Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Damga Vergisi Karşısındaki Konumu

İdris Hakan FURTUN*

Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK – ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

* Dr. Öğretim Üyesi, Çankırı Karatekin Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk ABD Öğretim Üyesi. (hakanfurtun@gmail.com)
ORCID ID: 0000-0001-5613-1999

Makale geliş tarihi: 6 Haziran 2022 **Makale kabul tarihi:** 20 Haziran 2022

Atıf önerisi: Furtun, İdris Hakan. "Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Damga Vergisi Karşısındaki Konumu." *Ankara Barosu Dergisi* 80, no. 3 (Temmuz 2022): 421-436. **DOI:** 10.30915/abd. 1161104.

BELEDİYE İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN DAMGA VERGİSİ KARŞISINDAKİ KONUMU

ÖZ

Günümüzde Türkiye'de özelleştirmeler ile kamu iktisadi teşebbüslerinin sayısı azalmış olsa da belediyeler tarafından kurulan iktisadi teşebbüsler sürekli artış göstermektedir. Belediyeler tarafından kurulan ve sermayeleri de belediyeler tarafından sağlanan bu kuruluşlar çok sayıda personel çalıştırmakta ve önemli bir iktisadi işlem hacmi gerçekleştirmektedir. Damga vergisi hukuki muameleler için düzenlenen kâğıtlar nedeniyle gündeme gelen bir hukuki muamele vergisidir. Damga Vergisi Kanunu'nda belediyelerin de içinde yer aldığı resmi daireler bu vergiden muaf kılınmış ve bunlar ile kişiler arasından düzenlenecek kâğıtların damga vergisinin işlemin diğer tarafı olan kişilerce ödeneceği düzenlenmiştir. Belediye iktisadi teşebbüslerinin de bu muafiyet kapsamında bulunup bulunmadığı ile bunların gerçekleştirdikleri iktisadi muamelelere dair kâğıtların damga vergisinin kim tarafından ödeneceği zaman zaman uygulamada ve yargı kararlarında tartışma konusu olmaktadır. Bu çalışma belediye iktisadi teşebbüslerinin damga vergisi karşısındaki konumunu açıklamaya çalışmaktadır.

Anahtar kelimeler:

belediye iktisadi işletmeleri | damga vergisi | vergi muaflığı | resmi daire | kamu iktisadi teşebbüsleri

THE POSITION OF MUNICIPAL ECONOMIC ENTERPRISES AGAINST STAMP DUTY

ABSTRACT

Although the number of state-owned enterprises has decreased with the privatizations in Turkey today, economic enterprises established by municipalities are constantly increasing. These companies, which are established by the municipalities and whose capitals are also provided by the municipalities, employ a large number of personnel and realize a significant economic transaction volume. Stamp duty is a legal transaction tax that comes to the fore due to the papers issued for legal transactions. In the Stamp Duty Act, no 488, government offices, including the municipalities, are exempted from this duty and it was regulated that the stamp duty of papers to be issued between government offices and individuals would be paid by the persons who are the other party of the transaction. Whether municipal economic enterprises are also within the scope of this exemption and who will pay the stamp duty on the documents regarding the economic transactions they carry out are a matter of debate from time to time both in practice and in judicial decisions. This study tries to explain the position of municipal economic enterprises against stamp duty.

Keywords:

municipal economic enterprises | stamp duty | tax exemption | government office | state-owned enterprises

GİRİŞ

Günlük hayatımızda büyük önemi olan yerel kamu hizmetlerinin sunulmasının bir yöntemi de belediyeler tarafından iktisadi teşebbüsler oluşturularak bunlar vasıtasıyla yerel ortak ihtiyaçların karşılanmasıdır. Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve Belediye Kanunu'nun ilgili hükümlerine istinaden kurulan bu iktisadi işletme ve şirketler belediyeler tarafından, belediyelere bağlı olarak kurulsa ve bunların gereksinim duydukları sermaye belediyeler tarafından karşılansa dahi bunların çoğunlukla belediye kamu tüzel kişiliğinden ayrı bir hukuki kişiliği ve iktisadi varlığı bulunmaktadır. Çalışmamızda öncelikle belediye iktisadi teşebbüsleri ele alınacak, ardından genel nitelikte bir hukuki muamele vergisi olarak damga vergisinin mükellef unsuru ortaya konulacak, daha sonra damga vergisi karşısında belediye iktisadi teşebbüslerinin pozisyonu irdelenecek, son olarak da konuya dair bir genel değerlendirmede bulunulacaktır.

I. BELEDİYE İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİ

Yerel düzeyde vatandaşların en sık muhatap oldukları kamu yönetimi birimi olan ve Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 127. maddesinde belde halkının mahalli müşterek ihtiyaçlarının karşılanması için kanunla kurulmuş kamu tüzel kişisi biçimindeki bir yerel yönetim birimi olarak düzenlenen belediyelerin belde düzeyindeki kamusal ihtiyaçların karşılanması açısından yeri ve önemi tartışılmaz olup, belediyeler bu hizmetleri çoğu kez çeşitli kamusal hizmetleri bizzat sunarak bazen de bunların sunulmasına yönelik ekonomik girişimlerde bulunmak suretiyle dolaylı biçimde yerine getirmektedirler.

Ülkemizde belediyelere dair temel yasal düzenlemeler 5393 sayılı Belediye Kanunu ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu olup bu yasalarda belediyelerin yetki, görev sorumlulukları ayrıntılı biçimde düzenlemeye kavuşturulmuştur. Belirtilen yasaların çeşitli hükümlerinde (5393 sayılı Kanun madde 70 ve 71, 5216 sayılı Kanun madde 26) mahalli müşterek ihtiyaçların karşılanması kapsamında belediyelere faaliyet alanları belediyelerin görev ve hizmet alanları ile sınırlı olan iktisadi işletme veya şirketler kurabilme yetkisi tanınmıştır. Bu yasal dayanağa istinaden belediyeler tarafından çeşitli

amaç ve sebeplerle[1] kurulan ve sermayeleri de kamu kaynakları kullanılarak yine belediyelerce temin edilen bu ekonomik girişimlere Belediye İktisadi teşebbüsleri adı verilmektedir. Kısaca BİT olarak da adlandırılan belediye iktisadi teşebbüsleri çoğu kez özel hukuk hükümlerine göre ve 6012 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bir sermaye şirketi hukuki biçiminde kurulmaktadır.

20. yüzyılın sonlarına doğru özellikle Batı Avrupa ülkelerinde belediyeler tarafından iktisadi, ticari ve sınaî teşebbüsler kurulmaya başlanmış ve bu bağlamda klasik belediye yönetim ve işletme şekillerinde zamanla yaşanan değişme ve gelişme neticesinde "özel hukuk hükümlerine tabi karma ekonomik şirketler" yerel yönetim hizmet alanlarında daha sık yararlanılmaya başlanan bir biçim haline gelmiştir.[2] Türkiye'de belediye iştiraki ile ilk şirket 1924 yılında Ankara'da kurulmuş ve zaman içinde bu şirketler ülkedeki tüm belediyelere yayılmıştır.[3] Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca 2006 yılında bir soru önergesine verilen cevaptaki bilgiler Türkiye'de bu tarih itibarı ile belediyelerce kurulan veya iştirak olunan şirket sayısının 337 olduğunu, bu şirketlerden 119'unun ilçelerde, 218'inin ise il merkezlerinde faaliyette bulunduğunu ortaya koymuştur.[4] Aradan geçen zaman zarfında bu sayının katlanarak artmış olabileceği pek muhtemeldir.

[1] Bu amaç ve sebepler belediye hizmetlerinde etkinlik sağlamak, merkezi yönetimin vesayet yetkisi ve denetiminden kurtulmak ile mali açıdan özerk olmak, personel temini ve istihdamında daha serbest hareket etme olanağı elde etmek, gelir artırmada yeni kaynaklar oluşturmak, yerel sermayeyi harekete geçirmek ve rekabet ortamı sağlamak, özel girişimcilere giden kamu fonlarının bir kısmını iktisadi teşebbüsler aracılığı ile tekrar belediyeye kazandırmak gibi olabilmektedir. Yüzer, Ferit, "Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Denetiminin Hizmet Etkinliği Yönünden Değerlendirilmesi," (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi , 2010), 90-100.

https://acikerisim.deu.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12397/10751/265933.pdf?sequence=1&isAllowed=y son erişim 05.06.2022

[2] Enis Yeter, "Belediyelerin İktisadi ve Ticari Teşebbüsleri," *Türk İdare Dergisi*, no. 400, (Eylül, 1993): 79; Yüzer, *Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Denetiminin Hizmet Etkinliği Yönünden Değerlendirilmesi*, 86.

[3] Yüzer, "Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüsler," 87.

[4] Yüzer, "Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüsler," 87-8.

Günümüzde belediye iktisadi teşebbüslerinin ciroları faaliyette bulundukları beldelerin yanında ülke genelinde de çok büyük rakamlara ulaşmaktadır. Yapılan bir araştırmada İstanbul Büyükşehir Belediyesi'ne ait belediye iktisadi teşebbüslerinin brüt satışları toplamının, İstanbul ili genelindeki tüm yerel yönetimlerin toplam ekonomik hacmi içindeki oranının beşte birin biraz üzerinde (yaklaşık %22) olduğunu ortaya koymaktadır.[5] Birçok bakanlığın bütçesinden fazla olan 8,5 milyar TL üzerindeki bu rakamın İstanbul Büyükşehir Belediyesinin bütçe gelirleri toplamını aşmakta olduğu, İstanbul ilçe belediyeleri bütçe gelirleri toplamının da biraz altında kaldığı görülmektedir. Benzer durum Ankara, İzmir, Bursa, Antalya gibi büyükşehirler bakımından söz konusu olabilecektir.

5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 3/a maddesi uyarınca bu Kanunun uygulanmasına özgün olarak belediyeleri de içerecek şekilde mahalli idareler genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri arasında sayılmış olup, aynı yasanın 2. maddesi uyarınca belediyelerin mali yönetim ve kontrolü de 5018 sayılı yasa kapsamında bulunmaktadır. Ayrıca belirtilen yasanın "sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler" başlıklı 77. Maddesinin birinci fıkrasında da "sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idare bütçelerinin hazırlanması ve uygulanması ile diğer malî işlemleri, bu Kanun hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili kanunlarındaki hükümlere tâbidir. Ancak, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idarelerin ayrıntılı harcama programları ile finansman programları bütçeleriyle birlikte hazırlanır, görüşülür ve onaylanır. Ödenekler de bu usul ve esaslara göre kullanılır" hükmüne yer verilmiştir. Tüm bu düzenlemeler uyarınca bütçe uygulamaları ve mali işlemleri bakımından bir mahalli idare birimi olan belediyeler hakkında kural olarak 5018 sayılı kanun hükümlerinin uygulanacağı anlaşılmaktadır.. Bu durumla birlikte özellikle de bir özel hukuk tüzel kişisi olarak kurulmuş

[5] Mehmet Bayrak ve Ferhat Karaağaç, *İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin ve İlçe Belediyelerinin İktisadi Hacmi, Mali Özerklik ve Sermaye Birikim Rejimi*, 19. https://www.academia.edu/11879083/%C4%B0STANBUL_B%C3%9CY%C3%9CK%C5%9EEH%C4%B0R_BELED%C4%B0YES%C4%B0_N%C4%B0N_VE_%C4%B0L%C3%87E_BELED%C4%B0YELER%C4%B0N%C4%B0N_%C4%B0KT%C4%B0SAD%C4%B0_HACM%C4%B0_MAL%C4%B0_%C3%96ZERKL%C4%B0K_VE_SERMAYE_B%C4%B0R%C4%B0K%C4%B0M_REJ%C4%B0M%C4%B0. Erişim tarihi 05.06.2022

belediye iktisadi teşebbüsleri bütçe uygulamaları ve mali işlemleri açısından kural olarak 5018 sayılı kanuna tabi bulunmamaktadırlar.

Belediye iktisadi teşebbüsleri kuruldukları beldelerde kendi bünyelerinde çalışan personeli veya iktisadi ilişkide bulundukları üçüncü kişiler ile hukuki ilişkiler kurmakta ve bu ilişkiler bağlamında damga vergisi konusuna giren birçok kâğıt düzenlemektedirler. Bu kağıtların damga vergisine tabi olup olmadığı, damga vergisine tabi ise belediye iktisadi teşebbüslerinin bu vergi açısından konumlarının ne olduğuna dair uygulamada ve yargı kararlarından zaman zaman sorunlar yaşanmaktadır.

II. DAMGA VERGİSİ

Türk vergi sistemine Osmanlı vergi sisteminden aktarılan ve hem getirdiği yüksek hasılat tutarı hem de tahsil usulündeki pratiklik nedeniyle devlet için vazgeçilmez bir mali yükümlülük niteliği taşıyan damga vergisi genel bir vergi konumundadır. Diğer bir deyişle bu verginin düzenlendiği 488 sayılı yasa metninde açıkça belirtilmedikçe veya yasaya ekli 2 sayılı tabloda bu vergiden istisna edilmiş kâğıtlar arasında yer almadıkça ya da diğer yasalar ile bu vergiden bağışık kılınmadıkça bu vergiye konu edilmiş tüm kağıtlar ile bu kağıtları düzenleyen herkes damga vergisi ile yükümlendirilecektir.

Vergi hukukunda mükellef, yasada belirtilmiş vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirip vergi konusu ile ilişki kuran bu durum nedeniyle hakkında vergi borcu doğan ve bu borcu kendi malvarlığından ödemek ve diğer vergisel ödevleri yerine getirmek zorunda olan vergi ödevlisi olarak tanımlanabilir. Vergilendirme yetkisine münhasıran sahip olan yasama organı yasalar ile vergi yükümlülüğü getirebileceği gibi vergi kolaylıkları da tanıyabilir. Vergi kolaylıkları vergi muafiyet, istisnası veya indirimi biçiminde olabilir. Muaflık ya da muafiyet yükümlü unsuru bakımından getirilmiş bir vergi kolaylığı olup yasa koyucunun bazı kişi ya da kuruluşları yükümlülük kapsamı dışında bırakmasıdır. Vergi istisnası ise verginin konu unsuru bakımında getirilmiş bir vergi kolaylığıdır. Vergiden istisna edilmek suretiyle vergi konusu kapsamında bulunması gereken bazı hususlar vergiye tabi tutulmaz.

Damga Vergisi Kanunu'nun "mükellef" başlıklı 3. maddesinde damga vergisinin mükellefi bu vergiye tabi olan kâğıtları imza edenler olarak belirtilmiş ancak aynı maddenin ikinci cümlesinde ise "Resmi dairelerle kişiler

arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder" hükmüne yer verilmiştir. Damga vergisine dair resmi dairelere tanınmış bir muaflığı ifade eden bu hüküm açısından resmi daireden ne anlaşılacağı ise 492 sayılı yasanın 8. maddesinde yer alan "Bu kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediyeler ve köylerdir. Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz" düzenleme ile açıklığa kavuşturulmuştur. Bu hükme rağmen uygulamada resmi daireden ne anlaşılması gerektiği hususunda bazen belirsizlik yaşanmakta özellikle bu maddede sayılan resmi daireler ile bağlantılı kurum, teşebbüs, iştirak ve müesseselerin de resmi daire sayılarak damga vergisinden muaf olup olmadıkları zaman zaman tartışılmaktadır.

Vergi idaresi çıkarmış olduğu (önce bugün için güncelliği kalmayan 1 daha sonra ise 44 Seri No'lu) Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğleri ile yasanın 3 ve 8. maddelerinin uygulamasını açıklamaya çalışmıştır. Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesine 7338 sayılı Kanun'un 53. maddesiyle 26.10.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere "yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları" ibaresi eklenmiştir. Yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları ise "Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlığı Görev, Yetki ve Sorumlulukları ile Çalışma Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik" te görev, yetki ve sorumlulukları ile çalışma usul ve esaslarını düzenlenen büyükşehir belediyelerinin bulunduğu illerde valiye bağlı olarak kurulan kuruluşlardır. Yasanın 8. Maddesi uyarınca 488 sayılı kanunu anlamında resmi daire sayılan kuruluşlara bağlı olup da ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz. Bu bağlamda büyükşehir belediyeleri veya il veya ilçe belediyeleri tarafından kurulan belediye iktisadi teşebbüslerinin bağlı oldukları belediyelerden ayrı bir tüzel kişilikleri bulunduğundan (zira bu işletmelerin büyük çoğunluğu özel hukuk tüzel kişiliğini haiz olup Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi bir sermaye şirketi–çoğu kez de bir anonim şirket–hukuki biçiminde kurulmuştur!) bunlar resmi daire sayılmayacak ve bu teşebbüsler ile kişiler arasındaki yapılan hukuki işlemlere dair düzenlenen kâğıtların damga vergisi mükellefi imzacı kişiler ile birlikte bu kuruluşlar da olacaktır.

III. DAMGA VERGİSİ KARŞISINDA BELEDİYE İKTİSADİ TEŞEBBÜSLERİNİN KONUMUNUN İRDELENMESİ

Kendilerini kuran belediyelerden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip belediye iktisadi teşebbüslerinin damga vergisi karşısındaki hukuki konumu yukarıda belirtildiği müteselsil ve müşterek damga vergisi mükellefiyeti biçiminde olsa da gerek uygulamada gerekse yargı kararlarında (bazı Sayıştay kararları) bazen bu konuda sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunların bir kısmı bağlı oldukları belediyeler ile iktisadi ve idari açılardan çok sıkı ilişkileri bulunan belediye iktisadi teşebbüslerinin bu durum nedeniyle 488. Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 8. maddesini ihmal etmeleri veya bilerek görmezden gelmeleri ile ilgili Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde *"resmî daire deyimi 8 inci maddede, açık bir şekilde tarif edilmiştir. Madde metni yeter derecede vazıh olduğundan herhangi bir izahata lüzum görülmemiştir"* ifadesine yer vermek suretiyle bu yasa maddesinin nasıl uygulanacağına dair açıklama yapmaktan imtina eden vergi idaresinin bu konuda kendisine özelge/mukteza yolu ile başvurulduğunda açık olmayan ve çelişkili görüşler ileri sürmesinden kaynaklanmaktadır. Yine uyuşmazlıklar konusu hususlarda verilen bazı Sayıştay ilamlarında da muğlak ifadelere yer verilmesi de bu sorunların varlığını sürdürmesine yol açıp bunları daha da karmaşık hale getirmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.04.2015 tarih ve 90792880–155.01.05.01[2014/3246]-379 sayılı Özelgede özetle; "*Damga vergisi uygulaması bakımından kanunda tanımı yapılan resmi dairelere bağlı olmakla birlikte ayrı tüzel kişilik ve iktisadilik vasıflarından her ikisini birden haiz olan kuruluşlar resmi daire olarak kabul edilmemekte, buna karşılık bu iki özellikten herhangi birisine sahip olmayan kuruluşlar resmi daire olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, iktisadilik vasfını haiz işletmenin bağlı olduğu … Belediye Başkanlığından ayrı tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine göre resmi daire kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, yapılmış olunan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (hakediş, avans, vb.) nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir*" şeklinde görüş bildirilmiştir.[6] Bu özelgede her ne kadar bağlı bulunduğu belediyeden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan belediye iktisadi

[6] İnanç Ergün, "Damga Vergisinde Özellikli Durumlar," (Vergi Raporu Dergisinin Ücretsiz Eki, 2017), 74. https://vergiraporu.com.tr/upImage/org/(2017)%20

işletmesinin mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelerinin damga vergisine tabi olmadığı belirtilmişse de belediye iktisadi işletmelerinin halihazırda tüzel kişiliği haiz sermaye şirketleri biçiminde kurulmaları nedeniyle ilgili özelge 488 sayılı yasanın 8. maddesinin uygulanması açısından karışıklıklara yol açabilecek niteliktedir. Uygulamayı tartışmalı kılan diğer bir özelge ise Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.06.2013 tarih ve 90792880–155.01.03.01[2013/2455]-587 sayılı Özelge olup burada özetle; "*... Büyükşehir Belediyesi tarafından sermaye şirketi şeklinde kurulan, kamu tüzel kişiliğini haiz kurum ya da resmi daire olmayan şirket tarafından alınacak ihale kararının damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.*" şeklinde görüş bildirilmiştir.[7] Özü itibarı ile doğru olan ve idare niteliği taşımayan belediye iktisadi teşebbüslerinin yaptıkları ihaleler nedeniyle verilen ihale kararlarının damga vergisine tabi olmadığını belirten bu özelge de ifade edilişinden dolayı sanki bu kuruluşların da 488 sayılı yasanın 8. maddesi kapsamında vergiden muaf bir resmi daire olduğu izlenimi yaratmaktadır.

HAKEMLİ

Bir çalışan ile bir belediyenin personel şirketi arasında 31.12.2018 tarihinde imzalanan bir yıllık personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı sözleşmesinden doğan sözleşme damga vergisinin tahsil edilmemesine ilişkin olarak verilen Sayıştay 8. Dairesi'nin 2019/216 No'lu kararını bu hususta incelemekte fayda vardır. Söz konusu kararda *"resmi daire olarak sayılamayan ve belediyenin kamu tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunan belediye şirketinin, alınması gereken sözleşme damga vergisinin mükellefi olduğu"* ifadesine yer verilmekle birlikte "*yapılan incelemede çalışan ile şirket arasında imza edilen personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı sözleşmesinde KDV hariç her türlü ulaşım, sigorta, vergi, resim ve harç gibi giderlerin sözleşme bedeline dâhil olduğu düzenlenmiştir. Dolayısıyla, sözleşme damga vergisi sözleşme bedeline dâhil giderler arasında sayılmıştır. Yani imza edilen sözleşmenin, 'sözleşme bedeline dâhil olan giderler' maddesi ile KDV hariç tüm vergilerin sözleşme bedeline dâhil olduğu, idarenin sadece KDV kapsamında sorumluluğunun bulunduğu, diğer vergilerin sözleşme bedeline dahil olup, yüklenicinin sorumluluğunda olduğu düzenlenmiştir*" hükmüne yer verilerek belediye iktisadi teşebbüsü olan şirket hatalı olarak belediye ile eş tutulmuş ayrıca bu karar ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun

damga%20vergisinde%20%C3%B6zellikli%20durumlar8f6f4a8f6f4a.pdf erişim 05.06.2022

[7] Ergün, "Damga Vergisinde Özellikli Durumlar," 144.

8. Maddesinde yer alan *"Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz"* düzenlenmesi de ihlal edilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 8. Maddesinin uygulanmasına dair yaşanan sorunun çözümünde esas alınacak iki temel ölçüt bağlı olunan kurum veya kuruluştan ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmak ve ayrı bir iktisadi işletme oluşturmaktır. Bu bağlamda yasada resmi daire sayılan kuruluşlara (çalışmamız özelinde belediyelere!) bağlı olup da ayrı bir tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire addedilmemesi, buna karşılık bu kuruluşlara bağlı olan ancak ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan birimlerin ise resmi daire sayılması ve dolayısıyla bunların damga vergisinden muaf sayılmasıdır.[8]

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Günümüzde belediye iktisadi teşebbüsleri (BİT) olarak adlandırılan belediyeler tarafından Büyükşehir Belediye Kanunu ve Belediye Kanunu hükümlerine istinaden ve çoğu kez 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi bir sermaye şirketi hukuki biçiminde kurulan iktisadi işletmelerin gerek belde gerekse de ülke düzeyinde ekonomik ağırlığı artmış olup bu kuruluşlar gerçekleştirdikleri birçok hukuki işlem nedeniyle düzenlenen kâğıtlar vasıtası ile damga vergisi ile ilişki kurmaktadır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde resmi dairelerle kişiler arasındaki hukuki işlemlere dair düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişilerce ödeneceği hükme bağlanarak resmi daireler bu vergiden muaf kılınmıştır. İlgili yasanın 8. maddesinde ise Damga Vergisi Kanunu açısından resmi daire kavramı neyin ifade edildiği açıklanmış ve bu kanun uygulaması bakımından resmi dairelerin genel ve özel bütçeli idareler ile il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediyeler ve köylerden oluştuğu açıkça hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise olası tereddütleri gidermek üzere 488 sayılı yasa anlamında resmi dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin ise bu kanun uygulaması açısından resmi daire sayılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

[8] İdris Hakan Furtun, *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi,* Ders Notları https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/15493/mod_resource/content/1/Adalet%20MYO%20DVHB%20d%C3%B6rd%C3%BCnc%C3%BC%20hafta.pdf erişim 05.06.2022

Belediye iktisadi teşebbüslerinin eğer bağlı oldukları belediye tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmuyorsa örneğin bu iktisadi işletmeler bir döner sermaye işletmesi biçiminde ise bunlar resmi daire sayılacak dolayısı ile bunlar ile kişiler arasında yapılan hukuki işlemlere ilişkin olarak düzenlenen kağıtların vergisi kişiler tarafından ödenecektir. Böyle bir durumda bu belediye iktisadi işletmesinin Damga Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesi uyarınca sadece vergi sorumluluğu söz konusu olacak ve resmi daire sayılması nedeniyle damga vergisinden muaf kuruluş sayılacak tüzel kişiliği bulunmayan belediye iktisadi teşebbüsü ile kişiler arasından yapılan 488 sayılı yasaya ekli (1) sayılı tabloda yer alan işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin tamamı işlemin karşı tarafı olan kişiler tarafından ödenecek, ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte söz konusu belediye iktisadi teşebbüsü de müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Zira 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun "vergi ve cezada sorumluluk" başlıklı 24. maddesinin ikinci fıkrasında "Birden fazla kişi tarafından imza edilen kâğıtlara ait vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Bunlar arasında vergiden müstesna olanların bulunması Damga Vergisinin noksan ödenmesini gerektirmez. Damga Vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamı kişiler tarafından ödenir. Ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar" hükmü yer almaktadır. Yine aynı maddenin dördüncü fıkrasında da resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve damga vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların damga vergisinin mükelleflere, cezasının ise düzenleyenlere ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna karşılık belediye iktisadi teşebbüslerinin bağlı oldukları belediye tüzel kişiliğinden ayrı bir tüzel kişiliği varsa örneğin bu iktisadi işletmeler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na tabi bir sermaye şirketi hukuki biçiminde kurulmuşlarsa bu takdirde bu teşebbüsler resmi daire sayılmayacak dolayısı ile burada muafiyetten söz edilemeyecek bilakis bu teşebbüsler ile kişiler arasında yapılan hukuki işlemlere ilişkin olarak düzenlenen kâğıtların damga vergisi işlem karşı tarafı kişiler veya tüzel kişiliği haiz belediye iktisadi teşebbüsü tarafından müşterek-müteselsil mükellef sıfatı ile ödenecektir.

Görüldüğü üzere belediye iktisadi teşebbüslerinin damga vergisi yükümlüğü açısından belirleyici yegâne kriter bu işletmelerin bağlı oldukları belediyeden ayrı bir tüzel kişiliği bulunup bulunmamasıdır. Tüzel kişiliği bulunmayan belediye iktisadi teşebbüsleri resmi daire sayıldıkları için bunlar açısından damga vergisinin mükellefiyeti söz konusu olamayacak bu kuruluşlar sadece bu verginin sorumlusu olacaklardır. Buna karşılık tüzel kişiliği haiz belediye iktisadi teşebbüsleri ise 488 sayılı yasa uygulaması bakımından resmi daire sayılmayarak düzenledikleri damga vergisine tabi kâğıtların müteselsil-müşterek yükümlüsü sayılacaklardır.

KAYNAKÇA

Bayrak, Mehmet ve Karaağaç, Ferhat. *İstanbul Büyükşehir Belediyesi'nin ve İlçe Belediyelerinin İktisadi Hacmi, Mali Özerklik ve Sermaye Birikim Rejimi*. Erişim 6 Haziran 2022. https://www.academia.edu/11879083/%C4%B0STANBUL_B%C3%9CY%C3%9CK%C5%9EEH%C4%B0R_BELED%C4%B0YES%C4%B0_N%C4%B0N_VE_%C4%B0L%C3%87E_BELED%C4%B0YELER%C4%B0N%C4%B0N_%C4%B0KT%C4%B0SAD%C4%B0_HACM%C4%B0_MAL%C4%B0_%C3%96ZERKL%C4%B0K_VE_SERMAYE_B%C4%B0R%C4%B0K%C4%B0M_REJ%C4%B0M%C4%B0

Furtun, İdris Hakan. *Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi Ders Notları*. Erişim 6 Haziran 2022. https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/15493/mod_resource/content/1/Adalet%20MYO%20DVHB%20d%C3%B6rd%C3%BCnc%C3%BC%20hafta.pdf

İnanç, Ergün. "Damga Vergisinde Özellikli Durumlar." Vergi Raporu Dergisinin Ücretsiz Eki, 2017.

Yeter, Enis, "Belediyelerin İktisadi ve Ticari Teşebbüsleri", *Türk İdare Dergisi*, Sayı 400, (Eylül 1993): 79-91. Erişim 6 Haziran 2022.

Yüzer, Ferit. "Türkiye'de Belediye İktisadi Teşebbüslerinin Denetiminin Hizmet Etkinliği Yönünden Değerlendirilmesi. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, 2010. Erişim 6 Haziran 2022.