



Ertuğrul Çağrı TOPAKTAŞ(*)



Oğuzhan ARMAĞAN(**)



Dilek YİĞİT(***)

DOĞALGAZ, ELEKTRİK, SU ABONELİK SÖZLEŞMELERİNİN DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ *EVALUATION OF STAMP DUTY ON UTILITY CONTRACTS*

ÖZ

Damga vergisinin konusuna Kanun'un ekli (1) sayılı tablosunda yazılı kâğıtlar girmektedir. Damga vergisinde vergileme ölçüsü nispi ve maktu olarak iki şekilde düzenlenmiştir. Doğalgaz, elektrik, su abonelik sözleşmelerinde, sözleşmelerin belli parayı ihtiva etmesi veya etmemesi, basit matematiksel işlemlerle matrahın bulunması ya da bulunamaması; sözleşmelerde ve eklerinde güvence bedelinin belirtilmesi ya da belirtilmediği durumlarda vergilendirme olacak mıdır? Uygulamada yaşanan farklılıkların mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi bu çalışmamızın esas konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisi Kanunu, mükellefiyet, abonelik sözleşmeleri, belli para, güvence bedeli

ABSTRACT

Documents existing on the attached list no. (1) are subject to stamp duty. Taxation criteria of stamp duty are two: proportional and fixed. Should there be a taxation if utility contracts include a certain amount of money or do not, if tax base can be found by simple mathematics or cannot, if

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(***) Vergi Müfettiş Yardımcısı

security deposit is mentioned on the contract and its annexes or is not? Differences in implementation constitute the main topic of this paper.

Keywords: Stamp Duty Law, liability, utility contracts, a certain amount of money, security deposi

1- GİRİŞ

Damga vergisi uygulaması; kökleri 1964 yılına uzanan vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Köklü bir geçmişe sahip olması birçok soruyu da beraberinde getirmiştir. Kısa bir Kanun olmasına rağmen her bir maddesi ayrı bir makale konusu olacak şekilde çalışmalar yapılmasına müsaittir. İşletmeler ve kişiler yaptıkları akitlerde, damga vergisi açısından istisna ve muafiyetlerden yararlanıp yararlanmadıkları ile sorumluluk müessesinin neresinde olduklarını merak etmektedirler.

Bu çalışmamızda hayatımızın bizatihi içerisinde olan doğal gaz, elektrik, su abonelik sözleşmelerinin Damga Vergisi'nin konusuna girip girmediğini, mükellefinin kimler olduğunu ve tabi tutulacağı vergileme ölçülerini açıklamaya çalışacağız.

2- DAMGA VERGİSİNE GENEL BAKIŞ

2.1- Damga Vergisinin Konusu

Damga vergisinin konusunu, Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar oluşturmaktadır. İlgili kanun maddesinin devamında ise kâğıtlar terimiyle kastedilenin ne olduğu açıklanmış buna göre yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçer bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir durumu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek belgeler ile elektronik imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgelerin kâğıt olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Kanun'un bu tanımından, yazılı olarak düzenlenen belgeler ile manyetik ortamda elektronik olarak hazırlanan belgelerin de kâğıt tanımına dâhil edildiği ve konusunun genişletildiği anlaşılmaktadır.¹

Damga vergisinin amacı kâğıdı vergiye tabi tutmak olup günlük hayatta kullanılan ve hukuki niteliğe sahip olan işlemlerin vergilendirilmesini sağlar. Bu işlemlerin vergilendirilmesi, işlemler için düzenlenen kâğıtların varlığını zorunlu hale getirir. Diğer bir deyişle, hukuki niteliği olan işlemlerin kâğıda dökülmesi, damga vergisine tabi tutulmasının ön şartıdır.²

Kanunun ekli (1) sayılı tablosunda:

1. Akitlerle ilgili kâğıtlar
2. Kararlar ve mazbatalar
3. Ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar
4. Makbuzlar ve diğer kâğıtlar;

sayılmış olup bunların damga vergisine tabi oldukları belirtilmiştir.

2.2- Damga Vergisinde Mükellefiyet ve Sorumluluk

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde; kanunun ekli tablosunda sayılı kâğıtları imza edenlerin mükellef oldukları belirtilmiştir. Damga vergisine tabi kâğıtların içeriğindeki hukuki işlemler kişiler arasında olabileceği gibi kişiler ve resmi kurumlar arasında da olabilir. İlgili maddenin 2.

¹ Ekrem Işık, Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, Pricewaterhouse Coopers Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti., İstanbul Mayıs 2011, s. 3.

² Ekrem Işık, a.g.e., s. 2.

fıkrasında ise resmi dairelerle kişiler arasında yapılan işlemlere ait kâğıtlarda kişilerin damga vergisini ödemeleri gerektiği açıklanmıştır. Kanun'da belirtilen resmi daireden maksat genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

Resmi dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmamaktadır. Örneğin büyükşehir belediye teşkilatı olan yerlerdeki elektrik, otobüs ve su işletmelerinin belediyeye bağlı fakat ayrı bir tüzel kişiliği bulunanlar damga vergisi uygulamasında resmi daire sayılmayacaklardır.³

Damga Vergisi Kanunu 24. maddesinde, verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, düzenlenen kâğıtlara ilişkin vergi ve cezada sorumluluk hususları düzenlenmiştir. 24. maddenin 1. fıkrasında, "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." hükmü yer almaktadır. 2. fıkrasında ise damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda bulunan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtların vergisini kişilerin ödeyeceği ancak kurumların kişilerle birlikte müteselsilen sorumlu oldukları belirtilmiştir. Maliye Bakanlığının bu konu hakkında vermiş olduğu özelgelere de resmi dairelerle kişiler arasında yapılan sözleşmelerde verginin ödenmesinden kişilerin sorumlu oldukları belirtilmiştir.⁴

2.3- Damga Vergisinde Kâğıt Terimi ve Vergileme Ölçüleri

Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine göre bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılması gerekmektedir. Kâğıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının içerdiği hüküm ve manaya bakılır. Kâğıdın mahiyetinin tespit edilerek kanunda belirtildiği şekilde nispi ve maktu olarak iki şekilde vergilendirme olmaktadır. Nispi vergileme ölçüsünde, kâğıtların nev'i ve mahiyetine göre, bu kâğıtlara yazılı belli para üzerinden, maktu vergilerde ise kâğıtların mahiyetleri üzerinden vergileme esastır. Kanunda belirtilen belli para terimi ise devamındaki maddede açıklanmış her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kâğıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesinin mecbur olduğu belli bir paranın gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken Damga Vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanmasının yapılacağı ve bu hesaba göre tahsil edileceği belirtilmiştir.

2.4- Damga Vergisinde "Belli Para" Kavramı

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 11. maddesinde belli para terimi açıklanmış her türlü ikrazata ait taahhütname ve mukavelenameler ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine müteallik bütün kâğıtlarda ve keza matlupların devir ve temlikine ilişkin mukavelename ve temliknamelerde

³ Ekrem Işık, a.g.e., s. 285.

⁴ GİB, Van Defterdarlık Genel Müdürlüğü'nün 17.05.2010 Tarih ve B.07.4.DEF.0.65.10.00-DVK-1-1 Sayılı Özelgesi; GİB, Tekirdağ Vergi Dairesi başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 06.04.2015 Tarih ve 75497510-155[10-2013-67]-13 Sayılı Özelgesi; GİB, Adıyaman Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 07.03.2012 Tarih ve B.07.4.DEF.0.02.10.00-2010/3-7 Sayılı Özelgesi

ikraz veya temlik edilen para miktarının veya azami haddinin gösterilmesinin mecbur olduğu belli bir paranın gösterilmediği takdirde bu kâğıtların her birinden alınması gereken Damga Vergisi ile cezası olayın meydana çıktığı tarihte, ilgili bulunduğu cari hesapta kayıtlı kredi veya ikrazat miktarına göre hesaplanmasının yapılacağı ve bu hesaba göre tahsil edileceği belirtilmiştir. Yapılan bu düzenleme cari hesap her türlü ikrazat sözleşmesi ve benzeri sözleşmelerle sınırlı olarak düzenlenmiştir.⁵

Yapılan bu düzenlemeyle belli bir para ihtiva etmeyen sözleşmeler damga vergisinin konusunun dışına çıkarılmıştır. Bu nedenle sözleşmelerde belli para kavramının tespiti önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yani sözleşmenin imzalandığı anda kâğıtta parasal büyüklüğün açık olarak yer alması veya matematiksel olarak meblağın hesaplanmasına olanak sağlayan rakamların bulunması gerekmektedir.⁶ Buna göre sözleşmede belli bir para yazmasa dahi basit matematiksel işlemlerle içerdiği paranın belirlenmesi halinde sözleşmenin nispi damga vergisine tabi tutulacağı Danıştay 7. Dairesinin kararında belirtilmiştir. Bir kâğıdın içinde belli bir paranın açıkça yer almasının yanında, yazı içinde yer alan ifadeler birimlerin toplanması çarpılması sonucunda belli bir para ortaya çıkması durumunda belli parayı ihtiva ettiğinin kabul edilmesi gerekir.⁷ Su, doğalgaz ve elektrik abonelik sözleşmelerinde belli bir paranın açık olarak ifade edildiği durumlarda veya sözleşme eklerinde bir meblağın olması halinde bu tutar üzerinden nispi vergiye tabi tutulacağı açıktır.

Öte yandan belli bir parayı içermeyen sözleşmelerde damga vergisinin maktu olarak alınacağı şeklindeki kanun hükmünü; 5281 sayılı Kanun ile 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle kaldırılmıştır. Yapılan söz konusu değişiklikler ve buna ilişkin uygulamalara 43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Yapılan düzenleme ile (1) sayılı tablonun I/A fıkrasında sayılan kâğıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenamelerin, taahhütnamelerin ve temliknamelerin damga vergisine tabi tutulmayacağı açıktır.⁸ Bu karar sebebiyle doğal gaz, elektrik, su abonelik sözleşmelerinde yer almayan ya da hesaplanamayan güvence bedeli için maktu damga vergisi alınması söz konusu olmayacaktır.

Sözleşmenin düzenlendiği anda, matrahın belli olması vergileme için gerekli ve zorunludur. Kanundaki belli para kavramının sözleşmenin konusuna giren matrahı oluşturan meblağın olduğu şüphe götürmez bir gerçektir.⁹ Sözleşmelerde belli bir paranın olmaması yahut sözleşmede bir meblağın hesaplanamadığı durumlarda vergi oranı uygulanacak bir meblağdan söz edilemez. Sözleşmenin düzenlendiği anda gerçekleşeceği ya da gerçekleşmeyeceği muallak olan taraflar arasında bağlayıcılığı olmayan tutarların damga vergisi açısından dikkate alınmaması gerekir.¹⁰ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü tarafından verilen bir özelgede, Buna

⁵ Bekir Çankır, Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında "Belli Para" Kavramı, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/785069/eyll2012_makale2.pdf, Erişim Tarihi: 02 Haziran 2015

⁶ Bekir Çankır, a.g.m.

⁷ Ender Bozkır, Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, Şubat 2012, s. 90.

⁸ 04/02/2005 Tarih ve 25717 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanan 43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

⁹ Mehmet Bingöl, Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, sayı 363, Kasım 2011, s. 17.

¹⁰ Ender Bozkır, a.g.m, s. 91.

göre, sözleşmenin düzenlendiği tarihte; belli parayı ihtiva etmesi veya kâğıdın eklerinde belli paranın tespitine imkan veren donelerin var olması veyahut atıf yapılan başka bir kâğıttan belli paranın bulunabilmesi halinde, kâğıdın (sözleşmenin) bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, düzenlendiği anda belli parayı ihtiva etmediğinden damga vergisine konu teşkil etmeyen kâğıtlara ilişkin olarak; kâğıda ait belli parayı gösteren ve ilk kâğıda atıf yapan yeni bir kâğıt düzenlenmesi halinde, sözleşme değişikliğine ilişkin bu kâğıdın damga vergisine tabi tutulacağı tabiidir.¹¹

İşletmeler yaptıkları sözleşmelerde güvence bedeli adı altında bedeller belirlemekte, bu işlemle sözleşmedeki işlemin geçerliliğine teminat sağlamaktadırlar. Güvence bedeli adı verilen meblağ; satış sözleşmesinin sona ermesi veya sözleşmenin feshi halinde, müşterinin kullanmış olduğu tüketim bedelini ödememesi ihtimaline karşılık olarak, borcuna mahsup etmek üzere işletmelerin talep etmiş oldukları bedeldir.¹² Güvence bedeli adı altında belirlenen bu tutarlar elektrik abonelik sözleşmelerinde kW başına belirlenen birim bedel üzerinden,¹³ su abonelik sözleşmelerinde m³ üzerinden, basit matematik işlemlerinden yararlanılarak hesaplanmaktadır.¹⁴

5281 sayılı Kanun ile 488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda değişiklik yapılmış olup buna ilişkin uygulamalara 43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Yapılan düzenleme ile (1) sayılı tablonun I/A fıkrasında sayılan kâğıtlardan belli parayı ihtiva etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiva etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır.¹⁵ Bu karar sebebiyle doğal gaz, elektrik, su sözleşmelerinde yer almayan ya da hesaplanamayan güvence bedeli için maktu damga vergisi alınması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan birtakım sözleşmelerde ya da eklerinde güvence bedelinden bahsedilmediği halde uygulamada abonelerden güvence bedelinin alınması durumuyla karşılaşabilmektedir. Bu durum Türk Borçlar Kanunu'na aykırıdır ve sözleşme sakattır.

3- SONUÇ

Çalışmamızda doğalgaz, elektrik, su abonelik sözleşmelerinde matrah, vergileme ölçüleri, mükellefiyet ve sorumluluk durumları incelenmeye çalışılmıştır. Sözleşmelerin 'belli parayı' ihtiva etmesi ya da sözleşmede bulunan verilerden hareketle belli paranın hesaplanabildiği durumlarda vergilemenin nispi olarak uygulanacağı açıktır.

Doğalgaz, elektrik, su abonelik sözleşmelerinde veya eklerinde güvence bedelinin yazılması; yazılan bedelin belli parayı ihtiva etmesi ve güvence bedeli üzerinden vergilemenin nispi olarak uygulanması gerektiği tabiidir.

¹¹ GİB, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 14.10.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1486-877 Sayılı Özelgesi

¹² Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun, Güvence Bedelleri ile Uygulamaya İlgili Usul ve Esaslar 03/10/2011 tarihli 2860 No'lu Kararı

¹³ Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun, Güvence Bedelleri ile Uygulamaya İlgili Usul ve Esaslar 03/10/2011 tarihli 2860 No'lu Kararı

¹⁴ ASKİ Tarifeler Yönetmeliği İnternet Sitesi Erişim Adresi https://www.aski.gov.tr/Yukle/Dosya/mevzuatlar/aski_tarifeler_y%C3%B6netmeliği.pdf Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015

¹⁵ 04/02/2005 Tarih ve 25717 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan 43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Sözleşmelerde ve eklerinde belli paranın yer almaması veya sözleşmedeki verilerden hareketle belli paranın hesaplanamaması durumlarında Damga Vergisinin maktu olarak hesaplanacağı 5281 sayılı kanunla 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

KAYNAKÇA

- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 43 Seri No'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- ASKİ Tarifeler Yönetmeliği İnternet Sitesi Erişim Adresi https://www.aski.gov.tr/Yukle/Dosya/mevzuatlar/aski_tarifeler_y%C3%B6netmeliği.pdf Erişim Tarihi: 05 Haziran 2015
- BİNGÖL, M. (2011). Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 363, s. 17.
- BOZKIR, E. (2012). Damga Vergisi Açısından Sözleşmenin Düzenlendiği Anda Belli Para Tutarının Tespitinin Önemi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 281, s. 90.
- ÇANKIR, B., 2012, Damga Vergisi Kanunu Uygulamasında “Belli Para” Kavramı. http://www.vergidegundem.com/documents/10156/785069/eyll2012_makale2.pdf, Erişim Tarihi: 02 Haziran 2015.
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun Güvence Bedelleri ile Uygulamaya İlgili Usul ve Esaslar 03/10/2011 tarihli 2860 No'lu Kararı
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü'nün 14.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1486-877 Sayılı Özelgesi
- IŞIK, E., 2011, Damga Vergisi Kanunu Açıklama ve Yorumu, Pricewaterhouse Coopers Danışmanlık Hizmetleri Ltd. Şti., İstanbul, Mayıs, 2011