



BELİRLİ BİR BEDELİN GÖSTERİLMEDİĞİ SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Muhammet Ali YENİ (*)

1 - GİRİŞ

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde verginin konusunun, Kanuna ekli (I) sayılı listede gösterilen kağıtlar olduğu belirtildikten sonra, " kağıtlar " ifadesi ile neyin kastedildiği de yine aynı maddenin devamında açıklanmıştır. Buna göre, 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 belgeler, Kanuna ekli (I) sayılı listede gösterilmek koşuluyla, Damga Vergisine tabi bulunmaktadır.

Damga Vergisinin konusuna girecek kağıtlar, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na bağlı (1) sayılı Tabloda spesifik olarak gösterilmiştir. Aynı kanuna bağlı (2) sayılı Tabloda ise vergiden istisna edilen kâğıtlara yer verilmiştir. Buna göre verginin konusunu belirlemek bakımından şu iki şart bir arada bulunacaktır. Kağıt, bir hususu ispat ve-

ya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte yazılıp imzalanmış olacak, ayrıca, Kanuna bağlı (1) sayılı Tabloya dahil olacaktır.

Kanunun hemen 2'nci maddesinde de, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de Damga Vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Şüphesiz ki bu hükümle, Kanuna ekli (I) sayılı listede yer almayan mektup ve şerhlerin tamamının vergiye tabi olduğu ifade edilmemektedir. Vergiye tabi mektup ve şerhler, anılan listede sayılan bir kağıdın yerine düzenlenen ve onun fonksiyonlarını yerine getiren mektup ve şerhlerdir. Bu tür şerhler ayrı ve özel bir durum teşkil eder. Bu hallerde 6 ncı madde hükmünün işlerliği, yani şerhin ilgili kâğıttaki işlemle aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı olma durumu önem taşımaz. Mektup ve şerh ayrıca vergiye tabi tutulur. Vergileme mektup veya şerhin ilgili olduğu kağıdın mahiyeti esas alınarak yapılır. Örneğin bir poliçenin vadesi uzatıldığında başlangıçta vergi-

(*) Vergi Denetmeni

lenmiş meblağ üzerinden yeniden ve aynı ölçüde vergileme yapılır. Önemli husus şudur. Vergileme ilgili kağıdın mahiyeti esas alınmak suretiyle yapılacak olmakla birlikte verginin tutarı, özellikle ilgili kağıdın nispi vergiye tabi olduğu hallerde değişebilmektedir. Öte yandan, vergiye tabi kağıtların gösterildiği anılan listede, aynı zamanda bu kağıtların tabi oldukları vergi oran veya tutarları da yer almaktadır. Kanun koyucu, vergiye tabi bir kısım kağıt için nispi geri kalan kağıtlar için de maktu vergi tutarları belirlemiştir.

Biz bu çalışmamızda, Türkiye’de gerçekleştirilen ticari ve medeni işlemlerden alınan bir hukuki muamele vergisi olan Damga Vergisine tabi kağıtlar içindeki önemli bir yeri olan sözleşmelerde sözleşme bedelinin tam olarak yazılmadığı ve kesin olarak tespit edilemediği durumlarda nispi damga vergisi alınıp alınamayacağı hususunu açıklamaya çalışacağız.

2- SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturunca, günümüzdeki ticari ilişkiler de göz önüne alındığında bu kağıtlar içinde bir işle ilgili olarak tarafların hak ve yükümlülüklerin ve bu yükümlülüklerle uyulmamasının sonuçlarının bir arada gösterildiği hukuki metinler olan sözleşmeler önemli bir yer tutmaktadır.

Sözleşme; “Hukuki sonuç doğurmak amacıyla iki veya daha çok kişinin, kuruluşun karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarıyla gerçekleşen işlem, bağış, akit, mukavele, kontrat”, “sözlü veya yazılı olarak yapılan icap ve kabul irade bildirimlerinin birbirlerine uygun bir biçimde birleştirilmesiyle hazırlanan ve taraflarca imzalanan belge” şeklinde tanım bulmaktadır.

Hukukumuzda sözleşmeler açısından şekil serbestisi esastır. Bu nedenle taraflar kural olarak

istedikleri şekilde, sözlü ya da yazılı sözleşmeyi yapabilirler.

Yukarıdaki tanımlardan da hareketle kişiler arasında yapılan iş ve işlemlere yönelik olarak bir sözleşme oluşmaktadır. Ancak bu sözleşmenin sözlü mü yoksa yazılı mı olacağı konusunda bir serbestinin olduğu da görülmektedir.

488 Sayılı Damga Vergisi kanununa göre vergiyi doğuran olay kanunun 1. maddesinde öngörülen şekilde bir kâğıdın düzenlenmesidir. O halde damga vergisinin doğması için ana esas bir kâğıdın düzenlenmesidir. Bir başka deyişle para içermesi koşulu ile bir kağıt düzenlenmeden ve imza edilmeden Damga Vergisinin doğması olanaklı değildir.

O halde damga vergisinden istisna tutulmayan sözleşmelerle bağlantılı olarak iki ana koşulun birlikte gerçekleşmesi olmazsa olmaz şarttır. Bunlar;

- Bir kâğıt düzenlenmiş ve imza edilmiş olmalıdır,
- Belli bir parayı ihtiva etmelidir.

Aksi halde 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu hükümleri doğrultusunda verginin doğması olanaksızdır.

Kanun koyucu damga vergisinin doğuşunu kâğıda bağladığı için kişiler arasında yapılmış olan sözlü sözleşmeler belirli bir bedel ihtiva etse dahi damga vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır.

Özetle sözleşmeler, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’na bağlı vergiye tabi kağıtların gösterildiği (I) sayılı listede yer almaktadır. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’na göre belirli bir parayı ihtiva eden ve yazılı olarak düzenlenen sözleşmeler binde 7,5 oranında nisbi Damga Vergisine tabi bulunmaktadır. Belirli bir parayı ihtiva etmeyen sözleşmeler ise damga vergisine tabi bulunmamaktadır.

3- BELİRLİ BİR BEDELİN GÖSTERİLMEDİĞİ SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Damga Vergisi Kanunun 4. maddesinde; “Bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılır ve buna göre tabloda yazılı vergisi bulunur.

Kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergisi alınır.” hükmü yer almaktadır.

Bilindiği gibi, 488 Sayılı Kanunla kaldırılan Damga Vergisi Kanununda, bir varakanın tabi olacağı resmin tayini için evvela o varakanın kanuni mahiyetinin tetkik olunacağı hükme bağlanmıştı. Bu suretle vergi ziyana sebebiyet verilmek istenirse bunun önlenmesi derpiş ediliyor, fakat varakanın kanuni mahiyetinin nasıl tespit edileceği belirtilmiyordu. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde de yine, bir kağıdın tabi olacağı verginin tespiti için, o kağıdın mahiyetine bakılacağı zikredildikten sonra, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarla belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda da üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı açıklanmaktadır. Mesela Türk Ticaret Kanunu bir poliçenin nasıl olması gerektiğini tespit etmiştir. Bu şekle uygun olarak düzenlenen poliçe başka bir mahiyet izafe etmeye imkan bulunmamaktadır. Bu suretle varakanın mahiyetinin tespitinden doğan bir çok anlaşmazlıklar artık sona ermiş olacaktır.

Aynı Kanunun 10. maddesi; “Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, ka-

ğıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli bir para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.” hükmünü amirdir.

Damga Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin son fıkrası hükmünde, belli para deyiminin kağıtların ihtiva ettiği veya kağıtlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır. 4 üncü madde hükmüne göre kağıtların mahiyetinin tayininde, atıf yapılan kağıdın hükümleri nazara alınacağından, kağıt ekleri veya atıf yaptığı diğer kağıtlardaki rakamlar da, asıl kağıttaki rakamlar yerine geçer. Belli para, gerektiğinde bu rakamların hasıl edeceği tutara göre bulunmuş olur.

Kısaca kağıtta, verginin hesabına esas alınacak meblağın özel şekilde hesaplanmamış olması vergilemeyi etkilemez. Örneğin bir taşıma mukavelesinde 100.000 ton taş naklinin 10 milyar liraya taşınacağı kayıtlı ise, vergi binde yedi buçuk oranı ile 10 milyar üzerinden hesaplanır.

Yine aynı kanunun 11. maddesinde; “Belli para gösterme mecburiyeti getirilen kağıtlar düzenlenerek Cari hesap şeklinde açılan kredilerle her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler (iskonto ve iştirah senetleri taahhütnamesi- Dis-pans- dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kağıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesi mecburidir. Gösterilmediği takdirde bu kağıtların her birinden alınması gereken Damga Vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanır ve alınır.

Bu vergi ve cezanın ödenmesinde mukriz ve müstakrizlerle temlik eden ve adına temlik yapı-

lan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludurlar.” hükmü yer almaktadır.

Damga Vergisi Kanununun yukarıdaki madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde yapılacak sözleşmelerde belli para gösterme mecburiyeti olan kağıtlar 11. madde kapsamında sınırlandırılmış ve bunun dışındaki sözleşmelerde ise belirli para gösterme mecburiyeti konulmayarak sözleşmelerde bedel serbestliği açısından geniş bir boşluk bırakılmıştır. Kanun koyucunun bu düzenlemesi yapılan çoğu sözleşmelerde bedel gösterilmemesi ve vergi dışında kalma sonucunu doğuracak işlemler ortaya çıkmasını sağlamaktadır.

Her ne kadar Damga Vergisi Kanunun 11. maddesinde bedel gösterilmesi zorunlu olan kağıtlar sınırlandırılmış ve kanun koyucu tarafından tarif edilmiş olsa da aynı kanunun 10. maddesiyle kağıtlardan nisbi vergi alınması için belli bir para gösterilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinin son fıkrası hükmünde, belli para deyiminin kağıtların ihtiva ettiği veya kağıtlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükmüne bağlanmıştır.

Damga Vergisi Kanunun 4 üncü maddesi hükmüne göre kağıtların mahiyetinin tayininde, atıf yapılan kağıdın hükümleri nazara alınacağından, kağıt ekleri veya atıf yaptığı diğer kağıtlardaki rakamlar da, asıl kağıttaki rakamlar yerine geçer. Belli para, gerektiğinde bu rakamların hasıl edeceği tutara göre bulunmuş olur. Kısaca kağıtta, verginin hesabına esas alınacak meblağın özel şekilde hesaplanmamış olması vergilemeyi etkilemez. Zira özellikle inşaat ve taahhüt işlerinin yapımıyla ilgili sözleşmelerde nispi vergiden kaçınmak amacıyla düzenlenen sözleşmelerde yapılacak işlerin toplam miktarı ve toplam tutarı özellikle belirlenmemektedir. Zira söz konusu sözleşmelerde birim fiyatlar belirlenip sadece ya-

pılacak işin miktarının ve belli edilecek toplam bedelin hesaplanmamış olması söz konusu damga vergisinin hesaplanmasına engel teşkil etmeyecektir. Örneğin yıllara sari inşaat işiyle ilgili bir sözleşmede birim fiyatlar belli, yapılacak iş programı, yapılacak işin nevi belli edilmiş ise o sözleşmede toplam bir bedel yazılmamış olsa bile bu sözleşmeden yapılacak hesaplama sonucunda binde yedi buçuk oranında damga vergisi alınması gerekmektedir.

Danıştayın Yedinci Dairesi vermiş olduğu 03.03.1999 tarihli 891 karar, 4141 esas nolu kararında “...

Bu hükümlere göre; damga vergisine tabi bir kağıdın, nispi oranda vergilendirilebilmesi için, ya kağıda bağlanan işlem bedelinin (kağıdın içerdiği meblağın) kağıtta açıkça belirtilmiş olması, ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların kağıtta yer almış bulunması gerekmektedir.

...” şeklinde karar vererek bu savımızı destekler nitelikte karar vermiştir.

Bazen resmi daire ve bunlar dışındaki kuruluşlarla, müteahhitler arasında özellikle inşaat onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen mukavelelerde, genellikle işveren dilediği takdirde, ihale bedelinin %20 fazla veya noksanını yaptırabilir hükmüne yer verilir. Resmi ihalelerde bu husus, sözleşmelere eklenmekte olan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde de yer alır. Bu hallerde belli para olarak sözleşmedeki meblağ esas alınır ve nisbi damga vergisi bu tutar üzerinden hesaplanır. Bu meblağa muhtemel yüzde yirmi fazlalık veya eksikliğin dahil edilmesi veya eksiltilmesi yoluna gidilmez.

4- SONUÇ

488 Sayılı Damga Vergisi Kanuna göre sözleşmelerde belirli bir para gösterme serbestliği

olup yalnızca aynı kanunun 11. maddesi kapsamında yapılan sözleşmelerde belirli bir para gösterme zorunluluğu kanun koyucu tarafından şart koşulmuştur.

Kanun koyucunun sözleşmelerde bedel gösterme serbestliği düzenlemesi bazı mükellefler tarafından vergiden kaçınma sonucunu doğuracak sözleşmelerin düzenlenmesine ve düzenlenmiş oldukları sözleşmelerde bedel göstermeme saikiyle hareket etmelerine yol açmış ve bunun sonucunda da özellikle bayındırlık işlerinde yapılan sözleşmelerde damga vergisi açısından yüksek tutarlarda vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verilmiştir.

Bu kayıp ve kaçığın önüne geçilebilmesi için kanun koyucunun belli bedel gösterme zorunluluğu olan sözleşmelerin kapsamını daha geniş tutarak bu yollara başvurarak vergi kayıp ve kaçığına yol açan mükelleflere bu fırsatı sunmaması gerekir.

Her ne kadar yapılan bazı sözleşmeler Damga Vergisi Kanunun 11. maddesindeki belli bedel gösterme mecburiyeti olan sözleşmeler dışında kalsa da eğer sözleşme üzerinde kâğıda bağlanan işlem bedeli kâğıtta açıkça belirtilmiş ya da bu bedelin matematiksel olarak hesaplanmasına olanak sağlayan verilere kâğıtta yer verilmiş bulunması şartıyla nispi olarak damga vergisi hesaplanması mümkündür.