

DAMGA VERGİSİ UYGULAMALARININ ULUSAL EKONOMİYE ETKİSİ

R A P O R

07/47-48-49-50-51

15 KASIM 2007

DAMGA VERGİSİ UYGULAMALARININ ULUSAL EKONOMİYE ETKİSİ

1 - GENEL OLARAK

Bilindiği üzere vergi gelirleri kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere tahsil edilen gelirler olmakla birlikte, aynı zamanda devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek amacıyla kullandığı bir araç niteliği de taşımaktadır.

Esas itibariyle konumuzu teşkil eden damga vergisi de bu amaçlara yönelik olmakla birlikte bütçede diğer vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşük bulunmaktadır.

Diğer taraftan 1964 yılından bu yana yürürlükte bulunan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uygulamalarında zaman zaman değişiklikler de yapılmış, örneğin önceleri pul yapıştırma suretiyle damga vergisi ödenir iken bu ödeme usulü kaldırılmış yerini makbuz suretiyle ödeme esası almıştır. Ayrıca kapsam da zaman içinde daraltılmış, fatura, kambiyo senetleri, teklifnameler v.b. kağıtlar damga vergisi konusu dışına çıkartılmıştır.

Damga Vergisi Kanununun 1.maddesinde “bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.” denilmektedir. Görülüyor ki damga vergisinin konusunu tabloda yazılı kağıtlar teşkil etmektedir.

Kanunun 2’nci maddesinde ise verginin kapsamı belirtilmek suretiyle “vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tâbi olduğu” ifade edilmektedir.

Söz konusu hükümler ışığında uygulamada damga vergisi ile ilgili olarak ortaya çıkan iki önemli uygulama üzerinde durulacaktır.

2 - TEKLİFNAMELERİN MUKAVELE OLARAK VERGİYE TABİ TUTULMASI SORUNU

Damga vergisi uygulamaları ile ilgili olarak mükelleflerin zaman zaman duraksamaya düşmekte oldukları görülmektedir. Bazen konunun damga vergisi mükellefiyetine girip girmediği hakkında tereddütler ortaya çıkmakta, bazen de vergiye tabi nüsha adedi sağlıklı biçimde belirlenememekte, dolayısıyla cezalı duruma düşüldüğü görülmektedir.

Ortaya çıkan sorunlardan biri de teklifnamelerin damga vergisi karşısındaki durumudur. Bilindiği üzere günümüzde haberleşme (iletişim) alanında yapılan yenilikler ve kullanılan ileri teknolojiler ticaret hayatımıza da yansımaktadır. Dolayısıyla kurumlaşmanın sonucu alım ve satım olarak nitelenebileceğimiz mal hareketleri artık yetkili kişilerin sorumluluğunda gerçekleşmektedir.

Satıcı firmalar düzenlemiş oldukları teklifnameleri e-mail veya faks yolu ile alıcı firmalara göndermekte alıcı firma yetkilileri de bu teklifleri onaylamakta

veya karşı tekliflerini sunmaktadır. Bu şekilde sorumlu kişiler de kendilerini güven içinde görmektedir. Zira dosyalarında veya bilgisayarlarında kalan belgelerle alım-satımın şartlarını muhafaza edebilmektedir. Bu suretle sözü edilen işlemler ticari hayatımızda çokça görülmektedir.

Bununla birlikte söz konusu teklifnameler aşağıda belirtilen gerekçelerle mukaveleler gibi damga vergisine tabi tutulmakta, bu da uyumsuzluklara yol açmaktadır.

Bilindiği üzere Damga Vergisi Yasası'nın 1.maddesinde verginin konusu belirlenirken **"bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder"** denilmektedir.

Yukarıda ifade edilen belirleme açık bir şekilde ortaya koymaktadır ki, bir fiyat ve miktar teklifini ancak karşı tarafın imzalaması durumunda söz konusu belge sözleşme olarak değerlendirilmekte ve damga vergisine tabi tutulmaktadır. Oysa uygulamada tek yanlı olarak yapılan tekliflerin mukavele olarak değerlendirilip damga vergisine tabi tutuldukları görülmektedir.

Konuyla ilgili olarak, uygulamaya yön veren Maliye Bakanlığının yayınlamış olduğu 17 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde aşağıda belirtilen açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde yer alan açıklamalara göre;

"2344 sayılı kanunla, Damga Vergisi Kanununa bağlı Damga Vergisinden İstisna Edilen Kâğıtları belirleyen (2) sayılı tablonun "ıv-ticarî ve mendenî işlerle ilgili kağıtlar" bölümünün 9. fıkrasındaki muafiyet hükmü kaldırılmak suretiyle, vergiye tabi bir kağıt olan mukavelenamenin yerini alan veya mukavelename mahiyetinde olan "akti mutazammın siparişi kabul mektupları"nın veya "mukavele yerine kaim mektupların" da, mukavele-nameler gibi damga vergisine tabi tutulması sağlanmıştır.

Bilindiği gibi Borçlar Kanunun 1'nci maddesinde akdin inikadı "iki taraf karşılıklı ve birbirine uygun surette 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 bulunmaktadır.

Bir akdin oluşması için bir tarafın icapta (teklif) bulunması, diğer tarafın ise bu teklifi kabul etmesi gerekmektedir. İcap ve kabulün yazılı olarak yapılması ve bir kağıtta birleşmesi halinde bu kağıt mukavelename niteliğini kazanmaktadır. 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, siparişi kabul 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, “akti mutazammın” olması, başka bir deyişle aktin 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 yapan bir manifaturacının satın almak istediği kumaşın satış şartlarını ve kendi işyeri için ne miktarda kumaş verilebileceğini 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 1000 liradan 500 metre kumaş verebileceğini cevaben bildirirse, bu cevap bir tekliftir. Başka bir deyişle, toptancı tüccar yazılı olarak icap'da bulunmuştur. (Bu kağıdın ancak teklifname olarak maktu tutarda 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 kumaş gönderiniz" veya "300 metre kumaş gönderiniz" şeklinde ikinci bir mektup tanzim ederse, bu mektup "akti mutazammın siparişi kabul mektubu" olup, bu mektubun ihtiva ettiği $1000 \times 500 = 500.000$ lira üzerinden veya $1000 \times 300 = 300.000$ lira üzerinden, kanuna bağlı (1) sayılı tablonun I bölümünün 1/a bendi gereğince ve düzenleme anında binde 5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir.

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

Görüldüğü üzere söz konusu tebliğ bu bakımdan açık olup idare tarafından uygulanmaktadır. Ancak ticari hayatın ve belge düzeninin işleyişi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele çerçevesinde olaya bakıldığında; faturalarda damga vergisi aranmazken fiyat tekliflerini sırf karşı taraf imzaladı diye damga vergisi kapsamına almak, üzerinde düşünülmesi gereken bir durumu ortaya koymaktadır.

Görüşümüze göre; ticari hayatın doğal akışın engelleyici bir durum arz eden ve mukavele şartlarını taşıdığı da tartışmalı olan, uygulanmaması durumunda herhangi bir yaptırım içermeyen bir **miktar / fiyat** teklifinin imzalanmasının mukavele olarak nitelenmesi ve vergilendirmeye tabi tutulmasından

vazgeçilmeli ve ticari hayatın kayıt altına alınması bu yönü itibariyle teşvik edilmelidir.



Diğer yandan, damga vergisinin ülke ekonomisinde yarattığı katkı ile uygulamasında yarattığı kargaşa ve bütçe içerisindeki payı irdelenmesi gerekirse damga vergisi yasasında yeni düzenlemelere gidilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

3 - SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ SORUNU

Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanununun 1.maddesindeki “Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir” hükmünde söz konusu olan 1 sayılı listenin I/A-1 bölümünün “Belli para ihtiva eden kağıtlar” başlığında mukavelelerin binde 7.5 oranında Damga Vergisine tabi olduğu yazılıdır.

Konumuzu etrafıca ortaya koyabilmek amacı ile yasa hükümlerinden hareketle mukavele kağıdının tarifi, vergiyi doğuran olay ve tarihinin tespiti ile, belli bir para ihtiva etme konuları aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

a - Mukavele (Sözleşme) terimi

Damga vergisi Kanununun 1.maddesine göre, vergiye tabi bir kağıt olarak mukaveleden söz edebilmek için,

-Herhangi bir hususu ispat veya belli etmek amacı ile ibraz edilebilecek en az iki tarafça hazırlanmış yazılı bir metin olması,

-Bu metnin tarafların imzalarını veya imza yerine konacak bir işareti taşıması,

yeterli olmaktadır. Bir hususu ispat ve belli etme derecesi ise kağıdın mukavele olma niteliğini etkilemeyen, ancak tarafların iradesine kalmış bir husustur.

b - Vergiyi Doğuran Olay ve Tarihi :

Vergileme için gerekli olan “Vergiyi Doğuran Olay” yukarıda açıklanan şartlarda göz önüne alınarak sözleşmelerin imzalanması anında ve “belli bir para” ihtiva etmesi şartıyla ortaya çıkmaktadır.

Bu açıklamalara dayanılarak vergiyi doğuran olayın tarihinin tespiti gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın zamanı vergilendirme döneminin tespiti için önemli olduğu açıktır.

Sözleşmelerde, başlangıç, sona erme, düzenlenme ve imza tarihi gibi tarihlerden bahsedilebilir. Bu durumda sözleşme üzerindeki tarihlerden imzalanma tarihi yazılı ise bu tarih, yazılı değilse düzenlenme tarihi, bu tarih de yazılı değilse başlangıç tarihi imza tarihi olarak kabul edilecektir. İmza tarihinin önemi, kanunun 3.maddesinde yer alan “Damga vergisinin mükellefi imza edenlerdir” hükmünden de açıkça ortaya çıkmaktadır.

c-) Mukavelelerde Belli Para gösterme zorunluluğu :

Kanunun 11'inci maddesindeki bazı özel sözleşmelerin dışında (Cari hesap, her türlü ikrazat sözleşmesi v.s) genel olarak sözleşmelerde belli para gösterme zorunluluğunun kanunda aranmadığı açıktır.

R A P O R

07/47-48-49-50-51

15 KASIM 2007

Yapılan açıklamalar göstermektedir ki sözleşmelerde damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olaydan söz edebilmek için imza tarihinde, sözleşmede belli paranın gösterilmiş olması gerekmektedir. Bunun dışında sözleşme bakımından vergiyi doğuran olaydan söz etmek mümkün değildir.

Bu durumda sözleşmeye taraf olanlar kendi iradeleri ile mukavelelerinde belli para göstermeyebilirler. Dolayısıyla yapılan açıklamaların ışığında, belli bir paranın ve imza veya yerine geçecek bir işaretin sözleşmede bulunması halinde o tarih itibarıyla söz konusu kağıtlar damga vergisine tabi olacak, aksi halde kanuna ekli 1 sayılı listede belli parayı ihtiva etmeye sözleşmeler yer almadığından vergiye tabi olmamaları gerekecektir.

Diğer taraftan Damga Vergisi Kanununun, “Kağıtların mahiyetlerinin tayini” ile ilgili 4’ncü madde hükmünün de konu ile bir ilgisi bulunmadığı, söz konusu maddenin esas itibarıyla damga vergisine konu kâğıdın tâbi olacağı verginin tayini açısından mahiyetine bakılarak “mukavele mi”, “kira kontratı mı”, “fesihtame mi” olduğunun tayini meselesi ile ilgili bulunduğu açıktır. Bu bakımdan sözleşmelerin içeriğine bakılarak veya diğer hallerle sözleşme dışından belli paranın tespiti ile damga vergisine tabi tutulması da yasal bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, yapılan tespitlere göre; bir sözleşmenin damga vergisine tabi olabilmesi ve vergileme döneminin tespiti ancak;

- Mukavele kâğıdının imzalanmış sayıldığı tarihte yazılı metni üzerinde belli bir para yazılmış olması şartına bağlı olarak tayin edilebileceği,

- Belli paranın yazılı metin dışında sonradan tespit edilmesinde dahi vergileme yapılmasının yasal bir gerekçesinin bulunmadığının dikkate alınması gerektiği,

ve bu durumda konu ile ilgili anlaşmazlıklara kesin çözüm bulunabileceği kabul edilmelidir.

Ayrıca özelde Yeminli Mali Müşavirler ile müşterileri aralarında K.D.V. iadeleri ile ilgili olarak yapılan sözleşmelere uygulanan damga vergileri de uygulamada sorunlar yaratmaktadır. Sözleşmelerde herhangi bir bedel yer almaksızın sadece asgari ücret ifadesinin yer almış olmasının dahi damga vergisini gerektirecek bir unsur olmadığı, kaldı ki YMM ile müşterisi arasında yapılan sözleşmenin, müşteriye yapılacak KDV iadesi ile ilişkilendirilerek damga vergisi alınmasının mümkün olamayacağı yasa gereği olmakla birlikte, konuyla ilgili olarak tereddütlerin ortadan kaldırılmasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerekeceği de açıktır.

Bununla birlikte; esas itibarıyla damga vergisinin çağdaş vergileme prensiplerine uygun olmadığı, Anayasada yer alan vergilendirme prensiplerine uygun bulunmadığı, ekonomik ve ticari hayatın önünde engelleyici, kayıt dışılığı teşvik edici rolü bulunduğu, dolayısıyla iş yaşamına olumsuz etkisi olduğu yönlerinden hareketle damga vergisinin radikal olarak yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini ifade etmek gerekmektedir.