

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.06.2016
Duyuru No : 2016/064
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
Sayı : 418

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

SÖZLEŞMELERDEKİ SİGORTA YAPTIRMA, TEMİNAT GÖSTERME VE CİRO TAAHHÜTLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

ÖZ:

Sözleşmelerde yazılı BELLİ PARA üzerinden nispi oranda damga vergisi alınmaktadır.

BELLİ PARA, sözleşmede yazılı olan KDV hariç mal veya hizmet satış bedelidir.

Bu nedenle sözleşmelerdeki sigorta yaptırma, teminat gösterme taahhütleri ve parametre niteliğindeki rakamlar damga vergisi matrahına girmez.

Bu konuda uzun süredir devam eden görüş farklarının biran önce giderilmesinde yarar görüyoruz.

Ancak asıl düşüncemiz, damga vergisinin çok sakıncalı bir vergi olduğu ve hemen yürürlükten kaldırılması gerektiği yönündedir.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisi, Belli Para, Sözleşmelerde Damga Vergisi

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 2014 yılında 7,02 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 152 ülkede bulunan 1.328 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 60.000 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.

1. GİRİŞ:

DAMGA VERGİSİNİN KALDIRILMASI GEREKTİĞİ GÖRÜŞÜMÜZ VE BU VERGİ HAKKINDAKİ ÇALIŞMALARIMIZ:

Her vesile ile belirttiğimiz gibi, bizim görüşümüz Damga Vergisi Kanunu'nun tümüyle yürürlükten kaldırılması gerektiği yönündedir.

Özellikle sözleşmelerdeki belli paranın binde 9,48'i oranında (her bir orijinal nüsha için ayrı ayrı olmak üzere) alınmakta olan damga vergisinin öncelikle yürürlükten kaldırılması gerektiğini düşünüyoruz.

Bu düşüncelerimiz nedeniyle damga vergisinin detayları, ele almak istemediğimiz bir konudur. Ancak uygulamada sık sık karşımıza çıkan can sıkıcı olaylar, bizi bu konuda makale hazırlamaya sevk etmektedir.

Bugüne kadar yayınlanan ve damga vergisini konu alan makalelerimiz aşağıda listelenmiştir:

- Vergi Mahsuplarında Damga Vergisi Alınmamalıdır ¹ (Bu önerimiz kabul görmüştür.)
- Harcırahların Gelir ve Damga Vergisi Stopajları ile SSK Primleri Karşısındaki Durumu ²
- SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ KALDIRILMALIDIR ³
- Anonim veya Limited Şirket İştirak Hisseleri ile Taşınmazların Devrini Konu Alan Sözleşmelerin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu ⁴
- Harcırahların ve Gerçek Yol Giderlerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu ⁵
- Damga Vergisi Doğabilmesi İçin, Geçerli Islak İmzanın veya Güvenli Elektronik İmzanın Gerekliği ⁶

2. BU MAKALEMİZİN KONUSU:

Sözleşmelerden alınan damga vergisinin matrahı, sözleşmede yazılı **"BELLİ PARA"**dır. Buradaki belli para, alım - satıma konu mal veya hizmetin KDV hariç bedelidir.

¹ Mükellefin Dergisi Temmuz 2000 sayısı.

² Vergi Sorunları Dergisi Mart 2007 sayısı.

³ Lebib Yalkın Dergisinin Kasım 2010 sayısı.

⁴ Lebib Yalkın Dergisinin Eylül 2012 sayısı.

⁵ Lebib Yalkın Dergisinin Ocak 2014 sayısı.

⁶ Yaklaşım Dergisinin Mayıs 2014 sayısı.

Bu nedenle sigorta yaptırılacağına, teminat gösterileceğine dair hükümler ve taraflardan birinin diğerinden sağlayacağı hasılatı ifade etmeyecek nitelikteki işlem hacimleri (gösterge, tavan veya parametre niteliğindeki rakamlar), belli para niteliği taşımadığı için damga vergisi matrahına dahil edilemez.

Uygulamada belli para niteliği taşımayan söz konusu rakamlar üzerinden de damga vergisi istenmesi olaylarına rastlanması nedeniyle, konu hakkında bilgi ve görüşlerimizi içeren bu makalenin hazırlanmasına ihtiyaç duyulmuştur.

3. DAMGA VERGİSİ MATRAHI OLUŞTURMA AÇISINDAN “BELLİ PARA” KAVRAMI:

Sözleşmelerden, taahhütnamelerden veya sözleşme içindeki taahhüt hükümlerinden yola çıkarak damga vergisi alınabilmesi için, matraha girecek rakamın “BELLİ PARA” olması gerekir.

BELLİ PARA NİTELİĞİ TAŞIMAYAN RAKAMLAR KAĞITTA ZİKREDİLMİŞ OLSA BİLE, DAMGA VERGİSİ MATRAHINA GİRMEZ.

Damga vergisi açısından belli paranın ne anlama geldiği Damga Vergisi Kanunun 10 uncu maddesinde;

“Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımda kastedilen belli paranın, sözleşme tarafları arasında yapılacak alışverişin KDV hariç bedeli olduğu görüşündeyiz.

Maliye İdaresi 30 no.lu KDV Genel Tebliğindeki,

“.....Damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,”

hesaplanacağı ifadesiyle yukarıdaki görüşümüzü teyit etmekle beraber, aşağıdaki bölümlerde açıkladığımız şekilde, bu tanım ve anlayışa uymayan rakamları belli para saymak suretiyle birçok ihtilafa sebebiyet vermiştir.

Belli para kavramı yazımızın ana konusunu oluşturmadığı için bu konuyu inceleyen kapsamlı bir yazıya ⁷ atıfta bulunmakla ve aşağıda birkaç önemli hususu belirtmekle yetiniyoruz:

- Belli paranın, sözleşmedeki hükümlerden hareket edilerek KESİN şekilde bulunabilmesi gerekir. Tahmin veya takdir yoluyla yahut cari fiyatlara bakılarak belli para tespiti mümkün değildir. Bu nedenle damga vergisi

⁷ Sayın Mehmet BİNGÖL’ün Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 2011 sayısında yayınlanan “**Damga Vergisi Yönünden Sözleşmelerde Belli Para Kavramı**” başlıklı yazısı.

tarhiyatları ancak ikmalen tarhiyat olabilir. Re'sen tarhiyat mümkün değildir.⁸

- Sözleşmede birim fiyat belirtilmekle beraber, miktar belli değilse, belli para yoktur.⁹
- Hizmet bedelinin gelecekte yapılacak satış tutarının belli bir yüzdesi olarak tanımlandığı sözleşmelerde bu yüzdenin uygulanacağı satış tutarı gelecekte belli olacağı için belli para yoktur.¹⁰
- Kağıdın imza edildiği an itibarıyla bedel belli değilse, damga vergisi doğmaz. Malın veya hizmetin bedeli, sözleşmenin imzalanmasından sonra belli olacaksa, bedel kesinleştiğinde bu bedel sözleşmeye ilave edilmediği takdirde damga vergisi doğmaz.¹¹
- Belli para tutarı sözleşmede atıf yapılan başka kağıtlara bakılarak tespit edilebiliyorsa, belli para var demektir. Ancak atıf yapılan kağıdın Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde yapılan "KAĞIT" tanımına uygun bir kağıt olması gerekir.
- Satışı öngörülen malın miktarı belli olmakla beraber, fiyatı gelecekte belli olacaksa, liste fiyatı, gösterge fiyat, cari fiyat gibi göstergeler kullanılarak belli para tespiti yapılamaz.

Bu husus, bir Danıştay Kararında¹²,

"..... satışı üstlenilen akaryakıt ve madeni yağın fiyatı gösterilemediği gibi fiyatı etkileyen madeni yağın cinsi akaryakıtın cinsleri (süper, kurşunsuz veya normal benzin) itibarıyla her cinsten alınacak miktar ayırımına da yer verilmemiştir. Kaldı ki akaryakıt fiyatlarının yıllık sürede nasıl bir seyir göstereceğinin önceden belirlenmesi de mümkün değildir. Bu durumda vergiye tabi kağıttaki rakamların bu kağıtta yer almayan üstelik zaman ve mekana göre değişebilecek bazı değerlerle çarpılması sonucu bulunacak parasal değer, yasanın kastettiği anlamda "belli para" olarak kabul edilemez."

ifadesiyle dile getirilmiştir.¹³

⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 06.11.1998 tarih ve E: 1997/103; K:1998/341 sayılı kararında, "...fiyatı ve kıymeti belirleyen KESİN BİR RAKAM (BELLİ PARA) BULUNMADIĞINDAN, bayilik sözleşmesinin...." nispi damga vergisine tabi tutulması uygun görülmemiştir.

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2011 tarih ve 607 sayılı özelgesi.

¹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2007 tarih ve 79 sayılı özelgesi.

¹¹ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.06.2011 tarih ve 105 sayılı özelgesi.

¹² Danıştay 7 nci Dairesinin 26.01.2010 tarih ve E.2007/3574, K.2010/265 sayılı kararı.

Her ne kadar geçmişte Danıştay 7 nci Dairesinin sözleşmede mal miktarının belirtildiği fakat fiyatın belirtilmediği sözleşmelerde cari fiyat üzerine hesaplama yapılarak damga vergisi ödenmesi gerektiği yönünde kararları ¹⁴ var ise de, bu Dairenin güncel içtihadı 13 no.lu dipnotta belirttiğimiz gibi farklı (bize göre doğru) noktaya gelmiştir.

Danıştay 9 uncu Dairesinin bir kararında ¹⁵ da sözleşmede satışı öngörülen çimentonun miktarı belli olmakla beraber, fiyatı belirleyen bir ifade bulunmadığı dikkate alınarak **cari fiyat üzerinden hesaplama yapılmak suretiyle bulunan tutarın belli para olmadığı** hükme bağlanmıştır.

4. DAMGA VERGİSİ AÇISINDAN TAAHHÜT KAVRAMI:

Bilindiği üzere, belli para içeren taahhütnameler damga vergisine tabi kağıtlardandır.

Sözleşme metinlerinde yer alan taahhüt hükümleri de belli para içermesi halinde damga vergisine konu teşkil eder.

Damga vergisi açısından **“TAAHHÜT”** ibaresinin ne anlama geldiği bir Danıştay kararında¹⁶ şöyle ifade edilmiştir;

“..... Türk Hukuk Lügatında “Taahhüt; kendi nam ve hesabına hakiki bir şahsa veya hususi yahut amme hükmü şahsına karşı mukaveleli veya mukavelesiz bir işin yapılmasının veya bir malın tesliminin hakiki veya hükmü şahıslar tarafından deruhte edilmesidir” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanımlamaya göre taahhütnamenin varlığı için bir işin yapılması veya bir malın tesliminin söz konusu olması gerekmektedir.

Olayda, takometre takmayacak bazı ticari araç sahiplerinin araçlarını belediye sınırları dışına çıkarmayacakları yolunda verecekleri belgede her ne kadar noter tarafından taahhütname başlığı konulmuş ise de, içeriği itibarıyla herhangi bir malın teslimi veya bir işin yapılmasına yönelik bulunmaması nedeniyle bu belgeyi Harçlar Kanunu’nun 42. maddesinde yer alan taahhütname olarak kabul etmek mümkün değildir.....”

¹³ Benzer ifadeler, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 18.11.1994 tarih ve 1994/26 Esas No.lu Kararda da mevcuttur.

¹⁴ Danıştay 7 nci Dairesinin 04.12.1995 tarih ve E.1993/3135, K.1995/4978 sayılı kararında sözleşmede alımı öngörülen doğalgaz miktarının gösterilmiş olması nedeniyle bu miktarın sözleşmenin imzası anında geçerli tarifede yer alan fiyatlarla çarpılması suretiyle belli para tespiti yapılabileceği görüşü benimsenmişti. (Bize göre hatalı olan bu içtihat günümüzde, böyle bir durumda belli para bulunmadığı yönünde değişmiştir.)

¹⁵ Danıştay 9 uncu Dairesinin 19.06.1996 tarih ve E.1996/472, K.1996/2308 sayılı kararı.

¹⁶ Danıştay 9 uncu Dairesinin 10.03.1995 tarih ve E.1994/615, K.1995/520 sayılı kararı.

Görüldüğü gibi Danıştay'ın bizim de katıldığımız bu kararında, damga vergisi açısından taahhütnameden bahsedilebilmesi için, taahhüdün BELLİ PARA karşılığında mal veya hizmet satımını konu alması gerektiği görüşü benimsenmiştir.

Buna göre aşağıda da ifade ettiğimiz gibi, sözleşmelerdeki veya taahhütnamelerdeki, sigorta yaptırılacağı, teminat verileceği, belli bir eşğin atlanması halinde primlendirme yapılacağı gibi hükümlere konu olan, sigorta teminatı, ipotek veya teminat mektubu tutarı, primlendirmeye esas teşkil edecek eşik rakam, damga vergisi anlamında belli para değildir.

5. SÖZLEŞMELERDEKİ SİGORTA YAPTIRMA TAAHHÜTLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Bazı sözleşmelerde muhtelif nedenlerle taraflardan biri diğer tarafa, sözleşme ile ilgili olarak belli bir tavan teminat sağlayan sigorta yaptırma taahhüdünde bulunabilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bazı oto kira sözleşmelerinde aracın uğrayacağı hasarları veya aracın üçüncü kişilere verebileceği zararları tazmin amacıyla kiracının belli bir sigorta teminatı içeren poliçe yaptırması şart koşulmakta ve kiracı sigorta yaptıracağını taahhüt etmektedir.

Bu tipik örnekte sözleşmede yazılı belli para, oto kirasının KDV hariç¹⁷ tutarıdır.

MALİYE İDARESİ'NİN GÖRÜŞÜ:

Maliye İdaresi söz konusu sigorta yaptırma taahhütlerindeki sigorta teminatı tutarı üzerinden de damga vergisi alınması gerektiği şeklinde bize göre fevkalade hatalı bir görüş ileri sürmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bir özalgede¹⁸, “..... otomobil kiralama filo yönetimi hizmet sözleşmesindeki, en yüksek vergi alınmasını gerektiren ihtiyari mali mesuliyet sigortası yaptırılması taahhüdüne ilişkin 150.000 TL üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.” denilmiştir.

Görüldüğü gibi idari görüş, yukarıda açıkladığımız “belli para” ve “taahhüt” kavramlarına aykırıdır.

DANIŞTAY'IN GÖRÜŞÜ:

Maliye İdaresinin bu kabul edilemez görüşü baz alınarak çıkarılan 04.07.2008 tarih ve 21 sayılı Türkiye Noterler Birliği Genelgesi ve bu Genelgenin dayandırıldığı 10.06.2008 tarih ve 57.713 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı yazısı, Danıştay'da iptal davasına konu edilmiştir.

Danıştay 7. Dairesi söz konusu Genelgenin ve Gelir İdaresi Başkanlığı görüşünü

¹⁷ 30 no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği.

¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 16.09.2010 tarih ve 349 sayılı özalgesi.

içeren yazının YÜRÜTMESİNİ DURDURMUŞTUR.¹⁹

Danıştay'ın bu kararında yer alan, yürütmenin durdurulması nedenine ilişkin hüküm şöyledir:

“..... ilgililerce, asıl faaliyet konularına ilişkin olarak düzenlenen kağıtların içerisinde, ayrıca, sigorta yaptırmaya ilişkin olarak kullanılan ve sözleşmeye konu iş nedeniyle meydana gelebilecek zararları karşılama yükümlülüğünü içeren ifadelerin, ifade sahipleri açısından taahhüt, bunların yer aldığı kağıtların da “taahhütname” olarak kabulüne olanak bulunmadığından, aksi görüşle, anılan kağıtların damga vergisi ve harca tabi tutulması yolunda tesis edilen Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı işleminde ve bu işlemin noter odaları başkanlıklarına ve noterlere duyurulmasına yönelik Türkiye Noterler Birliği Genelgesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu bakımdan; açıkça hukuka aykırı olan anılan Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı işlemi ile Genelgenin yürütülmesi halinde, telafisi imkansız zararların doğacağı açıktır.”

Görüldüğü gibi DANIŞTAY, SÖZLEŞMELERDEKİ SİGORTA YAPTIRMA TAAHHÜTLERİ İLE İLGİLİ RAKAMLARI BELLİ PARA OLARAK KABUL ETMEMEKTEDİR.

BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ:

Şahsi kanaatimiz de Danıştay'ın görüşüne paralel olmakla beraber, söz konusu Noterler Birliği Genelgesi ve bunun dayandırıldığı Gelir İdaresi Başkanlığı işleminin iptali için aşağıdaki ilave gerekçelerimiz de vardır:

Üzerinden damga vergisi alınmak istenen rakam azami sigorta teminatı olduğuna göre;

- Mal veya hizmet satış bedeli niteliğinde olmadığı için bu rakamın belli para vasfı yoktur.
- Bu rakam, mutlak değil TAVAN mahiyetindeki bir meblağdır. Sözleşmede belli teminat sağlayan sigorta yaptırmak yerine BELLİ BİR TAVAN RAKAMI geçmemek şartıyla ortaya çıkabilecek zararların karşılanacağı hükmü olsa bile damga vergisi doğmaz. Çünkü hem tazminatlar satış bedeli niteliğinde değildir, hem de TAVAN rakamlar belli para sayılamaz. (Gelecekte belli olacak bir paranın hangi tavan ile sınırlı olacağını belirler.)
- Yine bu rakam, sözleşmenin taraflarından biri olmayan sigorta şirketinin düzenleyeceği poliçedeki teminat tutarı olup, sigorta poliçeleri damga vergisinden istisna edilmiştir. (Damga Vergisine bağlı II sayılı tablonun IV-5 no.lu pozisyonu)
- Sigorta yaptırmaya taahhüdünün belli para sayılarak damga vergisi alınması halinde mantıksız ve kabul edilemez sonuçlar doğabilmektedir.

¹⁹ Danıştay 7. Dairesinin 27.12.2011 tarih ve E.2011/5277 sayılı yürütmenin durdurulması kararı.

Örnek vermek gerekirse, bir oto filo kiralama şirketinin 36 aylığına toplam 36.000 + KDV bedelle oto kiraladığını, bu işlemde 3.000 TL para kazandığını, kira sözleşmesinde 2.000.000 TL teminatlı ihtiyari mali mesuliyet sigortası yaptırma taahhüdü bulunduğu varsayımında, bu sözleşmeden doğacak damga vergisi, belli para konumunda olan 36.000 TL üzerinden kira sözleşmelerinde geçerli olan 0,00189 orana göre 68,04 TL'dir. Bu kağıttan (2.000.000 x 0,0098 =) 19,600 TL damga vergisi alınması, işlemde doğan kazancın yaklaşık 6 katı miktarda vergi alınması anlamına gelir ki, böyle bir durumun mantıksızlığı ve Anayasanın 73 üncü maddesine aykırılığı tartışılmaz.

GÜNDEMDEKİ YASA DEĞİŞİKLİĞİ TASARISI:

Sigortacılık sektörünü konu alan gündemdeki bir yasa değişikliği tasarısında, Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tablonun IV - V no.lu pozisyonuna;

“..... diğer kağıtlarda yer alan sigorta yaptırma taahhütleri”

İbaresinin eklenmesinin planlandığı görülmüştür.

Her ne kadar bu tasarıyla sözleşmelerdeki sigorta yaptırma taahhütleri üzerinden damga vergisi alınmayacağına hükme bağlanması şeklinde olumlu bir yaklaşım var ise de, bu değişikliği uygun bulmuyoruz.

Çünkü böyle bir değişiklik, hem bu taahhütler damga vergisinin konusuna giriyormuş da şimdi istisna ediliyormuş izlenimi vermesi bakımından doğru değildir, hem de bu hüküm, geçmişte yapılan sözleşmelerdeki sigorta yaptırma taahhütlerinin damga vergili olması gerektiği gibi bir anlam çıkarılmasına sebebiyet verir.

Bu nedenle söz konusu ibarenin istisna hükümleri arasına alınması yerine, Maliye İdaresinin bir Tebliğ çıkararak, 30 no.lu Tebliğdeki görüşüne paralel şekilde belli para tanımı yapması ve sigorta yaptırma, teminat verme, parametre belirtme şeklindeki rakamların belli para olmadığı ve belli para hesabında dikkate alınamayacağı hususlarının açıkça hükme bağlanması doğru olacaktır.

6. SÖZLEŞMELERDEKİ TEMİNAT VERME TAAHHÜTLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU:

Bazı sözleşmelerde taraflardan biri diğer tarafa belli bir meblağda teminat mektubu verme, ipotek sağlama veya başka bir teminat gösterme taahhüdünde bulunabilmektedir.

Verilmesi taahhüt edilen teminat tutarı, belli para tanımına dahil değildir. Bu nedenle damga vergisi matrahını etkileyemez.

Fakat Maliye İdaresi bir özelgesinde ²⁰;

²⁰ Karabük Defterdarlığı tarafından verilen 14.10.2011 tarih ve DV-6 sayılı özelgesi.

“..... Yetkili servis sözleşmesinin teminat mektubu verme taahhüdüne ilişkin 200.000 TL üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

İfadesine yer vermek suretiyle, sözleşmedeki teminat verilmesine ilişkin meblağı da belli para sayarak damga vergisi matrahına dahil edilmesini öngörmüştür.

Bu görüşe katılmıyoruz.

Yetkili servis sözleşmesi bir prensip sözleşmesi olup, alım-satım miktar ve tutarlarını içermez. Bu sözleşmede zikredilen teminat verme taahhüdü de taraflar arasında yapılacak alım - satım bedelini (BELLİ PARAYI) ifade etmemektedir.

Sözleşmelerdeki teminat verme taahhütlerinin damga vergisinin karşısındaki durumunu açıklığa kavuşturan yargı kararına rastlanmamıştır. ^{21 22}

7. SÖZLEŞMELERDEKİ, TARAFLARDAN BİRİNİN DİĞERİNDEN YAPACAĞI HASILATI İFADE ETMEYECEK NİTELİK TAŞIYAN İŞLEM HACMİ RAKAMLARININ DAMGA VERGİSİNİN KARŞISINDAKİ DURUMU:

Sözleşme ile, bir kişinin başka bir kişiden kaç liralık mal veya hizmet alacağı hükme bağlanırsa, buradaki KDV hariç işlem tutarı, belli para tanımına girer ve damga vergisine konu teşkil eder.

Nitekim, 30 No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde;

“.....Damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması,”

öngörülmektedir.

Ancak sözleşmelerdeki diğer rakamlar, damga vergisi matrahı olabilecek belli para niteliği taşımamaktadır.

²¹ Mukavelelerde esas muamelelerin yanı sıra sigorta yaptırma ipotek veya teminat mektubu verme taahhüdünün bulunması halinde harç ve damga vergisinin matrahının belirlenmesine yönelik Türkiye Noterler Birliğinin çeşitli tarihli genelgeleri bulunduğu, iptali istenen genelgenin de çelişkilerle dolu olduğu bu nedenle yerinde olmadığı ileri sürülerek açılan davada Danıştay 9 uncu Dairesi, iptali gereken idari işlem bulunmadığı gerekçesiyle esasa girmeksizin red kararı vermiştir. (28.02.2001 tarih ve E.2001/751, K.2001/651 sayılı karar.)

²² Danıştay 7 nci Dairesi'nin esasa girmeksizin verdiği benzer bir red kararı üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından verilen bozma kararında, Noterler Birliği Genelgelerinin iptal davasına konu olabileceği görüşü benimsenmiştir. (22.02.2008 tarih ve E.2007/307, K.2008/164 sayılı karar) Daha sonra açılan benzer bir iptal davasında esasa girilerek 12 no.lu dipnotta belirttiğimiz yürütmenin durdurulması kararı verilmiştir.

ÖRNEKLER:

- Bir kredi kartı kuruluşu ile banka arasında, kredi kartı işletilmesi konusunda sözleşme yapılmıştır. Bu sözleşmede banka, kredi kartı kuruluşuna bu kartlar üzerinden müşterileri tarafından yapılacak ödemeler tutarı toplamı anlamında bir İŞLEM HACMİ taahhüdünde bulunmuştur. (Bu hacim 38 milyon EURO'dur.)

Maliye İdaresi bu işlem hacmini belli para sayarak vergi tahakkuk ettirmiş olup, banka bu tahakkuka karşı dava açmıştır.

Davaya bakan Mahkeme “..... **Sözleşme konusu olmayan paraların sırf kağıtta yazılı olması sebebiyle damga vergisine tabi tutulmasında hukuka uyarlılık bulunmadığı**” gerekçesiyle tarhiyatı terkin etmiştir.²³

Vergi Mahkemesi kararına katılıyoruz.

- Bir bayilik sözleşmesinde bayinin yılda 6 milyon TL ciro yapacağını belirtmesi, bu 6 milyon TL'nin damga vergisi matrahına girmesini gerektirmez. Çünkü söz konusu meblağ sözleşmeyle imza altına alınan, taraflar arasında cereyan edecek KDV hariç alışveriş tutarını ifade etmemektedir. Bu meblağ bayinin üçüncü kişilerle yapacağı alışveriş tutarını ifade etmekte olduğu için damga vergisi açısından belli para niteliği yoktur.
- Bazı sözleşmelerde ciro tutarı cezai şartı tanımlamak amacıyla kullanılmaktadır. Örnek vermek gerekirse, bir bayi yılda 5 milyon TL'yi aşacak şekilde alımda bulunmadığı takdirde 250.000 TL cezai şart ödemesinde bulunacağını ifade etmişse, burada imza altına alınan şey 250.000 TL'lik cezai şarttır. 5 milyon TL'lik tutar ise, belli para niteliği taşımayan, sadece cezai şartın tanımı amacıyla zikredilmiş olan bir meblağdır. (Cezai şart niteliği taşıyan rakamların damga vergisi karşısındaki durumu da tartışmalıdır.)
- Hasılat kirası şeklindeki sözleşmelerde kira tutarına baz teşkil etmek üzere zikredilen hasılat rakamları da damga vergisi açısından belli para sayılabilecek meblağlar değildir. Çünkü kira sözleşmelerinde dikkate alınabilecek belli para sözleşmeyle zikredilen KDV hariç kira tutarıdır. Kiranın hesabında baz alınacak hasılat, damga vergisi açısından belli para niteliği taşımaz.

8. SONUÇ:

Maliye İdaresi sözleşmelerdeki belli para niteliği taşımayan sigorta yaptırma, teminat gösterme taahhütleri ve parametre niteliğindeki rakamlar üzerinden de damga vergisi alınmasını öngörmektedir.

²³ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 14.06.2012 tarih ve E:2011/1985 K:2012/1733 sayılı kararı.

Bu idari görüşler mevzuata aykırı olup, uygulamada ciddi sıkıntılar yaratmaktadır.

Söz konusu rakamların damga vergisi açısından belli para olmadığı yönünde yargı kararları bulunmakla beraber, uygulama sorunları devam etmektedir.

Aynı şekilde sözleşmede belirtilmekle beraber, fiyatın gelecekte belli olacağı durumlarda, sözleşmenin imza günü itibariyle geçerli fiyat baz alınmak suretiyle belli para yaratılmaya çalışılması şeklindeki hatalı uygulamalar mevcuttur.

Bu sorunların giderilmesi gerektiğini düşünüyor olmamıza rağmen, asıl düşüncemiz damga vergisinin faydadan çok zarar getirdiği ve yürürlükten kaldırılması gerektiği, en azından sözleşmelerde damga vergisi alınması uygulamasına son verilmesinin isabetli olacağı yönündedir.

Kaynakça:

Damga Vergisi Kanunu ve Tebliğleri,
Dipnotlarda belirtilen yazar görüşleri, özelgeler ve yargı kararları,