

KDV'NİN DAMGA VERGİSİ MATRAHINA DÂHİL OLUP OLMADIĞI

Alaattin DEDE ^(*)

1 - GİRİŞ

Günümüzde her geçen gün gelişen ekonomik ve hukuki işlemlerin sonucunda; bu muameleleri yapmak amacıyla kullanılan değerli kâğıtların önemi de artmaktadır. Tabi bu işlemlerin yapılması sürecinde birtakım hukuki işleme konu olan kâğıtların da belirli vergilere tabi tutulması gerekmektedir. Bu vergilerden en önemlisi de değerli kâğıtların üzerinden alınan damga vergisidir.

Damga vergisi; bir hukuki muamele dolayısı ile düzenlenen ve bir hususu ispat ve belli etme niteliği taşıyan kâğıtlar üzerinden alınır. Vergileme için ayrıca kâğıdın kanuna ekli (1) sayılı tabloya dâhil olması gereklidir. Ticari ve medeni işlemlerden alınan bir hukuki işlem vergisi olan Damga Vergisi, bizatihi bu işlemlerden değil, fakat bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar dolayısı ile alınır. Bu anlamda kâğıt deyimi, gerek ticari, gerekse medeni ilişkilerde kullanılan, gerekse muameleler için düzenlenen her nevi belgeyi ifade eder. Bunun gereği olarak da bir kâğıdın

vergi konusu olması için, bu hususu ispat veya belli edecek şekilde yazılıp imzalanmış olması veya imza yerine geçecek bir işaret taşıması ve kâğıtta yer alan işlemin eksiksiz olarak düzenlenmiş olması gerekir.

2- DAMGA VERGİSİNİN KDV MATRAHI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin ise yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Kanunun 10 uncu maddesinde de damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide ise kâğıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

488 sayılı Damga Vergisi kanunu hükümlerine göre, nispi damga vergisinin konusuna giren kâğıtlarda, verginin matrahını, bu kâğıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değer teşkil edecektir.

Bu nedenle, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenecek ihale kararları, sözleşme ve diğer kâğıtlarda, Katma Değer Vergisi dâhil bedelin belli olması halinde bu bedel; Katma Değer Vergisi hariç bedel gösterilmesi halinde ise katma değer vergisi de hesaplanarak bedele ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar üzerinden nispi damga vergisi hesaplanmaktadır.

Ancak, yukarıda belirtilen şekilde yürütülen uygulama, bazı mükelleflerce ihtilaf konusu yapılmıştır. Bu konuda verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında damga vergisi matrahına dâhil edilen Katma Değer Vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek, Katma Değer Vergisinin Damga Vergisi matrahına dâhil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacağı gerekçesiyle, katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedilmiştir.

Bu yargı kararlarından örnek vermek gerekirse; Danıştay 7 inci dairesinin ...gün ve 1998/669 no'lu kararında, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, bu kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve her hangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeleri ifade edeceği, 10'uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu alınacağı, nispi vergide kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergilerde kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya

bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceğinin belirtildiği, (I) sayılı tablonun akitlerle ilgili kâğıtlar bölümünün 1/a fıkrasında; mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerden belli parayı ihtiva edenlerin binde 6 oranında damga vergisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır.3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1inci fıkrasında; Türkiye de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işlemi yapanların katma değer vergisi mükellefi oldukları belirtilmiştir. Katma değer vergisinde mükellef kavramı, diğer vergi kanunlarının öngördüğü mükellef kavramından oldukça farklı bulunmaktadır. Bu vergileme sisteminde mükellef, katma değer vergisine tabi mal tesliminde veya hizmet ifasında bulunan ise de, bu verginin nihai yüklenicisi değildir. Katma değer vergisinin sistemi içinde nihai yüklenici, (asıl mükellefi) nihai tüketici durumunda bulunan kişi ve kuruluşlar olup, katma değer vergisi mükellefleri vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve vergi dairesine ödemekle yükümlü bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar (vergi) mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmemektedir." şeklindedir.

Sürekli hale gelen yargı kararları uyarınca, nispi damga vergisine tabi kâğıtların muhtevasında, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın,

a) Damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,

b) Katma değer vergisi dâhil edilerek düzenlenen kâğıtlardan alınması icabeden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten

sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması, gerekmektedir.

3- ALACAĞIN TEMLİKİ İŞLEMİNİN DAMGA VE KDV MATRAHI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

188 sayılı Borçlar Kanunun 162. maddesinde temlikname; kanun veya akit ile veya işin mahiyeti icabı olarak men edilmiş olmadıkça borçlunun rızasını aramaksızın alacaklı, alacağını üçüncü bir şahsa temlik edebilir. Borçlu, alacağın temlik edilmemesi şart edilmiş olduğunu bu şartı ihtiva etmeyen bir ikrarı bil kitabeye istinat ile, alacağını temellük eden üçüncü bir şahsa karşı iddia edemez.

Alacağın temlik sözleşme ile veya tek taraflı olarak alacaklı tarafından düzenlenecek temlikname ile gerçekleştirilebilir. Fakat bir yanlı temlik beyanı da temlik sözleşmesi hükmünde olup, geçerliliği, temlik edilenin açık veya zımnî kabulüne bağlıdır. Damga Vergisi Kanunun 11'inci maddesinde temliknameler belli bir para gösterilmesi zorunlu olan kâğıtlar arasında sayılmıştır. Bu yüzden her hal ve takdirde nispi esasta vergilemeye konu edilecektir.

Borçlar Kanununun 163 üncü maddesine göre, alacağın temlik yazılı şekle tabi olup, belli bir meblağı içermeye zorunluluğu öngörülmüş değildir. Bunun yanı sıra, alacağın belirsiz olmasının temlike engel olmadığı, ileride kazanılacak veya ileride doğacak alacakların da temlikinin mümkün olduğu anlaşılmaktadır. Genel olarak alacağın temlik akitleri belli bir meblağı göstermekle beraber istisnai olarak da olsa belli bir meblağı göstermeyen temliknameler bulunmaktadır. Mesela kiraya verilmemiş bir evden alınacak kira bedelinin veya satılmamış bir şeyin satış bedeli temlik edilebileceği gibi.

Genel olarak alacağın temlik, belli bir tutara yönelik ve bu tutarla sınırlı olarak yapılmaktadır. Bu yüzden dolayısıdır ki alacakların devir ve temlikine ilişkin sözleşme ve temliknameler de Damga Vergisi Kanunun 11 inci maddesinde belli bir para gösterilmesi gereken kâğıtlar arasına dâhil edilmiştir. Ancak işlemin mahiyeti itibarıyla belli bir paranın gösterilmesi fiilen mümkün olmadığına, vergi alınmayacaktır.

488 sayılı kanunun 10 uncu maddesinde de damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide ise kâğıtların mahiyetlerinin esas alınacağı, belli para teriminin kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Yapılan bir temliknamenin içeriğinde maktu bir değer olduğu gibi nisbi değer olması da mümkündür. Temliknamede nisbi bedel olduğu takdirde sözleşmenin içeriğine bir bedel girecektir. Bu bedelin KDV'nin de konusuna girdiği takdirde damga vergisinin hangi tutar üzerinden alınacağı ile ilgili akıllara soru işareti gelmektedir. Temlikname alım satım ilişkine ilişkin bir sözleşmeden meydana gelmesi halinde mal teslimi söz konusu olduğundan, sözleşme KDV'nin konusuna girmektedir. Şöyle ki; Katma Değer Vergisi Kanunun 1. maddesine göre; Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- b) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- c) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler."

Söz konusu maddede sayılan muameleler içinde alacağın temlik taahhüdünü bulunmamaktadır. Ayrıca 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde

bu işlemi yapanların katma değer vergisi mükellefi oldukları belirtilmiştir. Temlik işlemi katma değer vergisine konu olmasa da temliknamenin içeriği olan mal teslimi sözleşmesi KDV'nin konusuna girdiğinden dolayı temlikname üzerindeki yazılı olan KDV dâhil tutar damga vergisine tabi tutulmayarak tam aksine KDV hariç bedel üzerinden damga vergisi alınacağı anlaşılmaktadır.

Yukarıda da belirttiği üzere belli bir tutarı ihtiva eden sözleşmelerin, nispi vergide kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli paranın üzerinden alınacağı hükmü gereğince temliknamelerde yazılı tutar üzerinden damga vergisi alınacağı öngörülmüştür. Bu tutar KDV dâhil tutar olsa dahi bu bedel üzerinden KDV'yi ayrı tutarak kalan değer üzerinden damga vergisi alınacağı sonucuna ulaşmaktayız. Buna göre mal ve hizmet alımlarına ilişkin ihale ve doğrudan temin kararları ile benzeri konularda düzenlenen sözleşmelerde damga vergisi matrahı katma değer vergisi hariç tutar üzerinden hesaplanacaktır.

4- SONUÇ

Değerli kâğıtlar üzerinden alınan damga vergisinin akitlerle ilgili kısmındaki mukavelelerde, damga vergisi matrahının kâğıtların üzerinde yazılı bedel üzerinden alınacağı anlaşılmaktadır. Ancak akitteki işlem başka bir vergi türünün de konusuna girdiği takdirde damga vergisi matrahının ne olacağı hakkında ihtilaf bulunsa da vergiden vergi alınamayacağından hareketle, matrahın ilgili vergi düşüldükten sonra kalan tutar olacağı sonucuna ulaşmaktayız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Damga Vergisi Kanunu
- Damga Vergisi 30 no'lu Tebliği
- Danıştay 7 inci Dairesi 1998/669 no'lu Kararı

- Katma Değer Vergisi Kanunu
- ÖZBALCI Yılmaz, Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 2005