

**ÜCRETLERDEN
YAPILACAK
VERGİ
TEVKİFATI
YÖNÜNDEN
YÜRÜTÜLEN
İNCELEMELERDE
DAMGA
VERGİSİ**

.....

Erol KAYA
Vergi Kontrol Memuru

B ilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, maddede sayılan kişi ve kurumların çalıştırdıkları hizmet erbabına nakden veya hesaben ücret ödemeleri sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları açıklanmıştır.

Vergi inceleme elemanlarınca mükellefler nezdinde yürütülen incelemeler esnasında, bir kısım mükelleflerin çalıştırdıkları hizmet erbabından bazılarını kayıtlarında hiç göstermemek veya kayıtlarında gösterdikleri hizmet erbabına ödedikleri ücretleri eksik göstermek suretiyle bu ücretlerden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı yönünden vergi ziyasına sebebiyet verdikleri tespit edilmektedir.

Böyle bir durumu tespit eden inceleme elamanları düzenledikleri vergi inceleme raporlarında, genellikle, tespit ettikleri matrah farkı üzerinden hem gelir vergisi hem de damga vergisi salınmasını istemektedirler.

Bu yazımızda, çalıştırdıkları hizmet erbabından bir kısmını kayıtlarında hiç göstermeyen

veya kayıtlarında gösterdiği hizmet erbabına ödedikleri ücreti eksik gösteren işverenler adına hangi hallerde damga vergisi salınabileceği, hangi hallerde salınamıyacağı hususu üzerinde durulacaktır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde "Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir. 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. ..." hükmü yer almış, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-ı pozisyonunda ise "Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye için temin eden kağıtlar"ın binde 4 nispetinde damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Yukarıdaki hükümlerin incelenmesinden anlaşılabacağı üzere, ücret ödemelerinde damga vergisini doğuran olay, ücretin ödenmesi değil, bu ödemeyi teminen yazılıp imzalanmak suretiyle bir kağıdın (Bordro, makbuz, vb.) düzenlenmiş olmasıdır.

Bu durumda, kayıt dışı hizmet erbabı çalıştırdığı veya çalıştırdığı hizmet erbabına ödediği ücretleri bordrolarda eksik gösterdiği tespit edilen işverenler adına damga vergisi salınabilmesi için mutlak surette, bu mahiyette bir kağıdın varlığının tespit edilmesi gerekir.

Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca Ankara Defterdarlığı'na hitaben yazılan bir yazıda "İliniz Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi 'ın iş yerinde işçi çalıştırdığı ve bunlara da ücret ödediği raporla tespit edildiğine göre, işçilerin bu parayı aldığına dair damga vergisini doğuran kağıdın (makbuz veya makbuz şerhi) düzenlendiğinin kabul edilmesi gerekmektedir" şeklinde görüş bildirilmiştir (1).

Kanımızca, Bakanlığın bu görüşe hem incelemelerde çeşitli karışıklıklara sebep olacak hem de damga vergisinin ne şekilde tarhedeceği hususunda sıkıntı doğuracak mahiyettedir.

Çünkü, işçi çalıştırdığı ve bunlara ücret ödediği tespit edilen mükellehlerin bununla ilgili makbuzu da düzenlediğinin kabul edilmesi halinde aynı noktadan hareketle incelemeler sırasında bir borç - alacak ilişkisinin tespiti halinde de bir senet tespit edilmemesi halinde, "İş yaptırılmış ve bedeli ödenmiştir. O halde bu işle ilgili sözleşmenin de düzenlenmiş olduğunun kabulü ile damga vergisi aranması gerekir" şeklinde bir mantık yürütmek gerekecektir. Bu ise incelemelerde karışıklıklara yol açacaktır.

Öte yandan, Bakanlığın bir diğer yazısıyla da damga vergisi yönünden re'sen takdire gidilme imkanı bulunmadığı şeklinde görüş bildirilmiştir (2).

Bu durumda, Bakanlığın bu iki yazısı, tarhiyatın nevi yönünden uygulamada sıkıntı yaratacaktır. Şöyle ki;

213 sayılı V.U.K.'nın 29. maddesinde "İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarhedildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir." hükmü yer almıştır. İncelenmesinden anlaşılabacağı üzere maddede, ikmalen vergi tarhı için matrah farkının belgeler üzerinden tespiti şartı aranmaktadır.

Stopaj incelemelerinde tespit edilen matrah farkları çoğunlukla işçi ifadelerine dayandırılmaktadır.

Yukarıda belirtilen madde hükmü karşısında, işçi ifadelerine istinaden tespit edilen matrah farkları üzerinden ikmalen tarhiyat imkanı bulunmamaktadır. Damga vergisi yönünden re'sen takdire gidilemeyeceği ise Bakanlık görüşüdür.

Bu nedenle, damga vergisine tabi bir kağıt tespit edilmeden, kağıdın düzenlenmiş olması gerektiği farzedilerek mükellefler adına damga vergisi tarhı yoluna gidilmesi halinde verginin ne şekilde tarhedileceği konusunda da bir problem ortaya çıkmaktadır.

Bu itibarla, yukarıda belirtilen Bakanlık görüşünün olayına münhasır olduğu kabul edilerek, yürütülen vergi incelemelerinde, kayıt dışı çalıştırılan veya bordrolarda ücreti düşük gösterilen hizmet erbabı ile işverenler arasında açıktan ödenen ücretlerle ilgili rakamların hasıl edeceği tutar üzerinden binde 4 oranında damga vergisi hesaplanması, böyle bir tespit yapılmadan sadece işçi ifadelerinden hareketle gelir vergisi stopajı yönünden bir matrah farkı tespit edilmesi halinde ise damga vergisi yönünden herhangi bir işlem yapılmamasının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

(1) M.G.B. 26.10.1992 tarih ve 80871 sayılı yazısı.

(2) M.G.B. 20.8.1984 tarih ve 55606 sayılı yazısı.