

# DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK

Uğur UĞURLU (\*)

## - GİRİŞ

### 1- Damga Vergisinin Konusu Ve Mükellefi

488 Sayılı Damga Vergisinin konusu Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde açıklanmıştır. Bu maddeye göre Damga Vergisi konusu, kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlardır. Damga Vergisi kanunu da herhangi bir tereddüde yer bırakmamak amacıyla vergiye tabi kağıtlar ismen sayılmıştır. Dolayısıyla 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisine tabi iken bu tabloda yer almayan kağıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır.

Yine Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde "yazılı kağıtların" ne anlama geldiği açıklanmıştır. Buna göre kağıt; 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 imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade etmektedir. Yani kanundaki tanımdan vergiye tabi kağıdın üç özelliği olduğu anlaşılmaktadır. Bu özellikler şunlardır.

- Kağıt yazılmış, imzalanmış veya üzerine imza yerine geçen (mühür, parmak izi ) gibi bir işaret konulmuş olmalıdır.

- Kağıdın her hangi bir hususu ispat veya belli etme özelliği olmalıdır.

- Kağıt ibraz edilebilmelidir.

2004 yılında yapılan değişiklik ile elektronik ortamda düzenlenen belgelerinde yukarıda sayılan üç özelliği taşıması kaydıyla vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

Özetle Damga Vergisindeki "kağıt" bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte yazılıp imzalanmış olması yanında ayrıca Damga Vergisi Kanununa bağlı 1 sayılı tabloda yer alan kağıtlardan da olması gerekmektedir. Eğer bir kağıt bu iki şartı birlikte taşımakta ise vergileme yapılacaktır.

Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde damga vergisinin mükellefi açıklanmıştır. Buna göre damga vergisinin mükellefi kanuna ekli 1 sayılı listede yer alan veya bunların yerine geçen kağıtları imza edenlerdir. Ayrıca kanun metninde resmi dairelerle şahıslar arasında düzenlenen kağıtların vergisini şahısların ödeyeceği belirtilmiştir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 15. maddesinde yapılan değişiklik ile 01.01.2005 tarihinden itibaren pul yapıştırılması suretiyle ödeme usulü kaldırılmış, buna paralel olarak da Damga Vergisi Kanununun 16. ve 20. maddeler yürürlükten kaldırılmıştır.

Damga Vergisi Kanununun 18. maddesine göre, Damga Vergisi kanunda gösterilen haller dışında Damga Vergisi makbuz karşılığında ödeneceği belirtilmiştir.

### 2- Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettirmek Zorunda

#### Olanlar Mükellefler

Damga Vergisi Kanununun 22. maddesinin ilk fıkrasında Maliye Bakanlığınca belirlenen sürekli damga

(\*) Vergi Denetmen Yrd.

vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilerek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeneceği belirtilmiştir.

Hangi kurum ve kuruluşların zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettireceği 16 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde belirtilmiştir. 16 Seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde sayılan ve aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyetinin olacağı belirtilmiştir. Bu kurum ve kuruluşların sürekli Damga Vergisi mükellefiyet tesisi zorunlu olup sürekli damga vergi mükellefiyeti tesis ettirmemek gibi bir ihtiyariliğe sahip değildir. Bu kurum ve kuruluşlar

- Katma Bütçeli İdareler,
- İl Özel İdareleri-Belediyeler,
- Döner Sermayeli Kuruluşlar,
- Bankalar,
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,
- Devlet Ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri,
- Özerk Kuruluşlar,
- Diğer Kamu Kurumları,
- Anonim Şirketlerdir.

Bu kurum ve kuruluşların damga vergisi defteri tutması ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

### 3- Sürekli Mükellefiyet Tesisi Konusunda İhtiyarilik Tanınanlar Mükellefler

32 Seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ile de sürekli damga vergisi mükellefiyeti olması gereken kişi ve kuruluşlar belirtilmiştir. Bu kişi ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyet tesis ettirmesi zorunlu olmayıp sürekli damga vergisi mükellefiyetini tesis ettirmeleri kendi isteklerine bırakılmıştır. Bu kişi ve kuruluşlar

- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa Tabi Diğer Mükellefler
- Kollektif Ve Adi Komandit Şirketler
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlardır.

43 seri nolu Damga Vergisi Tebliği ile de sürekli damga vergisi mükellefiyet tesis ettirmesi zorunlu ol-

mayıp, sürekli damga vergisi mükellefiyet tesisi kendi isteklerine bırakılan mükellef grubuna 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar da eklenmiştir.

Yine 44 seri nolu Damga Vergisi Tebliği ile de sürekli damga vergisi mükellefiyet tesis ettirmesi zorunlu olmayıp, sürekli damga vergisi mükellefiyet tesisi kendi isteklerine bırakılan mükellef grubuna Serbest Meslek Erbabı da eklenmiştir.

Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, Damga Vergisine ilişkin kayıtlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek olmayacaktır.

### 4- Beyan ve Ödemeye İlişkin Hususlar

Damga Vergisi Kanununun 22. maddesinde de "Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

b) (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kâğıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir. ." Hükümü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere ihtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler ile 16 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde yer almayan mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergisini kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyecek iken sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi durumunda, damga vergisini kâğıdın düzenlendiği ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile

bildirilecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ödenecektir.

Ayrıca bankalar, anonim şirketler gibi merkezleri dışında başka il veya ilçelerde faaliyet gösteren şubelerin düzenledikleri kağıtlara ait damga vergileri ise, şubeler tarafından, muhtasar beyannamelerinin verildiği vergi dairelerine sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek beyan edilip ödenecektir.

#### 5- Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi durumunda, damga vergisinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

Damga Vergisinde sürekli mükellefiyet ile ilgili ihtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler ile 16 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğ dışında kalan diğer mükellefler düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini

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

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

- Birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde süresiz yükümlülüklerle ilgili iş ve işlemleri yürüten vergi dairelerine damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip aynı süre içinde ödeyeceklerdir.

Sürekli olarak damga vergisi mükellefiyeti zorunlu olan veya ihtiyarilik hakkını sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmekten yana kullanan mükelleflerin her ay düzenli olarak damga vergisi beyannamesi vermelerine gerek yoktur. Yani makbuz karşılığı ödenecek Damga Vergisi yoksa Damga Vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmayacaktır. Ancak, bu mükelleflerin bu durumu bir yazı ile beyanname verme süresi içinde vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

#### 6- Vergi ve Cezada Sorumluluk

##### 6-1-Genel Sorumluluk

Damga Vergisinde sorumluluk Damga Vergisi Kanununun 24, 25 ve müteakip maddelerinde belirtilmiştir. Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinde

“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.

(2344 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen fıkra) Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. 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.

(5281 Sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 1.1.2005 tarihinden geçerli olmak üzere 31.12.2004) 22 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer’ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkra da belirtilen kişilerden alınır.

Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyene aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır.” Hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki madde hükmünün birinci fıkrasından anlaşılacağı üzere vergiye tâbi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı saklı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur. Aslında Damga Vergisinin ödenmesinde esas kural kağıdı imza edenlerin verginin mükellefi olmasıdır. Dolayısı ile verginin noksan ödenmesinde veya ödenmemesinden doğacak cezanın mükellefi de o kağıdı imza eden kişidir. Genel kural bu olmakla birlikte bu kurala 24. maddenin birinci fıkrası ile istisna getirilmiştir. Buna göre; vergiye tabi bir kağıdın damga vergisinin ödenmemesinden yada noksan ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan mükelleflere rücu hakkı olmak üzere kağıtları ibraz edenler sorumludur.

Örneğin; iki tacir arasında yapılan bir satış sözleşmesini bir hakkın ispatı açısından 3. bir kişi tarafından mahkemeye ibraz edilmesi halinde sözleşmenin Damga Vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmişse, ödenmemiş veya eksik ödenmiş bulunan vergiden kağıdı ibraz eden 3. kişi sorumludur. Ancak 3. kişinin ödediği vergi ve ceza için sözleşmenin asıl tarafları olan tacirlere rücu hakkı saklı olacaktır.

Yukarıdaki madde hükmünün ikinci fıkrasından anlaşılacağı üzere Damga Vergisinin ödenmesinde esas kural birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından müteselsilen bunlara imza edenlerin sorumlu olmasıdır. Örneğin iki taraf arasında yapılan bir sözleşmenin Damga Vergisi Kanununun 1 sayılı tabloda yer alan bir kağıt olması ve bu kağıtlara ait verginin ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda kağıdı imza eden taraflar vergi, ceza ve faizden müteselsil olarak sorumlu olacaklardır.

Örneğin; iki tacir arasında yapılan bir satış sözleşmesine ait damga vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda kağıdı imza eden her iki tarafta vergi, ceza ve faizden müteselsil olarak sorumlu olacaklar, durumu tespit eden vergi idaresi verginin tahsil için istediği tarafa başvurarak verginin tahsilini sağlayacaktır.

Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler ödeyeceği belirtilmiştir. 17 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde, resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği belirtildikten sonra, ister yalnızca resmi dairenin imzası isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödeneceği belirtilmiştir. Bu hükme göre kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak (2) sayılı tabloda adları belirtilen kuruluşlar tarafından düzenlenen kağıtlar ister kişilerle birlikte imzalsın, isterse yalnızca vergiden muaf kuruluşun imzasını taşıyın, 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 taraf-

lardan her hangi birine başvurabilecektir. Ancak vergiden muaf kuruluşun sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler bir kuruluş olması durumunda sorumluluk uygulaması farklı olabilecektir.

### 6-2- Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettiren

#### Mükelleflerin Sorumluluğu

Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin üçüncü fıkrasında damga vergisi kanununun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumlu olduğu, verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrada belirtilen kişilerden alınacağı belirtilmiştir. Damga Vergisi Kanununun 22 nci maddesinde belirtilen kuruluşlar ise Maliye Bakanlığının çıkarmış olduğu 16., 32., 43., 44 seri nolu damga vergisi genel tebliğlerde belirtilen ve makalenin 2. ve 3. bölümünde belirtilen mükelleflerdir.

43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin üçüncü fıkrasına uygun bir 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, ertesinin ayının yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklı iken cezalar ve fer'ileri (gecikme faizi v.b.) için böyle bir hakka sahip değillerdir.

Anlaşılacağı üzere damga vergisine tabi bir kağıdı imza eden taraflardan biri zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren bir mükellef ise bu mükellef sürekli damga vergisi mükellefiyeti olmayan kişinin payına düşen damga vergisi ile

kendi payına düşen damga vergisini de kağıdın düzenlendiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine bir beyanname ile bildirecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeyecektir.

Örneğin, bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. Zira anonim şirket 16 seri nolu damga vergisi genel tebliği ile zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellef grubundadır. Dolayısıyla söz konusu verginin beyan ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır. Ancak, anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği damga vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahip olacak iken cezalar ve faiz bakımından böyle bir hakka sahip olmayacaktır.

Cözüldüğü üzere taraflardan birinin zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren bir mükellef olması halinde sorumluluk uygulaması değişebilmektedir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir daha vermek gerekirse,

Örneğin, belediyenin açtığı yapım ihalesini KDV hariç 5.000.000.-YTL bedelle kazanan ve sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayan Limited Şirket ile Belediye arasında yapılan ve iki nüsha tanzim edilen ihale sözleşmesine ait damga vergisi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirilmemiş ve damga vergisi hazineye intikal etmemiştir.

Söz konusu durumu değerlendirdiğimizde; Damga Vergisinin mükellefi Damga Vergisi Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtları imza edenlerdir. Fakat Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişilerin ödeyeceği net bir şekilde Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde belirtilmiştir. Resmi Dairelerden ne anlaşılması gerektiği yine aynı kanunun 8 inci maddesinde resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu fakat bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla örneğimizde hazineye intikal etmesi gereken damga vergisi Belediyenin resmi daire olması nedeniyle Limited

Şirket tarafından yüklenilecek fakat Belediye zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren bir mükellef olması nedeniyle (16 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği) ödenmesi gereken damga vergisi belediye tarafından yüklenici Limited Şirketten tahsil edilerek sözleşmenin düzenlendiği ayı takip edep yirminci güne kadar beyan edilip yirmi altıncı güne kadar ödenmesi gerekecektir.

Belediye ile ihaleyi kazanan Limited Şirket arasında yapılan sözleşme tarafların her ikisinde de kalmak üzere 2 adet (nüsha) düzenlendiğinden damga vergisi de her nüsha için ayrı ayrı alınacaktır. 1 sayılı tabloda belli bir parayı ihtiva eden mukavelenamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla 5.000.000.-YTL x Binde 7,5 =3.750.-YTL x 2 nüsha = 7.500.-YTL sözleşme Damga Vergisi ödenmesi gerekecektir. Ayrıca Damga Vergisi kanununa ekli 1 sayılı tabloda artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde 4,5 oranında damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla 5.000.000.-YTL x Binde 4,5 =2.250.-YTL karar damga vergisi ile sözleşme Damga Vergisi olan 7.500.-YTL toplamı 9.750.-YTL ihaleyi kazanan firma tarafından yüklenilmesi fakat Belediyenin zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren bir mükellef olması nedeniyle bu damga vergisinin belediye tarafından sözleşmenin düzenlendiği ayı takip edep yirminci güne kadar beyan edilip yirmi altıncı güne kadar ödenmesi gerekmektedir. ( Not: Damga Vergisi kanununa ekli 1 sayılı tabloda kişiler tarafından resmi dairelere verilen belli parayı içeren makbuz ve ibra senetleri ile resmi daireler nam ve hesabına kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmeyi veya emir ve havaletlerine tediyeyi temin eden kağıtlar içinde binde 7,5 oranında damga vergisi yapılacağı belirtilmiştir. Örneğimizde belediye tarafından ödeme yapılmadan durumun vergi idaresince tespit edildiği varsayılmıştır.)

Söz konusu Damga Vergisinin hazineye intikal etmediği tespit edildiğinde 9.750.-YTL Damga Vergisi, 9.750.-YTL vergi zıyaı cezası ve hesaplanan gecikme faizi beyanname vermek zorunda olan belediyeden aranılması gerekecektir. Belediye tarafından idareye ödenen 9.750.-YTL Damga Vergisi, 9.750.-YTL vergi zıyaı cezası ve gecikme faizden sadece 9.750.-YTL

tutarındaki damga vergisinin aslını sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayan Limited Şirkete rücu edebilecek, vergi zıyaı cezası ile gecikme faizini rücu edemeyecektir.

Örneğimizde yüklenici firmanın sürekli Damga Vergisi mükellefiyeti bulunan bir limited şirket olması durumunda ise; her iki tarafında sürekli damga vergisi mükellefiyeti olacağından ayrı ayrı damga vergisi beyannamesi vermesi gerekmekte ise de Damga Vergisi Kanununun 3. maddesi göz önünde bulundurulduğunda 9.750.-YTL tutarındaki damga vergisinin tamamı limited şirket tarafından kağıdın düzenlendiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine bir beyanname ile bildirecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir. Böyle bir durumda damga vergisinin hazineye intikal etmemesi durumunda ise Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin üçüncü fıkrası yerine ikinci fıkrasının uygulanması gerekecektir. Zira taraflardan her ikisi de sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan mükelleflerden olması nedeniyle taraflardan her ikisi de vergi, ceza ve faizden müteselsil sorumlu olacaktır. Dolayısıyla böyle bir durumu tespit eden idare müteselsil sorumluluk ilkesi gereği vergi, ceza ve faiz için belediye veya sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan limited şirketten herhangi birine başvurabilir. İdare Belediyeden vergi ceza ve faizi tahsil etmesi durumunda, yine müteselsil sorumluluk ilkesi gereği belediye ödediği vergi, ceza ve faizin tamamını Damga Vergisi mükellefiyeti bulunan Limited Şirketine rücu edebilecektir. Eğer idare damga vergisini, cezayı ve faizi Damga Vergisi mükellefiyeti bulunan Limited Şirketten doğrudan tahsil ederse Kanununun 3. maddesi gereği resmi daire ile kişiler arasındaki sözleşmenin damga vergisini kişiler ödeyeceği hükmü yer aldığından ve buradan Belediyenin resmi daire olması nedeniyle limited şirketin ödediği vergi, ceza ve faizi Belediye ye rücu hakkı olmayacağı kanısındayız.

Yukarıdaki örneğimizde Damga Vergisine tabi kağıdı imza eden her iki tarafında zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerden olması ve vergiden muaf kurum olmaları durumunda ise her iki taraf damga vergisini kendi payları itibarıyla kağıdın düzenlendiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir beyanname ile bildirecek ve

yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeyeceklerdir. Söz konusu damga vergisinin hazineye intikal etmemesi durumunda ise taraflardan her ikisi de Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrası gereği damga vergisi, ceza ve faizden müteselsil sorumlu olacaktır. Böyle bir durumu tespit eden idare vergi, ceza ve faizi Damga Vergisine tabi kağıdı imza eden taraflardan herhangi birisinden alabilecektir. Vergi, ceza ve faizi ödeyen taraf eğer yaptıkları sözleşmede damga vergisinin kim tarafından yüklenileceği konusunda özel bir hüküm konulmamış ise diğer tarafa sadece karşı tarafın payına isabet vergi, ceza ve faizi rücu edebilecektir.

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerle ilgili bir diğer durum da, bu kurum ve kuruluşların Damga Vergisine tabi kağıdı imza eden taraflardan olmamakla birlikte kendilerine ibraz edilen kağıtlara ait damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları işleme koymaları halinde cezalarından sorumlu olacaklardır. Nitekim Damga Vergisi Kanununun 27. maddesinin son fıkrasında "Bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleri ile 22. maddenin birinci fıkrasının a bendi kapsamında bulunanlar, vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, usulen vergi ve cezası ödenmedikçe işleme koyamazlar. Vergi ve cezası ödenmeden bu kağıtları işleme koyan kişi ve kuruluşlardan, kağıdın mükelleflerinden alınacak ceza miktarınca ayrıca ceza alınır." Hükmü yer almaktadır.

Bu madde ile ilgili 17 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde şu açıklamalarda bulunulmuştur; bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri veya iştirakleri ile zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin herhangi bir işlem nedeniyle kendilerine tevdi edilen kağıtların damga vergisinin düzenleme anında ve kanuna uygun olarak ödenip ödenmediğini araştırmak mecburiyetindedirler. Bu kuruluşlar düzenleme anında Damga Vergisi Kanuna uygun olarak ödenmeyen kağıtları, ilgili vergi dairesine ihbar edecekler, bu kağıtların vergi ve cezasını vergi dairesine ödetmek için ilgisini vergiyi tahsile yetkili vergi dairesine göndermek suretiyle işlem yapacak ve vergi ve ceza ödendikten sonra kağıdı işleme koyacaklardır. Aksi takdirde; vergisi ödenmeyen veya noksan ödenen kağıtlar nedeniyle mükellefe terettüp edecek ceza kadar bu kuruluşlara da ayrıca ceza salınacaktır.

### 6-3- Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettirmeyen Mükelleflerin Sorumluluğu

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler dışında kalan gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen on beş gün içinde gerçek ve tüzel kişiler tarafından paylarına düşen kısım itibarıyla her iki taraf bağlı olduğu vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirilmesi ve aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda Hazineye intikal etmeyen veya noksan intikal eden bir damga vergisinin olması durumunda Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrası gereği damga vergisi, cezası ve fer'ilerinden her iki tarafta müteselsil olarak sorumlu olacaktır. Böyle bir durumu tespit eden idare taraflardan her hangi birinden damga vergisi, cezası ve fer'ilerini tahsil edebilecektir. Vergi, ceza ve faizi ödeyen taraf eğer yaptıkları sözleşmede damga vergisinin kim tarafından yüklenileceği konusunda özel bir hüküm konulmamış ise diğer tarafa sadece karşı tarafın payına düşen vergi, ceza ve faiz itibarıyla rücu edebilecektir

### 6-4- Genel Bütçeli Kuruluşların Sorumluluğu

Dikkat edileceği üzere genel bütçeli kuruluşlar zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyet tesisine tabi kuruluşlar arasında sayılmamışlardır. Söz konusu durum ile ilgili 44 seri nolu Damga Vergisi Tebliğinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Buna göre göre Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergisi, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, kağıdın düzenlenmesinden önce peşin olarak, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz karşılığı ödenecektir.

Anlaşılabacağı üzere genel bütçeli kuruluşlar ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara ait damga vergisi kişiler tarafından ödenecek ve bu kişilerin tabi olduğu ödeme usulünün bir önemi bulunmayacaktır. Örneğin genel bütçeli bir kuruluşun açtığı yapım ihalesini kazanan Anonim Şirket (zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyet tesisi olan) yapım sözleşmesine istina-

den düzenlenen sözleşmenin damga vergisini kağıdın düzenlendiği ayı takip eden 20. güne kadar değil, kağıdın düzenlenmesinden önce genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya Anonim Şirketin kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz karşılığı ödenecektir.

Ayrıca, verginin ödendiğine dair mükellefçe getirilecek makbuzun aslının ilgili iş kağıdına bağlanması, makbuzun onaylı bir örneğinin ilgiliye verilmesi ve düzenlenen makbuza da verginin hangi işe ve kağıda ait olduğuna dair bilginin yazılması gerekmektedir.

Genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergisinin, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, ihale kararının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, beyanname verilmeksizin, makbuz karşılığı ödenmesi gerekmektedir.

Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda, bu durumun daha sonra tespit edilmesi durumunda ise Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin ikinci fıkrası gereği taraflardan her ikisi de vergi, ceza ve faizden müteselsil sorumlu olacaktır.

Dolayısıyla böyle bir durumu tespit eden idare müteselsil sorumluluk ilkesi gereği vergi, ceza ve faiz için Genel bütçeli Kurulardan veya karşı taraftan herhangi birine başvurabilir. İdare Genel bütçeli kuruluş dan vergi ceza ve faizi tahsil etmesi durumunda, yine müteselsil sorumluluk ilkesi gereği Genel bütçeli kuruluş ödediği vergi, ceza ve faizin tamamını karşı tarafa rücu edebilecektir. Eğer idare damga vergisini, cezayı ve faizi karşı taraftan doğrudan tahsil ederse Kanununun 3. maddesi gereği resmi daire ile kişiler arasındaki sözleşmenin damga vergisini kişiler ödeyeceği hükmü yer aldığından ve buradan Genel bütçeli kuruluşun resmi daire olması nedeniyle karşı tarafın ödediği vergi, ceza ve faizi Genel bütçeli kuruluşa rücu hakkı olmayacağı kanısındayız.

Damga Vergisi Kanununun 26. maddesinde "Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların Damga Vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla

tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar. “ hükmü yer almaktadır. Bu madde ile Resmi daireler Damga Vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları tespit ettiklerinde durumu bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

1 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğde madde-deki ‘ilgili memurlar’ deyimini geniş manası ile anlamak gerektiği belirtilerek, bu memurların doğrudan doğruya damga vergisi tatbikatı ile görevli bulunmaları şart olmayıp, vazifesi icabı böyle bir durumla karşılaşan her memuru, maddenin şümulü içinde mütalaa etmek gerektiğini belirtilmiştir.

#### 6-5-Noterlerin Sorumluluğu

1512 sayılı Noterlik Kanununun 60. maddesinde, yapılması kanunla başka bir makam, merci veya şahsa verilmemiş olan her nevi hukuki işlemleri düzenlemek; kanuna uygun olarak dışarıda yazılıp getirilen kağıtların üzerindeki imza, mühür veya herhangi bir işaret veya tarihi onaylamak, noterlerin görevleri arasında sayılmış, noterlerce yapılacak düzenleme şeklindeki hukuki işlemler 84. maddede, onaylama şeklinde yapılacak hukuki işlemler ise 90’nci maddede düzenlenmiştir.

Sürekli olarak damga vergisi mükellefiyeti zorunlu olan mükellefler ve ihtiyarilik hakkını sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmekten yana kullanan mükellefler ile Damga Vergisi Kanununda belirtilmeyen sürekli mükellefiyet tesis ettirmeyen diğer mükellefler, kısaca tüm mükelleflerin, kağıtları noterliklerde düzenlenmesi veya tasdik edilmesi durumunda 1512 sayılı Noterlik Kanunu çerçevesinde noterlere getirilen kağıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilecektir. Zira 43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde noterliklerce düzenlenen veya tasdik için noterlere getirilen kağıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilmesi uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir. Yani damga vergisinin ödenmesinde istisnai bir durum getirilerek, mükelleflerin ödeme şekline bakılmaksızın tüm mükellefler tarafından noterlere getirilen kağıtların damga vergileri noterler tarafından tahsil edilecektir.

Damga Vergisinin ödenmesinde genel uygulama daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere mükellefler tarafından beyan edilip ödenmesi iken kağıtların noterlerde düzenlenmesi veya tasdik edilmesi durumunda damga vergisinin noterler tarafından tahsil edilecek vergi dairesine yatırılması sağlanarak kontrol müessesesi oluşturulmuştur.

Damga vergisindeki sorumluluk uygulamasında özellik arz eden durumlarından biride noterlerin durumudur. Damga Vergisi Kanununun 24. maddesinin dördüncü fıkrasında “Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyene aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınır.” Hükmü yer almaktadır

Yine Damga vergisi kanununun 27. maddesinde “Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler.

Birinci fıkra hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kağıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır.” hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanunundaki noterlerin sorumluluklarının iki ayrı maddede düzenlendiği, bunlardan birincisinde yani 24. madde de noterce düzenlenen ve şahıslara verilen kağıtlarla ilgili olup, 27. maddede ise noterlerin tasdik veya üzerinde işlem yaptıkları kağıtlarla ilgilidir. Anlaşılacağı üzere her iki konu birbirinden tamamen farklıdır. Birincisinde noterin düzenlediği kağıtlar söz konusu edilmişken, diğerinde düzenleme değil sadece tasdik ettiği belgeler için hüküm getirilmektedir. Böylece noterlerin bizzat düzenleme ile sadece tasdik işlemlerinde damga vergisinin noksan alınmasında sorumlulukları farklı kurallara bağlanmıştır.

Buna göre, 24. madde gereği kağıdın noterce düzenlenmesi durumunda noksan alınan veya hiç alınmayan kağıdın damga vergisi mükellefe ait olurken cezası notere ait olacaktır. 24. maddenin son fıkrası gereği noterce düzenlenen ve Hazineye intikal etmeyen bir verginin varlığını tespit eden idare doğrudan vergi ve cezayı noterden tahsil edebilecektir. Böyle bir durumda noter ödediği damga vergi için asıl mükellef olan sözleşmenin taraflarına rücu hakkı saklı iken ceza için böyle bir hakkı olmayacaktır.

27. madde hükmünden anlaşılacağı üzere damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik eden veya bunların suretlerini çıkarıp veren Noterlere kanunda belirtilen cezanın kesileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla damga



vergi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik eden veya bunların suretlerini çıkarıp veren noterlere; mükelleflerden gerekli vergi ve cezası kesilmesinden sonra, noterlerden de ayrıca Vergi Usul Kanunda belirtilen cezanın ayrıca tahsil olunacağı belirtilmiştir.

43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde de noterlerin damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası usulüne göre ilgili vergi dairesine ödenmedikçe tasdik edemeyecekleri veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyecekleri; bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kağıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınacağı belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 24. ve 27. maddeleri incelendiğinde, damga vergisinin hiç alınmaması veya noksan alınması sebebiyle noterlerin bu vergiden sorumlu tutulabilmelerinin, vergiye tabi kağıdın noterce düzenlenmiş olması şartına bağlı bulunduğu, diğer bir deyişle noterlerce düzenlenen kağıda ilişkin olup, hiç alınmayan veya noksan alınan damga vergisi ve cezasının, verginin mükellefe rücu hakkı olmak üzere noterlerden alınacağı; noterlerce düzenlenmeyip sadece tasdik olunan kağıtlara ilişkin olup, ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinden dolayı noterlerin sorumlu tutulamayacağı, bu gibi hallerde, söz konusu damga vergisi ve gerektirdiği cezanın 213 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde mükellefinden aranacağı, noter hakkında ise yalnızca kanunun öngördüğü ceza uygulanacaktır.

Bu nedenle damga vergisinde noterlerin sorumluluk uygulamasında sorumluluğa tabi kağıdın, 1512 sayılı Noterlik Kanununun 84. maddesi uyarınca düzenleme şeklinde mi yapıldığı, yoksa 90. maddesine göre sadece noterde onaylamasının mı yapıldığı hususunun tespit edilmesi büyük öneme sahiptir.

Noterlerin Vergi Usul Kanununda yer alan sorumlulukları ise 355. maddede belirtilmiştir. Söz konusu madde de "Damga Vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları, vergi ve cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için tahsil edilmeyen Damga Vergisi üzerinden maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilir. Ancak, bu madde kapsamında kesilecek özel usulsüzlük cezaları her bir kağıt için 1 Yeni Türk Lirasından az olamaz." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla damga vergisine tabi bir kağıdın noter huzurunda damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kağıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik etmeleri veya suretlerini çıkarıp vermeleri halinde noterler tarafından tasdik edilen veya suretleri çıkarılan kağıtlar için noterler adına Vergi Usul Kanununun 355. maddesi gereği maktu vergilerde % 50, nispi vergilerde % 10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

### 7- Sonuç

Bilindiği üzere 488 Sayılı Damga Vergisinin konusu Damga Vergisi Kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtlar iken mükellefi kanuna ekli 1 sayılı listede yer alan kağıtları imza edenlerdir. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 15. maddesinde yapılan değişiklik ile 01.01.2005 tarihinden itibaren pul yapıştırılması suretiyle ödeme usulü kaldırılmış ve asıl ödeme şekli makbuz karşılığında ödeme olmuştur. Bu düzenlemeye paralel olarak damga vergisindeki mevcut sorumluluk uygulamasına yeni hükümler eklenmiştir.

Damga Vergisi Kanununda sorumluluk uygulaması kanunun 24., 25. ve müteakip maddelerinde açıklanmıştır. Bu maddelerde eskiden beri yer alan kağıtları ibraz edenlerin sorumluluğu ve kağıtları imzalayanların sorumluluğu ve noterlerin sorumluluğu yanına 01.01.2005 tarihinden itibaren sürekli damga vergisi mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin sorumluluğunun eklenmesiyle sorumluluk uygulaması oldukça genişlemiştir.

Damga Vergisi Kanununda yer alan sorumluluk uygulamalarının genişlemesi ile birlikte kağıtlara ait verginin idarece asıl mükellefi veya yüklenicisi bulunmadan doğrudan cezasıyla birlikte kanunda belirtilen kişilerden alınması amaçlanmıştır. Damga Vergisi Kanununda yer alan sorumluluk uygulamasının mükellefler tarafından iyi bilinmesi damga vergisinin idarece zamanında tahsil edilmesine olanak sağlayacaktır.

### KAYNAKÇA

- 1- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 2- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri