

KAMU ALIMLARINDA DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

STAMP DUTY PRACTICE IN PUBLIC PROCUREMENTS



Muammer DURMUŞ*



Ebubekir ATABEY*

Öz

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde, istisnalar hariç olmak üzere kamu alımları ihale usulüne göre yapılmaktadır. İhale haricinde pazarlıkla temin, doğrudan temin gibi yollarla da mal ve hizmet alımı yaptırılmaktadır. İhale kararı alınması durumunda; karar pulu (binde 5,69), sözleşmenin düzenlenmesi (binde 9,48) ve hak edişler (binde 9,48) üzerinden ayrı ayrı damga vergisi ödenmesi mükellefler için ağır bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Aynı zamanda sözleşmelerin birden fazla nüsha düzenlenmesi durumunda nüsha adedince damga vergisi ödenmesi gerekmektedir. Ancak 19 No'lu Damga Vergisi Sirküleri ile nüsha-suret ayrımı yapılmış ve suretlerin damga vergisine tabi olmaya- cağı belirtilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İhale Kararları, Karar Pulu, Sözleşmeler, Hakediş Ödemeleri, Nüsha, Suret

ABSTRACT

Public procurements, with some exceptions, are concluded according to procedures and principles laid down in Public Procurement Law, no. 4734. Apart from public procurement, bargaining and direct purchasing are other methods. In the event of a procurement decision, there is a tax burden for taxpayers, i.e., 0,569% stamp duty for a decision stamp, 0,948% for conclusion of an agreement and 0,948% for progress payments. Tax is multiplied if there is any copy of these documents. However, there would be no stamp duty for duplications, according to Stamp Duty Circular no. 19.

Keywords: Public procurement decision, decision stamp, agreements, progress payments, copy, duplicate

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununa'ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Kamuya alınacak mallar ile yaptırılacak hizmetler ve yapım işlerinde yapılan ihaleler ve sözleşmeler de damga vergisine tabidir. İhalelerde 3 aşamalı (karar pulu, sözleşmenin düzenlenmesi, hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılması) damga vergisi alınmaktadır. Bu çalışmamızda kamuya mal alımı, hizmet yaptırılması ve yapım işlerinde; ihale yapılması veya ihale usulüne tabi olmayıp sadece sözleşme ile alım yapılmasının, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu karşısında ki durumu ele alınacaktır.

2- YASAL MEVZUAT

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde *"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir.*

Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalamak 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 eder."

3'üncü maddesinde *"Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir.*

Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder."

5'inci maddesinde *"Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir."*

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."

22'nci maddesinde *"Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;*

a) *Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kâğıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmi üçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.*

b) *(a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir.*

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kâğıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tâbi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir."

hükümleri yer almaktadır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu çerçevesinde istisnalar hariç olmak üzere kamu alımları ihale usulüne göre yapılmaktadır. İhale haricinde pazarlıkla temin, doğrudan temin gibi yollarla da mal alımı ve hizmet yaptırılmaktadır. Kamu alımlarında ihale yapılması ve ihale yapılmayıp sözleşme ile alım yapılmasında damga vergisi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

¹ 11.7.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

3- İHALE YAPILMASI DURUMUNDA

Kamu idarelerinin ihtiyaç duyduğu satın almalar, bir takım süreçlerden geçerek gerçekleşmektedir. Öncelikli olarak bütçede yeterli miktarda ödeneğin varlığını gerektiren süreç, son aşamada malın alınması, hizmetin yaptırılması veya yapım işinin tamamlanması ile sona ermektedir. Belirtilen aşamalar arasında önem taşıyan hususlardan birisi de harcama (ihale) yetkilisi tarafından oluşturulan ihale komisyonu tarafından satın almayla ilgili ihale kararı alınmasıdır.²Devamında, 4734 Sayılı Kanunda belirtilen istisnalar hariç her türlü ihale süreci sonunda idare ile yüklenici arasında sözleşme düzenlenmektedir. Son olarak, yüklenici firma, sözleşme hükümleri doğrultusunda taahhüdünü yerine getirdiğinde idare tarafından kendisine hakediş ödemesi yapılmaktadır.

3.1- İhale Kararına İlişkin Damga Vergisi

İhale komisyonu tarafından alınan ve ihale komisyonu kararı olarak bilinen bu karar da 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tablonun "II. Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2'nci bendine göre; ihale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları binde 5.69 oranında damga vergisine tabidir.

Örneğin; 10.000.000 TL'lik yapım işi ihalesini kazanan (X) AŞ, kazandığı ihale kararı sebebiyle 56.900 TL damga vergisi ödeyecektir.

Maliye Bakanlığı ihale kararlarına ait damga vergisinin nasıl ödeneceğine ilişkin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye istinaden genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kâğıtlara ilişkin damga vergisinin ödenmesine 44 no'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği³ ile açıklamıştır.

Genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergisinin, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, ihale kararının tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, beyanname verilmeksizin, makbuz karşılığı ödenmesi gerektiği yönünde karar vermiştir.

Bunun dışında tahsil ettiği damga vergilerini Hazine adına bütçeye gelir kaydetmeyen özel bütçeli kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşlar tarafından yapılan ihaleler sonucu düzenlenen ihale kararlardan dolayı alınması gereken damga vergilerinin, anılan idarelerin hâlihazırdaki uygulamaları çerçevesinde tahsil edilerek vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus ihale kararları sonrasında damga vergisi doğması için ihale kararını alan idarenin, ihale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurum olması gerekmektedir. Resmi daire ve kamu tüzel kişisi olmaması durumunda ihale kararına ilişkin damga vergisi hesaplanmayacaktır.

Örnek: *(Belediye şirketlerinin açmış olduğu ihalelerde, ihale kararları üzerinden damga vergisi doğacak mıdır?)*

Yukarıda açıkladığımız üzere, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablo'nun "II- Kararlar ve Mazbatalar" bölümünün 2'nci bendi uyarınca "İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları üzerinden binde 5,69 damga vergisi kesintisi" yapılması gerekmektedir.

² H. Bayram Çolak, Sözleşmeler ile İhale Kararlarında Damga Vergisi Uygulaması, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, Mart 2007

³ 07.07.2009 tarih ve 27281 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

Yine Kanun'un 'Mükellef' başlıklı 3'üncü maddesinde; "Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder." düzenlemesi yer almaktadır.

Resmi Dairenin tarifi ise Kanunun 'Resmi Daire' başlıklı 8'inci maddesinde düzenlenmiştir; "Bu kanun-da 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."

Ancak yukarıdaki Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) Sayılı Tablonun "II- Kararlar ve Mazbatalar" bölümünün de görüleceği üzere ihale kararı kaynaklı damga vergisinin doğabilmesi için ihaleyi yapan makamın ihale Kanunları'na tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurum olması gerekmektedir.

Belediye şirketleri Kamu İhale Kanunu'na tabi olan ancak resmi daire olmayan ve kamu tüzel kişiliği taşımayan özel hukuk tüzel kişisidir.⁴

Dolayısıyla (X) AŞ, Belediye şirketinden 10.000.000 TL'lik yapım işi ihalesini kazanması durumunda 56.900,00 TL damga vergisi ödemeyecektir.

3.2- Yapılan Sözleşmeye İlişkin Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı tablonun I'inci bölümünde akitlerle ilgili kâğıtlar düzenlenmiştir. Buna göre belli parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 9,48 oranında Damga Vergisi'ne tabidir. Dolayısıyla ihaleyi alan firma ile imzalanacak ihale sözleşmeleri de bu hüküm kapsamında Damga Vergisi'ne tabidir. Damga Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre Damga Vergisi'nin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Dolayısıyla sözleşmeye imza atan her iki taraf da binde 9,48 oranındaki vergiyi birlikte ödemekle yükümlüdür. Ancak Kanun'un 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisini kişiler öder hükmü gereğince binde 9,48 oranındaki verginin tamamını kişiler ödemektedir.

Örnek: 10.000,000 TL'lik yapım işi ihalesini kazanan (X) AŞ, sözleşme imzaladığı zaman 94.800 TL damga vergisini ödeyecektir.

3.3- Hakediş Ödemesi Üzerinden Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı tablonun IV'üncü bölümü Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar 1/a bendinde "Resmî daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle kişiler tarafından resmî dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmî daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kâğıtların binde 9,48 damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Örneğin, 10.000,000 TL'lik yapım işi ihalesini kazanan (X) AŞ'ye yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 94.800 TL damga vergisi kesintisi yapılacaktır.

Görüleceği üzere ihalelerde karar pulu aşamasında binde 5,69, ihale sözleşmelerinde binde 9,48 ve hakedişler üzerinden binde 9,48 olmak üzere toplamda binde 24,65 diğer bir deyişle yüzde 2,47 oranında damga vergisi ödenmektedir.

Bu durumda (X) AŞ toplamda (56.900,00+94.800,00+94.800,00) 246.500,00 TL damga vergisi ödeyecektir.

⁴ Hilmi Bahadır Barçın, Belediye Şirketlerinden İhale Kazananlar Damga Vergisini Fazladan Ödüyör Olabilirsiniz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 138, Haziran 2015 (ilgili makaleden alıntı yapılarak örneğe uyarlanmıştır.)

Kamu ihalelerini alan firmalar genellikle en uygun fiyata ihale almak için yarışmaktadırlar. Türkiye gibi maliyetlerin yüksek olduğu ülkelerde bu denli yüksek damga vergisinin ödenmesi firmaların başka yollardan maliyetlerin azaltılması yoluna itmektedir. Bunun sonucunda da genellikle kaliteden ödün verildiği görülmektedir. Damga Vergisinin mükellef üzerinde diğer bir olumsuz etkisi de sadece gider yazılması olup herhangi bir vergiden mahsup hakkı bulunmamasıdır.

4- İHALE YAPILMAYIP SÖZLEŞME ile ALIM YAPILMASI DURUMUNDA

Mal/hizmet alımlarında sözleşme düzenlenmesi halinde damga vergisine tabi olacaktır. Damga Vergisi Kanunu'na ekli I sayılı tablonun I'inci bölümü akitlerle ilgili kâğıtları düzenlemiştir. Buna göre belli parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Dolayısıyla sözleşmeyi imzalayan firma ile imzalanacak sözleşmeler de bu hüküm kapsamında damga vergisine tabidir. Çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, Resmi Dairelerle imzalanan sözleşmeler üzerinden hesaplanan damga vergisini kişiler ödemektedir.

Maliye Bakanlığı 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin son fıkrasının verdiği yetkiye istinaden yayınladığı 44 no'lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin ödemesiyle ilgili açıklamalara yer vermiştir.

Anılan tebliğde, genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kâğıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergisi, anılan dairece kâğıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, kâğıdın düzenlenmesinden önce peşin olarak, genel bütçeli idarelere hizmet veren saymanlıklara veya mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine makbuz karşılığı ödenir. Ayrıca, verginin ödendiğine dair mükellefçe getirilecek makbuzun aslının ilgili iş kâğıdına bağlanması, makbuzun onaylı bir örneğinin ilgiye verilmesi ve düzenlenen makbuza da verginin hangi işe ve kâğıda ait olduğuna dair bilginin yazılması gerektiği belirtilmiştir.

5- DAMGA VERGİSİ KANUNUNA GÖRE SÖZLEŞMELER KAÇ NÜSHA/SURET OLACAKTIR?

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde *"Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. Şu kadar ki, poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur."* hükmü yer almaktadır.

Bu durumda bir nüshadan fazla düzenlenen sözleşmeler nüsha adedince damga vergisine tabi olacaktır. Damga vergisi kanununda sözleşmelerin en az kaç nüsha düzenleneceği konusunda bir alt sınır belirtilmemiştir. Bu nedenle bir nüsha düzenlenip bu sözleşmeler aslına uygun olarak çoğaltılması damga vergisinin birden fazla alınacağı anlamına gelmemektedir.

Şöyle ki damga vergisinde nüsha, suret ayrımında yaşanan sıkıntılar nedeniyle Maliye Bakanlığı 19 Sayılı Damga Vergisi Sirküsünü⁵ yayımlayarak duruma açıklık getirmiştir.

Damga Vergisi Kanunu uygulamasında aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla düzenlenmiş ve taraf/tafalarınca ayrıca imzalanmış olan kâğıtların her biri nüshadır. Bu kapsamda nüshalar, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekânlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kâğıtlardır.

Suret ise aslında bulunan ibarelerin aynısını taşıyan, fakat aslında bulunan imzaları taşımayıp aslına uygun olduğuna ilişkin onaylayanın imzasını veya kaşesini ihtiva eden kâğıtları ifade etmektedir.

⁵ 30/03/2010 tarihinde yayımlanmıştır. www.gib.gov.tr

Taraf/tafalarınca düzenlenerek imzalanmış, diğer bir ifadeyle hukuken tekemmül etmiş bir kâğıdın usulüne uygun olarak çıkarılmış, ancak taraflarınca ayrıca imzalanmamış örnekleri surettir.

Kâğıtların fotokopi ile çoğaltılmış örneklerinin de “Aslına uygundur” ya da “Aslı gibidir” şerhi ile onaylayanın imzası veya kaşesini ihtiva etmesi halinde mahiyeti itibarıyla suret; kâğıdın taraflarınca ayrıca imzalanması halinde ise nüsha olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Damga vergisine tabi kâğıtlar bakımından düzenlenecek nüsha ve/veya çıkarılacak suret sayısına ilişkin olarak Damga Vergisi Kanunu’nda herhangi bir belirleme bulunmamaktadır. Diğer taraftan, uygulamada örnek olarak düzenlendiği belirtilen kâğıtlar bakımından, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak bu kâğıtların nüsha ya da suret olma durumlarının belirlenmesi ve buna göre damga vergisinin aranması gerekmektedir.

Bu itibarla, mükelleflerce düzenlenen;

- Kâğıt nüshalarının birden fazla olması durumunda her bir nüsha ayrı ayrı aynı miktar veya nispette,
- Kanun’a ekli (1) sayılı tablonun “IV- Makbuzlar ve diğer kâğıtlar” başlıklı bölümünün 3 numaralı fıkrasında, tabloda yazılı kâğıtlardan aslı 1,00 Türk Lirasından fazla maktu ve nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümelerinin maktu (2015 yılı için 0,60 TL) damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

5- SONUÇ

Kamuya alınacak mallar ile yaptırılacak hizmetler ve yapım işleri, görüldüğünden daha karmaşık ve zor bir süreç olup, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine uyulması zorunludur. İhale kararı alınması durumunda karar pulu, sözleşmenin düzenlenmesi ve hakedişler üzerinden ayrı ayrı damga vergisi alınması gerekmez. Bunun sonucu olarak mükellefin toplamda binde 24,65 diğer bir deyişle yüzde 2,47 oranında damga vergisi ödemesi gerekmektedir. Kamu ihalelerini alan firmalar genellikle en uygun fiyata ihale almak için yarışmaktadırlar. Türkiye gibi maliyetlerin yüksek olduğu ülkelerde bu denli yüksek damga vergisinin ödenmesi firmaların başka yollardan maliyetlerin azaltılması yoluna itmektedir. Bu nedenle aynı işlemde birden fazla vergi alınmasının önlenmesi gerekmektedir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununda sözleşmelerin en az kaç nüsha düzenleneceği konusunda bir alt sınır belirtilmemiştir. Sözleşmenin bir nüsha düzenlenip aslına uygun olarak çoğaltılması damga vergisinin birden fazla alınacağı anlamına gelmemektedir. Bu nedenle 19 Sayılı Damga Vergisi Sirküleri’nde yapılan açıklamalar doğrultusunda “aslına uygundur” şeklinde düzenlenecek suretlerle bir kat damga vergisi ödenerek vergiden kaçınılabilir. Ancak birden fazla nüsha düzenlenmesi durumunda, her bir nüsha damga vergisine tabi olacağı unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

- Damga Vergisi Kanunu
- Kamu İhale Kanunu
- 44 nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 19 Sayılı Damga Vergisi Sirküleri
- BARÇIN, H.B. Belediye Şirketlerinden İhale Kazananlar Damga Vergisini Fazladan Ödüyör Olabilirsiniz, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 138, Haziran 2015
- ÇOLAK, H.B. Sözleşmeler İle İhale Kararlarında Damga Vergisi Uygulaması, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, Mart 2007