

KAMULAŞTIRMA BEDELLERİNE İLİŞKİN DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ

Ahmet ÖZDEMİR
Sayıştay Savcı Yardımcısı

GİRİŞ

Hatırlanacağı üzere, Sayıştay denetimine tabi kurum ve kuruluşların saymanları ile tahakkuk memurları ve gerekli görülmesi sebebiyle iştirak ettirilen diğer kimseler, Sayıştaya karşı hesap vermek, eksik muamelelerinden ötürü tazmin hükmüyle karşılaşmak durumundadırlar.

Diğer taraftan, kamu menfaatinin icap ettirdiği hallerde gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerinin mülkiyetinde bulunan taşınmaz malların, Devlet ve kamu tüzel kişilerinince kamulaştırılmasında yapılacak işlemler, kamulaştırma bedelinin hesaplanması, taşınmaz malın ve irtifak hakkının idare adına tescili, kullanılmayan taşınmaz malın geri alınması, idareler arasında taşınmaz malların devirleri, karşılıklı hak ve mükellefiyetler ile bunlara dayalı ihtilafların hal tarzı ve yöntemleri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununda hüküm altına alınmıştır.

Özel kanunlarına dayanılarak gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinden yapılacak istimlakler de, sözü edilen Kanun hükümlerine tabi olacaktır.

Kamulaştırmanın şartları, mezkûr Kanunun 3 üncü maddesinde "İdareler, kanunlarla yapmak yükümlülüğünde buldukları kamu hizmetlerinin veya teşebbüslerinin yürütülmesi için gerekli olan taşınmaz malları, kaynakları ve irtifak haklarını; bedellerini nakden ve peşin olarak veya aşağıda belirtilen eşit taksitlerle ödemek suretiyle kamulaştırma yapabilirler.

Bakanlar Kurulunca kabul olunan, büyük enerji ve sulama projeleri ile iskân projelerinin gerçekleştirilmesi, yeni ormanların yetiştirilmesi, kıyıların korunması ve turizm amacıyla yapılacak kamulaştırmalarda, bir gerçek veya özel hukuk tüzel kişisine ödenecek kamulaştırma bedelinin o yıl Genel Bütçe Kanununda gösterilen miktarı, nakden ve peşin olarak ödenir. Bu miktar, kamulaştırma bedelinin altıda birinden az olamaz. Bu miktarın üstüne olan kamulaştırma bedelleri, peşin ödeme miktarından az olmamak ve en fazla beş yıl içinde faiziyle birlikte ödenmek üzere eşit taksitlere bağlanır. Taksitlere, peşin ödeme gününü takip eden günden itibaren Devlet borçları için öngörülen en yüksek faiz haddi uygulanır.

Kamulaştırılan topraktan, o toprağı doğrudan doğruya işleyen küçük çiftçiye ait olanların bedeli, her halde peşin ödenir." şeklinde, ortaya konulmuştur.

Bu makalenin konusu; kamulaştırma bedellerinin ödenmesi itibarıyla, yapılacak Damga Vergisi kesintisiyle, tevkifat yapacak sorumluyu belirtmeye inhisar edecektir.

VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN YÖNLER

Genel hukuk düzeni içindeki yeri itibariyle Anayasamız, sert anayasalardandır. Bu itibarla, diğer kanunlar meyanında vergi kanunları da Anayasaya ters olamayacaktır.

09.11.1982 tarihinde yayınlanan 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının "Vergi ödevi" başlığını taşıyan 73 üncü maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." denilmektedir.

Belirtilen hüküm paralelinde, vergi uygulamalarına yön veren çeşitli vergi kanunları hayata geçirilmiştir.

Bunlardan iki vergi kanunu usule ilişkin olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, verginin tarh ve tahakkuku ile vergi cezalarının kesilmesini ve kesinleşmesini; 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun da, amme alacağının takip ve tahsilini; göstermektedir. Halen yürürlükte bulunan öteki hususi vergi kanunlarının büyük bir kısmını Genel Bütçeli İdareler adına Maliye Bakanlığı yürütmekte iken, bazılarını da mahalli idareler uygulamakta, bir kısmını ise Gümrük İdaresi tatbik etmektedir.

Diğer taraftan; her yıl itibariyle gelirlerin toplanmasına ve masrafların yapılmasına Genel Bütçe Kanunlarıyla, konsolide bütçenin dışında kalan kurum ve kuruluşların da kendi bütçeleriyle, izin verilmektedir.

Genel Bütçe Kanunlarının (B) Cetveli, Genel Bütçenin Gelirlerini göstermektedir. İlgili yıllar Genel Bütçe kanunlarına gözetildiğinde da görüleceği üzere;

VERGİ GELİRLERİ :

GELİRDEN ALINAN VERGİLER

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi

SERVETTEN ALINAN VERGİLER

- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Veraset ve İntikal Vergisi

Aynı Kanununun "İstihkaktan kesinti şekliyle ödeme" başlığını taşıyan 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında genel ve katma bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, **bankalar**, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu nitelikteki kâğıtlara ait vergilerin, ödemelerin yapılması veya avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebileceği; Finansman Kanunu ile getirilen son fıkrada da, Maliye Bakanlığının lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Damga Vergisine ilişkin 1 seri nolu Genel Tebliğin "D" bölümündeki açıklamalarla ve 11.05.1971 tarihli ve 2101118-99/32/29639 sayılı genel yazıyla; resmi dairelerin bütün ödemelerinde, düzenlenerek zikredilen idarelere verilen ve nisbi vergiye tabi bulunan makbuz ve vasıftaki belgelere ait Damga Vergisinin kesinti suretiyle ödenmesi kabul edilmiştir.

Bu yönde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi kesenlerin sorumluluğu" başlığını taşıyan 11 inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrasının "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bunlarla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz." hükmünü ihtiva ettiğini belirtmek isteriz.

Nitekim, Damga Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi gereğince de; Genel Bütçeli daireler dışında kalan daire ve müesseseler, değinilen uygulamalar sebebiyle bir ay içinde kestikleri vergileri, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyannameyle bildirmeye ve aynı süre içinde yatırmaya mecburdurlar.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanununun 3689 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile değiştirilen ve 01.01.1991 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında ".... Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tespit ve ilân olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu suretle hesaplanan vergi miktarlarında 100 lira kesirleri nazara alınmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Sözü edilen konuya ışık tutmak üzere Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre ve muhtelif genel tebliğlerle ilân edilen yeniden değerlendirme nispetleri, okuyucuyu önceki yıllar itibarıyla de tenvir etmek gayesiyle aşağıda sıralanmaktadır.

VUK.Gn.T. Numarası:	Yılı :	Nispeti % (Yüzde) :	Resmi Gazetenin Tarihi ve Numarası :
252	1996	72,8	04.12.1996 - 22837
245	1995	99,5	05.12.1995 - 22484
233	1994	107,6	07.12.1994 - 22134
223	1993	58,4	04.12.1991 - 21778
219	1992	61,5	08.12.1992 - 21429
214	1991	54,1	14.12.1991 - 21081
207	1990	55,5	04.12.1990 - 20715

Yukarıda belirtilen hususlar meyanında, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı Tabloda yer alan maktu vergiler (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler) yıllar itibariyle aşağıda gösterilen muhtelif genel tebliğlerle düzenlenmiştir.

İşaret edilen dökümanların, konuya derinlemesine el atacaklara gerekli faydayı sağlayacağı tabiidir.

DVK.Gn.T. Numarası :	Uygulama Tarihinin Başlangıcı :	Resmi Gazetenin Tarihi ve Numarası :	Dayanağı VUK. GN. T. :
29	01.01.1997	27.12.1996 - 22860	252
28	01.01.1996	25.12.1995 - 22504	245
26	01.01.1995	23.12.1994 - 22150	233
25	07.05.1994	11.05.1994 - 21931	(3986 s. K.)
24	01.01.1994	23.12.1993 - 21797	(3689 s. K.)
23	01.01.1993	18.12.1992 - 21439	219
22	01.01.1992	24.12.1991 - 21091	214
21	01.01.1991	26.12.1990 - 20737	207

DAMGA VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN HUSUSLAR

2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun "Giderlerin Ödenmesi" başlığını taşıyan 29 uncu maddesinde "Kıymet Takdir Komisyonu başkan ve üyelerinin kıymeti takdir edilen bir taşınmaz mal başına kamulaştırmayı yapan idare tarafından takdir edilecek ücretleri ile gerçek yol giderleri, tapu harçları ve bu Kanunun gerektirdiği diğer giderler, idarece ödenir." denile-

rek, tapu harcının kamulaştırmayı yapan idarece üstlenileceği açıkca zikredilmiş olmasına rağmen, bu yönde, Damga Vergisi itibariyle mezkûr Kanunda herhangi bir lâfzı hükme yer verilmemiştir.

Öte yandan, Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı Tabloda, Damga Vergisinden istisna edilen kâğıtlar gösterilmiş olup, Tablonun I/A-9. bölümünde "Resmi daireler lehine yapılan istimlâklerde düzenlenen kâğıtlar." denilmek suretiyle, kamulaştırmalara ilişkin olarak düzenlenen kâğıtların, değinilen vergiden istisna olduğuna yer verilmiş bulunmaktadır.

Vergi İdaresinin aşağıdaki (V) inci bölümde yer alan mûktezasından da anlaşılacağı üzere, resmi daireler lehine yapılan istimlâkler dolayısıyla düzenlenen kâğıtların Damga Vergisinden istisna olduğu kabul edilmekle beraber, kamulaştırma veya tezyidi bedellerin ödenmesinin istisna dışında kaldığı ve Damga Vergisine tabi olduğu benimsenmektedir.

İDARENİN GÖRÜŞLERİ

Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı Tablonun "Makbuzlar ve diğer kâğıtlar" başlığını taşıyan IV/h fıkrasında "Kişiler tarafından belli parayı mutazammın olarak resmi dairelere verilen makbuz ve ibra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkûr dairelere ait nüshaları." denilmektedir.

Maliye Bakanlığınca da aynı yönde talimat verilmekle, kamulaştırma bedellerinin resmi daireler adına haksahiplerine ödenmesi sırasında, halen yürürlükte olduğu üzere binde 6 nispetindeki Damga Vergisi tevkifatının ilgili bankalarca yapılması, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesi gereğince ve müteakip ayın 20 inci günü akşamına kadar yetkili Maliye vergi dairesine beyanla ödenmesi icap etmektedir. Nitekim, **Maliye Bakanlığının** 26.04.1996 tarihli ve B.07.0.GEL.0.62/6226-9-38/18050 sayılı mûktezasında da "488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında da, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği açıklanmıştır.

Diğer taraftan, 488 sayılı Kanuna ekli damga vergisinden istisna ve muafiyetlere ilişkin (2) sayılı tablonun I-A/9 uncu fıkrasında ise, resmi daireler lehine yapılan istimlâklerde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna edileceğine ilişkin hüküm yer almaktadır.

Bu sebeple, 488 sayılı Kanunun 8 inci maddesine göre resmi daire olan Müdürlüğünüz lehine yapılan istimlâkler dolayısıyla düzenlenen kâğıtların, 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun I-A/9 uncu fıkrası gereğince damga vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Ancak, istimlak (kamulaştırma) veya tezyidi (mahkeme kararına göre artan bedel) bedellerin ödenmesi safhası istimlâkle ilgili olmayıp, istimlâk muamelesi bittikten sonra yapılan bir işlem olduğundan, Müdürlüğünüzce yapılan istimlakler sebebiyle istimlak veya tezyidi bedellerin kişi ve kuruluşlara (hak sahiplerine) ödenmesi sırasında düzenlenen makbuzların, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/h fıkrasına göre binde 6 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir." denilmek suretiyle, aynı yönde görüş serdedilmiştir.

Resmi dairelerin kamulaştırma bedellerini bankaya yatırmaları durumunda Damga Vergisi kesintisi yapmak mecburiyeti hasıl olsa idi, o takdirde tevkifatın yapılmamasından veya eksik yapılmasından ötürü kurum saymanı ve tahakkuk memuru Sayıştay denetimine karşı sorumlu olacaklardı. Halbuki, stopaj sorumlusu ilgili banka olunca, işaret edilen sayman ve tahakkuk memurunun bu yönler itibariyle sorumluluğu kalkmakta, buna rağmen, mezkûr bankanın yetkili Maliye vergi dairesine olan sorumluluğu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, Damga Vergisi kesintisinin bankaca yapılmadığına muttali olunmasında, vergi dairesine suç bildiriminde bulunulması gerektiği, kişisel görüşümüzdür.

Burada, gerçek veya özel hukuk tüzelkişilerinden kamulaştırılan taşınmaz malların ticari faaliyete hasredilmesi, işletmeye dahil veya aktife kayıtlı olması itibariyle ve gerekli şartlar dahilinde Katma Değer Vergisinin de konu olacağı tabiidir. Yine, **Maliye Bakanlığının** 01.12.1993 tarihli ve B.07.0.GEL.0.79/01-2278/75418 sayılı müktezasında ".... 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununa göre, şirket aktifinde kayıtlı taşınmazların kamulaştırılmasında, mahkemece verilmiş bulunan tezyid-i bedel kararları ile arttırılan kamulaştırılma bedellerine Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir.

Bu muamelelerde katma değer vergisinin mükellefi, taşınmaz malları kamulaştırılan kişi ve kuruluşlar olup, söz konusu işleme ait katma değer vergisinin bu kişi ve kuruluşlarca beyan edilip ödenmesi gerekmektedir..." şeklindeki açıklamalarla, yürütmelere ışık tutmuştur.

DİĞER HUSUSLAR

Damga Vergisi Kanununun "Resmi dairelerin mecburiyeti" başlıklı 26 ncı maddesinde "Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kâğıtların Damga Vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tespit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar." denilmektedir. Bu konuda ve daha geniş bilgi için, mezkûr Kanunun 24, 25, 27 ve 28 inci maddeleriyle, Vergi Usul Kanununun 343, 355 ve 356 ncı maddelerine gözetilabilir.

Damga Vergisi Kanununun 26 ncı maddesini ölçü alan bir kısım görüş sahipleri; Sayıştay denetimine ibraz edilen evrakin, vergisi hiç alınmamış veya noksan ödenmiş olanları itibariyle tutanak tanziminin gerekli olduğuna ve hadisenin ilgili vergi dairesine havalesinin icap ettiğine değinmektedirler. Sayıştay denetimine tabi olan kurum ve kuruluşların sorumluları, diğerleri meyanında, Damga Vergisine tabi evrakı, bir yürütme isteğiyle veya hak talebiyle ibraz etmiş olamayacaklarından, tutanak düzenlemesi yönüne gitmek zorunluluğundan bahsedilemeyeceği, kişisel görüşümüzdür.

SONUÇ

KAMULAŞTIRMA BEDELLERİNE İLİŞKİN DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ başlıklı bu makaledeki konuları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür. Buna göre;

1) Gerçek veya özel hukuk tüzelkişileri adına kayıtlı taşınmazların kamulaştırılmasına ihtiyaç duyulan ölçüde ve hukuki sınırlar dahilinde gidilebilmektedir.

2) Kamulaştırma bedellerinin peşin olarak ödenmesi ana kaide olup, taksitli ödemeler istisnai bir uygulamadır.

3) İstimlâk bedellerinin bankaya yatırılmasını müteakip, ödeme yapılmıncaya kadar, ilgili idare herhangi bir sebeple mezkûr kararından vazgeçebilmekte, o takdirde bankada bloke edilen para geri çekilebilmektedir.

4) Bankalara çıkarılan paraların idarece Damga Vergisine tabi tutulmamasına rağmen, bankaca hak sahiplerine yapılan ödemelerden binde 6 nispetinde vergi kesintisi yapılarak, süresinde yetkili Maliye vergi dairesine beyan ve ödemede bulunulması icap etmektedir.

5) Belirtilen uygulamaya münhasır olmak üzere, ilgili dairenin sayman ve mutemetlerinin sorumluluklarının Sayıştaya karşı sözkonusu olmasına rağmen, bankanın yapacağı ödemeden mütevellit olarak kesilmesi gerekli Damga Vergisi itibariyle vergi dairesine olan sorumluluk (mezkûr banka itibariyle) ortaya çıkacaktır.