



DAMGA VERGİSİNDE SORUMLULUK

Serdar KUŞCU(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, damga vergisinin konusunu, hukuki ve ticari işlemler sebebiyle düzenlenen kâğıtlar teşkil etmektedir. Kişiler arasındaki bu tür ilişkilerin her geçen gün artması, bu işlemler sebebiyle düzenlenen kâğıtların sayısını da o ölçüde arttırmıştır.

Damga vergisi geniş bir uygulama alanı bulunan, o nedenle de mükellefiyetlerin izlenmesi ve kontrolünün sağlanmasında büyük güçlükleri de içinde barındıran bir vergidir. Bu özelliği nedeniyle damga vergisinin, kendi içinde bazı kontrol usullerine bağlanmasına ve mecburiyetleri taşımasına gerek duyulmuştur. Damga Vergisi Kanunu'nun¹ 24 - 27'nci maddelerinde bununla ilgili esaslar düzenlenmiştir.

Kanuna sorumlulukla ilgili bu hükmün getirilmesinin nedeni, verginin alınmasında kolaylık ve pratiklik sağlanmasıdır. Buna göre, vergi tahsilatının kolaylaştırılması için kanunun kendi içinde vergiye tabi kâğıtlarla ilgili olarak işlem yapan kişi ve kuruluşlar için bazı sorumluluk ve mecburiyetler getirildiği gibi bu sorumluluğa damga vergisinin mükellefleri dışındaki kişiler de dahil edilmiştir. Vergiye tabi kâğıtları ibraz edenleri buna örnek olarak verebiliriz. Çalışmamızda damga vergisindeki sorumluluk uygulaması ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

2- YASAL MEVZUAT

Kanunun "Vergi ve Cezada Sorumluluk" başlıklı 24'üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur.

(*) Vergi Müfettişi

¹ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(Değişik: 2344/1 md.) (Yürürlük: 28.11.1980) Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen 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 kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.

(Ek: 5281/4 md.) (Geçerlilik 1.1.2005 ; Yürürlük: 31.12.2004) 22'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara 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 kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenliyenlere aittir.

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır."

Maddenin birinci fıkrasında, vergiye tabi kâğıtları **ibraz edenlerin sorumluluklarıyla** ilgili hüküm getirilmiştir. Yani damga vergisi mükelleflerinin dışındaki kişilerin de sorumluluğunun bulunduğu belirtilmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında, birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından, **imza edenlerin müteselsilen sorumlu** olacakları hüküm altına alınmıştır.

Maddenin üçüncü fıkrasında, 5281 sayılı Kanunun 4'üncü fıkrası ile eklenen hükme göre, devamlı damga vergisi mükellefi olanların sorumlulukları belirtilmiştir. Maddeye eklenen üçüncü fıkraya göre; Kanunun 22'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi² kapsamında olup, **zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler** için taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.

Maddenin dördüncü fıkrasında ise **resmi dairelerin ve noterlerin sorumluluklarının** nasıl olması gerektiği ile ilgili hüküm getirilmiştir.

Kanunun 24'üncü maddesindeki sorumluluk halleriyle ilgili yaptığımız kısa değerlendirmelerden sonra her bir sorumluluk uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalara geçebiliriz.

2.1- Kâğıtları İbraz Edenlerin Sorumlulukları

Kanunun 24'üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü şu şekildedir: "*Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur.*"

Bu hükme göre kâğıtları imza eden ve kağıdın mükellefi haricinde (dışında) kalan kişiler tarafından damga vergisi mükellefiyeti yerine getirilmemiş bir kağıdı, bir hakkın ispatı veya başka nedenlerle noterlere, bankalara, resmi dairelere vb. ibraz eden üçüncü kişiler o kağıda ait damga vergisi ve cezasını ödemekle yükümlü tutulmuştur. Yani vergi ve ceza, kağıdın mükellefi olmamasına rağmen sorumlu sıfatıyla ibraz edenler adına tarh edilecek ve onlardan alınacaktır. Kâğıtları ibraz edenler, verginin mükellefi olmayan ancak hükmünden yararlanmak için veya düzenleme amacına uygun olarak kâğıtları elinde bulunduran kişiler demektir.

² Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar.

Burada kanun koyucu, ibraz edenin statüsü itibariyle hiçbir ayırım yapmamıştır. Yani ibraz edenin gerçek kişi veya tüzel kişi olmasının önemi yoktur. Dolayısıyla bir gerçek kişi veya banka şeklinde bir kuruluşta olsa, ibraz edilen vergiye tabi kağıdın vergi ve cezasından sorumludur. Hem vergi kendi adına tarh edilir hem de ceza kendi adına kesilir. Ancak, ibraz eden bu vergi ve cezayı öderse, asıl mükellefe rücu edebilecektir.

İbraz ile ilgili sorumluluk vergiye tabi kâğıtların tamamını kapsamaktadır. Başka bir ifadeyle, (1) sayılı tablodaki vergiye tabi kâğıtların tümünün ibraz halinde sorumluluk söz konusudur.

İbraz edenlerin, verginin mükellefi ile karıştırılmaması gerekmektedir. İbraz edenlerin mutlaka verginin mükellefi dışındaki üçüncü kişilerden oluştuğunun kabul edilmesi gerekir. Çünkü, madde metninde, "...mükelleflere rücu hakkı olmak üzere..." ifadesinden de görüleceği gibi, mükelleflere rücu etme hakkı tanındığına göre ibraz eden mükellef değildir. İbraz eden mükellef olsa, mükellefin ödediği vergiyi yine mükellefe rücu etmesi anlamsız bir ifade olurdu.³

İbrazın hüküm ifade edebilmesi için vergiye tabi kağıdın, belli bir hususu ispat ve belli etmek için kullanılması gerekir. İbraz da sorumluluk hükmünün uygulanabilmesi için, ibraz belli kimselere veya kuruluşlara yapılmalıdır. Bu kimseler, Damga Vergisi Kanunu'nun, verginin güvenliği ve kontrolü için sorumluluk yüklediği kişi ve kuruluşlardır. Buna göre; Kanunun 26'ncı maddesinde belirtilen Resmi Daireler, 27'inci maddesinde belirtilen noterler, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iştirakleridir. Buna göre, kâğıtlar ibraz edildiğinde, bu sayılanlar tarafından ibraz edilen kağıdın vergisinin ödenmesinin sağlanması gerekir. Ödenmemişse cezalı olarak ödenmesinin sağlanması gerekir. Çünkü, verginin tam olarak ödenmesinden kanuna göre ibraz edenler sorumludur.

Bu konuda son olarak Danıştay 7'nci Dairesinin 3434 Esas No ve 1993 Esas Tarihli kararından bahsedecek olursak, söz konusu kararda; *"Damga Vergisi Kanunu'na göre ibrazın, vergiye tabi kâğıtların düzenlenme amacına uygun olarak kullanılması ve bu amaçla resmi daireye verilmesi olarak tanımlandığı, bankalar yeminli murakıbına banka işlemlerinin incelenmesi sırasında bankanın bu evrakı sunmasının, Kanunun anladığı manada ibraz sayılamayacağından, bankanın vergi sorumlusu olarak takibinin mümkün olmadığı"* hususu belirtilmiştir.

2.2- Kâğıtları İmza Edenlerin Sorumlulukları

Kanunun 24'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre; *"Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar."*

Maddeye getirilen bu hükmün amacı, vergi ve cezanın tamamının, imza edenlerin herhangi birinden alınmasını sağlamaktır. Cezadaki sorumlulukla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun 334'üncü maddesinde ayrı bir özel hüküm bulunmaktadır. Söz konusu maddede; *"Damga Vergisi ve Damga Resmi uygulamalarında gerek nispi, gerek maktu vergi ve resimlerle ilgili cezadan sorumlu olanlar birden fazla olduğu takdirde, yekdiğerine müracaat hakları mahfuz kalmak üzere, müteselsilen sorumlu tutulurlar."* hükmüne yer verilmiştir. Yani kağıdı imza edenlerin tamamı vergi ve cezadan sorumludurlar.

Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesiyle getirilen bu düzenleme ile kağıdı imzaladıkları için damga vergisinin mükellefi olan kişilerin aralarında, verginin paylaşımına ilişkin olarak yaptıkları sözleşmelerin bir önem taşımaması da sağlanmıştır. Çünkü, birden fazla kişi tarafından imza edilen

³ İŞİK Ekrem, Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, s.523, PWC, İstanbul 2011.

kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler yapılan sözleşmelere göre değil kanun hükmüne göre müteselsilen sorumlu olurlar.⁴ Zira VUK'un 8'inci maddesinde; "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*" hükmü bulunmaktadır. Bu düzenleme gereğince, vergiye tabi kağıdı imzalayan ve verginin mükellefi olan kişilerin, aralarında verginin paylaşılmasına ait yaptıkları sözleşmelerin vergi idaresi açısından bir geçerliliği yoktur.

Damga Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesiyle getirilen sorumluluk hükmüne göre, tüm imza sahiplerinin müteselsilen sorumlulukları bulunmaktadır. Müteselsil sorumluluk çerçevesinde vergi dairesi, ödenmeyen vergiyi vergiye tabi kâğıtları imza edenlerin herhangi birisinden talep edebilir.

Örneğin 300.000 TL bedel ihtiva eden bir taahhütnamenin dört kişi tarafından imzalanmış olduğunu kabul edelim. Yapılan incelemede bu taahhütnameye ait $(300.000 \times \% 08,25 =)$ 2.475 TL damga vergisinin ödenmediği tespit edilmiştir. Taahhütnamayı imzalayan dört kişi, bu kağıdı imzaladıkları için 2.475 TL vergi ve 2.475 TL cezanın tamamından müteselsilen sorumludurlar. Bu taahhütnamayı imzalayan dört kişi, imzaladıkları sözleşme için kendilerine isabet eden dörtte bir verginin ödenmesinden sorumlu tutulmalarını isteyemezler. Kanunun 24'üncü maddesine göre vergi dairesi, verginin tamamını ve cezasını bu sayılan dört kişinin herhangi birisinden isteyebilir ve onun adına tarhiyat yapabilir.

Kanunun 24'üncü maddesinin ikinci fıkrasının devamında; "*Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar.*" hükmü bulunmaktadır.

Bilindiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'inci fıkrasında, resmi dairelerle kişiler arasında düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm gereğince, ister yalnızca resmi dairenin imzası isterse resmi daire ile kişinin imzası birlikte bulunsun, kağıda ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenmektedir. 24'üncü maddedeki düzenlemeyle de, kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak (2) sayılı tabloda adları belirtilen kuruluşlar tarafından düzenlenen kâğıtlar 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 olacak ve vergi dairesi verginin en çabuk ve kısa yoldan kimden tahsil imkânı varsa ondan tahsil etme yoluna gidecektir.

2.3- Sürekli Damga Vergisi Mükellefi Olanların Sorumlulukları

5281 sayılı Kanunun⁵ 4'üncü maddesiyle getirilen sorumlulukla ilgili 24'üncü maddenin 3'üncü fıkrası aşağıdaki gibidir:

"22'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan

⁴ a.g.e., s.539.

⁵ 31.12.2004 Tarih ve 25687 3. Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkra da belirtilen kişilerden alınır."

Buna göre, Kanunun 22'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olup, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.⁶

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kâğıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi 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 aranacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Örneğin bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin taraflarınca beyan edilip ödenmesinden anonim şirket sorumludur. Söz konusu verginin beyan ve ödemesinin anonim şirket tarafından da 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 edebilecektir. Buradaki sorumluluk uygulaması, sürekli damga vergisi mükelleflerinin taraf oldukları işlemlerin vergilerinin işleme taraf olanlarca ödenmemesi ile ilgilidir. Tabidir ki sözleşmenin taraflarının ikisi de süresiz mükellef ise, sorumluluk 24'üncü maddenin bir ve ikinci fıkraları gereğince uygulanacak ve kâğıdı ibraz eden taraf ile imza edenler, her iki tarafın vergisinden sorumlu olacaklardır.

2.4- Resmi Dairelerin ve Noterlerin Sorumlulukları

Kanunun 24'üncü maddesinin 4 ve 5'inci fıkralarında; *"Resmi daireler veya noterlerce düzenlenecek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.*

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır." hükümlerine yer verilmiştir. Buna göre resmi daireler ile noterlerin sorumluluklarını ayrı başlıklar altında ele alalım:

2.4.1- Resmi Dairelerin Sorumlulukları

Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde mükellef; "kâğıtları imza edenlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. Devamında ise, resmi dairelerle⁷ kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği belirtilmiştir. Ancak 24'üncü madde ile resmi dairelere de sorumluluk yüklenmiştir. Ancak resmi dairelerin kâğıtlarda imzaları yoksa sorumlu olmaları da mümkün değildir.

⁶ a.g.e., s.559.

⁷ **Resmi daire Kanunun 8'inci maddesinde;** " Bu Kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz." şeklinde ifade edilmiştir.

Resmi dairelere yüklenen sorumluluk, resmi daireler tarafından düzenlenip kişilerle birlikte imzalandıktan sonra, kişilere verilen kâğıtları kapsadığı gibi, resmi dairece düzenlenip sadece resmi dairenin imzasını taşıyan, resmi daire nezdinde alıkonan, saklanan veya kişilere verilen vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları da kapsamaktadır.⁸

Resmi dairelerin imzasını taşıyan kâğıtların damga vergisi, yukarıda belirtilen şekillerde tam ve zamanında ödenmediğinde, hem vergi hem de ceza resmi daireden tahsil edilir. Tahsil edilen ceza resmi dairenin bünyesinde kalır zira rücu edilemez. Ancak vergi aslı için kişilere rücu edebilir.

2.4.2- Noterlerin Sorumlulukları

Kanunun 24'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasına göre noterlerin sorumluluğu, resmi dairelerin sorumluluğu ile aynı niteliktedir. 24'üncü maddenin anılan fıkrasında; *"...noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.*

Vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları düzenleyenlerden alınır." denilmektedir.

Buradaki sorumluluk, sadece noterler tarafından düzenlenip imzalanan kâğıtları kapsadığı gibi, noterler tarafından düzenlenip kişilerle birlikte imza edilen kâğıtları da kapsamaktadır. Yine vergi ve ceza noterler tarafından ödendikten sonra, verginin aslı için asıl mükellefe rücu edebilecekler ancak ceza kendilerinde kalacaktır.

Buna göre noterler tarafından düzenlenip, kişilere verilen veya kendilerinde alıkonan kâğıtların vergilerinin ödenmemiş olması veya eksik ödenmiş olması halinde vergi ve cezanın ödenmesinden noterler de aynen resmi daireler gibi sorumlu olacaklardır.

3- SONUÇ

Damga vergisinin son derece yaygın olması, karmaşıklığı ve kontrol güçlüğü de beraberinde getirmektedir. Bu özelliği nedeniyle damga vergisinin kendi içinde bazı kontrol usullerine bağlanmasına ve mecburiyetleri taşımasına gerek duyulmuştur. Kanunun 24 - 27'nci maddelerinde bununla ilgili esaslar düzenlenmiştir. Ayrıca VUK'da da konuya ilişkin hükümler bulunmaktadır. Söz konusu hükümler birlikte değerlendirildiğinde sorumluluğa ilişkin düzenlemelerin amacı açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu amaç; verginin en kısa yoldan alınabilmesini sağlamaktır.

Yazımızda Kanunun 24'üncü maddesindeki "vergi ve cezadaki sorumluluk" uygulaması ayrıntılı olarak ele alınmış olup; söz konusu sorumluluk uygulaması şu şekilde özetlenebilir:

- Kâğıtları ibraz edenlerin sorumluluğu,
- Kâğıtları imza edenlerin sorumluluğu,
- Sürekli damga vergisi mükelleflerinin sorumluluğu ve
- Resmi dairelerin ve noterlerin sorumluluğu.

KAYNAKÇA

- Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, Ekrem IŞIK, PWC, İstanbul 2011.
- Damga Vergisi Kanunu, 43, 44 ve 49 No'lu Tebliğler, 16 No'lu Sirküler

⁸ a.g.e., s.560.