

DAMGA VERGİSİ DEFTERİ TUTMA VE BEYANNAME VERME YÖNÜNDEN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN DURUMU İLE 5281 SAYILI KANUNLA GELEN BİR KISIM DEĞİŞİKLİKLER

• Şerife ÖZMEN •
Vergi Denetmeni

- GİRİŞ:

11.07.1964 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa (D.V.K.) göre "I" sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabi, bunlar dışında kalan kağıtlar ise değildir. Ancak "I" sayılı tablodaki kağıtların vergiye tabi olabilmesi için, bunların yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işaret konması suretiyle düzenlenen herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek belgeler (31.07.2004 tarihinden itibaren; belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler) mahiyetinde olması gerekmektedir.

Kapsama giren kağıtlara ait damga vergisinin ödeme şekli ise Kanunun 15 inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre 01.01.2005 tarihinden önceki uygulamada "Damga Vergisi kağıtlara pul yapıştırılması ve bu Kanunda gösterilen hallerde basılı damga konulması veya makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti şekillerinden biriyle ödenir." şeklinde ifade edilmişken, (31.12.2004 tarih ve mük.25687 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 sayılı Kanunla değişen ve 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekline göre) "Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir." Denilmek suretiyle pul yapıştırılması suretiyle ödeme kaldırılmıştır.

Pul yapıştırılması suretiyle ödeme usulünün madde metninden çıkarılmasına paralel olarak D.V.K.nın 16 ve 20’inci maddeleri yürürlükten kal-

dırılmıştır. 5281 sayılı Kanunla değiştirilen damga vergisinin 18’inci maddesinde yapılan değişikliklerle makbuz karşılığında ödeme asıl ödeme usulü olarak belirlenmiştir.

Mükelleflerin ödeme şekillerine uymaksızın damga vergilerini ödemeleri hali ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 355’inci maddesine göre özel usulsüzlük cezası ile tecziye edilmesini gerektirir.

II-KONU İLE İLGİLİ KANUNİ MEVZUAT VE YAPILAN DEĞERLENDİRME

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 20 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğinde, düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti şekliyle ödeyen mükelleflere, bu ödemeleri kaydetmek için 01.05.1983 tarihinden itibaren "Damga Vergisi Defteri" adı altında özel bir defter tutmaları, bu defterin tutulmasında Vergi Usul Kanununun kayıt nizamı ve tasdik zamanına ilişkin 215-219’uncu ve 221’inci maddelerdeki hükümlerine uyma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu deftere gerek makbuz mukabili ödeme kapsamına giren kağıtların, gerekse istihkak ödemelerinde düzenlenen kağıtların kaydedileceği, bu defterin muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edileceği belirtilmiştir.

Beyanname verme yönünden damga vergisini; makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti şekliyle ödeme mükellefiyetleri açısından ayrı ayrı ele almak gerekir.

1-Damga vergisini istihkaktan kesinti yapılması suretiyle ödeme yapacakların bir ay içinde

nispi vergiye tabi her türlü istihkak ödemeleri (maaş, ücret ve sair adlarla hizmet karşılığı yapılan kat'î veya avans ödemeleri, nispi vergiye tabi müteahhit ve diğer şahıslara yapılan kat'î veya avans şeklindeki istihkak ödemeleri gibi) ile ilgili kağıtların damga vergisi D.V.K.nin 19 ve 23'üncü maddelerine göre ertesi ayın 20'nci gününü akşamına kadar ödemeye ilgili kağıdın düzenlendiği yerdeki gelir vergisini tahsile yetkili vergi dairesine "Muhtasar beyanname" ile bildirmeleri ve aynı süre içinde (31.07.2004 tarihinden sonra 26'ncı günü akşamına kadar) ödemeleri gerekir. Ödenecek damga vergisi çıkmaması halinde aylık muhtasar beyannameye damga vergisine ait kısım boş bırakılır, ödenecek damga vergisi yanında ödenecek gelir vergisi de yoksa aylık muhtasar beyanname verilmesine gerek yoktur. (10 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklama mevcuttur.)

20 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğinde; "Damga Vergisi Defteri" tutma yükümlülüğü sadece "İstihkaktan Kesinti ve Makbuz Karşılığı" ödeme yapan kuruluşlar için söz konusudur.

D.V.K.nin 19 uncu maddesinde damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödemeye yetkili olanlar ile istihkaktan kesinti suretiyle yapılacak ödemeler belirtilmiştir. İstihkaktan kesinti yapacak olanlar sırasıyla; "Genel ve katma bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseseler"dir.

Maddede sayılanlar arasında kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece bankalar ve iktisadi kamu müesseseleri yer almaktadır. Ancak D.V.K.nin 19'uncu maddesinin tanıdığı yetki ile Maliye Bakanlığı 10 seri numaralı damga vergisi genel tebliğinde, istihkaktan kesinti şekliyle ödeme usulünü aylık muhtasar beyanname verenlere teşmil edilecek şekilde genişletmiştir. Bilindiği üzere tevkifat yapmaya mecbur olanlar; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi iş-

letmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler" olarak G.V.K. 94'üncü maddesinde açıklanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile G.V.K.nin 94'üncü maddesinde sayılan ödemelerin (avanslar dahil) nakden veya hesaben yapılması sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkif ettikleri vergileri G.V.K.nin 98'inci maddesinde açıklandığı şekilde muhtasar beyanname ile beyan etmek zorunda olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri "damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödemeye yetkili olanlar" arasına alınmıştır. Bu durumda damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödemeye yetkili olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Ticaret Şirketleri,
- İş Ortaklıkları,
- Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım Fonu Yönetenler,
- Gerçek Gelirlerini Beyan Etmeye Mecbur Olan Ticaret ve Serbest Meslek Erbabı,
- Zirai Kazançlarını Bilanço veya İşletme Hesabı Esasına Göre Tespit Eden Çiftçiler.

Bu mükellefler yukarıda açıklandığı şekilde Damga Vergisi Defteri tutmak ve aylık muhtasar beyanname ile beyan ederek damga vergilerini ödemek zorundadırlar.

2-D.V.K.nin 31.12.2004 tarih ve mük. 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanunla değişen ve 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekline göre 18'inci maddesinde yapılan değişiklikle makbuz karşılığında ödeme asıl ödeme usulü olarak belirlenmiştir. Bu tarihten önceki uygulamada ise kağıtlara pul yapıştırılması suretiyle ödeme asıl ödeme şekli olup (-ki bu ödeme şekline göre damga pullarının kağıtların düzenlendiği anda yapıştırılması mecburidir. D.V.K. Madde-20), makbuz verilmesi

şekliyle ödeme Maliye Bakanlığında müsaade alınması şartına bağlanmıştır.

a- Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenleyecekleri nispi ve maktu vergiye tabi tüm kağıtların vergisini D.V.K.nın 18 ve 22/a maddeleri gereğince, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname (damga vergisi beyannamesi) ile bildirmeleri ve 26 ncı günü akşamına kadar (01.01.2005 tarihinden önce ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar) ödemeleri gerekir.

b-(a) bendi dışında kalan hallerde, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname (damga vergisi beyannamesi) ile bildirmeleri ve aynı süre içinde ödemeleri gerekir.

Damga vergisini makbuz mukabili ödeme usulüne göre ödeyecek mükellefler bağlı bulundukları vergi dairelerine "sürekli damga vergisi mükellefiyeti" tesis ettirmeleri, damga vergisi defteri tutmaları ve bu defteri notere tasdik ettirmeleri gerekir. Bu mükellefler ödenecek damga vergisinin bulunmaması halinde beyanname vermeyeceklerini bir yazı ile vergi dairesine bildirmelidirler.

D.V.K.nın 22'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı 16 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ile aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların damga vergisini makbuz karşılığı ödemesini ve sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerini zorunlu kılmıştır.

1-Katma Bütçeli İdareler

2-İl Özel İdareler – Belediyeler

3-Döner Sermayeli Kuruluşlar

4-Bankalar

5-Kamu İktisadi Teşebbüsleri

6-Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri

7-Özerk Kuruluşlar

8-Diğer Kamu Kurumları

9-Anonim Şirketler

Bu listede damga vergisini makbuz karşılığı ödeyebilecekler arasında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden sadece anonim şirketler mevcuttur.

Yukarıdaki listeye 30.04.1998 tarihinde yayımlanan 32 numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile aşağıda sayılan kişi ve kuruluşlar eklenmiştir.

10-5422 Sayılı K.V.K.ya Tabi Diğer Mükellefler,

11-Kollektif ve Adi Komandit Şirketler,

12-213 Sayılı V.U.K. Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar,

09.05.1998 tarihinde yayımlanan 33 numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile ise kapsama yeni alınan 10, 11, 12. sıradaki;

-5422 Sayılı K.V.K.ya Tabi Diğer Mükellefler,

-Kollektif ve Adi Komandit Şirketler,

-213 Sayılı V.U.K. Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar

için bağlayıcı nitelikte bulunmadığı, sadece uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin süre sınırı olmaksızın ve fillen yararlanmaya başlamadan önce, damga vergisi defterini notere tasdik ve bağlı bulundukları vergi dairelerine sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmelerinin gerektiği açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığınca 04.02.2005 tarihinde yayımlanan 43 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile 12. sıradan sonra gelmek üzere

"13-213 Sayılı V.U.K. Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar" eklenmiştir.

16.04.2005 tarihinde yayımlanan 44 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile de "Serbest Meslek Erbabı" 14.sırada yerini almıştır.

32, 43 ve 44 numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile listenin 10, 11, 12, 13 ve 14'üncü numarasında yer alan mükelleflerin damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek istemeyen bu

mükellefler damga vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı V.U.K.na göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmayabilecektir. Bu mükellefler düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ait damga vergisini kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 15 gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirmesi ve aynı süre içinde ödemesi gerekir.

D.V.K.nın 22'nci maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi kapsamındaki sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine,

D.V.K.nın 22'nci maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi kapsamında olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan mükelleflerinin süresiz mükellefiyet çerçevesinde düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini,

-Tek vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde mevcut vergi dairelerine,

-Bağımsız vergi dairesi bulunmayan ilçelerde bağlı vergi dairesine (Malmüdürlüklerine),

-Birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde bu vergi dairelerinden herhangi birine,

kağıdın düzenlendiği tarihi takip eden 15 gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirmesi ve aynı süre içinde ödemesi gerekir.

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi durumunda (ihtiyarılık ve zorunluluk dahil) damga vergisinin gelir ve kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan bankalar, anonim şirketler gibi merkezleri başka il veya ilçelerde faaliyet gösteren şubelerin düzenledikleri kağıtlara ait damga vergilerini ise, şubeler tarafından, muhtasar beyannamelerinin verildiği vergi dairelerine sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilerek beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri D.V.K.nın 22 nci maddesi

kapsamında yapılacak ödemelere ilişkin olarak düzenlenen makbuzla ödemenin hangi kağıda (sözleşme, ihale kararı vb.) ve işleme (vergi, ceza, gecikme faizi) ait olduğunu yazmalıdır.

Damga vergisinin ödendiğine ilişkin makbuzun 213 sayılı V.U.K. hükümleri çerçevesinde saklanması ve istenildiğinde yetkililere ibraz etmesi zorunludur.

Ödenecek damga vergisi olduğu halde beyanname verilmemiş olması V.U.K.nın 30/1 ve 352/I-1'inci maddelerine göre işlem yapılmasını gerektirmektedir.

Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin bu durumu bir yazı ile beyanname vermesi gereken süre içinde vergi dairesine bildirmeleri gerekir. Mükelleflerin bu keyfiyeti yerine getirmemeleri durumunda ise V.U.K.nın 352/II-7 nci maddesine göre ceza kesilmesi gerekir. Ödenecek damga vergisi bulunmasına rağmen beyanname verilmemesi durumunda V.U.K.nın 30/I, 341 ve 344'üncü maddeleri uyarınca vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması gerekir.

III-VERGİ VE CEZADA SORUMLULUK

5281 sayılı Kanunun 4' üncü maddesiyle eklenen ve 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olan D.V.K.nın 24'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca öteden beri var olan "Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenlerin sorumluluğu"na ek olarak "zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflere" taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.

Buna göre zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis

ettiren mükellefler tarafından, ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname (Damga vergisi beyannamesi) ile bildirilmesi ve 26'ncı günü akşamına kadar beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda muhatap vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükellefler olmaktadır. Ancak bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler dışında kalan kişiler, imzalarını taşıyan kağıtların damga vergilerini kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname (Damga vergisi beyannamesi) ile bildirmeleri ve aynı süre içinde ödenmesinden sorumlu tutulmuşlardır.

5281 sayılı Kanunla D.V.K.nın 27'nci maddesinde yapılan değişiklikle noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemeyecekleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri, aksi halde V.U.K. hükümleri uygulanmakla birlikte noterlerden de tasdik ettikleri

veya üzerinde işlem yaptıkları her kağıt için kanunen alınması gereken cezanın ayrıca alınacağı hükme bağlanmıştır.

27'nci maddenin son fıkrası ile bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştiraklerinin yanı sıra zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenlere de vergiye tabi kağıtları işleme koymadan önce damga vergisinin ödenip ödenmediğini arama mecburiyeti getirmiştir. Aksi takdirde kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza tutarınca damga vergisi ödenmemiş kağıdı işleme koyan kişi ve kuruluşlara da aynı cezanın kesilmesi gerekir.

IV-SONUÇ

Damga vergisi defteri tutma ve beyanname verme yönünden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin durumu bu yazımızda ele alınmıştır. Ayrıca 5281 sayılı Kanunla getirilen bir kısım değişikliklere de değinilmiştir. 20 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile 33 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğindeki birbiri ile paralel olmayan konularla, uygulamadaki bazı kapalı kalan hususlar 5281 sayılı Kanun ve buna paralel olarak yayımlanan 43 ve 44 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile açıklığa kavuşmuş olmaktadır.