

AKİTLERE İMZA ATAMAYANLARIN DAMGA VERGİSİ SORUMLULUĞUNA YÖNELİK VERGİSEL ANALİZ

TAXATIONAL ANALYSIS ON STAMP TAX RESPONSIBILITY
OF THOSE WHO CANNOT SIGN CONTRACTS



Mehmet Emrah BİNİCİ*

ÖZ

Türk Hukuk Sistemi'nde genel itibarı ile sözleşmelerin taraflarca hazırlanıp düzenlenmesi herhangi bir şekil şartına bağlanmamış olup akitlerin tanzim edilmesinde “şekilsel serbestlik” ilkesi geçerlidir. Tarafları akitlerin tanzimi esnasında herhangi bir şekil şartına bağlayan hukuki bir durum bulunmadığı müddetçe, sözleşmelerin sözlü veya adi/resmi yazılı yapılmalarını engel teşkil edecek herhangi bir durum bulunmamaktadır. Fakat akitlerin tanzimi şekil şartına bağlanıp ve şekilsel olarak da yazılı düzenlenip imza atılması gereken durumlarda ise konunun detaylı bir şekilde ele alınması ve üzerinde hassasiyetle durulması hususiyet teşkil etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisi, Akit, İmza Atamama, Ümmilik, Fiziksel Özur.

ABSTRACT

Generally in the Turkish legal system, preparation and arrangement of contracts by the parties are not arranged according to any requirements, and the rules of “formal freedom” are valid on arrangement of contracts. In the absence of a legal condition binding upon the parties during the arrangement of the contracts, there is no obstacle for the contracts to be verbal or written. However, it is important to focus on the contracts which should be arranged in written and signed form and which are tied to the condition of arrangement.

Keywords: Stamp tax, contract, non-signature, illiteracy, disability

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 29.01.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

1- GİRİŞ

Damga Vergisi; Türk Vergi Sistemi'nde kendisine bir işlem vergisi çeşidi olarak yer bulan ve geçmiş Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar giden bir vergi türüdür. Bu vergi yazılı olarak ilk defa 1858 yılında "Vakai Sahihe Nizamnamesi" ile mevzuatta kendisine yer bulmuş, 1905 yılında bazı değişikliklere uğrayıp Kanun halini alarak 1928 yılına kadar yürürlükte kalmış, 1928 yılında "Damga Resmi Kanunu" adı ile yeniden tanzim edilmiş ve en nihayetinde 01.11.1964 tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile günümüze kadar uygulanagelmıştır. Damga vergisinin güncel/ yürürlükte olan düzenlemeleri uyarınca bu verginin mükellefleri yine aynı Kanunda belirtilen kâğıtları imzalayanlardır.

Türk Hukuk Sistemi'nde yer alan Türk Borçlar Kanunu'nun 12'inci maddesi uyarınca *"Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir. Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklidir. Öngörülen şekle uyulmaksızın kurulan sözleşmeler hüküm doğurmaz"* denilerek sözleşmelerin şekil serbestliği ilkesi esas kabul edilmiştir. Ayrıca söz konusu maddede yasa koyucu akitlerin tanzimini bir şekle bağlı kılabilir denilerek tam serbestlik ilkesine müsaade etmemiş ve vergisel mevzuat düzenlemelerinin uygulanabilirliği noktasında açık kapı bırakmıştır. Dolayısıyla vergisel mevzuatın muhataplara sorumluluk yüklediği alanlar çerçevesinde, yasa koyucu tarafından akdin yazılı ve imzalanmak sureti ile geçerlilik kazanacağı durumlarda bu akitlere imza atamayanların Damga vergisi sorumluluğu hususiyet kazanmaktadır.

Bu çalışma; ana hatları ile her iki Kanun ve sair mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde taraflarca tanzim edilecek herhangi bir muameleye ilişkin muhataplarca imza altına alınması gerekerek düzenlenecek akitlerde, söz konusu akde iki elin olmaması, gözlerin görmemesi gibi fiziksel sebepler ile ümmilik gibi objektif sebeplerden ötürü imza atamayanların Damga Vergisi sorumluluğunu vergisel mevzuat açısından analizini gerçekleştirerek mevcut durumu açıklama ve resmetme gayesini taşımaktadır.

2- AKİTLERE İMZA ATAMAYANLARIN DAMGA VERGİSİ SORUMLULUĞUNA YÖNELİK ANALİZ

Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında Damga Vergisi'ne tabi kâğıtlar; *"Yazılıp imzalamak 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 eder"* denilerek "kâğıtlar" ifadesi açıklanmıştır. Yazılı geçerlilik şekline bağlı bir sözleşme iki aşamada gerçekleşmekte olup; birinci aşama taraf iradelerinin yazıya dökülmesi, ikinci aşama ise imza aşamasıdır. Tarafları bağlayıcı aşama, imza aşamasıdır. Bu nedenle taraf iradelerinin kimin tarafından kaleme alındığı, yazıya döküldüğü önem taşımaz. Hazırlanan yazı yani metin imza edilmediği sürece sözleşme kurulmaz ve imza etmeyen kişi için bağlayıcı olmaz. İmza, bir şahsın yazılı bir beyanın kendisine ait olduğunu ve yazılı beyanda yer alan hususları kabul ettiğini, o şahsın kimliğini ortaya koyması neticesinde gösteren bir işarettir.¹ Fiziksel özür veya ümmilik sebebi ile söz konusu sözleşmelere imza atamayanların durumu akitlerin geçerliliği ve sıhhati açısından oldukça önemli bir konu olarak karşımıza çıkmakta mevzuat bakımından girift bir yapı arz etmektedir.

¹ Esener, s.174, Tunçomağ Kenan: Borçlar Hukuku Dersleri, İstanbul 1965, C.I, s.149, Eren Fikret: Borçlar Hukuku, İstanbul 1988, C.I, s.253

Fiziksel özür veyahut ümmilik sebebi ile akitlere imza atamayanların Damga Vergisi sorumluluğuna yönelik vergisel analiz; başta Türk Borçlar Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu olmak üzere Hukuk Muhakemeleri Kanunu, Noterlik Kanunu ve Elektronik İmza Kanunu gibi sair mevzuat düzenlemeleri ile yakinen ilgili olup konunun daha rahat anlaşılması açısından, mevzu ışığında aşağıda her bir mevzuat ayrı ayrı ele alınacaktır.

2.1- Akitlere İmza Atamayanların Türk Borçlar Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Akitlerin Türk Hukuk Sistemi'nde geçerliliği bakımından çeşitli şekiller kabul edilmiştir. Bunların bir kısmı Meden Kanunda da kendisine yer bulan sözlü akitler² olabileceği gibi Türk Borçlar Kanunu'nda kendisine yer bulan yazılı ve resmi³ şekle bağlanmış akitlerde olmaktadır.

Borçlar Kanunu 12'nci maddesinde sözleşmelerin şekli kural olarak; *"Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir. Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklidir. Öngörülen şekle uyulmaksızın kurulan sözleşmeler hüküm doğurmaz."*

Borçlar Kanunu 13'ncü maddesinde sözleşmelerde yazılı ve yasal şeklin kapsamı; *"Kanunda yazılı şekilde yapılması öngörülen bir sözleşmenin değiştirilmesinde de yazılı şekle uyulması zorunludur. Ancak, sözleşme metniyle çelişmeyen tamamlayıcı yan hükümler bu kuralın dışındadır. Bu kural, yazılı şekil dışındaki geçerlilik şekilleri hakkında da uygulanır."*

Borçlar Kanunu 14'ncü maddesinde sözleşmelerin unsurları; *"Yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde borç altına girenlerin imzalarının bulunması zorunludur. Kanunda aksi öngörülmedikçe, imzalı bir mektup, asılları borç altına girenlerce imzalanmış telgraf, teyit edilmiş olmaları kaydıyla faks veya buna benzer iletişim araçları ya da güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanabilen metinler de yazılı şekil yerine geçer."*

Borçlar Kanunu 15'inci maddesinde sözleşmelerde imza; *"İmzanın, borç altına girenin el yazısıyla atılması zorunludur. Güvenli elektronik imza da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurur. İmzanın el yazısı dışında bir araçla atılması, ancak örf ve âdetçe kabul edilen durumlarda ve özellikle çok sayıda çıkarılan kıymetli evrakın imzalanmasında yeterli sayılır. Görme engellilerin talepleri halinde imzalarında şahit aranır. Aksi takdirde görme engellilerin imzalarını el yazısı ile atmaları yeterlidir."*

Borçlar Kanunu 16'inci maddesinde sözleşmelerde imza yerine geçen işaretler; *"İmza atamayanlar, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabilirler. Kambiyo senetlerine ilişkin hükümler saklıdır."*

Borçlar Kanunu 17'inci maddesinde sözleşmelerde iradi şekil; *"Kanunda şekle bağlanmamış bir sözleşmenin taraflarca belirli bir şekilde yapılması kararlaştırılmışsa, belirlenen şekilde yapılmayan sözleşme tarafları bağlamaz. Herhangi bir belirleme olmaksızın yazılı şekil kararlaştırılmışsa, yasal yazılı şekle ilişkin hükümler uygulanır."* denilmiştir.

Türk Hukuk Sistemi'nde mevzuat düzenlemeleri ve fiili uygulamalar kapsamında geçerliliği kabul görmüş ve asıl olarak kabul edilmiş akit şekli resmi yazılı sözleşmelerdir. Bu mevzu yukarıda Türk Borçlar Kanunu kapsamında borç altına girenlerin sözleşmeyi el yazısı veyahut elektronik imza ile imzalamaları gerektiği ile de vurgulanmıştır. Ayrıca akitlerin Kanuni ve İradi şekle uygun ola-

² Medeni Kanun md. 539 "Sözlü vasiyet" akitleri gibi

³ Borçlar Kanunu md 583 "Kefalet sözleşmesi" ve md 612 "Ölünceye kadar bakma sözleşmesi" akitleri gibi

rak düzenlenmesi mümkün olabilmekte olup bir akdin hukuk sisteminde geçerlilik kazanabilmesi için tarafların iradelerini açıklama biçiminin kanun tarafından belirlenmiş olduğu durumlarda Kanuni şekilden, tarafların serbest iradeleri ile düzenlenmesine hukuken müsaade edildiği durumlarda da İradi şekilden söz edilebileceği anlaşılmaktadır. Fakat bunula birlikte Borçlar Kanunu'nun akitlerin imzalanması ile ilgili hükümleri analiz edildiğinde imza atamayanlar ile ilgili olarak 15'inci maddesinde " *Görme engellilerin talepleri halinde imzalarında şahit aranır. Aksi takdirde görme engellilerin imzalarını el yazısı ile atmaları yeterlidir*" hükmü yer almakta olup bu madde ile imza atamayanların durumu ise tam olarak açıklığa kavuşturulmamıştır. Bu hüküm ile kastedilen kişiler ümmi olmayan ve imza atabilen görme engelliler olduğu düşünülmekte olup yasa koyucu kural olarak tek başlarına imza atabilmek sureti ile işlem yapabileceklerini fakat talep etmeleri durumunda tanık bulundurabileceklerine ifade etmiştir.

Borçlar Kanunu'nun 16'inci maddesinde " *İmza atamayanlar, imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabilirler.*" denilerek fiziksel nedenlerle imza atamama ve imzayı atacak organdan yoksun olmanın bu madde hükmüne dâhil olduğu düşünülmektedir. Bu anlamda kişinin elinin, parmaklarının, kolunun veya imza atmayı sağlayacak bir organının bulunmaması örnek olarak verilebilir. Burada değerlendirilmesi gereken ikinci grup, ümmilerin durumudur. Doktrinde tereddütsüz biçimde ümmilerin de "TBK m. 16" kapsamında olduğu kabul edilmektedir.⁴

2.2- Akitlere İmza Atamayanların Hukuk Muhakemeleri Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Yazılı geçerlilik şekline bağlı akitlerde Hukuk Muhakemeleri Kanunu kapsamında imza atamayanların durumları ile ilişkili olarak aşağıda yer verilen mevzuat düzenlemeleri yer almaktadır.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu 155'inci maddesinde imza atamayanların durumu "*Tutanağa imza atamayacak durumda olan kimsenin parmak izi alınır, bunun hangi parmağa ait olduğu belirtilir. Ancak elinde parmak bulunmayanlar, imza yerine mühür veya özel işaret kullanabilirler.*",

Hukuk Muhakemeleri Kanunu 206'inci maddesinde imza atamayanların durumu " (1) *İmza atamayanların mühür veya bir alet ya da parmak izi kullanmak suretiyle yapacakları hukuki işlemleri içeren belgelerin senet niteliğini taşıyabilmesi, noterler tarafından düzenleme biçiminde oluşturulmasına bağlıdır.*

(2) *İmza atamayan kimselerin, cüzdanla iş yapmayı usul edinmiş kuruluşlarla olan işlemlerde kullanacakları mühür, kazınmış imza, işaret veya parmak izinin, işlemin başlangıcında hesap defterine veya cüzdanına basılmış olması veya önceden noterde bir örneği saklanmak üzere onanmış bulunması yeterli olup, her işlemde ayrıca onamaya bağlı değildir.*

(3) *Yukarıda belirtilen hükümler dairesinde noterlerce düzenlenecek olan senetler için ilgisinden harç, vergi ve değerli kâğıt bedeli alınmaz.*" denilmiştir.

⁴ Kılıçoğlu, s. 128; Eren, s. 250; Reisoğlu. Safa. (2010). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (21.bs), İstanbul, s. 88.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu imza atamama durumlarını madde gerekçeleri⁵ ile birlikte değerlendirildiğinde; 155'inci madde ile fiziksel engel durumunda farklı alet ve işaretler vasıtası ile imza atılabileceği, 206'ncı madde ile farklı aletler ile yapacakları imzalama işlemlerinin senet niteliği taşıyabilmesi için hukukçu olmaları ve Türkiye'nin her yerinde teşkilatlanmaları nedeni ile Noter tarafından düzenlenmesi gerektiği, bankacılık sisteminde olduğu gibi cüzdan usulü işlemlerinde her seferinde tekrar edilmesine gerek olmadığı ve ilgisinin sıkıntıya düşmemesi ve zora sokmamak adına bazı vergi ve harçlardan muafiyet tanındığı görülmektedir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu 206'ncı madde de geçen *hukuki işlemleri içeren belgelerin "senet" niteliği taşıyabilmesi* ifadesinde yer alan senet kelimesinden ne kastedildiği ile ilgili olarak gerek Hukuk Muhakemeleri Kanunu gerek Türk Borçlar Kanunu gerekse sair mevzuatta yasal bir açıklama bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde bu kelime "*bir kimsenin yapmaya veya ödemeye borçlu olduğu şeyi göstermek için imzaladığı resmî kâğıt, belge*" şeklinde tanımlanmaktadır. Doktrinde ise senet, "bir kişinin vücuda getirdiği veya getirttiği ve kendi aleyhine delil teşkil eden yazılı belge"⁶ olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca yine 206'ncı maddenin son fıkrasında senet niteliğini taşıyabilen ve noterler tarafından düzenlenen bazı belgeler için Damga vergisi vergi ve harçlar ile ilgili muafiyet getirildiği görülmekte olup yasaların sistematığı ve vergisel muafiyetlerin konuluş biçimleri çerçevesinde bir Usul Kanunu niteliğinde olan "Hukuk Muhakemeleri Kanunu" uyarınca vergisel muafiyet getirilmesi oldukça anormal bir durum sergilemektedir.

2.3- Akitlere İmza Atamayanların Noterlik Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5378 sayılı "Özörlüler ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile imza atamayanlara ilişkin Noterlik Kanunu'nda bazı değişiklikler de yapılarak Noterlik Kanunu'nda aşağıda ki düzenlemeler yer almaktadır.

⁵ 206'ncı madde gerekçesi tamamı: "Madde 1086 sayılı Kanundaki muadil hükümden hem sistematik hem de içerik olarak farklı düzenlenmiştir. Öncelikle, imza atamayanların senet düzenlerken durumunu belirleyen genel bir hüküm haline getirilmiştir. Birinci fıkrada, imza atamayan veya imza atmaya muktedir olmayan kimselerin, mühür veya bir alet ya da parmak izi kullanmak suretiyle işlem yapabilecekleri kabul edilmiştir. Ancak, bu şekilde mühür, alet ya da parmak izi kullanarak yapacakları hukukî işlemleri içeren belgelerin senet niteliğini taşıyabilmesi, noterler tarafından düzenleme biçiminde oluşturulmasına bağlı kılınmıştır. 1086 sayılı Kanundaki ihtiyar heyeti ve iki tanık huzurunda işlemin yapılması usulü kaldırılmıştır. İmza atamayanların, hukukî işlemlerinin sonuçları konusunda aydınlatılmalarını ve bu şekilde işlemlerini daha güvenli bir şekilde yapmalarını sağlamak amacıyla, belgenin, noterde düzenleme biçiminde oluşturulması kabul edilmiştir. Özellikle, noterlerin hukukçu olmaları sebebiyle, hukukî işlem yapma konusundaki bilgi ve tecrübeleri ile imza atamayan kimseleri de gereği gibi bilgilendirmeleri sonucu hukukî işlemler daha güvenli bir şekilde yapılmış olacaktır. Noterlerin, hemen hemen ülkenin her yerinde bulunduğu ve onlara ulaşmanın bugün çok kolaylaştığı düşünüldüğünde, işlem yapacak kimseler bakımından, bu yeni düzenleme, ayrıca bir zorluk yaratmayacaktır.

İkinci fıkrada, imza atamayan kimselerin cüzdanla iş yapmayı usul edinmiş kuruluşlarla (Örneğin: Bankalar) olan işlemleri düzenlenmiştir. Bu işlemlerde kolaylık sağlamak amacıyla birinci fıkradaki işlemin her seferinde tekrarlanmaması için bu fıkra kabul edilmiştir. Bu tür kuruluşlarla olan işlemlerde, kullanacakları mühür, imza, işaret veya parmak izinin, işlemin başlangıcında hesap defterine veya cüzdanına basılmış olması veya önceden noterde bir örneği saklanmak üzere onanmış bulunması yeterli kabul edilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeyle, noter tarafından düzenlenecek belgeler dolayısıyla, ilgilinin sıkıntıya düşmemesini temin ve onu zora koşmamak için, noterin, harç, vergi ve değerli kâğıt bedeli adı altında herhangi bir ödeme yapılmasını talep edemeyeceği hususu hüküm altına alınmıştır.

⁶ Medenî Yargılama Hukuku, İstanbul s. 637; Deliduman, Seyithan. (2000). Medeni Usul Hukukunda Senet ve Senetlerle Yazılı Şekil Arasındaki İlişki, EHFD S. 1-2, s. 413-435

Noterlik Kanunu 73'üncü maddesinde ilgilinin işitme, konuşma veya görme engelli olması durumunda; *"Noter, ilgilinin işitme, konuşma veya görme engelli olduğunu anlarsa, işlemler engellinin isteğine bağlı olmak üzere iki tanık huzurunda yapılır. İlgilinin işitme veya konuşma engelli olması ve yazı ile anlaşma imkânının da bulunmaması hâlinde, iki tanık ve yeminli tercüman bulundurulur."*

Noterlik Kanunu 75'inci maddesinde imza yerine işaret, mühür veya parmak izi kullanılması durumunda; *"İlgililerle tanık, tercüman ve bilirkişi imza atamadıkları ve imza yerine geçen bir el işareti kullanmadıkları takdirde, varsa mühür, yoksa sol elinin baş parmağı, bu da yoksa diğer parmaklarından biri bastırılır ve hangi parmağın bastırıldığı yazılır. Bir noterlik işleminde imza atılmış veya imza yerine geçen el işareti yapılmış olmasına rağmen, ilgilisi ister veya adına işlem yapılan ve imza atabilen görme engelliler hariç olmak üzere noter, işlemin niteliği, imzayı atan veya el işaretini yapan şahsın durumu ve kimliği bakımından gerekli görürse, yukarıdaki fıkradaki usûl dairesinde ilgili, tanık, tercüman veya bilirkişinin parmağı da bastırılır. Mühür kullanılması hâlinde parmağın da bastırılması zorunludur. Tanık, tercüman ve bilirkişinin andı noter tarafından Hukuk Yargılama Usulü Kanunu uyarınca yaptırılır"*,

Noterlik Kanunu 87'inci maddesinde ilgilinin okuma ve yazma imkânına sahip olmaması durumunda; *"İlgili okuma ve yazma imkanına sahip değilse, hazır bulundurulacak iki tanık huzurunda maksadını notere beyan eder. Noter, bu beyanı yazdıktan sonra tutanak okunur. Ancak, işlemin tanık huzurunda yapılmasını emreden diğer kanunların hükümleri saklıdır. İlgili ve tanıklar, beyanın aynen yazıldığını ifade ettikten ve bu husus tutanağa geçirildikten sonra altını imza ederler."* denilmiştir.

Kanun koyucu Noterlik Kanunu 73'üncü madde ile imza atabilen işitme, konuşma veya görme engelliler için düzenlemeler getirilmiş ve ilgisinin talebi ve isteğine bağlı olarak yazılı şekil şartına bağlı akitler için imza aşamasında iki tanık bulundurabileceği ifade edilmiştir. Tanık bulundurma ilgisinin isteğine bağlı olup talebi halinde tanık bulundurulmadığı hallerde imza atamayanlar akitten sorumlu tutulamayacak ve sözleşme geçersiz olacaktır.⁷ İmza atamayan görme engelliler için ise Kanun koyucu Noterlik Kanunu 75'inci madde ile düzenlemeler getirmiş ve bu hüküm uyarınca ilgililerce tanık bulundurulması isteğe bağlı olmaktan çıkartılarak zorunlu hale getirilmiştir. Bu durumda tanık bulundurulmadan akdedilecek akitler geçersiz olacaktır. Kanun koyucu Noterlik Kanunu 87'inci maddesi ile ümmi olanlar için de akitlerde tanık bulundurma usulünü zorunlu hale getirmiş ve 75'inci madde paralelinde bir düzenleme yoluna gitmiştir.

2.4- Akitlere İmza Atamayanların Elektronik İmza Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun 3'üncü maddesinde elektronik imza; *"Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri"*. şeklinde, elektronik imza sahibi ise; *"Elektronik imza oluşturmak amacıyla bir imza oluşturma aracını kullanan gerçek kişi"* şeklinde tanımlanmış ve elektronik imzanın el ile atılan imza ile aynı hukuksal sonucu doğuracağını kabul etmiştir. Fakat bununla birlikte 5070 sayılı Elektronik İmza Kanununun detaylı tetkiki sonucu içerisinde bulunan bilgi ve teknoloji çağı ışığında imza atamayanlar için e-imza kullanımına ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmadığı görülmüş ve bu durum tarafımızca oldukça tuhaf değerlendirilmiştir.

⁷ İmza atabilen görme engelli vatandaşlar için bu madde hükmünce getirilen ve ilgililere kolaylık sağlayan tanık bulundurma özelliği, fiiliyatta bazı finans, banka ve sair kurumlarca farklı yorumlanarak tartışmalı bir şekilde tanık bulundurma şartı istenilmektedir.

3- AKİTLERE İMZA ATAMAYANLARIN DAMGA VERGİSİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Akittle imza atamayanlar ile ilgili olarak Damga vergisine yönelik vergisel mevzuat düzenlemelerine aşağıda yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu 1'inci maddesinde verginin konusu ile ilgili olarak; *"Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir.*

Bu kanundaki kâğıtlar terimi, 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 eder."

Damga Vergisi Kanunu 3'üncü maddesinde verginin mükellefi ile ilgili olarak; *"Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder."*

Damga Vergisi Kanunu 9'uncu maddesinde verginin istisnaları ile ilgili olarak; *"Bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisinden müstesnadır."*

Damga Vergisi Kanunu 24'üncü maddesinde verginin sorumlusu ve cezası ile ilgili olarak; *"Vergiye tabi kâğıtların Damga Vergisinin ödenmemesinden veya noksan ödenmesinden dolayı alınması lazım gelen vergi ve cezadan, mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kâğıtları ibraz edenler sorumludur. 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... Resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kâğıtların vergisi mükelleflere, cezası düzenleyenlere aittir."*

Damga Vergisi Kanunu 27'inci maddesinde noterlerin sorumluluğu ile ilgili olarak; *"Noterler, damga vergisi ödenmemiş veya noksan ödenmiş kâğıtları vergi ve cezası ödenmedikçe tasdik edemezler veya bunların suretlerini çıkarıp veremezler. Birinci fıkra hükmüne aykırı olarak işlem yapılması halinde, mükellef hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uygulanmakla birlikte, noterlerden de tasdik ettikleri veya üzerinde işlem yaptıkları her kâğıt için kanunen alınması gereken cezası ayrıca alınır."* denilmiştir.

Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisi'ne tabi olduğu, mükelleflerinin ise bu kâğıtları imza edenler olduğu, Kanuna ekli (2) sayılı listedeki kâğıtların bu vergiden istisna olduğu, verginin ödenmesinden kâğıtları ibraz edenlerin sorumlu olduğu, noterlerin bu verginin tahsilini yapmadan ilgili dökümanları onaylayamayacakları aksi takdirde kendilerinin sorumlu tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Akittle imza atamayanlara ile ilgili olarak ise Damga Vergisi Kanun Metinlerinin ayrıntılı tetkiki neticesinde açıklayıcı ve yol gösterici düzenlemelere yer verilmediği görülmüştür. Ayrıca akittle imza atamayanlara ile ilgili olarak Damga Vergisi ve Damga Vergisine ilişkin tanzim edilen Bakanlar Kurulu Kararı, Yönetmelik, Tebliğ, Sirküler ve muktezaların ayrıntılı tetkiki⁸ neticesinde sadece konu özelinde bir adet Sirküler⁹ yayımlandığı görülmüş olup ilgili sirkülerin sonuç maddesinde;

⁸ <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Sorgulama Erişim tarihi 19 Ocak 2018

⁹ Noterde düzenlenen belgelerde imza atamayanlara ilişkin damga vergisi ve harç uygulaması Sirküleri Tarih: 05/12/2014 Sayı: DV-20/2014-1/ İmza atamayanlar

"6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun "İmza Atamayanların Durumu" başlıklı 206 ncı madde hükmü ile imza atamayanların mühür veya bir alet ya da parmak izi kullanmak suretiyle yapacakları hukuki işlemleri içeren belgelerin senet niteliğini taşıyabilmesi ancak söz konusu belgelerin noterler tarafından düzenleme biçiminde oluşturulmasına bağlanmış, imza atamayanlara vergi ve harç muafiyeti sağlanmıştır. Bu kapsamda, anılan muafiyet hükmünün kötü niyetli kişilerin korunmasını amaçladığının kabulünün mümkün olmadığı göz önünde bulundurularak, okuryazar olmayan veya iki elin de olmaması, görme engelli bulunması gibi objektif ve fiziki nedenlerle imza atmaya muktedir olmayan kimselerin yapacakları hukuki işlemleri içeren tüm belgelerin, senet niteliği taşıyabilmesi için noterler tarafından düzenleme şeklinde oluşturulması gerekmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 6100 sayılı Kanunun 206'ncı maddesinin üçüncü fıkrası ile "imza atamayanlara" tanınan muafiyet uyarınca, söz konusu madde kapsamında noterlerde düzenlenen belgeler nedeniyle imza atamayanlardan harç ve damga vergisi aranılmaması gerekmektedir." denilerek noterlerde düzenlenen belgelerin Damga vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir.

3.1- Akitlere İmza Atamayanların Damga Vergisi Sorumluluğuna İlişkin Yasal Mevzuat Düzenlemeleri Çerçevesinde Genel Analizi

Akitlere imza atamayanların vergisel analizi çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde çeşitli mevzuat düzenlemeleri kapsamında ayrı ayrı değerlendirmeye alınmış ve öncelikle konu Türk Borçlar Kanunu çerçevesinde değerlendirilmiştir. Türk Borçlar Kanunu düzenlemelerinin konu ile ilgili hükümleri tetkik edildiğinde hukuki bir düzenleme olmadığı müddetçe akitlerin düzenlenmesinde şekil serbestliği ilkesi belirlenmiş, yazılı şekilde yapılması öngörülen sözleşmelerde borç altına girenlerin imzalarının bulunması gerektiği vurgulanmış, imzanın borç altına girenin el yazısıyla atılması zorunlu olduğu ve elektronik imza da el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğuracağı belirtilmiştir. Ayrıca görme engellilerin talepleri halinde imzalarında şahit aranacağı, bulunmadığında/talep edilmediğinde ise görme engellilerin imzalarını el yazısı ile atmaları yeterli olacağı ve imza atamayanların imza yerine usulüne göre onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabileceği ifade edilmiştir. Türk Borçlar Kanunu düzenlemelerinde görüleceği üzere imza atamayanlar görme engelliler için iki kategoride değerlendirilmiş ve imza atabilen görme engelliler için şahit bulundurulabileceği, bulundurmadiği takdirde de imza attıkları işlemlerin geçerli olacağı açıklanmıştır. Fakat imza atamayan görme engelliler (fiziksel engel) kategorisi ve ümmiler için ise imza yerine onaylanmış olması koşuluyla, parmak izi, el ile yapılmış bir işaret ya da mühür kullanabileceği vurgulanmıştır.

Akitlere imza atamayanların durumları Hukuk Muhakemeleri Kanunu çerçevesinde değerlendirmeye alındığında; imza atamamanın fiziksel engel durumunda farklıca alet ve işaretler vasıtası ile imza atılabileceği ve bu aletler ile yapacakları imzalama işlemlerinin senet niteliği taşıyabilmesi noter tarafından düzenlenmesi gerektiği vurgulanmış ve noterde düzenlenmesi şartı ile Damga vergisinden istisna edilmiştir. Noterde tanzim edilmeyen akitler için ise herhangi bir muafiyet tanınmamıştır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu imza atamayanlar durumları ile ilgili olarak Türk Borçlar Kanunu'nda olduğu gibi ikili bir ayrıma gitmiş, imza atabilen görme engellileri muafiyet kapsamından çıkartarak söz konusu yasal düzenlemeler ile imza atamayanlar (fiziksel özür veya ümmilik) için istisna getirilmiştir. Ayrıca bu istisna da yukarıda ifade edildiği üzere noterde düzenlenen akitler için geçerli kılınmıştır. Kanun koyucunun sadece noterlerde düzenlenen akitler için istisna getirip noter harici dü-

zenlemelerin istisna kapsamından çıkartılması fiziksel özür ve ümmi olup imza atamayanlar için oldukça adaletsiz bir durumu ortaya çıkarmıştır. Ayrıca bu muafiyet hükmünün Usul Kanunu niteliğinde olan bir Kanun ile getirilmesi vergisel mevzuat düzenlemeleri açısından oldukça tuhaf karşılanmıştır. Engelli insanlar için kolaylık sağlanması isteği, kanun maddesi gerekçesinde ifade edilmekle birlikte söz konusu yasal düzenlemenin sadece noterde yapılacak işlemleri içermesi çelişmektedir.

Akitlere imza atamayanların durumları Noterlik ve Elektronik İmza Kanunları çerçevesinde değerlendirilmeye alındığında; Kanun koyucu Noterlik Kanunu ile Türk Borçlar ve Hukuk Muhakemeleri Kanunlarına paralel düzenlemelere gidilerek imza atabilen işitme, konuşma veya görme engelliler için düzenlemeler getirilmiş ve ilgisinin talebi ve isteğine bağlı olarak yazılı şekli şartına bağlı akitler için imza aşamasında iki tanık bulundurabileceği ifade edilmiştir. İmza atamayan görme engelliler ve ümmi olanlar için ise Kanun koyucu Noterlik Kanunu 75 ve 87'inci maddeleri ile ayrı bir açıklama getirerek ve bu hüküm uyarınca ilgilerce tanık bulundurulması isteğe bağlı olmaktan çıkartılarak zorunlu hale getirilmiştir. Elektronik İmza Kanunu'nun detaylı tetkikinde ise gerek fiziksel engelli olup imza atamayanlar gerekse de ümmilik sebebi ile imza atamayanlara dönük herhangi bir yasal düzenlemeye gidilmediği görülmüştür. Bu durum gerek içerisinde bulunan teknolojik gelişmişlik ve elektronik altyapı düzeyi gerekse de engelli ve ümmi vatandaşlar için kolaylıklar sağlanması gerektiği gerçeği ışığında eleştirilmesi gereken bir realite olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu doğrultuda Elektronik İmza Kanunu kapsamında da konu ile alakalı bir düzenlemeye gidilmesi gerektiği tarafımızca mütalaa edilmektedir.

Akitlere imza atamayanların durumları Damga vergisi mevzuatı çerçevesinde değerlendirmeye alındığında; Damga vergisine tabi olan kağıtların mükelleflerinin bu kâğıtları imza edenler olduğu ve akitlere imza atamayanlara ilişkin Kanun maddesi ile herhangi bir istisna ve yol gösterici düzenlemelere yer verilmediği, istisna getirilmediği görülmüştür. Ayrıca akitlere imza atamayanlara ile ilgili olarak Damga Vergisi ve Damga Vergisi'ne ilişkin tanzim edilen Bakanlar Kurulu Kararı, Yönetmelik, Tebliğ, Sirküler ve muktezaların ayrıntılı tetkiki neticesinde sadece konu özelinde bir adet Sirküler yayımlandığı görülmüş olup sirkülerin ise düzenlenme sebebinin Hukuk Muhakemeleri Kanunu 206'ncı madde ile getirilen düzenlemeler olduğu anlaşılmıştır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu ile getirilen düzenleme tarihi 12.01.2011 iken yaklaşık olarak dört yıl sonra Maliye Bakanlığı tarafından 08.12.2014 tarihinde konu ile ilgili olarak bir Sirküler yayınlamıştır. Söz konusu Sirküler ile ümmi olan veya iki elin de olmaması, görme engelli bulunması gibi objektif ve fiziki nedenlerle imza atmaya muktedir olmayan kimselerin yapacakları hukuki işlemleri içeren tüm belgelerin noterler tarafından düzenlenmesi şartıyla imza atamayanlardan damga vergisi aranılmaması gerektiği ifade edilmiştir. Her ne kadar geç kalınmış bir düzenleme olarak karşımıza çıkmış olsa da Sirkülerin lafzı incelendiğinde, Türk Borçlar ve Hukuk Muhakemeleri Kanunlarında görme engelliler için benimsenmiş olan imza atabilen ve imza atamayan görme engelli ayrımını kaldırmış ve tüm görme engelliler için muafiyet tanımıştır.

Bu durumda genel itibarı ile akitlere imza atamayanların parmak basma veyahut alet ile imza yerine geçen bir işaret kullanarak akitlerin imzalanması Damga Vergisi'nin konusuna girmesiyle birlikte; ümmi ve fiziksel engelli (görme ve iki elin olmaması) olan vatandaşların noterde yapacakları işlemler damga vergisinden muaf, ümmi ve fiziksel engelli (görme ve iki elin olmaması) olan vatandaşların noterde yapmayacakları işlemler muafiyet dışında, görme ve iki elin olmaması haricinde fiziksel engeli bulunan vatandaşların hem noterde hem de noter haricinde yapacakları işlemler muafiyet dışında olduğu anlaşılmaktadır.

4- SONUÇ

Fiziksel özür veyahüt ümmilik sebebi ile akitlere imza atamayanların damga vergisi sorumluluğuna yönelik mevzu, çalışmanın önceki bölümlerinde konu ile ilişkili çeşitli mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirmeye alınmıştır. Her bir mevzuatın ayrı ayrı değerlendirmeye alınması ile birlikte ilgili bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklandığı üzere; Türk Borçlar Kanunu ile imza atamayanlara ilişkin gerekli izahların yapılmadığı görülmüş, Hukuk Muhakemeleri gibi bir usul Kanunu ile ihtisas gerektiren vergisel bir konu ile ilgili olarak imza atamayanlara ilişkin hukuki işlemlere noterde tanzim edilmek şartıyla muafiyet getirildiği görülmüş ve oldukça tuhaf karşılanmış, Noterlik Kanunu ile imza atamayan görme engelliler ve ümmi olanlar için ilgilerce imzalama aşamasında tanık bulundurulması zorunlu hale getirilmiş, Elektronik İmza Kanunu'nun detaylı tetkikinde ise engelli ve ümmi vatandaşlar için toplumsal yaşama katılımının yaygınlaştığı bugünkü koşullarda imza atamayanlara dönük herhangi bir yasal düzenlemeye gidilmediği görülmüştür. Ayrıca Damga Vergisi Kanun metninde imza atamayanlara ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, fiziksel özür veyahüt ümmi olma durumuyla ilgili Damga Vergisi'ne ilişkin çıkartılmış Bakanlar Kurulu Kararı, Yönetmelik, Tebliğ bulunmadığı görülmüş, sadece konu ile alakalı kaynağı/sebebi Hukuk Muhakemeleri Kanunu olan ve bu Kanundan da yaklaşık olarak dört yıl sonra çıkartılan bir Sirküler yayımladığı anlaşılmıştır.

Netice itibarı ile fiziksel özür veyahüt ümmilik sebebi ile akitlere imza atamayanların Damga Vergisi sorumluluğu; ümmi ve fiziksel engelli (görme ve iki elin olmaması) olan vatandaşların noterde yapacakları işlemler damga vergisinden muaf olduğu, ümmi ve fiziksel engelli (görme ve iki elin olmaması) olan vatandaşların noterde yapmayacakları işlemler için ise muafiyet taşımadıkları, görme ve iki elin olmaması haricinde fiziksel engeli bulunan vatandaşların hem noterde hem de noter haricinde yapacakları işlemler için ise de muafiyet dışında tutuldukları anlaşılmaktadır. Kanun koyucunun fiziksel engel durumuna göre muafiyet getirmiş olması, engelli vatandaşlar arasında ayırmacı ve adaletsiz bir yapı sergilemiş olduğu görülmekte olup en kısa sürede, oluşabilecek mağduriyetleri ve eşitsizlikleri giderebilmek adına yetkili otoritelerce mevzuat düzenlemelerinin getirilmesi isabetli bir yaklaşım olacaktır.

KAYNAKÇA

- Damga Vergisi Kanunu "11/07/1964 tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazete"
- Damga Vergisi Sirküleri (Tarih 05/12/2014 Sayı: DV-20/2014-1)
- Elektronik İmza Kanunu
- EREN, F. Borçlar Hukuku, İstanbul 1988, C.I, s.253
- ESENER, s.174, Tunçomağ Kenan: Borçlar Hukuku Dersleri, İstanbul 1965, C.I, s.149,
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu "04/02/2011 tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete"
- KILIÇOĞLU, s. 128; Eren, s. 250; Reisoğlu. Safa. (2010). Borçlar Hukuku Genel Hükümler, (21. bs), İstanbul, s. 88.
- Medeni Kanun "08/12/2001 tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete"
- Medenî Yargılama Hukuku, İstanbul s. 637; Deliduman, Seyithan. (2000). Medeni Usul Hukukunda Senet ve Senetlerle Yazılı Şekil Arasındaki İlişki, EHFD S. 1-2, s. 413-435
- Noterlik Kanunu "18/01/1972 tarih ve 14090 Sayılı Resmi Gazete"
- Türk Borçlar Kanunu "04/02/2011 tarih ve 27836 Sayılı Resmi Gazete"
- <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> Erişim Tarihi: 19 Ocak 2018