

DAMGA VERGİSİ

UYGULAMA REHBERİ

Osman SARAÇ
Maliye MufettiŖi

TÜRMOB YAYINLARI- 263
ANKARA - 2005
Sirküler Rapor Serisi
Seri No: 2005 - 5

TÜRMOB Adına Sahibi
Mehmet TİMUR

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Yayın Türü

Yaygın Süreli

Baskı

Fersa Matbaası
(0.312) 278 43 56

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

ÖNSÖZ

Muhasebecilik, mali müşavirlik mesleği sürekli bir gelişim ve değişim içinde kendini yenilemek zorundadır. Bu yüzden TÜRMOB'un temel politikalarından birini eğitim faaliyetleri oluşturmaktadır. TÜRMOB ve Odalarımızın en fazla ağırlık verdiği konuların başında eğitim seminerleri ve yayınlar gelmektedir.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenelemeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelenen dikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 20055 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Müfettişi Osman SARAÇ tarafından hazırlanan "**Damga Vergisi Uygulama Rehberi**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

1. VERGİNİN KONUSU	1
1.1. Kağıt Terimi	1
1.1.1. Kağıdın Herhangi Bir Hususu İspat Veya Belli Etmesi Gerekir	2
1.1.2. Kağıdın Yazılıp İmzalanması veya İmza Yerine Geçen Bir İşaret Konulması Gerekir	3
1.1.3. Kağıt, Sunulabilecek Nitelikte Olmalıdır	4
1.1.4. Bir Hukuki İşlem Dolayısıyla Birden Fazla Kağıt Düzenlenmesi Durumu	4
1.1.6. Birden Çok Hukuki İşlemin Aynı Kağıtta Toplanması Durumu	4
1.1.7. Kağıda Bağlanan Hukuki İşlemlerin Tamamlanması Gereği	5
1.1.8. Kağıdın Tamamlanmasından Sonra İşlemin Feshi Durumu	5
1.1.9. Damga Vergisi - Kağıdın Geçerliliği İlişkisi	6
1.2. Kağıdın Kapsamı	6
1.2.1. Mektuplar	7
1.2.2. Şerhler	7
1.2.3. Kağıtların Hükümlerinin Yenilenmesine, Uzatılmasına, Değiştirilmesine, Devrine veya Bozulmasına İlişkin Mektup ve Şerhler	8
1.2.4. Telgraf	9
1.2.5. Teyit Mektubu	9
1.2.6. Teleks Notu	9
2. MÜKELLEF	10
2.1. Genel Kural	10
2.2. Resmi Daire ile Kişiler Arasındaki İşlemler	10
2.3. Yabancı Memleketlerle Türkiye'deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi	11
2.4. Bankalar, Yurt Dışı Kredi Kuruluşları ve Uluslararası Kurumlarca Kullanılacak Kredilerde Damga Vergisi İstisnası	12
2.5. Vergiden Muaf Kuruluşlarla İle Kişiler Arasındaki İşlemler	13
2.6. Zamaşımı Süresi Bitiminden Sonra Kağıdın Hükümünden Yararlanılması Halinde Damga Vergisi	14

3.	KAĞIDIN NİTELİĞİ .....	.15
4.	VERGİYE TABİ KAĞITTA BİRDEN FAZLA ANLAŞMA VEYA İŞLEM .....	.16
5.	VERGİYE TABİ KAĞITTA BİRDEN FAZLA İMZA .....	.18
6.	VERGİLEME ÖLÇÜLERİ .....	.18
7.	VERGİNİN ORANI .....	.20
	7. 1. Belli Para İhtiva Eden Sözleşmeler .....	.20
	7.2. Şirket Sözleşmeleri .....	.21
8.	VERGİNİN ÖDENMESİ .....	.23
	8.1. Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme .....	.23
	8.2. Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödeme .....	.23
	8.2.1. Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirket Sözleşmenamelerine Ait Vergi Mükellefiyeti Var mı? .....	.24
	8.2.2. İkmalen Vergi ve Ceza Tarhına Konu Olan Kağıtların Vergisi .....	.24
	8.2.3. Maliye Bakanlığı'ndan İzin Alınmak Suretiyle Makbuz Karşılığında Ödeme Yapılması .....	.24
	8.3. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödeme .....	.28
	8.4. Pul Yapıştırılması Suretiyle Ödeme .....	.29
9.	VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE ÖDEME ZAMANI .....	.30
	9.1. Vergiyi Doğuran Olay .....	.30
	9.2. Ödeme Zamanı .....	.30
	9.2.1. Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödemede .....	.30
	9.2.2. Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödemede .....	.30
	9.2.3. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemede .....	.31
10.	SORUMLULUK VE MECBURİYET .....	.32
	10.1. Kağıtları İmza Edenlerin Sorumluluğu .....	.32
	10.2. Kağıtları İbraz Edenlerin Sorumluluğu .....	.33
	10.3. Resmi Daireler ve Noterlerin Sorumluluğu .....	.34
	10.4. Banka ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sorumluluğu .....	.35

10.5. Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Ticari ve Mütedavil Kağıtların Sorumluluğu	36
10.6. Hamilleri Tarafından Terkedilen Kağıtların Sorumluluğu	36
10.7. Döviz Kazandırıcı Faaliyette İstisna ve Sorumluluk	36
10.8. AHİM Kararlarına İlişkin Ödemeler	37
11. YENİDEN DEĞERLEME	37
12. VUK HÜKÜMLERİ	38
12.1. Eksik yada Hiç Ödenmemiş Damga Vergisi	38
12.2. Damga Vergisinin Eksik Ödenmesinin yada Hiç Ödenmemesinin Cezası	39
12.3. Kağıttaki Pulların İptal Edilmemesi	40
12.4. Ödeme Şekline Uyulmaması	41
12.5. Noterlere Kesilecek Cezalar	41
12.6. Uzlaşma, Pişmanlık, İndirim ve Şikayet Yoluyla Müracaat	41
12.6.1. Uzlaşma	41
12.6.2. Pişmanlık ve Islah	42
12.6.3. İndirim	42
12.6.4. Şikayet Yoluyla Müracaat	43
12.7. Damga Vergisi Defteri	43
13. DAMGA VERGİSİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLİŞKİSİ	45
14. DİĞER KANUNLARDA YER ALAN İSTİSNA VE MUAFİYETLER	46
14.1. 4481 sayılı Kanun Hükümleri	46
14.2. 3505 sayılı Kanun Hükümleri	47
14.3. 4691 sayılı Kanun Hükümleri	56
14.4. 4456 sayılı Kanun Hükümleri	56
14.5. 7269 sayılı Kanun Hükümleri	57
14.6. 3996 sayılı Kanun Hükümleri	59
14.7. 4046 sayılı Kanun Hükümleri	60
14.8. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu Hükümleri	60
14.9. 4325 sayılı Kanun Hükümleri	61
14.10. 4562 sayılı Kanun Hükümleri	61
14.11. NATO Tesislerine İlişkin İstisna	62

15.	DAMGA VERGİSİ UYGULAMASINDA VADELİ İŞLEMLER . . .	.62
16.	ELEKTRONİK ORTAMDA DAMGA VERGİSİ . . . . .	.64
17.	AVRUPA BİRLİĞİ DİREKTİFLERİNDE DAMGAVERGİSİ . . . .	.66
	DAMGA VERGİSİNE TABİ KAĞITLAR . . . . .	.67
	(1) SAYILI TABLO	
	DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNAEDİLEN KAĞITLAR	
	(2) SAYILI TABLO . . . . .	.72

1. VERGİNİN KONUSU

Damga Vergisi çeşitli hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kağıtlar üzerinden alınan bir işlem vergisidir. Verginin konusunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1'inci maddesinin birinci fıkrasında ifade edildiği gibi, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı **kağıtlar** oluşturmaktadır.

Kağıt, Kanunun ifadesinde, aşağıda ayrıntılı olarak ifade edileceği üzere, bir *terim* olarak karşımıza çıkmaktadır

1.1.Kağıt Terimi

Kanunun 1'inci maddesinin 2'nci fıkrasında kağıtların, yazılıp imzalanmak 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 belgeleri¹ ifade ettiği belirtilmiştir. **Rehberin takip eden bölümlerinde “kağıt” ifadesinin geçtiği her bölüm, aynı zamanda “elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortam ve elektronik veri” olarak algılanmalıdır.**

Damga Vergisi Kanunu, mutlak suretle “kağıt” ifadesi üzerinde durmuştur: Vergileme için bir kağıdın bulunması mutlak ön şarttır Bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için kağıdın bulunması ve bu kağıdın varlığının belirlenmesi gereklidir Bu nedenle kağıdın varlığının saptanmadığı/saptanamadığı bir durumda damga vergisinin ödenmesinden bahsedilmeyecektir.²

1 5228 sayılı Kanunla eklenmiştir, 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

2 Danıştay 11.D.E:68/1892,K:68/110

Kayıtların incelenmesinden varlığı anlaşılan ancak ilgililerin ibraz etmediği bir kağıdın, idare tarafından saptanamaması gerekçesiyle vergilendirilmemesi mümkün değildir. Kağıtların saklanması ve ibraz edilmesine yönelik (Türk Ticaret Kanunu m.66, Vergi Usul Kanunu m.134 vb.) yükümlülüklerin yanı sıra, kayıtlarla sabit olan bir kağıdın vergisinin ödendiğinin ispatı, kağıdı düzenleyenlere aittir³

Öte yandan, Kanunun 5'inci maddesinde, güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğuracağı; Kanunların resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile teminat sözleşmelerinin güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemeyeceği ifade edilmiştir.

Kanunun tanımlamasından yola çıkarak kağıdın niteliği ve niceliği ne ilişkin olarak şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

1.1.1. Kağıdın Herhangi Bir Hususu İspat Veya Belli Etmesi Gerekir

Kanuna bağlı (1) sayılı tabloda yer alan kağıt, hukuki sonuç doğurma ve belge niteliği kazanabilmesi için de gerekli olan belli bir hususu ispat ve belli etme özelliğine sahip olmalıdır. Herhangi bir ispatı ve belli etmeyi (yada tespiti) içermeyen kağıt, vergiye tabi olmayacaktır. Bir kefaletname, beyanname ekinde vergi dairesine verilecek bir bilanço, gelir tablosu vb. içerdiği hususları hem ispat hem belli etme özelliğine bağlı olarak damga vergisine tabidir. (Ancak ispat ve belli olma özelliği tek başına yeterli değildir. Bir kuruluşun dahili işlemi olarak düzenlenen bir mahsup fişi, bir hususu ispat ve belli etme özelliğine rağmen damga vergisine tabi tutulmaz.)

3 Danıştay,9.D.E:96/665,K:96/1761

1.1.2. Kağıdın Yazılıp İmzalanması Veya İmza Yerine Geçen Bir İşaret Konulması Gerekir

Yazılıp imzalanmalı veya imza yerine geçen bir işaret konulmayan kağıt, damga vergisinin konusuna girmemektedir. İmza, imza yerine geçen işaret (özellikle okur-yazar olmayanlar ile görme engelli kişiler kullanmaktadır), mühür ve parmak basma kağıdın damga vergisi konusuna girmesini sağlamaktadır. Soyadı Tüzüğü'nün⁴ 2'nci maddesinde, imzada öz adın ilk harfinin, iki öz ad varsa ikisinin de ilk harflerinin veya birinin ilk harfi diğerinin tamamının ve soyadının yazılmasının kural olduğu belirtilmiştir Bugün bu kural tam olarak yerine getirilmese de kişinin el yazısı ile kendisine bir imza kullanması yeterlidir. İmzanın atan kimsenin el yazısı olması gerektiği hususu, Borçlar Kanunu'nun⁵ 14/1'inci maddesinde ifade edilmiştir.

Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun⁶ 297'nci maddesinde, imza atmaya muktedir olmayan yada yazı bilmeyen kişilerin ihtiyar heyeti veya yerinde tanınmış bir kişi tarafından tasdik edilmiş ve el ile yapılmış bir işaret yada mühür kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.

Borçlar Kanunu'nun⁷ 15'inci maddesinde, imza atacak kişinin okuma yazma bilmediği yada sakatlık nedeniyle imza atamadığı hallerde usulen tasdik edilmiş ve el ile konulmuş bir işaret konulması veya resmi şهادetname kullanılmasının mümkün olduğu bildirilmiştir.

4 27.12.1934 tarih ve 2891 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

5 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

6 02.04.1927 tarih ve 622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

7 05.02.1972 tarih ve 14090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Noterlik Kanunu'nun 75'inci maddesinde, ilgililer imza atamadıkları ve imza yerine geçen bir el işareti kullanamadıkları takdirde, varsa mühür yoksa sol elinin başparmağının, yoksa diğer parmaklarından birinin bastırılacağı ve hangi parmağın bastırıldığı yazılacağı, mühür kullanılması halinde parmağın da bastırılmasının mecburi olduğu belirtilmiştir.

1.1.3. Kağıt, Sunulabilecek Nitelikte Olmalıdır

Belli bir hususu ispat veya belli eden imzalanmış yada imza yerine geçen işaretler kullanılmış kağıt, ibraz edilebilir (sunulabilir) durumda bulunmalıdır. Fiilen kağıdın ibrazı gerekli değildir; ibraz edilebilecek nitelikte olması damga vergisinin konusuna girmek için yeterlidir; çünkü Kanun kağıdın bizzat ibrazını değil, **ibraz edilebilirliğini** dahi vergileme için yeterli görmüştür.

1.1.4. Bir Hukuki İşlem Dolayısıyla Birden Fazla Kağıt Düzenlenmesi Durumu

Bir hukuki işlem dolayısıyla birden fazla kağıt düzenlenmesi durumunda, her kağıt damga vergisine tabi olacaktır. Hukuki işlemlerin niteliğine göre birden fazla kağıt düzenlenirken, yukarıda ilk üç maddede aranan şartların da yerine getirilmiş olması gerekmektedir.

1.1.6. Birden Çok Hukuki İşlemin Aynı Kağıtta Toplanması Durumu

Kanunun 6'ncı maddesinde, bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla anlaşma yada işlem bulunduğu takdirde, bunların her birinden ayrı vergi alınacağı bildirilmiştir. Ancak, bir kağıtta toplanan anlaşma veya işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma ol-

dukuları takdirde, damga vergisi, miktarca en yüksek vergi alınmasını gerektirir anlaşma veya işlem üzerinden alınacaktır.

Bu konuda doğru anlaşılmasını sağlamak için, mükelleflerce beyanname ekinde verilen bilanço ve gelir tablolarının önceki dönem sütunlarının doldurulmasının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen bir zorunluluk olduğu dikkate alındığında, cari dönem ile birlikte önceki dönem sütunları da doldurulan mali tabloların birbirine bağlı bir işlem kabul edilerek 2004 yılından itibaren tek bir tablo olarak damga vergisine tabi tutulması gerektiği bilinmemektedir⁸. Öte yandan, Vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları, işletme hesabı özetleri gibi kağıtların damga vergilerinin tasdik işleminden önce makbuz karşılığı ve beyanname verilmeksizin vergi dairesine peşin olarak ödendikten sonra tasdik işleminin yapılması söz konusudur.

1.1.7. Kağıda Bağlanan Hukuki İşlemlerin Tamamlanması Gereği

Damga vergisi bir hukuki işlemi ispat veya belli etmek üzere düzenlenen kağıtlar üzerinden alındığı için, tamamlanmamış (tekemmül etmemiş) bir hukuki işleme ait damga vergisinden bahsedilemeyecektir. Tıpkı, ilgili ita amiri kararıyla hüküm ifade etmesi söz konusu olan ihale kararı gibi.

1.1.8. Kağıdın Tamamlanmasından Sonra İşlemin Feshi Durumu

Kağıdın tamamlanmasından sonra işlemin feshi, reddi, vergilemeyi ortadan kaldırmaz. Kağıdın düzenlenmesi ve bağlı olduğu hukuki

⁸ 22.12.2003 tarih ve 1 sayılı DVK sirküleri

süreci tamamlaması neticesinde işlemin feshedilmesi damga vergisini ortadan kaldırmayacaktır. Tıpkı, bir kefaletnamenin, kefalet eden tarafından kağıt işleme sokulmadan iptal edilmesi gibi. Kefaletname şartları yerine getirilip düzenlendiği andan itibaren damga vergisine tabidir.

Ancak, hukuki işlemin mutlak butlan (başlangıcından itibaren yok hükmünde) sayılması durumunda, söz konusu işlemlerle ilgili vergileme yapılmaz. Mümeyyiz (temyiz-ayırdeebilme kudreti) olmayan (akıl hastalığı gibi) ve bu durumu ispat edilebilen kişinin imzaladığı sözleşme bu duruma örnek gösterilebilir.

1.1.9. Damga Vergisi-Kağıdın Geçerliliği İlişkisi

Damga vergisinin, kağıdın geçerliliği ile ilgisi yoktur. Kağıdın geçerliliği, hukuki sonuçları itibariyle damga vergisi alınmasından ayrıdır. Yine, damga vergisinin, kağıdın belli etme ve ispat aracı olma unsurlarını azaltan yada ortadan kaldıran bir özelliği de bulunmamaktadır. Bir kağıdın damga vergisine tabi tutulması, kağıda, bir hususu belli etme ve ispat aracı olarak kullanılabilme özellikleri de kazandırmaz.

Ayrıca, var olmayan bir kağıt için de vergileme yapılamaz, düzenlenmeyen, mevcut olmayan bir kağıt için damga vergisinden bahsedilemez.

1.2.Kağıdın Kapsamı

DVK'nın 2'nci maddesinde, vergiye tabi kağıtlar içinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de Damga Vergisine tabi olduğu bildirilmiştir. Bunları sırayla şu şekilde değerlendirmek mümkündür:

1.2.1.Mektuplar

Bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla düzenlenen mektuplar - örneğin tacirler arasında ticari işleri bildiren çeşitli mektuplar-damga vergisine tabidir. Zira, tacir bu mektubu teklifname veya karşı teklifname olarak kullanabilmektedir. Teklifname, sözleşmenin yapılması teklifini kapsayan ve bu amaçla zaman bakımından daha önce yapılan, karşı taraf varması gerekli, tek taraflı kesin ve bağlayıcı bir nitelik taşıyan, karşı tarafın kabulü ile sözleşmenin oluşmasını sağlayan, icabın yazılı yapılmış halidir

1.2.2.Şerhler

Şerh, bir kağıdın ifade ettiği anlamı açıklamak üzere konulan ibare, not veya yazıdır Şerhin bağlantılı olduğu kağıt vergiye tabi olsa da olmasa da, şerhin ne anlam ifade ettiğine bakılır; ifade edilen anlam bir hukuki durumu ispat veya belli etmeyi ifade ediyorsa, şerh vergilendirilir. Ancak, şerh, bağlantılı olduğu ve vergilendirilmiş kağıttan ayrı işlem niteliğindeyse ayrı vergi alınır, aynı asıldan doğma ve birbirine bağlı ise en yüksek vergi alınmasını gerektiren işlem üzerinden alınır

İmar müdürlüklerine onaylanmak üzere verilen inşaat projelerinin arkasına mimarın, projeden sorumluluğuna ilişkin olarak koyduğu beyan taahhütname niteliğinde kabul edilmiştir.⁹

“...hak ediş raporlarına dayanılarak ödenen istihakları tevsik için ödemeyi yapan daireye verilen verile emri arkasındaki, altı parayı alan tarafından imzalanan ‘...Türk Lirasını tamamen ve nakden al - dım’ şerh olduğundan...”¹⁰

9 Maliye Bakanlığı'nın 20.6.1965 tarih ve 39593 sayılı özelgesi

10 Danıştay,11.D.E:67/167,K:68/46

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun doğrudan temine ilişkin 22/d bendi hükmüne göre yapılacak alımlarda ihale komisyonu kurulması zorunlu bulunmama ile birlikte madde kapsamında yapılan alımların bedellerinin ödenebilmesi için ihale yetkilisinin onayı veya oluru alınmıyorsa sözkonusu onay veya oluru; veya yapılan alımların bedellerinin ödenebilmesi için harcama belgelerinin (fatura, gider pusulası) herhangi bir yerine yetkililerce "sarfi uygundur" veya "rayice uygundur" şeklinde ya da benzeri bir şerh konulduğu takdirde bu şerhlerin ihale kararı olarak Kanuna ekli (1) sayılı tablonun II/2 nci fıkrası gereğince binde 4,5 oranında damga vergisine tabi tutulması gerektiği bildirilmiştir.¹¹

1.2.3.Kağıtların Hükümlerinin Yenilenmesine, Uzatılmasına, Değiştirilmesine, Devrine Veya Bozulmasına İlişkin Mektup Ve Şerhler

Kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler ayrıca vergilendirilecektir. Kağıdın içeriği vergilendirmeyi etkileyecektir. Örneğin bononun vadesi değiştirildiğinde, vade başlangıcındaki tutar üzerinden aynı ölçüde yeniden yapılacaktır

Hamiline yazılı mevduat sertifikalarının temditlerine ilişkin banka nezdinde tutulan hesap kartonlarına konan kayıtlar/şerhler vergiye tabi olduğu¹²; hamiline yazılı mevduat sertifikalarının nama yazılı hale getirilmesinden¹³ yada tesis edilen rehin sözleşmesine konu edilen hisse senedi ve tahvillerin benzer menkul kıymetlerle değiştirilmesinden¹⁴ damga vergisi alınmasını gerektiği; akreditiflerin

11 Maliye Bakanlığı'nın 22.5.2003 tarih ve 21386 sayılı özelgesi

12 Maliye Bakanlığı'nın 28.1.1986 tarih ve 6027 sayılı özelgesi; Danıştay 9. D.E:89/1852, K:91/121

13 Maliye Bakanlığı'nın 22.5.1987 tarih ve 38090 sayılı özelgesi

14 Maliye Bakanlığı'nın 19.7.1976 tarih ve 39997 sayılı özelgesi

vergilendirilmesinde, miktar, süre ve lehtar değişikliği dışında, yükleme limanı vb. hususların değiştirilmesinin maktu vergilendirmeyi gerektirdiği bildirilmiştir¹⁵.

1.2.4.Telgraf

Telgraf, irade beyanı olarak mektuptan farklı değildir Kanuna ekli (1) sayılı tablonun III/2-b pozisyonunda akreditif ve kredi mektup ve telgrafları, IV/3 pozisyonunda ise havale mektupları, posta ve telgraf havalenameleri vergilendirmeye tabi tutulmuştur. 8 No'lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde "*sahibinin yazılı bir beyanı olan telgrafların, mektup olarak kabulü ve vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunduğu veya onların yerini aldığı takdirde, damga vergisine tabi tutulması*" ibaresine yer verilmiştir.

1.2.5.Teyit Mektubu

Daha önce üzerinde anlaşılan bir konuda, anlaşmanın tekrarı için düzenlenmiş mektuptur. Vergileme önceki safhada yapılmamış ise teyit mektubu vergilendirilir.

1.2.6.Teleks Notu

Teleks notları, mektup niteliğini taşımaktadır Yurt dışından gelen telekslerde vergileme, Türkiye'deki nüshaları üzerinden yapılır

15 Maliye Bakanlığı'nın 5.2.1960 tarih ve 4239 sayılı özelgesi

2. MÜKELLEF

2.1.Genel Kural

Kanunun 3'üncü maddesinde, verginin mükellefinin kağıdı imza eden olduğu belirtilmiştir. Damga Vergisinin konusuna giren kağıtlardan mektuplar, taahhütnameler gibi bir kısmını taraflardan sadece biri imzalamaktadır. Burada mükellef açıktır. Bazı hallerde ise, vergiye tabi kağıt birden fazla tarafça imzalanabilir. Bu durumda mükellefiyet imza atanların tümü için geçerlidir; müşterek ve müteselsil sorumluluk vardır. Ayrıca, Kanunun 24'üncü maddesinde, imza sahiplerinden bazılarının özel hükümler gereği damga vergisinden muaf olmasının verginin eksik alınmasını gerektirmeyeceği belirtilmiştir.

2.2.Resmi Daire ile Kişiler Arasındaki İşlemler

Kanunun 3'üncü maddesinde, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerin vergisinin kişilerce ödeneceği hükmüne yer verilmiştir. Burada resmi dairelerin, gerek kamu hukukundan gerekse özel hukuktan doğan ilişkilerinin tümü kastedilmektedir.

Resmi Dairenden ne anlaşılacaktır? Kanunun 8'inci maddesinde, resmi dairelerin genel ve katma bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu belirtilmiştir. Resmi dairelere bağlı olup tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler de resmi daire olarak öngörülmüştür. Özel kanunlarında resmi daire olarak ifade edilen kuruluşların damga vergisi açısından kabulü mümkün görünme-

mektedir. Nitekim yargı kararlarında resmi daire sınırlı olarak algılanmaktadır.¹⁶ Öte yandan tarafların her ikisinin de (ikiden fazla da olabilir) resmi daire olması durumunda, doğaldır ki, vergi doğmayacaktır.¹⁷

Genel bütçeli daireler ile kişiler arasında düzenlenen kağıtlara (ihale kararları hariç) ait damga vergileri, anılan dairece kağıdın mahiyeti ve nispi veya maktu vergi tutarını gösteren formüle edilmiş bir yazıyla, kişinin tabi olduğu ödeme usulüne bakılmaksızın, kişiler tarafından, peşin olarak, kağıtların düzenlendiği yer saymanlığına makbuz karşılığı ödenecektir. üzenlenen makbuza, verginin hangi işe ve kağıda ait olduğuna dair gerekli bilgi yazıldıktan sonra söz konusu makbuz ilgisine verilecektir.

Söz konusu kağıtların noterliklerde düzenlenmesi halinde, bu kağıtlara ait damga vergilerinin 1512 sayılı Noterlik Kanunu çerçevesinde noterler tarafından makbuz karşılığı tahsil ve beyan edilmesi gerekmektedir.

2.3.Yabancı Memleketlerle Türkiye’deki Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Kağıtlarda Damga Vergisi

Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlarda damga vergisinin mükellefi, bunları resmi dairelere sunanlar, üzerinde devir ve ciro işlemi yürütenler veya herhangi bir şekilde hükmünden faydalananlardır. Bu sayılanlardan hangisi daha önce gerçekleşmişse mükellefiyet ona göre belirlenecektir. Ayrıca, yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye’ye

¹⁶ Danıştay,11.D.E:66/1514,K:67/795; E:68/622, K:68/666; E:67/2229, K:68/700; E:65/2554, K:67/269

¹⁷ Danıştay,11.D.E:67/1727,K:67/2775

gönderilen kağıt, ticari ve devredilebilir kağıt mahiyetinde ise, mükellefiyet bunları ilk satan veya kabul veya başka şekilde kullanana düşer.

Yurt dışında muhabir banka tarafından düzenlenen ve yurt dışındaki Türk banka şubesine gönderilen ve burada muhafaza edilen kontrgaranti damga vergisine tabi olmayacak, herhangi bir suretle Türkiye'ye gönderilerek devir, ciro işlemine konu edinilen, resmi dairelere ibraz edilen yada hükmünden istifade edilen kontrgaranti vergiye tabi olacaktır. Yurt dışındaki Türk banka şubesi tarafından kabul edilen ve Türkiye'ye gönderilmeyen kontrgarantinin yerine muhabir banka şubesi tarafından Türkiye üzerine düzenlenen mektubun kontrgaranti mahiyetinde olması durumunda, hükmünden istifade edilen bu mektup da kontrgaranti gibi vergilendirilecektir¹⁸.

Vergiye tabi kağıtlardan Türkiye'de yabancı dilde düzenlenenler veya bir nüshası yabancı dilde düzenlenenler, Damga Vergisine Türkçe yazılmış olanları gibi vergilendirilir¹⁹

Yabancı memleketlerde düzenlenen garantilerin damga vergisini, Türkiye'de bu kağıtların hükmünden yararlananlar (bankadan teminat mektubu talep eden gerçek ve tüzel kişiler) ödeyecek olup, hükümden yararlanmanın gerçekleşme anı, garantinin kabulü anıdır²⁰.

2.4. Bankalar, Yurt Dışı Kredi Kuruluşları ve Uluslararası Kurumlarca Kullanılacak Kredilerde Damga Vergisi İstisnası

Kanuna ekli (2) sayılı tablonun (23) numaralı fıkrasında ihracat kre

18 Maliye Bakanlığı'nın 25.2.1997 tarih ve 7063 sayılı özelgesi

19 Danıştay, 11.D.E:65/2709,K:66/978

20 Maliye Bakanlığı'nın 18.7.1980 tarih ve 50353 sayılı, 29.8.1977 tarih ve 49644 sayılı özelgeleri

disi, yatırım kredisi, konut kredisi ve benzeri herhangi bir kredi ayırımına gidilmeksizin, bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılan tüm krediler ile ilgili düzenlenen kağıtlar ve bu kağıtlar üzerine konulan şerhler istisna kapsamına alınmıştır. Ancak, bu kredilerin kullanımları istisna kapsamında değildir.

Kanun kapsamındaki kredi tanımına Bankalar Kanununa göre kredi olarak kabul edilen nakdi krediler ile teminat mektupları, kefaletler, aval, ciro ve kabuller gibi gayrinakdi krediler girmektedir. Akredifler de bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Böylece, yurt içi ve yurt dışından sağlanan kredilerde herhangi bir ayırımına gidilmeksizin tüm krediler istisna kapsamına alındığından, bu değişikliğe paralel olarak 5035 sayılı Kanunun 49/4'üncü maddesiyle, DVK'nın mükerrer 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan uluslararası kurumlardan, yabancı ülkelerin kredi kuruluşlarından ve diğer her türlü dış kaynaklardan doğrudan doğruya veya Türkiye'de faaliyet gösteren bankalar vasıtasıyla verilecek krediler ve bu kredilerin geri ödenmesi nedeniyle düzenlenen kağıtlarda "0" sıfır oran damga vergisi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna yetki veren hüküm yürürlükten kaldırılmıştır

2.5.Vergiden Muaf Kuruluşlarla ile Kişiler Arasındaki İşlemler

Vergiden muaf kuruluşlarla kişilerin müşterek imzasıyla düzenlenen kağıtlarda vergi, kişilerce ödenecektir. Bu kişiler arasında düzenlenen kağıtlar, sadece vergiden muaf kuruluşun imzasıyla tamamlanıyorsa, vergi kişilerce ödenecektir. Söz konusu kağıtların vergisi kişilerce ödenmediği takdirde, bu defa vergiden muaf kuruluş vergiden ve ödenmemişse cezasından müteselsilen sorumlu olacaktır (m.24).

4077 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde tüketici kredisi kullandıracak kurum ve kuruluşlar arasında finansman şirketleri de sayılmaktadır. Buna göre, banka ve özel finans kurumlarınca kullanılan tüketici kredisi ile ilgili olarak düzenlenen kağıtların, Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün (23) numaralı fıkrasına göre; finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredilerine ilişkin kağıtların ise aynı bölümün (30) numaralı fıkrasına göre değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda, finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredilerine ilişkin sözleşmenin yalnızca tüketiciye verilen nüshasının istisna tutulması, sözleşmenin diğer nüshası ve bununla ilgili olarak düzenlenen diğer kağıtların ise damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.²¹

2.6.Zamanaşımı Süresi Bitiminden Sonra Kağıdın Hükümünden Yararlanılması Halinde Damga Vergisi

Damga Vergisi, Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine tabidir ve burada yer alan genel zamanaşımı hükümlerine göre, vergi alacağına doğduğu tarihi izleyen takvim yılı başından beş yıl içinde tarh ve tahakkuk ettirilmeyen damga vergisi zamanaşımına uğrar. VUK'un 114'üncü maddesinde, damga vergisine ilişkin özel bir zamanaşımı durumu da öngörülmüştür: Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan kağıdın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra yararlanıldığı takdirde, bu kağıda ait vergi alacağı yeniden doğar. Bu durumda doğan damga vergisi, kağıdın hükmünden bu defa yararlananlardan alınır. Tarafı olmadığı bir sözleşmeyi, bu sözleşmeyle ilgili bir hususu ispat için tarh zamanaşımı süresinden sonra kullanan kişi, verginin mükellefidir. Kişinin kağı-

21 12.01.2004 tarih ve 4 sayılı DVK Sirküleri

dı düzenleyenlerden olup olmaması önemli değildir; kağıdı düzenleme amacı çerçevesi içinde kullanması yada kullananlardan biri olması yeterlidir²².

3. KAĞIDIN NİTELİĞİ

Kağıtların şekli bir kanunla belirtilmişse, ancak kanunun belirttiği şekilde düzenlenmek suretiyle o kağıt geçerlilik kazanacaktır. Örneğin bono, Türk Ticaret Kanununa göre düzenlenmiş olduğu takdirde vergilemeye konu olabilecektir.

Kağıdın niteliğinin belirlenmesinde, üzerindeki yazının gerektirdiği anlama bakılacaktır (m.4). Niteliği belirlenmek istenen kağıtla üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın içeriğine göre gereken niteliğine göre vergi alınır. Örneğin bir fesihnamede herhangi bir parasal tutar bulunmasa da ilgili olduğu kağıtla bağlantı kurulur ve bu kağıtta belli para bulunması nedeniyle nispi esasta vergileme yapılır.

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası (ayrı ayrı) aynı miktar ve oranda damga vergisine tabidir (m.5). Poliçe ve emre yazılı ticari senetlerin tedavüle çıkarılan nüshaları da vergiye tabidir. Emre yazılı senet deyimi, varant, konşimento, taşıma senedi, idya senedi, deniz ödöncü senedi, ve ipotekli borç senedini de kapsar.

Kanuna bağılı (2) sayılı tablonun (1/C-II) pozisyonuna göre kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihlerinin tasdiki veya suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kağıtların noterde saklanacak nüshaları vergiye tabi tutulmayacaktır.

²² Danıştay, 7.D.E:84/3585,K:86/1433

Yargı kararlarıyla kağıdın içeriğinden hareketle taahhüt içermediği, salt bildirim niteliği taşıdığı tespit edilen “ithalat muamelelerine aracılık eden bankalara verilecek beyanname”, damga vergisi kapsamı dışında tutulmuştur²³

Kanunun uygulanmasında nüsha-suret ayrımı önemli bir ayırımdır

Nüsha, aynı içerik ve sonucu içeren birden fazla düzenlenmiş kağıtların her biridir Her nüshanın ayrı bir hukuki değeri vardır Nüshaların her birinde ayrı ayrı vergiye tabi olmayı gerektiren imza(lar) vardır. **Suret**, bir kağıdın usulüne uygun çıkarılmış örneğidir Suretler imzasızdır İç işlemlerin izlenmesi amacıyla düzenlenir. “Aslının aynıdır” ibaresini taşımadığı sürece geçersizdir ve bir durumu ispat etmekte kullanılmaz. İspat edici özelliği olmayan kağıtlar nüsha sayılmaz; iç işlemleri takip amacıyla düzenlenen belgenin nüsha olma zorunluluğu da yoktur. Yabancı ülkelerde düzenlenip, Türkiye’de belli bir hususu ispat veya belli etmek için kullanılan nüsha sayısı üzerinden vergileme yapılacaktır **Fotokopiler**, bir hususu ispat veya belli edici değildir. Ancak fotokopilerin, vergiye tabi kağıdın ikinci nüshası olarak kabul edildiği hallerde, nüsha niteliğiyle vergiye tabidirler.

4. VERGİYE TABİ KAĞITTA BİRDEN FAZLA ANLAŞMA VEYA İŞLEM

Bir kağıtta birden fazla akit ve işlem bulunması halinde her birinden ayrı ayrı vergi alınır (m.6).

Aynı kağıt üzerinde, birbirinden tamamen ayrı ve bağımsız birden fazla işlem bulunduğu takdirde, aynı kağıt birden fazla hukuki işle-

23 Danıştay VDDGKK, E:1992/261,K:1992/373

me dayanak olduğundan her bir işlem için ayrı ayrı vergileme yapılır. Bir kira ve satış sözleşmesinin aynı kağıtta toplanması bunların ayrı ayrı vergilendirilmesine engel değildir.

Bir kağıtta toplanan akit veya işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğmuş iseler, sadece en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden vergi alınır

Ayrıca, çeşitli kuruluşlar ve bankalarca çıkarılan belli parayı ihtiva eden tahvillerle, sözleşmename, taahhütname ve bonolar üzerine düzenleme anında konulan kefalet şerhleri,

- Adi kefalet şeklinde ise, tahvil, sözleşmename, taahhütname ve bonolar, kanunda gösterilen oranda damga vergisine tabi olmakla beraber, bu kağıtlar üzerine konan şerhler de damga vergisi kanununun 6'ncı maddesinin üçüncü fıkrası gereği kanuna bağlı (1) sayılı tablonun 1'inci bölümünün 4/a fıkrasına göre,
- Şerhlerin müteselsil kefalet veya müşterek borçlu ve müteselsil kefil şeklinde konulması halinde ise, Kanunun 6'ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya kefalet işlemi üzerinden

vergileme yapılacaktır²⁴.

Akit veya işlemlere asıl akitlerden başka bir şahsın akit veya işlemi eklenmişse, ayrıca verilirilecektir. Yukarıda değinildiği gibi, adi kefalet, asıl taraflardan başka bir şahsın akit veya işleme katıldığı işlem sayılarak ayrıca vergiye tabi tutulacaktır.

24 8 seri numaralı DVK Tebliği, 17.10.1975 tarih ve 15386 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

5. VERGİYE TABİ KAĞITTA BİRDEN FAZLA İMZA

Kural olarak kağıtlara konulan imzanın birden fazla olması verginin tekrarını gerektirmez, ancak doğal olarak imza tarafları, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumludur. Bu genel kuralın bir istisnası vardır: Nisbi vergiye tabi makbuz ve ibra senetlerinde birden fazla kişinin imzası yer alıyorsa ve her imza sahibine ait olan hisse ayrıca belli edilmiş ise vergi hisselerine göre ayrı ödenir. Vergisi ödenmemiş kağıttaki müteselsil sorumluluk saklıdır

6. VERGİLEME ÖLÇÜLERİ

Damga vergisi, nispi yada maktu olarak alınır (m.10).

Maktu esasa tabi kağıtlar, Kanuna bağlı (1) sayılı tabloda gösterilmiştir. Bunlardan bazılarında yazılı parasal tutara göre derecelendirme yapılmıştır Havale mektupları maktu vergiye tabidir, ancak vergi miktarı kağıtta yazılı parasal tutara göre değişir Bir kısım kağıtlarda ise, hem maktu hem nispi vergi gösterilmiştir: Sözleşmeler, sulhnameler ve fesihnameler böyledir.

Nispi esasta verginin uygulanacağı kağıtlar ve oranları da keza (1) sayılı tabloda gösterilmiştir. Nispi esasın uygulanması, kağıttabelli paranın mevcut olmasıyla gerçekleşir. Belli para, kağıt üzerinde açıkça bir tutarın yazılı olması, açıkça yazılmamışsa dolaylı da olsa bir tutarın tespit edilebiliyor olması halidir Bir sözleşmenamede birim fiyat ile ürün/hizmet miktarı belirtilmiş, tutar belirtilmemişse bile, hesaplama sonucu belli para elde edilebileceğinden nispi esasta vergileme yapılacaktır²⁵. Bir sözleşmede belli tutar tespit edilmekle beraber, buna bağlanmış ek ödemeler, tazminatlar vd. belli

²⁵ Danıştay, 11.D.E:68/1309,K:68/2102; 7.D.E:82/3791,K:85/1977; 7.D.E:93/ 467, K:94/3105

edilmişse bunlar da nispi esasta vergilendirilecek, belirsiz bir ek ödeme, taraflarca/hakemce daha sonra belirlenecek bir tazminattan vb. bahsedilmişse bu ilave unsurlar maktu olarak vergilendirilebilecektir. Bazı sözleşmelerde tespiti mümkün fiyatlar birim fiyat olarak gösterilmiş olabilir, bu hallerde de sözleşmenin düzenlendiği tarihteki ölçü fiyat/bedel dikkate alınarak nispi esas uygulanacaktır. Tahsil için belirlenmiş bir faiz oranı/tutarı da belli paraya dahil edilecektir. İhtimal olarak ortaya konulmuş bir ürün/hizmet için (müteahhitlere işin %x fazlası/eksiği ile işin yaptırılabilceği hükmü gibi) hükümler belli para kapsamına dahil değildir.

Katma Değer Vergisi (KDV), belli para kavramına dahil değildir, 30 numaralı DVK Genel Tebliği konuyu detaylı açıklamıştır. Nispi esasta vergileme yapılan kağıtlarda KDV hariç bedel tespit edilecektir, KDV dahil düzenlenen kağıtlarda vergilemeye konu bedel, KDV düşüldükten sonra vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Bunlardan başka, bazı kağıtlarda belli para gösterme mecburiyeti getirilmiştir (m.11):

1. Cari hesap şeklinde açılan krediler
2. Her türlü ikrazata (borçlanmaya) tabi taahhütname ve sözleşmeler (iskonto ve iştirah senetleri taahhütnamesi –dispens- dahil) ve bunların temlik, yenileme, devir ve değiştirilmesine ilişkin bütün kağıtlar
3. Matlupların (alacak) devir ve temlikine ilişkin sözleşmeler ve temliknameler.

Ayrıca, vergi ve cezanın ödenmesinden alacaklı ve borçlularla temlik eden ve adına temlik yapılan şahıslar ve müesseseler müteselsilen sorumludur.

Vergiye tabi kağıt yabancı bir para ihtiva ediyorsa, bu paralar Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan olunan değer üzerinden Türk parasına çevrilerek bulunacak tutar üzerinden Damga Vergisi alınacaktır (*Maliye Bakanlığı, kendisince ilan edilmesi beklenmeksizin Merkez Bankasınca yayımlanan günlük kurların esas alınacağını 7 seri numaralı DVK Genel Tebliği ile duyurmuştur.*) Esas alınacak kur, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kurdur. Yabancı memleketlerde düzenlenip Türkiye’de resmi dairelere sunulan, üzerinden devir ve ciro yapılan, hükmünden istifade edilen kağıtlarda, belirtilen hususların tamamlanması ile vergi doğacak ve o tarihteki kur esas alınacaktır. Keza, zamanaşımına uğradıktan sonra hükmünden yararlanan kağıtlarda, vergi alacağı yeniden doğmuş olacaktır ve yabancı para ile düzenlenen kağıdın hükmünden yararlandığı tarihteki kur esas alınacaktır.

7. VERGİNİN ORANI

Kanununun 14’üncü maddesinde, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan oran veya miktarlarda vergi alınacağı belirtilmiştir.

Oranlarda yaşanabilecek özel durumları şu şekilde sıralayabiliriz:

7. 1. Belli Para İhtiva Eden Sözleşmeler

Belli para ihtiva eden sözleşmelerin miktarının değiştirilmesi ek sözleşme, mektup teatisi, sözleşme üzerine konulacak şerhlerle gerçekleşecektir. Bu hallerde, değiştirilme halinde artan miktar, aynı oranda vergiye tabi olacaktır.

Belli para ihtiva eden sözleşmelerde süre uzatıldığı takdirde, başlangıçtaki tutar üzerinden aynı miktar ve oranda vergi alınacaktır. Süresi uzatılan *akreditif mektup ve telgraf ise*, başlangıçtaki tutar

üzerinden aynı miktar ve oranda verginin $\frac{1}{4}$ 'ü alınacaktır. Süre kendiliğinden uzamışsa ve uzayan süre belli ise, buna göre hesaplanan vergi alınacaktır. Süre uzatımı ve parasal tutar artışı bir arada gerçekleşmişse, en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden vergi alınacaktır (m.6).

Belli para içeren sözleşmelerin devri halinde, Kanununun 14'üncü maddesinde belirtildiği üzere, aslından alınan verginin $\frac{1}{4}$ 'ü alınır.

Belli para içeren sözleşmelerde, süre uzatımı, para miktarında artış yada devir dışında gerçekleşen değişiklikler; değişikliğin ek sözleşme, mektup ve şerhle yapılmış olmasına göre Kanununun genel hükümleri (m.1, 2) uygulanacak olup, maktu vergi alınacaktır.

Yabancı memleketlerde düzenlenmiş kağıtlarda belli parayı arttıran sözleşme değişikliklerinde, artan kısım artış tarihindeki kurla değerlendirilerek damga vergisi hesaplanacaktır. Süre uzatımı halinde başlangıçtaki tutar yeni kurla değerlendirilerek vergi hesaplanacaktır. Kağıdın devir edilmesi halinde ise, kur devir tarihi itibarıyla hesaplanır.

7.2. Şirket Sözleşmeleri

Şahıs ve sermaye şirketleri için farklı durumlar söz konusudur. Şahıs şirketleri olan adi ortaklık, kolektif şirket ve adi komandit şirket olarak adlandırılan şahıs şirketlerinin sözleşmeleri genel esaslar dahilinde belli parayı ihtiva eden sözleşmelerle ilgili esaslara göre vergiye tabi olur. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketlerin 3.7.2001 tarihinden itibaren sermaye artırımları (4684 sayılı Kanun, m.22/c), 1.1.2004 tarihinden itibaren kuruluş, sermaye artırımı ve süre uzatımlarına (5035 sayılı Kanun, m.48/6-b) ilişkin düzenlenen kağıtlarda damga vergisi kaldırılmıştır.

Keza, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan birleşme, devir ve bölünme nedeniyle düzenlenen kağıtlar da 3.7.2001 tarihinden itibaren (4684 sayılı Kanun, m. 22/c) damga vergisinden istisnadır.

Ortakların ölümü şirketin devamına engel değilse, varislere intikalde Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre düzenlenen iş kağıdının, yenileme sözleşmesi niteliğinde olduğu kabul edilir ve Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1-(1/b) fıkrası gereği maktu vergiye tabi olur. Yeni sözleşmede süre uzatımına ilişkin hüküm varsa veya ilk sözleşmede şirketin ölüm halinde devam edeceğine ilişkin hüküm mevcut değilse ve yeni sözleşmede bu husus belirtilmiş ise, nispi vergi alınacaktır.

Şirketin şekil değiştirmesi (şahıs şirketinin sermaye şirketi olması, limited şirketin anonim şirkete dönüşmesi vd.) halinde, sermayenin tümü üzerinden yeniden vergi alınır.

Şirket sözleşmesinde yapılacak unvan veya faaliyet konusu gibi değişikliklerde maktu damga vergisi alınacaktır.²⁶

Ayrıca, Maliye Bakanlığı'nın 2000/4 sayılı Uygulama İç Genelgesinde, şirketlerin kuruluşlarına ilişkin olarak ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesi ve uygulamada birlik sağlanması bakımından, söz konusu damga vergisi ile ilgili işlemlerin 01.06.2000 tarihinden itibaren mükelleflerin kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesince yerine getirileceği bildirilmiştir.

²⁶ Görüşümüzün aksi yönde yargı kararı için bkz., Danıştay 11 D. E:65/2132, K:66/2019

8. VERGİNİN ÖDENMESİ

Kanun, damga vergisinin ödenmesini, basılı damga konulması veya makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden biriyle ödenmesini bildirmektedir (m. 15).

8.1.Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödeme

Kanunun 17'nci maddesinde sayılan kağıtların damga vergisi, basılı damga konulması suretiyle ödenecektir:

-Makbuz ve ibra senetleri ((I) sayılı tabloda kaldırılmıştır),

-Faturalar ((I) sayılı tabloda kaldırılmıştır),

-Ulaştırma ile ilgili kağıtlar,

-Elektrik, havagazı, telefon ve su abonman sözleşmeleri,

-Maliye Bakanlığında izin alınmak suretiyle, vergiye tabi diğer kağıtlar.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı, yukarıda diğer kağıtların vergisini, basılı damga konulması şekliyle ödemeye de yetkilidir (m.17).

Bakanlıktan izin alınmış kağıtlar içinse, basılı damga konulması suretiyle ödeme yapılması zorunludur, zira aksi durum usulüne uygun ödenmemiş damga vergisi anlamına gelecektir.

8.2.Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödeme

Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket sözleşmenameleri ile ikmalen vergi ve ceza tarihine konu olan kağıtların damga vergisi makbuz karşılığında da ödenebilir Bazı kağıtların vergisini, Maliye Bakanlığı makbuz verme şekliyle ödetmeye yetkilidir.

8.2.1. Anonim, Eshamlı Komandit ve Limited Şirket Sözleşmelerine Ait Vergi Mükellefiyeti Var mı?

Her ne kadar Kanunun 22/a maddesine 17.6.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4884 sayılı Kanunla makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisinin, “anonim, eshamlı komandit ve limited şirket sözleşmelerinin veya bunların süre uzatmaları hakkındaki kararlarının tescil tarihinden itibaren üç ay içinde” yapılacağı belirtilmişse de, istisnaları sıralayan Kanuna ekli (II) numaralı tablonun IV/16 numaralı bendinin 1.1.2004 tarihinden itibaren geçerli olarak 5035 sayılı Kanunla değişmesiyle, bunların kuruluş, sermaye artırımı ve süre uzatmaları vergiden istisna edilmiştir.

8.2.2. İkmalen Vergi ve Ceza Tarhına Konu Olan Kağıtların Vergisi

İkmalen tarh edilen vergi ve cezalara ait vergilerin makbuzla ödemesi zorunludur. Zira, Kanunun 18’inci maddesinde mükellefe vergi ve cezanın ödenmesinde verilen seçimlik hak, ikmalen tarh edilen vergi ve cezanın başka türlü ödenmesine imkan vermez.

8.2.3. Maliye Bakanlığı’ndan İzin Alınmak Suretiyle Makbuz Karşılığında Ödeme Yapılması²⁷

Maliye Bakanlığında makbuz karşılığı ödeme yapabilmek için izin alınabilecektir. İzin, bir yada daha fazla kağıt için alınabilir. Bir defa izin alınca bu ödeme usulüne ait esaslara uyulacaktır. Damga Vergilerini makbuz karşılığı ödeyecek mükellefler, 16 seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği²⁸ ile açıklanmıştır.

²⁷ Ayrıca bkz. 43 seri numaralı DVK Genel Tebliği, 4.2.2005 tarih ve 25717 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

²⁸ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

Aşağıdaki kurum ve kuruluşların sürekli damga vergisi mükellefiyetleri bulunduğu gibi, damga vergisi defteri tutmaları ve bu defterleri notere veya ticaret sicil memurluğuna tasdik ettirmeleri gerekmektedir:

- Katma Bütçeli İdareler
- İl Özel İdareleri-Belediyeler
- Döner Sermayeli Kuruluşlar
- Bankalar
- Kamu İktisadi Teşebbüsleri
- Devlet Ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştirakleri
- Özerk Kuruluşlar
- Diğer Kamu Kurumları
- Anonim Şirketler

Maliye Bakanlığınca belirlenen bu mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenir. Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, Kanunun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükelleflerin, bu durumu bir yazı ile beyanname verme süresi içinde vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

Anonim şirketler veya makbuzla ödeme kapsamına alınan diğer kuruluşların, makbuzla ödeme kapsamına girmeyen gerçek veya tüzel kişilerle müştereken düzenlenmiş olan kağıda ait verginin tamamı, anonim şirket veya makbuzla ödeme kapsamına giren kuruluş tarafından ödenir. Kısaca anonim şirket veya makbuzla ödeme kapsamındaki kuruluşun kağıtta imzasının olması verginin tümünün makbuz karşılığı ödenmesini gerektirir²⁹. Anonim şirketler veya makbuzla ödeme kapsamına alınan diğer kuruluşların, aralarında müştereken düzenledikleri kağıtlarda, bir nüsha düzenlenmişse nüsha kendisinde bulunan, iki veya daha fazla düzenlenmişse eldeki nüsha sayısına göre taraflar makbuz karşılığı ödeyeceklerdir

Aşağıda yer alan mükelleflerin ise, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve defter tutmaları ihtiyaridir.

- Kurumlar Vergisi Kanununa Tabi Diğer Mükellefler
- Kollektif Ve Adi Komandit Şirketler
- Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar
- Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar

Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını Vergi Usul Kanunu'na göre tutmak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktır

İhtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti

²⁹ 12 seri nolu DVK Genel Tebliği, 22.06.1977 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tesis ettirmeyen mükellefler, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini DVK'nın 22/b bendine göre kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyeceklerdir. Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Buna göre, DVK'nın 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi durumunda, damga vergisinin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilip ödenmesi uygulamasına devam edilecektir. Diğer taraftan, bankalar, anonim şirketler gibi merkezleri dışında başka il veya ilçelerde faaliyet gösteren şubelerin düzenledikleri kağıtlara ait damga vergileri ise, şubeler tarafından, muhtasar beyannamelerinin verildiği vergi dairelerine sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek beyan edilip ödenecektir.

Sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları ve işletme hesabı özetlerinin üzerinde "... YTL damga vergisi tarafımızdan makbuz karşılığı ödenecektir Defter sıra no" kaşesinin bulunması ve kağıdı düzenleyen mükellefin imzaya yetkili elemanları tarafından onaylanması halinde tasdik işlemi yapılacaktır.

Ancak, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler tarafından vergi dairelerine tasdik için getirilen bilançolar, gelir tabloları ve işletme hesabı özetlerine ait damga vergileri vergi dairesi tarafından makbuz tahsil edildikten sonra tasdik işlemi yapılabilecektir. Söz konusu makbuzlara "... tarihli bilanço", veya "....

tarihli gelir tablosu" gibi bir ibare konularak makbuzun hangi kağıda ait olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.³⁰

8.3.İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödeme

Kanununun 19'uncu maddesinde, genel, katma bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların teşekkülleri, müesseseleri, iştiraklerinin nispi vergiye tabi makbuzlar ve bu mahiyetteki kağıtlara ait verginin, ödemenin yapılması yada avansın itası hallerinde istihkaktan kesinti suretiyle ödemeye Maliye Bakanlığı'nın izin verebileceği, bununla birlikte Bakanlığın lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yoluyla ödemeye yetkili olduğu bildirilmiştir. Burada, sorumluluk sıfatıyla ödeme gerçekleştirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmak durumunda olanlar, aynı hükümdeki ödemelerden herhangi biri dolayısıyla vermek durumunda oldukları muhtasar beyanname sırasında damga vergisini istihkaktan kesinti yoluyla ödeyeceklerdir.

İstihkaktan kesinti yoluyla ödenecek kağıtlar sınırlıdır:

- *Hizmet erbabına maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, tazminat, ikramiye ve harcırah gibi adlarla yapılan istihkaklar ve avans ödemeleri,*
- *Müteahhit ve diğer kimselere yapılan avans ödemeleri,*
- *Resmi dairelerce yapılan her türlü ödemeler*

³⁰ 43 seri numaralı DVK Genel Tebliği, 04.02.2005 tarih ve 25717 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

İstihkaktan kesinti suretiyle vergisi ödenecek kağıtlara “damga vergisi tarafımızdan istihkaktan kesinti suretiyle ödenecektir” şerhinin konulması ve yetkililerce tasdiki gereklidir³¹.

Özel gider indirimi mahsubu ile mükelleflerin vergi dairelerindeki alacaklarının vergi borçlarına mahsubu birbirinden tamamen farklı işlemler olduğundan, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV-1/h fıkrasına göre binde 7,5 oranda damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir³²

8.4.Pul Yapıştırılması Suretiyle Ödeme

Pul yapıştırılması suretiyle ödeme Kanunun öngördüğü genel ödeme şekli iken 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un³³la kaldırılmıştır Gümrük idarelerine verilen beyannamelere ilişkin damga vergileri, Gümrük Saymanlıklarınca vezne alındısı ile tahsil edilebilecektir. DVK'nın Ek-2'nci maddesi hükmü çerçevesinde, ihracat ve döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili olarak gümrük idarelerine verilen beyannamelere damga vergisi istisnası uygulanacak, sadece ithalata ilişkin olarak verilen beyannameler damga vergisine tabi tutulacaktır³⁴.

Yürüklükten kaldırılan damga pullarının iadesine ilişkin işlemler 5281 sayılı Kanunun geçici 1'nci maddesi kapsamında illerde Defterdarlık Muhasebe Müdürlükleri, ilçelerde Malmüdürlükleri tarafından yürütülecektir.

31 10 seri numaralı DVK Genel Tebliği, 12.06.1976 tarih ve 15614 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

32 Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.03.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7103-210/11107 sayılı genel yazısı

33 31.12.2004 tarih ve 25687 (3.mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

34 12.01.2004 tarih ve 3 sayılı DVK Sirküleri

9. VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE ÖDEME ZAMANI

9.1. Vergiyi Doğuran Olay

Damga vergisinde vergiyi doğuran olay, vergiye tabi kağıtların düzenlenmesi; yazılıp imzalanmak yada imza terine geçecek bir işaret konmak suretiyle eksiksiz olarak tekemmül etmesidir.

Bu genel hükmün kısmen yukarıda da belirtilen kimi özellikli durumları bulunmaktadır:

Kağıtların damga vergisine tabi tutulması resmi dairelere ibrazı ile gerçekleşir; vergiyi doğuran olay, ibraz ile gerçekleşmektedir.

Damga vergisine tabi olup da vergi ve ceza zamanaşımı süresi dolduktan sonra hükmünden faydalanılması halinde, vergiyi doğuran olay yeni ibraz yada hükmünden faydalanma sırasında gerçekleşir.

Kağıdın yalnız tedavüle çıkan nüshalarının vergiye tabi olduğu hallerde, vergiyi doğuran olay, tedavüle çıkışla gerçekleşir.

9.2. Ödeme Zamanı

9.2.1. Basılı Damga Konulması Suretiyle Ödemede

Basılı damga konulacak kağıtların vergisi yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödenir.

9.2.2. Makbuz Verilmesi Suretiyle Ödemede

Maliye Bakanlığınca sürekli mükellefiyeti belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmialtıcı günü akşamına kadar ödenir.

İhtiyarilik hakkını kullanarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeyen mükellefler ise, düzenledikleri veya taraf oldukları kağıtlara ilişkin damga vergilerini DVK'nın 22/b bendine göre kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirecek ve aynı süre içinde ödeyeceklerdir. Makbuz karşılığı ödenecek damga vergisi yoksa damga vergisi beyannamesi verilmesine gerek bulunmamaktadır.

İkmalen ve re'sen tarhiyata konu olan kağıtların vergi ve cezası ise makbuz karşılığında ödenir. Vergi ve cezanın ihbarname esasında tebliğinden itibaren bir ay içinde itiraz yapılmadığında, tahakkuk kesinleşecektir. Kesinleşme tarihinden itibaren bir ay içinde de ödenmesi gerekir.

Borçlusu tarafından düzenlenme anında ve Kanuna uygun olarak damga vergisi ödenmemiş bonoların daha sonra ciranta durumunda bulunanlarca kaşe basılmak suretiyle makbuz karşılığı ödenmesi mümkün bulunmamaktadır³⁵.

9.2.3.İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemede

Genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen vergi, ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve 26'ncı günü akşamına kadar yatırılır.

Genel bütçeli daireler tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergilerinin, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içinde, verginin mükellefi olan müteahhitlerce, ilgili vergi dairesine beyanname verilmeksizin ödenmesi gerekmektedir.

³⁵ Maliye Bakanlığı'nın 20.02.2001 tarih ve 10490 sayılı özelgesi

10. SORUMLULUK VE MECBURİYET

10.1.Kağıtları İmza Edenlerin Sorumluluğu

Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlarda vergi ve cezanın tamamı imza edenler tarafından müteselsilen sorumluluk kapsamındadır (DVK m.24, ceza bakımından ayrıca VUK m.334). Buradan hareketle, bir kişi tarafından tekemmül ettirilen kağıtlarda sorumluluk imza sahibine ait olacaktır. Müteselsil sorumluluk kapsamında vergi ve cezanın kişiler arasında orantısız bölüşümünden değil, topluca ve silsile yoluyla vergi ve cezanın toplamının ödenmesinden sorumlu olacakları tabiidir. Birden fazla düzenlenmiş nüshalarda da müteselsil sorumluluk geçerlidir.

Kişilerin Damga Vergisinden muaf kişilerle düzenledikleri vergiye tabi kağıtlar dolayısıyla oluşan verginin tamamı kişiler tarafından ödenir ancak, ödenmeyen yada eksik ödenen vergi ve ceza dolayısıyla kişiler ve muaf kuruluşlar müştereken sorumludur. Resmi daire ve noterlerce düzenlenen, kişilere verilen yada dairede bırakılan kağıtların vergisi ise verginin mükellefine, cezası düzenleyenlere aittir.

Kağıtlarda, (bono, taahhütname) yalnızca borçlu tarafın imzasının bulunması ve anonim şirketlere ibraz edilmesi durumunda, bu kağıtla ilgili damga vergisinin, imzalayan tarafın tabi olduğu ödeme şekline göre ödenmesi gerekir.

Kağıdın, (sözleşme) anonim şirket ile Maliye Bakanlığında makbuz karşılığı ödeme için izin almış kuruluşlarla ya da 16 Seri Nolu Tebliğe ekli listede yer alan kuruluşlar arasında düzenlenmesi halinde ise, bu kağıda ilişkin damga vergisi mükellefiyetinin, kağıt (sözleşme) tek nüsha olarak düzenlenmiş ise nüshayı elinde bulun-

duran tarafça, kağıt (sözleşme) iki veya daha fazla nüsha olarak düzenlenmiş olması durumunda ise, her nüshaya ait damga vergisinin ellerindeki nüsha adedine göre ve taraflarca süresi içinde ilgili vergi dairesine ödenerek yerine getirilmesi gerekmektedir.

Damga vergisini makbuz karşılığı veya istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeyecek olanlar tarafından düzenlenen vergiye tabi kağıtlar üzerine “... YTL damga vergisi tarafımızdan makbuz mukabili ödenecektir. Defter sıra no...” veya “... YTL damga vergisi tarafımızdan istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. Defter sıra no...” kaşesi bulunması ve kağıdı düzenleyen kuruluşun imzaya yetkili elemanları tarafından onaylanması halinde bu kağıtları işleme koyanlar ayrıca damga vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak mecburiyetinde değillerdir³⁶.

10.2.Kağıtları İbraz Edenlerin Sorumluluğu

Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesinden veya eksik ödenmesinden dolayı alınması gereken vergi ve cezadan, vergi ve cezanın asıl mükellefine rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur. Bu sorumluluk, verginin asıl mükellefi olmayıp da resmi dairelere ibraz edenler ile ilgilidir. İbrazdan maksadın kağıdın hükmünden faydalanmak olduğu tabiidir. İbraz edilen kağıdın birden fazla nüshası bulunması halinde sorumluluk, hükmünden faydalanılmak üzere ibraz edilen nüshalar için geçerli olacaktır. Hükmünden faydalanmak maksadı dışında bilgi vd. amaçlı olarak ibrazın -asıl mükellef olunsun yada olunmasın- sorumluluk gerektirmeyecektir. İbrazın hüküm ifade edilebilecek yerlere yapılmaması da sorumluluk kapsamına dahil değildir. Öte yandan, sorumluluğun

36 43 seri numaralı DVK Genel Tebliği

mevcudiyeti asıl vergi mükellefinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

10.3.Resmi Daireler ve Noterlerin Sorumluluğu

Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir.

Noterler damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası usulüne göre ilgili vergi dairesine ödenmedikçe tasdik edemeyecekler veya bunların suretlerini çıkarıp veremeyeceklerdir; bu hükme aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında VUK hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken ceza ayrıca alınacaktır

Resmi dairelerin ilgili memurları, kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar (DVK m.26).

Menşe şahadetnamelerinin;

Belediyeler tarafından düzenlenmesi halinde, bunlara ait damga vergisinin belediyeler tarafından kişilerden peşin olarak makbuz karşılığı tahsil edilmesi, bu şekilde bir ay içinde tahsil edilen damga vergilerinin belediyeler tarafından ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar bir beyanname ile bildirilmesi ve yirmialtıcı günü akşamına kadar ödenmesi,

Muhtarlıklar tarafından düzenlenmesi halinde, bunlara ait damga

vergisinin Tarım İl veya İlçe Müdürlüklerinde menşe şahadetnamesinin sağlık raporuna çevrilmesinden önce, kişiler tarafından vezne alındısı ile veki dairelerine (veya mal müdürlüklerine) ödenmesi veya Defterdarlık ya da Mal Müdürlüklerinin görevlendireceği yetkili memurlara tahsildar alındısı karşılığında ödenmesi,

Tarım İl ve İlçe Müdürlüklerince talep edilmesi durumunda, söz konusu kağıtlara ilişkin damga vergisinin tayin edecekleri bir sayman mutemedi aracılığı ile makbuz karşılığı tahsil edilmesi ve ilgili saymanlığa yatırılması gerekmektedir³⁷

10.4.Banka ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin Sorumluluğu

Kanunun 27'nci maddesinin üçüncü fıkrası ile, bankalar ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile iştiraklerinin yanısıra 22'nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli mükellefiyet tesis ettirenlere de vergiye tabi kağıtları işleme koymadan önce damga vergisinin ödenip ödenmediğini arama zorunluluğu getirilmiştir.

Resmi daireler/noterlere getirilen sorumluluktan farklı olarak vergisi ödenmemiş/noksan ödenmiş kağıdın mükellefi de sorumluluk altına alınmış kuruluş kadar cezaya muhatap kılınmaktadır Mütessesil sorumluluğa bağlanmış tek bir ceza değil, mükellef ve kuruluşa ayrı ayrı kesilecek cezalar söz konusudur. Geçmişte, yargı organları farklı değerlendirmelerde de bulunabilmiştir: “*Teşvik tedbirleri uyarınca damga vergisinden istisna edilmiş kağıtları işleme koyan bankanın, bu istisnaların daha sonra geri alınması söz konusu olduğunda, vergisi ödenmemiş kağıdı işleme alma gerekçesiyle banka cezaya tabi tutulamayacaktır*”³⁸.

³⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.1.2005 tarih ve 14 numaralı DVK

³⁸ Danıştay 7.D. E:86/3679,K:86/2616

10.5.Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Düzenlenen Ticari ve Mütedavil Kağıtların Sorumluluğu

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ticari ve mütedavil kağıtlarda zamanında ödenmemiş vergi ve ceza, asıl mükellefe rücu hakkı saklı kalmak üzere ellerinde bulunduranlardan alınacaktır

10.6.Hamilleri Tarafından Terkedilen Kağıtların Sorumluluğu

Damga vergisi mükellefiyetinin doğması, bazı kağıtların ibrazına bağlı bulunmakla beraber genel olarak mükellefiyet, Kanununun 20'nci maddesinde belirtildiği üzere, kağıtların düzenlendiği anda doğmaktadır. Vergi cezası alınması gereken kağıtların hamilleri tarafından terk edilmesi, bu cezanın alınmasına engel değildir

Herhangi bir yoklama anında verginin ödenmemiş olduğu tespit edildiği takdirde, hamilleri tarafından vergiye tabi kağıtların terk edilmek istenmesi, mükelleflerin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Keyfiyet bir tutanakla tespit edildikten sonra, vergi mevzuu kağıt imha edilse bile, gereken vergi ve ceza alınacaktır³⁹

10.7. Döviz Kazandırıcı Faaliyette İstisna ve Sorumluluk

DVK'ya eklenen Ek-2'nci maddeyle, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır. Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, VUK hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır. Döviz kazandırıcı fa

39 1 seri nolu DVK Genel Tebliği, 23.10.1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

aliyetleri Maliye Bakanlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı müştereken tespit edecektir.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar

10.8. AHİM Kararlarına İlişkin Ödemeler

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarına dayanılarak yapılacak ödemeler ile dostane çözüm bağlamında yapılacak ödemelere ilişkin olarak düzenlenecek kağıtlar Kanunun ek-1'inci maddesine istinaden damga vergisinden istisnadır.

11. YENİDEN DEĞERLEME

Damga Vergisine tabi Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan kağıtların maktu miktarları ile nispi hadlerin azami ve asgari miktarlarındaki artış VUK'un mükerrer 298'inci maddesi hükmü uyarınca her yıl Maliye Bakanlığı'nca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranlarına bağlanmıştır (DVK m. Mükerrer 30) *((I) sayılı tabloda -ki kağıtların 2005 yılına ait maktu ve nispi vergi tutarları rehberin sonunda yer almaktadır.)*

Bakanlar Kurulu, Kanunun mükerrer 30'uncu maddesiyle, elektronik ortamda gönderilenler ile Sermaye Piyasası Kanununun "uygu-

lanması ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenmesi öngörülen kağıtların tabi olduğu damga vergisi oranını ibraz yerleri itibariyle "0" sifıra kadar indirmeye, indirilen oranı kanuni seviyesine kadar çıkarmaya ve bu oranlar dahilinde kağıtlar itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır

Yukarıda sayılan yetkiler doğrultusunda Bakanlar Kurulu, 20.8.1994 tarih ve 94/6035 sayılı kararı ile

- a. Sermaye piyasası araçlarının halka satışında bunları halka arz edenler ile aracı kurum veya bankalar arasındaki aracılık faaliyetleri ile ilgili düzenlenecek sözleşmeler,
- b. Menkul kıymetlerin geri alım taahhüdü ile geri satma taahhüdü ile alım işlemleri nedeniyle taahhütnameler, sözleşmeler,
- c. varlığa dayalı menkul kıymet ihraçları ile ilgili aracılık sözleşmeleri, saklama sözleşmeleri, vekalet sözleşmeleri ve temlik sözleşmeleri için damga vergisi oranını, 26.10.1994 tarihinden itibaren (0) olarak belirlemiştir.

12. VUK HÜKÜMLERİ

12.1. Eksik yada Hiç Ödenmemiş Damga Vergisi

VUK'un 24'üncü maddesinde, mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsilinin tahakkuku da içine aldığı belirtilmiştir. Damga vergisi tahakkuku tahsile bağlı bir vergidir, tahsil edilince tahakkuk da gerçekleşmiş olacaktır. Damga vergisi zamanında ödenmediğinde, yani tahsil gerçekleşmediğinde tahakkuk da gerçekleşmemiş olacaktır. VUK'un 34'üncü maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı bildirilmiştir. Bu durumda, ihbarname ile hiç ödenme-

yen yada eksik ödenen damga vergisi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilecektir. İhbarname ile muhatabına tebliğ edilen vergiye karşı mükellef, ilgili Vergi Mahkemesinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu hükümlerine dayanarak dava açabilir, bu takdirde tahsilat söz konusu Kanun hükmü (m.27/3) gereği durur. Mahkeme, tarhiyatı tasdik ettiği takdirde, VUK'un 112/3'üncü maddesinde öngörülen şekilde ödeme ihbarnamesi çıkarılır

12.2.Damga Vergisinin Eksik Ödenmesinin yada Hiç Ödenmesinin Cezası

VUK'un 341'inci maddesinde, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesinin veya eksik tahakkuk ettirilmesinin, verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermenin vergi ziyasını ifade ettiği bildirilmiş ve cezası Kanununun 344'üncü maddesinde belirtilmiştir.

Damga vergisinin tahakkuku tahsile bağlı bir vergi türü olduğunu yukarıda belirtmiştik. Buna göre, tahsil edilemeyen vergi, tahakkuk da ettirilmemiş olduğundan vergi ziyayı meydana gelmiş olacaktır. Öte yandan, Maliye Bakanlığı'nca ödeme kapsamına alınmış mükelleflerle, devamlı izin verilmiş mükellefler ve istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yapan mükellefler damga vergilerini beyan esasında ödemektedirler. Söz konusu beyannamelerin Kanunda öngörülen sürelerde verilmesi gerekir. Beyannamelerin kanuni süresinden sonra verilmesi halinde, VUK'un 30'uncu maddesi hükmü gereği re'sen takdir yapılacak yada verilen beyannamede eksik vergi verildiğinin tespiti halinde VUK'un 29'uncu maddesi hükmü gereği ikmalen vergi tarhi gerekecektir. Her iki halde de vergi ziyayı doğduğundan vergi ziyayı cezası hesaplanacaktır

Damga Vergisine ait beyanname ve bildirimlerin, mükellefler ve sorumluları tarafından öngörülen süreler içinde vergi dairesine verilmemesi halinde, VUK'un 352/I-1'inci maddesi gereği birinci derece usulsüzlük cezası (usulsüzlük fiili, re'sen takdiri de gerektiriyorsa iki kat) kesilecektir. Beyannamelerin Kanunen belli şekil ve muhteviyatı ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması halinde VUK'un 352/II-7'nci maddesi gereği ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır

12.3.Kağıttaki Pulların İptal Edilmemesi

Damga Vergisine ait farklı bir ceza getirilen VUK'un 355'inci maddesinin (a) bendinde, damga vergisi mevzuuna giren kağıtlar ve ilanlara yapıştırılan pullar, Damga Vergisi Kanununun belli ettiği şekilde iptal edilmemişse, iptal edilmiş olan pulların kıymeti üzerinden maktu vergilerde yüzde 50, nispi vergilerde yüzde 10 oranında vergi cezası kesileceği belirtilmiştir.

Bu hükmün resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı Kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen kağıt ve ilanların iptal edilmemiş pulları hakkında uygulanamayacağı bildirilmiştir. Zira, VUK'un 356'ncı maddesinde, resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı Kanuna tabi kurumlara ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen ve pulları Kanunun belli ettiği şekilde iptal edilmemiş bulunan evrakı, pullarını resmi mühür veya damga vaz'ı suretiyle iptal etmeden muameleye koyanlar adına her varaka için (2005 takvim yılında 0,12.-YTL) ceza kesilir, ancak müteaddit olarak tanzim edilmiş olan evrak için her şahıstan alınacak ceza toplamı (2005 takvim yılında 5,5.-YTL'yi) geçemez. Pul yapıştırılması usulü kaldırıldığından, evvelce pul yapıştırılması usulüne göre işlem tesis edilmeyip zamana

şımı süresinde tespit edilenler hakkında yukarıdaki cezalandırma geçerli olabilecektir.

12.4. Ödeme Şekline Uyulmaması

Damga Vergisine ait farklı bir ceza getirilen VUK'un 355'inci maddesinin (b) bendinde, Damga Vergisinin ilgili DVK'da belli edildiği şekilde ifa edilmemesi halinde maktu vergilerde verginin yüzde 50'si ve nispi vergilerde yüzde 10'u oranında usulsüzlük cezası alınacağı bildirilmiştir.

12.5. Noterlere Kesilecek Cezalar

VUK'un 356'ncı maddesinde, pulsuz ve pulu noksan kağıtları, usulen resmi ve para cezası tahsil edilmeden tasdik eden veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için (2005 takvim yılı için 0,55.-YTL) ceza kesilir.

12.6. Uzlaşma, Pişmanlık, İndirim ve Şikayet Yoluyla Müracaat

12.6.1. Uzlaşma

VUK'un dördüncü kitabının üçüncü bölümü "uzlaşma" başlığını taşır ve ek 1'inci madde ile ek 12'nci maddeleri uzlaşmaya ilişkin hükümleri ihtiva eder. Buna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarhedilen vergilerle -VUK'un 344'üncü maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca kesilen vergi ve ceza hariç- vergi ziyası cezasının tahakkuk edecek miktarları konusunda,

-Vergi ziyasına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten kaynaklandığının,

-VUK'un 369'uncu maddesinde yazılı yanılmadan kaynaklandığı
nın,

-VUK'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile
bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu,

-Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının
olduğunun ileri sürülmesi

hallerinde uzlaşma yapılabilir.

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliği tarihinden otuz gün
içinde yapılır Kanununun Ek 6'ncı maddesinde, mükellef veya adına
ceza kesilen, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar
hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunamaya-
cağı bildirilmiştir.

12.6.2. Pişmanlık ve Islah

VUK'un 371'inci maddesinde, damga vergisinin beyanla ödenme-
si mümkün olduğu hallerde, kanuna aykırı hareketlerini, ilgili ma-
kamlara kendiliğinden dilekçe ile haber veren mükelleflere, madde-
de sayılan şartları yerine getirmeleri halinde, vergi ziyai cezası ke-
silmeyeceği, kaçakçılık suçunu işleyenler hakkında da 360'ncü
madde hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

12.6.3. İndirim

VUK'un 376'ncı maddesinde, ikmalen, re'sen yada idarece tarh
edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden
arta kalan vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mü-
kellef veya vergi sorumlusunun, ihbarnamelerin tebliği tarihinden
itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde

veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse, vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilenlerde (yine aynı şartları taşıyarak başvuru halinde) üçte biri; usulsüzlük/özel usulsüzlük cezalarında üçte biri indirilir. Yazılı sürede ödeme yapılmazsa, dava konusu yapılırsa yada uzlaşma yapılmışsa indirim uygulanmaz.

12.6.4. Şikayet Yoluyla Müracaat

VUK'un 124'üncü maddesinde, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra (ilgili vergi dairesine) yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri bildirilmiştir. Bakanlıktan alınabilecek olumsuz bir cevap üzerine, söz konusu cevabın idari bir işlem olması dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanunu hükümlerine göre dava açılabilir.

Ayrıca, düzeltme yoluyla müracaat kapsamında, Maliye Bakanlığı'nın 2000/8 sayılı *Uygulama İç Genelgesinde*, mükelleflerin vergi dairelerindeki alacaklarının gerek aynı vergi dairesinde, gerekse başka vergi dairesinde kendi vergi borçlarına mahsubu sırasında sözü edilen işleme ilişkin olarak düzenlenen makbuz veya makbuz şerhini ihtiva eden kağıdın damga vergisine tabi tutulmaması bildirilmiştir.

12.7. Damga Vergisi Defteri

Maliye Bakanlığı, VUK'un 257 ve DVK'nın 29'uncu maddelerinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti suretiyle ödeyen mükelleflerin, bu ödemelerini kaydetmek için "damga vergisi defteri" tutacaklarını bildirmiştir.

Buna göre,

1-Defterin tutulmasında VUK'un kayıt nizamına ilişkin 215-219 ve 221'inci madde hükümlerine uyulacaktır.

2-Makbuz karşılığı ödemeye ilişkin kağıtları defterin bir bölümünde, istihkaktan kesinti suretiyle ödemeye ilişkin kağıtları diğer bölümde göstereceklerdir.

3-Sıra numaralı defter sayfalarına, kağıdın türü, tarihi, numarası, vergi matrahı ve miktarı yazılacaktır,

4-Kağıtlara vurulan şerh kaşelerine defterdeki sıra numarası yazılacaktır.

5-Defter, muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz edilecektir.

Aşağıda yer alan mükelleflerin, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve defter tutmaları ihtiyaridir.

- Kurumlar Vergisi Kanununa Tabi Diğer Mükellefler
- Kollektif Ve Adi Komandit Şirketler
- Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar
- Vergi Usul Kanunu Hükümleri Çerçevesinde İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar

Sürekli mükellefiyet tesis ettirmek istemeyen bu mükelleflerin, damga vergisine ilişkin kayıtlarını Vergi Usul Kanunu'na göre tut-

mak zorunda oldukları defterlerinde ayrıntılı olarak göstermek şartı ile ayrıca damga vergisi defteri tutmalarına gerek bulunmamaktadır.⁴⁰

13. DAMGA VERGİSİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU İLİŞKİSİ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1'inci maddesinde sayılan ve Türkiye'de yapılan işlemlerin KDV'ye tabi olduğu bildirilmiştir. Kanunun 20-27'nci maddeleri arasında matraha ilişkin hükümler yer almaktadır.

DVK'nın 10'uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide ise kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, nispi damga vergisinin konusuna giren kağıtlarda, verginin matrahını, bu kağıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değerlerin teşkil edeceği düşünülecektir. Ancak, özellikle ihale kararlarında katma değer vergisinin damga vergisi matrahına dahil edilmesi halinde, verginin vergilendirilmesi gibi bir uygulama sonucu doğacaktır. Bu sebeple çıkarılan 30 seri nolu DVK genel tebliği ile, damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması; katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icabeden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan parasal tutar üzerinden hesaplanması hususu tebliğ edilerek yanlış bir uygulamanın önüne geçilmiştir.

40 43 seri numaralı DVK Genel Tebliği

14. DİĞER KANUNLARDAYER ALAN İSTİSNAVE MUAFİYETLER

1 Seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği'nin 1'inci bölümün son fıkrasında, “*Kanun ‘özel kanunlarda vergi muafiyetleri’ damga vergisi bakımından saklı tutmadığı cihetle, vergi konusuna girip de (2) sayılı tabloda yer almayan hiçbir kağıt damga vergisinden muaf tutulamayacaktır. Bu suretle muaflık ve istisnaya ilişkin hükümlerin sadece esas vergi kanunlarında toplu olarak bulunması prensibi de yerine getirilmiş olmaktadır*” ifadesine yer verilmiştir.

Oysa, çeşitli Kanunlarda yer alan damga vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler mevcut olup, en çok karşılaşılabilecek olan Kanunlardan bir kısmı aşağıda ele alınmıştır

14.1. 4481 sayılı Kanun Hükümleri

4481 sayılı Kanunun⁴¹ 14'üncü maddesinde, 17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde meydana gelen depremler nedeniyle binalarının veya ticari, zirai, sınai ya da mesleki faaliyete mahsus varlıklarının zarar gördüğü, hasar tespit komisyonlarınca belirlenen kişi ve kuruluşlara, Bakanlar Kurulu kararları kapsamında bankalarca açılacak veya ertelemeye tabi tutulacak krediler ve bu kredilerin teminatına ilişkin işlem ve kağıtların, Damga Vergisi Kanunu gereğince alınmakta olan damga vergisinden istisnadır. Vergi, resim ve harç istisnasını uygulayan kurum ve kuruluşlar, işlemin yapıldığı veya kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen otuz gün içinde ilgililerin bağlı bulunduğu vergi dairesine gerekli bildirimde bulunmak zorundadırlar.

41 26.11.1999 tarih ve 23888 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

İstisna uygulanabilmesi için hasar tespit komisyonu raporu dışında başka bir belge aranmayacaktır. İstisna, kredinin alınması ve teminatına ilişkin işlemlere ait olup, bu kredilerin daha sonra kullanılması ile ilgili işlem ve kağıtları kapsamamaktadır

14.2.3505 sayılı Kanun Hükümleri

DVK'nın ek-2'nci maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesna kılınmıştır. Döviz kazandırıcı faaliyetlerin kısmen veya tamamen gerçekleştirilmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısma ait alınmayan damga vergisi, mükelleflerden, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

Damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi tutarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden otuz gün içinde ilgililerin gelir ve ya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Döviz kazandırıcı faaliyetin gerçekleşmediğinin tespit edildiği tarihi takip eden otuz gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen kuruluşlar damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Uygulanması bakımından döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte tespit edilir.

3505 sayılı Kanun'un⁴² geçici 2'nci maddesinde,

a) İhracat,

42 10.12.1988 tarih ve 20019 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

b) İhracat teşvik belgesine bağlanan döviz kazandırıcı faaliyetlerle, bu belge kapsamındaki ithalat,

c) İhracat veya döviz kazandırma taahhüdünde bulunan ve yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar için alınan yatırım kredileri ile bu belge kapsamındaki şirket kuruluşu, gayrimenkullerin ve irtifak haklarının aynı sermaye olarak konulması halinde bunların şirket adına tapuya tescili,

işlemleri ve bu işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar, 31/12/2003 tarihine kadar damga vergisinden istisna edileceği belirtilmiştir. Kredilerin amaç dışı kullanılması, taahhüt edilen ihracatın gerçekleştirilmemesi veya teşvik belgesindeki şartların yerine getirilmemesi halinde, alınmayan damga vergileri ve harçlar, ihracatçı veya yatırımcı kişi veya kuruluşlardan, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza ve gecikme faizi ile birlikte geri alınacaktır.

Yukarıda belirtilen hususlarda damga vergisi istisnası uygulamak suretiyle işlem yapan kuruluşlar, istisnaya konu işlemin mahiyeti ile alınmayan vergi ve harcın miktarını, işlemin yapıldığı tarihi takip eden 30 gün içinde ilgililerin gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. İhracat taahhüdünün gerçekleşmediğinin veya teşvik şartlarına uyulmadığının tespit edildiği tarihi takip eden 30 gün içinde, bu durumu vergi dairesine bildirmeyen bankalar ile yukarıdaki fıkra gereğince bildirimde bulunmayan kuruluşlar, damga vergisi, ceza ve gecikme faizinin ödenmesinden ilgililerle birlikte müteselsilen sorumludurlar.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan (4)⁴³ ve (5)⁴⁴ seri nolu *İhracat*

43 27.12.1988 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

44 09.08.2000 tarih ve 24135 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

Ve Yatırımlarda Damga Vergisi Ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğde, Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından döviz kazandırıcı faaliyetlerle ilgili ihracatı teşvik belgesi uygulamasına son verilerek "*Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi*" veya bazı hallerde bu belge yerine geçmek üzere "*Dahilde İşleme İzin Belgesi*" uygulamasına başlanmıştır. Döviz kazandırıcı faaliyetler arasında bulunan "*Yap-İşlet- Devret*" modeline göre yapılan yatırımlarla ilgili olarak 3996 sayılı Kanunda muafiyet hükümleri bulunduğundan bu model çerçevesinde yapılan yatırımlara damga vergisi ve harç istisnası uygulaması 3505 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinin uygulaması ile ilgili Tebliğ kapsamından çıkarılmıştır. Ancak, "*yap-ışlet*" modeline göre yapılan yatırımlarla ilgili istisnalar Tebliğ kapsamına alınmıştır.

Buna göre,

FİİLİ MAL İHRACATINDA

-Kredi kuruluşlarınca ihracatın finansmanı gayesiyle kullanılacak nakdi veya gayri nakdi krediler (döviz ve gayri kabili rücu ihracat akreditiflerinin dahili devri suretiyle imalatçılara kullanılan ihracat kredileri, Türk Eximbank kredileri ile T.C. Merkez Bankası tarafından Türk Eximbank'a ihracatla ilgili açılan senet reeskont kredileri, Türk Eximbank'ın sadece ihracatta kullanılmak kaydıyla yaptığı fon temini işlemleri, bu Banka tarafından aracı bankalar vasıtasıyla kullanılan krediler ve Türk Parası Kıymetini Koruma hakkındaki mevzuat uyarınca ihracat taahhüdüne bağlı olarak kullanılan altın kredilerine ilişkin sözleşmeler dahil), firmaların sağladıkları prefinansmanlar ile bunların geri ödenmesi ve bu krediler ile ilgili olarak verilecek teminatlar,

-Söz konusu istisna, ihracata ilişkin olarak kullanılacak kredinin

geri ödenmesine kadar geçecek süre içerisinde baliğ olduğu miktarın tamamına uygulanacaktır. (Kredilerle ilgili damga vergisi ve harç istisnasının tatbik edilebilmesi için, kredi sözleşmesi ve teminata ilişkin belgelerin muhtevassından, münhasıran ihracatın finansmanı kredisi ile ilgili olduğunun anlaşılması şarttır.)

-İhracat karşılığı yapılacak ödemeler (Katma değer vergisi iadesi ile bu iadenin mükellefin veya mükellefe ihraç edilen malı teslim edenlerin vergi borcuna mahsubu dahil)

-İhracatçı lehine tesis olunan akreditifin, ihracatçıya mal teslim eden imalatçıya temlik ile ihracattan doğan alacakların factoring şirketlerine ve Türk Eximbank'a devri,

-Yapılacak ihracat bağlantıları için düzenlenecek anlaşmalar ve bu konuda alınacak teminatlar,

-Transit ticarete konu malın ithalat ve ihracatı (açılan akreditifler dahil)

-Tedarik edildikleri şekliyle ihraç edilmek üzere mal alımı,

-4458 sayılı Gümrük Kanununun 131 inci maddesine istinaden ithalat vergilerinden tam muafiyet suretiyle geçici ithalat rejimine tabi ambalaj maddeleri ve dahilde işleme rejimi çerçevesinde dahilde işleme iznine bağlanmak kaydıyla, değeri 10.000 ABD Dolarını aşmayan yardımcı maddeler ile tamir edilmek, yenilenmek, monte edilmek ve benzeri bir işlem görmek üzere getirilen eşyanın ithalati,

BELGELİ İHRACATTA

-Dahilde İşleme İzin Belgesi ile Geçici Kabul İzin Belgesi kapsamında ve bu belgelerin geçerlilik süresi içerisinde, ihracat amaçlı

olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içinde hammadde, yardımcı madde ve ambalaj malzemesi alımları,

-Belge almak maksadıyla ihracat proje formu ekinde verilecek taahhütnameler,

ve bunlarla ilgili işlemler de yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda söz konusu istisnadan yararlandırılacaktır.

DÖVİZ KAZANDIRICI FAALİYETLERDE

-Yatırım programında yer alan Kamu yatırımlarından (Yerli ve yabancı firmaların ayrı ayrı veya birlikte iştirakine açık olmak üzere) uluslararası ihaleye çıkarılanların ihalesini kazanan veya yabancı para ile finanse edilenlerin yapımını üstlenen firmaların,

-Yerli firma olması halinde, uluslararası ihalelerde tamamı üzerinden, yabancı para ile finanse edilenlerde ise yabancı paraya isabet eden oranda yapılacak hizmet ve faaliyetler, 4.1.1.2. Yabancı firma olması halinde, yabancı firmanın bu işte kullanacağı mal ve malzeme üreten yerli imalatçı firmaların satış ve teslimleri,

-Yerli ve yabancı firmaların ortaklığı şeklinde olması halinde, yerli firmaya kendi faaliyeti oranında, yabancı firmaya ise (4.1.1.2) bendi çerçevesinde yerli imalatçı firmaların yapacakları satış ve teslimleri,

-Savunma Sanayi Müsteşarlığınca onaylanan Savunma Sanayi Projelerini üstlenmiş yerli imalatçı firmaların satış ve teslimleri,

-Savunma Sanayi Müsteşarlığınca Savunma Sanayi açısından önem arzettiği belirtilen savunma araç ve gereçlerini üreten yerli imalatçı firmaların, ülkenin savunması ile ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına satış ve teslimleri,

*-İmalatçılar tarafından Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazaları -
na yapılan satış ve teslimler, (bu mağazalarda yapılan satışlar ha -
riç)*

*-Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında yer alan yatırım mallarını üre -
terek Yatırım Teşvik Belgesi sahibi yatırımcılara teslim eden imalat -
çı firmaların satış ve teslimleri,*

*-İmalatçıların, Dış Ticaret Müsteşarlığınca yayımlanan tebliğler
eki yatırım malları listesinde yer alan malları üreterek yurt içinde -
ki firmalara satış ve teslimleri,*

*-Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Karar esasları çerçe -
vesinde CKD ithal edebilecek firmalara ithal edebilecekleri söz ko -
nusu maddeleri yerli imalatçı firmaların yurt içinde üreterek satış
ve teslimleri,*

*-Kamu kurum ve kuruluşlarınca uluslararası ihaleye çıkarılan yatı -
rım malı ve sınai mamul alımları ihalesini kazanan yerli imalatçı
firmaların satış ve teslimleri,*

*-Ambalaj malzemesi imalatçıların, belge süresi içinde teslim edil -
mek ve ihracatçının ihraç ürünü ile birlikte ambalaj olarak 6 ay
içerisinde ihraç edilmek şartıyla yapılan ambalaj malı ve malzeme
satış ve teslimleri,*

*-Uluslararası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümlerine göre yurt
içinde bulunan yabancı kuruluşların yurt dışından getirme imkanı -
na sahip buldukları sınai mamulleri teslim eden imalatçı firma -
lar ile 25.1.1988 tarih, 19705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan
T.C. ile A.B.D. Hükümetleri Arasındaki İkili Anlaşmalar Kapsamı -
na Giren İnşaat Faaliyetlerine Ait Esas ve Usulleri Hakkındaki 2*

Sayıli Tebliğ kapsami dışında kalan tesislerin yapımını üstlenen müteahhit firmaların faaliyet ve teslimleri,

-İmalatçıların yabancı uyruklulara (diplomantik temsilcilikler ve mensupları dahil), turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına yapacakları ve yıllık 100.000 ABD Dolarını aşan, ihracatçıların ise aynı cins malda yıllık 500.000 ABD Dolarını aşan satış ve teslimleri (Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazalarında yapılan satış ve teslimler ile gıda maddeleri hariç)

-Yap-İşlet modeli çerçevesinde Müsteşarlık tarafından uygun görülecek sektörlerde yapılacak yatırım projelerini üstlenen yerli firmaların yapacakları hizmet ve faaliyetler,

-Kazanılan navlun bedellerinin yurda getirilmesi kaydıyla kara, deniz veya hava ulaştırma hizmet ve faaliyetleri ile kamu kurum ve kuruluşlarınınca yaptırılan uluslararası taşımalar ve bu kurum ve kuruluşlar tarafından uluslararası ihaleye çıkarılmış yurt içi taşımaları yüklenen yerli firmaların bu faaliyetleri,

-Turizm müesseseleri ile seyahat acentalarının yurt içinde ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları,

-Uluslararası ihaleye çıkartılan kamu projeleri ile yurt dışı müteahhitlik, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri,

-Bedelleri döviz olarak alınmak kaydıyla yurt dışında yerleşik firmaların adına garanti kapsamında gerçekleştirilen bakım onarım hizmetiyle yabancı bandıralı gemi, uçak veya tırların bakım, onarım ve bunlara yapılan mal ve hizmet (yakıt ve madeni yağlar hariç) satışları,

-Yabancı uyruklulara, turistlere yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına yapılan ve yıllık 100.000 ABD Dolarını aşan satış ve teslimler (Duty-free shop mağazalarında yapılan satışlar dahil)

-Yalnız petrol türevi üreticilerinin Devletlerarası ikili veya çok taraflı anlaşma hükümleri çerçevesinde yurt içinde faaliyet gösteren yabancı veya uluslararası kuruluşlara serbest döviz karşılığı akaryakıt satış ve teslimleri,

-Yerli firmalarca, ihraç ürünlerimizin pazarlanması amacıyla yurt dışında mağaza açılması veya işletilmesi,

-İmalatçıların, Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi firmalara yapacakları kütük, blum satış ve teslimleri,

-Yerli firmalarca, yabancı ülkelerde ekonomik ve sosyal araştırmalar yapmak suretiyle bilgi bankası oluşturulması ve bu bilgilerin yurt içinde ve dışında pazarlanması amacıyla bilgi iletişim ağı kurulması ve işletilmesi.

-Yabancı uyruklulara, turistlere veya yurt dışında çalışan Türk vatandaşlarına ülkemizde buldukları sürede, bedelleri yurt dışında -ki sağlık ve sigorta kuruluşlarından tahsil edilmek kaydıyla döviz karşılığı verilecek sağlık hizmetleri

istisna kapsamı içindedir.

Ayrıca, döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belge kapsamında üstlenilen taahhüt ile ilgili olarak, kredi kuruluşlarınca belge kapsamındaki taahhüt tutarına kadar kullanılan nakdi ve gayri nakdi krediler ile münhasıran bu kredilerle ilgili olarak verilen teminatın tamamı, damga vergisi ve harç istisnasından faydalandırılacaktır Kredilerle ilgili istisna, kredinin alınmasından, kredinin ilk alındığı esnada tes

pit olunan vadede veya ihracatı teşvik mevzuatında belirtilen sürede tasfiyesine kadar geçen süre içerisinde yapılan işlem ve kağıtlara tatbik edilecektir.

Yurt dışı müteahhitlik, mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinde, işin proje safhası da dahil olmak üzere yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar, damga vergisi ve harç istisnasından yararlandırılacaktır

Yap-İşlet modeli çerçevesinde yapılacak yatırım projeleri ile ilgili olarak, yatırımcı ve bu yatırımın yapılmasını öngören idare arasında, işin proje safhası da dahil olmak üzere yatırımın başlamasından bitimine kadar geçecek süre içerisinde yapılacak işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenecek kağıtlara damga vergisi ve harç istisnası tatbik edilecektir.

Döviz kazandırıcı faaliyetlerde, belgeye bağlı olarak uygulanan damga vergisi ve harç istisnasının; belge sahibi yatırımcı, ihracatçı veya üstlenicinin, belge kapsamındaki iş nedeniyle ihale makamı dışında kalan ve belge sahibi olmayan diğer kişi ve kuruluşlarla (taşeron, malzeme müteahhidi v.b) yapacağı muamelelere tatbiki mümkün değildir. Ancak, belge kapsamındaki döviz kazandırıcı faaliyetlerde kullanılmak şartıyla; belge sahibi kişi veya kuruluşlardan temin edilecek mal, malzeme veya hizmet alımları damga vergisi ve harç istisnasından faydalandırılacaktır Belge kapsamındaki yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinde kullanılmak üzere, işin yürütüldüğü yabancı ülkeye, diğer bir yabancı ülkeden, Türkiye'deki bankalar aracılığıyla açtırılacak akreditifler üzerinden yapılacak mal, malzeme ve teçhizat ithali ile ilgili işlem ve kağıtlara harç ve damga vergisi istisnası tatbik edilecektir.

14.3.4691 sayılı Kanun Hükümleri

4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nun⁴⁵ 3/k maddesinde, bu kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirketi olarak belirtilen *Yönetici Şirketin*, bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

14.4.4456 sayılı Kanun Hükümleri

4456 sayılı Türkiye Kalkınma Bankası Anonim Şirketinin Kuruluşu Hakkında Kanun'un⁴⁶ 17'nci maddesinde, Bankanın, Yatırımları Teşvik Fonundan kullandığı kredi işlemleri ile ilgili senetler, makbuzlar, taahhütname, sözleşmename, kefaletname ve temliknameler, teminat ve kefalet mektupları, mektup ve telgraflar, dekontlar, münakale, tediye, irsal, teslim, tahsil emirleri ve her nevi kağıtlar, kayıtlar, defterler, hesap hülasaları, kredi lehdarlarından Bankaca alınacak beyanname, bilanço ve işletme hesabı hülasaları, menkul rehni ve gayrimenkul ipotegi işlemleri; bu şirketlerin Banka emrine tanzim edeceği senetler, reeskont senetlerinin, damga vergisinden, muaf olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu muafiyet hükmünde, kredinin miktarı hususunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Kanunun 17'nci maddesinde ayrıca, Bankanın amaçları doğrultusunda taşınmaz mal alım satımı ile açtığı kredilerin teminatını teşkil eden taşınır ve taşınmaz malların icrada, iflasta veya haricen satışında Banka üzerinde kalması halinde, satış devir ve intikal ile ilgili her türlü işlemler, girdiği ihalelerle ilgili işlemler, tahvil ihracı dahil yurtdışından temin ettiği

45 06.07.2001 tarih ve 5897 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

46 17.10.1999 tarih ve 23849 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

krediler ve bu kredilere ait işlemler, açılan kredilere mahsuben yapılan tahsilatlar, mahkemeler ve icra daireleri nezdinde açacağı dava, takip ve talepler; teminattan, damga vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

14.5. 7269 sayılı Kanun Hükümleri

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un⁴⁷ 42'nci maddesinde, Kanunun uygulanması dolayısıyla taşınmaz malların alım, satım, ipotek, tapu kadastro işlemleri, yeniden inşa edilecek veya onarılacaklarla ilgili ihale, sözleşme, ruhsatname ve sair işlemler ve bu kanundan faydalanacakların verecekleri beyanname, taahhütname ve yapacakları sözleşmelerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

7269 sayılı Kanun hükümleri kapsamında yeniden yaptırılacak veya onarılacak binalara ilişkin olmak kaydıyla;

- 1- İhale makamına verilmek üzere ihaleye katılacaklar adına düzenlenecek geçici teminat mektupları,
- 2- Yeniden yapılacak veya onarılacak inşaatlarla ilgili olarak düzenlenecek ihale kararları, ihale makamı veya ihaleyi yapan kuruluşla üstlenici arasındaki sözleşmeler ve ihale makamına verilmek üzere düzenlenecek kati teminat mektupları,
- 3- İnşa edilecek binalarla ilgili yol, kanalizasyon, su, elektrik gibi alt yapı hizmetleri ile ilgili işlemler nedeniyle ve ihale makamına verilmek üzere düzenlenecek geçici ve kati teminat mektupları, ihale kararları ve sözleşmeler,

⁴⁷ 25.05.1959 tarih ve 10213 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

4- İnşa olunan taşınmazların kişilere ve 7269 sayılı Kanun kapsamında devrine ilişkin olarak düzenlenecek kağıtlar ile borçlandırma ve ipotek işlemleri,

5- Bu kanundan yararlanarak inşaat ve onarım işlerini bizzat yapacak kişilerin Kanun kapsamında alacakları krediler ile ilgili sözleşmeler ve teminatları,

damga vergisi ve harç istisnasından yararlanabilecektir.

Yapılan sözleşme ile öngörülen işin taşeronu devredilmesi sırasında düzenlenen sözleşmeler ve bunlara ilişkin işlemler istisna kapsamında olmayacaktır⁴⁸

Ayrıca,

1-a) 7269 sayılı Kanun kapsamında hak sahibi olan kişilere, inşa edilerek teslim edilecek konutların hak sahipleri adına tapuya tescilli,

b) Teslim edilen konut üzerine idare lehine tesis edilecek ipotek işlemi,

2-a) 7269 sayılı Kanun kapsamında hak sahiplerine kullanılacak kredilerle ilgili işlem ve kağıtlar,

b) Alınan bu kredi kullanılmak suretiyle ve bu kredi miktarı ile sınırlı olmak üzere, gerek deprem bölgesinde gerekse deprem bölgesi dışında iktisap edilecek konutların hak sahipleri adına tapuya tescil işlemi,

3- 492 sayılı Harçlar Kanununun 59/h fıkrası kapsamında inşa edilecek binaların tescil, şerh ve terkinleri,

48 Maliye Bakanlığının 16.09.1999 tarih ve 6231-3-24 sayılı GenelYazısı

4- 7269 sayılı Kanunun uygulaması ile ilgili olmak üzere depremde kullanılmayacak hale gelen binaların arsa olarak tapuda yapılacak cins değişikliği işlemi,

Damga Vergisinden müstesna tutulacaktır⁴⁹.

14.6.3996 sayılı Kanun Hükümleri

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunun⁵⁰ 2'nci maddesinde, Kanunun köprü, tünel, baraj, sulama içme ve kullanma suyu, arıtma tesisi, kanalizasyon, haberleşme, enerji üretimi, iletimi, dağıtımı, maden ve işletmeleri, fabrika ve benzeri tesisler, çevre kirliliğini önleyici yatırımlar, otoyol, demiryolu, yeraltı ve yerüstü otoparkı ve sivil kullanıma yönelik deniz ve hava limanları ve benzeri yatırım ve hizmetlerin yaptırılması, işletilmesi ve devredilmesi konularında, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde sermaye şirketlerinin veya yabancı şirketlerin görevlendirilmesine ilişkin usul ve esasları kapsadığı, 12'nci maddesinde de, 2'nci maddede belirtilen konularda ve yap-işlet-devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemlerin damga vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmış, sözü edilen muafiyetin kapsamı ile uygulama usul ve esasları 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 41 inci maddesinde açıklanmıştır 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 41'inci maddesinin (d) fıkrasında damga vergisi ve harçtan muaf tutularak yapılacak mal alımları, yapılacak yatırımın fiziki bünyesine dahil edilebilecek mal ve malzeme teminini ifade etmektedir.

49 Maliye Bakanlığının 21.07.2000 tarih ve 35079 sayılı Özelgesi

50 13.06.1994 tarih ve 21959 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

14.7. 4046 sayılı Kanun Hükümleri

4046 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun⁵¹ 27'nci maddesinin (a) bendinde, “Bu Kanun hükümleri gereğince yapılacak özelleştirme uygulamalarına ilişkin işlemler (sözleşmeler dahil) Katma Değer Vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.” hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, söz konusu yazıda sözü edilen ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşları satın almak isteyen kişi ve kuruluşlarca özelleştirme idaresine verilmek üzere bankalardan alınan teminat mektupları ile bu teminat mektuplarının teminatını teşkil etmek üzere düzenlenecek kağıtların 4046 sayılı Kanuna göre damga vergisinden istisna edilmeleri gerekir.

Ancak, özelleştirme yasası kapsamında yer alan kuruluşların satın alınması gayesiyle olsa dahi bankalarca kişi ya da kuruluşlara kullanılacak kredi ile ilgili işlemleri özelleştirme konusunda yapılan işlemler meyanında görmek mümkün olmadığından, bu tür kredi verilmesi işlemleri nedeniyle düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulmaları gerekmektedir.⁵²

14.8. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu Hükümleri

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu⁵³ ile belirli bir menkul ve gayrimenkule ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşları bu malları kredi ile

51 27.11.1994 tarih ve 22124 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

52 Maliye Bakanlığı’nın 27.4.1999 tarih ve 16020 sayılı özelgesi

53 28.06.1985 tarih ve 18795 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır

iktisap etme yerine kiralamaya teşvik etmek amaçlandığından, anılan Kanunun 30. maddesi hükmüne göre her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulan finansal kiralama sözleşmesinin konusuna menkul mallarla gayrimenkuller girmektedir.

Ancak, kiralanacak bir menkul malın bedelinin ödenmesi için kullanılacak krediye karşılık olarak tapuda yapılacak ipotek işleminde bu istisnanın uygulanması mümkün değildir. Böyle bir ipotek tesisinde hesaplanacak damga vergisinin ödenmesi gerekir⁵⁴.

14.9. 4325 sayılı Kanun Hükümleri

4325 sayılı Kanun'un⁵⁵ 5'inci maddesinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yapılacak teşvik belgeli yatırımlarla ilgili belirtilen işlemler ile aynı Kanunun 5'inci maddesinin ikinci fıkrasında, kredi verilmesi ile ilgili işlemlerle, bu konuda düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulacağı hükme bağlanmıştır.

14.10. 4562 sayılı Kanun Hükümleri

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun⁵⁶ 21'inci maddesinde, OSB tüzel kişiliğinin, Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

54 Maliye Bakanlığı'nın 30.12.1999 tarih ve 58276 sayılı özelgesi
55 23.01.1998 tarih ve 23239 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır
56 15.04.2000 tarih ve 24021 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

14.11. NATO Tesislerine İlişkin İstisna

İstisna, Kuzey Atlantik Anlaşması Teşkilatı Müşterek Enfrastrüktür Programları kapsamında, 6/7543 sayılı Kararname ile Türkiye’de yapılacak inşa ve tesis işlemleriyle ilgili olarak belirlenmiştir. Söz konusu kişi ve kuruluşlarla bankalar arasında gerçekleştirilecek ilişkiler, Kararnamenin 4/B-IV maddesinde öngörülen şartların yerine getirilmesi ve Milli Savunma Bakanlığı NATO Enfrastrüktür Daire Başkanlığı’nın kağıdın üzerine “*NATO Müşterek Enfrastrüktür Tesisleri ile ilgilidir*” şerhi verilmesi suretiyle istisna uygulanabilecektir.

15. DAMGA VERGİSİ UYGULAMASINDA VADELİ İŞLEMLER

Damga Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi oldukları belirtilmiştir. Tabloda belli parayı ihtiva eden sözleşmeler, temliknameler ve taahhünamelerin Damga Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanunun Mükerrer 30’uncu maddesinin üçüncü bendiyle, Bakanlar Kurulunun, Sermaye Piyasası Kanunu’nun uygulanması ile ilgili olarak Sermaye Piyasası Kurulunca düzenlenmesi öngörülen kağıtların tabi olduğu damga vergisi oranını “0”a kadar indirmeye yetkili kılınmıştır

Uygulamada döviz forward sözleşmeleriyle gerçekleştirilen vadeli döviz alım satımı “vadeli döviz alım satım genel sözleşmesi” veya “vadeli döviz alım satım taahhünamesi” adıyla düzenlenen kağıtlarla gerçekleştirilmektedir. Bu kağıtlarda herhangi bir tutara yer verilmeyerek maktu esasta damga vergisi ödenmesi sağlanmaktadır. Daha sonra mudiye hitaben yazılan ve banka yetkililerinin unvan ve imzalarını taşıyan bir başka bildirimle başlangıçta imzalanan söz-

leşme ve taahhünameye atıfta bulunularak anlaşma tarihi, vade, vadedeki döviz kuru, vadede mudiden satın alınacak döviz tutarı ve bu döviz karşılığında banka tarafından mudiye ödenecek TL tutarı açıkça belirtilmektedir.

Kanunun 4'üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre, tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap edildiği mahiyete göre vergi alınacağı belirtilmiştir. Buna göre maktu esasa göre vergilendirilip sonrasında tüm ayrıntısı ve belli parası ekstrelerde düzenlenen sözleşmesinin ekstrelerde yer alan tutar üzerinden nispi esasa göre vergilendirilmesi gerekir. Söz konusu ekstre bir sözleşme yapılmasını içeren bir teklifname olmayıp sonucu içeren bir belgedir.

2499 sayılı **Sermaye Piyasası Kanunu**'nun ⁵⁷ (SPK) 40'ıncı maddesinde, münhasıran ekonomik ve finansal göstergelere, sermaye piyasası araçlarına, mala, kıymetli madenlere ve dövize dayalı vade li işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile her türlü türev araçlardan oluşan sermaye piyasası araçlarının damga vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Nitekim 4761 sayılı Kanunla 22.6.2002 tarihinden geçerli olmak üzere,

- Bankalar arasında, bankanın taraf olduğu veya bankalar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasa-

57 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

sı aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar,

- Faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar,
- Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri,
- Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar

Damga vergisinden istisna edilmiştir.

16. ELEKTRONİK ORTAMDA DAMGA VERGİSİ

Elektronik ortamlarda yapılan alışverişlerin, düzenlenen sözleşmelerin, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulduğu anda –diğer koşullar da tamamlandığı takdirde- vergilendirme gerçekleşecektir. Kanunda kâğıt teriminin yanı sıra elektronik/manyetik alan/elektronik veri ibarelerinin de yerleştirilmesi vergilendirmede kolaylık sağlayacaktır.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 22'nci maddesine 4487 sayılı Kanunla eklenen (u) bendinde, *“İnternet de dahil, her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamı ve benzeri araçlar üzerinden gerçekleştirilen ihrac ve halka arzlar ile sermaye piyasası faaliyetleri ve işlemlerini; genel hükümler çerçevesinde bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım esaslarını düzenlemek ve denetlemek”*le Sermaye Piyasası Kurulu görevli kılınmıştır.

Nihayet, 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu⁵⁸ ile elektronik imzanın hukuki ve teknik yönleri ile kullanım esasları düzenlenmiştir. Kanunda elektronik imza, “başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri” olarak tanımlanmıştır.

Güvenli elektronik imza ise;

- 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 imza olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Kanununun 5’inci maddesinde, güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğuracağı; Kanunların resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile teminat sözleşmelerinin güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemeyeceği ifade edilmiştir. Güvenli e-imzanın gerçekleştirilme biçimi ve denetimi Kanunda ayrıca yer almış olup, burada değinilmesine gerek bulunmamaktadır. Kanunda elle atılan imza ile aynı sonucu doğuracağı belirtilen elektronik imzanın *belli bir hususu ispat veya belli eden (I) sayılı tabloda yer alan bir kağıt hakkında gerçek -*

58 23.07.2004 tarih ve 25355 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır

leşmesi gerekmektedir. Henüz çok yeni bir durum olan elektronik imzanın kullanımının artması ile birlikte sorun açıklığa kavuşacaktır

17. AVRUPA BİRLİĞİ DİREKTİFLERİNDE DAMGAVERGİSİ

“Avrupa Birliği”nin (European Union-EU), birlik olmadan önce “Avrupa Topluluğu” (European Community-EC) olduğu malumdur. Topluluğun Avrupa Toplulukları Konseyi, Toplulukta damga vergisinde ortak oran uygulanmasına yönelik olarak karara bağladığı 09/04/1973 tarih ve 73/80/AET sayılı direktifinde, direktifin 7’nci maddesinde öngörülen damga vergisi oranını 1 Ocak 1976’dan itibaren % 1 olarak; aynı direktifin mükerrer (b) ve 7/1 maddesinde öngörülen indirilmiş oranları da, 1 Ocak 1976’dan itibaren % 0 ve % 0.50 olarak tespit etmiştir⁵⁹.

59 09.04.1973 tarih ve 73/80/AET sayılı Topluluk Kararı,
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>

DAMGA VERGİSİNE TABİ KAĞITLAR
(I) SAYILI TABLO

I. Akitlerle ilgili kağıtlar:	
1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(5,90 YTL.)
c) Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden)	(Binde 1,5)
d) Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri	(1,80 YTL.)
2. Teklifnameler	(1,80 YTL.)
3. (5035 sayılı Kanununun 49/4 maddesiyle yürürlükten kaldırılan bend; Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004)	
4. Kefalet, teminat ve rehin senetleri:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(5,90 YTL.)
c) Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı ile ilgili rehin senetleri	(1,80 YTL.)
5. Tahkimnameler ve sulhnameler:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(16,40 YTL.)
6. Fesihnameler:	
a) Belli parayı ihtiva edenler veya belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler	(Binde 1,5)

b) Diğerleri	(5,90 YTL.)
II. Kararlar ve mazbatalar:	
1. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak	
Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 7,5)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(15,30 YTL.)
2. Artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları kararları (5228 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle eklenen cümle Yürürlük: 31.7.2004) (Maliye Bakanlığının veya Sayıştayın vizesine tabi ihale kararlarının vize edilmemesi durumunda ihale kararının hükmünden yararlanılmamış sayılı)	(Binde 4,5)
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar:	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a)(4962 sayılı Kanunun 12' nci maddesiyle kaldırılan fıkra Yürürlük; 07.08.2003)	
b) Emtia senetleri:	
1. Resepise (Makbuz senedi)	(5,90 YTL.)
2. Varant (Rehin senedi)	(3,40 YTL.)
3. İyda senedi	(90 YKr.)
4. Taşıma senedi	(20 YKr.)
c) Konşimentolar	(3,40 YTL.)

d) Deniz ödüntü senedi	(Binde 7,5)
e) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 7,5)
2. Ticari belgeler:	
a) (3239 sayılı Kanununun 140'ncü maddesiyle bent kaldırılmıştır Yürürlük 01.01.1986)	
b) Akreditif ve kredi mektup ve telgrafları	(Binde 4,5)
c) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(5,90 YTL.)
d) Bilançolar ve işletme hesabı hulasaları (Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilenler):	
1. Bilançolar	(12,30 YTL.)
2. Kar ve zarar cetvelleri	(5,90 YTL.)
3. İşletme hesabı hulasaları	(5,90 YTL.)
e) Barnameler	(70 YKr.)
f) Tasdikli manifesto nüshaları	(2,80 YTL.)
g) Ordinolar	(40 YKr.)
h) Bankalar veya ticarethaneler arasındaki münakale, tediye, irsal, teslim ve tahsil emirleri	(40 YKr.)
ı) (5228 sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 31.07.2004) Gümrük idarelerine verilen özet beyan formları	(2,80 YTL.)
IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar:	
1. Makbuzlar (ibra senetleri ile kabzı mutazammın imza ve mühürleri ihtiva eden kağıtlar dahil):	
(3239 sayılı Kanununun 140'ncü maddesiyle a, b, c, d, e, f, fıkraları kaldırılmıştır .)	

g) Avans makbuzları	(Binde 7,5)
h) (5228 Sayılı Kanununun 36 ncı maddesiyle değişen bent. Yürürlük:31.07.2004) Kişiler tarafından resmi dairelere verilen belli parayı içeren makbuz ve ibra senetleri ile resmi daireler nam ve hesabına kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmeyi veya emir ve havalelerine tediye temin eden kağıtlar.	(Binde 7,5)
ı) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar.	(Binde 6)
j) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler	(Binde 6)
k) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar	(Binde 6)
2. (5228 sayılı Kanununun 59/4-d maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 31.07.2004) Beyannameler (Bu beyannamelerin sadece bir nüshası vergiye tâbidir)	
a) Yabancı memleketlerden gelen posta müraşelatinin gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her mürasele maddesi için	(40 YKr.)
b) (5035 Sayılı Kanununun 29 uncu maddesiyle değişen bent. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Kanun hükümlerine göre resmi dairelere verilen diğer beyannameler:	
1. Yıllık gelir vergisi beyannameleri	(15 YTL.)
2. Kurumlar vergisi beyannameleri	(20 YTL.)

3. Muhtasar beyannameler	(10 YTL.)
4. Katma değer vergisi beyannameleri	(10 YTL.)
5. (5228 sayılı Kanununun 59/4-e maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 31.07.2004) Diğer vergi beyannameleri	(10 YTL.)(*****)
c) (5035 Sayılı Kanununun 29 uncu maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Belediyelere verilen beyannameler	(8 YTL.)
d) (5035 Sayılı Kanununun 29 uncu maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Sosyal Sigortalar Kurumuna verilen sigorta prim bildireleri	(8 YTL.)
e) (5035 Sayılı Kanununun 29 uncu maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik: 01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) Gümrük idarelerine verilen beyannameler	(20 YTL.)
(5228 sayılı Kanununun 60/3 maddesiyle yürürlükten kaldırılan hüküm. Yürürlük; 31.07.2004)	
3. (4842 sayılı Kanununun 37/2 maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 24.04.2003)	
4. Tarifede yazılı kağıtlardan aslı (60) Yeni Kuruştan fazla maktu veya nispi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeeri	(40 YKr.)
5. (3075 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle kaldırılmıştır.)	

(2) SAYILI TABLO DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KÂĞITLAR

I – Resmi işlerle ilgili kağıtlar:

(A) Resmi daireler arasında kullanılan kağıtlar:

1. Resmi daireler arasındaki işlemleri kapsıyan her türlü kağıtlarla bu dairelerin soruları üzerine kişiler tarafından yazılan cevaplar ve ekleri.
2. Kişilerin işlemleri ile ilgili olarak resmi dairelerce görülecek lüzum üzerine yazılacak şerhler veya çıkarılacak suret, özet ve tercümeleler.
3. Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkındaki Kanunun uygulanmasında yapılacak müracaatlara ait her türlü kağıtlarla kurullarca verilecek kararlar.
4. Türkiye atom enerjisi programının uygulanması için lüzumlu her türlü eşyanın ithali sırasında düzenlenen kağıtlar
5. Yabancı elçilik ve konsolosluklarının mühür veya imzasını ihtiva eden resmi kağıtlarla yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve fakat elçilik ve konsolosluklar dışında kullanılmayan kağıtlar. (Bu fıkradaki istisna mütekabiliyet şartıyledir.)
6. Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla damga resminden, bu tarihten sonra yapılacak imtiyaz sözleşmeleri ve andlaşmalarla da damga vergisinden istisna edilmiş olan kağıtlar.

7. Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri arasında akdedilen anlaşmalar gereğince ithal olunacak zirai ve gıdaı maddelerin ithaliyle ilgili kağıtlar
8. Basmayazı ve Resimleri Derleme Kanunu gereğince derlenen eserler için ilgili dairelerce verilecek makbuzlar.
9. Resmi daireler lehine yapılan istimlaklerde düzenlenen kağıtlar.

B) Resmi dairelerden kişilere verilen kağıtlar:

1. Resmi dairelerin işe ihtiyaçları için satın alınacak ayniyatın, bedelleri 10 liraya (10 lira dahil) kadar olanlarının, ayniyat teslim makbuzları.
2. İcra dairelerinin alınan harç ve masrafın müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.
3. Vergi, resim ve harçlarla sair biçümle gelirlere ve kamu yararına müteallik olarak resmi dairelerden kişilere tebliğ olunan kararlar, Sayıştay ilam ve kararları ve vergi karneleri.
4. Köy ihtiyar heyetlerince verilecek mazbatalar.
5. İcra ve İflas Kanununa göre icra dairelerince isteyen alacaklılara takip talebinde bulduklarına ve tevdi ettikleri belgelere ve verdikleri masraflara dair verilen makbuzlar.
6. Noter Kanununa göre noterlerin aldıkları her nevi harç ve ücretin müfredatını göstermek üzere ilgililere verdikleri makbuzlar.

7. Resmi dairelerin kumpanya ve acentalara gönderecekleri ordinarlar.

C) Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar:

1. Hükümetçe akdolan avans ve istikraz mukavelenameleri, Hazine Bonoları. Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanun gereğince çıkarılan tasarruf bonoları ve tedavüle çıkarılacak Hükümet ve Türkiye Emlak Kredi Bankası istikrazlarına ait geçici veya kati tahvillerle bunların bedel, faiz ve ikramiyelerinin ödenmesine ve bu husustaki diğer muamelelere ilişkin kağıtlar.
2. Yabancı memleketlerde düzenlenen ve doğrudan doğruya resmi daireler ad ve hesabına gönderilen her türlü kağıtlarla doğrudan doğruya yabancı memleketlerden mübayaa olunarak resmi dairelere gönderilen malların ihale kararları ile tesellüm makbuzları.
3. Ankara'da inşa edilecek sefarethane ve konsoloshaneler için yabancı memleketlerden getirilecek inşaat malzemesinin ithali ile ilgili kağıtlar.
4. Kadastro ve Tapu Tahriri Kanunu gereğince kadastro mahkemeleri ile kadastro tahrir komisyonlarına verilen beyannameler.
5. Resmi dairelere emaneten bırakılan para, hisse senedi, tahvil ve eşyanın ret ve iadesinde verilen makbuz ve ibra senetleri.
6. Otel, pansiyon, ticarethane ve sair umumi müesseselerde oturan ve çalışanların hüviyet varakası vermeleri mecburiyetine

dair Kanun ile Yabancıların Türkiye'de İkamet ve Seyahatleri hakkındaki Kanun hükümleri gereğince zabıta amirlerine verilecek beyannameler.

7. Emekli, dul ve yetim maaş ve ikramiyeleri tahsisine ve alındığına dair her türlü kağıtlar
8. Hizmet süreleri emekli ve yetim aylığı bağlanmasına elverişli olmıyanlarla yetimlerine bir defaya mahsus olmak üzere verilen paraların ödenmesine ait kağıtlar
9. Türkiye'ye giren ve çıkan yolculardan Türk Parasının Kıymetini Koruma hakkındaki Kanun gereğince gümrüklerce alınacak beyannameler.
10. Bir şehir içinde görev dolayısıyla sarf olunan tramvay, vapur, tren ve otobüs gibi taşıt ücretlerine münhasır olmak üzere memur ve müstahdemler tarafından verilen beyannameler.
11. Kişiler tarafından hariçte düzenlenerek imza ve tarihleri tasdik veyahut, suret ve tercümelerinin verilmesi için noterlere getirilen kağıtların noter dairelerinde saklanacak nüshaları.
12. Evlenme işlerinde kullanılan kağıtlar.
13. Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalanacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve aktedilecek mukaveleler, yabancı memleketlerden İmar ve İskan Bakanlığınca ithal olunacak her türlü alet, edevat ve malzemenin ithalinde düzenlenen kağıtlar, bağış ve yardım makbuzları.

14. **(1137 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle eklenen fıkra)** İstiklal Madalyası verilmiş bulunanlara vatani hizmet tertibinden bağlanan şeref aylıklarının ödenmesine ait her türlü kağıtlar
15. **(2590 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle eklenen fıkra)** Sosyal ve Kültürel bakımdan yurdumuzu tanıtmak üzere ilgili Bakanlığın izni ile yarışmalara katılacak, seçilenecek, gösterilecek veya benzeri nedenlerle geçici olarak yurt dışına çıkarılacak tablo, pul, film, seramik ve bu mahiyetteki sanat eserleri ve sair eşya ile ilgili olarak kambiyo mercilerine verilecek beyanname ve taahhütnameler.
16. **(3239 sayılı Kanununun 98'inci maddesiyle eklenen fıkra)** 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 11 inci maddesi gereğince noterde düzenlenen şahsî kefaletle ilgili kâğıtlar.
17. **(4962 sayılı Kanununun 12' nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 07.08.2003)** Gümrük kapılarından bir gece konaklamayı kapsayan sürede giriş-çıkış yapan taşıtlarla ilgili olarak alınan Taşıt Giriş-Çıkış Formu eki taahhütnameler.

II – Öğrenciler ve askerlerle ilgili kağıtlar:

1. **(3482 sayılı Kanununun 8'inci maddesiyle değişen fıkra)** Çıracılık ve Meslek Eğitimi Kanunu kapsamındaki çıracılık sözleşmeleri ile öğrenim kredisi ve burs almak, öğrenci yurduna girmek ve öğrenim, staj, ihtisas ve benzeri gayelerle öğrencilerle velileri tarafından okul ve yurt idarelerine veya ilgili kuruluşlara verilen taahhütnameler ve bunlarla ilgili kefaletnameler.

2. Öğrenciler ve velileri tarafından okul idarelerine verilen beyannameler.
3. Resmi ve özel her türlü okullarda öğrenciler tarafından kurulan istihlal ve istihlak kooperatiflerine ait ve damga vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar
4. Erlerle, ihtiyaçları Devlet tarafından deruhte ve temin olunan onbaşı ve çavuşların aşağıda gösterilen kağıtları.
 - a) Askerliğe giden veya terhis edilenlerin askeri iş ve maaşlarına ve ölüm dolayısıyla dul ve yetimlerine maaş bağlanmasına ait her türlü kağıtlar
 - b) Askerlikte bulunanların gerek askerlik, gerek özel işleri için verecekleri beyannameler,
 - c) Askerler tarafından veya askerler için verilen paralar karşılığında postaneler veya bankalarca düzenlenen kağıtlar
5. Asker Ailelerinden Muhtaç Olanlara Yardım Kanununun uygulanması ile ilgili işlemler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar

III – İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar:

1. Toplu İş Sözleşmesi, Grev ve Lokavt Kanununa göre düzenlenen Münferit ve Kollektif İş Sözleşmeleri ve Yüksek Hakem Kurulunun ve İl Hakem Kurullarının kararları, Yüksek Uzlaştırma Kurulunun ve diğer kurulların Toplu İş Sözleşmeleri hükündeki kararları ile İş Kanunu gereğince işverenin iş şartlarını göstermek üzere işçiye verdiği taahhütnameler ve işveren tarafından İş Kanununa göre verilen beyannameler.

2. İş ve İşçi Bulma Kurumunun işçilere iş ve işlere işçi bulmak üzere düzenlediği kağıtlar.
3. Toprakaltı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istih-sali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin yer-al-tındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin ödenme-sinde düzenlenen kağıtlar.
4. Çiftçi mallarının korunması hakkındaki kanunun uygulanması dolayısıyla düzenlenecek kağıtlar
5. Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankasınca çiftçiye, Tarım Kredi ve Satış Kooperatifleri ile birliklerine açılacak kredilerle bun-lara ait gayrimenkul ipotek ve menkul rehin muameleleri ve muhtaç çiftçiye yapılacak dağıtmalarla ilgili her türlü kağıtlar
6. Çiftçiyi topraklandırma hakkındaki kanunun uygulanması ile il-gili kağıtlar.
7. Göçmenlerle nakledilenlere ve Muhtaç Çiftçilere Tohumluk ve Yemeklik Dağıtılması Hakkındaki Kanunun uygulanması ile il-gili kağıtlar.
8. Göçmen ve mültecilerle bir yerde yurtlandırılan göçebeler ve bir bölgeden diğer bölgeye Hükümetçe naklolunanlara yapıla-cak iskan yardımı ve gümrük ve tabiiyet, nüfus, tapu ve nakil işlemleri ile ilgili her türlü kağıtlar.

IV – Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar:

1. Ticari veya mütedavil kağıtlar üzerine yazılan ciro, kabul ve te-sellümü mutazammın şerhler.

2. **(2344 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle kaldırılmıştır .)**
3. Hisse senetleri ve her türlü tahvillerin temettü ve faiz kuponları.
4. Çıkarılacak hisse senedi ve tahvillere talip olanlar tarafından bu maksatla verilecek iştirak taahhütnameleri.
5. Sigorta mukavelenameleri, sigorta ücretine ait makbuzlar ve sigortanın tecdit ve temdidi ile temin olunan meblağın tezyidi halinde verilen beyanname ve avönanlar.
6. **(3239 sayılı Kanunun 98'inci maddesiyle değişen fıkra)** Posta çekleri.
7. Gayrimenkullerin, aynı hakların ve gemilerin ferağ ve intikal zabıtları.
8. Sabit istihsal araçlarına ait kira mukavelenameleri.
9. **(2344 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle kaldırılmıştır)**
10. Gerek Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu ile Türk Hava Kurumu tarafından verilen, gerek yabancı memleketlerin benzeri teşkilatı tarafından verilip Türkiye'de ibraz edilen veya hükümden faydalanılan Triptik ve gümrük geçiş karneleri.
11. Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzlar.
12. Mektup ve diğer kağıtların alındığına dair verilen imzalarla posta idarelerinin defterleri üzerine gönderilenler tarafından yazılı alındı şerhleri.

13. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçi tarafından müstahsile verilen nüshası.
14. Gider pusulasının tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçiler tarafından iş yapana veya malı satana verilen nüshası.
15. Damızlığa elverişli olduğuna dair şahadetnameyi haiz bulunan hayvanların ithali ile ilgili kağıtlar
16. **(5228 sayılı Kanununun 36'ncı maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 31.07.2004)** Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar
17. **(4684 sayılı Kanununun 22/C maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 03.07.2001)** Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar.
18. **(5035 sayılı Kanununun 49/4 maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 01.01.2004)**
19. **(4761 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 22.06.2002)** Bankalar arasında, bankanın taraf olduğu veya bankalar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.
20. **(4761 sayılı Kanununun 6'ncı maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 22.06.2002)** Faktoring şirketlerinin müşterileriyle

yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar.

21. **(4761 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 22.06.2002)** Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının münhasıran gayrimenkul portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri.
22. **(4761 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 22.06.2002)** Kıymetli madenler borsalarında kıymetli madenlerin ödünç işlemlerine ilişkin düzenlenen kâğıtlar.
23. **(5035 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 02.01.2004)** Yurt içi ve yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç).
24. **(4842 sayılı Kanunun 29'uncu maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.01.2004)** Devlet dış borçları ile ilgili kredi anlaşmalarında öngörülen bütün ödemeler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar (dış proje kredileri çerçevesinde yapılacak ödemeler dahil, kredilerin kullanımları hariç).
25. **(4842 sayılı Kanunun 29'uncu maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.01.2004)** 28.3.2002 tarihli ve 4749 sayılı Kanunun 12 nci maddesinin üçüncü fıkrasında tanımlanan nakit işlemleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca çıkarılacak likidite senetlerine (veya bu mahiyetteki kâğıtlara) ilişkin işlemler dolayısıyla düzenlenen kâğıtlar
26. **(5228 sayılı Kanunun 36'ncı maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 31.07.2004)** Kredi kartı üyelik sözleşmeleri.

27. **(4962 sayılı Kanununun 12' nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 07.08.2003)**Yükseköğretim kurumlarınca yaptırılan bilimsel araştırma projeleriyle ilgili olarak düzenlenen kağıtlar.
28. **(4962 sayılı Kanununun 12' nci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 07.08.2003)** 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 10.5.1990 tarihli ve 3645 sayılı Kanunla eklenen ek 1 inci maddesi kapsamında kullanılacak kredilere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar.
29. **(5035 sayılı Kanununun 30'uncu maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 2.1.2004)** Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler üzerine konulan aval ve kefalet şerhleri ile bu mahiyetteki diğer şerhler.
30. **(5035 sayılı Kanununun 30'uncu maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 31.7.2004)** 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanununun 10'uncu maddesi çerçevesinde tüketici finansman şirketlerince kullanılan tüketici kredilerinin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kağıtlar ile bu kağıtlar üzerine konulacak şerhler (kredi kullanımları hariç)

V - Kurumlarla ilgili kağıtlar:

1. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkındaki Kanuna tabi kurumlarla genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri ve belediyelere bağlı tüzel kişiliği bulunan kurumlara özel kanunları gereğince Hazinece ödenmesi gereken sermaye, iştirak hissesi ve yardım ödeneklerinin ödenmesine ait kağıtlar.

2. İktisadi Devlet Teşekkülleriyle müesseseleri ve İştirakler hakkındaki kanuna tabi kurum ve ortaklıklara vukubulacak devir ve kuruluş ile ilgili kararlar.
3. Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumunun Milli Savunma Bakanlığına veya memleketimizin de dahil bulunduğu Miletlerarası Savunma Teşkilatına teslim edeceği her türlü malzeme, teçhizat ve vasıtalarla yedek parçalarının imalinde ilk madde veya işletme malzemesi olarak kullanılmak üzere kurum tarafından yabancı memleketlerden getirilecek maddelerin (miktarı ve memleket içinde ihtiyaca yeter derecede tedarikinin mümkün bulunmadığı Maliye, Ticaret ve Sanayi Bakanlıklarının müşterek teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tespit ve kabul edilmek kaydıyla) ithali sırasında düzenlenen kağıtlar
4. Toprak Mahsulleri Ofisinin müstahsilden yapacağı alımlar ve menkul rehini işlemlerine ilişkin kağıtlarla Ofisin teşkil edeceği müessese ve şirketlerin kuruluşu ile ilgili kağıtlar.
5. Toprak Mahsulleri Ofisi tarafından ithal edilecek hububat ve unlarla bunların naklinde kullanılacak her nevi malzemenin ithali sırasında düzenlenen kağıtlar
6. Türkiye Zirai Donatım Kurumu müessese ve şubelerinin kuruluş işlemleri ile ikraz, istikraz, menkul ve gayrimenkul alım ve satımı vesair işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar
7. Devlet Üretim Çiftçilikleri Genel Müdürlüğünün çiftçi ile münasebetlerinde tanzim edilecek borç senetleri ile borç ödeme makbuzları.
8. Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığının her türlü işlemlerinde

düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar:

9. İşçi Sigortaları veya yerine kaim olacak kurumun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
10. Devlet Yatırım Bankasının her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
11. Tasarruf Sandıkları Hakkındaki Kanun gereğince il özel idareleri ve belediyelerce kurulan tasarruf sandıklarının tüzüklerinde açıklanan işlemlerle ilgili kağıtlar.
12. Ordu Yardımlaşma Kurumunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu Kurum tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
13. Milli Piyango İdaresinin biletleri ile çekilişte kazananlara ödenecek ikramiye ve amortilerle ilgili kağıtlar.
14. Devlet Tiyatrosunun her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekkül tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
15. Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatiflerinin her türlü muamelelerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bunlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
16. Çay yetiştiricilerinin Türkiye'de çay ziraatini geliştirmek maksadıyla kuracakları kooperatiflerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu kooperatifler tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

17. Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.
18. **(639 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkra)** Türkiye Halk Bankasının, esnaf kefalet ve küçük sanat kooperatifleri ve ortakları ve bu kooperatiflerin kendi ortakları ile münasebetlerinde tanzim olunacak borç senetleri, borç ödeme makbuzları, ipotek ve rehin senetleri.
19. **(2535 sayılı Kanununun 1'inci maddesiyle değişen fıkra)** Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar.
20. **(1318 sayılı Finansman Kanununun 103'üncü maddesiyle eklenen fıkra)** İktisadi Devlet Teşekküllerine ve sermayesinin yarısından fazlası Devlete veya İktisadi Devlet Teşekküllerine ait olan Kamu İktisadi Teşebbüslerine Hazinece yapılacak ikrazlara ait işlemlerle ilgili kağıtlar.
21. **(4697 sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 07.10.2001)** Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu şirketler veya fonlar tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

22. **(4842 sayılı Kanunun 29'uncu maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.01.2004)** Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatlarına ilişkin işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar.