

BELEDİYELERİN TARAF OLDUĞU İHALELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ, BEYANI ve ÖDENMESİNDE YAŞANAN SORUNLAR

VOLKAN AKSOYOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

Kamu kurumları, kamu hizmetlerinin yürütülmesi sırasında ülke içinde ve dışında kamu kesimi ve özel kesimle mal ve hizmet alım satımı, kiralama gibi ilişkiler kurmakta ve bu ilişkilerini belli bir usul ile yerine getirmektedir. Bu usul ise ihale kanunlarına bağlı olarak ortaya çıkan ihale sözleşmeleridir. İdarenin sözleşmeleri imzalamasına kadar geçen sürece ise ihale süreci adı verilmektedir.

Kamu ihaleleri hukukumuzda üç yasa ile düzenlenmiştir. Bu yasalar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu¹, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu² ve 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu³ Bugün her üç yasa da yürürlükte, fakat uygulama alanları farklıdır.

Bugün bir yerinden yönetim kuruluşu olan Belediyeler, yapım işleri, mal ve hizmet alımları bakımından 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa tabi iken satım, kira, trampa, mülkiyetten gayri aynı hak kurulması ve taşıma işleri bakımından 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa tabidir.

Biz de bu yazımızda, belediyelerin çeşitli mal ve hizmet alımları, yapım işleri, kiralama ihtiyaçları için yapmış olduğu ihalelere ilişkin ortaya çıkan damga vergisi yükümlülükleri, bu verginin mükellefleri, ne şekilde beyan edileceği ve verginin beyanı ve ödenmesi aşamasında yaşanan sorunlar hakkında bilgiler vermeye çalışacağız.

2- BELEDİYELERİN TARAF OLDUĞU İHALELERE AİT ÖDENMESİ GEREKEN DAMGA VERGİLERİ

Belediyelerin çeşitli mal ve hizmet alımları, yapım işleri, kiralama ihtiyaçları için yapmış olduğu ihaleler nedeniyle gerek ihale sürecinde gerekse ihale sürecinden sonra ihale sözleşmesinin imzalanması ile 3 çeşit damga vergisi ile karşılaşmaktadır.

(*) Vergi Denetmeni

¹ 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bunlardan ilki ihale kararına istinaden ödenen "ihale karar damga vergisi", ikincisi sözleşme bedeli üzerinden hesaplanan "sözleşme damga vergisi", sonuncusu ise istihkak ödemelerden yapılan damga vergisi kesintisidir.

Konuyla ilgili detaylı açıklamalara geçmeden önce belirttiğimiz üç çeşit damga vergisi hesaplamasında KDV hariç tutarın mı yoksa KDV dahil tutarın mı üzerinden damga vergisi alınması gerektiği konusunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Önceleri KDV dahil tutar üzerinden Damga Vergisi kesilirken Danıştay'ın farklı yöndeki kararlarının istikrar kazanması üzerine Maliye Bakanlığı da yayımladığı 30 seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliği⁴ ve 1998/1 sıra no'lu Damga Vergisi İç Genelgesi⁵ ile konuya açıklık getirerek damga vergisinin KDV hariç tutar üzerinden hesaplanması gerektiğini belirtmiştir.

Görüleceği üzere sözleşme damga vergisinin matrahı sözleşmede katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisi hariç tutardır. Eğer sözleşmede işin bedeli KDV dahil tutar olarak belirlenmiş ise sözleşme damga vergisinin matrahı katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ olacaktır.

2.1- İhale Karar Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı listenin II/2 bölümünde, kamu kurumlarının mal ve hizmet alım ve satımlarına ilişkin ihalelerde, ihale kanununa tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde 4,5 oranında damga vergisine tabi olacağı açıkça belirtilmiştir.

İhale kararı; artırma ve eksiltme konusu olan işin, artırımlarda tahmin edilen bedelden aşağı olmamak üzere en yüksek bedeli teklif eden kişiye, eksiltmelerde ise tahmin edilen bedeli aşmamak kaydıyla teklif edilen bedellerden tercihe layık görüleni teklif eden kişiye bırakılmasını öngören tek yanlı bir idari işlemdir. Yani ihale kararları, yetkili bir komisyon tarafından alınan ve ihale konusu işin hangi istekli üzerinde bırakıldığını gösteren kararlardır.

Sonuç olarak 4734 ve 2886 sayılı Kanunlara tabi olsun veya olmasın, bütün daire ve kurumların yetkili mercilerince bir malın artırma, eksiltme, pazarlık, açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, doğrudan temin yöntemi ve sair şekillerde alınması, satılması veya bir hizmetin gördürülmesi maksadıyla verilen her türlü kararlar, ihale kararları olup damga vergisine tabi olacaktır. Yukarıda da açıklandığı üzere ihale karar damga vergisi, alınan kararda belirtilen KDV hariç tutar üzerinden binde 4,5 oranında hesaplanacaktır.

2.2- İhale Sözleşme Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı listenin I/A-1 bölümünde; "*belli parayı ihtiva eden kağıtlar, mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler*" in binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Belediyelerin ise çeşitli mal ve hizmet alımları, yapım işleri, kiralama ihtiyaçları için yapmış olduğu ihaleler sonucunda, ihaleyi alan mükellef ile arasında bir sözleşme imzalayacağı tabiidir. İmzalanan bu ihale sözleşmesi "mukavelename" niteliğinde olduğundan binde 7,5 oranında dam-

⁴ 29.01.1997 tarih ve 22892 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 05.01.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.62/6204-1490/129 sayılı ile yayımlanmıştır.

ga vergisine tabi olacaktır. Bu damga verginin hesabında damga vergisinin matrahı ise , ihale karar damga vergisinde olduğu gibi KDV hariç sözleşme bedeli olacaktır.

İhale sözleşme damga vergisine ilişkin uygulama bu şekilde olmakla beraber, bunun bir istisnası 4734 sayılı Kanunun 22'nci maddesi belirtilen nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında kolaylık sağlanması amacıyla getirilen doğrudan temin usulüdür.

Konu ile ilgili olarak 2005 yılı Kamu İhale Genel Tebliğinde⁶ şu açıklamalar yapılmıştır;

"... 4734 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde belirtilen hallerde ihtiyaçların; Kanunun 18 inci maddesinde sayılan ihale usulleri için tespit edilen kurallara uyulmaksızın; ilan yapılmadan, teminat alınmadan, ihale komisyonu kurma ve anılan Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan yeterlik kriterlerini arama zorunluluğu bulunmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak temin edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu hükümler uyarınca anılan maddede belirtilen nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında kolaylık sağlanması amaçlanmış olmakla birlikte, ihtiyacın niteliğine göre, ilan yapılması, teminat alınması, ihale komisyonu kurulması, isteklilerde belirli yeterlik kriterlerinin aranması ile şartname ve sözleşme düzenlenmesi gibi hususlar idarelerin takdirindedir.

Bu madde kapsamında alımı yapılacak malın teslimi veya hizmetin ya da yapım işinin belli bir süreyi gerektirmesi durumunda, alımın bir sözleşmeye bağlanması zorunlu olup bir defada yapılacak alımlarda sözleşme yapılması idarelerin takdirindedir."

Bu çerçevede, belediyelerin 4734 sayılı Kanununun 22 inci maddesi kapsamında doğrudan temin şeklinde yapacakları alımlar nedeniyle belli parayı ihtiva eden bir sözleşmenin düzenlenmesi halinde bu sözleşmenin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu alımlar ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak "Piyasa Fiyat Araştırma Tutanağı" düzenlenmek suretiyle yapılmış ve belli parayı ihtiva eden bir sözleşmenin düzenlenmemiş olması halinde ise damga vergisinin aranılmayacağı tabiidir.

Öte yandan belediyelerin taraf olduğu ihale sözleşmeleri genelde sürekli kullanılan tip sözleşmelerdir. Bu tip sözleşmelerin ise genellikle yürürlük maddesinden önceki maddesinde sözleşmenin kaç nüsha düzenlendiğine ilişkin hüküm yer almaktadır. Bu maddede genellikle sözleşmelerin iki nüsha tanzim edildiği ve sözleşmenin birer nüshasının taraflarca (idare ve yüklenici) alıkonulduğu yazılmaktadır. Damga Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde, bir nüshadan fazla düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği ihale sözleşmeleri kaç nüsha tanzim edilmiş ise binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin de, o nüsha sayısı kadar ödenmesi gerekmektedir.

Ancak uygulamada daha sonraki bölümde açıklanacağı üzere sözleşme damga vergisinin mükellefi olan yüklenici firmaların sözleşme damga vergisini tek nüsha üzerinden ödedikleri görülmüştür. Özellikle belediyelerin taraf olduğu temizlik, güvenlik, ulaşım, inşaat taahhüt gibi oldukça yüksek tutarları bulabilen hizmet alımları ile ilgili ihalelerde yapılan bu tür hatalar ciddi

⁶ 25.07.2005 tarih ve 25886 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Yazımın ilerleyen bölümlerinde açıklanacağı üzere her ne kadar sözleşme damga vergisinin mükellefi yüklenici firmalar da olsa, bu tür durumun tespit edilmesi halinde belediyelerin ceza-i müeyyide ile karşılaşmaları kaçınılmaz olacaktır.

2.3- Ödemelerden Kesilen Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı listenin IV/1-a bölümünde; “ *resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler(avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakdedilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtlar*” ın binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Yine Damga Vergisi Kanununun 19’uncu maddesine göre, genel ve katma bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergiler, bu ödemelerin yapılması ve avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından, istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödeneceği belirtilmiştir.

Anlaşılabacağı üzere belediyeler tarafından yapılan mal ve hizmet alımları ile ilgili ihaleyi alan firmaya yapılacak istihkak ödemelerden binde 7,5 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Söz konusu kesintiye tabi tutulacak matrahın ise hakediş ödemesinde KDV eklenmeden önceki tutarın olması gerekmektedir.

3- BELEDİYELERİN TARAF OLDUĞU İHALELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun⁷ 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı; bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak 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 edeceği; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; **resmi dairelerle** kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini ise kişilerin ödeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kanunun 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, **belediyeler** ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda belediyelerin resmi daire tanımına giren kurumlardan olması nedeniyle belediyelerin taraf olduğu ihalelere ilişkin damga vergisinin tamamı yüklenici durumunda olan gerçek veya tüzel kişiler tarafından ödenecektir. Her ne kadar belediyeler tarafından açılan ihaleler dolayısıyla düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin mükellefi yüklenici konumundaki gerçek veya tüzel kişiler olsa da, yazımın ilerleyen bölümlerinde açıkladığımız üzere Belediyeler Damga Vergisi Kanununun 24’üncü maddesi gereği damga vergisinin eksiksiz ödenmesinden sorumlu

⁷ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Damga Vergisi Kanunu

olup, verginin eksik ödendiği veya hiç ödenmediğinin tespiti halinde vergi ve cezaların tamamı belediyelerden tahsil edilecektir.

4- BELEDİYELERİN TARAF OLDUĞU İHALELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

Belediyelerin taraf olduğu ihaleler nedeniyle ortaya çıkan ihale karar ve ihale sözleşme damga vergileri ile ödemelerden kesilen damga vergilerinin kim tarafından beyan edilip ödeneceği konusunu açıklamadan önce , konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle kimlerin sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerektiği konusunu açıklayalım.

4.1- Sürekli Damga Vergisi Mükellefiyeti Tesis Ettirmek Zorunda Olanlar:

Damga Vergisi Kanununun 22. maddesinin ilk fıkrasında Maliye Bakanlığınca belirlenen sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirecek kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilerek, yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeneceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin son fıkrasında ise sürekli damga vergisi tesis ettirecek kurum ve kuruluşların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı ise Damga Vergisi Kanununun 22.maddesinde belirtilen yetkiye istinaden çıkarmış olduğu 16 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde⁸ hangi kurum ve kuruluşların sürekli

damga vergisi mükellefi tesis ettireceğini belirlemiştir. Bu kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri zorunlu olup, mükellefiyet tesis ettirmeme 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.

Daha sonra 32 Seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği⁹ ile yapılan düzenleme ile sürekli damga vergisi mükellefiyeti olması gereken kişi ve kuruluşlara aşağıda sayılanlar eklenmiştir. 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
- Kolektif Ve Adi Komandit Şirketler
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlardır.

Yine daha sonra 43 seri nolu tebliği¹⁰ ile, sürekli damga vergisi mükellefiyet tesis ettirmesi zorunlu olmayıp, sürekli damga vergisi mükellefiyet tesisi kendi isteklerine bırakılan mükellef grubuna 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre

⁸ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 30.04.1998 tarih ve 32328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ 04.02.2005 tarih ve 25717 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Defter Tutanlar, 44 seri nolu tebliği¹¹ ile de serbest meslek erbapları da eklenmiştir.

Görüleceği üzere sermaye şirketlerinden Anonim Şirketler dışındaki şirketlere, kolektif ve adi komandit şirketlere ve bilanço usulünde defter tutan diğer gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine damga vergisi mükellefiyeti tesisi konusunda bir ihtiyarilik tanınmıştır.

Anlaşılabacağı üzere belediyeler ise sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek ve bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisini, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilerek, yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar. Ve yine belediyelerin damga vergisi defteri tutması ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Öte yandan 43 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği gereği, Belediyelerin her ay düzenli olarak damga vergisi beyannameyi vermelerine gerek bulunmamaktadır. Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yok ise damga vergisi beyannameyi vermeleri de gerekmeyecektir. Ayrıca 46 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği¹² ile de belediyelerin, kanuni süresi içinde beyan etmeleri gereken damga vergisi bulunmaması halinde, keyfiyeti bir yazı ile vergi dairesine bildirmeleri zorunluluğu da kaldırılmıştır.

4.2- Yüklenici Firmanın Anonim Şirket Olması Halinde Damga Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi:

Yukarıda açıklandığı üzere Anonim Şirketler sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek zorundadırlar. Buna göre belediyelerin taraf olduğu

ihalelerde yüklenici firmanın Anonim Şirket olması halinde damga vergisinin beyanı ve ödemesi şu şekilde olacaktır.

Daha önce açıklandığı üzere belli parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 7,5 oranında damga vergisine tabidir. Ayrıca 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 18. maddesinde, damga vergisinin Kanunda gösterilen haller dışında makbuz karşılığında ödeneceği belirtilmiş ve aynı Kanunun 22. maddesinde ise makbuz karşılığında yapılacak ödemelerde ödemenin zamanı belirtilmiştir. Kanunun "Makbuz karşılığında ödemelerde ödemenin zamanı" başlıklı 22. maddesi şöyledir;

"Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a) Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kâğıtların 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.

....."

Buna göre Maliye Bakanlığı tarafından bu maddenin verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 16 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ile sürekli mükellefiyet tesis ettirmesi zorunlu olan belediyeler ile Anonim Şirketlerin aralarında düzenledikleri sözleşmelere ait binde 4,5 oranındaki ihale karar ile binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin mükellefi, belediyelerin resmi daire olması nedeniyle anonim şirketlerdir. Bu durumda eğer sözleşme tek nüsha düzenlenmiş ise binde

¹¹ 16.04.2005 tarih ve 25788 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² 22.06.2006 tarih ve 26206 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7,5 oranındaki sözleşme damga vergisi anonim şirket tarafından sözleşmenin düzenlendiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirilip, yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekecektir.

Binde 4,5 oranındaki ihale karar damga vergisi ile ödemelerden kesilen binde 7,5 oranındaki damga vergisi ise belediye tarafından yüklenici firmadan tahsil edilerek, ihale kararının alındığı tarih ile ödemenin yapıldığı tarihi takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyanname ile bildirilmesi ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

Kanunen sözleşme damga vergisinin beyanı ve ödenmesi bu şekilde yapılması gerekmekte ise de uygulamada binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin, yüklenici anonim şirketlerden tahsil edilerek belediyeler tarafından beyan edilip ödendiği de görülmektedir. Kanaatimizce asıl olan verginin beyanı ve tahsili olduğundan, bu şekilde sözleşmenin her iki tarafının da sürekli damga vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde sözleşme damga vergisinin sözleşme taraflarından birisi tarafından beyan edilip ödenmesi uygun olacaktır.

4.3- Yüklenici Firmanın Sürekli Mükellefiyeti Olmayan Bir Sermaye Şirketi veya Gerçek Kişi Olması Halinde Damga Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi:

Eğer yüklenici firma sürekli mükellefiyeti olmayan bir şirket veya gerçek kişi ise, binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin beyanı ve ödenmesi farklı olacaktır. İhale karar damga vergisi ile ödemelerden kesilen damga vergisinin beyanı ve ödenmesinde ise bir değişiklik olmayacaktır.

Bu konuda 43 nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinin "Vergi ve Cezada sorumluluk" başlıklı 4 numaralı bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"4- Vergi ve Cezada Sorumluluk:

4.1. 5281 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine eklenen üçüncü fıkrası çerçevesinde, Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olup, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için 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 Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süre içinde beyan edilip 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 saklıdır."

Buna göre zorunlu olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gereken belediyeler ile sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayan diğer kişi veya kurumlar arasında düzenlenen sözleşmelere ait binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren belediyeler tarafından sözleşmenin düzenlendiği ayı takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine bir beyanname ile bildirilip, yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenecektir.

Ancak yukarıda da açıkladığımız üzere belediyeler resmi daire sayıldıklarından binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisini yüklenici kişi veya kurumlardan tahsil ederek beyan edileceklerdir.

4.4- İhale Sözleşmesinin Noterde Düzenlenmesi veya Noter Tarafından Tasdik Edilmesi Halinde Damga Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi:

Yazımızın yukarıdaki bölümünde belediyelerin taraf olduğu ve sözleşmenin taraflarının kendi aralarında düzenledikleri sözleşmelere ait damga vergilerinin yüklenici firmanın sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunup bulunmamasına göre ne şekilde beyan edileceği ve ne zaman ödeneceği hususlarını açıklamaya çalıştık.

Bu bölümde ise belediyelerin taraf olduğu sözleşmelerin noterde düzenlenmesi veya noter tarafından tasdik edilmesi durumunda sözleşme damga vergisinin ne şekilde beyan edilip ödeneceği hususunu açıklayacağız.

Günümüzde ticari hayatın icapları gereği olarak işletmeler bu tür ihale sözleşmelerini bazen noterlerde onaylatmakta veya kendi aralarında düzenlemek yerine bizzat noterde tanzim ettirerek onaylı suretlerini almaktadırlar. Peki bu durumda yani sözleşmenin kendi aralarında tanzim edilip notere sadece onay için sunmaları veya sözleşmeyi tamamen notere tanzim ettirmeleri halinde sözleşmeye ait damga vergisinin beyanı ve ödenmesi nasıl olacaktır?

Damga Vergisi Kanununun "Makbuz karşılığında ödemelerde ödemenin zamanı" başlıklı 22. maddesinin son fıkrasında;

"....."

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aran-

maksızın kâğıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Maliye Bakanlığı da bu yetkisini kullanarak damga vergisine tabi kağıtların noterliklerde düzenlenmesi durumunda bizzat noterde düzenlenen bu kağıtların damga vergisinin noterler tarafından tahsil edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Zira 43 seri nolu tebliğinde, noterliklerde düzenlenen veya tasdik için noterlere getirilen kağıtların damga vergilerinin noterler tarafından tahsil edilmesi uygulamasına devam edileceği belirtilmiştir.

Anlaşılabileceği üzere sözleşmenin tarafı kim olursa olsun, yani ister sürekli mükellefiyet tesis ettiren sermaye şirketi, isterse sürekli damga vergisi mükellefi bulunmayan kişi yada kurum olsun sözleşme noterde düzenlenmiş veya noter tarafından tasdik edilmiş ise bu sözleşmeye ait sözleşme damga vergisi noter tarafından tahsil edilerek bağlı oldukları vergi dairesine beyan edilip ödenecektir.

5- BELEDİYELER TARAFINDAN BEYAN EDİLEN SÖZLEŞME DAMGA VERGİLERİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ HUSUSUNDA UYGULAMADA YAPILAN HATALAR ve HATALARIN GİDERİLMESİ NOKTASINDA YAPILMASI GEREKENLER

Belediyelerin taraf olduğu ihalelere ilişkin düzenlenen ihale sözleşmeleri üzerinden ödenmesi gereken binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisinin beyanı ve ödenmesi ihaleyi alan yüklenici firmanın sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunup bulunmadığına göre ne şekilde yapılacağını yukarıda ayrıntılı olarak açıkladık.

Uygulamada sözleşme damga vergisinin beyanı ve ödenmesinde yapılan hataları başlıklar halinde şöyle sıralayabiliriz;

- Bazen yüklenici firmanın sürekli mükellefiyeti bulunup bulunmadığına bakılmaksızın sözleşme damga vergileri belediyeler tarafından beyan edilip ödenmektedir.

- Ayrıca bazen belediyeler, ihale sözleşmesine ait sözleşme damga vergisini yüklenici kişi ya da kurumlara sözleşmenin düzenlenmesinden önce beyan ettirmektedirler.

- Belediyelerin taraf oldukları ihale sözleşmelerine ilişkin sözleşme damga vergileri sözleşmenin imzalandığı tarihi takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile beyan edilmek yerine, söz konusu ihaleye ilişkin yüklenici firmaya belli dönemlerde yapılan istihkaklardan kesinti yapılmak suretiyle beyan edilmektedir. Böyle bir uygulama verginin zamanında tahakkuk etmemesi sonucunu doğuracağından belediyeler cezai müeyyide ile karşılaşabileceklerdir.

- Yine belediyelerin taraf olduğu ihalelerde kullanılan sözleşmeler tip sözleşme olduğundan bu tip sözleşmelerin son sayfasında yer alan "imza" bölümünde genellikle sözleşmelerin iki nüsha tanzim edildiği yazılmaktadır. Hatta bazı sözleşmelerin ihale ile ilgili işlemlerde kullanılmak üzere iki nüshadan fazla da düzenlendiği görülmektedir. Ancak uygulamada belediyeler sözleşme damga vergisini tek nüsha üzerinden beyan ettirmektedirler. Yine bu durumda da verginin eksik tahakkuk etmesi söz konusu olduğundan böyle bir durum tespiti halinde verginin beyanı ve ödenmesinden sorumlu olan taraf olarak belediyeler cezai müeyyide ile karşılaşabileceklerdir.

Yukarıda kısaca saydığımız bu hataların önlenmesi ve belediyelerin cezai müeyyide ile karşılaşmamaları için, öncelikle yüklenici firmanın sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunup bulunmadığına dikkat edilmelidir. Eğer yüklenici kişi ya da kurumun sürekli damga vergisi mükellefiyeti yok ise sözleşmeye ilişkin binde 7,5 oranındaki sözleşme damga vergisi belediyeler tarafından

yüklenici firmadan tahsil edilerek sözleşmenin düzenlendiği tarihi takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan etmeleri gerekecektir. Yine bu beyan sırasında sözleşmenin kaç nüsha yapıldığına dikkat edilmeli ve sözleşme kaç nüsha düzenlenmiş ise her bir nüsha için aynı oranda sözleşme damga vergisi beyan edilmelidir. Aksi halde eksik tahakkuk eden vergi ve cezası belediyelerden tahsil edilecek, belediyeler ise sadece verginin aslını rücu edebileceklerinden ödenen ceza ve faiz belediye üzerinde kalacaktır. Öte yandan ihale sözleşmesi noterde düzenlenmesi veya haricen düzenlenip notere tasdik ettirilmesi halinde ise sözleşme damga vergisi noter tarafından tahsil edilip beyan edilecektir.

6- SONUÇ

Yerinden yönetim kuruluş olan Belediyeler, mal ve hizmet alımları, yapım işleri, kiralama gibi ihtiyaçlarını karşılamak için ihaleler yapmakta ve bu ihaleler sonucunda çeşitli damga vergisi yükümlülükleri doğmaktadır. Belediyelerin damga vergisinden muaf olması nedeniyle, bu ihaleler nedeniyle ortaya çıkan damga vergilerinin mükellefi ise yüklenici konumunda olan mükellefler olmaktadır.

Belediyeler ile ihale sözleşmesi imzalayan mükellefler, başta ihale karar damga vergisi, sözleşme damga vergisi ve ödemelerden kesilen damga vergisi olmak üzere üç çeşit damga vergisi ile karşı karşıya kalmaktadırlar.

Biz de bu yazımızda, belediyelerin çeşitli mal ve hizmet alımları, yapım işleri, kiralama ihtiyaçları için yapmış olduğu ihalelere ilişkin ortaya çıkan damga vergisi yükümlülüklerini, bu verginin ne şekilde beyan edilip ödeneceği, verginin beyanı ve ödenmesi aşamasında yapılan hatalar ile bu hataların giderilmesi noktasında önerilerimizi aktarmaya çalıştık.