



İPTAL EDİLEN İHALELERDE DAMGA VERGİSİ SORUNSALI

*QUESTION OF STAMP DUTY IN REVOKED
PUBLIC PROCUREMENTS*

Onur GÖK(*)

ÖZ

Vergi İdaresi damga vergisinde vergiyi doğuran olayı kağıtların düzenlenmesine bağlamış olup, söz konusu kağıtların esasını teşkil eden ihale kararlarının ve sözleşmelerin iptal edilmesinin damga vergisinin salınmasına engel olmayacağını belirtmiştir. Yargı organlarının ise konu hakkında birbirinden farklı kararlar verdiği görülmektedir. Çalışmamızda gerek idarenin gerekse yargı organlarının görüşü doğrultusunda, iptal edilen ihale ve sözleşmeler üzerine söz konusu kâğıtların damga vergisine tabi olma özelliğini kaybedip kaybetmeyeceği ve damga vergisinin iadesinin gerekip gerekmediği hususları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Damga vergisi, ihale, hukuki tekemmül, vergi alacağı, iade

ABSTRACT

According to the Tax Administration, a stamp duty arises in connection with signature of certain papers, and revocation of a process which establishes those papers does not prevent imposition of stamp duty. The jurisprudence related to this issue, however, is not well-established. This article, in the light of the administrative opinion and the tax jurisprudence, questions whether such revocations may prevent these papers being imposed stamp duty and lead to the refund of stamp duty.

Keywords: Stamp duty, public procurement, legal maturation, tax receivable, refund

1- GİRİŞ

Damga vergisi, üretimden tüketime kadar uzanan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el

(*) Vergi Müfettişi

değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere hukuki bir nitelik kazandırmak gayesiyle düzenlenen kağıtlar üzerine konmuş bir tüketim vergisidir.¹

Bilineceği üzere damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, kağıtlar teriminin ise 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 belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nda verginin konusunu teşkil eden kağıtlara ilişkin işlemlerin sonradan ortadan kalkması, ihale kararlarının ve sözleşmelerin iptal veya fesh edilmesi halinde damga vergisi uygulamasının ne olacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Söz konusu husus vergi idaresinin vermiş olduğu özelgeler ve yargı kararları çerçevesinde şekillenmiştir.

Yazımızın izleyen bölümlerinde ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle ihale kararına veya sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilip edilmeyeceği hususu vergi idaresinin ve yargı mercilerinin konu hakkında vermiş oldukları kararlarda dikkate alınarak açıklanmıştır.

2- VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ

İdare muhtelif tarihlerde vermiş olduğu özelgelerde, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için kağıtların düzenlenmiş ve taraflarca imzalanmış olmasının yeterli olduğunu belirtmiştir.²

İdarenin görüşüne göre, damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmesidir. İmzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kağıdın hükmünden istifade edilmemiş olması veya kısmen istifade edilmiş olması, o kağıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kağıt tekemmül ettikten sonra, kağıda konu muamelelerin feshedilmiş olması vergilendirmeyi etkilemeyecektir.

Bu çerçevede, ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle ihale kararına ve sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edildiği belirtilen damga vergisinin iade edilmesi mümkün değildir.

3- YARGI ORGANLARININ GÖRÜŞÜ

Mevcut olay hakkında yargı organlarınınca üzerinde mutabık kalınmış bir görüş oluşmamıştır. Özellikle Vergi Mahkemeleri ile Danıştay'ın konu hakkında verilmiş farklı kararları bulunmaktadır.³

¹ Muhiddin Altuntaş, Damga Vergisi Kanunu Yorum Açıklama ve Uygulaması, http://meridyendenetim.com/site/en/wp-content/uploads/2014/03/damga_vergisi_kitap1.pdf, Erişim Tarihi: 15.01.2015

² Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2013 tarih ve 26468226-155[606-128-2012]-40 Sayılı özelgesi Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2013 tarih ve 90792880-155[1-2012/170]-175 Sayılı özelgesi

³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu , Esas:2004/84 Karar:2004/154 Tarih:03.12.2004

Danıştay 7. Dairesi , Esas:1999/2761 Karar:2000/958 Tarih:04.04.2000

Danıştay 7.Dairesi , Esas:2002/850 Karar:2005/3016 Tarih:30.11.2005

Danıştay 7.Dairesi , Esas:2003/2074 Karar:2003/5180 Tarih:23.12.2003

İzmir 1.Vergi Mahkemesi, Esas:2012/394 Karar:2012/850

Yargı organları vermiş oldukları bazı kararlarda idarenin aksine iptal edilen ihaleler ve sözleşmeler dolayısıyla önceden tahsil edilen damga vergilerinin iade edilmesi gerektiği görüşündedir.

Şöyle ki; damga vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için sadece kağıtların düzenlenmesi yeterli olmayıp aynı zamanda bu kağıtların bir hususu belli veya ispat etmek için ibraz edilebilirlik özelliği taşıması gerektiği, ancak iptal edilen ihale kararları üzerine söz konusu kağıtların ibraz edilebilirlik özelliği bulunmayacağı ve bu durumda da vergiyi doğuran olayın hukuken tekemmül etmeyeceğinden damga vergisinin iade edilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Ancak bazı kararlarda ise yargı organları idarenin görüşü doğrultusunda karar vermiş ve söz konusu kağıtların düzenlenmiş olmasının damga vergisi açısından yeterli olduğunu ifade etmiştir.

4- DEĞERLENDİRME

Mükellef için vergi borcu, devlet için ise vergi alacağı şeklindeki ilişki, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır.⁴ Yani vergilendirme sürecinin tarafları olan devlet ve mükellef arasındaki ilişki vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile somutlaşmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergiyi doğuran olay başlıklı 19'uncu maddesinde vergi alacağının, vergi kanunların vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı hüküm altına alınmıştır. Kanunda yapılan tanım çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve dolayısıyla vergi alacağının oluşabilmesi için;

1. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi,
2. Hukuki durumun tekemmül etmesi gerekmektedir.

Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın hangi hallerde vukuu bulacağı, ilgili vergi kanunlarında belirtilmiştir. Ancak vergi kanunlarımızda hukuki durumun tekemmülüne ilişkin somut açıklamalar yoktur.

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde açıklandığı üzere bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesi ve *herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek* nitelikte olması gerekmektedir.

Çalışmamızın 2'nci bölümünde belirttiğimiz üzere vergi idaresi, damga vergisinde vergiyi doğuran olayı, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların düzenlenmesine bağlamış ve bu kağıtların düzenlenmesi halinde hukuki durumun da tekemmülünün gerçekleşeceğini ifade etmiştir. Yargı organlarının ise söz konusu husus hakkında mutabık kaldıkları bir görüş yoktur. Ancak yargının eğilimi de çoğunlukla idarenin görüşüne paraleldir.

Damga vergisini sadece kağıtların düzenlenmesine bağlamak ve kağıtların düzenlenmesi ile beraber hukuki durumda eksiksiz olarak tekemmül ettiğini kabul etmek doğru olmayacaktır.

Çünkü bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış, yani hukuken tekemmül etmiş olması gerekmektedir. Oysaki ihale kararı veya sözleşmenin iptal edilmesi halinde düzenlenen kağıtların herhangi bir hususu ispat veya belli etme vasfını kaybedeceği açıktır. Özellikle henüz işe başlanılmadan iptal edilen bir ihale kararında ise bu husus tartışmasıdır. Bu nedenlerle damga vergisinin salt kağıdın düzenlenmesine bağlanması doğru olmayacaktır.

⁴ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, Vergi Usul Hukuku, 2011, s:81

Damga vergisinin konusuna giren bir kağıt iptal edildiğinde, söz konusu kağıt Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen bir hususu ispat etme niteliğini kaybedeceğinden, damga vergisi uygulamasında kağıt olma vasfını da yitirecektir.

Somut olayı Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi çerçevesinde de ele alacak olursak, (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların düzenlenmesi vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu olarak değerlendirilebilecek iken söz konusu kağıtların herhangi bir hususu ispat veya belli etme vasfına haiz olması da hukuki durumun tekemmülü olarak ifade edilebilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde kullanılan "ve" bağlacından kanun koyucunun vergi alacağı için, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesini tek başına yeterli görmediği, vergi alacağını aynı zamanda hukuki durumun tekemmül etmesine bağladığı anlaşılmaktadır. Hukuki durumun da eksiksiz olarak tekemmül etmesi gerektiği tabiidir. Ancak ihale kararının iptali halinde kağıda bağlanan işlemin hukuken tekemmülü eksiksiz bir şekilde tamamlanamayacağından ortada damga vergisi yükümlüğünü doğuracak nitelikte bir belge de kalmayacaktır. Sıralanan bu sebeplerle fiilen ve hukuken var olma vasfını yitiren bir kağıda dayalı olarak vergi salınmaması veya salınan verginin de iade edilmesi gerekmektedir.

5- SONUÇ

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay ise vergi kanunların vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile gerçekleşmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve dolayısıyla vergi alacağının ortaya çıkabilmesi için hukuki durumun eksiksiz tekemmül etmesi gerekmektedir. Ancak vergi kanunlarımızda hukuki durumun tekemmülüne ilişkin açıklamalara yer verilmemiştir. Bu hususta uygulamada bazı tartışmalara yol açmaktadır. Bu tartışmalardan birisi de iptal edilen ihalelere ilişkin kağıtların vergi kanunları açısından hukuken tekemmül edip etmediğidir.

Yazımızda detayları ile belirtildiği üzere, idare vermiş olduğu özelgelerde damga vergisinin salınması için kağıtların düzenlenmesini yeterli görmüş ve kağıtların düzenlenmesi ile hukuki durumunda tekemmül ettiğini ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ifade etmiştir. Oysaki kağıtların tanımlandığı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kağıt vasfının kazanılabilmesi için bunların herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması gerektiği de hüküm altına alınmıştır. İptal edilen ihaleler dolayısıyla bu kağıtların söz konusu vasfını da yitireceği aşıkardır. Bu nedenle de damga vergisinin konusuna giren kağıt olma özelliği ortadan kalkacağından tahsil edilen verginin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.03.2013 tarih ve 90792880-155[1-2012/170]-175 sayılı özelgesi
- ALTUNTAŞ, M. Damga Vergisi Kanunu Yorum Açıklama ve Uygulaması, http://meridyendenetim.com/site/en/wp-content/uploads/2014/03/damga_vergisi_kitap1.pdf , erişim tarihi: 15.01.2015
- ASLAN, M. Kazanıldıktan Sonra İptal Edilen Bir İhalede İmzalanan Sözleşme Nedeniyle Ödenen Damga Vergisinin İadesi Sorunu, Mali Pusula Dergisi, Aralık 2007 , <http://www.legalisplatform.net/Makale/Microsoft%20Word%20-%20dv%20iade.pdf> , erişim tarihi: 15.01.2015

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas:2004/84 Karar:2004/154 Tarih:03.12.2004
- Danıştay 7. Dairesi, Esas:1999/2761 Karar:2000/958 Tarih:04.04.2000
- Danıştay 7.Dairesi, Esas:2002/850 Karar:2005/3016 Tarih:30.11.2005
- Danıştay 7.Dairesi, Esas:2003/2074 Karar:2003/5180 Tarih:23.12.2003
- İzmir 1.Vergi Mahkemesi, Esas:2012/394 Karar:2012/850
- Kamu Denetçiliği Kurumu, Şikâyet No:04.2013/1460, Karar Tarihi: 30.01.2014, http://www.ombudsman.gov.tr/contents/files/04_2013-1460.pdf, erişim tarihi:15.01.2015
- TOSUNER, M., ARIKAN, Z. Vergi Usul Hukuku, İzmir-2011
- Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.05.2013 tarih ve 26468226-155[606-128-2012]-40 sayılı özeldes
- TURUT, Ş. İptal Edilen Kağıdın Damga Vergisi, Mali Çözüm Dergisi, S:99,s:35, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/99malicozum/3%20H%20senol%20turut.pdf>, Erişim Tarihi:15.01.2015