

3568 SAYILI KANUNA GÖRE YETKİ VERİLEN MESLEK MENSUPLARI TARAFINDAN MESLEKİ FAALİYET KAPSAMINDA DÜZENLENEN SÖZLEŞMELERİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

● Nuri DEĞER*

3568 sayılı Kanuna göre yetki verilen Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin mükellefleri ile düzenledikleri sözleşmelerin Damga Vergisi karşısındaki durumu bu yazının konusunu teşkil etmektedir.

Ancak bu konuyu ele almadan önce, Damga Vergisinin konumuzu ilgilendiren hükümleri hakkında kısa açıklamalarda bulunmakta fayda vardır.

I- DAMGA VERGİSİ HAKKINDA KISA AÇIKLAMALAR

A- DAMGA VERGİSİNİN KONUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN MEYDANE GELMESİ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; **Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olacağı, bu Kanundaki kağıtlar teriminin 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 kul-**

* Yeminli Mali Müşavir

lanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıya alınan Kanun hükmünden anlaşılacağı Damga Vergisinde vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi İçin;

1- Damga Vergisinin konusunu kağıtlar teşkil Ettiğinden bir kağıt düzenlenmiş olmalıdır,

2- Kağıt Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda belirtilmiş olmalıdır,

3- Kağıt bir hususu ispat ve belli etmek amacıyla düzenlenmelidir,

4- Kağıt imzalanmış olmalıdır,

5- Kağıt ibraz edilebilecek nitelikte olmalıdır.

Elektronik ortamda düzenlenen aynı mahiyetteki kağıtlarda Damga Vergisine tabidir.(1)

B- KAĞIT NÜSHALARININ BİRDEN FAZLA OLMASI

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde ; **“Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabidir. Şu kadar ki, polişe ve emre yazılı ticari senetlerin yalnız tedavüle çıkarılan nüshaları vergiye tabi tutulur.”** Hükümlerine yer verilmiştir. Örneğin bir mukavelename iki nüsha olarak düzenlendiği takdirde her iki nüsha da ayrı ayrı aynı nispette vergiye tabi tutulacaktır.

Nüsha kavramı Kanunda tanımlanmamıştır. Ancak genel kabul görmüş bir tanımı bulunmaktadır. Buna göre nüsha, aynı hüküm ve kuvveti haiz olmak üzere birden fazla olarak düzenlenmiş bulunan ve tarafların imzalarını ayrı ayrı taşıyan kağıtların her biridir. Nüsha, aslındaki ibarelerin ve imzaların aynıni ihtiva eden diğer kağıtlardır. Her nüshanın ayrı bir hukuki değeri vardır. **Damga vergisi uygulamasında nüsha, aslındaki ibarelerin ve imzaların aynıni ihtiva eden, aslı ile aynı hüküm ve kuvvete sahip kağıtları**

ifade etmekte ve bunların her biri müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyette bulunmaktadır.

Damga Vergisi uygulanmasında nüsha, suret ve fotokopinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Kağıdın imzalı asıl nüshadan çoğaltılmak suretiyle (Aslı gibidir, Örnektir, Sureti gibidir) yeni bir kağıt elde edilmesi halinde ise çoğaltılan bu kağıtların nüsha olarak değil, suret olarak değerlendirilmesi ve Damga Vergisine tabi tutulmaması gerekir. Aynı şekilde fotokopilerde Damga Verginse tabi değildir.

C- KAĞIT HÜKÜMLERİNİN UZATILMASI

Belli bir süre için düzenlenen veya belli bir süre sonra sona ereceği anlaşılan kağıtta yer alan akit veya diğer hükümlerde bir değişiklik yapılsın veya yapılsın **süresinin uzatılması** yeni bir kağıt düzenlenmesini gerektireceği için Damga Vergisine tabidir.

Diğer taraftan, sözleşme metninde yer alan bir hükümle süre bitiminde veya daha önce tarafların itiraz etmemesi halinde sözleşmenin devam etmesi, başka bir deyişle **sürenin kendiliğinden uzaması** halinde, yeni bir kağıt düzenlenmediğinden damga vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir.

Sözleşme sürelerinin kendiliğinden uzaması damga vergisine tabi değildir. Zira bir kağıt düzenlenmemektedir.

Maliye Bakanlığı 27.07.1972 tarih ve 2101124-734/40553 sayılı özelgesinde, muayyen müddetli olarak tanzim edilen mukavelenamelerde, müddet bitmeden önce taraflardan birinin diğerine ihbarda bulunmaması dolayısıyla kendiliğinden hasıl olan temdit keyfiyetinin vergiye tabi tutulmaması ve 488 sayılı Kanun'un 10. maddesi hükmü muvacehesinde bu mukavelenamelerin tanzim ve imza olundukları andaki müddet ve ihtiva ettiği meblağa göre nispi damga vergisine tabi tutulmaması gerektiğini belirtmiştir. (2)

Maliye Bakanlığı'nın 01.02.1973 tarih ve 2101104-1467/6483-6 sayılı

Genelgesinde; **“mukavelename sürelerinin, ilk mukaveledeki işten ayrı olarak, yeniden bir işi veya taahhüdü icap ettirecek şekilde uzatılması halinde artan belli ya da hesap edilebilir meblağ üzerinden nispi damga vergisi hesaplanması gerektiğini belirtmektedir. Bu itibarla, sürenin asli unsur olduğu sözleşmelerde, bunların aynı şartlarla bir süre daha uzatılması ile ilave olunan veya tekerrür eden bir meblağ ortaya çıkmış bulunuyorsa bu meblağ üzerinden ve sözleşmeye uygulanan oranda nispi damga vergisi alınması gerekmektedir. Bu nedenle idareler, sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması tarihinden itibaren yükleniciye ödenecek olan ilk istihkak bedelinden aynı oranda damga vergisi kesintisi yapacaklardır.”** Açıklaması yer almaktadır.

Meslek mensuplarının yaptıkları sözleşmelerle ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen 11.10.2006 tarih ve 078765 sayılı özelgede ;

“Meslek mensuplarının muhasebe hizmeti verdiği mükellefler ile düzenlediği sözleşmelerin uygulama süresi içinde ücretin artma durumunda, sözleşme hükümlerini değiştiren herhangi bir kağıt (makam olur, ek sözleşme vb.) düzenlenmesi halinde ücret artışı üzerinden binde 7,5 nispetinde damga vergisi hesaplanması gerekir. Ancak, bu kabil ücret artışı ile ilgili olarak ilk sözleşme hükümlerine tesir eden herhangi bir kağıt düzenlenmemesi halinde damga vergisinin aranılmaması gerekir. Söz konusu sözleşmelerin sürelerinin bitmesinden sonra sözleşmeye konulan bir şerhe istinaden sözleşme süresinin uzatılması halinde, şerh sözleşme hükümlerini değiştiren bir belge vasfında olduğundan, süresi uzayan bu sözleşmelerden yeniden damga vergisi alınması gerekmektedir. Diğer taraftan süre uzatımının gerçekleşmesinden sonra meydana gelen ücret artışlarına ilişkin düzenlenecek kağıdın da ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir.” Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

Danıştay 7. D. 20.12.1995 tarih ve E.1993/5576 ve K. 1995/5516 sayılı kararında, **“Aynı sözleşme ile kredi kullandırılmasına devam edilmesi**

halinde kanunun aradığı anlamda süre uzatımına ilişkin bir şerh veya mektup bulunmadığı sürece vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyeceğinden damga vergisi doğmayacağı”na hükmetmiştir.(3)

Bir başka anlatımla sözleşme süresinin bitiminden sonra ek bir kağıt düzenlenmesi veya sözleşmeye süreyle ilgili olarak bir şerh konulması damga vergisi doğmakla birlikte; **sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması durumunda yeni bir şerh ve kağıttan söz edilemeyeceğinden damga vergisinin doğması mümkün değildir.**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 14. Maddesi “**Mukavelenamele-
rin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya nispette vergi alınır**” hükmünü içermektedir.

Sözleşmenin uzatılması halinde bir işlem yapılmakta ve bu amaçla bir kağıt düzenlenmektedir. Sözleşmenin uzatılması eylemi bulunmaktadır. Oysa sözleşme süresinin kendiliğinden uzaması yeni bir işlem yapılmaksızın ortaya çıkan bir durumdur

Yasa koyucu damga vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde kişilerle birlikte kurumları da müteselsil sorumlu kılmıştır.

D- DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Damga Vergisi Kanunu’nun 3. maddesi hükmü uyarınca, “**Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.**”

Öte yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesinde, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu da, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandıktan sonra, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür.

Bu hükümlere göre; kağıdı imzalayanlar olarak belirlenen damga vergi-

si mükellefinin, taraflar arasında yapılan sözleşme ile değiştirilmesi olanaklı değildir.

E- DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMESİ

Damga Vergisi **basılı damga konulması, istihkaktan kesinti yapılması veya makbuz karşılığı** şekillerinden biriyle ödenir. Ancak konumuzu ilgilendirmesi bakımından makbuz karşılığı ödeme usulü üzerinde duracağız.

Damga Vergisi Kanunu'nun **“Makbuz Karşılığı Ödemelerde Ödeme Zamanı”** başlıklı 22. maddesi

“Makbuz karşılığı ödemelerde Damga Vergisi;

a- Maliye Bakanlığı'nca 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 yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

b- (a) bendi dışındaki hallerde, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir.

Maliye Bakanlığı, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, lüzum göreceği işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin yukarıdaki sürelerle bağlı kalmaksızın ve beyanname aranmaksızın kağıdın düzenlenmesinden önce veya noterlerce işleme tabi tutulması sırasında ödenmesi zorunluluğunu getirmeye, vergiyi işlem anında ilgili kamu kurum veya kuruluşuna makbuz karşılığı ödettirmeye yetkilidir.” Hükümünü ihtiva etmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 16, 32, 43 ve 44 No.lu Genel Tebliği gereğince zorunlu olarak sürekli mükellefiyet kapsamında bulunan mükellefler ile ihtiyari olarak bu sistemde vergilendirilmeyi arzu edebilecekler aşağıda belirtilmiştir.

1- Zorunlu Olarak Sürekli Mükellefiyet Kapsamına Alınan Kurum, Kuruluş ve Şirketler: katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, bankalar, kamu iktisadi teşebbüsleri, devlet ve kamu iktisadi teşebbüsleri iştirakleri, özerk kuruluşlar, diğer kamu kurumları ve anonim şirketler.

2- İhtiyari Olarak Sürekli Mükellefiyet Kapsamına Alınabilecek Kişi ve Kuruluşlar :

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi diğer mükellefler, kolektif ve adi komandit şirketler, VUK hükümleri çerçevesinde bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ve serbest meslek erbabı.

İstanbul Defterdarlığı 01.09.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.12/2- 10-8280 sayılı özeltede; işyeri kira sözleşmelerine ilişkin damga vergisinin nasıl ve ne şekilde ödeneceği hakkında aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“16 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile bu tebliğ ekinde yer alan kuruluşlara, düzenleyecekleri nispi ve maktu vergiye tabi tüm kağıtlara ilişkin damga vergilerini makbuz karşılığı ödemeleri zorunluluğu getirilmiş olup, bu genel tebliğde sayılanların yanı sıra 32 ve 43 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile bu statüye sonradan dahil olanların da aynı uygulamaya tabi olacağı açık ve net bir şekilde belirtilmiştir.

Ayrıca, 5281 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesine eklenen üçüncü fıkrası çerçevesinde, Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında olup, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirilmiştir.

Buna göre, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süreler içinde be-

yan edilip ödenecektir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Öte yandan, 44 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, 488 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunmayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde damga vergisi beyannamesi ile beyan edip aynı süre içinde ödemeleri, Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında olan ve gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmayan mükelleflerin süresiz mükellefiyet çerçevesinde düzenledikleri kağıtlara ilişkin damga vergisini, birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde bu vergi dairelerinden herhangi birine, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde damga vergisi beyannamesi ile beyan edip aynı süre içinde ödemeleri gerekmektedir.

Dolayısıyla, söz konusu hükümler çerçevesinde; sahibi bulunduğu işyerine ilişkin olarak düzenlenen kira sözleşmelerine ait Damga Vergisinin;

a) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmanız ve Damga Vergisi yönünden sürekli mükellefiyetinizin bulunması halinde, kağıdın düzenlendiği ayı takip eden ertesi ayın 20. günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğunuz yer vergi dairesine Damga Vergisi Beyannamesi ile bildirilmesi ve 26 ncı günü akşamına kadar,

b) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmanız ancak, Damga Vergisi yönünden sürekli mükellefiyetinizin bulunmaması halinde, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğunuz yer vergi dairesine, ka-

ğdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde Damga Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip aynı süre içinde,

c) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetiniz bulunmaması halinde, süresiz mükellefiyet çerçevesinde kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde, birden fazla vergi dairesi bulunan il ve ilçelerde bu vergi dairelerinden herhangi birine, Damga Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip, aynı süre içinde,

d) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetiniz bulunmaması, ancak sözleşmeye taraf olan kişi veya kurumların gelir veya kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunması halinde de yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde, ödenmesi gerekmektedir.” Denilmektedir.

F- VERGİ VE CEZADA SORUMLULUK

Vergi ve cezada sorumluluk konusu Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi ile aşağıdaki şekilde hükme bağlanmıştır.

1. Vergiye tabi kağıtların Damga Vergisi'nin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumludur.

2. Birden fazla kişi tarafından imza edilen kağıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar.

3. 22. maddenin 1. fıkrasının (a) bendi kapsamında bulunanlar, taraf oldukları işlemlere ilişkin kağıtlara ait verginin beyan ve ödenmesinden sorumludurlar. Verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi durumunda vergi, ceza ve fer'ileri, vergi için diğer işlem taraflarına rücu hakkı olmak üzere, bu fıkrafta belirtilen kişilerden alınır.

1- Kağıtları İbraz Edenlerin Sorumluluğu

Damga Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin 1. fıkrası aynen “*Vergiye tabi kağıtların Damga vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenme-*

sinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan mükelleflere rücu hakkı olmak üzere kağıtları ibraz edenler sorumludur.” hükmünü ihtiva etmektedir.

Söz konusu madde hükmünün incelenmesinden, aşağıdaki sonuçlara varılmıştır:

1- Kağıtları ibraz edenler, kağıdın damga vergisine tabi olup olmadığını ve eğer damga vergisine tabi ise, kağıda ilişkin damga vergisini hesaplamak ve tespit edilen bu verginin tam olarak ödenip ödenmediğini araştırmakla sorumludurlar. Bu işlemden ibraz edenin statüsü, gerçek veya tüzel kişi olmasının önemi bulunmamaktadır.

2- Kağıt ibraz edilen kişi veya kuruluşlar, yukarıda kağıdı ibraz eden kişi için öngörülen incelemeyi aynı şekilde yapmakla mükelleftir.

3- Kağıda ilişkin verginin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde ortada bir vergi ziyası vardır.

4- Vergiye tabi kağıtların damga vergisinin ödenmemesi veya noksan ödenmiş olmasından dolayı, alınması gereken vergi ve cezadan kağıtları ibraz edenler sorumludur. Ancak ibraz edenin, ödediği vergi ve cezayı asıl mükelleflere rücu hakkı vardır.

Damga vergisinin mükellefi taraflar olmakla birlikte rücu etme hakkı saklı kalmak koşulu ile kağıdı ibraz eden tarafından ödenmesi de yine yasa hükmüdür.

2- Damga Vergisi Mükelleflerinin Sorumluluğu

a) Sürekli Mükellefiyet Tesis Ettiren Mükelleflerin Diğer Kişilerle Birlikte Düzenledikleri Kağıdın Damga Vergisi

Zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı, sürekli damga vergisi mükellefiyetini te-

sis ettiren mükellefler tarafından ödenir. Damga vergisi mükellefleri tarafından Kanunun 22. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre, bir ay içerisinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve 26. günü akşamına kadar ödenir. Verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek durumunda olan mükelleflerden alınacaktır. Ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkı saklıdır.

Örneğin, bir anonim şirket ile gerçek kişi arasında düzenlenen sözleşmenin damga vergisinin beyan edilip ödenmesinde anonim şirket sorumludur. Söz konusu beyan ve ödemenin anonim şirket tarafından yerine getirilmemesi halinde, vergi, ceza ve fer'ileri işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan anonim şirketten aranacaktır. Ancak, anonim şirket yalnızca vergi aslı için sözleşmenin diğer tarafı olan gerçek kişiye rücu ederek, ödediği damga vergisini yasal yollardan tahsil etme hakkına sahiptir.

b) Sürekli Damga Vergisi Mükellefiyet Tesis Ettirenlerin Birlikte Düzenledikleri Kağıdın Damga Vergisi

Sürekli damga vergisi mükellefiyetini tesis ettiren mükelleflerin birbirleriyle müştereken düzenledikleri kağıtlara ilişkin verginin, birinin diğerine ait vergiyi ondan tahsil etmesi mümkün değildir. Bu durumda kağıt bir nüsha düzenlenmiş ise, vergi nüshayı kendinde saklayan tarafça ödenir. Kağıdın birden fazla nüsha olarak düzenlenmesi halinde ise her nüshaya ait verginin, ellerindeki nüsha sayısına göre mükelleflerce ödeneceği tabiidir.

G- DAMGA VERGİSİNİN ÖDENMEMİŞ OLMASI AKDİN SİHHATİNİ ETKİLEMEZ

Damga vergisi kağıdın sıhhatini etkilemez. Damga vergisinin ödenmesi veya eksik olarak ödenmiş olması , akdın butlanına (geçersizliğine) yol açmaz. Başka bir deyimle verginin ödenmemiş olması, kağıdın bir husus ispat ve belli etme özelliğini ortadan kaldırmadığı gibi, ibraz ettirilmesine de mani değildir.

Akdin sıhhati ilgili Kanunda ön görülen şekilde düzenlenmesine bağlıdır. Damga vergisinin bu hususta hiçbir önemi yoktur. Damga vergisinin sözleşmenin geçerliliği konusuna bir etkisi olmamakla birlikte ödenmeyen veya noksan ödenen damga vergisinin cezası ile birlikte mükelleften veya sorumlulardan tahsilini gerektirir.(4)

H- DAMGA VERGİSİ AKTARIMI KDV'YE TABİ DEĞİLDİR

Mükelleflerin masraf aktarması işlemleri, bir finans hizmeti olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak aktarılan masraf KDV'ye tabi ise, aktarma işleminin KDV'ye tabi tutulması, aksi takdirde, aktarılan masrafların katma değer vergisine tabi olmayan işlem bedellerine ait olması halinde, masraf aktarımı için de KDV uygulanmaması gerekmektedir.

KDVK'nın 17/4-g maddesinde, damga pulu teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, mükellef tarafından damga vergisi aktarımının KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir. (5)

II- MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI

3568 sayılı (6) Kanun kapsamında faaliyet göstere Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin yapacakları

işlemler için sözleşme düzenleme mecburiyetlerinin bulunup bulunmadığı hususu, meslek mensuplarına ilişkin özel hükümlere ve sözleşmelere ilişkin özel hükümlere bakılması zorunludur.

A- MESLEK MENSUPLARININ MÜŞTERİ LİSTELERİNİ BİLDİRMELERİ

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 20. maddesine göre, meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini kayıtlı oldukları odalara 6 ayda bir bildirmek zorundadırlar.

Diğer taraftan aynı hüküm ,Yeminli Mali Müşavirler Odalar Yönetmeliği'nin 42. ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği'nin 41. maddesinde de yer almaktadır.

Meslek mensupları yaptıkları sözleşmelerle ilgili bilgiyi/listeyi gerek bağlı oldukları odalara ve gerekse vergi idaresine vermektedirler. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ünvanına sahip meslek mensupları odalara verdikleri bilgilerin yanı sıra beyannamesini imzaladıkları müşterilerin listesini Mayıs ayının 15. günü mesai bitimine kadar bağlı oldukları vergi dairesine, Yeminli Mali Müşavirler ise bildirimlerini elektronik ortamda Vergi İdaresine yapmakla birlikte aynı zamanda bağlı oldukları meslek odalarına da yazılı olarak bilgi vermektedirler.(7)

B- MESLEK MENSUPLARININ SÖZLEŞME YAPMA ZORUNDA OLDUKLARI İŞLEMLER

Mevzuatımızda sözleşmeler açısından şekil serbestisi kuralı geçerlidir. Bu nedenle taraflar istedikleri şekilde, sözlü ya da yazılı olarak sözleşmeyi yapabilirler. Bu konuda aksine bir hüküm bulunmadığı sürece taraflar istediği gibi hareket etmekte serbesttirler. Sözleşmelerin sözlü şekilde yapılması

halinde Damga Vergisi bakımından vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir.

1- Hizmet Sözleşmelerinin Yazılı Şekilde Düzenlenmesi Zorunluluğu

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Ve Yeminli Malî Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin “ Sözleşme Yapılması” başlıklı 24. maddesi “**Taraflar mesleki konularda yapılacak işler için sözleşme yapabilirler.**

Aşağıdaki çalışma konularında sözleşme yapılması zorunludur.

- a) Defter tutmak,
- b) Süreklilik arz eden müşavirlik hizmetlerinde,
- c) İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili rapor ve benzerlerini düzenlemek,
- d) Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemleri.”

Hükmünü ihtiva etmektedir.

Meslek mensuplarının esas itibariyle yaptıkları mesleki faaliyetler dolayısıyla sözleşme yapma zorunlulukları bulunmaktadır.

2- Ücret Sözleşmelerinin Yazılı Şekilde Yapılması Zorunluluğu

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir Ve Yeminli Malî Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmeliğin 13. maddesi aynen;

“Meslek mensubu ücret sözleşmesinin yazılı şekilde yapılması ve belli bir meblağı kapsaması şarttır.

Ücret sözleşmesinin sözlü yapıldığının belirlenmesi durumunda, meslek mensubu hakkında disiplin cezası uygulanır .

Yabancı firmalarla sözleşmelerin yabancı dilde ve yabancı paralı yapılması mümkündür. Bu takdirde, sözleşmenin yapıldığı andaki döviz kuruna göre tarifedeki en az ücret kontrolü yapılır.” Hükmünü amirdir.

3- Uzlaşma Görüşmelerinde Sözleşme İbraz Etme Zorunluluğu

379 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (8) ile 3568 sayılı Kanununa göre yetki almış meslek mensuplarına uzlaşma görüşmelerinde sözleşme ibraz etme zorunluluğu getirilmiştir.

Uzlaşma Yönetmeliğinin 10 uncu maddesinde, mükelleflerin uzlaşma talebinin kabul edilmesi üzerine yapılacak uzlaşma görüşmelerinde, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından bir meslek mensubunun da (Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir) bulundurulabileceği, ancak bu kişilerin uzlaşma ile ilgili tutanaklara imza atamayacakları belirtilmiştir.

379 Seri No.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan açıklamalara göre, bundan böyle anılan meslek mensupları uzlaşma görüşmelerine katılabilmelerinin hukuki bir belgeye (sözleşme, vekaletname vb.) dayandırılması ve söz konusu belgenin aslı veya onaylı bir örneğinin uzlaşma görüşmesi sırasında komisyona ibraz edilmesi uygun görülmüştür.

C- SÜRESİ KENDİLİĞİNDEN UZAYAN SÖZLEŞMELER

Yıllık olarak yapılma zorunluluğu olan sözleşmeler dışında , meslek mensuplarının yaptıkları sözleşmelerde hüküm bulunması halinde kendiliğinden uzayabilmektedir. Bu konuda herhangi bir kısıtlama meslek mevzuatına aykırı bir durum bulunmamaktadır.

Yeminli Mali Müşavirlik hizmetleri dışında kalan hizmetler için yıllık olarak düzenlenen ancak yeniden sözleşme yapılmayan, fesih edilmeyen sözleşmelerin hizmetin devam etmesi koşulu ile zımnen uzadığını kabul etmek gerekmektedir.

Dolayısıyla yıllık olarak sözleşme düzenlenmesi ve her yıl yenilenme zorunluluğu bulunmayan hallerde sözleşmenin kendiliğinden uzaması tabiidir. Zira burada hizmet yıllık değildir. Yıllık olan hizmetin bir yıllık bedelidir.

Örneğin belirli süreli olarak düzenlenen sözleşmelerde süre bitiminden önce taraflardan birinin diğerine ihbarda bulunmaması ve sebeple sözleşme süresinin otomatik olarak uzaması halinde, herhangi bir belge düzenlenmediği veya sözleşmeye bu hususta ayrıca şerh konulmadığından damga vergisi alınmaması gerekir.

D-YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN TASDİK SÖZLEŞMELERİNİ ELEKTRONİK ORTAMDA GÖNDERİLMESİ VE RAPORLARIN VERGİ DAİRESİNE VERİLMESİNE İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında 1 Sıra No.lu Genel Tebliği (9) uyarınca, bağlı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı ve sürekli bilgi verme yükümlülüğü bulunan yeminli mali müşavirler, bu tebliğ gereğince elektronik ortamda internet vergi dairesine 01 Şubat 2008 tarihinden itibaren aşağıda belirtilen hususlarda bildirimde bulunacaklardır.

a) Mükellefler ile düzenlemiş oldukları "Tam Tasdik (Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyanname ve eklerinin tasdiki) Sözleşmeleri" ne ilişkin bilgiler.

b) Mükellefler ile düzenlemiş oldukları diğer sözleşme bilgileri. (KDV İadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu v.s.)

c) Yeminli mali müşavirin kimlik bilgileri, şirket veya ortaklık halinde faaliyette bulunuluyorsa şirketin veya ortaklığın bilgileri ile ortakların bilgileri.

d) Yeminli mali müşavirin bürosunda veya yeminli mali müşavirlik şirketinin bürosunda çalışanlara ait bilgiler.

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine İlişkin Bildirimlerinin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında 1 Sıra No.lu Genel Tebliğ X) uyarınca sözleşmelere ilişkin bilgilerle Raporların vergi dairesine gönderilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirtilmiştir.

1- Tam Tasdik Sözleşmelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

02.01.1990 tarihli "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik" in 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına göre, ilgililerce yaptırılacak tasdik hizmetinin tasdik sözleşmesine bağlanması zorunlu bulunmaktadır. Diğer taraftan aynı maddeye, 31.05.1995 tarih ve 22299 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmelik değişikliği ile eklenen fıkrada, gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin sözleşmelerin ilgili vergilendirme döneminin ilk ayı içinde düzenleneceği belirtilmiştir.

Buna göre,gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerinin tasdikine ilişkin olarak hesap döneminin ilk ayı içinde düzenlenmiş olan tam tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, takip eden ayın son gününe kadar, süresinden sonra düzenlenen sözleşmelere ilişkin bilgiler ise, sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde internet vergi dairesine, yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girilecektir.

Ayrıca, yeminli mali müşavirler tarafından vergi idaresine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneğinin ekleneceği tabiidir.

2- Diğer Tasdik Sözleşmelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

Yeminli mali müşavirlerle mükellefler arasında düzenlenen ve tam tasdik sözleşmesi dışındaki diğer tasdik sözleşmelerine ilişkin bilgiler, sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içinde internet vergi dairesine yeminli mali müşavirler tarafından elektronik ortamda girilecektir.

Ayrıca, yeminli mali müşavirler tarafından vergi idaresine verilecek tasdik raporlarına söz konusu sözleşmelerin birer örneğinin ekleneceği tabiidir.

3- Tasdik İşlemlerinde İptal/Fesih Edilen Sözleşmelerinin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

Tam tasdik konusunda ve tam tasdik dışındaki diğer konulardaki sözleşmelerin iptal ya da feshedilmesi durumunda, iptal/fesih tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde gerekçesi ile birlikte yeminli mali müşavirler tarafından internet vergi dairesine elektronik ortamda bildirimde bulunulacaktır.

III- MESLEK MENSUPLARININ TARAF OLDUĞU SÖZLEŞMELERDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

Öncelikle bir hususu belirtmekte yarar vardır.O da meslek mensuplarının taraf olduğu sözleşmeler için Damga Vergisi Kanununda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konudaki uygulama ve ortaya çıkacak problemlerin çözümü genel hükümlere tabidir.

A- SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN VERGİ MÜKELLEFİ VE ÖDENMESİ

Meslek mensubu ile mükellefler arasında düzenlenen sözleşmelerin Damga Vergisi mükellefi ve ödenmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

1. Meslek mensubu ile zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin tamamı sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun

22/1-a maddesinde belirlenen süreler içinde beyan edilip ödenecektir.

2. Meslek mensubu ile mükellefin damga vergisi mükellefi olmaları halinde Damga Vergisi kağıdı ibraz eden kişi tarafından beyan edilip ödenecektir.

3. Meslek mensubunun Damga Vergisi mükellefi olmasına karşın , sözleşmeye taraf olan mükellefin Damga Vergisi mükellefi olmaması halinde

sözleşmeye ilişkin Damga Vergisi meslek mensubu tarafından sürekli mükellefiyet esası kapsamında beyan edilip ödenir.

4. Meslek mensubu ile sözleşme imzalanan mükellefin de Damga Vergisi mükellefi olmamaları halinde, sözleşmeye ilişkin vergi damga vergisi beyannamesi ile 15 gün içerisinde beyan edilip ödenir.

Damga Vergisi özelliği olan bir işlem vergisidir. Damga Vergisi mükellefi tarafından ödenmemesi halinde , zamanaşımı süresi geçse bile ibraz edenden aranılmaktadır. Daha açık bir deyişle damga vergisinin mükellefinin belirlenmiş olması, kağıdı ibraz edenleri sorumluluktan kurtarmamaktadır.

Damga Vergisi Kanununun 24. maddesi uyarınca meslek mensubu ile damga vergisi mükellefleri arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kağıtlara ait verginin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları ibraz edenler sorumlu olduğundan, vergi daireleri bu kapsamdaki kağıtların vergilerini meslek mensubundan aramaktadırlar.

Kira sözleşmeleri damga vergisinin kimler adına tahakkuk ettirilip, ödeneceği konusunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 24.02.2009 tarih ve DMG:031-1133/529 sayılı özelgesinde ;

“..... ODASINA

Odanız üyelerinin işyeri kiralamalarında kira sözleşmelerinin iki örnek olarak düzenlendiğini ve üyeleriniz tarafından bu sözleşmenin bir nüshasının vergi dairesine ibrazında vergi dairesi tarafından kiraya veren, kiralayan ayrımı yapmadan kiracıya her iki tarafın damga vergisinin ödettilendiği, bu durumun ise üyelerinizle vergi dairesi arasında sürdürüşmelere neden olduğu belirtilerek, kira sözleşmelerinde damga vergisinin kimler adına tahakkuk ettirilip, ödeneceği hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi talep edilmektedir.

.....

Damga Vergisi Kanununun, 26. maddesinde ise; "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 dairelerine göndermeye mecburdurlar." Hükmüne yer verilmiştir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun, (1/A-2) bendinde; "Belli parayı ihtiva eden Kira mukavelenamelerinin (mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) binde 1,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulacağı" belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan kanun hükümlerine göre; düzenlenen kira sözleşmelerinde mükellefiyet imza sahiplerinin tümüne birden terettüp ederek aynı kâğıtta birden fazla imzanın olması alınacak damga vergisini artırmamakta ancak imza sahiplerinin hepsinin verginin tümünden müştereken ve müteselsilen mükellef ve sorumlu olmalarını gerektirmektedir .

Bu nedenle, odanız üyelerince düzenlenen kira sözleşmelerinin, mukavele süresine göre bulunacak KDV hariç toplam kira bedeli üzerinden binde 1,5 nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, sözü edilen sözleşmelerin iki nüsha düzenlenmesi halinde her nüshasının ayrı ayrı (aslı kadar) aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi tutularak, verginin de kâğıdı (sözleşmeyi) ibraz edenler tarafından ödenmesi icap etmektedir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

B- TAM TASDİK RAPORU DIŞINDAKİ KDV İADESİ, ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ, AR-GE İNDİRİMİ TASDİK RAPORU VE BENZERİ KONULARDAKİ SÖZLEŞMELERE İLİŞKİN DAMGA VERGİSİ

Tam Tasdik Raporu dışındaki KDV iadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-ge İndirimi Tasdik Raporu ve benzeri konulardaki sözleşmelerin düzenlendiği anda belli bir tutarı ihtiva etmesi durumunda bu tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması, belli tutarı ihtiva etmemesi durumunda ise damga vergisi-

nin aranılmaması ve sözleşmeye ilişkin ücretin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve bu konuda sözleşmede değişiklik yapılması durumunda, değişikliğin yapıldığı tarih itibariyle damga vergisine tabi tutulması ve verginin bu tarih esas alınarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı 13.10.2008 tarih ve DMG:031-923/2422 sayılı özeltede;

“1 sıra No.lu Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Sözleşmelerine ilişkin Bildirimlerin ve Sürekli Bilgi Verme Yükümlülüklerinin Elektronik Ortamda Yerine Getirilmesi Hakkında Genel Tebliğ hükümlerine istinaden, bağlı oldukları meslek odasının çalışanlar listesine kayıtlı ve sürekli bilgi verme yükümlülüğü bulunan YMM’lerin, mükellefler ile yaptıkları Tam Tasdik Sözleşmesi dışındaki diğer sözleşmelerin düzenlendiği tarihte belli parayı ihtiva etmediği ancak bu sözleşmeler doğrultusunda düzenlenen tasdik raporlarının vergi dairesince işleme konulması ve alınması gereken ücretin miktarının belirlenmesinin mümkün hale gelmesi ve YMM’ler tarafından sisteme girilerek güncellenmesi sonucunda sözleşmenin belli parayı ihtiva ettiği belirtilerek, sözleşmenin düzenlenme tarihi ile güncellenme tarihi arasında 15 günden daha uzun bir süre geçmesi durumlarında, vergiyi doğuran olayın hangi tarihte gerçekleştiği hususları hakkında Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 24.09.2008 tarih ve GİB.0.02.62/6202-2950-95625 sayılı yazıda; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı; 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1inci maddesinde de; bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların Damga Vergisine tabi olacağı, bu kanundaki kağıtlar teriminin, 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 belgeleri ifade edeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, bu sözleşmelere ilişkin ücretin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve bu tutarın sözleşmeye eklenmesi halinde, değişikliğin yapıldığı tarih itibariyle damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir. Dolayısıyla söz konusu sözleşmelerin, ücrete ilişkin tutarın eklendiği tarih itibarıyla 488 sayılı kanuna ekli (1) sayılı tablonun "Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereği damga vergisine tabi tutulması ve verginin bu tarih dikkate alınarak beyan edilip ödenmesi gerekmektedir." Denilmiştir." Şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, GİB.4.35.17.02/ DMG: 031-923 sayılı özelgesinde de **Tam Tasdik Raporu Dışındaki KDV İadesi, Özel Tüketim Vergisi, Ar-Ge İndirimi Tasdik Raporu ve benzeri konulardaki sözleşmelerin Damga Vergisi** karşısındaki durumu hakkında yukarıdaki görüşünü tekrarlamıştır.

IV- SONUÇ VE ÖNERİLER

Buraya kadar yapılan açıklamaları özetleyecek olursak;

1. Hukukumuzda akit serbestisi kuralı geçerli olmasına rağmen, denilebilir ki mevcut düzenlemelere göre meslek mensupları yaptıkları tüm işlemler için sözleşme düzenlemek zorundadırlar.

2. Sözleşme düzenlenmesi aşamasında içerdiği toplam para tutarı (sözleşme süresiyle bağlantılı olarak) üzerinden 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası gereğince %0 7,5 oranında Damga Vergisine tabidir.

Sözleşmelerin belli parayı ihtiva etmemesi halinde ise, Damga Vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Ancak bu sözleşmelere ilişkin ücretin sözleşme düzenlendikten sonra belirlenmesi ve bu tutarın sözleşmeye eklenmesi halinde, değişikliğin yapıldığı tarih itibariyle damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.

3. Muhasebe ve mali danışmanlık hizmetleri uzun süreli işlerdir. Bu durumda her sene sözleşme yapılması çoğu kez gereksiz olmaktadır. Mükelleflerin yeni bir sözleşme düzenlememeleri ve mevcut sözleşmede süre uzatımı konusunda bir şerh koymamaları halinde mevcut sözleşme hükümlerinin kendiliğinden uzaması halinde, hiçbir işlem yapılmadığından damga vergisine tabi tutulması mümkün değildir.

4. Meslek mensupları düzenledikleri sözleşmeler için damga vergisi mükellefi olmadıkları hallerde bile, Damga Vergisinin özelliği gereği söz konusu sözleşmeleri ibraz ettikleri sırada ödenmeyen damga vergisini cezalı olarak ödemek durumuyla karşılaşılabirler. Meslek mensuplarının mükellefleri ile düzenledikleri sözleşmeler hakkında vergi dairesine bilgi vermeleri ve Raporlarına eklemeleri zorunlulukları göz önüne getirildiğinde, böyle bir sürprizle her zaman karşılaşılmaması muhtemeldir.

Meslek mensupları mükellefleri ile sözleşme düzenledikleri sırada damga vergisinin ödenmesini sağlamalıdır. Bu nedenle bir kısım meslek mensupları sırf bu amaçla mükellefiyet tesis ettirmektedirler.

5. Meslek mensupları 3568 sayılı Kanun Kapsamında yaptıkları tüm işlemler vergi dairesinin bilgisi dahilinde bulunduğundan, söz konusu sözleşmelerinin Damga Vergisinden istisna edilmesi uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

Değer Nuri(2009). Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

Değer, Nuri(2006). **En Son Şekliyle Damga Vergisi Uygulaması**. Ankara: TÜRMOB

Ergül, Mahmut Tayyar(2006). “Meslek Mensupların Mükellefleri İle İmzaladıkları Sözleşmelerden Kaynaklanan Damga Vergisinden Kaçınma Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**. 167 (2006) : 243-244

T.C. Yasalar (13.06.1989) 3568 sayılı Serbest muhasebeci mali müşavirlik yeminli mali müşavirlik kanunu. Ankara : Resmi Gazete (20194 sayılı)

TÜRMOB (06.02.2008 tarih). TURMOB'un 29.03.2009 tarih ve 2009/03029 sayılı Genelgesi. Ankara : Resmi Gazete (26779 sayılı)