

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.04.2014
Duyuru No : 2014/050
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ
Mayıs 2014 - Sayı : 257

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

DAMGA VERGİSİ DOĞABİLMESİ İÇİN, GEÇERLİ ISLAK İMZANIN veya GÜVENLİ ELEKTRONİK İMZANIN GEREKLİLİĞİ

1. DAMGA VERGİSİ ÇOK ZARARLIDIR. BİR AN ÖNCE KALDIRILMALIDIR :

Konuya girmeden önce, öteden beri dile getirdiğimiz “**DAMGA VERGİSİNİN KALDIRILMASI GEREKTİĞİ**” ve öncelikle sözleşmelerde damga vergisinin kaldırılmasına ihtiyaç bulunduğu görüşümüzü tekrar ifade etmekte yarar görüyoruz.

Bu görüşümüz son olarak Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2010 sayısında yayınlanan “**SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR**” başlıklı yazımızda yer almıştır ve belirttiğimiz kaldırılma gerekçeleri şöyle özetlenebilir :

- Sözleşmelerin damga vergisinde, **vergi kaçağı oranı çok yüksektir**. Kaçak önleme imkanları sınırlıdır. Bu durum, **kanun hakimiyetini ve vergi adaletini zedelemektedir**.
- Damga vergisindeki **istisnaların çokluğu ve dağınıklığı** verginin kalitesini bozmaktadır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2013 yılında 6,4 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 144 ülkede bulunan 1.264 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 56.389 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

- Sözleşmelerden damga vergisi alınması, kimi zaman sözleşme yapılmasını veya sözleşmenin sağlıklı olmasını **engellerek hukuk sistemimizi olumsuz etkilemektedir.**
- Günümüzde kar marjlarının çok düşmüş olması **damga vergisinin kara oranını kimi zaman fahiş hale getirmekte ve bu yönüyle Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır.**
- Taraflardan birinin kamu kuruluşu olduğu sözleşmelerdeki damga vergisi **gerçek anlamda bir vergi geliri değildir.** Çünkü bu verginin alınması yüzünden kamu idareleri ya yüksek bedelle alımda bulunmak veya düşük bedelle satım yapmak zorunda kalmaktadır. Yani **vergi yoluyla alınan para, fiyatlar yoluyla kaybedilmektedir.** (Sözleşmelerde damga vergisinin kaldırılması, kamu gelir gider dengesi üzerinde zannedildiği ölçüde olumsuz etki yapmayacaktır.)
- Damga vergisi yüzünden sözleşmelerin gizli tutulması **vergi denetimlerini sağlıksız hale getirmekte ve kayıt dışılığa sebebiyet vermektedir.**

2. 2014 YILI PROGRAMINDA DAMGA VERGİSİ :

02.11.2013 tarihli Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanmış olan 2014 yılı programının 197 nci sırasında ;

“Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu gözden geçirilerek yatırımcılar üzerindeki mali yükler hafifletilecektir.”

ifadesine yer verilmiştir.

Öteden beri damga vergisinin ekonomi üzerinde negatif etkileri olan mali yük oluşturduğu kabul edilmekle beraber **“VERGİ GELİRLERİ AZALMASIN”** saikiyle hareket edilerek damga vergisinin önemli olumsuzlukları ve sözleşmelerde damga vergisinin kaldırılmasıyla devletin gelir gider dengesinde önemli bir bozulma olmayacağı hususları hep göz ardı edilmiş aksine oran artırımlarına gidilmiştir.

2014 yılı programı ile verilen sözün yerine getirilmesini diliyor ve öncelikle sözleşmeler üzerindeki damga vergisinin kaldırılmasını öneriyoruz.

3. İMZA VEYA İMZA YERİNE GEÇEN İŞARET NEDİR ?

Damga Vergisi Kanunu’nun 1 inci maddesine göre Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Aynı maddede ;

“Bu kanundaki kağıtlar 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.”

hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü gibi “İMZA”, damga vergisi açısından asli unsurlardan biridir. İmza veya imza yerine geçebilecek işaret konulmamış kağıtlar nedeniyle damga vergisi alınamaz.

Sözleşmenin yazılı metninde o sözleşme ile borç altına girenlerin imzalarının bulunması gerekir. Sözleşmelerde taraflardan herhangi birinin imzası veya imza yerine geçen işareti eksik ise, o sözleşme tekemmül etmemiş demektir ve damga vergisi doğuramaz.

Bu durumda imzanın ve imza yerine geçen işaretin ne olduğu konusu önem taşımaktadır.

Kanunlarımızda imzayı tanımlayan bir hüküm yoktur. Ancak ilgili hükümler, yargı kararları ve uygulama ışığında yapılmış literel tanımlardan söz edilebilir.

Örnek olarak aşağıda da bahsedeceğimiz bir makalede ¹ imza tanımı ;

“İmza, kişinin kimliğini, hüviyetini gösteren, onu belirleyen ve diğer kişilerden ayıran bir işarettir.”

şeklinde yapılmıştır.

İmzanın ilgili kişinin eliyle atılması ve ıslak olması esastır. Islak olmaktan kasıt, imzanın orijinal olması yani imzanın fotoğrafı veya kopyası şeklinde olmamasıdır.

6098 sayılı Borçlar Kanunu’nun 14 üncü maddesinde, sözleşmelerde imza bulunmasının zorunlu olduğu, güvenli elektronik imzanın imza yerine geçeceği, 15 inci maddesinde ise imzanın el ile yazılarak atılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

¹ Maliye Bakanlığı Baş Hesap Uzmanı Sayın Nihat UZUNOĞLU’nun Lebib Yalkın Mevzuat Dergisinin Kasım 2010 sayısında yayınlanan “FAKS YOLUYLA İMZALANAN SÖZLEŞME VE SİPARİŞ MEKTUPLARININ DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU” başlıklı yazısı.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 205 inci maddesine göre bir senedin veya belgenin hukuken geçerli olabilmesi için imzalanmış veya güvenli elektronik imzası sağlanmış olması şarttır.

İmza yerine geçen işaret tabiri ise, Borçlar Kanunun 16. Maddesinde "imza yerine geçen işaretler" başlığı altında şu şekilde belirlenmiştir: "İmza atamayanlar, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabilirler."

Nitekim 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 206 ncı maddesinin ilk iki bendi imza yerine geçen işaret tabirine ışık tutmaktadır. Bu bentlerin metni şöyledir :

- "(1) İmza atamayanların mühür veya bir alet ya da parmak izi kullanmak suretiyle yapacakları hukuki işlemleri içeren belgelerin senet niteliğini taşıyabilmesi, noterler tarafından düzenleme biçiminde oluşturulmasına bağlıdır.*
- (2) İmza atamayan kimselerin, cüzdanla iş yapmayı usul edinmiş kuruluşlarla olan işlemlerde kullanacakları mühür, kazınmış imza, işaret veya parmak izinin, işlemin başlangıcında hesap defterine veya cüzdanına basılmış olması veya önceden noterde bir örneği saklanmak üzere onanmış bulunması yeterli olup, her işlemde ayrıca onamaya bağlı değildir. "*

Bu düzenlemelerden de anlaşıldığı üzere imza yerine geçen işaretler, imza atamayanlar ile ilgili bir belirlemedir.

4. GÜVENLİ ELEKTRONİK İMZA NEDİR :

5070 sayılı ELEKTRONİK İMZA KANUNU'nun 3/b maddesinde elektronik imza şöyle tanımlanmıştır:

"Elektronik imza: Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veriyi ifade eder."

Aynı Kanun'un 4 üncü maddesindeki güvenli elektronik imza tanımı şöyledir:

"Güvenli elektronik imza;

- a) Münhasıran imza sahibine bağlı olan,*
- b) Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan,*
- c) Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan,*

d) *İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığının tespitini sağlayan, elektronik imzadır.*”

Yine aynı Kanun’un 5 inci maddesinin ilk fıkrası ;

“Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurur.”

hükmünü içermektedir.

Yukarıdaki 3 no.lu bölümün başında belirttiğimiz gibi elektronik imza olgusu Damga Vergisi Kanunu’na da yansımış olup damga vergisine tabi kağıtların elektronik imza kullanılmak suretiyle tanzim edilmesi halinde de damga vergisi doğmaktadır. Ancak damga vergisi doğabilmesi için, kullanılan elektronik imzanın **“güvenli elektronik imza”** olması gerekir.

5. DAMGA VERGİSİ DOĞABİLMESİ İÇİN İMZANIN VARLIĞI, HUKUKEN GEÇERLİ VE BAĞLAYICI OLMASI ŞARTTIR :

Damga vergisi doğabilmesi için Damga Vergisi Kanunu’ndaki tüm şartların, hukuken geçerli olacak şekilde oluşması gerekmektedir.

Bu şartlardan biri olan imzanın da hukuki geçerlilik ve yeterlilik taşıması icap eder.

Tüzel kişiler adına atılan imzaların, hukuken geçerli olması yanında bu tüzel kişiliği BAĞLAYICI nitelikte olması lazımdır.

Bir hukuki işlem olan sözleşmenin sonuçları, sözleşmeyi yapana (tarafılara), bu hususta iradesinin beyan edene ait olur. Bu kuralın istisnasını temsil teşkil etmektedir. Nitekim temsilcinin yaptığı hukuki işlem (sözleşmenin) bütün hukuki sonuçlarıyla temsil olunana aittir.

Örneğin Anonim şirketleri temsil yetkisi yönetim kuruluna aittir. Yönetim kurulu temsile yetkili olanları tescil ve ilan eder. Temsil şeklini tayin eder ve isterse temsil yetkisini devredebilir. Buna göre *yönetim kurulu, temsil yetkisini bir veya daha fazla murahhas üyeye veya müdür olarak üçüncü kişilere de devredebilir. (Ancak, bu durumda en az bir yönetim kurulu üyesinin temsil yetkisini haiz olması şarttır). Netice olarak yönetim kurulu, şirketi temsile yetkili kişileri ve bunların temsil şekillerini gösterecek şekilde alacağı kararı notere onaylatarak bir suretini, tescil ve ilan edilmek üzere ticaret siciline vermek durumundadır. Dolayısıyla anonim şirketlerin hukuki işlemleri, tüzel kişilik adına bu yetkili temsilcilerce yapılır.*

ÖRNEK :

Sözleşmede taraf şirketlerden birinin kaşesi altında o şirketin bordrosunda bulunan ve satın alma müdürü sıfatıyla çalışmakta olan kişinin ıslak imzası bulunsa dahi, söz konusu şirketin imza sirkülerinde, bu kişiye yer verilmemişse veya imza sirkülerinden, bu kişinin tek başına atacağı imzanın o sözleşme için yeterli olmayacağı anlaşılıyorsa ve imza atan kişinin bu sözleşmede yazılı hususlar için geçerli vekaletnamesi de yoksa böyle bir sözleşmenin damga vergisi doğurması söz konusu olamaz.

Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 19 uncu maddesinde ;

“Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya HUKUKİ DURUMUN TEKEMMÜLÜ ile doğar.”

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm damga vergisinin imza boyutu dikkate alınarak yorumlandığında, damga vergisine tabi bir kağıtta imzalardan herhangi birinin, ***“hukuki durumun tekemmülünü”*** engelleyecek şekilde, yani hukuken geçerli olmayacak şekilde geçersiz, yetersiz veya eksik olması durumunda damga vergisinin doğamayacağı anlaşılmaktadır.

EKSİK veya YETERSİZ İMZALI (hukuken bağlayıcı olmayan) bir sözleşmede yazılı edimlerin taraflarca fiilen yerine getirilmiş olması, damga vergisinin aranmasına dayanak olarak gösterilemez. Çünkü bir kağıdın damga vergisi o kağıda ait geçerli imzalar ıslak olarak atıldığı (veya geçerli elektronik imzaya konu edildiği) an itibarıyla ya doğar ya da doğmaz. Bu kağıt sonradan hukuken geçerli hale getirilmediği veya bu kağıda atıf yapan, hukuken geçerli başka bir kağıt düzenlenmediği sürece, söz konusu kağıt ile ilgili gelişen olaylar, yazışma ve haberleşmeler damga vergisi doğmasına sebebiyet veremez.

Damga Vergisi Kanunu'nda elektronik imzanın da imza yerine geçeceği kabul edilmekle beraber, damga vergisi doğabilmesi için ***“güvenli elektronik imza”*** aranmakta, dolayısıyla elektronik imzanın damga vergisi doğurabilmesi için, güvenli elektronik imza olması gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nda damga vergisinin ne zaman doğacağını düzenleyen açık bir hüküm yoktur. Ancak bu Kanundaki maddelerden, damga vergisi gerektiren nitelik ve içerikteki bir kağıdın geçerli ve yeterli şekilde ıslak olarak imzalandığı (imza yerine geçebilen işaretin konulduğu veya güvenli elektronik imza uygulandığı), bu suretle o kağıt ile düzenlenen hükümlerden hukuken faydalanılabilir hale geldiği anda damga vergisini doğuran olayın gerçekleştiğini anlamak mümkündür. Bu anlayışımızı teyit eden bir özelgede *“.....damga vergisinde vergiyi doğuran olay prensip itibariyle kağıtlar üzerindeki imzaların tamamlandığı, yani hükmünden faydalanılabilir hale geldiği anda meydana gelmektedir.”* denilmiştir.²

Görüldüğü gibi damga vergisinden söz edilebilmesi için, kağıdın hükmünden faydalanılabilir bir kağıt haline gelmesi gerekmekte, kağıdın hüküm ifade edebilmesi için ise kağıt üzerinde (veya güvenli elektronik ortamda) kağıtta ikrarda bulunan kişi veya kişileri hukuken bağlayabilen yeterli ve geçerli imzanın bulunması şarttır. İmza konulmakla doğan vergi, kağıt işleme konmasa dahi ortadan kalkmaz, imza eksikliği veya yetersizliği nedeniyle damga vergisi doğmamışsa, imza eksikliğinin bu kağıt üzerinde veya başka bir bağlayıcı imzalı kağıtta bu kağıda atıf yapılmak suretiyle tamamlanmadığı sürece damga vergisinden söz edilemez.

6. DAMGA VERGİSİ DOĞABİLMESİ İÇİN KAĞITTA HUKUKEN GEÇERLİ VE BAĞLAYICI İMZA BULUNMASI GEREKTİĞİ YÖNÜNDEKİ YARGI KARARLARI :

Danıştay'ın istikrar kazanmış kararlarında yer alan görüşü, bir kağıdın damga vergisinin doğabilmesi için o kağıtta HUKUKEN GEÇERLİ ve BAĞLAYICI imza bulunması gerektiği yönündedir.

Danıştay'ın bu görüşünü teyit eden üç adet emsal karar^{3 4 5} aşağıda sunulmuştur :

- 3 no.lu Dipnotta Belirtilen Danıştay Kararı :

Bu karara konu olayda iki şirket kendi aralarında bir reklam sözleşmesi yapmışlar, bu sözleşmeye taraflardan biri imza koymamış, diğer taraf imzalamıştır. Daha sonra bu sözleşme iptal edilerek yerine farklı hükümler içeren yeni bir sözleşme yapılmış ve bu yeni sözleşmede her iki tarafın imzasına yer verilmiştir.

² Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.08.1999 tarih ve 10230 sayılı özelgesi.

³ Danıştay 7 nci dairesinin 04.04.2000 tarih ve E 1990/2761, K 2000/958 sayılı kararı

⁴ Danıştay 7 nci dairesinin 09.03.1999 tarih ve E 1997/2771, K 1999/973 sayılı kararı

⁵ Danıştay 7 nci dairesinin 06.10.1998 tarih ve E 1997/3683, K 1998/3149 sayılı kararı

Danıştay, ilk yapılan sözleşmenin İMZA EKSİKLİĞİ DOLAYISIYLA DAMGA VERGİSİNİ DOĞURMADIĞI, bu sözleşmenin yerine geçmek üzere yapılan her iki tarafça imzalı ikinci sözleşmenin imzalanması suretiyle doğduğu, sonradan fesihnameyle iptal, uygulanmama veya ibraz edilmeme hallerinin, doğmuş olan damga vergisini ortadan kaldırmayacağı görüşünü benimsemiştir.

Bu karar imza eksikliğinin veya geçersizliğinin (bağlayıcı olmamasının) damga vergisi doğmasını engelleyen bir husus olduğunu, verginin damga vergisine tabi kağıdın hukuken geçerli olacak şekilde tanzim edildiği anda doğacağını, bu kağıtla ilgili daha sonra gelişen olayların damga vergisi doğmasına sebebiyet veremeyeceğini ortaya koymaktadır.

- 4 no.lu Dipnotta Belirtilen Danıştay Kararı :

Bu karara konu olayda banka tarafından yapılan repo işlemleri sırasında düzenlenen belgenin, bankada kalan “*bilgisayar çıktısıdır, imza gerekmez*” şerhi düşülerek imzalanmayan suretinin, nüsha olduğu gerekçesiyle tarhiyat yapılmış olup Danıştay, ilgili kağıdın İMZALANMAMIŞ olması nedeniyle bu tarhiyatın kaldırılması gerektiği yönünde karar vermiştir.

- 5 no.lu Dipnotta Belirtilen Danıştay Kararı :

Bu karara konu olayda imza eksikliği veya yetersizliği sorunu bulunmamakla beraber, Sermaye Piyasası Kurulu’na hitaben kaleme alınan yazının, taahhütname olduğu gerekçesiyle yapılan damga vergisi tarhiyatı, bu yazının SPK tarafından yeterli bulunmayarak reddedilmesi, yerine yeni bir metnin kaleme alınması nedeniyle, reddedilen metnin hukuki geçerliliği bulunmadığı dikkate alınarak, (imzalı olmasına rağmen) damga vergisine konu edilemeyeceği karara bağlanmıştır.

Görüldüğü gibi Danıştay damga vergisi doğabilmesi için, kanunen ve hukuken gerekli tüm şartların eksiksiz olarak tekemmül etmesi gerektiği görüşünde ve tutumundadır.

7. İNTERNETTE YAPILAN (MESAFELİ) SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ :

Giderek yaygınlaşmakta olan “*e-ticaret*” , “*sanal mağaza*” gibi isimlerle internet üzerinden satış yapılması kapsamında veya bu kapsam dışında internet ortamında sözleşmeler yapıldığı görülmektedir.

Bu sözleşmeler, mesafeli sözleşme adıyla hukuk sistemimize de girmiş olup 4077 sayılı TÜKETİCİLERİN KORUNMASI HAKKINDA KANUN'un 9/a maddesinin ilk iki bendinde şu hükümlere yer verilmiştir :

“Mesafeli Sözleşmeler

Madde 9/A- Mesafeli sözleşmeler; yazılı, görsel, telefon ve elektronik ortamda veya diğer iletişim araçları kullanılarak ve tüketicilerle karşı karşıya gelinmeksizin yapılan ve malın veya hizmetin tüketiciye anında veya sonradan teslimi veya ifası kararlaştırılan sözleşmelerdir.

Mesafeli satış sözleşmesinin akdinden önce, ayrıntıları Bakanlıkça çıkarılacak tebliğle belirlenecek bilgilerin tüketiciye verilmesi zorunludur. Tüketici, bu bilgileri edindiğini yazılı olarak teyit etmedikçe sözleşme akdedilemez. Elektronik ortamda yapılan sözleşmelerde teyid işlemi, yine elektronik ortamda yapılır.

.....

İnternette yapılan sözleşmelerde damga vergisini konu alan bir maddede⁶ Maliye Bakanlığı'nın internette yapılan sözleşmelerin de damga vergisi doğurabileceği, ancak bu sözleşmelerde damga vergisi aranabilmesi için sözleşmelerin, 5070 sayılı Kanun'da tanımlanan **“güvenli elektronik imza” taşıması gerektiği** görüşünde olduğu ifade edilmiş ve bu görüşün dayanağı olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.05.2013 tarih ve 2022 sayılı özelge gösterilmiştir.

Keza özelge havuzunda bulduğumuz bir özelgenin⁷ son cümlesinde ;

*“..... elektronik ortamda oluşturulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca **5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamış olanları ile bu imza ile imzalanmış olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır.**”*

denilmiştir.

8. FAKS İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU :

Uygulamada bazı sözleşmelerin faks ile yapıldığı görülmektedir.

⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Grup Müdür V. Sayın Erdal KOYUNCU'nun Dünya Gazetesi'nin 30.05.2013 sayısında yayınlanan **“İNTERNETTE YAPILAN SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ”** başlıklı makale.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.05.2013 tarih ve 765 sayılı özelgesi.

Bu yöntemde sözleşme metni üzerinde mutabık kalındıktan sonra taraflardan biri sözleşmeyi imzalamakta ve imzalı metni diğer tarafa faks ile göndermektedir. Faksı alan karşı taraf, bu faks üzerine kendi imzasını koyarak muhatabına tekrar faks yoluyla göndermektedir.

Sonuçta;

İlk tarafın elinde faksladığı ve sadece kendisinin imzaladığı bir metin, ayrıca karşı taraftan faksla gelen ve her iki tarafın imzasının da fakstan çıkmış imza (imza fotoğrafı) olduğu iki adet metin oluşmaktadır.

İkinci tarafın elinde ise fakstan çıkmış tek imzalı bir metin üzerinde kendi ıslak imzasının yer aldığı bir kağıt bulunmaktadır.

Böylelikle her iki tarafın da ıslak imzasını taşıyan bir sözleşme metni ortaya çıkmamış olmaktadır.

Sayın Nihat UZUNOĞLU, 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz yazısında bu durumu ele alarak ve geniş açıklamalarda bulunmak suretiyle, DAMGA VERGİSİ DOĞABİLMESİ İÇİN KAĞIT ÜZERİNDE HER İKİ TARAFIN DA ISLAK İMZASININ BULUNMASI GEREKTİĞİNİ, fotokopi, faks (veya scanner) vasıtasıyla elde edilmiş FOTOĞRAF VEYA KOPYA MAHİYETİNDEKİ İMZALARIN HUKUKEN GEÇERLİ OLMADIĞI YÖNÜNDE VERİLMİŞ İSTİKRARLI YARGITAY KARARLARININ BU GÖRÜŞÜ DOĞRULADIĞINI ifade etmiştir.

9. EKSİK İMZALI KAĞIDIN UYGULAMAYA KONULMASI, RESMİ DAİREYE İBRAZI veya BEDELİN SONRADAN BELLİ OLMASI DAMGA VERGİSİ DOĞMASINA SEBEBİYET VERMEMELİDİR :

Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesine göre yabancı memleketlerde veya Türkiye'deki yabancı elçilik veya konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar prensip olarak damga vergisine tabi tutulmaz. Çünkü kağıdın düzenlendiği yer Türkiye Cumhuriyeti hükümlerinin sahası içinde değildir. Aynı maddeye göre söz konusu kağıtlar ;

- Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği,
- (Türkiye'de) üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü,
- veya herhangi bir surette (Türkiye'de) hükümlerinden faydalanıldığı

takdirde, bu üç işlemten birinin yapıldığı gün itibariyle damga vergisi doğmaktadır.

Türkiye’de yapılmış bir sözleşmeye (veya damga vergisine tabi başka bir kağıda) ait damga vergisi ise imzaları eksiksiz geçerli ve bağlayıcı olmak kaydıyla tamamlandığında doğar.

Bu açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere Türkiye’de düzenlenmiş kağıtların damga vergisi imza eksikliği veya yetersizliği yahut geçersizliği nedeniyle doğmamışsa, bu eksiklikler kağıt üzerinde giderilmediği veya bu eksikliği giderebilecek bir kağıt düzenlenmediği sürece, ibraz, uygulama veya başkaca bir nedenle damga vergisi doğamaz.

Bu görüşümüze ters düşen bir özelve⁸ konu olayda bir üniversite ile bir anonim şirket arasında üst hakkı devri konulu olarak düzenlenen SÖZLEŞMENİN İMZA YETKİSİNE SAHİP KİŞİLERCE İMZALANMADIĞI ortaya çıkmıştır. Bu durumda damga vergisi aranıp aranmayacağı konusunda görüşü talep edilen Gelir İdaresi Başkanlığı, SÖZLEŞMENİN TARAF ŞİRKETİ TEMSİLE YETKİLİ KİŞİLER (KANUNİ TEMSİLCİ VEYA VEKİL) TARAFINDAN İMZALANMAMIŞ OLSA DAHI, bu sözleşmenin üniversiteye İBRAZ EDİLMESİ SURETİYLE İLGİLİ ŞİRKETİN EKSİK İMZALI SÖZLEŞMEYE SONRADAN İCAZET VERDİKLERİNİN ANLAŞILMIŞ OLMASI NEDENİYLE damga vergisi aranması gerektiği görüşünü ileri sürmüştür.

Dikkat edilirse bu özelve açık şekilde kanuna aykırılık vardır.

Sözleşmeye imza koyan kişi veya kişilerin, adına imza koydukları tüzel kişiyi temsile etmeye yetkili ve/veya yeterli bulunmaması halinde, Türkiye’de yapılmış bir sözleşmenin damga vergisi, imza eksikliğinin bu kağıt üzerinde yetkili kişilerin imzasıyla giderilmediği durumda doğamaz. İmza eksikliğinin giderilmesi halinde damga vergisi bu eksikliğin veya yetersizliğin giderildiği tarih itibarıyla doğar. (Kaldı ki bu özelve konu olaydaki üst hakkı devri tapuda işlem yapılmadığı sürece geçerli olmayacağı için, imzalar tamam olsa dahi damga vergisi doğamaz. Aşağıdaki 10 uncu bölümde belirttiğimiz gibi, Danıştay’ın görüşü de bu yöndedir.)

Yetersiz imzalı bir kağıda, ilgili tüzel kişinin sahip çıkması, eksik imzalı kağıdı resmi daireye, mahkemeye veya başka herhangi bir yere ibraz etmiş olması damga vergisini doğurucu olamaz.

⁸ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2009 yılında verdiği B.07.1.GİB.4.07.16.02/DH-2009-7 sayılı özelve.

Sözleşmelerde hukuken yeterli ve geçerli imza bulunsa dahi o sözleşmede belli para mevcut değilse bu para sonradan belli olsa bile, para miktarı sözleşmeye yazılmadığı veya para miktarını belirleyen geçerli imzaları taşıyan başka bir kağıtta bu sözleşmeye atıfta bulunulmadığı⁹ sürece damga vergisi doğmaz. Maliye İdaresi bu hususu teyit eden bir özelgesinde⁹ yeminli mali müşavirlerin tam tasdik dışındaki diğer tasdik sözleşmelerinde, sözleşmenin düzenlendiği an itibariyle tasdik ücreti tutarı belli olmaması nedeniyle belli para bulunmadığı durumlarda damga vergisi aranmayacağı belli paranın (KDV hariç tasdik ücretinin) “.....sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve BU TUTARIN SÖZLEŞMEYE EKLENMESİ HALİNDE.....” bu eklemenin şerh olarak kabul edileceği ve şerhin konulduğu tarih itibariyle damga vergisi doğacağı belirtilmiştir.

Yetkisiz temsilcinin yaptığı hukuki işlem (yani sözleşmeye attığı imza) daha sonra temsil edilen tarafından verilen icazetle, temsil edileni bağlayıcı hale gelse dahi, sözleşmenin bu şekilde sonradan tekemmül etmesi damga vergisi açısından anlam ifade etmemektedir.

Nitekim, damga vergisinde vergiyi doğuran olay sözleşmenin imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül ettiği andır. Vergiyi doğuran olay anı itibariyle de sözleşme geçerli olmadığından damga vergisi aranması mümkün değildir. Daha sonraki bir tarihte sözleşmeyi hukuken geçerli hale getiren işlem (icazet), taraflar arasındaki özel hukuka ilişkin bir muamele olup, damga vergisi açısından vergiyi doğuran bir olay değildir. Damga vergisi kağıdın düzenlenip imzalandığı anda (vergiyi doğuran olay anında) ya vardır yahut yoktur. Daha sonraki işlemlerin bu vergi üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

10. GAYRİMENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞLARINI KONU ALAN SÖZLEŞMELERLE İLGİLİ ÖZEL DURUM:

Danıştay, yasal olarak belirlenmiş resmi şekle tabi işlemler hakkında bu resmi şekil tatbik edilmeden önce yapılan sözleşmelerin, damga vergisi doğurucu anlamda sözleşme sayılamayacağı görüşündedir.

Bu görüşün en önemli uygulama alanı gayrimenkul satışlarıdır. Çünkü hukuken gayrimenkul satış işleminin tapuda yapılması esastır. (Gayrimenkul devri tapuya gidilmeksizin sözleşmeyle yapılabilecek bir işlem değildir.)

Benzer durum, anonim ve limited şirket hissesi satışlarını konu alan sözleşmeler açısından da geçerlidir.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.06.2008 tarih ve 58022 sayılı yazısı. (Mehaz: Sayın Şaban KÜÇÜK'ÜN Yaklaşım Dergisinin Nisan 2011 sayısındaki “MATRAHI OLUŞTURAN BEDELİN SONRADAN BELLİ OLMASI HALİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI” başlıklı yazısı.

Dolayısıyla Danıştay'ın anlayışına göre bu nitelikteki sözleşmelere imza konulmuş olsa dahi damga vergisi doğmayabilir. Konu hakkındaki detaylı bilgi ve dayanaklar için aşağıda belirttiğimiz yazımıza¹⁰ bakılabilir.

11. ÖZET VE SONUÇ:

Damga vergisi konusunda dile getirilmesi gereken ilk ve en önemli husus bu verginin İLKE ve ÇOK ZARARLI BİR VERGİ OLDUĞU, bir an önce kaldırılması gerektiği, özellikle sözleşmelerde damga vergisi uygulamasına bir an önce son verilmesi gerektiğidir.

Bir kağıdın damga vergisinden bahsedilebilmesi için o kağıt üzerinde, hukuken geçerli ve ilgili taraf veya tarafları, BU KAĞITTA Kİ İŞLEM İTİBARIYLA BAĞLAYICI İSLAK İMZA VEYA İMZA YERİNE GEÇEN BİR İŞARET TAŞIMASI YAHUT GÜVENLİ ELEKTRONİK İMZA UYGULAMASINA KONU EDİLMESİ ŞARTTIR.

İnternette yapılan sözleşmelerin damga vergisi de, bunlar hakkında güvenli elektronik imza kullanılması halinde doğabilir.

Faks ile yapılan (kağıt üzerinde taraflardan birinin veya her ikisinin imzasının imza fotoğrafı veya kopyası şeklinde görüldüğü) sözleşmeler damga vergisi doğuramaz.

Eksik imzalı bir kağıdın resmi daireye yahut başka bir yere ibrazı veya uygulamaya konulması, damga vergisi doğmasına sebebiyet vermemelidir.

İmzalarda eksiklik bulunmasa dahi gayrimenkul satışını konu alan sözleşmeler Danıştay'ın görüşü uyarınca damga vergisi doğurmamaktadır. İştirak hissesi satışlarına ilişkin sözleşmelerde de benzer nedenle ve istisna hükümleri nedeniyle özellikler bulunmaktadır.

¹⁰ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Eylül 2012 sayısında yayınlanan “ANONİM VEYA LİMİTED ŞİRKET İŞTİRAK HİSSELERİ İLE TAŞINMAZLARIN DEVRİNİ KONU ALAN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU” başlıklı yazımız.