefiyet tesis ettirmesine ve muhtasar beyanname dışında başka bir beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

DV'nin istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesine izin verilen kişi, kurum, kuruluş, müessese ve teşekküllere bunların şubeleri bulunan vergi dairelerince adı geçen müessese ve teşekküllerin, MGB.nca verilen müsaadeye dayanarak müsaadenin verildiği tarihten bugüne kadar her ay içinde yaptıkları ödemelerden kestikleri damga vergilerinin, 488 sayılı Kanunun 23. maddesi uyarınca ertesi ayın 20. günü akşamına kadar beyanname ile bildirerek aynı süre içerisinde ödeyip ödemedikleri hususunun araştırılması, beyanname vermemiş müessese ve teşekküller varsa bunlar hakkında gerekli verginin salınması ve cezanın kesilmesi, bundan böyle beyannameli damga vergisi mükelleflerinin beyannamelerini zamanında vermelerini temin için bu husus üzerinde durulması gerekir.

5- İstihkaktan Kesinti Suretiyle Yapılacak Ödemelerde Uyulması Gereken Esaslar

488 sayılı Kanunun 19. maddesinin son fıkrasında, lüzum görülen hallerde damga vergisini istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetme konusunda ve 29. maddesinde de, bu usulle yapılacak ödemelerde uyulması gereken esasları tayin ederek ilgililere bildirme konusunda MGB.na yetki verilmiştir.

Tanınan söz konusu yetkiye istinaden, MGB damga vergisinin kağıtlara pul yapıştırılmak suretiyle ödenmesinin yarattığı sakıncaları gidermek amacıyla, istihkaktan kesinti şekliyle ödeme usulünü genişleterek, bu usulle yapılacak uyulması gereken esaslar, 10 ve 11 seri nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ve 11.05.1971 gün ve 2101118-99-33/29638 sayılı tamim ve buna ek terimlerle yapılmıştır.

Bu genel tebliğiler ve terimlere göre, damga vergisinin istihkaktan kesinti şekliyle ödeyecek olanlardan aylık veya üç aylık muhtasar beyanname veren kişi, kurum ve kuruluşların uyacakları esaslar aşağıdaki şekilde belirtilebilir.

Bir ay içinde kurumunuz tarafından yapılan ödemelere ilişkin ve nispi şekilde vergiye tabi kağıtların (maaş, ücret vesair adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler ilişkin kağıtlarla avans makbuzları) damga vergileri ödemeden tevkif edilecek ve vergi dairesine yatırılıncaya kadar kurumunuzca özel bir hesapta muhafaza edilecektir.

İstihkaktan tevkif olunan damga vergisi miktarı, diğer vergilerle birleştirilmeksizin ödemenin yapıldığı kağıt veya bordro üzerinde gösterilecektir.

Damga vergisi makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti suretiyle ödenecek kağıtların üzerine 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen şekilde şerh konulacak ve yetkililerce imzalanacaktır.

Damga vergileri kağıtların düzenlendiği mahal vergi dairelerine yatırılacaktır.

Damga vergisini noksan tevkif veya beyan eden tüzel kişiler hakkında Vergi Usul Kanununun 11, 344, 348. ve müteakip maddeleri hükümlerine göre kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası tatbik edilerek noksan vergiyle birlikte takip ve tahsil olunacaktır.

Zamanında beyanda bulunduğu halde verginin bu zaman zarfında ödenmemesi halinde kişi adına Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51. maddesi gereğince gecikme zammı tatbik edilecektir.

Nispi vergiye tabi kağıtların damga vergisi yukarıdaki usullerde ödenmeyerek pul yapıştırılması veya diğer ödeme şekillerine göre istifa edilmesi halinde, kişi adına Vergi Usul Kanununun 355. maddesinin (b) fıkrası gereğince %10 usulsüzlük cezası tatbik olunacaktır.

İşbu müsaademizin şumulüne giren kağıtların noterlerde düzenlenmesi halinde damga vergisinin yine makbuz karşılığında ödenmesi gerekir. 488 sayılı Kanunun 1318 sayılı Kanunla değişik 16. maddesinin 3. fıkrası, vergi pul ilsakı suretiyle ödenecek kağıtlara münhasır bulunduğundan bu hüküm vergisi makbuz karşılığı ödenecek olan kağıtlar hakkında uygulanmayacaktır.

F- MAKBUZ KARŞILIĞI ÖDEME

Damga Vergisinde bir başka ödeme şekli, makbuz verilmesi şekli ile ödemedir. Bu ödeme şekli, son yıllarda oldukça rağbet görmüş ve uygulaması yaygınlaştırılmış bulunmaktadır. Damga puluna olan talep, ülkemizdeki ticaret ve sanayideki gelişmeye paralel olarak artmıştır. Bununla orantılı olarak sahte ve mükerrer pul kullanımı görülmeye başlandığından bunu önlemek için makbuz verilmesi şekli ile ödeme usulü yaygınlaştırılmıştır.

Makbuz verilmesi şekli ile ödeme, pul talebini azaltmış ve pul kullanımındaki sakıncaları bir derecede olsun gidermiş bulunmaktadır.

Makbuz verilmesi şekli ile ödemeden kasıt, diğer beyannameli mükellefiyetlerde olduğu gibi, mükellefin kanunda belirtilen zaman veya dönemlerde vergi dairesine başvurarak düzenlediği kağıtlar dolayısıyla ödemesi gereken damga vergisini (genellikle beyanname ile beyan ederek) doğrudan vergi dairesi veznesine yatırarak karşılığında vergi tahsil makbuzunun alınmasıdır. Yani bayiden pul alıp kağıda yapıştırmak yerine, o kağıda şerh vererek o kağıdın vergisini doğrudan nakit olarak vergi dairesine yatırılmasıdır. Adından da anlaşılacağı üzere, mükellefler bu usulde damga vergisini , damga pulu yapıştırmak yerine vergi dairesinden makbuz almak suretiyle ödemektedirler.

Kanunun 18. maddesi hükmüne göre, aşağıda sayılan hallerde damga vergisi makbuz verilmesi çekliyle ödenebilir.

aa- Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket türü statü sözleşmelerine ilişkin damga vregisi,

bb- İkmalen vergi ve ceza tarhına konu teşkil eden kağıtların damga vergisi,

cc- Maliye Bakanlığından önceden izin alınmak suretiyle belli kağıtlara ilişkin damga vergisi,

dd- Maliye Bakanlığının bu şekilde ödeme yapılmasını gerekli kıldığı kağıtlara ilişkin damga vergisi (Beyannameli mükellefiyet)

1- Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirket Mukavelelerine Ait Damga Vergisinin Ödenmesi:

Şirketler (ortaklıklar) tabi olduğu kurallar açısından Adi şirketler ve Ticaret şirketleri olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuş olup bunardan adi şirketler Borçlar Kanunu hükümlerine, Ticaret Şirketleri ise Türk Ticaret Kanununun (TTK) hükümlerine göre kurulmaktadırlar. Borçlar Kanununa tabi adi şirketlerin tüzel kişiliğinin bulunmaması ve ticaret sicilinde tescil edilmemesine karşın, Ticaret Kanuna tabi olan şahıs şirketleri (Adi Komandit Şirketler, Kollektif Şirketler) ile sermaye şirketlerinin (Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirketlerin) tüzel kişilikleri bulunmakta ve ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmeleri gerekmektedir.(10)

Şirket (Ortaklık), Borçlar Kanununun 520. maddesinde; kişilerin ekonomik amaçlarla biraraya gelerek emek ve mallarını bu ortak amaca ulaşmak için bir sözleşme ile birleştirilmeleridir denilmektedir. Bu nedenle hemen her şirket türünde;

- En az iki kişi
- Bir sözleşme (akit) ve sermaye
- Ortak amaç ve eşit haklarla birleşme ve işbirliği iradesi bulunmaktadır.

Anlaşılacağı üzere, bir ortaklığın (şirketin) kurulması için ortada bir aktin bulunması tanım gereğidir. Ancak akitler yazılı olabileceği gibi sözlü olarak ta yapılabilir. Akitlerin yazılı şekline "Mukavelename" veya "Sözleşme" denir.

Borçlar Kanununa göre kurulan adi şirketlerin tüzel kişiliğinin olmaması ve ticaret siciline tescil edilmemesi nedeniyle bunların kuruluşlarına ilişkin akitlerin yazılı olması da gerekmemektedir.

Ancak, Ticaret Kanununa göre kurulan Ticaret Şirketlerinin kuruluşuna ilişkin mukavelenamelerin, ticaret sicilinde yayımlanacak olması, bunların yazılı olmasını zorunlu kılmaktadır. Ticaret Şirketlerinin kuruluş mukavelenamelerinde olduğu gibi mukavele değişiklikleri, sermaye artırımı, azaltımı ve süre uzatımı gibi kararlarında yazılı olması ve ticaret sicilinde yayımlanması gerekmektedir.

Yazılı olarak yapılan akitler ve bunlarda yapılan değişiklikler 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre (1) sayılı tabloda yazılı miktar veya nispetlerde damga vergisine tabi bulunmaktadırlar.

Ticaret Şirketlerinden şahıs şirketlerine (Kolektif ve adi Komandit Şirketlere) ait mukavelenameler genel esaslara göre binde 5 nispetinde damga vergisine tabi olduğu halde sermaye şirketlerine (Eshamlı Komandit, Anonim ve Limited Şirketlere) ait mukavelenamelerin damga vergisine tabi tutulmasında bazı özel durum ve uygulamalar bulunmaktadır.

a- Kuruluş sözleşmeleri

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin kuruluşuna ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler, kurulacak şirketin esas sermayesi üzerinden 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun I/3. fıkrası gereğince damga vergisine tabi tutulmaktadır.

Kuruluş sözleşmelerinde bu fıkra gereğince damga vergisi alınacak sözleşmeler, sadece tüm anonim, eshamlı komandit ve limited şirket sözleşmeleridir. Şirketlerin; Ticaret ve sanayi, holding, bankacılık, sigortacılık veya kamu hizmetini konu alan A.Ş. olması, A.Ş. şeklinde kurulan KİT olması, aile veya halka açık olması veya özel yasa ile düzenlenmiş olmasının önemi yoktur. Yani, A.Ş. şeklinde kurulan tüm şirketler ile Eshamlı komandit ve limited şirket sözleşmelerinin bu fıkra gereğince damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sermaye şirketlerinin kuruluş sözleşmelerinin (1) sayılı tablonun I/3. fıkrası gereğince;

- İlk 100 milyon lira için binde 10
- Sonra gelen 100 milyon için binde 7,5
- 200 milyon liranın yukarısı için binde 5 nispetinde damga vergisine

tabi tutulması gerektiği ancak bu suretle alınacak damga vergisi miktarının 47.925.100.-TL.yi aşamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, örneğin (X) Anonim Şirketi 15 Milyar sermaye ile kurulduğunda ilk 100 milyon lira için ‰ 10'dan 1.000.000.-TL., sonra gelen 100 milyon lira için ‰ 7,5'den 750.000.-TL., geriye kalan 14.800 milyon lira için ‰ 5'ten 74.000.000.-TL. olmak üzere toplam 75.750.000.-TL. damga vergisi hesaplanacaktır. Ancak tabloda alınacak vergi miktarı konusunda azami 47.925.100.-TL.lık bir had bulunduğundan vergi dairesine ödenecek tutar 75.750.000.-TL. değil, sadece 47.925.100.-TL. olacaktır.

Öte yandan, kurucular tarafından tanzim edilip imzalanan kuruluş sözleşmelerinin ve kurucuların imzalarının notere tasdik ettirilmesi TTK ve Noterlik Kanunu uyarınca mecburi olduğundan bu sözleşmelerde belirtilen sermaye miktarı üzerinden 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli (2) sayılı Noterlik Harçları tablosunun I/1 fıkrasına göre sözleşmede bulunan imza adedi başına binde 0,50 nispetinde harca tabi tutulması ve bu harcın noter tarafından tahsil edilerek vergi dairesine yatırılması gerekir. Ancak, noter tarafından bu suretle alınacak harcın toplamının 23.800.-TL.den az olmaması ve 11.981.200.-TL.yi geçmemesi gerekir.

Burada sözü edilen azami 11.981.200.-TL.lık harç miktarı her imza için ayrı ayrı değil, tüm imzalardan alınacak harcın toplamının 11.981.200.-TL.yi geçmemesi şeklinde yorumlanmalıdır. Örneğin, 5 milyar sermayeli ve 7 imzalı bir şirket sözleşmesinin tasdikinden toplam olarak sadece 11.981.200.-TL. harç alınacaktır.

b- Sermaye artırımı sözleşmeleri

Sermaye şirketlerinde sermayenin artırılması, iç ve dış kaynaklardan yararlanmak suretiyle çeşitli şekillerde olur. Bunlardan önemlileri şunlardır:

- Yeni pay senetleri çıkarmak,
- Yedek akçeleri, dağıtılmamış karları ve diğer fonları sermayeye dönüştürmek,
- Tahvil sahiplerinin taahhütlerini çoğaltmak,
- Tahvil sahiplerinin alacaklarına karşılık pay senetleri vermek ve başka bir şirketle birleştirmektedir.

Her ne şekilde olursa olsun bu şirketlerde sermaye artırıldığı takdirde buna ilişkin olarak alınan kararlar (Kuruluş sözleşmesinde yapılan değişiklik sözleşmeleri) 488 sayılı Kanunun 14/2 ve Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/3. fıkrasının sonunda yer alan "Şirket sermayesinin artırılması halinde artan meblağa yukarıdaki nispetler yeniden uygulanır ve azami had yeniden nazara alınır." Hükmü uyarınca damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Anlaşılacağı gibi, sermaye artırımında sadece artırılan meblağ damga vergisine tabi tutulacak, artırımdan önceki sermaye miktarı vergilemede dikkate alınmayacaktır. Bun göre sadece, artırılan sermaye miktarı dikkate alınarak;

- İlk 100 milyon lira için binde 10
- Sonra gelen 100 milyon için binde 7,5
- 200 milyon liranın yukarısı için binde 5 nispetinde damga vergisi

Hesaplanacak vergi miktarı 47.925.100.-TL.yi aşmayacaktır. Aştığı takdirde ise ödenecek damga vergisi miktarı sadece 47.925.100.-TL. olacaktır.

Öte yandan, sermaye artırımı sözleşmelerinin de notere tasdiki mecburi olduğundan 492 sayılı Harçlar Kanununa ekli (2) sayılı tarifenin I/1. fıkrası gereğince sözleşmede bulunan beher imza için binde 0.50 (Binde yarım) nispetinde harç alınacağı ve bu suretle alınacak harç miktarı bütün imzalar için 11.981.200.-TL.yi geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Örneğin, 100 milyon sermayeli bir A.Ş.nin sermayesinin 30 milyar TL.ye çıkarıldığını ve sermaye artırımına ilişkin olarak düzenlenen sözleşmede 5 adet imza olduğunu düşündüğümüzde bu sözleşmenin ihtiva ettiği bedel (Harcın matrahı) arttırılan sermaye miktarı olan 2.900 milyon TL. değil sermaye arttırımından sonra oluşan 3 milyar TL.lık tutar olmaktadır. Dolayısıyla imza başına alınacak binde 0.50 nispetindeki harç miktarı (30 milyar X binde 0.50=) 15.000.000 X 5 = 75.000.000.-TL. olacaktır. Ancak bütün imzalar için alınacak harç miktarı 11.981.200.-TL.yı geçemeyeceğinden, bu sözleşmenin notere tasdik ettirilmiş olması dolayısıyla notere ödenmesi gereken harç tutarı toplam sadece 11.981.200.TL. olacaktır.

c- İştirak taahhütnamesi

İştirak taahhütnamesi, Anonim Şirketlerin tedrici kuruluşunda ve sermaye arttırımında kurucular tarafından taahhüt edilmeyen sermaye payının sağlanması için Halka açılma safhasında (Susknipsiyon) ve şirket sermayesine iştirak etmek isteyen kişiler tarafından doldurulan bir belgedir. Bu taahhütname, taahhüt edilen sermaye miktarını belirtmek ve ana sözleşme şartlarının kabul edildiğini göstermek için düzenlenir.

İştirak taahhütnamesi ayrıca tahvil ihraç eden şirketlerin tahvillerine talip olanlar tarafından da düzenlenmektedir.

İştirak taahhütnamesi, sermaye şirketleri (Anonim Şirketler) tarafından çıkarılacak hisse senetleri ve tahvillere talip olanlar tarafından ve bu maksatla verilmekte olup bu taahhütnameler 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa bağlı istisnalara ilişkin (2) sayılı tablonun IV/4. fıkrası hükmüne göre damga vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, Bu taahhütnamelerin notere tasdik ettirilmesi halinde taahhütnamede gösterilen değer üzerinden 492 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tarifenin I/1. fıkrasına göre imza adedine göre harç alacağı tabiidir.

d- Gayrimenkullerin şirkete sermaye olarak konulması

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin gerek kuruluş anında ve gerekse sermaye arttırımı yoluna gidilirken ortaklar, gayrimenkullerinin, irtifak haklarını ve gayrimenkul mükellefiyetin şirkete sermaye olarak koyabilmelerine TTK. İzin vermiş bulunmaktadır. Ayrıca, anonim şirketlerin tedrici kuruluşlarında da sözleşmeyi imzalayan kurucu ortaklar dışında kalıp şirkete sermaye koymayı iştirak taahhütnamesi ile taahhüt eden ortaklarda yukarıda belirtilen mal ve hakları şirkete sermaye olarak koyabilirler. TTK.nun 278 ve müteakip maddelerinde, iştirak taahhütnamesi ile şirkete sermaye olarak gayri menkul, iştirak hissesi veya gayri menkul mükellefiyetini koyan kimseler de kurucu sayıldığı ve dolayısıyla bunların imzalarının da notere tasdik ettirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Gayrimenkullerin, irtifak haklarının ve gayrimenkul mükellefiyetinin sermaye şirketine sermaye olarak konulması halinde, bu mal ve hakların tapuda anılan şirket adına kayıt ve tescil edilmesi gerekmektedir. Bunların tescilinde de 492 sayılı Kanuna ekli (4) sayılı Tapu ve Kadastro Harçları tablosunun I/20-b fıkrası gereğince harca tabi tutulması gerekmektedir. Alınacak harç; gayrimenkullerde devreden iştirakçi ve devralan (adına tescil işlemi yapılan) şirket için ayrı ayrı binde 20 (toplam binde 40) oranında, gayrimenkul mükellefiyeti ve irtifak hakkının tescilinde de sadece devralan şirket adına binde 20 oranında olacaktır.

Bu suretle ödenecek tapu harcının matrahı ise bu mal ve haklar için Ticaret Mahkemesince takdir edilen değer olacaktır.

e- Süre uzatımı işlemleri

Belli bir süre ile kurulan sermaye şirketleri, kuruluş sözleşmelerinde belirtilen süreyi herhangi bir sebeple uzatmak istemeleri halinde bu amaç için düzenlenen sözleşmeler de 488 sayılı Kanunun 14/3. fıkrası gereğince Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/3. fıkrasında belirtilen tarife ve oranların, süre uzatımı anındaki sermaye miktarına uygulanmak suretiyle bulunacak miktar kadar damga vergisine tabi tutulması ve azami haddin dikkate alınması gerekmektedir.

Ayrıca, süre uzatımına ilişkin sözleşme değişikliğinin ve sözleşmede bulunan imzaların da notere onaylattırılması TTK. gereğince zorunlu bulunduğundan 492 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tarifenin I/1. fıkrasında belirtilen esaslara göre harç alınacağı tabiidir.

f- Sermaye arttırımı ve süre uzatımının birarada yapılması

Belli bir süre için kurulan bir sermaye şirketinin kuruluş sözleşmesinde belirtilen süre bitiminden önce, herhangi bir nedenle, şirketin faaliyetine belli bir süre daha devam etmesine Genel kurulca karar verilir ve aynı zamanda şirketin sermayesinin arttırılması da öngörülür ise, süre uzatımı ve sermaye arttırımı konusunda yapılan b sözleşme değişikliği de damga vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 6/2. maddesinde; birbirine bağlı, bir asıldan doğma ve aynı anda düzenlenmiş olan akit ve işlemlerin her birinden ayrı ayrı değil sadece en fazla vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden damga vergisi alınması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, sermaye arttırımı ve süre uzatımına ilişkin sözleşme değişikliği aynı kağıt üzerinde yapıldığı takdirde, bu iki işlem birbirine bağlı ve bir asılda doğma olduğundan, bu iki işlemden en fazla vergi alınmasını gerektiren süre uzatımı kararı üzerinden yani, sermaye arttırımından sonra oluşan toplam sermaye üzerinden (1) sayılı tablonun I/3. fıkrasında belirtilen tarifeye göre damga vergisi ödenmesi gerekmektedir. Noter tasdikinde de noter harcı alınacağı tabiidir.

g- Vergiye tabi tutulan ve vergiden istisna edilen şirket sözleşmelerine ilişkin bazı örnekler

aa- Yeniden değerleme fonunun sermayeye ilavesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunun Mükerrer 298. maddesi gereğince, bilançolarına dahil amortismana tabi iktisadi kıymetlerini değerleyen ve bu değerleme sonucunda meydana gelen değer artışlarını (fonları) sermayelerine ilave etmek için anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin yetkili organlarınca TTK. uyarınca alınan kararlar gereğince kuruluş sözleşmelerinde gerçekleştirilen ve Ticaret Sicilinde yayımlanan sözleşme değişiklikleri, sermaye arttırımı için yapıldığından, sermayeye ilave edilen değer üzerinden 488 sayılı Kanunun eki (1) sayılı tablonun I/3. fıkrası gereğince damga vergisine, ve bu sözleşme değişikliğinin notere tasdikinde de harca tabi tutulması gerekmektedir.

bb- Teşvik belgeli şirket kuruluşu, sermaye arttırımı ve süre uzatımı sözleşmeleri

a) 01.01.1989 tarihinden önce düzenlenen sözleşme ve kararlar

3505 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 01.01.1989 tarihine kadar ihracat ve döviz kazandırıcı işlem taahhüdünde bulunan ve teşvik belgesine bağlanan yatırımlarla ilgili şirket kuruluşu ve sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararlarının ve buna ilişkin olarak yapılan işlemlerin damga vergisi ve harca tabi tutulması gerekmektedir.

Her ne kadar arttırımlarını ve döviz kazandırıcı işlemlerin teşvikine ilişkin olarak Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulan 85/11103 ve 86/12016 sayılı Kararlarda bu konuda bir istisna görülmüş ise de, gerek 933 ve gerekse 261 sayılı Kanunlarla şirket kuruluşu, sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararlarının damga vergisi ve harçlardan istisna tanınması konusunda Bakanlar Kuruluna tanınmış bir yetki bulunmamaktadır. Dolayısıyla anılan B.K.K.ları ile getirilen istisna ve muafiyetlerin şirket sözleşmelerine uygulanmasına imkan bulunmamaktadır.

Bu itibarla, 01.01.1989 tarihine kadar bu şekilde yapılmış şirket kuruluşu, sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararları için 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/3. fıkrasına göre damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

b) 3505 sayılı Kanunun Geçici 2. maddesinde belirtilen şekilde düzenlenen şirket sözleşmeleri

01.01.1989 tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinin (c) bendi hükmü ile ihracat ve döviz kazandırıcı taahhüdünde bulunan yatırım teşvik belgesi kapsamındaki;

- Şirket Kuruluşu
- Sermaye arttırımı
- Gayrimenkullerin ve irtifak haklarının ayni sermaye olarak konması halinde bunların şirket adına tapuya tescil işlemleri

31.12.1993 tarihine kadar damga vergisi ve harçtan istisna edilmiştir.

Anlaşılacağı üzere, bu istisna münhasıran yatırımcı adına düzenlenmiş bulunan ve ihracat veya döviz kazandırma taahhüdünü ihtiva eden Yatırım Teşvik ve Yatırım İndirimi Belgesine bağlanmış yatırımlarla ilgili işlem ve kağıtlara ilişkin bulunmaktadır. İhracat veya döviz kazandırma işlem taahhüdünün Teşvik Belgesi verilirken kaydedilmeyip daha sonra kaydedilmiş olması halinde de kayıt tarihinden itibaren istisna uygulanacaktır.

Buna göre, teşvik belgesine bağlanmış, ihracat veya döviz kazandırma taahhüdü bulunan yatırımlarla ilgili şirket kuruluşu sözleşmeleri ile sermaye arttırımı kararlarının damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Ayrıca gayrimenkullerin ve irtifak haklarının ayni sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescilinde Harçlar Kanununa ekli (4) sayılı tapu harçları tablosunun I/20-b fıkrasına göre alınması gereken harçların da istisna edilmesi gerekmektedir.

cc- Kayıtlı Sermaye Sistemini Benimsemiş A.Ş.lerde Sermaye Arttırımı Kararları

Bilindiği üzere, kayıtlı sermaye; Anonim ortaklıkların esas sözleşmelerinde hüküm bulunmak kaydıyla, yönetim kurulu kararı ile T.T.K.nun sermaye arttırılmasına dair hükümlerine tabi olmaksızın Hisse Senedi çıkarabilecekleri azami miktarı gösteren ticaret siciline tescil edilmiş sermaye olduğu, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunun 3/d maddesinde belirtilmiş ve 12/1. maddesinde de, halka açık anonim ortaklıkların SP Kurulundan izin almak şartıyla kayıtlı sermaye sistemini kabul edebilecekleri açıklanmıştır.[(11)]

Buna göre, bir anonim şirketin kayıtlı sermaye sistemine geçişine ilişkin olarak alınmış bulunan genel kurul kararı; kayıtlı sermaye miktarına kadar sermayenin arttırılması ile

ilgili genel kurul yetkisinin yönetim kuruluna devri niteliğindedir. Ayrıca aynı kararla kabul edilen kayıtlı sermaye miktarı ise, TTK.ndaki gibi konulan veya taahhüt edilen gerçek anlamda sermaye olamayıp şirket yönetim kurulunun çıkarabileceği hisse senedinin azami miktarını göstermektedir.

Bu nedenle, kayıtlı sermaye sistemine geçişe ilişkin düzenlenen genel kurul kararının sermaye arttırımı kararı (sözleşme değişikliği) sayılması mümkün olmadığından damga vergisine tabi tutulmaması gerekir.(12)

Ancak, kayıtlı sermaye sistemine genel kurul kararı ile bu şekilde geçtikten sonra yönetim kurulu tarafından hisse senedi çıkarmak suretiyle yapılan gerçek sermaye arttırımına ilişkin olarak düzenlenen ve S.P. Kurulunun onayı ile Ticaret Sicilinde tescil ve ilan edilen kararın bu şekilde arttırılan sermaye üzerinden 488 sayılı Kanunda belirtilen miktar ve nispetlerde damga vergisine ve bu sözleşmenin notere tasdikinde de 492 sayılı Kanuna göre noter harcına tabi tutulması gerekir.(12)

4- Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. Maddesine Göre Sermaye Arttırımı:

Bilindiği üzere, sermayenin taban yaygınlaştırılması, sermaye piyasasının geliştirilmesi ve ihracatın teşvik edilmesinin yanı sıra Anonim Şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla 3332 sayılı Kanunun 14. maddesi ile değiştirilen Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. maddesinde, adı geçen kurumaların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışı ile bu satış sonucunda elde edilecek kazancın kurumlar vergisine tabi tutulmaksızın kurum sermayesine ilave edilmesine imkan tanınmıştır.

Ayrıca, 3332 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesine göre, hükümleri 31.12.1989 tarihinde yürürlükten kalkacak olan 8/1. maddesine de, Kanunun 14. maddesinin uygulanması ile ilgili yapılacak işlemlerin harçtan ve düzenlenecek kağıtların da damga vergisinden müstesna tutulmasına ilişkin hüküm bulunmaktadır.

Bu nedenle, bir şirketin iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışı sonucu elde edilecek kazancın anılan yıllarda şirket sermayesine ilavesi suretiyle yapılacak sermaye arttırımı nedeniyle düzenlenecek kağıtlarla yapılacak işlemlerin damga vergisi ve harçtan istisna tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, aynı konuda 1990 Mali Yılı Bütçe Kanununun 60/b maddesi ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 10. maddesi hükümleri 31.12.1990 tarihine kadar uzatılmış bulunmaktadır. Ancak, 3332 sayılı Kanunun Geçici 1. maddesi hükmüne göre, bu Kanunun damga vergisi ve harç istisnasını sağlayan 8. maddesi hükmü 31.12.1989 tarihinde sona ermiş bulunmaktadır.

Bu itibarla, 1990 ve daha sonraki yıllarda Kurumlar Kanununun Geçici 10. maddesi kapsamında yapılacak gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların sermayeye ilavesinde düzenlenecek kağıtların damga vergisine ve yapılacak işlemlerin harca tabi tutulması gerekmektedir. Bir başka ifade ile 3332 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde yer alan hüküm gereğince 8. maddesinde yer alan istisnaların 1990 ve daha sonraki yıllarda uygulanmasına olanak bulunmamaktadır.

Ayrıca, 1987, 1988 ve 1989 yıllarında yapılacak söz konusu satışlarda elde edilen kazançların 1990 ve daha sonraki yıllarda sermayeye ilavesi dolayısıyla yapılacak işlemlerin ve düzenlenecek kağıtların da damga vergisi ve harca tabi tutulması gerekir.(13)

h- Hisse senedi devir sözleşmeleri

Nama yazılı hisse senetlerinin devri ile ilgili olarak taraflar arasında veya noterde düzenlenen hisse devir senedinin Anonim Şirketin ana sözleşmesinin değişikliği ile bir ilgisi

bulunmamaktadır. Yani bu sözleşme, taraflar arasında düzenlenen normal bir alım satım sözleşmesi niteliğini taşımaktadır.

Dolayısıyla noterde düzenlenen hisse devir senedinin ihtiva ettiği değer üzerinden (hisse senedinin alım, satım değeri) 488 sayılı Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun I/1-a fıkrasına göre binde 5 nispetinde damga vergisine ve 492 sayılı Harçlar Kanununa akli (2) sayılı tarifenin I/1 fıkrasına göre beher imza için binde 0,50 oranında harca tabi tutulması gerekmektedir.

i- Nevi değiştirme nedeniyle düzenlenen sözleşmeler

Bilindiği gibi, TTK.nun 152. maddesinde; bir ticaret şirketinin nev'inin diğer bir ticaret şirketi nev'ine çevrilmesi Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça yeni nev'e ait şirketin kuruluş merasimine tabidir. Böylece yeni nev'e çevrilen şirket eskisinin devamıdır denilmektedir. Buna göre, bir şirket nev'inin yeni bir şirket nev'ine çevrilmesi halinde yeni nev'e ait kuruluş işlemlerine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Örneğin, bir limited şirketin anonim şirkete dönüştürülmesi için, yeni baştan bir A.Ş. kuruluş sözleşmesinin düzenlenmesi ve TTK.nun A.Ş.lerin kuruluşuna ilişkin hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Bu nedenle, bir adi eshamlı komandit şirketin veya limited şirketin Anonim şirkete dönüştürülmesi veya bir anonim şirketin limited şirkete dönüştürülmesi gibi bir işlem için düzenlenecek sözleşmenin yeni nev'e ait şirketin oluşan sermayesi üzerinden 488 sayılı Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun I/3. fıkrasındaki nispetler dahilinde damga vergisine tabi tutulması (ve azami haddin de dikkate alınması), noterde yapılacak tasdik işleminden de 492 sayılı Kanuna akli (2) sayılı tarifenin I/1. fıkrasına göre binde 0,50 nispetinde harç alınması (asgari ve azami hadler dikkate alınmak suretiyle) gerekir.

j- Kuruluş mukavelenamesi ile sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararlarında vergiyi doğuran olay

Bilindiği üzere, damga vergisinde vergiyi doğuran olay, esas itibariyle vergiye tabi kağıtların düzenlenip imzalanması ile meydana gelmektedir.

Ancak, TTK.nun 273, 300 ve 301. maddelerine göre, şirketin tüzel kişilik kazanması ve süre uzatımı ve sermaye arttırımı kararlarına ilişkin sözleşme değişikliklerinin hüküm ifade etmesi bunların Ticaret Siciline tescil ve ilanı ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, anonim, eshamlı komandit ve limited şirket kuruluş sözleşmeleri ile bunların sürelerinin uzatılması ve sermayesinin arttırılmasına ilişkin kararlarda vergiyi doğuran olay, bu sözleşme ve kararların 488 sayılı Kanunun 1. maddesinde yer alan "herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek" nitelik kazandığı Ticaret Sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile meydana gelmektedir.

Buna göre, anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin bu nitelikteki sözleşme ve kararlarında vergiyi doğuran olay; bu kağıtların düzenlenip imzalandığı an değil bunların ticaret sicilinde tescil ve ilan edilmesi ile meydana geldiğinin kabul edilmesi gerekir. Bu nedenle örneğin, ana sözleşmesi kurucu ortaklar tarafından düzenlenip imzalandığı ve noterde tasdiki de yaptırıldığı halde daha sonra bu sermaye şirketinin kuruluşundan herhangi bir nedenle vazgeçilir veya herhangi bir nedenle bu şirketin kuruluşu gerçekleşmez ise kurucular tarafından düzenlenip imzalanan kuruluş sözleşmesine ilişkin damga vergisinin (vergiyi doğuran olayın meydana gelmemiş olması nedeniyle) ödenmemesi ve vergi tarhiyatının yapılmaması gerekir.[(14)]

j- Şirket sözleşmelerine ait damga vergisinin ödeme şekli ve zamanı

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18 ve 22/a hükümlerine göre, anonim, eshamlı komandit ve limited şirket sözleşmeleri ile sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararlarında damga vergisinin bu kağıtları düzenleme anında veya tescil ve ilandan itibaren 3 ay içinde ödenmesi konusunda şirketlere seçim hakkı tanınmıştır. Şirketlerin makbuz karşılığı ödeme usulünü seçmeleri halinde kanunda belirtilen 3 aylık süre ödeme süresidir.

Bu şirketlerin sermaye artışları ile süre uzatımlarında da aynı esaslara uyulması gerekir.

aa- Pul yapıştırılması suretiyle ödenmesi

Yeni kurulacak ve sermaye arttırımı veya süre uzatımında bulunacak şirket yetkilileri isterlerse bu sözleşmelere ait damga vergisi mükellefiyetinin (Vergiyi doğuran olay ticaret sicilinde tescil ve ilanla meydana gelmesine rağmen) bu sözleşmelerin düzenlenip imzalandığı anda pul yapıştırmak suretiyle yerine getirilmesi mümkündür.(1)

bb- Notere Ödenmesi

Öte yandan, söz konusu mukavelenamelerin T. Ticaret Kanununa göre noterlere tasdik ettirilmesi gerekli bulunduğundan, tasdik için notere ibraz edildiğinde, bunlara ait damga vergisinin makbuz karşılığı ödenmesi usulü tercih olunduğunda, noterler 27. maddedeki sorumluluktan bahisle mukavelelerin pulsuz olduğunu ileri sürerek tasdikten imtina edemeyeceklerdir.

Ancak mükelleflerin istemeleri halinde bu mukavelelerin damga vergisini tasdiki anında notere nakden ödemeleri de mümkündür.[15]

Söz konusu mukavelenamelerin damga vergisinin düzenleme anında pul yapıştırmak veya notere ödemek suretiyle ödenmesi yolu mükelleflerce tercih edilmediğinden damga vergisinin süresinde ödenmesini sağlamak için bir ay içinde noterler tarafından kendilerine tasdik için getirilen ve vergisi makbuz karşılığı ödenmek istene sözleşmelerle kurulacak veya sermaye arttırımı veya süre uzatımında bulunacak şirketlerin ünvanlarının, işyeri merkezi ve sermayelerinin bir cetvel halinde ertesi ayın sonuna kadar bulundukları illerdeki ilgili vergi dairelerine, birden fazla ise, defterdarlığa veya müdürlüğüne V.U.K. hükümleri gereğince bildirilmeleri gerekmektedir. Bu bildirim mecburiyetini yerine getirmeyen noterler adına V.UK. hükümlerine göre usulsüzlük cezası kesilmesi gerekir.(16)

cc- Makbuz karşılığı ödenmesi

Kanunun 18 ve 22/a maddeleri ile sermaye şirketi kuruluş sözleşmeleri ile bunların sermaye arttırımı ve süre uzatımı kararına ait damga vergisinin pul yapıştırmak yerine makbuz karşılığı ödenmesi tercih edildiği takdirde bu sözleşme ve kararların tescil ve ilanı tarihinden itibaren 3 y içinde makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine ödenmesine imkan tanınmıştır.Vergiyi doğuran olay tescil ve ilanla meydana gelmesine rağmen bu verginin ödenmesi konusunda 488 sayılı Kanunla 3 aylık bir ödeme süresi tanınmış olup bu 3 ayın bitim günü, bu verginin ödenme vadesidir.

Tescil ve ilan tarihinden itibaren 3 ay içerisinde makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine ödenmesi gereken bu damga vergisinin anılan süre içinde ödenmemesi halinde verginin tahakkuku geciktirilmiş ve dolayısıyla VUK.nun 341. maddesine göre vergi ziyaı meydana gelmiş olacaktır. Bu itibarla, tescil ve ilan tarihinden itibaren üç ay içerisinde bildirimde bulunmayan ve dolayısıyla damga vergisini ödemeyen şirketler adına ihbarname kuralına göre VUK.nun Mükerrer 30. maddesine göre idarece kusur cezalı tarhiyat yapılması ve bu 3 ayın

bitiminden itibaren de VUK.nun 112. maddesine göre gecikme faizinin hesaplanması gerekmektedir.

Anılan karar ve sözleşmelere ait damga vergisinin belirtilen 3 aylık süre içinde ödenmemesi halinde, sadece bu işlemlere ait damga vergisinin 488 sayılı Kanunun 18 ve 22/a maddeleri hükümleri gereğince beyannameli mükellefiyet olarak kabul edilmediğinden VUK.nun 344 ve Mük. 347. madde hükümleri gereğince kaçakçılık veya ağır kusur cezasının kesilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla anılan kağıtlar üzerinden alınacak damga vergisine kusur cezasının uygulanması icap etmektedir. Ancak, kastın tespiti halinde kaçakçılık cezasının kesileceği tabiidir.

Bu nedenle, belirtilen işlemlere ilişkin olarak ödenmesi gereken damga vergisinin süresinde ödenip ödenmediğinin ilgili vergi dairesince takip edilmesi gerekmektedir. Bu verginin takibiyle görevli vergi dairesi ise o ilde damga vergisini tahsile yetkili özel vergi dairesi var ise o vergi dairesi (örneğin Ankara'da Yeni Vergi Dairesi) yok ise anılan şirketin kurumlar vergisi bakımından bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.(17)

Anılan sözleşme ve kararlar dolayısıyla doğan damga vergisi özellikle anonim şirketler açısından beyannameli mükellefiyet kapsamında almaması dolayısıyla mükelleflerin bu vergiyi vadesinden sonra pişmanlık beyan etmesi de mümkün değildir(18). Ancak vergi dairesince düzenlenerek mükellefe tebliğ edilen ihbarnameler üzerine tebliği tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde müracaat edilmesi halinde mükelleflerin VUK. hükümlerine göre indirim, uzlaşma ve dava açma hakları bulunmaktadır.

488 sayılı Kanunun 22/a maddesinde belirtilen 3 aylık ödeme süresinin TTK.nun 38. maddesinde yer alan hüküm gereğince söz konusu sözleşme ve kararların Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı (ilan edildiği) tarihi takip eden iş gününden itibaren başlaması gerekmektedir.

2- Kooperatif Mukavelenameleri:

Kanunun 18 ve 22. maddelerinde anonim, eshamlı komandite ve limited şirket mukavelenamelerinin yanında Kooperatif mukavelelerinin damga vergisinin de makbuz karşılığı ödenebileceği belirtilmiştir. Ancak, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunundan sonra yürürlüğe giren 1163 sayılı kooperatifler kanunu ile, kooperatif mukavelenameleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Kooperatif mukavelelerinin sonradan damga vergisine tabi tutulması söz konusu olduğu takdirde, bunlara ait damga vergilerinin de tescil ve ilan tarihinden itibaren üç ay içinde ödenebileceği tabiidir.

3- Şahıs Şirket Sözleşmeleri:

Kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklara ait mukaveleler 18 ve 22. madde kapsamına girmediği gibi bu mukavelelerin (1) sayılı tablonun I/1-3 fıkrasına göre kademeli esasta da vergilendirilmesi söz konusu değildir. Belirtilen şahıs şirket sözleşmeleri genel esasta ve Kanuna ekli (1) sayılı tarifenin I/1-a fıkrasına göre belli parayı ihtiva eden mukavelenamenin tabi olduğu binde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulmaları gerekmektedir.

Şahıs şirket (statü) sözleşmelerine ait damga vergisinin makbuz karşılığı ödenmesi konusunda 18 ve 22. maddelerde de özel bir hüküm bulunmadığından bunlara ait damga vergisi mükellefiyetinin, bu sözleşmelerin düzenlendiği tarihte pul yapıştırmak suretiyle yerine getirilmesi gerekmektedir.

4- İkmalen Vergi ve Ceza Artırıma Konu Olan Kağıtların Vergisi:

Maddede sözü edilen ikmalen vergi ve ceza tarhından maksat, ihbarname kuralına göre salınacak olan damga vergisi cezasıdır. Bir kağıda ait damga vergisinin ödeme şekillerine göre zamanında ödenmediği tespit edildiğinde bu kağıda ait damga vergisi, VUK hükümlerine göre ihbarname kuralına göre mahiyeti icabı ikmalen, resen veya idarece cezalı tarh edilir. İlgili fıkra hükmü her ne kadar makbuzla ödemenin bunlarda da mükellefin ihtiyarına bırakılmış olduğu şeklinde bir ifade taşıyor ise de, ihbarname kuralına göre salınan vergi ve cezaların makbuzla ödenmesi zorunludur. Bir başka ifade ile, ihbarname kuralına göre, ikmalen, resen ve idarece tarh edilen damga vergisi ve cezasının makbuz karşılığında ödenmesi gerekmektedir. Bunlara ait vergi ve cezanın pul yapıştırılmak suretiyle tahsili mümkün değildir. Bu vergi ve ceza mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir ve VUK'nun 112 ve 386. maddelerine göre (makbuz karşılığı) tahsil edilir.[19]

5- Önceden İzin Alınan Belli Kağıtların Vergisinin Makbuz Karşılığı Ödenmesi:

a- Müsaadenin Belli Kağıt İçin Alınması:

Damga vergisini, devamlı suretle makbuz karşılığı ödemesi gerekenler arasında yer almayan mükelleflere 18. madde hükmü ile, Bakanlıktan önceden izin almak şartıyla sadece izin istenen kağıt veya kağıtların damga vergisini, pul yapıştırmak yerine makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine ödemelerine imkan tanınmıştır. Pul yapıştırılması şeklinde ödenmesi gereken kağıtların damga vergisinin MGB.dan isin alınmak suretiyle makbuz karşılığı ödenmesi devamlılık arzetmediği için beyannameli mükellefiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Uygulamada, çok büyük meblağları içermesi nedeniyle fazla pul yapıştırılması gereken kağıtlarda veya pul yapıştırmanın zor olduğu hallerde veya piyasada pul sıkıntısının çekildiği, damga pulunun bulunmadığı dönemlerde MGB.dan bu şekilde ödeme konusunda izin istendiği anlaşılmıştır.

İzin, tek bir kağıt için istenebileceği gibi birden çok kağıt için de istenebilir. Örneğin bir şahıs şirketi, aldığı bir taahhüdünü gerçekleştirebilmesi için temin edeceği malzemeyi alacağı şirkete vermesi gereken bono veya bonoların damga vergisi, bunların yazılıp imzalanmadan önce Bakanlıktan izin almak suretiyle makbuz karşılığı vergi dairesine yatırılabilir. Ancak aynı şahıs şirketi daha sonra başka bir iş veya aynı iş için düzenleyeceği bonoların veya taahhütnamelerin vergisini bu usulle ödeyebilmesi için Bakanlıktan yeniden izin alması gerekir.

Aşağıda açıklanacağı üzere, tüm anonim şirketler ile KİT'ler ve iştirakleri, düzenlediği tüm kağıtların damga vergilerini, devamlı surette makbuz karşılığında ve beyanname ile ilgili vergi dairesine öderler. Dolayısıyla bunlar tarafından yazılıp imzalanan kağıtların damga vergisinin makbuz karşılığında ödenmesi için Bakanlıktan izin almalarına gerek yoktur. Ancak bunlar dışında kalan şirketler ile damga vergisine tabi kağıtları düzenleyip imzalayacak olan tüm kişiler Bakanlıktan özel izin almak suretiyle vergisi pul yapıştırmak suretiyle ödenecek kağıtların damga vergisini (kağıdın mahiyeti ve ihtiva ettiği meblağ belirtilmek şartıyla) makbuz karşılığında ilgili vergi dairesine ödenir.

Düzenleyecekleri kağıtların vergisini bu şekilde makbuz karşılığı ödemek isteyen Anonim şirketler dışındaki şirketler ile diğer kişiler, ilgili kağıdı imzalamadan (tekemmül ettirmeden) önce;[20]

1- MGB.na hitaben bir dilekçe yazarak düzenleyeceği kağıdın nevi, mahiyeti ve o kağıdın ihtiva ettiği meblağı belirterek bu kağıda ait damga vergisini makbuz karşılığı ödemek istediğini belirtecektir.

Bakanlık bu dilekçeyi aldığında konuyu değerlendirir ve uygun gördüğünde, keyfiyeti bir yazı ile ilgili Defterdarlık Gelir Müdürlüğüne bildirerek dilekçede belirtilen kağıdın damga vergisinin, kağıdın mükellef tarafından imzalandığı tarihten itibaren, 7 gün içinde

ödeneceğini ve bu kağıda ait verginin ödenip ödenmediğini takip etmesini ister[21]. Ayrıca bir yazı da mükellefe yazarak, talebin uygun görüldüğü ve kağıda ait verginin, imzalandığı tarihten itibaren 7 gün içinde ödenmesi gerektiğini aksi takdirde cezalı tarhiyata muhatap tutulacağını[22] bildirir.

Bunun üzerine mükellef kağıdı düzenleyip imzaladığı tarihten itibaren 7 gün içinde ilgili vergi dairesine (Ankara'da Yeni Vergi Dairesine) müracaat ederek o kağıda ait vergiyi ödeyerek vergi tahsil makbuzunu alır.

Mükellef verginin ödendiğine dair aldığı VTM'nun tarih ve nosunu ve o kağıdın vergisinin bu makbuzla ödendiğini yazarak yetkililerce imzalar.

İlgili vergi dairesi ise, mükellef vergi dairesine vergiyi ödemek üzere başvurduğunda o kağıdın düzenlenme tarihini araştıracak ve mükellefin süresinde müracaat ettiğini anladığında vergi tahsil makbuzunu düzenleyerek verecektir. Mükellefin 7 günden sonra müracaat ettiğini tespit ettiğinde o kağıda ait damga vergisini VUK'nun Mük. 30. maddesine göre idarece ve cezasını ihbarname kuralına göre tarh edecektir. Beyannameli mükellefiyet olmadığı için mükellef bunu pişmanlıkla beyan edip ödeyemeyecektir.

Vergi dairesi de mükellefin, belli süre içerisinde müracaat edip izin aldığı kağıdın vergisini zamanında ödeyip ödemediğini araştırmak ve eğer ödemediğini tespit etmişse bu vergiyi ve cezayı tahsil etmek mecburiyetindedir.

Buna göre, münferit bir kağıda ait verginin makbuz karşılığı ödenmesi hususunda MGB.dan izin alındığında, ödeme, 22/b-aa madde hükmüne göre kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen 7 gün içinde ilgili vergi dairesine makbuz karşılığında yapılır. Bu süre içerisinde vergi ödenmediğinde vergi ziyaı doğmuş olur ve mükellef adına vergi dairesince cezalı idarece tarhiyat yapılır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bu yöntem; devamlı surette (beyannameli mükellefiyet) makbuz karşılığı ödeme izni bulunmayan şirket, işletme ve gerçek kişilerin pul yapıştırma mecburiyetinde oldukları kağıtların damga vergisini, özellikle büyük meblağları ihtiva eden mütedavil kağıtlara alonj eklenmesi yerine veya piyasada pul bulunmadığı dönemlerde veya başka nedenlerle belli kağıtlarda pul kullanmak istemeyen mükellefler için geliştirilmiş büyük bir kolaylık ve avantajdır.

Bu nedenle, bu usulün uygulamasının yaygınlaştırılması, mükelleflerin bilgisine sunulması ve bu şekilde ödemeye izin verme yetkisinin defterdarlıklara devredilmesinin büyük yararı olacağı tabiidir.

b- Müsaadenin Devamlı Olarak ve Belli Kağıtlar İçin Alınması (Beyannameli Mükellefiyet)

Müsaadenin devamlı olarak ve belirli kağıtları kapsamak üzere alınması halinde Kanunun 18 ve 22-1/b maddeleri gereğince bir ay zarfında düzenlenecek kağıtların vergisi ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar damga vergisi beyannamesi ile vergi dairesine makbuz karşılığı ödenmesi gerekir. Bir başka ifade ile Maliye ve Gümrük Bakanlığınca verilen müsaade, belirli kağıtları kapsayacak şekilde devamlı olarak verildiği takdirde bu ödeme şekli de beyannameli mükellefiyet kapsamına girer ve aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılır.

6- Damga Vergisinin Devamlı Surette Makbuz Karşılığı Ödenmesi (Beyannameli Mükellefiyet)

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18. maddesinin son fıkrasında, gerekli görülen hallerde damga vergisinin makbuz karşılığı ödettirilmesi konusunda MGB.na re'sen kullanabileceği bir yetki vermiştir. Bakanlık kendisine tanınan bu yetkisini ilk kez 11.05.1971

gün ve DMG-2101118-99/29638 sayılı tamim ve buna ek tamimlerle, daha sonra da 8 ve 12 seri nolu Genel Tebliğlerle kullanmış ve damga vergisinin sürekli olarak makbuz mukabili ödenmesi konusunda sınırlı bazı düzenlemeler getirmiştir.

Ancak, bu konuda ortaya çıkan bazı sorunları gidermek ve damga pulu kullanımının doğurduğu sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla 16, 18, 19 ve 20 seri nolu Genel Tebliğlerle yeni düzenlemeler getirilmiş ve makbuz karşılığı ödeme usulü oldukça genişletilmiş bulunmaktadır.

Yukarıda sözü edilen tamim ve tebliğlerde yapılan açıklamalar dikkate alındığında damga vergisinin devamlı surette makbuz karşılığı (beyanname ile) ödenmesi konusu, yukarıdaki bölümlerde makbuz karşılığı ödemeyle ilgili yapılan açıklamaların aksine, kağıtlara yönelik olmayıp tamamen mükelleflere yöneliktir. Daha açık bir ifade ile, bu ödeme şekli, belli kağıtlara yönelik olmayıp damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı ödeme konusunda izin almak veya izin verilmek suretiyle mecbur tutulan kişi, kurum ve kuruluşların düzenlediği kağıtlara yöneliktir. Örneğin (X) limited şirketinin düzenlediği bir bono veya taahhütnamenin vergisi pul yapıştırmak suretiyle yerine getirilmesi gerekirken (Y) Anonim şirketinin düzenlediği bono ve taahhütnameye ait damga vergisi beyanname ile makbuz karşılığında ödenmesi zorunludur.

Anlaşılacağı üzere, damga vergisinin devamlı surette makbuz karşılığı ödenmesi ile ilgili açıklamalar sadece, aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşları ve dolayısıyla bunların düzenleyecekleri tüm kağıtları kapsamaktadır ve tamamıyla mükellefiyete yöneliktir.

a) Devamlı surette makbuz karşılığı (beyanname ile) ödeyecek kuruluşlar:

Damga Vergisini, makbuz karşılığında ilgili vergi dairesine beyanname ile ödeyecek olan mükellefler, en son olarak 16 seri nolu Genel Tebliğde açıklanmıştır. Buna göre;

- Katma Bütçeli Daireler,
- İl Özel İdareleri,
- Belediyeler,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Bankalar,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve İştirakleri,
- Bazı Özel Kuruluşlar (TRT, ODTÜ, Anadolu Ajansı, TAO, Atatürk Üniversitesi, Karadeniz TÜ),
- Bir Kısım Kamu Kuruluşları (Tarım Kredi Koop. Ve Birlikleri, MPM, TSE, İGM),
- Anonim Şirketler,

düzenledikleri vergiye tabi kağıtlara ait damga vergilerini Damga Vergisi Beyannamesi ile makbuz karşılığı ödeyeceklerdir.

16 seri nolu Tebliğde sayılmamakla birlikte Bakanlıktan özel ve münferit izin almak suretiyle düzenledikleri kağıtların vergisini sürekli olarak makbuz karşılığı ödemek için izin alan diğer mükellefler de beyannameli mükelleftirler ve tebliğde sayılan kuruluşlar gibi damga vergisi defteri tutmak mecburiyetindedirler.

Damga vergisi uygulamasında; genel ve katma bütçeli daire ve idarelere, il özel idareleri, belediyeler ve köylerle bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler, resmi dairedir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların vergisi kişiler tarafından ödenecektir.

Ancak, katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve belediyeler, makbuz karşılığında ödeme kapsamına alındığı için, bunların kişilerle olan ilişkileri nedeniyle düzenlenen

kağıtların vergisini, kişilerden alıp makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine ertesi ayın 20. günü akşamına kadar Damga Vergisi Beyannamesi ile öderler.

Genel bütçeli daireler, makbuz mukabili ödeme kapsamına alınmamıştır. Dolayısıyla kişilerle olan ilişkilerinde düzenlenen kağıtların damga vergisi mükellefiyeti kişiler tarafından yerine getirilecektir. Bu konuda uyulması gereken esaslar, 22.11.1973 gün ve DMG-2101108-1652/70518-60 sayılı tamimde açıklanmıştır. Buna göre, düzenlenen kağıdın damga vergisi mükellefi, genel bütçeli dairece verilecek form bir yazıyı vergi dairesine götürüp, vergiyi vergi dairesine makbuz karşılığı yatıracak ve makbuzu ilgili idareye verecektir. Gene Bütçeli idare bu makbuzu almadan o kağıdı işleme koymayacaktır. Bu uygulama, sadece resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen ve yalnızca genel bütçeli dairenin imzasını taşıyan veya mükellefle idarenin imzasını birlikte taşıyan kağıtlarla ilgili olup yalnızca mükellefin imzasını taşıyan veya dışarıda düzenlenip bu dairelere ibraz edilen kağıtlarla ilgili değildir. Bunların vergisi genel hükümlere göre ödenir.

b- Devamlı Surette Makbuz Karşılığı Ödeme Kapsamına Giren Kağıtlar:

Yukarıda belirtilen ve düzenlendiği kağıtların vergisini makbuz mukabili ödemesi gereken kurum ve kuruluşlar, düzenleyecekleri nispi ve maktu vergiye tabi olup aşağıda belirtilen istisnalar dışındaki tüm kağıtların damga vergisini damga makbuz karşılığında ödemek zorundadırlar.

c- Makbuz Karşılığı Ödeme Kapsamına Girmeyen Kağıtlar

aa- Sermaye Şirketi Statü Sözleşmeleri:

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukaveleleri ile bunların süre uzatımı ve sermaye arttırımına ilişkin olarak yapılacak değişikliklere ait damga vergileri bu anlamda makbuz mukabili ödeme kapsamına girmemektedir. Yani, bunlar damga vergisi defterine kaydedilmeyecek ve beyanname ile beyan edilmeyecektir. Bunlar, makbuz karşılığı ancak, münferiden (ayrıca) ödenecektir.

bb- Noterlikçe Düzenlenecek Kağıtlar:

Bir kağıt, eğer noterlikçe düzenleniyor ve noter huzurunda imzalanıyorsa bu takdirde o kağıdın vergisi noterlikçe tahsil edilip vergi dairesine ödenmesi gerekir. Yani noterde düzenlenen kağıt bir anonim şirkete ait olsa dahi bu kağıdın vergisi anonim şirketçe makbuz karşılığı ödenemez. O kağıdın vergisi şirketçe notere ödenir.

Buna karşılık dışarıda düzenlenen bir kağıt, notere sadece tasdik veya suret çıkarmak için götürülüyor ise bu takdirde o kağıdın vergisi, ilgili Anonim Şirketçe makbuz karşılığında veya diğer şirket veya kişilerce düzenlenen bir kağıt ise pul yapıştırmak suretiyle ödenecektir. Zira noter, o kağıdın vergi ve cezası tam olarak ödenmedikçe, onu tasdik etmekten veya suretini çıkarıp vermekten men edilmiştir. (VUK. Mad. 355) (DVK Md. 27)

cc- İstihkaktan Kesintiye Tabi Kağıtlar Vergisi:

dd- Genel Bütçeye Dahil Dairelerde Düzenlenen Kağıtların Vergisi:

d- DSMK İhtiyari Olan Kağıtlar:

aa) Maktu Vergiye Tabi Kağıtlar:

16 seri nolu Genel Tebliğ ile getirilen genel prensip, makbuzla ödeme kapsamına alınan kuruluşların nispi ve maktu vergiye tabi tüm kağıtların damga vergilerinin makbuz karşılığı ödenmesidir. Ancak, 18 seri nolu Genel Tebliğ ile, uygulamada görülen aksaklıklar ve bazı özellikler nedeniyle makbuz mukabili ödeme kapsamındaki kuruluşların düzenlediği maktu vergiye tabi kağıtların vergilerini isterlerse pul yapıştırmak suretiyle de ödeyebilmelerine imkan tanımıştır.(23)

bb- Vergi Beyannameleri ve Eklerine Ait Damga Vergileri:

1983 yılına kadar, gelir, kurumlar ve diğer vergi beyannameleri ile eklerine ilişkin damga vergisi, sözü edilen kağıtlara damga pulu yapıştırılmak suretiyle ödenmekteydi. Ancak, 19 seri nolu Genel Tebliğ ve 24.06.1983 gün ve DMG:2101118-300/43002 sayılı genel yazı ile, bu konuda bazı kolaylıklar getirilmiştir. Buna göre, mükellefler düzenledikleri vergi beyannameleri ile eklerine ait damga vergisini, damga pulu yapıştırmak suretiyle ödeyebilecekleri gibi, dilerlerse bu yola başvurmayıp beyannamenin verilmesi sırasında beyannameyi kabul eden memur beyanname ve eklerine ilişkin damga vergisini tek kalemde tahakkuk fişine "Beyannameye ait damga vergisi" şeklinde yazılarak ilgili vergiye ait 1. taksidin ödeme süresi içinde de ödeyebileceklerdir. Beyannamelerini PTT vasıtasıyla gönderen mükellefler de beyanname ve eklerine ait Damga Vergisini bu şekilde ödeyebileceklerdir.

7- Kağıdı İmzalayanların Durumuna Göre Ödeme Usulü

Bu bölüm damga vergisinin ödeme şekilleri bölümünden itibaren yapılan açıklamaların bir tekrarı ve özeti niteliğinde bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı vergiye tabi kağıtları yazıp imzalayanların hukuki durumlarına göre o kağıda ait damga vergisinin ödeme şekli farklılık gösterdiği gibi kağıdın niteliğine göre de farklılık göstermektedir.

Ödeme şeklinin farklılık göstermesinin bir diğer nedeni de, ileriki bölümde anlatılacak olan, damga vergisinin kendisine has sorumluluk hükümlerini taşıması ve kendi otokontrol sistemini kurmuş olmasıdır.

Damga Vergisi Kanununda yer alan hükümler ve Kanunun MGB.na tanıdığı yetkiye istinaden çıkarılan tamim ve tebliğ hükümleri dikkate alınarak kağıtlara ait damga vergilerinin, vergi dairesine (devlet bütçesine) ödenmesi bakımından, ödeme usulleri aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

Bilindiği üzere, kağıtlar ya tek imza ile ihale kararı, kambiyo sentleri, taahhütname, borç senedi, beyanname gibi veya birden fazla (çok) imza ile (mukavelenameler, fesihnameler gibi) tekemmül ederler.

a- Tek imzalı kağıtlarda:

Tek imza ile tekemmül eden kağıtlar;

aa- Düzenlediği kağıtlara ait damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı (damga vergisi beyannamesi ile) ödeme izni bulunmayan gerçek veya tüzel kişiler tarafından imzalanmış olabilir. Bu kişiler tarafından bu şekilde düzenlenen kağıda ait damga vergisi, mükellef sıfatıyla bu kişiler tarafından pul yapıştırmak suretiyle ödenir.

bb- Düzenlediği kağıtlara ait damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı ödemek mecburiyetinde bulunan damga vergisi mükellefi olan (A.Ş.ler, KİT'ler ve İştirakleri, Bankalar, TRT, TSE, İGM gibi) kurum ve kuruluşlar tarafından imzalanmış olabilir. Bu kurum ve kuruluşlar tarafından bu şekilde düzenlenen kağıda ait damga vergisi, o kağıdın damga vergisi defterine kaydedilmek ve deftere kayıt sıra nosu ile vergi miktarı ilgili kağıdın üzerine 20 seri nolu DVK. Genel Tebliğinde belirtilen şekilde bunlar tarafından damfga vergisi beyannamesi ile makbuz karşılığı ödenir.

cc- Düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı ödeme izni bulunan resmi daireler (Belediyeler, KBT.ler, İl Özel İdareleri, Döner Sermayeli İşletmeler gibi) tarafından imzalanan ve tek imza ile tekemmül eden kağıtlar;

ı) Kişilerle ilgili olduğu takdirde (örneğin ihale kararları, kefaletnameler gibi) bu kağıda ait damga vergisi (Belediye, KBİ, İl Özel İdaresi, Dön.Ser.İd.ce) kağıdın mükellefi olan kişiden tahsil edilir. Tahsil edilmezse bile ilgili resmi daire o kağıdı tutmakta oldukları defterin damga vergisine ilişkin bölümüne kaydetmek ve defter kayıt nosu ile vergi miktarının 20 seri nolu Tebliğde belirtilen şekilde yazarak ve yetkililerce imzalanmak şartıyla bu daireler tarafından damga vergisi beyannamesi ile beyan ederek ödenir.

Belirtilen resmi dairelerce düzenlenip imzalanan kağıdın Anonim Şirket veya devamlı surette makbuz karşılığı ödeme mecburiyeti bulunan kurum ve kuruluşlarla ilgili olmasının bir önemi yoktur. Yani bunlarla da ilgili olsa o kağıda ait damga vergisinin o resmi dairelerce ödenmesi gerekir.

ıı) Diğer bir resmi daire veya damga vergisinden muaf kuruluşlarla veya resmi işlerle ilgili ise (örneğin beyanname ise) o kağıt damga vergisinden istisnadır.

dd- Resmi daire olmayan damga vergisinden muaf kuruluşlarca imzalanmış olabilir.

ı) Bu kuruluşların devamlı surette makbuz karşılığı ödeme mecburiyeti var ise yukarıdaki açıklamaya öre işlem yapılır.

ıı) Bu kuruluşların devamlı surette makbuz karşılığı ödeme izni yok ise ve o kağıt,

- Kişilerle ilgili ise damga vergisi, kişiler tarafından pul yapıştırmak suretiyle ödenir.
- Resmi daire, muaf kuruluş veya kendi işleri ile ilgili ise damga vergisinden istisnadır.

ee- Genel bütçeye dahil daireler tarafından imzalanmış olabilir.

ı) Genel bütçeye dahil dairenin imzası ile tekemmül eden kağıt, resmi işlerle, resmi dairelerle veya muaf kuruluşlarla ilgili ise damga vergisinden istisnadır.

ıı) 12 seri nolu DVK Genel Tebliğine göre GBD Dairelerin imzası ile tekemmül eden kağıt 100.-TL.nin altında DV.ine tabi ise veya ihtiva ettiği meblağ 20.000.-TL.nin altında ve kişilerle ilgili ise kişiler tarafından pul yapıştırılarak ödenir.

ııı) 12 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, GBD dairelerinin imzası ile tekemmül eden kağıdın ihtiva ettiği bedel 20.000.-TL. veya vergisi 100.-TL.üstünde ve kişilerle ilgili ise bu kağıda ait damga vergisi, 22.11.1973 tarih ve 2101108-1652/70518-60 sayılı genel yazıda belirtilen, vergiye tabi kağıdın mahiyetini ve vergi miktarını gösterir formüle edilmiş bir yazıyı ilgili daire mükellefe (kişiye) verecek, mükellef bu yazı ile vergisini ilgili mal sandığına[24] yatıracak ve paranın yatırıldığına dair vergi dairesi alındısını (makbuzu) ilgili daireye getirecek ve bu makbuz vergiye tabi iş kağıdına eklenecektir.

Kağıt tekemmül etmiş olduğu halde vergisi mükellefçe ödenmediğinde, ilgili daire tarafından, durum vergi dairesine intikal ettirilecektir. Vergisi ödenmeyen veya noksan ödenen kağıdı işleme koyan daire hakkında 24. madde hükmü uygulanacaktır.

GBD Dairelerinin düzenlediği bu kağıtlar, anonim şirketler veya devamlı surette makbuz karşılığı ödeme kapsamına alınan diğer kurum ve kuruluşlarla ilgili olsa dahi yine bu şekilde işlem yapılacaktır.

ıv) GBD Dairelerinin düzenlediği kağıt ihale kararı ise bu takdirde daha farklı bir uygulama bulunmaktadır.

- Normal olarak ihale kararına ait damga vergisi ihale kararının imzalandığı tarih itibariyle yukarıda (5) de belirtilen şekilde yerine getirilmesi gerekir. Ancak 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapılan arttırma ve eksiltmelerde düzenlenen ihale kararlarının müteahhitliklere tebliğinin maddi imkansızlıklar nedeniyle gecikebileceği gözönüne alınarak müteahhide tebliğinden itibaren 15 gün içinde müteahhitliklerce ilgili vergi dairesine yatırmaları uygun görülmüştür.

- Bilindiği üzere, 2886 sayılı Kanuna göre yapılan alımlar (genellikle pazarlık usulünde) proforma fatura üzerine ilgili ihale komisyonu uygundur şerhi koymakta ve bu suretle alım gerçekleşmektedir. İlgili belge üzerine kanan uygundur şerhi ihale kararı niteliğindedir ve binde 3 nispetinde damga vergisine tabidir. Bu şekildeki küçük alımlara ilişkin ihale kararının satıcıya tebliği söz konusu olmadığı gibi satıcı firmanın o ihale kararına ait damga vergisini ödettirmek için ilgili mal sandığına göndermekte mümkün olmayabilmektedir veya uygunluk şerhinin verildiği gün alım gerçekleşmekte ve o malın bedeli ödenmektedir. Bu tür durumlarda yerleşmiş bir uygulama olan ihale kararına ait binde 3 nispetindeki damga vergisi de "karar pulu" şeklinde yazılarak verilen emrinde satıcı firmaya ödenecek tutardan ((1) sayılı tablonun IV/1-4. fıkrasına göre makbuz şerhine uygun olup binde 5 nispetinde damga vergisi ile birlikte) binde 8 olarak düşülerek istihkaktan kesinti yoluyla ödenmesi de pratik bir yol olarak yerleşmiş bulunmaktadır.

b- Çok İmzalı Kağıtlar

Birden fazla kişinin imzası ile tekemmül eden kağıtlara ilişkin damga vergisinin ödeme usulü de, kağıdı imzalayanların hukuki durumlarına göre değişiklik göstermektedir. Bu nedenle çok imzalı kağıtların tekemmül etmesi aşağıda belirtilen şekillerde olabilir.

Çok imzalı kağıtlar;

aa- Devamlı suretle makbuz karşılığı ödeme kapsamına alınmayan gerçek veya tüzel kişiler tarafından imzalanmış olduğu takdirde bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisi, imza eden kişiler tarafından o,pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilir.

bb- DSMK ödeme yetkisi olmayan kişilerle DSMK ödeme yetkisi bulunan kuruluşların imzalarını taşıyor ise bu takdirde 12 seri nolu tebliğde de açıklandığı üzere, bu kağıtların tüm nüshalarına ait damga vergisi mükellefiyetinin, ilgili kağıdın damga vergisi defterine kaydedilmek ve defter sıra nosunun ilgili kağıt nüshalarına, 20 seri nolu tebliğde belirtilen şekilde kaydedilerek yetkililerce imzalanması şartıyla, DSMK ödeme yetkisi bulunan kuruluşça damga vergisi beyannamesi ile makbuz karşılığında yerine getirilmesi gerekir.

DSMK ödeme yetkisi bulunan kurum veya kuruluş (Belediye, İl Özel İdaresi, KBİ gibi) resmi daire ise bu takdirde bu kurum ve kuruluşların o kağıt nüshalarına ait damga vergisini, kağıdı imzalayan kişilerden (mükellef oldukları için) tahsil etmeleri icap etmektedir. Resmi daire niteliğindeki bu kurum ve kuruluşlar ilgili kişiden o kağıda ait damga vergisini ilgili vergi dairesine ödeme yetkisi bulunan kurum veya kuruluşlarca DV Beyannamesi ile ödenmesi zorunludur.

cc- DSMK ödeme yetkisi olmayan kişilerle Genel Bütçeye dahil dairelerin imzasını taşıyor ise, bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisi mükellefinin, kağıtta imzası bulunan kişilerce yukarıdaki kısmın 5/b ve c bölümlerindeki açıklamalara göre yerine getirilmesi gerekir.

dd- DSMK ödeme yetkisi olmayan kişilerle muaf kuruluşların imzasını taşıyor ise bu takdirde o kağıdın ve nüshalarının damga vergisinin, kağıdı imzalayan kişiler tarafından pul yapıştırılmak suretiyle ödenmesi gerekir.

ee- DSMK ödeme yetkisi olan resmi dairelerle DSMK ödeme yetkisi olan diğer kurum ve kuruluşların imzasını taşıyor ise bu takdirde o kağıda ve nüshalarına ait damga vergisi

mükellefiyetinin nüshaları elinde bulunduran tarafça yerine getirilmesi gerektiği 12 seri nolu tebliğde belirtilmiştir. Örneğin bir AŞ ile belediye arsında düzenlenen bir mukavele eğer üç nüsha düzenlenmiş ve iki nüshası belediyede bir nüshası da AŞ d kalıyor ise iki nüshaya ait damga vergisi mükellefiyetinin (vergi AŞ'den alınarak) 20 seri nolu Genel Tebliğde belirtilen esaslar dairesinde belediyece, bir nüshaya ait DV mükellefiyetinin ise 20 nolu Tebliğdeki esaslar dairesinde AŞ.ce yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ancak 24. maddede resmi dairelere yüklenen sorumluluk hükmü dikkate alınarak her üç nüshaya ait damga vergisi mükellefiyetinin belediyece yerine getirilmesi daha uygun olacaktır.

ff- Sadece DSMK ödeme yetkisi bulunan birden çok resmi dairelerin veya muaf kuruluşların imzasını taşıyor ise o takdirde bu kağıt damga vergisinden istisna edilecektir. Ancak kişilerle ilgili ise yukarıdaki esaslara göre vergilendirileceği tabiidir.

gg- DSMK ödeme yetkisi bulunan dairelerle genel bütçeye dahil dairlerin veya muaf kuruluşların imzasını taşıyor ise 6 nolu fıkradaki esaslar uygulanır.

hh- DSMK ödeme izni bulunan (Resmi Daireler dışındaki) kurum veya kuruluşlar ve Genel Bütçeye Dahil dairelerle birlikte imzalanmış ise bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisi mükellefiyetinin, kağıtta imzası bulunan kurum veya kuruluşlarca 5/b-c bölümlerindeki açıklamalarına göre yerine getirilmesi gerekir.

ii- DSMK ödeme izni olan (Resmi Daireler dışındaki) kurum veya kuruluşlar muaf kuruluşlarla birlikte imzalanmış ise, bu konuda ödeme şekli bakımından bakanlıkça herhangi bir düzenleme yapılmamış olmakla birlikte 24. maddenin ikinci fıkrası hükmü dikkate alınarak bu kağıda ait damga vergisi mükellefiyetinin kağıtta imzası bulunan kurum veya kuruluşça pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmesi gerekir.

jj- Resmi daire sayılan kurumlar dışındaki DSMK ödeme yetkisi bulunan birden çok kurum veya kuruluşun (iki AŞ veya Banka-AŞ veya Banka-KİT veya iştiraki gibi) imzasını taşıyor ise o takdirde ilgili kağıdın her nüshasına ait verginin elindeki nüsha adedine göre nüshayı elinde bulunduran tarafça 20 seri nolu tebliğdeki esaslar dairesinde yerine getirilmesi gerekir. Ancak VUK. 334 ve DMK. 3 ve 24. madde hükümleri dikkate alınarak bu kağıdın herhangi bir nüshasına ait damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmediği tespit edildiğinde o kağıt nüshasına ait damga vergisi ve cezanın mükellef sıfatıyla o kağıdı imza eden diğer taraftan istenebileceği, ihbarnamelerin sadece kağıdı nezhinde bulunduran adına değil mükellef ve müteselsil sorumluluk gereğince diğer taraf adına da düzenlenerek istenebileceği hususunun her zaman gözönünde bulundurularak mükelleflerin damga vergisi mükellefiyetlerini zamanında ve usule uygun bir şekilde ödenip ödenmediğini takip etmelerinin kendi yararına olacağı açıktır.

8- Damga Vergisi Defteri ve Uyulacak Esaslar:

a) Damga Vergisi Defteri:

VUK2nun mükerrer 257. ve Damga Vergisi Kanununun 29. maddelerinin verdiği yetkiye istinaden, MGB.ca devamlı surette makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapmak mecburiyetinde olan kurum ve kuruluşların bu şekildeki ödemeleri kaydetmek için "Damga Vergisi Defteri" adı altında özel bir defter tutulması öngörülmüştür.

Bu defteri; yukarıdaki bölümde belirtilen ve düzenlediği kağıtlara ait damga vergisini devamlı surette makbuz karşılığı ödeyecek olan kuruluşların tutması gerekmektedir. Damga vergisini sürekli surette makbuz mukabili ödemesi gereken bu kuruluşların istihkaktan kesinti yapma mecburiyetleri zaten bulunmaktadır.

Damga Vergisi defteri kullanılması uygulamasına 01.05.1983 tarihinden itibaren başlanmıştır.

b) Uyulması Gereken Esaslar:

Düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapmak şekliyle ödeyen mükelleflerin Damga Vergisi Defteri tutma konusunda uyacakları esaslar, 20 seri nolu D.V. Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

aa) Bu kuruluşlar, makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şeklindeki ödemelerini kaydetmek için, Damga Vergisi Defteri tutacaklar ve bu defterin tutulmasında VUK'nun kayıt nizamına ilişkin 215-219 ve tasdik zamanına ilişkin 221. maddelerindeki hükümlere uyulacaktır.

bb) Söz konusu defter iki bölüme ayrılacaktır. Bir bölümüne makbuz karşılığı ödemeye ilişkin kağıtlar, diğer bölümüne de istihkaktan kesinti şeklindeki ödemeye ilişkin kağıtlar ayrı ayrı kaydedilecektir. Defterin her iki bölümüne takvim yılı başından itibaren başlayıp teselsül ettirilen sıra numarası verilecektir.

Defterde ayrıca, düzenlenen kağıdın türü, tarihi, varsa numarası, verginin matrahı ve miktarı gösterilecektir.

cc) Makbuz karşılığı ödemenin kapsamına giren kağıtlara ".... liralık damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir. Defter Sıra No:...." şeklinde yeknasek bir kaşe vurulacak ve bu şerh kuruluşların yetkililerince onaylanacaktır. Kağıda ait damga vergisi miktarı ile kağıdın kaydedildiği damga vergisi defterindeki defter sıra numarası kağıda vurulan kaşedeki ilgili yerlere yazılacaktır.

Eğer kağıt birden fazla nüsha olarak düzenlemişse her bir nüshası 5. madde hükmüne göre ayrı ayrı aynı miktar veya nispette vergiye tabi olduğu için bu nüshalarının her biri ayrı ayrı DV. Defterine yazılarak sıra numarası verilmesi zorunludur. Kaşeleme işlemi her bir nüshaya ayrı ayrı yapılacak ve DV. Defterindeki sıra numaralarının ayrı ayrı ilgili nüshalara yazılması gerekmektedir.

Ancak, düzenlenen kağıdın sureti veya dip koçanı var ise bu suret veya dip koçanlar üzerine de kaşeleme işlemi yapılacak ve bu kağıda asıl kağıdın nüshalarına verilen sıra numarası ve toplam vergi miktarı yazılarak yetkililerce onaylanacaktır.

dd) Düzenlenen kağıdın damga vergisi,istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenmesi gereken kağıt (Avans makbuzu, ücret ödemelerine ilişkin makbuzlar (Bordro gibi), resmi dairelerce yapılacak her türü ödemelerde düzenlenen makbuz veya makbuz şerhleri) niteliğinde ise bu kağıtlar üzerine "... TL. damga vergisi tarafımızdan (şirketimizce veya kuruluşumuzca) istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. Defter Sıra No:..." şeklinde yeknasek bir kaş vurulacak ve yetkililerce onaylanacaktır.

Kağıda ait damga vergisi miktarı ile kağıdın kaydedildiği damga vergisi defterindeki defter sıra numarası kağıda vurulan kaşedeki ilgili yerlere yazılacaktır.

Kaşeleme işlemi, düzenlenen kağıdın varsa sureti ve dip koçanı üzerine de yapılacak ve bu kağıda asıl kağıda verilen sıra numarası ve vergi miktarı yazılarak yetkililerce onaylanacaktır.

ee) Bu defterin tutulmasında, işlenmesinde, tasdik ettirilmesinde, saklanması ile yetkililerin talebi üzerine ibraz edilmesi gibi konularda tamamen VUK'un ilgili hükümlerine göre işlem yapılacağı tabiidir.

c- Damga Vergisi Defterinin Tutulmamış Olması

Yukarıda izah edildiği üzere, DSMK ödeme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların tasdikli Damga Vergisi Defteri tutmak ve bu deftere vergisi makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenecek kağıtların her birinin (ve nüshasının) damga vergisi defterine bir sıra dahilinde kaydedilerek defter kayıt sıra nosunun ilgili kağıt üzerine,

yeknasek şekilde kullanılan "... TL. DV tarafımızdan MK (veya İst. Kes. Şek.) ödenecektir. Defter Sıra No:..." şerhinin koyulması ve ilgili yerlere o kağıda ait DV miktar ile defter sıra numarasının kaydedilmesi mecburidir.

Tebliğlerle getirilmiş bu mecburiyet kanuni bir mecburiyettir. Şöyle ki; DVK.nun 29. maddesinde yer alan hükme göre MK ve İst. Kes. Şekliyle ödemelerde uyulması gereken esasları MGB.nın belirleyeceği ve VUK.nun 257. maddesinde de Defter tutma mecburiyetinin getirilebileceğine dair MGB.na yetki verilmiş ve bu yetkiye istinaden Bakanlık yukarıdaki esasları belirlemiştir.

Bir başka ifade ile, Damga Vergisi Defteri Kanunen tutulması mecburi olan bir defter olduğu gibi 12, 16 ve 20 seri nolu Tebliğlerle DSMK ödeme konusunda getirilen esaslara uyulması da kanuni bir mecburiyete dayanmaktadır. Bu nedenle tebliğlerdeki bu esaslara kanunen konan mecburiyet niteliğindedir.

Dolayısıyla kanunen tutulması mecburi olan defterler arasında bulanan Damga Vergisi Defterinin tasdik ettirilmemiş veya hiç usulüne uygun bir şekilde tutulmamış olması, (noksan, usulsüz veya kırışık olarak tutulması nedeniyle ihticaca salih olmaması) mükelleflerce damga vergisi defteri tutulmuş olmakla birlikte bazı vergiye tabi kağıtların bu deftere kaydedilmemesi VUK.nun 30. maddesine göre re'sen takdiri gerektireceği gibi 352. madde hükmüne göre de 1. derece iki kat usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekeceği tabiidir.

d- Kağıtlar üzerine defter sıra numarasının yazılmamış olması

Uygulamada DSMK ödeme yetkisi ve izni bulunan kurum ve kuruluşların düzenlediği (vergisi DV beyannamesi ile MK ödemesi gereken) kağıtlar üzerin sadece ".... TL. damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir." şeklinde şerh verilmekte ancak defter sıra nosunu kaydetmemektedirler.

Bir kağıdın damga vergisi defterine kaydedilip kaydedilmediğini ancak ve ancak o kağıda defter nosunun yazılması ile anlaşılabilir. Eğer bir kağıt, düzenlendiği anda deftere kaydedilmiş ise, kaydedildiği defterdeki sıra nosunun da o kağıt üzerine yazılması oldukça basit bir işlemdir. Dolayısıyla kağıt deftere kaydedilmiş ise defterdeki sıra nosu da kağıt üzerine yazılmış demektir. Eğer o kağıt damga vergisi defterine kaydedilmemiş ise kağıt üzerine işlenebilecek bir numara da yok demektir.

Daha açık bir ifade ile, uygulamada görülen defter sıra nosunu içermeyen "Damga Vergisi tarafımızdan MK ödenecektir" gibi şerhler o kağıda ait damga vergisinin vergi dairesine ödenmediğini göstermektedir.

Şöyle ki, vergisi DSMK ödenmesi gereken kağıtlar üzerine DSMK ödeme yetkisi bulunan kuruluşlarca konan bu tür şerhlerin her ne kadar o kağıda ait damga vergisinin ödendiğini gösterdiği 17 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilmiş ise de vergisi, DSMK ödenmesi gereken kağıtlar üzerine konan şerhin niteliği ve içeriği bu tebliğden daha sonra çıkan 20 seri nolu Genel Tebliğle "... TL. damga vergisi tarafımızdan MK ödenecektir. Defter Sıra No:..." şeklinde değiştirilmiş ve bu şerhteki ilgili yerlere o kağıda ait DV miktarı ile defter kayıt sıra nosunun yazılması ve yetkililerce imzalanması gerektiği açık ve net bir şekilde belirtilmiştir.

Bu nedenle, MGB.na tanınan yetkiye istinaden veya Bakanlıktan alınan izin gereğince damga vergisi makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti şekliyle ödemekte olan kuruluşların düzenledikleri kağıtlar üzerine 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen bilgileri tam olarak taşımayan veya bu tür şerhi hiç bulunmayan veya yetkililerin onaylı imzası bulunmayan kağıtların;

- Resmi Dairelere
- Noterlere
- Bankalara

- KİT veya iştiraklerine

herhangi bir işlem dolayısıyla tevdi (ibraz) edilmesi halinde bu kuruluşların ayrıca bu kağıda ait verginin ödenip ödenmediğini araştırması ve o kağıda ait verginin ödenmediğini tespit etmesi halinde o kağıtla ilgili işlemi yapmamaları gerekir. Aksi takdirde 26. ve 27. madde hükümlerinin uygulanması gerekecektir. (Bu konular üzerinde sorumluluk bölümünde ayrıca durulacaktır.)

Doğaldır ki DSMK ödeme yetkisi bulunan kuruluşların düzenlediği kağıtlar üzerine 20 seri nolu DVK genel tebliğinde belirtilen nitelik ve içerikte (o kağıda ait vergi miktarının ve deftere kaydedildiğini gösteren defter sıra nosunu içeren) şerhleri taşıyan kağıtların yukarıda belirtilen kuruluşlara herhangi nedenle ibraz edilmesi halinde bu kuruluşların ayrıca verginin ödenip ödenmediğine bakmaksızın o kağıtla ilgili işlem yapmaları gerekecektir. Bu kuruluşlar yalnızca anılan kağıtlar üzerine 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen şekilde ve onaylanmış şerhin verilip verilmediğini araştırmak zorundadırlar.

g- Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı

488 sayılı Kanunun 22/b-bb ve c fıkrası hükmü gereğince, düzenlediği kağıtlara ait damga vergisini devamlı olarak makbuz karşılığı ödeme konusunda Bakanlıktan izin alan veya Bakanlıkça bu konuda re'sen yetkili kılınan kurum ve kuruluşların (mükellefler), bir ay içinde düzenlediği kağıtların vergisini, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar[26] bağlı bulundukları vergi dairesine Damga Vergisi Beyannamesi ile beyan ederek vergisini de aynı süre içinde ödemeleri gerekir. İlgili vergi dairesi, mükellefin kurumlar vergisi bakımından bağlı olduğu vergi daireleri olacaktır.

Görüleceği üzere, bu bölümde belirtilen makbuz karşılığı ödemeler bir beyanname ile yapılmakta ve tamamıyla VUK'da belirtilen beyannameli mükellefiyet kapsamında bulunmaktadır. Bu itibarla, damga vergisi beyannamesinin süresinde verilmemesi, beyanı gereken verginin eksik beyan edilmesi, tahakkukun hiç yaptırılmaması veya noksan yaptırılması halinde VUK'nun beyannameli mükellefiyetlere uygulanan tüm müeyyidelerin uygulanması gerekecektir. Bunun yanında VUK'nun beyannameli mükelleflere tanıdığı haklardan (Örneğin, 371, 376, uzlaşma ve TÖU gibi) yararlandırılması gerekmektedir.[27]

Kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurum ve kuruluşların DV Beyannamesini vermesi gereken yer vergi dairesi ise merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.

Ancak, bilindiği üzere AŞ, KİT ve İştirakleri, KBİ, Bankalar şube, bölge, il veya ilçe bazında örgütlenmişlerdir. Bağımsız olarak iş yapabilen ve damga vergisine tabi kağıtları yazıp imzalayan bu şube, bölge, il veya ilçe örgütlerinin de ayrı ayrı Damga Vergisi Defteri tutmaları mümkündür.

Bu nedenle, ayrı Damga Vergisi Defteri tutmak mecburiyetinde olan kurum ve kuruluşların şube, bölge, il veya ilçe örgütlerinin stopaj, Gelir Vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

a- Ödenecek damga vergisi yok ise

Damga vergisi beyannamesi ile makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yok ise ertesi ayın 20. günü akşamına kadar DV beyannamesinin verilmesine gerek olmadığı ancak keyfiyetin bir yazı ile vergi dairsine bildirileceği 12 seri nolu DVK Genel Tebliğinde açıkça belirtilmiştir.

b- Vergi Dairesince yapılması gereken işlemler

DSMK ödeme kapsamına alınan kurum ve kuruluşların bir ay içerisinde düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisinin ilgili vergi dairesine DV beyanname ile beyan edilip ödenmesi şeklinin VUK.da tanımı yapılan devamlı mükellefiyet kapsamında olduğu konusunda herhangi bire tereddüde mahal bırakmayacak kadar açık ve nettir.

Aynı şekilde, Gelir, Kurumlar, KDV, Stopaj Gelir Vergisi mükellefleri bu vergiler bakımından sürekli mükellefiyet kapsamındadır. Sürekli mükellefiyetlerde, bilindiği üzere, vergi dairesi her mükellefe bir sicil (veya hesap) numarası vermekte ve mükelleflerde her yıl veya her ay verilmesi gereken beyannameleri bu sicil numarası ile vermektedirler. Bir mükellefin bir vergi dairesinde birden çok sürekli vergi bakımından mükellefiyeti vat ise bu takdirde vergi dairesi her vergi türü için tarh dosyası açmakta ve verilen beyannameleri bu dosyada muhafaza etmektedir. Ayrıca mükelleflerin her bir sürekli mükellefiyeti için ilgili memurlarca beyanname izleme defteri tutulmakta ve izlenmektedir.

DV.ni DSMK ödeme konusunda yetkili bulunan kurum ve kuruluşlar Damga Vergisi bakımından da ilgili vergi dairesinin sürekli mükellefidirler. Dolayısıyla Vergi Daireleri kendi yetki alanında faaliyette bulunan ve Damga Vergisini DSMK ödeme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların varsa kurumlar, KDV, Stopaj Gelir Vergisinin yanı sıra damga vergisi konusunda da mükellefiyetlerini tesis etmek, damga vergisi için o mükellefe tarh dosyası açmak ve Beyanname izleme Defteri ile mükelleflerin her ayın 20 sine kadar verilmesi gereken Damga Vergisi Beyannamesini verip vermediklerini izlemeleri ve beyannamesini zamanında ve hiç vermeyen mükellefler hakkında VUK gereğince gerekli işlemlerin yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, vergi dairelerinin görev alanında faaliyette bulunan;

- Tüm AŞ'lerin
- KİT'leri ile İştiraklerinin
- KBİ'lerin
- Belediyelerin
- Döner Sermayeli İşletmelerin
- İl Özel İdarelerinin
- Bankaların ve Şubelerinin
- 16 seri nolu tebliğde sayılan diğer kurum ve kuruluşlar ile
- Bakanlıktan izin alan diğer kurum ve kuruluşların damga vergisi bakımından mükellefiyetlerinin tesis edilmiş olması ve yukarıda belirtilen diğer işlemlerin yapılması gerekmektedir.

9- Noterlerde Makbuz Karşılığı ödeme ve zamanı

Noterler, düzenledikleri kağıtlar ve yaptıkları işler dolayısıyla tahsil ettikleri damga vergisi değerli kağıt bedeli ve noter harcını 1512 sayılı Noterlik Kanunu hükümlerine göre makbuz karşılığı tahsil etmektedirler. Noterlik Kanununun 118. maddesi hükmüne göre, noterlerin yaptıkları tüm işler nedeniyle düzenledikleri kağıtlara ait (noterlik kağıdı değerli kağıt sayıldığından) değerli kağıt bedeli, damga vergisi ve noter harçlarını noterlik makbuzu ile kişilerden tahsil etmekte ve vergi dairesine yatırmaktadır. Bir başka ifade ile, noterler yaptıkları her türlü işlemlerin damga vergisini ve harcını pul yapıştırmak sureti ile değil makbuz karşılığı ödemeleri gerekmektedir.

Noterlik makbuzu ile tahsil edilen damga vergisi değerli kağıt ve harçların vergi dairesine yatırılması da, Damga Vergisi Kanununa göre değil Noterlik Kanununun 119. maddesine göre yapılmaktadır. Buna göre Noterler 15'er günlük dilimler halinde her ayın, 1 inden 15 ine kadar tahsil ettikleri damga vergisi değerli kağıt bedellerini ve harçları 15. günü

takip eden 7 İŞ GÜNÜ içerisinde, 16 sından ayın son gününe kadar tahsil ettiklerini ise takip eden ayın ilk 7 İŞ GÜNÜ içerisinde ilgili vergi dairesine bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içerisinde ödemeleri gerekmektedir.

Noterler, 15'er günlük devrelerde verecekleri beyannameye, o devrede yaptıkları işlemlerin yevmiye tarih ve numaralarının başlangıç ve bitiş numaralarını beyannameye kaydetmek mecburiyetindedirler.

ALTINCI BÖLÜM

DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK MÜESSESİ

Bilindiği üzere, damga vergisinin konusunu, hukuki ve ticari işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar teşkil etmektedir. Kişiler arasındaki bu tür ilişkilerin her geçen gün artması, bu işlemler sebebiyle, düzenlenen kağıtların sayısını da o ölçüde arttırmıştır. Öte yandan, para değerindeki düşmeler ve ekonominin dışa açılması sonucunda ticari işlemlere ilişkin tutarların (damga vergisi matrahının) büyümesine neden olmuş ve dolayısıyla damga vergisinin önemi gittikçe artmış bulunmaktadır.

Damga vergisinin son derece yaygın olması; karmaşıklığı ve kontrol güçlüğünü de beraberinde getirmektedir. Bu özelliği nedeniyle damga vergisinin, kendi içinde bazı kontrol usullerine bağlanmasına ve mecburiyetleri taşımasına gerek duyulmuştur.

Kanunun 24 ile 27. maddelerinde bununla ilgili esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca VUK:da da konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır.

Damga Vergisi Kanununun 24 ile 27. maddeleri hükümleri birlikte incelenecek olursa, sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin amacı açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu amaç, en kısa yoldan noksan ve cezanın alınabilmesini sağlamaktadır.

Nitekim, Damga Vergisi Kanununun 24/1. maddesi bir adım daha ileri giderek, vergiye tabi bir kağıdın damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflerce rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenlerin sorumlu tutulacağını öngörmüştür. Bu hükme göre; vergi ve cezanın, asıl mükellefler yerine, kağıtları ibraz edenlerden aranacağı, hiçbir farklı anlamaya yol açmayacak ölçüde açıktır. Hükmün amacı, yukarıda ifade edildiği üzere verginin alınmasında pratiklik ve kolaylık sağlamaktır.

A- İMZA EDENLERİN SORUMLULUĞU

Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde yer alan "Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder" hüküm, ödeme şekilleri (usulleri) yukarıda yapılan açıklamalar ve 24. maddenin iki, üç ve dördüncü fıkralarında yer alan "hükümler gözönüne alınarak kağıdı imza edenlerin (veya düzenleyenlerin-noterlerin) sorumluluğu açıklanmaya çalışılacaktır.

Bilindiği üzere kağıtlar ya tek imza ile veya birden çok imza ile tekemmül ederler, Bu kağıtları imza edenler, gerçek veya tüzel kişiler olabilir. Kağıtların tekemmül şekli ve imzalayanların hukuki durumuna göre damga vergisinde imzalayanların sorumluluğu şu şekilde açıklanabilir.

1- Tek İmzalı Kağıtlarda

Damga Vergisi Kanununa giren kağıtlardan bir kısmı, örneğin taahhütname, beyanname, ihale kararı, teminat mektupları tek imza (veya birden fazla imza olmakla beraber tek imza sayılması gereken (DVK MD.7/son fıkra) imzalar) ile tekemmül ederler.

aa- Bu Tür Kağıdı İmzalayan

Gerçek kişi veya DSMK ödeme yetkisi olmayan kurum ve kuruluş ise, bu kağıda ait damga vergisi pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilir. Eğer imzalayan kişi kağıda ait damga pulunu noksan yapıştırmış veya hiç yapıştırmamış ise ödenmemiş olan vergi ve cezası imzalayandan mükellef sıfatıyla tahsil edilmesi gerekir. Bu durumda, tek imzalı kağıtlar açısından, mükellefiyet dışında sorumluluktan söz etmek mümkün değildir.

bb- Bu tür kağıdı imzalayan DSMK ödeme yetkisi olan AŞ, KİT veya İştiraki veya Banka gibi kuruluş ise, bu kağıda ait damga vergisi 12 seri nolu Genel Tebliğde de açıklandığı üzere 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen esaslara uyularak Damga Vergisi Beyannamesi ile makbuz karşılığı ödemesi gerekir. Eğer bu kurum ve kuruluşlar tarafından imzalanan kağıt üzerine 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen şekilde şerh verildiği halde veya hiç şerh verilmeden o kağıda ait damga vergisi süresinde ve tam olarak yerine getirilmemiş ise, ziyana uğratılan damga vergisi ve cezası mükellef sıfatıyla o kağıdı imzalayan AŞ, KİT veya Bankadan tahsil edilmesi gerekir. Bu durumda mükellefiyet dışında sorumluluktan söz etmek mümkün değildir.

cc- Bu tür kağıdı DSMK ödeme yetkisi olan (KBİ, Belediye, İl Özel İdaresi, DS İşletmeler gibi) Resmi Daireler kişilerle ilgili yazıp imzalamışlarsa, bu kağıda ait damga vergisi, kağıdın mükellefi olan kişiden tahsile edilerek İlgili Resmi daire tarafından, 20 seri nolu DVKG Tebliğinde belirtilen şartlar yerine getirilerek, DV Beyannamesi ile makbuz karşılığı ilgili vergi dairesine yatırılması gerekir. Bu kağıda ait damga vergisi, İlgili Resmi Daire tarafından zamanında ve tam olarak yerine getirilmemiş ise ziyana uğratılan vergi ve ceza, kağıdı imzalayan sıfatıyla, ilgili Resmi daireden tahsil edilmesi gerekir (Md.24/3) (VUK.Md. 334). Ancak resmi daireden tahsil edilen damga vergisi kağıdın mükellefi olan kişiye (veya şirkete) ilgili resmi daire tarafından rücu edilebilecek ancak cezası bu resmi daireye ait olacaktı. (DVK.Md.24/son fıkra)

dd- Bu tür kağıdı genel bütçeye dahil daire, kişilerle ilgili olarak yazıp imzalamışsa, bu kağıda ait damga vergisi, kağıdın mükellefi olan ilgili kişi tarafından ilgili mail sandığına yatırılması gerekir. (paranın yatırıldığına dair makbuz işlemi yapan ilgili GBD Daireye verilecektir.) Bu tür kağıda ait damga vergisini, GBD Dairenin ilgili bürosu, ödettirmeden işleme koyarsa ziyaa uğratılan vergi ve cezası ilgili daireden tahsil edilecektir. (Md.24/3) (VUK.Md.334) Vergiyi mükellefe rücu edebilecek ancak cezasını rücu edemeyecektir.

ee- Bu tür kağıdı Damga Vergisinden muaf kuruluş, kişilerle olarak düzenleyip imzalamış ise, bu kağıda ait damga vergisi, kağıdın mükellefi olan kişi tarafından pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmesi gerekir. Pulu tam olarak yapıştırılmaksızın o kağıdı işleme koyan muaf kuruluş ziyaa uğratılan vergi ve cezası müteselsil sorumlu sıfatıyla, ilgili muaf kuruluştan tahsil edilecektir. (Md.24/2) (VUK.Md.334) Muaf kuruluş ödediği vergiyi mükellefe rücu edebilecek ancak cezasını rücu edemeyecektir.

ff- Vergisi zamanında ve tam olarak ödenmediği tespit edilen bu tür kağıtların damga vergisi ve cezasının, 3. maddeye göre mükellef olan kişi veya kurumlardan her zaman istenebileceği tabiidir. Damga vergisindeki sorumluluk müessesinin asıl amacı, damga vergisinin en kısa ve sağlam yoldan devlet kasasına sağlamak olduğuna göre, be vergi ve cezanın en kısa yoldan tahsilini sağlamak için vergi idaresi ihbarnameleri, kağıdı imzalayanlara veya mükellef olan diğer kişiler veya her ikisine birden gönderilebilecektir.

3- Çok İmzalı Kağıtlarda

Damga vergisindeki sorumluluk, esas itibariyle iki taraflı hukuki ve ticari işlemler dolayısıyla düzenlenen örneğin sözleşmelerde kendini göstermektedir.

Kanunun 24/2. maddesinde, birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenlerin müteselsilen sorumlu oldukları açıklanmıştır. Böylece uygulamada sorumluluğun ne olduğu konusunda ortaya çıkan yani vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş bir kağıdın vergi ve cezasının tamamının, tarafların herhangi birinden istenmesinin mümkün olup olamayacağı, vergi ve cezanın imzalayanlara hisseleri oranında paylaştırılıp paylaştırılamayacağı veya verginin tümünü imza edenlerin herhangi birinden aranıp aranamayacağı gibi sorunları çözmüş bulunmaktadır.

24. madde hükmü, kağıtlara ait damga vergisi ve cezanın tamamının kağıdı imza edenlerin herhangi birinden alınması esasını getirmiştir. Anlaşılacağı üzere, bu madde damga vergisinin mükellefini belirleyen 3. maddenin teyidi mahiyetinde bulunmaktadır.

Buna göre, bu tür kağıtları imzalayanların hukuki durumlarına ve verginin ödeme şekline göre sorumluluk aşağıdaki şekilde kendini gösterecektir.

aa- Kağıdı imzalayan tarafların kişi durumunda bulunması (DSMK ödeme yetkilerinin bulunmaması) halinde, bu kağıda ait damga vergisi mükellefiyeti pul yapıştırılmak suretiyle imzalayan taraflarca yerine getirilecektir. Bu kağıda ait damga vergisinin noksan yerine getirilmesi veya hiç yerine getirilmemiş olması durumunda bu vergi ve ceza mükellef sıfatıyla taraflardan istenecektir. Yani kağıdı imzalayan kişiler damga vergisinin mükellefi oldukları için sorumluluktan söz etmek mümkün değildir.

bb- Kağıdı imzalayan tarafların DSMK ödeme yetkisi bulunan resmi daireler dışındaki kurum ve kuruluşlar olması (AŞ, Banka, KİT ve İştirakleri gibi) halinde, o kağıda ait damga vergisi mükellefiyeti,

- Kağıt tek nüsha olarak düzenlenmiş ise nüshayı elinde bulunduran tarafça,
- Kağıt birden çok nüsha olarak düzenlenmiş ise nüshaları elinde bulunduran taraflarca, nüsha adedine göre,

20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen esaslar doğrultusunda DV Beyannamesi ile makbuz karşılığı yerine getirilecektir.

Bu nüshalardaki biri veya birkaçına ait damga vergisinin tam ve zamanında ödenmediğinde, vergi ve ceza normal olarak, o nüsha veya nüshaları elinde bulunduran taraf adına mükellef sıfatıyla tarhiyat yapılması gerekir. Ancak, vergisi zamanında ödenmeyen nüsha veya nüshalara ait vergi ve cezanın, o kağıdı imzalayan diğer kişiler adına da mükellef sıfatıyla her zaman tarhiyat yapılabileceği tabiidir.

cc- Kağıdı imzalayan tarafların birisinin DSMK ödeme yetkisi olan (AŞ, Banka gibi) kurum, diğerinin DSMK ödeme yetkisi olmayan kişi veya kuruluş olması halinde, bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisi mükellefiyetinin, DSMK ödeme yetkisi olan kurum tarafından 20 seri nolu DVK GT'deki esaslar doğrultusunda DV beyannamesi ile makbuz karşılığı yerine getirilmesi gerekir. Verginin tan ve zamanında ödenmemesi halinde vergi ve cezanın mükellef sıfatıyla ilgili (AŞ gibi) kurum adına tarh edilmesi gerekir. Ancak vergi ve cezanın kağıdı imzalayan diğer taraf adına da mükellef sıfatıyla tarh edilebileceği muhakkaktır.

dd- Kağıdı imzalayan tarafların birinin DSMK ödeme yetkisi olmayan kişi veya kurum veya DSMK ödeme yetkisi bulunan (AŞ, Banka gibi) kurum, diğerinin DSMK ödeme yetkisi olan (KBİ, DSİ, Belediye, İl Özel İdareleri gibi) resmi daire olması halinde, bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisinin kağıdın mükellefi olan kurumdan tahsil edilerek ilgili resmi daire tarafından 20 seri nolu DVKGT belirtilen esaslar doğrultusunda DV Beyannamesi ile makbuz karşılığı ödenir. Ancak bu kağıda ait damga vergisi mükellefiyeti ilgili resmi dairece tam ve zamanında yerine getirilmediğinde, ödenmeyen vergi ve ceza, ilgili resmi daire adına tarh edilmesi gerekir. Ancak tarhiyatın, verginin mükellefi olan kişi veya kurum (AŞ gibi) adına her zaman yapılabileceği tabiidir.

ee- Kağıdı imzalayan tarafların birinin DSMK ödeme yetkisi olmayan kişi veya kurum veya DSMK ödeme yetkisi olan (AŞ, Banka, KİT gibi) kuruma diğerinin Genel Bütçeye Dahil Daire olması halinde, bu kağıdın tüm nüshalarına ait damga vergisinin kağıdın mükellefi olan (AŞ gibi) kurumun GBD Daireden alacağı form yazı(1) ile ilgili mal sandığına yatırarak alacağı makbuzu ilgili daireye verecektir. İlgili daire, imzaladığı vergiye tabi kağıt üzerine, o makbuzun tarih ve nosunu yazarak vergisinin ödendiğini belirterek onaylayacaktır.

Kağıda ait damga vergisini yukarıda belirtilen şekilde mükellefine tam ve zamanında ödettirmeyen ilgili daire, ziyaa uğratılan vergi ve cezasından sorumlu olacaktır ve vergi ve ceza sorumlu sıfatı ile ilgili GBD Daire adına tarhedilebilecektir. Ancak bu vergi ve cezanın kağıdı imzalayan diğer taraftan da mükellef sıfatıyla tahsil edilebileceği tabiidir.

ff- Kağıdı imzalayan taraflardan birinin muaf kuruluş diğer tarafın ise DV mükellefi diğer kurum veya kuruluş (Gerçek kişi, AŞ, Banka, KİT gibi) alması halinde;

Kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak (2) sayılı tabloda adları belirtilen muaf kuruluşlar tarafından düzenlenen kağıtlar, diğer kurum veya kişilerle birlikte imzalanmışsa, verginin tamamı kişi veya kurumlarca pul yapıştırılmak suretiyle ödenecek, verginin noksan ödenmesi veya hiç ödenmemesi halinde vergi ve cezadan kişilerle birlikte bu kurumlar müteselsilen sorumlu olacaktır. Alacaklı vergi dairesi vergi ve cezayı en kısa yoldan tahsil etmek amacıyla her iki tarafa veya taraflardan herhangi birine başvurabilecektir.

Maddenin uygulanmasında üzerinde önemle durulması gereken husus şudur: Kanuna bağlı (2) sayılı tabloda, kağıdı düzenleyen taraf veya taraflara bakılmaksızın, vergiden istisna edilmiş kağıtlar mevcuttur. (Örneğin, 1- Resmi işlerle ilgili kağıtla bölümünün C/7 bendindeki emekli, dol ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kağıtlar, aynı bölümün c/12. bendindeki evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar, IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar bölümünün 1. bendindeki ticari ve mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve tesellümü mutazamın şerhler, aynı bölümün3. bendindeki hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları gibi)

Aynı tabloda kurumların adları belirtilmek suretiyle vergisi bu kurumlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar için istisna hükümleri de mevcuttur. Bunlara örnek olarak V- Kurumlar ili ilgili kağıtlar bölümünün 8, 9 10, 11, 12 ve 13. bentlerinde belirtilen kuruluşlar gösterilebilir.

Bu iki gruptan birinci gruba giren kağıtlar istisna olduğu için kağıtlarla ilgili istisna hükümlerinin uygulanmasına devam olunacaktır.

Ancak ikinci gruba giren ve vergiden muaf tutulan kuruluşlarca kişilerin işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar, kişilerin imzasını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın damga vergisine tabi tutulacak ve vergi kişiler tarafından ödenecektir. Ödenmedi ise yukarıda belirtilen şekilde vergi ve ceza tarafların herhangi birinden tahsil edilebilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin iki, üç v dördüncü fıkralarında yer alan sorumluluk mükellefiyete ilişkindir. Bu görüşün dayanakları, Kadri Özen'in de belirttiği üzere(2) şunlardır:

- Bilindiği üzere, Damga Vergisinin konusu kağıtlardır. Bu itibarla verginin kişisel hiçbir yönü bulunmamaktadır. Verginin konusu kağıtlar olduğundan, verginin paylara bölünmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla, birden fazla kişi tarafından imzalanan kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamının imza edenlerden müteselsilen alınacağına ilişkin hüküm son derece açıktır.

- Damga Vergisi Kanununun 24 ve 27. maddeleri hükümleri ile birlikte incelenecek olursa, sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin amacı açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu amaç, en kısa yoldan noksan ve cezanın alınabilmesini sağlamaktır.

- Nitekim, Damga Vergisi Kanununun 24/1. maddesi bir adım daha ileri giderek, vergiye tabi bir kağıdın damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz

edenlerin sorumlu tutulacağını öngörmüştür. Bu hükme göre; vergi ve cezanın asıl mükellefler yerine, kağıtları ibraz edenlerden aranacağı, giçbir farklı anlamaya yol açmayacak şekilde açıktır. Hükmün amacı, yukarıda ifade edildiği üzere verginin alınmasında pratiklik ve kolaylık sağlamaktır.

- Öte yandan, 24. maddenin ikinci fıkrasında "Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezadan imza edenler müteselsilen sorumludurlar." denildikten sonra, "Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması, Damga Vergisinin noksan alınmasını gerektirmez." şeklindeki ifade de konuya büyük açıklık getirmektedir. Bu ifadenin anlamı şudur. Kağıdı imza eden iki veya daha fazla kişiden birisi damga vergisinden müstesna ise, bu takdirde bu kişinin hissesine isabet eden vergi ve cezanın ayrılması kesinlikle mümkün değildir. Vergi ve cezanın tamamı, vergiden müstesna kişinin dışında kalanların birinden alınacaktır.

Bütün bu açıklamalar, damga vergisinde mükellefiyet konusunu kağıtların teşkil etmesi itibariyle, verginin hisselere bölünmesinin söz konusu olamayacağını, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait damga vergisi mükellefiyetinin, imza edenlerin hepsine birden terettüp ettiğini çok açık bir şekilde göstermektedir. Vergi ve cezanın, dolayısıyla **mükellefiyetin** bölünmesi söz konusu olamayacağına göre; vergi ve cezanın tamamının imza edenlerin herhangi birisinden aranabileceği son derece doğaldır.

- Müteselsil sorumluluğun, hukuk tekniği açısından ifade ettiği anlamda, damga vergisi alanında öngörülen özel sorumluluk hükümlerinin mükellefiyete yönelik olduğunu gösteren diğer bir husustur. Gerçekte, Borçlar Kanununun 141. ve müteakip maddelerinde düzenlenen "Müteselsil Borçlar"a ilişkin hükümlere göre, müteselsil sorumluluğun anlamı, alacağın müteselsil sorumluların tümünden, bir kısmından veya birinden tamamen istenilebilmesidir. Diğer bir deyişle, borcun tamamından her bir borçlunun (müteselsil sorumluların) ayrı ayrı sorumlu olmasıdır. Müteselsil sorumluluğun diğer bir özelliği alacaklının, müteselsil sorumluların kendi aralarındaki ilişkilerle ilgili veya bağlı olmamasıdır.

- Son olarak, Damga Vergisi Kanunun ilgili maddelerinde sorumluluğun, tarhiyat yerine, verginin ödenmesiyle ilgili olduğunu gösterecek herhangi bir ifade de yer almamaktadır. Aksine 24. maddenin birinci ve ikinci fıkralarındaki "..... alınması lazım gelen vergi ve cezanın tamamından ....." şeklindeki ifadeler, sorumluluğun mükellefiyete yönelik olduğunu gösterir niteliktedir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Damga Vergisinde müteselsil sorumluluk mükellefiyete ilişkin olup, birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamı, imza edenlerin herhangi birinden alınabilir, tarhiyat herhangi biri adına yapılabilir. Dolayısıyla, zamanında ödenmeyen damga vergisi ile cezanın hisseleri nispetinde, imza edenlere ayrı ayrı tarhedilmesine gerek yoktur. Aynı kural, diğer bir deyişle müteselsil sorumluluk hükmü, birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş kağıtların bütün nüshaları ile ilgili vergi ve cezaları kapsar.

Bu itibarla yapılan vergi incelemeleri sırasında, örneğin iki nüsha olarak düzenlenmiş bir sözleşmeye ilişkin damga vergisinin ödenmemiş olduğu tespit edildiği takdirde, her iki nüshaya ait verginin, nezdinde inceleme yapılan taraftan istenmesi mümkün ve gerekli olmaktadır. Vergisi ödenmemiş nüshalara ait vergi ve cezanın, imza sahipleri arasında paylaştırılarak tarhiyatların ayrı ayrı yapılması gerektiği şeklindeki iddia ve görüşlerin bize göre, hiçbir sağlam dayanağı bulunmamaktadır.

Kaldı ki, ceza bakımından bu ilke, Vergi Usul Kanununun 334. maddesinde de "Damga Vergisi..... uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi.....lerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, diğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar" denilerek hükme bağlanmıştır.

Örneğin, 25 milyonluk bir taahhütname (A), (B) ve (C) isimli üç kişi tarafından imza edilmişse, buna isabet eden 125.000.-TL. verginin tamamı (A)'dan veya (B) yahut (C)'den istenebilir. Bunlar, üç imzadan sadece birinin kendisine ait olduğu, bu yüzden kendisinin sadece verginin üçte birinden sorumlu tutulacaklarını öne süremezler. Verginin tamamını ödedikten sonra, hisseleri için diğer imza sahiplerine rücu edilebilir.

Kağıt nüshalarının birden fazla olması halinde sorumluluk konusunda 24. maddede açıklık bulunmamakla birlikte 24. maddenin kağıtları imza edenlerle ilgili müteselsil sorumluluk hükmü birden fazla olarak düzenlenmiş kağıtların, bütün nüshaları ile ilgili vergileri kapsayacağı, Kanunun 3 ve 5. madde hükümleri dikkate alındığında açıkça anlaşılacaktır.

Örneğin (A) ve (B) arasındaki bir mukavele iki nüsha olarak düzenlenmiş, taraflardan her biri birer nüsha almıştır. 50 milyonluk bir meblağla ilgili olduğuna, binde 5 oranı ile damga vergisi 250.000.-TL. tutacaktır. Vergi her nüsha için ayrı ayrı alınacağından, iki nüsha mukavele için toplam vergi 500.000.-TL. olacaktır.

(A) nezdinde yapılan vergi incelemesinde mukaveleye ait verginin ödenmemiş olduğu görüldüğünde, 500.000.-TL. verginin tümü (A) adına salınacaktır. 24. maddedeki sorumluluk hükmünün gereği budur. Çünkü, zaten (A) kendi yedindeki nüshaya ait 250.000.-TL.lık vergi bakımından, sorumluluğu söz konusu değildir. Vergiye asıl mükellef sıfatıyla muhatap olacaktır.

Bu noktada, diğer nüshanın vergi idaresince araştırılıp, pulsuz (vergisiz) olduğunun tespit edilmesi zorunluluğundan da söz edilmemek gerekir. Verginin, kağıdın düzenlenmesi anında ödenmesi gerekli olduğundan, nüshalardan birinin vergisiz oluşu, diğer nüshanın vergisinin ödenmemiş olduğunun varsayım olarak kabulünü gerektirir. Belki, sadece nezdinde tespit yapılan ve sorumlu sıfatıyla verginin tümüne muhatap olacak tarafa, diğer nüshanın vergisi ödemişse, bu hususu tevsik etmesi için bir süre verilebilir. Bu süre içine tevsik yapılamadığında, verginin tümü kısmen mükellef, kısmen de sorumlu sıfatıyla kendisinden alınır.(3)

İmza eden adına sorumlu sıfatıyla verginin tümü itibariyle tarhiyat yapılması için aşağıda değinilecek "ibraz" şart yoktur. Vergi incelemelerinde, durumun tespiti üzerine tarhiyat yapılır.

Kağıtta, Bir Asıldan Doğma ve Birbirine Bağlı Akit ve İşlemler Dolayısı İle Bulunan İmzalar:

Kağıtları imza edenlerin, verginin tamamından sorumlu olması esası, birbirine bağlı ve bir asıldan doğma akit ve işlem dolayısıyla ile de olsa, imza sahibini kapsar.

Örneğin bir satış mukavelesine müşterek borçlu ve müteselsil kefil sıfatıyla imza atan kimse de, kağıt 6. madde uyarınca en yüksek vergi esasında vergilenmiş olsa bile, asıl borçlu gibi, kağıda ait verginin tümünden sorumludur.

Kağıdın, Asıl Akit ve İşlem Dışında Eklenen Akit ve İşlem Dolayısı İle İmzalanması:

Damga Vergisi Kanununun 6.madde son fıkrasında, "akit ve işlemlerce asıl işlemin taraflarından başka bir şahsin eklenen akit ve işleminin ayrıca vergileneceği" öngörülmüştür.

Buna göre, örneğin, (A) ile (B) arasındaki 8 milyonluk bir borç mukavelesi için (C) adi kefil sıfatıyla kefalet vermişse, 8 milyonluk ödünç verme mukavelesi dolayısı ile 40.000.-TL. aynı tutardaki adi kefalet üzerinden de ayrıca 40.000.-TL. (her bir nüshadan ayrı ayrı olmak üzere) vergi alınacaktır.

Bugüne kadarki uygulamada yeterli açıklık sağlanmamış olmakla birlikte, bu durumda da, imza sahiplerinin her birinin vergiden sorumlu olacaklarının kabulü gerekir. Zaten, borç veren, hem kefalet hem de borç verme işleminin tarafıdır. Dolayısı ile verginin tümünden sorumlu tutulacağı açıktır. Borç alan ve adi kefalet dolayısı ile imza atanlar da borç verenin tarafları olmakla, aynı sorumluluğu paylaşma durumundadırlar. Kaldı ki borç ve kefalet birbirini tamamlayan işlemlerdir.

Birbirinden Tamamen Müstakil İşlemler Dolayısı İle Kağıda İmza Atılmış Olması:

Birbiri ile hiçbir ilişkisi olmayan işlemler, bir kağıtta toplanmışsa her işlemden ayrı arı vergi alınır. Örneğin, (A) bir kağıtta (B)'den mal alımı, (C) ile bu malların taşınması için mukavele yapmış olabilir. 6. madde gereğince bu iki işlemden her biri, aynı kağıtta toplanmasına rağmen ayrı ayrı vergiye tabidir.

Bu gibi hallerde, kağıtta imzası bulunan sadece kendine ait işlemle ilgili vergiden sorumlu tutulabilir.Yukarıdaki örneğe göre, (A) hem mal alım, hem de taşıma sözleşmesinin tarafıdır. Her iki sözleşme dolayısıyla doğan verginin tümünden sorumludur. (B) sadece mal satmıştır. Taşıma sözleşmesi ile ilgisi yoktur. Bu yüzden sorumluluğu mal satım sözleşmesi ile ilgili vergi ile (bunun tamamı ile) sınırlı aymak gerekir. Bunun gibi, (C)'nin sorumluluğu da taşıma sözleşmesine düşen vergi ile sınırlıdır.

3- Atıf Yapılan Kağıtlarla İlgili Vergide:

İmza edenlerin sorumluluğunun, atıf yapılan kağıttaki vergiyi kapsayıp kapsamayacağı hususu da özel bir durum teşkil eder. Damga Vergisi Kanununun 4. maddesinde, kağıtların mahiyetinin tayininde, atıf yaptığı kağıdın nazara alınacağı belirtilmiştir. Bu kural, kağıdın hem mahiyetinin tayini, hem de meblağın belirlenmesi bakımından geçerlidir.

Aslında genel olarak, başka bir kağıda atıf yapan kağıttaki imzalar, atıf yapılan kağıttaki kimselere ait olmak gerekir. Bu yönü ile bu iki kağıt arasında 24. maddedeki sorumluluk açısından bir ilişki kurulsa da, kurulmasa da, sorumlu olacak kişiler aynı olacaktır.

Ancak, borcun nakli, alacağın temliki durumları ve benzeri hallerde sözü edilen kağıttaki imzalar farklı kimselere ait olabilir. Bu hallerde, bize göre, kağıtlardaki imzalar, sorumluluk açısından, ayrı ayrı değerlendirilmeli, atıf yapan ve atıf yapılan kağıtlardan birindeki imzası dolayısı ile, imza sahibi diğer kağıdın vergisinden sorumlu tutulmamalıdır.

4- Vergisi İstihkaktan Kesinti Yoluyla Ödenecek Kağıtlarda:

Bilindiği üzere, vergisi istihkaktan kesinti yoluyla ödenecek kağıtlar;

- Avans makbuzları ((1) sayılı tablonun IV/1-8)
- Ücret ve benzeri ödemelerde düzenlenen kağıtlar (Bordrolar gibi) (IV/1-I)
- Resmi daireler tarafından yapılan her türlü ödemelerde düzenlenen makbuzlar veya bu mahiyetteki şerhlerdir.

Yukarıda sayılan ve vergisi istihkaktan kesinti şekliyle ödenmesi gereken (makbuz veya makbuz şerhleri gibi) kağıtlara ait damga vergisi, ödemeyi yapan kişi, kurum veya kuruluşça, gelir vergisi stopajında olduğu gibi ve 20 seri nolu DVKGT belirtilen esaslar doğrultusunda yapılacak ödemeden kesilerek Muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenmesi gerekir.

Bu tür ödemeleri yapanların muhtasar beyanname verme mecburiyetleri yok ise (götürü gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi) bu tür kağıtlara ait damga vergisi ilgili kağıda pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilmesi gerekir.

Genel Bütçeye dahil dairelerde ise bu tür ödemelerde düzenlenen kağıtların damga vergisi hesaben genel bütçe geliri olarak yazılacaktır.

Vergisi istihkaktan kesinti suretiyle kesilmesi gereken kağıtların damga vergilerinin hiç kesilmemesi veya noksan kesilmesi veya beyan edilmemesi halinde ziyaa uğratılan vergi ve ceza tarhiyatının, kesinti yapmak zorunda ola kişi, kurum, kuruluş veya resmi daire adına yapılması gerekir. Anlaşılacağı üzere, bu kağıtlarla ilgili sorumluluk stopaj suretiyle kesilmesi gereken gelir vergisindekinin aynısıdır.

B- RESMİ DAİRELERİN SORUMLULUĞU

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan;

"Resmi dairelerce..... düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların damga vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere (resmi dairelere) aittir.

Vergi ve ceza, vergisi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere kağıdı düzenleyenlerden (resmi dairelerden) alınır" hükmü ile resmi dairelere sorumluluk yüklenmiştir. Bu hükme göre resmi dairenin, kağıtlara ait damga vergisi ve cezasından sorumlu tutulabilmesi için, mutlaka kağıtta imzası bulunması şarttır.
Bu hüküm, resmi dairelerle kişiler arasında müşterek imza ile düzenlenen kağıtları kapsadığı kadar, kişilerle ilgili olarak sadece resmi dairelerin imzası ile tekemmül ettirilip kişilere verile veya dairede bırakılan kağıtları da kapsamaktadır.

Resmi dairelerin imzasını taşıyan kağıtların damga vergisi, yukarıda belirtilen şekillerde tam ve zamanında ödenmediğinde, hem vergi hem de ceza, resmi daireden tahsil edilir. Tahsil edilen ceza, resmi dairenin bünyesinde kalır. Yani cezayı, kişilerden isteyemez ancak vergi aslı için kişilere rücu edebilir.

Madde hükmüne göre, resmi direnin imzasını taşıyan kağıdın mükellefi kişi veya kurum tespit edilse bile hem vergi hem de ceza tarhiyatının (vergi ve ceza ihbarnamesinin) resmi daire adına yapılması gerekir.

Zira, resmi dairelere yüklenen bu sorumluluğun gereği olarak, resmi dairelerinin imzasını taşıyan kağıtların nüshaların ait damga vergisinin ödeme şekli (usulü), resmi daireler için belirlenen ödeme usulüne göre yapılmaktadır. (Bu konu üzerinde yukarıda etraflıca durulduğu için burada ayrıca açıklanmayacaktır.)

Öte yandan, resmi dairelerin imzasını taşımamakla birlikte kendilerine ibraz edilen kağıtlarla ilgili olarak Kanunun 26. maddesi ile bazı mecburiyetler yüklenmiştir. Bu konuya aşağıda ayrıca değinilecektir.

C- NOTERLERİN SORUMLULUĞU

Kanunun 24. maddesinin üç ve dördüncü fıkra hükmüne göre noterlerin sorumluluğu, resmi dairelerin sorumluluğu ile aynı niteliktedir. 24. maddenin anılan fıkralarında;

"..... noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların damga vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere (noterlere) aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden (noterlerden) alınır" denilmektedir.

Bilindiği üzere, noterler, 1512 sayılı Noterlik Kanunu hükümlerine göre (damga vergisi uygulaması açısından) genellikle üç türlü işlem yaparlar. Bunlar düzenleme, onaylama ve örnek verme işlemidir.

Bunlardan, notere sorumluluk yükleyen işlemlerin başında düzenleme ve kısmen de onaylama işlemi gelir.

1- Düzenleme Şeklinde Yapılan Kağıtlarda

Noterlik Kanununun 84. maddesinde düzenleme işlemi; "Hukuki işlemlerin noter tarafından düzenlenmesi bir tutanak şeklimde yapılır.

Bu tutanağın;

1.....

.....

.....

taşınması gereklidir.

Bu şekilde düzenlenen iş kağıdının aslı noterlik dairesinde saklanır ve örneği ilgilisine verilir" şeklinde tanımlanmış ve 89. maddesinde de "düzenleme şeklinde yapılması zorunlu işlemler belirtilmiştir.

Öte yandan, aynı Kanunun 118. maddesinde "Noterliklerde.....düzenlenen kağıtlar dolaysıyla özel kanunları uyarınca ödenmesi gereken vergi, harç ve resimler makbuz karşılığında tahsil olunur....", 119. maddesinde de "Noterler, 118. madde uyarınca tahsil ettikleri vergi, resim ve harçları aşağıda yazılan süreler içinde ilgili vergi dairesine bir beyanname ile bildirmek ve aynı süre içerisinde yatırmakla yükümlüdürler...." hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır.

Damga Vergisi Kanununun 24 ve Noterlik Kanununun yukarıda belirtilen hükümleri birlikte incelendiğinde, hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen damga vergisine tabi kağıtlar noterlikte düzenleme şeklinde yapıldığı takdirde bu kağıtlara ait damga vergisinin, o kağıdı düzenleyen noter tarafından tahsil edilip 119. maddede belirtilen sürelerde ilgili Vergi Dairesine bir beyanname ile beyan edilip aynı süre içerisinde yatırılması gerekir.

Eğer noter düzenleme şeklinde oluşturduğu vergiye tabi kağıda ait damga vergisini tam ve doğru olarak ilgilisinden (mükellefinden) tahsil etmez ve vergi dairesine de ödenmez ise bu kağıda ait vergi ve ceza tarhiyatına noter muhatap tutulacaktır. Vergi ve ceza noterden tahsil edilecek ancak noter sadece vergiyi kağıdın mükellefine rücu edebilecektir.

Öte yandan, düzenleme şeklinde yapılan kağıda ait damga vergisi mükellefinden tahsil edildiği halde, noter 119. maddeye göre tahsil ettiği bu vergiyi zamanında vergi dairesine beyan etmez ise bu takdirde de beyan edilemeyen vergi ve buna ait ceza tarhiyatına noter muhatap olacağı gibi (Vergiyi mükellefinden daha önce tahsil ettiği için) vergiyi de rücu edemeyecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Noterler, düzenleme şeklinde yaptıkları kağıtların damga vergisinin ödenmesi bakımından, o kağıda ait verginin mükellefi imiş gibi işleme tabi tutulmaktadır.

2- Onaylama Şeklinde Yaptıkları Kağıtlarda

1512 sayılı Noterlik Kanununun 90. maddesinde onaylama işlemi tanımı "hukuki işlemlerin altındaki imzanın onaylanması, imzayı atan şahsa ait olduğunun bir şerhle belgelendirilmesi şeklinde yapılır. İmzası onaylanan iş kağıdının aslı ilgilisine verilir ve imzalı bir örneği dairede saklanır." şeklinde yapılmış ve 91. maddesinde onaylamanın imzanın noter huzurunda atılması veya imzanın kendisine ait olduğunun ilgili tarafından kabul edilmesi şeklinde yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre onaylama;

a) İmzanın Noter Huzurunda Atılması

İmzanın noter huzurunda atılması şeklinde yapılan onaylama işleminde (damga vergisi açısından) vergiyi doğuran olay, kağıdın imzalandığı ve tekemmül ettiği an olan noter huzurunda meydana gelmektedir.

Dolayısıyla, imzanın noter huzurunda atılması şeklinde yapılan onaylama işleminde onaylanan kağıda ait damga vergisinin de, mükellefi tarafından notere noterlik makbuzu ile ödenmesi ve noterin de bunu tahsil etmesi zorunluluğu vardır. Bir başka ifade ile imzanın noter huzurunda atılması şeklinde yapılan onaylama işleminin, düzenleme şeklinde yapılan işlemden (damga vergisi uygulaması açısından) hiçbir farkı kalmamıştır. Bu farklılık, 1318 sayılı Kanunla 488 sayılı Kanunun 16. maddesine eklenen dördüncü fıkra ile giderilmiştir

Bilindiği üzere, Kanunun 16. maddesine 1318 sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkrasında "Noterde düzenlenen kağıtların damga vergisinin pul yapıştırılmak şekliyle ödenmesinde ise bu pullar noterde kopyalarına yapıştırılır" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükmün gerekçesinde de;

"Noterlerde tanzim edilen kağıtların damga vergisi mükellefiyeti, bu kağıtlara damga pulu yapıştırılması suretiyle yerine getirilmektedir. Ancak inceleme elemanlarınca noterler nezdinde yapılan incelemelerde pulların mükelleflerin ellerindeki asıl nüshalara yapıştırılmış olması sebebiyle kontrol sağlanamamakta ve mükelleflerin ellerindeki pullu nüshaların bulunması ise mümkün olamamaktadır. İşte bu mahzuru önlemek, tetkik elemanlarınca damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilip getirilmediğinin her zaman kontrol edilmesini sağlamak maksadıyla, Kanunun 16. maddesinin 3. fıkrasının sonuna bir fıkra eklenmiş ve noterlerde düzenlenecek kağıtların damga vergisinin pul yapıştırılması şekliyle ödenmesinde bu pulların kağıtların noterlerde kalan kopyalarına yapıştırılması kabul edilmiştir." denilmekte ve konuya ilişkin olarak yayımlanan 6 seri nolu DVK Genel Tebliğinin ilgili bölümünde ise Kanunun 97. maddesi ile, noterde düzenlenecek kağıtların Damga Vergisinin pul yapıştırılması şekliyle ödenmesi halinde pulların kağıtların noterde kalan kopyalarına yapıştırılması hükme bağlanmıştır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 16. maddesine eklenen bu fıkra, Damga Vergisinin kağıtların asıllarına pul yapıştırılması şekliyle ödenmesi hakkındaki ana prensibin istisnasını teşkil etmektedir.

Bundan böyle noterde düzenlenecek kağıtların damga vergisi mükellefiyeti, kağıtların asıllarına pul yapıştırılması suretiyle yerine getirilmeyip bu kağıtların noterde kalacak kopyalarına pul yapıştırılmak suretiyle yerine getirilecektir.

Bu madde ile, noterde düzenlenecek kağıtların vergi mükellefiyetinin noksansız ve zamanında yerine getirilip getirilmediğinin Adliye müfettişleri ve Bakanlığımız inceleme elemanlarınca tetkik ve kontrolü sağlanmış bulunmaktadır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Buna göre, imzanın noter huzurunda atılması şeklinde onaylanan kağıda ait damga vergisi tam olarak noter tarafından tahsil edilmez veya vergi dairesine yatırılmaz ise ziyaa uğratılan vergi, cezası ile birlikte noterden tahsil edilir. Yani vergi ve ceza tarhiyatına noter muhatap tutulur. Ancak noter bu şekilde ödediği vergiyi kağıdın asıl mükellefine rücu edebilecektir.

Ayı şekilde, birden fazla imza ile tekemmül eden ve özellikle resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen sözleşmeler (mukavelenameler) dairede düzenlenerek resmi dairenin yetkili elemanları ve kişiler tarafından notere götürülmekte ve sözleşmeyi noter huzurunda imzalamakta ve noter de onaylama işlemini yapmaktadır. Bu durumda da o sözleşmeye ait damga vergisi mükellefiyeti kişilerin sözleşmeyi noter huzurunda imzaladığı zaman meydana geldiği için o sözleşmeye ait damga vergisinin de notere ödenmesi ve noterin de bunu 118.

maddeye göre tahsil edip 119. maddeye göre de vergi dairesine yatırması gerekir. Noterler bu sözleşmeye ait damga vergisini kişilerden tahsil etmez ve vergi dairesine tam ve zamanında yatırmaz ise damga vergisi ve ceza tarhiyatının noter adına yapılması gerekir. Noter, bu suretle ödediği vergi aslını o sözleşmenin mükellefine rücu edebilecektir.

b- İmzanın Kendisine Ait Olduğunun İlgili Tarafından Kabulü ve Örnek Verme İşleminde

Bu tür kağıtlarda vergiyi doğuran olay, kağıt noter onaylama işlemi veya örnek verme işlemi için getirilmeden önce meydana geldiği için, bu kağıda ait damga vergisi mükellefiyetinin de, taraflarca, notere ibrazından önce yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

Dolayısıyla noterler, dışarıda düzenlenip kendilerine onaylama veya örnek verme işlemi için getirilen vergiye tabi kağıtların vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak mecburiyetindedirler. Vergisi ödenmemiş kağıdı onaylayan veya suretini çıkarıp veren noterler hakkında 488 sayılı Kanunun 27 ve 213 sayılı Kanunun 356/3 maddesi hükümlerine göre cezaya muhatap olacaklardır. (Bu konu üzerinde ileri bölümde ayrıca durulacaktır.)

D- KAĞITLARI İBRAZ EDENLERİN SORUMLULUĞU

Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin birinci fıkrasında; "Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre kağıtları imza eden ve kağıdın mükellefi haricinde (dışında) kalan kişiler tarafından damga vergisi mükellefiyeti yerine getirilmemiş bir kağıdı, bir hakkın ispatı veya başka nedenlerle noterlere, Bankalara, KİT'lere ve İştirakleri ile resmi dairelere ibraz eden üçüncü kişiler o kağıda ait damga vergisi ve cezasını ödemekle yükümlü tutulmuştur. Vergi ve ceza, kağıdın mükellefi olmamasına rağmen sorumlu sıfatıyla, ibraz edenler adına tarh edilecek ve onlardan alınacaktır.

Burada kanun koyucu, ibraz edenin statüsü itibariyle hiçbir ayırım yapmamıştır. Bir gerçek kişi veya banka şeklinde bir kuruluş da olsa, ibraz ettiği kağıdın vergi ve cezasından sorumlu tutulur ve vergi ve ceza kendi adın kesilir.

İbraz esnasındaki sorumluluğu, kağıdın asıl mükellefi olarak (tek başına veya müşterek imza sahibi olarak) verginin mükellefi olma durumu ile karıştırmamak lazımdır. İbraz esnasında sorumluluk, verginin mükellefi olmayan durumlarda söz konusu olur.

Bilindiği üzere, damga vergisi kağıt üzerine oturtulmuş bir vergi olması nedeniyle, bu kağıtların, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için yetkili makamlara ve belli organ ve kurumlara ibraz edilmesi mümkündür. Bu nedenle 488 sayılı Kanunun 24-27. maddeleri ile damga vergisinin ödenmesini kolaylaştırmak bakımından otokontrol aracı olarak bazı kişi, kurum ve kuruluşlara sorumluluklar yüklemiştir. Kağıtlara ait damga vergisinin en kısa ve emin şekilde tahsilinin sağlanması bakımından getirilen bu sorumlulukların birisi de ibraz edenlerin sorumluluğu müessesesidir.

Bu itibarla ibrazın tanımının çok iyi yapılması gerekir.

1- İbraz Nedir?

Bilindiği üzere, Damga Vergisi Kanununun birinci maddesinde, ibrazın tanımı kısmen yapılmıştır. Anılan maddenin ikinci fıkrasında; "Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve **herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek** olan belgeleri ifade eder" denilmektedir.

Anlaşılacağı üzere, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için o kağıdın ibraz edilmesi şart olmayıp yazılıp imzalandığı anda herhangi bir hususu ispat veya belli edebilecek nitelikte olması yeterlidir ve o kağıda ait damga vergisi mükellefiyetinin de yazılıp imzalandığı anda yerine getirilmesi şarttır.

İşte, vergiye tabi kağıtların damga vergisi mükellefiyeti, kağıt yazılıp imzalandığı anda kağıdı imzalayanlar (mükellefler) tarafından yerine getirilmemiş ise o kağıdı elinde bulunduran gerçek kişi, kurum, kuruluş, resmi daire, muaf kuruluşlar herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için resmi dairelere, noterlere, bankalara, KİT.lere veya İştiraklerine ibraz ettiklerinde o kağıda ait damga vergisini ve cezasını ibraz edenler bu sıfatla ödemek zorundadırlar. Vergi idaresi o kağıdın mükellefini araştırmaksızın o kağıdı ilgili kurum ve kuruluşlara ibraz edenler adına vergi ve ceza tarhiyatını yapacaktır.

Zira kendilerine ibraz edilen ve vergisi ödenmemiş kağıdı işleme koyan resmi daireler, noterler, bankalar, KİT.ler ve İştiraklerine 26 ve 27. maddelerle müeyyideler getirilmiştir. Kendilerine vergi ve cezası ödenmemiş kağıt ibraz edildiğinde yapılacak işlemler de bu maddelerde açıklanmıştır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ibraz edenlerin sorumlu tutulması için kağıdın sadece düzenlenmesindeki amaç doğrultusunda, o amacın elde edilmesi için ibraz edilmesinde değil, ibraz edilen kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için veya bir hakkın delili veya bir hakkın elde edilmesi için ibraz edilmesi halinde de ibraz edenler ödenmemiş olan vergi ve cezanın ödenmesinden sorumlu olacaklardır ve tarhiyata muhatap tutulacaklardır.

2- Kimler İbraz Ederse Sorumlu Tutulur?

Kanunun 24. maddesinin birinci fıkrasında, ibraz edenin statüsü itibariyle hiçbir ayırım yapılmamıştır. Dolayısıyla bir gerçek kişi veya banka veya damga vergisi mükellefi olmayan bir belediye, döner sermayeli işletme, KBİ veya OYAK gibi kurum ve kuruluşlar da olsa, ibraz ettiği kağıdın vergi ve cezasından sorumlu tutulur. Vergi ve ceza ibraz eden adına tarh edilir.

3- İbraz Kime Yapılırsa Sorumluluk Doğar?

Yukarıda açıklandığı üzere ibraz herhangi bir hususun ispat veya belli edilmesi, bir hakkın elde edilmesi veya bir hakkın delili olarak kullanılması için gösterilmesidir. Kağıt, bu şekilde kime karşı olursa olsun, kullanılırsa ibraz edilmiş sayılır. Ancak, 24. maddede yer alan ibraza bağlı sorumluluğun işleyebilmesi için ibrazın belli kişilere yapılmış olması gerekir. Bu kişiler Damga Vergisi Kanununun güvenliği ve kontrolü için sorumluluk yüklemiş olduğu herkestir.

Kanunun, verginin güvenliği ve kontrolü için sorumluluk yüklemiş olduğu kurum ve kuruluşlar 26 ve 27. maddelerde belirtilmiştir. Buna göre ibraz;

Resmi dairelere (Kanunun 8. maddesinde sayılanlar)
Noterlere,
Bankalar ve
KİT'ler ve İştiraklerine yapıldığı zaman sorumluluk doğar.

Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtlar kendilerine ibraz edildiğinde bu kurum ve kuruluşların yapmaları gereken işlemlere aşağıda ayrıca değinilecektir.

4- Vergi İnceleme Elemanlarına İbraz, İbraz Hükmündedir

Vergi inceleme elemanlarına ibraz resmi daireye ibraz hükmündedir.

Öte yandan, vergi incelemelerinde bir kağıdın (Örneğin, müşteri senedinin) inceleme elemanına ibraz edilmesi de ibraz hükmündedir.(5) Dolayısıyla inceleme elemanı, kendisine ibraz edilen (üçüncü kişilerin imzasını taşıdığı halde) vergisi ödenmemiş kağıtlar için de, ibraz edenleri o kağıdın vergisinin ödenmesinden sorumlu tutarak ibraz edenler adına rapor yazabileceklerdir.

Örneğin, bir mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesinde, müşteri senedinin pulsuz olduğu görüldüğünde senedin vergisi nezdinde inceleme yapılan mükelleften sorumlu sıfatıyla istenmesi ve tarhiyatın da nezdinde inceleme yapılan adına yapılması gerekir.

İbraza bağlı sorumluluk her türlü kağıdı kapsamaktadır. Ancak, ibraza bağlı ve ibraz esnasındaki sorumluluk, ibraz edenin, mükellefiyetle hiçbir ilgisinin olmadığı zaman devreye girer. Örneğin, bir şirketin müşterisinden aldığı senedi bankaya kırdırmak için ibraz etmesi halinde olur. Aksi takdirde, kendi imzaladığı kağıdın mükellefi olur ve vergi, sorumlu sıfatıyla değil mükellef sıfatıyla kendisinden alınır.

5- İbraza Bağlı Sorumluluk Bütün Nüshaları Kapsamaz

Birden fazla nüsha olarak düzelenmiş kağıtların, her nüshasının ayrı ayrı vergilendirileceği, 488 sayılı Kanunun 5. madde hükmü gereğidir.

İbraza bağlı sorumlulukta, örneğin bir mukavelede nüsha adedinin örneğin dört nüsha olarak belirtilmiş olduğu bir durumda, bütün nüshaların vergisi ibraz edenden istenemez. Sorumluluğu, sadece ibraz ettiği nüshanın vergisi ile sınırlıdır.

(Oysa, daha önce açıklandığı üzere, mükellefi olduğu, yani kendi imzasını taşıyan bir kağıdın vergisinin ödenmemiş olduğu tespit edildiğinde, belli ise, diğer nüshaların vergisi de kendisi adına tarh edilebilir.)

E- İBRAZA BAĞLI MECBURİYET

Yukarıda belirtildiği üzere, kişiler tarafından yazılıp imzalanmak suretiyle düzenlenen vergiye tabi olup vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtlar herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için;

- Resmi Dairelere,
- Noterlere,
- Bankalara,
- KİT'lere ve İştiraklerine

ibraz edildiğinde 24. maddenin birinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince ibraz edenler ödenmemiş olan vergi ve cezanın ödenmesinden sorumlu olacaklardır.

24. maddenin birinci fıkrasında yer alan hükmün işlerlik kazanabilmesi için, kendilerine verginin güvenliği ve kontrolü için görevler yüklenen bu kurum ve kuruluşların uymaları ve yapmaları gereken bazı mecburiyetler bulunmaktadır.

Zira genel bütçe gelirleri içerisinde yer alan damga vergisini tahsile yetkili idare vergi daireleridir. Vergi daireleri ise kişilerin birbirleri ile olan ilişkilerinde düzenlenen kağıtların varlığından **her zaman haberdar olması** mümkün değildir. Dolayısıyla kişiler arasında düzenlenen bir kağıdın varlığı ve bu kağıda ait damga vergisinin ödenmediği konusunda bilgi edinmesi gerekir ki zamanında ödenmemiş olan verginin ve cezasının tahsili yoluna gitsin.

İşte verginin güvenliği ve kontrolü için kendilerine görev yüklenen kurum ve kuruluşların, kendilerine herhangi bir nedenle ibraz edilen (vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş) kağıtların varlığı konusunda ilgili vergi dairelerine, Damga Vergisi Kanununun 26 ve 27. maddeleri gereğince bilgi vermek mecburiyetleri bulunmaktadır.

Verginin güvenliği ve kontrolünden sorumlu olanların kendilerine ibraz edilen kağıtlarla ilgili olarak 26 ve 27. maddelerde belirtilen mecburiyetler aşağıda açıklanmıştır.

G- RESMİ DAİRELERİN MECBURİYETİ

448 sayılı Kanunun 26. maddesinde, "Resmi dairenin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini onamaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere vergi dairesine göndermeye mecburdurlar." hükmüne yer verilmiştir.

Resmi dairelerin sorumluluğu kendi imzaları ile tekemmül eden kağıtlarla ilgili olduğu halde, resmi dairelerin bu maddede yer alan mecburiyeti, başka kurum veya kişilerin imzaları ile tekemmül edip kendilerine ibraz edilen kağıtlarla ilgilidir.

488 sayılı Kanunun 8. maddesinde belirtilen resmi dairelere herhangi bir nedenle ibraz edilen kağıtların vergisinin tam, zamanında ve usulüne uygun bir şekilde ödenmiş olması gerekir.

Resmi dairelere ibraz edilen kağıtların vergisi tam ve zamanında ödenmemiş ise bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden kim olursa olsun (mükellefi olsun veya olmasın) ödenmemiş olan verginin ve cezasının ödenmesinden sorumlu olacaklar ve tarhiyata muhatap tutulacaklardır.

Bu nedenle, resmi daireler kendilerine ibraz edilen kağıtların vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak ve verginin (hiç ödenmemiş veya noksan) ödenmiş olup olmadığına bakmak mecburiyetindedirler. Eğer o kağıda ait damga vergisinin ödenmediğini veya noksan ödendiği tespit edilir ise o kağıdın vergisinin ödenemediğini (veya noksan ödendiğini) vergi dairesine bir tutanakla bildirmek veya tutanak tutulmak üzere vergi dairesine göndermek mecburiyetindedirler.

1- Verginin Ödenmediğinin Tespiti

Resmi dairelere ibraz edilen bir kağıdın vergisinin ödenmediği veya vergisinin noksan ödendiği ödeme şekillerine göre şu şekilde belirlenir.

a) Pul yapıştırmak suretiyle ödeme usulünde

Bilindiği üzere, Kanunun 4. maddesi hükmüne göre, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılarak buna göre tabloda yazılı vergisi bulunacak ve kağıt üzerine vergi miktarına eşit miktarda damga pulu yapıştırılacaktır.

Kağıt üzerinde, vergi miktarından az pul bulunması veya hiç pul bulunmaması o kağıdın vergisinin noksan veya hiç ödenmediğini gösterir.

b) DS. Makbuz karşılığı ödeme usulünde

20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere DSMK ödeme yetkisi bulunan AŞ'ler, Bankalar, DSK, Belediyeler gibi kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenip imzalanan kağıtların damga vergisi, tutacakları Damga Vergisi Defterine kayıt edilmek ve defter kayıt nosu ile o kağıdın damga vergisi miktarını gösteren ve yetkililerin imzası ile onaylı ".....TL. DV tarafımızca MK ödenecektir. Defter Sıra No:..... şeklindeki şerhi ihtiva etmesi gerekir. Bu şerhi taşıyan kağıtlar vergisi ödenmiş kabul edilerek işleme konulacaktır.

O kağıdın tabi olduğu damga vergisi miktarını ve defter sıra nosunu (ikisini birden) ihtiva etmeyen bu nitelikteki şerhler veya hiçbir şerhi (veya pulu) taşımayan veya sadece "DV tarafımızca MK ödenecektir" şerhini taşıyan şerhler o kağıdın damga vergisinin ödenmediğini

gösterir ve o kağıdın vergisi ve cezasının ödenmesi için vergi dairesine bildirilmeden işleme konmaması gerekir.

c) İstihkaktan kesinti suretiyle ödeme usulünde

İstihkaktan kesilen damga vergisi miktarının kağıt üzerinde ayrıca gösterilmesi veya vergisi istihkaktan kesinti suretiyle ödenecek kağıt DSMK ödeme yetkisi bulunan kurum veya kuruluşlar tarafından düzenlenmiş ise Damga Vergisi Defter Sıra Nosunu ve vergi miktarını gösteren şerhi ihtiva etmemesi halinde de o kağıdın damga vergisinin ödenmediğini gösterecektir.

2- Tutanakta Bulunması Gereken Bilgiler

Resmi dairelerin ilgili memurlarının, kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisinin, yukarıda belirtilen şekilde, hiç ödenmediğinin veya noksan ödendiğinin belirlenmesi halinde bu kağıtları işleme koymadan önce bir tutanak düzenlemek üzere vergi dairesine göndermek mecburiyetindedirler.

Resmi dairelerin ilgili memurlarının düzenleyecekleri tutanakta; kendilerine ibraz edilen kağıdın,

- Nevi ve mahiyetinin
- İhtiva ettiği meblağın
- Vergi miktarının
- Verginin hiç ödenmediği veya ne kadar noksan ödendiğinin
- Kağıdı kendilerine ibraz edenin adı soyadı ve bilinen adreslerinin

belirtilmesi şarttır. Ayrıca kağıdın bir fotokopisinin bir tutanak ekinde vergi dairesine gönderilmesinde de fayda vardır.

Öte yandan, resmi daireler bu tutanağı kendileri düzenleyebilecekleri gibi kağıdı ve ibraz eden kişiyi ilgili vergi dairesine de gönderebilecektir. Bu halde tutanak vergi dairesince düzenlenecek ve tarhiyatı ibraz eden adına yapacaktır.

3- Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler

Vergi dairesi bu tutanak üzerine, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş olan bu kağıdın mükellefini araştırmaksızın o kağıdı ilgili resmi daireye ibraz eden kişi adına, 24. maddenin birinci fıkrasına göre vergi ve ceza tarhiyatı yapacaktır.

4- Vergisi Ödenmemiş Kağıdın İşleme Konması Halinde Uygulanacak Ceza

Resmi dairenin ilgili memurları, kendilerine ibraz edilen kağıtların vergisinin ödenmediğinin veya noksan ödendiğini araştırmaksızın işleme koymaları halinde uygulanacak müeyyideler hakkında 488 sayılı Kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak ilgili memurlar hakkında genel hükümlere göre soruşturma açtırılarak idari müeyyidelerin uygulanması için hiçbir engel yoktur.

5- Pulların Usulüne Uygun Şekilde İptal Edilmemiş Olması Halinde Uygulanacak Ceza

Resmi dairelerin, kendilerine ibraz edilen veya gönderilen kağıtların pullarının usulüne uygun iptal edilmiş olduğunu kontrol sorumlulukları da vardır. Usulüne uygun olarak iptal edilmemiş pulları, resmi mühür veya damga basmak suretiyle iptal edilmeden işleme

konamaz. Aksi takdirde her kağıt için 400.-TL. cezaya muhatap olacakları Vergi Usul Kanununun 356. maddesinde hükme bağlanmıştır.

G- NOTERLERİN MECBURİYETİ

Kişiler arasında veya kişiler tarafından dışarıda yazılıp imzalandıktan sonra noter imza tasdiki (onaylama) veya başka amaçlarla ibraz edilen kağıtlara ait damga vergisinde vergiyi doğuran olay, kağıdın notere ibrazından önce yazılıp imzalandığı anda meydana gelmiştir ve vergisi de notere ibrazından önce ödenmiş olmalıdır.

Dışarıda yazılıp imzalanmış bir kağıda ait damga vergisi notere ibraz edildiğinde usulüne uygun olarak tam ve zamanında yerine getirilmemiş (ödenmemiş) ise, bu kağıda ait ödenmemiş olan damga vergisi ve cezasını tam olarak ödettirmeden noterler o kağıdı işleme koyup onaylayamaz veya o kağıt üzerine ibraz edenin istediği işlemi yapamazlar. Bu husus 488 sayılı Kanunun 27. maddesinde açıkça hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, noterler 1512 sayılı Kanunun 91. maddesi hükmüne göre onaylama işlemini iki şekilde yapmaktadırlar. Bunlar; imzanın noter huzurunda atılması veya imzanın kendisine ait olduğunun ilgili tarafından kabulü şeklinde yapılmaktadır.

İmzanın noter huzurunda atılması halinde vergiye tabi kağıt o anda, noterde imza atılması anında tekemmül etmektedir. Dolayısıyla imzanın noter huzurunda atılması şeklinde yapılan onaylama işlemi, verginin tahsili yönünden, düzenleme işleminden farksız olup o kağıda ait damga vergisinin notere ödenmesi gerekir ve bu durumda vergi ziyaı bulunmadığı için noterin o kağıt için ceza istemesine gerek olmayacaktır.

Noter, bu suretle onaylama işlemini yaptığı kağıda ait damga vergisini tam olarak tahsil etmez ve vergi dairesine yatırmaz ise, bu takdirde noter adına 27. maddeye göre değil 24/3. madde hükmüne göre işlem yapılması ve vergi ve cezanın ödenmesinden sorumlu tutulması gerekir.

Ancak eğer kağıt taraf veya taraflarca dışarıda yazılıp imzalandıktan sonra imza tasdiki için notere ibraz edilir ise bu takdirde onaylama işlemi, imzanın kendisine ait olduğunun ilgili tarafından kabulü şeklinde yapılıyor olacaktır. Dolayısıyla noter ibraz edilen kağıda ait damga vergisinde vergiyi doğuran olay, notere ibraz tarihinden önce meydana geldiğinden noterler kendilerine ibraz edilen bu kağıda ait damga vergisinin usulüne uygun olarak tam ve zamanında ödenip ödenmediğini araştırmak ve eğer ödenmemiş ise bu kağıda ait damga vergisi ve cezasını ödetmeden veya kendisi tahsil etmeden işleme koyamazlar ve onaylama işlemini yapamazlar.

Dışarıda yazılıp imzalanan kağıt onaylama dışında başka bir nedenle de notere ibraz edilse o kağıda ait damga vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak ve eğer ödenmemiş ise vergiyi cezası ile birlikte ödettirmeden veya kendileri tahsil etmeden istenen işlemi yapamazlar.

Verginin ödenip ödenmediğini araştırmadan verginin vergisi tam ve zamanında ödenmemiş kağıdı işleme koyan noterler adına 27. maddede belirtilen cezanın dışında V.V. Kanunun 356/3. maddesine göre de ayrıca ceza kesilir.

1- Verginin Ödenmediğinin Tespiti

Kendilerine ibraz edilen kağıtların vergisinin usulüne uygun, tam ve zamanında ödenip ödenmediği resmi dairelerin mecburiyet ile ilgili (F) bölümündeki gibi ödeme şekillerine göre belirlenecektir.

a) Pul yapıştırmak suretiyle ödeme usulünde
b) DSMK ödeme usulünde

c) İstihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeme usulünde

2- Vergi ve Cezanın Tahsili

Kanunun 27. maddesi, Noterlere kendilerine ibraz edilen kağıtlardan vergisinin ödenmediği belirlenenlerine ait damga vergisi ve cezasının (ibraz edenden alınarak) devlet hazinesine ödenmesinin sağlanması konusunda iki seçenek getirmiştir.

Buna göre noterler, kendilerine tasdik etmek veya suret çıkarmak veya başka nedenlerle ibraz edilen vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların vergi ve cezasını usulüne uygun olarak;

- Ya ilgili vergi dairesine tahsil ettirebileceklerdir,
- Ya da kendileri tahsil edeceklerdir.

a-Vergi ve Cezanın Noter Tarafından Tahsili

Kanunun 27. maddesinde de belirtildiği üzere, vergisi ödenmiş veya noksan ödenmiş kağıtlar notere herhangi bir işlem için ibraz edildiğinde noterler, bu kağıda ait vergi ve cezayı tahsil etmeden (veya ettirmeden) işleme koyamayacaklarından dolayı kağıdı ibraz edenlere, zamanında ödenmemiş olan damga vergisinin cezası ile birlikte ödenmesi gerektiğini ve kendisinin bu vergi ve cezayı tahsil edebileceğini belirtecektir.

Yani, vergi ve cezanın mükelleften alınması bakımından, noterlere de yetki verilmiştir. 27. maddenin ikinci fıkra hükmünde, kağıt sahiplerinin rızaları ile vergi ve cezayı ödemek istemeleri halinde, noterler hem vergi hem de cezaya ait bedeli tahsil etmek suretiyle işleme devam edeceklerdir.

Noterlerin mecburiyeti ile ilgili 27. maddenin yukarıda açıklanan hükmü, lafız olarak pul yapıştırılma suretiyle ödeme esasına göre düzenlenmiştir. Ancak maddenin kapsamı itibariyle, ödeme şekli ne olursa olsun, vergisi ödenmemiş yahut noksan ödenmiş bütün kağıtlara uygulanacağı kabul edilmek gerekir.

Buna göre, kişi eğer vergiyi ve cezayı notere ödemeyi kabul eder ise noter bu vergiyi ve cezayı 1512 sayılı Kanunun 118. maddesine göre noterlik makbuzu ile tahsil ettikten sonra istenen işlemi tamamlayacak ve kendisinde kalan örneğine, noterlik makbuzunun tarih ve nosu ile tahsil edilen vergi ve cezalar da 1512 sayılı Kanunun 119. maddesinde belirtilen sürede vergi dairesine bir beyanname ile ödenecektir.

Öte yandan, notere bu surette ödenen (cezalı) damga vergisine gecikme faizi de uygulanmayacaktır. Zira V.V.K'nun 112. maddesi ile aynı Kanunun 29, 30 ve mükerrer 30. maddeleri (ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar) birlikte değerlendirildiğinde de görüleceği üzere vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıda ait vergi ve ceza notere ödendiğinde, ödemeye bağlı olarak tarh ve tahakkuk da etmiş olacaktır. Ancak bu tarh (ve tahakkuk) işlemi VUK.nda tanımlanan ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar tanımına girmemektedir. Dolayısıyla 112. maddeye göre de gecikme faizi uygulanmaması gerekeceği tabiidir.

Anlaşılacağı üzere, dışarıda düzenlenerek notere herhangi bir nedenle ibraz edildiğinde vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş olan kağıtlara ait damga vergisi (genellikle kusur) cezası ile birlikte notere ödendiğinde başkaca bir müeyyide uygulanmayacaktır.

b- Vergi ve Cezanın Vergi Dairesi Tarafından Tahsili

Dışarıda düzenlenip notere ibraz edilen kağıtların vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş ise ve ibraz edilen vergiyi ve cezayı notere de ödemek istememiş ise bu takdirde noter kağıt üzerine işlem yapmayacak ve vergisi v cezasını vergi dairesine ödettirmek için

ilgili vergi dairesine bir tutanak düzenleyerek tutanağı veya tutanak düzenlemek üzere kağıdı kendisine ibraz edeni vergi dairesine gönderebilecektir.

Noterlerin, bu durumlarda, tutanak düzenleyerek vergi dairesine bilgi vermek veya ilgiliyi vergi dairesine göndermek konusunda 27. madde bağlayıcı bir hüküm olmamakla birlikte ilgililer o kağıt üzerine işlem yaptırma konusunda ısrarlı oldukları takdirde vergi ve cezası tahsil edilmedikçe o kağıdı işleme koyamayacakları 27. maddede açıkça hükme bağlandığı için yapacakları başka bir seçenek de bulunmamaktadır. Kaldı ki vergi idaresinin, VUK'nun 148 ve 149. maddeleri uyarınca bilgi isteme yetkisi bulunmaktadır. Bu yetkiye istinaden yayınladığı muhtelif tebliğ ve tamimlerde, noterlere vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtlar hakkında ilgili vergi dairesine veya birden çok vergi dairesi varsa, mahallin en büyük mal memurluğuna bilgi vermeleri mecburiyet yüklenmiştir.(6)

Bu nedenle eğer tutanağı noter düzenler ise düzenlenecek bu tutanakta;

- Kağıdı ibraz edenin adı, soyadı ve adresi
- Kağıdın nevi, mahiyeti, ihtiva ettiği meblağ (matrah) ve vergi miktarının açıkça gösterilmesi ve eğer mümkünse o kağıdın bir fotokopisinin ekte gönderilmesi gerekir.

Noterce düzenlenecek tutanak veya tutanak düzenlemek üzere kişi vergi dairesine geldiğinde vergi dairesi o kağıdın nevi, mahiyeti ve ihtiva ettiği meblağa göre vergisini hesaplayarak, kağıdı notere ibraz eden kişi (kağıdın mükellefi olmazsa bile 24/1 madde hükmüne göre, vergi ve ceza tarhiyatını bu kişi) adına yapacak ve bu kişiden tahsil edecektir.

Eğer bu kağıdı notere ibraz eden kişi, o kağıda ait damga vergisinin mükellefi ise, o kişi adına, mükellef sıfatıyla, mükellefi değil ise, sorumlu sıfatıyla vergi ve ceza tarhiyatı yapılacaktır.

İbraz eden adına sorumlu sıfatıyla yapılan tarhiyat mükellef adına yapılmış gibi kabul edilerek, mükellef adına ayrıca tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak sorumlu adına tarhiyat yapılması mümkün olmadığı takdirde o kağıdın damga vergisi ve cezasının mükellefinden her zaman istenebileceği tabiidir. Bu durumda VUK.nun 112. maddesi hükmüne göre gecikme faizi de uygulanacağı tabiidir.

Kesilecek ceza ise, kasıt tespit edilmediği müddetçe kusur cezası olacaktır.

Bu surette tahsil edilen vergi ve ceza miktarı ile düzenlenen Vergi Dairesi Alındısının tarih ve nosu ilgili kağıt üzerine işlenerek vergi ve cezasının bu makbuzla ödendiğinin yazılıp onaylanması gerekir.

3- Vergisi Ödenmemiş Kağıdın İşleme Konulması Halinde Uygulanacak Ceza

a) Kağıdın mükellefine ödenecek ceza

488 sayılı Kanunun 27. maddesinin üçüncü fıkrasında da belirtildiği üzere, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıdın vergi ve cezasını tahsil etmeden veya ettirmeden o kağıdın noter tarafından işleme konulduğu, vergi inceleme elemanlarınca veya adliye müfettişlerince noter nezdinde inceleme veya teftiş yapılırken tespit edildiğinde keyfiyet bir raporla ilgili vergi dairesine (veya makama) bildirir ve o kağıdın mükellefi hakkında ilgili vergi dairesince, V.V.K. hükümleri tatbik edilerek vergi ve cezası (kağıdın mükellefinin durumuna yani DSMK ödeme yetkisi olup olmamasına göre) tarhedilerek bunların gecikme faizi ile birlikte tahsili yoluna gidilir.

b) Kağıdı işleme koyan notere uygulanacak ceza

aa) Damga Vergisi Kanununa göre uygulanacak müeyyide

Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıdın damga vergisi ve cezasını tahsil etmeden veya ettirmeden o kağıt üzerine işlem yapılması halinde mükellef hakkında VUK. Hükümleri uygulanmak suretiyle vergi ve ceza yukarıda belirtildiği şekilde tahsil edilmekle birlikte noterlerden de, tasdik veya üzerinde işlem yaptıkları her kağıt için mükellefinden Kanunen alınması gereken cezanın ayrıca alınacağı 17 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtildiği gibi 488 sayılı Kanunun 27. maddesinin üçüncü fıkrasının da amir hükmüdür.(7)

Buna göre, adliye müfettişleri veya vergi inceleme elemanları tarafından mükellef adına düzenlenen raporun yanı sıra bir de noter adına rapor düzenleyerek mükellef adına kesilecek ceza kadar cezanın noter adına da kesilmesini sağlayacaklardır.

Mükellef noter adına tarhedilecek vergi ve kesilecek ceza için VUK'na göre uzlaşma ve indirim talep etme veya dava etme haklarının bulunduğu açıktır.

bb) V.U.K. hükümlerine göre uygulanacak ceza

Kendilerine vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıt ibraz edildiği halde bunların vergi ve cezasını tahsil etmeden veya ettirmeden işleme koyan noterler adına 488 sayılı Kanunun 27/3. maddesinde belirtilen; vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, usulen vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için 200.-TL. cezanın da ayrıca kesilmesi zorunludur.

c)Noterlerin İptal Edilmemiş Pulları İptal Etmeden İşleme ..koyması Halinde Uygulanacak Ceza

V.V.K.nun 356. maddesinde, noterlere ibraz edilen veya gönderilen ve pulları Damga Vergisi Kanununun belli ettiği şekilde iptal edilmemiş bulunan evrakı, pullarını resmi mühür veya damga vazı suretiyle iptal etmeden işleme koyanlar adına her kağıt için 400.-TL. özel usulsüzlük cezası kesileceği ancak birden fazla nüsha olarak düzenlenmiş kağıt için alınacak cezanın toplamı 2000.-TL. geçemeyeceği hükme bağlanmıştır.

C- BANKALARIN VE KAMU İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ İLE İŞTİRAKLERİNİN MECBURİYETLERİ

Bilindiği üzere, gerek bankalar ve gerekse KİT'ler ve iştirakleri damga vergisi mükellefidirler ve tek taraflı olarak veya diğer kişi, kurum ve kuruluşlarla birlikte imzaladıkları kağıtların damga vergisini, yukarıda ilgili bölümlerde belirtilen esaslar doğrultusunda, Damga Vergisi Defteri tutarak ve 20 seri nolu DVK Genel Tebliğinde belirtilen esaslara uyarak, Damga Vergisi Beyannamesi ile DSMK ödemeleri zorunludur. Bir başka ifade ile bunların yazıp imzaladıkları kağıtların damga vergisinin mükellefidirler ve mükellef sıfatıyla bu kağıtların vergisini, makbuz karşılığı ödeme konusunda yapılan açıklamalar doğrultusunda ödeme ve esaslara uyarak yerine getirmeleri gerekir.

Buna karşılık, Damga Vergisi Kanununun 27. maddesinin sonuna 2344 sayılı Kanunla eklenen fıkra ile, Bankalara, KİT'lere veya İştiraklerine; kendileri dışında kalan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından yazılıp imzalandıktan sonra herhangi bir nedenle ibraz edilen kağıtların vergisinin usulüne uygun olarak ödenip ödenmediğini araştırmaları zorunluluğu getirilmiştir.

Anlaşılacağı üzere, 27. maddenin son fıkrasında yer alan hüküm, Bankalar, KİT'ler ve İştiraklerinin kendi imzaladığı kağıtlarla ilgisinin bulunmadığı, bu hükmün sadece kendilerine ibraz edilen kağıtlarla ilgili olduğu açıktır.

Buna göre 27. maddenin son fıkrasında yer alan hüküm ile, Bankalar, KİT'ler ve İştiraklerinin; kendilerine ibraz edilen kağıtlarla ilgili olarak yapacakları işlemler ve bunlara uygulanacak müeyyideler aşağıda açıklanmıştır.

1- Verginin ödenmediğinin tespiti
2- Keyfiyetin Vergi Dairesine bildirilmesi
3- Vergi Dairesince yapılacak işlemler
4- Vergisi ödenmemiş kağıdın işleme konması halinde uygulanacak müeyyideler

konusunda noterlerin mecburiyeti bölümündeki açıklamalar aynen geçerli olduğu için ayrıca açıklama yapılmamıştır.

Vergi ve ceza tahsil yetkisinin Bankalara, KİT'lere ve İştiraklerine de verilmesi yararlı olacaktır.

Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıt notere ibraz edildiğinde (İbraz edenler rıza gösterdiği takdirde) noterlerin, vergi ve cezayı tahsil ederek işleme devam edebilme yetkisi olduğu halde Bankaların, KİT'lerin ve İştiraklerinin bu yetkisi bulunmamaktadır. Yani kanun bu yetkiyi bunlara vermemiştir. Bunlar kendilerine ibraz edilen vergisi ödenmemiş kağıtları ilgili vergi dairesine ihbar edeceklerdir. Bu kağıtların vergi ve cezasını vergi dairesine ödetmek için ilgilisini (ibraz edeni) vergi dairesine göndermek suretiyle vergi ve cezasını ödettirecektir. Vergi ve cezası ödendikten sonra o kağıdı işeme koyacaktır.(8)

Ancak, bankaların ve KİT'lerin, ilgilinin rızası olduğu halde, vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtların vergisini tahsil etme yetkisinin bulunmaması ekonomik zorluklar yaratmakta ve ticari hayatın icapları ile bağdaşmamaktadır. Bu nedenle noterlerde olduğu gibi bu yetkinin verilmesi zaman kaybını ve kırtasiyeciliği önleme açısından yararlı olacaktır.(9)

I- ÖZEL SORUMLULUK

Kanunun 25. maddesinde "Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtların damga vergisi ve cezası, mükelleflerine rücu hakkı saklı bulunmak üzere hamillerinden alınır" hükmüne yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanununun 25. maddesinde, yabancı memleketlerle, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtlarla ilgili özel bir sorumluluk hükmü düzenlenmiştir. Bu kağıtlarda, zamanında ödenmemiş olan vergi ve ceza, asıl mükellefe rücu hakkı saklı bulunmak üzere, hamilinden alınır.

Vergi ve cezadan sorumlu tutulan kağıt hamili hem vergi aslı, hem de cezası için asıl mükellefe rücu etme imkanına sahiptir.

Aslında, yabancı ülkelerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergilendirilmesi, daha önce açıkladığımız üzere, belli hallerde söz konusu olur. Bunlardan biri kağıdın resmi daireye ibrazıdır. Mükellefiyet resmi daireye ibraza bağlı olunca da, ibrazı yapan kağıt hamili asıl mükellef sayılma konumuna girer. Dolayısı ile bu halde vergiye, sorumlu olarak değil fakat mükellef olarak muhatap olacağının kabulü gerekir.

Aynı durum, yabancı ülkeler ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenmiş kağıtların Türkiye'de vergilendirilmesini gerektiren diğer hallerde de söz konusudur. Bu açıdan, 25. maddedeki sorumluluk bir çok halde verginin asıl mükellefi olmakla özdeşleşme durumundadır.

J- DAMGA VERGİSİNDE TARHİYAT ŞEKİLLERİ VE CEZA UYGULAMASI

Damga vergisi, genel bütçeye dahil olması nedeniyle VUK kapsamına girmekte ve dolayısıyla usul hukuku yönünden VUK hükümlerine tabi bulunmaktadır. Bir başka ifade ile, damga vergisi, VUK'nun tarhiyat şekilleri ve cezalarına tabidir. Esasen Damga Vergisi Kanununda bu konuda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Damga vergisi ile ilgili bir olayda uygulanacak tarhiyat şekli ile kesilecek cezanın tayini için, söz konusu kağıdın türü ile tabi olduğu ödeme şekli ve mükellefin bu vergi karşısında durumunun belirlenmesi gerekir. Bu belirleme yapıldıktan sonra uygulanacak esaslar kolayca ortaya çıkacaktır.

Ödeme şekline göre, damga vergisinin tarhiyat şekilleri ve ceza uygulaması özet olarak belirtilmiştir.

1- Pul Yapıştırılması Şekliyle Ödeme Usulünde

Damga vergisi kural olarak tahakkuku tahsiline bağlı bir vergidir. Yani verginin ödenecek hale gelmesi için tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemine gerek yoktur. Damga vergisinin pul yapıştırılması şekliyle ödemede, pulun yapıştırılması ile tahsilat yapılmış ve tahakkuk da o anda gerçekleşmiş olur ve bu usulde kural olarak mükellefle vergi idaresi karşı karşıya gelmez. Çünkü mükellef, kağıt için gerekli damga pulunu bayiden satın alır ve kağıda düzenlediği anda yapıştırmak suretiyle vergisini ödemiş olur.

Ancak, kağıda pulun hiç yapıştırılmaması veya eksik yapıştırılması halinde, ödenmeyen vergi kusur cezası ile birlikte mükellefe ihbarname esasına göre tebliğ edilir. Kasıt unsurunun bulunması halinde kaçakçılıkla cezasının kesileceği tabiidir.(10)

İhbarname kuralına göre yapılan tarhiyatlar da ödeme zamanı VUK'nun 112. maddesine göre belirleneceğinden, bu maddede yer alan gecikme faizinin de uygulanacağı açıktır.

Makbuz mukabili ödeme izni münferit kağıtlara ait olduğundan ve şirket sözleşmeleri ile bunların sermaye arttırımı ve süre uzatımına ilişkin tadil tadil sözleşmelerine ait verginin makbuz mukabili ödenmesi halleri beyannameli mükellefiyet olmadığından, bunlara ait vergi süresinde ödenmediğinde bunların vergi ve cezası ihbarname kuralına göre kusur cezalı olarak tarh edilecektir.

2- Makbuz Karşılığı ve İstihkaktan Kesinti Yapmak Suretiyle Ödeme Usulünde

Makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödemede, damga vergisi beyannamesi ve muhtasar beyanname verildiği için bu hallerle sınırlı olarak damga vergisinin beyannameli mükellefiyet olarak kabul etmek gerekmektedir. Dolayısıyla bu durumlarda tahakkuk, diğer beyannameli mükellefiyetlerde olduğu gibi, tahakkuk fişi ile yapılmaktadır.

Ancak, istihkaktan kesinti ve makbuz mukabili ödemelerde herhangi bir dönemde ödenecek vergi bulunmadığı takdirde vergi dairesine bildirilmek şartıyla, o dönem için beyanname verilmesi gerekmez.(11) Bunun dışında uygulanacak hükümler açısından, diğer beyannameli mükellefiyetlerden farkı yoktur.

Buna göre;

aa) Beyannameler kanuni sürede tam ve eksiksiz verilirse vergi ziyaı olmadığından ceza kesilmez.

bb) Beyannameler kanuni süresinde hiç verilmediği veya kanuni süreden sonra pişmanlık talebi olmaksızın verildiği takdirde, damga vergisi yönünden takdir komisyonu aracılığı ile re'sen takdire gidilme imkanı bulunmadığından(12) bu gibi mükelleflerin beyanname vermedikleri aya ait işlemlerin bir inceleme elemanına inceletilerek ödenecek vergi bulunması halinde VUK hükümlerine göre gerekli ve cezanın salınması icap eder.

Bilindiği üzere beyana dayanan diğer vergilerde beyanname, süresinde verilmediği takdirde re'sen takdire gidilmekte ve takdir komisyonunca takdir edilen matraha göre vergi ve ceza salınmaktadır. Oysa damga vergisinde re'sen takdir imkanı bulunmadığından(13) bu gibi mükelleflerin defter ve belgelerinin incelettirilerek düzenlendiği tespit edilen kağıtlarda bulunan matraha göre kusur, ağır kusur veya kaçakçılık cezası kesilmesi, kaçakçılık cezasında asgari ceza haddinin dikkate alınması gerekir.

cc) Eksik beyanda bulunulması halinde de yukarıda belirtilen işlemler yapılacaktır.

dd) Diğer şartların var olması halinde, mükellefler VUK'nun 371. maddesi (pişmanlık) hükümlerinden faydalanırlar.

ee) Damga vergisinin makbuz karşılığında ve beyanname vermek suretiyle ödeneceği durumlarda beyannamenin süresinde verilmemesi halinde, VUK'nun 352. maddesinde yer alan usulsüzlük cezalarına ilişkin cetvelin ihtar hükümlerinin 2. bendine göre, bu cetvelin mükellef grupları sütununun 3. sırasında yer alan cezanın kesilmesi gerekir.

K- DAMGA VERGİSİNDE ASGARİ CEZA HADDİ UYGULAMASI

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 345. maddesinde "kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesilir" hükmü yer almakta ve kesilecek cezanın asgari miktarı maddede bentler halinde sayılarak, bu miktar (Veraset ve İntikal vergisi hariç);

1- İkinci sınıf tüccarlar için 100.000.-TL.

2- 1 ve 2 numaralı bentler dışında kalan mükellefler ve sorumlular için 50.000.-TL. olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddede asgari ceza haddinin belirlenmesinde sadece Veraset ve İntikal Vergisi için istisna getirilmiş olup, diğer vergiler yönünden bir ayrıcalık tanınmamıştır. Bu itibarla, muhtasar beyannamede belirtilen ve ziyaı uğratılan, gerek gelir stopaj vergisi gerekse damga vergisi için kesilecek kaçakçılık cezasının, her vergi için 345. maddede belirtilen asgari hadlere yükseltilerek uygulanması lazım gelmektedir.

L- DAMGA VERGİSİNDE GECİKME FAİZİ VE GECİKME ZAMMI UYGULAMASI

Vergi Usul Kanununun 112. maddesinde öngörülen gecikme faizi damga vergisinde de geçerlidir. Süresinde tahakkuk ettirilmeyen vergi, ihbarname kuralına göre tarh edileceğine göre, vade ve ödemede de 112. maddeye göre hesaplanacaktır. Dolayısıyla gecikme faizi de uygulanacaktır.

Bu durumda mükellefler, Uzlaşma ve 376. maddede yer alan indirim hükümlerinden faydalanacakları gibi ihbarname üzerine vergi mahkemesinde dava da açabilecektir.

112. maddeye göre kesinleşen tarhiyat, süresinde ödenmezse veya beyanname verildiği halde vergiyi zamanında ödemezse AATUHK hükümlerine göre gecikme zammı uygulanacağı tabiidir.

Gecikme Zammı uygulamasında dikkat edilmesi gereken bir konu asgari gecikme zammı uygulaması konusudur. Örneğin, muhtasar beyannamede gelir (stopaj) vergileri ile birlikte damga vergisi de beyan edilmektedir. Bu vergiler süresinde ödenmediğinde her iki vergi için de ayrı ayrı gecikme zammı uygulanacaktır ve 1000.-TL. asgari had her iki vergi için de aranacaktır.

Yine, yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerine ait damga vergisinin, beyanname için düzenlenecek tahakkuk fişinde ayrıca gösterilmek suretiyle gelir ve kurumlar

vergisinin ilk taksidi ile birlikte ödenmesi esası getirilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisinin ilk taksidi, vadesinde ödemezse damga vergisi de ödenmemiş olacak ve dolayısıyla her iki vergi için ayrı ayrı gecikme zammı uygulaması gerekecektir. İşte bu durumda da damga vergisi için asgari gecikme zammı uygulamasına dikkat edilmelidir.

M- DAMGA VERGİSİNDE ZAMAN AŞIMI

1-Zaman aşımı

Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde yer alan beş yıllık tarh zaman aşımı kural olarak damga vergisi hakkında da uygulanır. Ayrıca aynı maddede damga vergisinde zaman aşımını düzenleyen bir hüküm de bulunmaktadır.

Bu hükme göre, damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zaman aşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zaman aşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde anılan evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.

Örneğin, damga vergisi ödenmemiş bir sözleşmenin hükümleri yürürlükte bulunduğu ve uygulandığı müddetçe, sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren 5 yıl geçmekle vergi zaman aşımına uğramaz, her an tarhiyat yapılması mümkündür.

2- Zaman aşımı süresi dolduktan sonra kağıdın hükmünden yararlanma

Damga vergisi, Vergi Usul Kanununun kapsamına giren bir vergidir. Dolayısı ile tahakkuk zaman aşımı bakımından Vergi Usul Kanunundaki genel hükümlere tabidir. Yani, vergi alacağının doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tarh ve tahakkuk ettirilmeyen damga vergisi zaman aşımına uğrar.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 114. maddesinde, damga vergisi bakımından ayrıca, özel bir zaman aşımı hükmüne de yer verilmiştir. Buna göre, damga vergisine tabi olup, vergi ve cezası zaman aşımına uğrayan kağıdın hükmünden, tarh zaman aşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı takdirde, bu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar.

Bu takdirde, damga vergisi, kağıdı düzenleyenlerden değil, fakat hükmünden yararlanandan alınır. Örneğin, bir kimse kendisi dışında kişiler arasında düzenlenmiş bir sözleşmeyi, lehine olacak bir hususun ispat ve tevsiki için, tarh zaman aşımı süresinden sonra kullanmakta ise, mükellefiyet kendisine düşer. Vergiyi ödemesi gerekir. Doğaldır ki, tarh zaman aşımı süresi geçtikten sonra, kağıdın kullanılmaya devam edilmesi ile vergi alacağının yeniden doğması, sadece zamanında vergisi ödenmemiş kağıtlarla sınırlıdır. Yoksa, zamanında vergiye tabi olmuş bir kağıt, on yıl sonra da kullanılmaya devam ediyor olması gerekçesi ile yeniden vergilendirilemez.