

# DAMGA VERGİSİ

**Erkan KARAARSLAN**

**Maliye Bakanlığı**

**Muhasebat Kontrolörü**

**ekaraaslan@muhasibat.gov.tr**

## I-GİRİŞ

Vergiyi doğuran olayın niteliği göz önünde tutulduğunda, gider vergileri; iktisadi ve hukuki muamele vergileri olarak iki grupta ele alınabilir. Hukuki muamele vergileri, her türlü hukuki işlemler, sözleşmeler, noter ve tapu işlemleri gibi işlemler üzerinden alınan damga vergisi, resimler ve harçlardır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında damga vergisi ile ilgili olarak gerçekleştirilen ve daha önceki dağınık uygulamalara köklü düzenleme getiren 1324 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 1928 yılında yürürlüğe girmiş, söz konusu Kanun yapılan çeşitli değişikliklerle 1964 yılına kadar uygulanmıştır. Daha sonra 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Damga vergisi, başlangıçta Devlet gelirleri arasında önemli bir yere sahip bulunmasına karşılık, giderek bu önemini kaybetmiş ve daha çok çeşitli kurumlarda düzenlenen kağıtlara yönelmiştir. Uygulamasının basit olması, az masrafla tahsilatının gerçekleştirilmesi bu verginin avantajlarını, özellikle damga pulu kullanılması durumunda vergi güvenliğinin azlığı ise sakıncasını oluşturmaktadır.

Damga vergisi, bazı belgelerin düzenlenmesi dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Bu verginin konusu; belirli işlemler olmayıp, söz konusu işlemler nedeniyle düzenlenen belgelerdir. Herhangi bir konuyu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikteki bu belgelerin neler olduğu Damga Vergisi Kanununa ekli cetvelde belirtilmiş bulunmaktadır.

Damga vergisinin geniş bir uygulama alanı vardır. Diğer bütün vergi çeşitlerinin mükelleflerini ilgilendirdiği gibi, mükellef olmayanların bile karşı karşıya kalabildiği bir vergi niteliği taşımaktadır. Damga vergisinin mükellefleri, bu vergiye tabi belgeleri imza eden kişiler olup, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ilişkin damga vergisinin bu kişiler tarafından ödenmesi gerekmektedir.

## II- VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDE DAMGA VERGİSİ

Ülkemizde 2001 yılında 834 trilyon TL'yi aşan bir tutarda damga vergisi toplanmıştır. Bu tutar tüm vergi gelirlerinin yüzde 2,22 denk gelmektedir ki bu da örneğin servet üzerinden alınan tüm vergilerin 2, taşınmaz mal satış gelirlerinin ise 3 katıdır. Yine damga vergisinin tüm kamu iktisadi teşebbüslerinin gelir fazlalarından fazla olduğunu da görmekteyiz. Rakamlardan damga vergisi tutarının, son yıllarda bütçe içerisinde büyük bir kara delik olduğu sıklıkla tekrarlanan Sosyal Sigortalar Kurumuna yapılan transfer ödemelerini rahatlıkla karşıladığını da söyleyebiliriz. Damga vergisi tutarlarının yıllar itibariyle seyri aşağıdaki gibidir.

(Şekil)

2002 yılı kasım ayı sonu itibariyle toplanan damga vergisi tutarının ise 1.170.270.000.000.- TL olduğu ve toplam 54.022.790.000.000.- TL olan vergi gelirlerinin 2,17 sini oluşturduğu görülmektedir. Rakamlardan anlaşılacağı gibi damga vergisi kamu finansmanı açısından önemi yadsınamayacak bir gelir kalemidir. Damga vergisinin, kamu finansmanındaki önemi ve uygulama kolaylıklarına rağmen çok sık hatalar yapıldığı görülmektedir. Şimdi uygulamada yapılan bu hataların neler olduğuna değinelim.

## III- DAMGA VERGİSİ ALANINDA KARŞILAŞILAN HATALAR

### 1- Sözleşmelerde Artan Miktarlardan Damga Vergisi Kesintisi Yapılmaması

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde; "Bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır.

1. maddede vurgulanan **kağıtlar** sözcüğü, imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir konuyu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder.

Aynı Kanunun 2. maddesine göre ise; vergiye tabi kağıt niteliğini taşıyan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin belirlenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Sözleşmelerde yazılı bulunan tutarların herhangi bir nedenle artırılması durumunda, ki bu çoğunlukla karşımıza **iş artışı veya fiyat farkı** uygulaması şeklinde çıkmaktadır, artan miktarlardan aynı nispete damga vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Çünkü; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 14. maddesinde “Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispete vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. Mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispete vergi alınır.” hükmü yer almaktadır.

Bir mukavelenamenin değiştirilmesi, ya ek bir mukavele ile yahut mektup teatisi veya mukavele üzerine verilecek şerhlerle sağlanır. Hangi şekilde yapılmış olursa olsun, **mukavele değişikliği**, damga vergisine tabi olacaktır.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 6. maddesinde; ihale veya emanet suretiyle yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları ile yapı, tesis, bakım, onarım, kiralama ve taşıma giderlerine ilişkin ödemelerde, onay belgesi, ihale komisyon kararı, sözleşme ve Muhasebat Genel Müdürlüğüne gerekli görülen diğer belgeleri kapsayan taahhüt dosyasının, ödemededen önce veya ilk hakedişle birlikte 2 nüsha olarak saymanlıklara verilmesinin esas olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Müteahhit firmalar ile idare arasında noterlik nezdinde, yapılan sözleşmelerde müteahhit firmalardan, ihale bedeli üzerinden damga vergisi alınmaktadır. Yapılan sözleşmelerde ise müteahhitlere, gerek uygulama yılı fiyat farkı ve gerekse malzeme fiyat farkı ödeneceğine dair şerh bulunmakta ve bu şerhe dayanılarak kendilerine, ihale bedeline ilave olarak fiyat farkı ödenmektedir.

İhale bedeline ilave olarak ödenen bu fiyat farklarının hangi miktarda olacağı önceden bilinmediği için noterlikte yapılan sözleşmelerde sadece ihale bedeli üzerinden damga vergisi alınmakta, ödenecek fiyat farklarından bu safhada damga vergisi alınması mümkün olmamaktadır. Halbuki, mukavelede yazılı belli parada (İhale Bedeli) bir artışa sebep olan fiyat farkı ödemelerinin de damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

## **2- Karar Pulu Tahsilatlarının Zamanında Yapılmaması**

Komisyon kararları üzerinden tahsil edilen karar pulu tahsilatları bir kamu alacağı niteliğini taşımaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre amme alacakları özel kanunlarında gösterilen zamanlarda ödenir.

Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Söz konusu tablonun Kararlar ve Mazbatalar başlıklı bölümünün 2. sırasında artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarıncaya verilen her türlü ihale kararlarının damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun ödeme şekilleri başlığını taşıyan 15. maddesinde ise, “Damga vergisi kağıtlara pul yapıştırılması ve bu kanunda gösterilen hallerde basılı damga konulması veya makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle ödenir.” denilmektedir. Pul yapıştırılması şekliyle ödeme başlıklı 16. maddede ise “Bu Kanunda gösterilen haller dışında damga vergisi kağıtlara damga pulu yapıştırılması şekliyle ödenir.” hükmü yer almaktadır.

Bu nedenle karar pulu, pul yapıştırılması suretiyle (bunun mümkün olmaması durumunda vezneye ödeme yapılarak) ödenir. Pul yapıştırılma zamanı kağıtların düzenlendiği andır. Bu da karar pulu için komisyon kararının alındığı andır. Bunun dışında karar pulu ödemelerinin istihkaktan kesinti yapılarak ödenmesi uygun değildir.

### 3- İta Amiri Mutemedi Avanslarında Damga Vergisi

#### 3.1- İta Amiri Mutemedi Avanslarında Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli "1" sayılı tablonun IV/1-g fıkrasında, avans makbuzlarının nispi damga vergisine tabi tutulması öngörülmüştür. Avans makbuzu ile kastedilen, avansın verilmesi sırasında düzenlenen kağıtlardır. Damga Vergisi Kanunu açısından **avans** kavramı, henüz satılmamış bir mal veya henüz ifa edilmemiş bir taahhüt ya da yapılmamış bir hizmetle ilgili olan ve ileride doğacak bir alacağa mahsuben yapılan peşin ödemedir.

1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 83/A-a maddesi gereğince, ita amirlerinin göstereceği lüzum üzerine harcama belgeleri ibraz edildiğinde bütçedeki ödeneğinden mahsup edilmek üzere ita amiri mutemetlerine avans veya kredi verilebilmektedir.

İta amiri mutemetlerine verilen bu avans ve kredilerde, Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 07.04.1992 tarih ve MUH:İŞLE:127252-4/20152 sayılı yazısı gereğince;

a- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununun 3483 sayılı Kanunla değişik 83. maddesinin (A) fıkrası uyarınca masraflara sarf edilmek üzere ita amiri mutemetlerine avans ödemesi yapılması sırasında düzenlenen kağıtların **resmi dairelerin dahili işlemlerine** ait kağıtlar mahiyetinde olması ve Damga Vergisi Kanununun konusu dışında kalması sebebiyle damga vergisine tabi tutulmaması,

b- İta amiri mutemetlerine avans verilmesi suretiyle yapılan satın almalar sonucu satıcılara yapılan ödemeler dolayısıyla düzenlenen kağıtların ise avansın mahsubu sırasında aynı Kanunun (1) sayılı tablosunun IV. Bölümünün 1/h fıkrası uyarınca binde 7.5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması, gerekmektedir.

Bu nedenle; ita amiri mutemedi avanslarından ödeme sırasında herhangi bir damga vergisi kesilmemeli; damga vergi, avans harcamaya dönüştükten sonra ya alındı karşılığında saymanlığa yatırılmalı ya da mahsup evrakına pul yapıştırılmak suretiyle ödenmelidir.

#### 3.2- Harcırahların Avans Suretiyle Ödenmesinde Damga Vergisi Kesintisinin Yapılması

Herhangi bir giderin bütçeden ödenmesinde, yukarda belirtildiği gibi önce giderin yapılıp daha sonra bedelinin ödenmesi esas olmakla birlikte önceden avans verilmesi de söz konusu olabilmektedir. En sık karşılaşılan avans uygulaması, sürekli ya da geçici görevle bir yere gönderilen memurlara harcırahlarına mahsuben avans ödenmesidir. 1050 sayılı Kanun'un 83/A-e maddesi uyarınca verilen söz konusu avanslar bilahare memur tarafından verilen beyanname üzerine hesaplanan harcırah tutarına mahsup edilmekte; hak edilen harcırah miktarının verilen avanstaki fazla çıkması halinde, avans miktarı düşüldükten sonra kalan kısım ayrıca ödenmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı tablonun makbuzlar ve diğer kağıtları gösteren; IV/1-g bölümünde, avans makbuzlarından binde 7.5 oranında; IV/1-ı bölümünde ise, harcırahın tediyisini tesis eden kağıtlardan binde 6 oranında damga vergisi kesileceği belirtilmektedir.

Ödeme işlemleri bilindiği gibi, tahakkuk müzekkeresi ve verile emri ile hak sahibi tarafından atılan imza mukabili gerçekleşmektedir. Verile emri "1" sayılı tabloda yer almadığından, damga vergisine tabi kağıtlardan olmayıp, paranın hak sahibine ödenmesi sırasında hak sahibi tarafından "**... Lirayı tamamen ve nakden aldım.**" şeklinde verile emri altına veya arkasına konulan şerhler, verile emrinin damga vergisine tabi bir **makbuz** mahiyetini kazanmasını sağlamaktadır.

Bu nedenlerle, harcırahın avans şeklinde ödenmesi halinde ödenen tutardan binde 7.5 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Eğer harcırah avans olarak ödenmemişse kesin ödemede uygulanacak damga vergisi oranı binde 6 olacaktır. Avansın mahsubu sırasında avans olarak ödenen tutarın üzerinde bir hakediş ortaya çıkması durumunda, avansın üzerindeki tutardan (kesin ödemede sadece ödenen tutardan) binde 6 oranında damga vergisi alınmalıdır.

Aksi takdirde avans miktarı üzerinden iki kez damga vergisi alınmış olur. Avans verilmesine ilişkin kağıtlarla avansın mahsubundan sonra varsa kalan miktarın ödenmesine ilişkin kağıtlar ayrı ayrı vergilendirilecektir. Avans miktarı ile hak edilen harcırah miktarının aynı olması halinde ise damga

vergisi alınmayacaktır. Aksi uygulama, memura hem avans verirken hem de mahsup ederken iki kez vergi alınmasına yol açacaktır.

Personele verilen yolluk avansları ile kurum ihtiyaçları için mutemetlere verilen avansları birbirine karıştırmamak gerekir. 1050 sayılı Kanun'un 83/A-a maddesi gereğince, ita amirlerinin göstereceği lüzum üzerine harcama belgeleri ibraz edildiğinde bütçedeki ödeneğinden mahsup edilmek üzere ita amiri mutemetlerine verilen avansların ödenmesi sırasında düzenlenen kağıtlar, resmi dairelerin dahili işlemleri kapsamında olduklarından damga vergisine tabi değildir. Aynı Kanun'un 83/A-e maddesi kapsamında yolluk karşılığı verilen avanslar dolayısıyla düzenlenen kağıtlar ise resmi dairelerin değil; görevli personelin giderlerinin karşılanması için düzenlendiklerinden; damga vergisine tabi tutulacaklardır.

### 3.3- Aylıklara Mahsuben Verilen Avanslarda Damga Vergisi

289 sayılı KHK göre, kamu personelinden ücretlerini peşin alanlar için **ay başı** kavramı her ayın 15. gününü, ücretlerini çalıştıktan sonra alanlar için **ay sonu** kavramı ise her ayın 14. gününü ifade eder.

Çalışanlara aylıklarına mahsup edilmek üzere avans verilmesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Devlet memurlarına ödenen aylıklar ay başında **peşin** olarak ödenmekle birlikte, ödeme gününün dini bayram tatillerinden birine tesadüf etmesi gibi istisnai durumlarda, aylıkların avans olarak ödenmesi söz konusu olabilmektedir. Bu şekilde yapılan ödemeler avans olarak adlandırılabilir mahiyeti itibarıyla aylık olduğundan; düzenlenen kağıtların IV/1-g fıkrasındaki **avans makbuzu** kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Aylıkların bayram tatilinden önce ödenmesi bir avans ödemesi olmayıp, erken ödemedir. Çünkü yukarıda açıklandığı gibi devlet memurlarının aylıkları zaten peşin ödenmekte olup, bu ödemenin birkaç gün daha öne alınarak ödenmesi avans anlamına gelmez. Yılın son ayında yapılan aylık ödemeleri için de aynı durum geçerlidir. Bunların ertesi yıla ilişkin kısmının saymanlıklarca **"bütçe dışı avans ve krediler"** hesabında izlenmesi, bütçenin yıllık olmasının bir sonucudur.

Özel sektör işletmelerinde çalışan personele, aylıklarına mahsuben verilen avanslar ve mahsup işlemlerine ait kağıtlarda ise durum farklıdır. Örneğin, bir şirkette görevli personelin ücretlerine mahsuben yapılacak avans ödemelerinde, "1" sayılı tablonun IV/1-g fıkrasındaki avans makbuzları kapsamında damga vergisi alınması gerekmektedir.

Bu açıklamalar esas itibarıyla aylık ya da ücretin peşin ödendiği durumlar için geçerlidir. Aylık/ücret ödemelerinin ay sonunda yapılması halinde, aylık yerine getirilmiş bir hizmetin karşılığı olmakta dolayısıyla da zaten hak edilmiş bir ücretin ödenmesi söz konusu olmaktadır.

Uygulamada, işverenlerle işçi sendikaları arasında bağitlanan toplu iş sözleşmelerine, **"Avansın tediye edildiği tarihe kadar hak edilen brüt çıplak ücretin %... 'i işçiye avans olarak ödenir."** şeklinde hükümler konulduğu görülebilmektedir. Böyle bir düzenleme ile esasen işçilere ödeme tarihine kadar hak ettikleri ücretin ödenmesini içeren, kısım kısım aylık ödenmesi söz konusu olup; avans tabirinin kullanılmış olması ve ay sonundan önce ödeme yapılmış olması, yapılan ödemeye avans mahiyeti kazandırmaz. Ancak ödemenin ertesi aya ait aylığa mahsuben yapılması halinde avans söz konusu olabilecektir. Konuya ilişkin olarak, Sayıştay Temyiz Kurulu'nun 19.11.1982 tarih ve 18247 sayılı bir kararında; "Toplu iş sözleşmesi ile, aylık kesin hesapta mahsubu yapılmak üzere, işlemler ücretlerinden gerekli ve yasal kesintiler göz önünde tutularak işçilere on günde bir ödenmesi öngörülen avans, gerçek anlamda yani görülecek hizmet veya iş için peşin olarak verilen avans mahiyetinde olmayıp, hak edilen ücretin ay sonunda ödenecek olan aylık ücrete mahsuben ödenmesi mahiyetinde olduğundan, mezkur ödemelerden 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tablonun 1318 sayılı Finansman Kanunu ile değişik "IV- Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar" bölümünün (1) fıkrasına istinaden damga vergisi tevkif edilmiş olmasında mevzuata aykırılık görülmediği ..." şeklinde hüküm verilmiştir.

### 3.4- Kredilerde Damga Vergisi

Doğrudan kurumların hesaplarına kredi aktarılması hali hariç olmak üzere, mutemetler adına kredi açılması durumunda da, yukarıda belirtildiği şekilde, damga vergisi yönünden ita amiri mutemedi

avanslarından ödeme sırasında damga vergisi kesilmemesini öngören Muhasebat Genel Müdürlüğünün 07.04.1992 tarih ve MUH:İŞLE=127252-4/20152 sayılı yazısı geçerli olduğundan, damga vergisinin kredi harcamaya dönüştükten sonra ya alındı karşılığında saymanlığa yatırılmak veya mahsup evrakına pul yapıştirilmek suretiyle ödenmesi gerekir.

Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğünün 48 ve 58 sıra nolu Genelgeleri uyarınca; Devlet Malzeme Ofisi, Şeker Fabrikaları AŞ. gibi kuruluşlardan yapılacak satın almalarda kredi tutarının **damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra** gönderme emri ile doğrudan ilgili kuruluşun banka hesabına aktarılması gerekir.

### **3.5- Müteahhit Avanslarında Damga Vergisi**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca kişilere yapılan kesin ödemeler sebebiyle düzenlenen makbuzların, Kanuna bağlı (1) sayılı tablonun IV- Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünün 1/h fıkrasına göre binde 7.5; avans makbuzlarının ise aynı bölümün 1/g fıkrası gereğince yine aynı oranda binde 7.5 oranında nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu nedenle, avans makbuzlarının binde 7.5; kesin ödemeler nedeniyle düzenlenen makbuzların da (daha önce yapılan avans ödemeleri tutarları düşülmeksizin) ayrıca binde 7.5 oranında damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

### **4- Damga Vergisinin Matrahına Katma Değer Vergisinin Dahil Edilmemesi**

Damga vergisi matrahına KDV'nin de dahil edildiği uygulamada sık sık görülmektedir. Oysa; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan 30 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliğinde, damga vergisi matrahına dahil edilen katma değer vergisinin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı, bu nedenle katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir sonuç doğuracağı gerekçesiyle, bazı mükelleflerce bu uygulamanın dava konusu edildiği, yargı mercilerinin de, katma değer vergisinin nispi damga vergisinin hesaplanmasında dikkate alınmaması gerektiğine hükmedildiği belirtilerek, bundan böyle nisbi damga vergisine tabi kağıtların muhtevasında, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın;

a-Damga vergisinin, katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,

b-Katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icabeden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması, gerektiği belirtilmiştir.

### **5- Damga Vergisine Tabi Olan Kuruluşlar**

Damga Vergisi Kanununun 8. maddesinde; "Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz." hükmü yer almaktadır. Bu nedenle, Tekel Müessesesi gibi, genel yönetime dahil idarelere bağlı olmakla birlikte ayrı tüzel kişiliği bulunan idarelerin söz konusu kanun kapsamındaki resmi dairelere dahil olmaması ve dolayısıyla 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna tabi bulunması gerekmektedir.

Sayıştay 5. Dairesi de 24.4.1986 gün ve 6105/1048 sayılı ilamında; Petrol Ofisi, Çimento Fabrikası, Sümerbank, Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Devlet Malzeme Ofisi, Kömür Satış ve Tevzi Müessesesi, Et ve Balık Kurumu; Demir Çelik Fabrikası'na yapılan ödemelerden Damga

Vergisi Kesintisi yapılması gerektiğine karar vermiştir. Bu nedenle, uygulamada benzeri kuruluşlara yapılan ödemelerden damga vergisi kesintisinin yapılmasına özen gösterilmelidir.

### **6- Süre Uzatımı Kararlarında Damga Vergisi**

Hakediş ödemelerinde tek başına sürenin uzatılması nispi bir damga vergisi ödenmesini gerektirmemektedir. Ancak, sürenin uzatılması ile sözleşmenin tekerrürü veya ilave iş meydana geliyor ve bu artış hesaplanabilir bir meblağ olarak karşımıza çıkıyor ise sözleşmeye uygulanmış oranda nispi damga vergisi alınması gerekmektedir.

Eğer sözleşme tekerrür etmiyorsa veya ilave bir iş söz konusu değilken sadece sözleşmenin bitim tarihi belli bir müddet sonraya erteleniyorsa maktu damga vergisi alınması gerekir. Örneğin ödenek yetersizliği nedeniyle yükleniciye süre uzatımı verilmişse bir iş artışı ya da sözleşmenin yenilenmesi söz konusu olmadığından maktu damga vergisi söz konusu olmalıdır. Maktu damga vergisinin tutarı, sözleşme süresinin uzatılmasına ilişkin belgenin düzenlendiği tarihte (I) sayılı tablonun Akitlerle İlgili Kağıtlar Bölümünün, Belli Parayı İhtiva Etmeyen Sözleşmelerle ilgili 1/b bendinde yazılı olan tutardır. Maliye Bakanlığınca çıkarılarak, 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, 40 sıra nolu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, 2003 yılı için söz konusu tutarın 4.640.000.- lira olmasına karar verilmiştir.

Kiralanan bir gayrimenkulun aynı şartlarla bir yıl daha kira süresi uzatılmışsa burada sözleşmenin yenilenmesi söz konusudur ve binde 7.5 oranında damga vergisi alınması gerekmektedir.

### **7- Damga Vergisi Ayrıntı Kodu**

Genel bütçeli dairelerin işlemlerini yapan saymanlıklarda damga vergisi tahsilatları Bütçe Gelirleri Hesabının 1360 ayrıntı koduna kaydedilmelidir. Katma bütçeli idarelerin işlemlerini yapan saymanlıklarda damga vergisi tahsilatları Emanetler Hesabının; sözleşmeye ait bir damga vergisi ise 4112 ayrıntı koduna, ihale karar pulu kesintisi ise 4365 ayrıntı koduna, bunun dışındaki kesintilerin ise 1360 ayrıntı koduna kaydedilmesi ve say 2000i sistemine bu kodlar aracılığıyla veri girişinin yapılması gerekmektedir.

### **8- Teklif Mektuplarında Damga Vergisi**

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "I-2" numaralı sırasında belirtilen teklif mektuplarının 1.440.000.- TL tutarında damga vergisine tabi olacağı 40 seri numaralı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiştir.

### **9- Çırac Ücretlerinde Damga Vergisi**

19.06. 1986 gün ve 19139 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 3308 Sayılı Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanununun 25. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca aday çırac, çırac ve öğrencilere ödenecek ücretler her türlü vergiden istisna edildiğinden yapılan bu tür ödemelerden gelir ve damga vergisi kesilmemesi gerekmektedir.

### **10- Kamu Kurumlarının Kendi Aralarında Yaptıkları Alımlarda Damga Vergisi**

2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 71. maddesine göre yapılacak alımlarda (kamu kurumlarından yapılan alımlarda) komisyon oluşturulması ve ihale kararı alınması gerekmediğinden, düzenlenen protokol bedeli üzerinden ilave binde 4.5 oranında karar pulu tahsilatı yapılmaması gerekir.

### **11- Damga Pullarının Yanlış İptal Edilmesi veya İptal Edilmemesi**

Damga pullarının çoğunlukla iptal edilmediği veya rasgele üzeri çizilerek iptal edildiği görülmektedir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 16. maddesinin 5. fıkrasında ise; "Pullar tarihle beraber imza veya mühür konularak iptal olunur. İki pul için bir iptal işlemi yapılabilir." denilmektedir.

## 12- İptal Edilen İhale Kararlarına Ait Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1. maddesinde; "Bu Kanun'a ekli "1" sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır.

"Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeleri ifade eder." denilmiştir. Buna göre; damga vergisinin konusunu kağıtlar oluşturduğundan, bu kağıtların düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur. Bir başka deyişle, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın hukuken tekemmül etmiş ve herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmış olması yeterlidir. İmzalanmak suretiyle tekemmül eden bir kağıdın bilahare hükmünden istifade edilmemiş olması, söz konusu kağıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek bir belge olma vasfını ortadan kaldırmayacaktır.

**12.1- İhalenin İdareler Tarafından İptal Edilmesi:** Damga vergisi, temelde bazı ticari işlemler ile borçlar hukuku konusuna giren bir kısım işlemlerin vergilendirilmesine yöneliktir. Ancak vergileme tekniği açısından diğer vergilerden farklı olarak hukuki işlemlerin bizzat kendisinin değil, işlemin dayanağını teşkil eden kağıtların vergilendirilmesi esası geçerlidir. Bunun doğal sonucu olarak Damga Vergisi Kanunu arka plandaki hukuki işlemin nasıl, neden ve ne zaman doğduğu ile değil; hukuki işlemin sağ doğmasını sağlayan belgelerle ilgilidir. Dolayısıyla damga vergisine tabi bir kağıt düzenlendikten sonra söz konusu kağıdın düzenlenmesine esas teşkil eden işlemin iptal edilmesi halinde, damga vergisini doğuran olay ortadan kalkmayacağından; kesilmiş bulunan verginin iadesi de mümkün olmayacaktır. Ancak yerleşik hale gelmiş olmamakla birlikte, Danıştay'ın söz konusu hususlarla ilgili açılan davalarda genellikle mükellefler lehine karar verdiği ve damga vergisinin iadesi yönünde kararlar verildiği görülmektedir.

**12.2- Vize ve Tescil Sonucuna Bağlı Olarak İhalenin İptal Edilmesi:** 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 64. maddesi gereğince "harcamayı gerektirecek taahhüt ve sözleşme tasarıları" Maliye Bakanlığının vize işlemine tabidir. 832 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 30. maddesinde ise Sayıştay'ın denetimine tabi daire ve kurumlarca "harcamaya ilişkin olarak yapılan sözleşmelerle her türlü bağitların", Sayıştay'ca tescil edildikten sonra uygulanabileceği hükmü yer almıştır.

Maliye Bakanlığı ve Sayıştay tarafından yürütülen bu işlemler, ihale kararlarının ya da sözleşmelerin onaylanması anlamında olmayıp; bir ön denetim faaliyetidir. Bu bakımdan söz konusu işlemlerin Damga Vergisi Kanunu uygulamasına tesiri yoktur. İhalenin iptali halinde, ihale kararına ilişkin damga vergisinin; Ayrıca, Sayıştay'ca tescil edilmeyen sözleşmelerde sözleşmeye ilişkin damga vergisinin iadesi söz konusu değildir. İhale kararı bir kere onaylanmakla; sözleşme bir kere imzalanmakla vergi mükellefiyeti doğmuş olur.

**12.3- İhalenin Kamu İhale Kurumu Tarafından İptal Edilmesi:** 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53. maddesi ile kurulan Kamu İhale Kurumu, aynı Kanun'un 56. maddesi uyarınca, sözleşme imzalanıncaya kadar olan ihale işlemlerine ilişkin olarak, istekiler tarafından yapılacak şikayetleri inceleme ve sonuçlandırma yetkisine sahiptir. Kurum, bu yetkisine dayanarak ihale sürecini durdurabileceği gibi, onaylanmış bir ihale kararını da iptal edebilir. Kişisel görüşümüze göre, şikayet konusu yapılan ihale kararları Kurum tarafından yapılacak inceleme sonucuna göre kesinlik kazanacağından, Damga Vergisi Kanunu açısından vergiyi doğuran olayın da şikayetin uygun bulunmadığı yönündeki Kurum kararı ile meydana geldiğinin kabulü zorunludur. Dolayısıyla ihale yetkilisince onaylanmış olsa bile istekliler tarafından şikayet konusu yapılan bir ihale kararı üzerinden damga vergisi alınmamalı, Kurumun Kararı beklenmelidir.

**12.4- Damga Vergisi Ödenmeden İhalenin İptal Edilmesi:** Damga vergisi ödenmeden ihale kararının iptali de söz konusu olabilir. Yukarıda açıklandığı üzere ihale kararlarında vergiyi doğuran olay, kararın onaylandığı anda meydana gelmiş olur. Bununla birlikte, yükleniciye **tebliğ** edilmedikçe onaylanmış ihale kararına ait damga vergisi mükellefiyetinin yerine getirilmesinin mümkün olmadığı da açıktır. Buna göre, onaylanmış ihale kararının (herhangi bir nedenle) yükleniciye tebliğ edilmeden yada tebliğ tarihinden itibaren belirlenen sürede iptali halinde vergi mükellefiyeti doğmayacaktır.

## 13- Yabancı Para Cinsinden Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi

Damga vergisine tabi kağıtların, yabancı para cinsinden düzenlenmesi ile ilgili Borçlar Kanunu ve Ticaret Kanununda herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ayrıca Türk Parasını Koruma Mevzuatı bakımından da yabancı para cinsinden kağıt düzenlenmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır. Nitekim Damga Vergisi Kanunu yurtdışında düzenlenen kağıtların, hangi hallerde Türkiye’de vergilendirileceğini hükme bağladığından, Kanunda bu konuda zımni bir kabul olduğu söylenebilir.

Damga Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinde, yabancı para üzerinden tanzim edilen damga vergisine tabi kağıtların Maliye Bakanlığı’na tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrileceği ve ona göre damga vergisi alınacağı belirtilmiştir. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak 11.11.1980 tarihinde yürürlüğe giren 15 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile Türk Lirası karşılığı döviz kurlarını tespit etmişti. Sözü edilen Tebliğ’den sonra döviz kurlarını saptama ve duyurma işlemlerindeki gecikmelerin uygulamada sakıncalar doğurduğu görülmüş ve bunun üzerine yayımlanan 35 sıra no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile yabancı paranın Türk Lirası’na çevrilmesinde bakanlığın ikinci bir duyurusuna gerek olmaksızın TC Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz satış kurlarının esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay kağıdın düzenlenip eksiksiz olarak tekemmül etmesidir. Yabancı paranın Türk parasına çevrilmesinde bu tarihte geçerli olan kur esas alınacaktır. Yabancı para cinsinden düzenlenen kağıtlarda ise, düzenleme tarihindeki kurun esas alınması gerekmektedir. Zira, vergiyi doğuran olay, kağıdın eksiksiz olarak düzenlenmesine bağlanmıştır.

Kağıdın yabancı memleketlerde düzenlenmiş olması durumunda ise, kağıdın Türkiye’de vergilendirilmesi gereğinin doğduğu tarihteki kur esas alınarak değerlendirme işlemi yapılacaktır. Türkiye’de vergilendirilme gereğinin hangi hallerde doğduğu Damga Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddede öngörülen haller;

- Kağıdın resmi dairelere ibrazı,
  - Üzerinde devir veya ciro işlemleri yapılması,
  - Ya da hükmünden yararlanılması
- başlıkları altında toplanmıştır.

Bir diğer özellik, vergi ve cezası zamanaşımına uğramış kağıdın hükümlerinden tarh zamanaşımı dolduktan sonra yararlanılması ile ilgilidir. Vergi Usul Kanunu’nun 114. maddesine göre zamanaşımına uğramış vergi alacağı yeniden doğacaktır. Yabancı para cinsinden düzenlenmiş kağıtlar bakımından, bu durumlarda da, yeni kullanım tarihindeki kurun esas alınacağının kabulü gerekir.

#### **KAYNAKÇA**

- 1- Altun, Muhsin. “Avans Mahiyetindeki Bazı Ödemelere Ait Kağıtların Damga Vergisi Karşısındaki Durumu” *Yaklaşım Dergisi*, no.114 (Haziran 2002): 120-126
- 2- Altun, Muhsin. “İptal Edilen İhale Kararlarına Ait Damga Vergisi İade Edilebilir mi?” *Yaklaşım Dergisi*, no.111 (Mart 2002): 84-94
- 3- Akdoğan, Abdurrahman. *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 1991
- 4- Dişli, Mustafa. ve Eyüp Kızılkaya. *Çözümlü Devlet Muhasebesi*. Ankara: Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayını, 2000
- 5- Değer, Nuri. “Türkiye’de Damga Vergiciliği.” *Maliye Dergisi*, no.67 (Ocak-Şubat 1984):45-64
- 6- Karaarslan, Erkan. “Tahakkuk Esaslı Muhasebede Yansıtma Hesapları ve Dönem Sonu İşlemleri.” *Mali Klavuz Dergisi*, no.17 (Temmuz 2002): 108-120

- 7- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel M¼d¼rl¼đ¼ Denetim Birimi Başkanlığı. *Denetim Rehberi*, Ankara:2002
- 8- Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel M¼d¼rl¼đ¼. *Devlet Muhasebesinde Reform alışmaları*. Ankara: Başbakanlık Basımevi, 2002.
- 9- Uluatam, ¼zhan. *Enflasyon ve Devlet Gelirleri*. Ankara: Siyasal Bilgiler Fak¼ltesi Yayınları, 1981
- 10- Y¼ksel, Volkan. ekeođlu, iđdem. “Yabancı Para Cinsinden D¼zenlenen Kağıtlarda Matrahın Tespiti Ve Yurtdışında D¼zenlenen Kağıtların Damga Vergisi M¼kellefiyeti Karşısındaki Durumu” Yaklaşım Dergisi, no.116 (Ađustos): 96-105