



DAMGA VERGİSİ “MAKUL BİR VERGİ” MİDİR?*

Yrd. Doç. Dr. İdris Hakan FURTUN**

Makalenin Geldiği Tarih: 28.06.2017 **Kabul Tarihi:** 05.07.2017

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

** Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

ÖZ

Damga vergisi Türk vergi sistemi içinde harcamalardan alınan vergiler kapsamında bir hukuki muamele vergisi olarak nitelendirilir. Bu vergi sağladığı yüksek hasılat nedeniyle hazine için adeta vazgeçilmez niteliktedir. Mali amaç ön planda olduğu için bazen bu vergi açısından makul olmayan uygulamalar ortaya çıkabilmektedir. Zaman içinde yapılan bazı yasa değişiklikleri ile bu makul olmayan uygulamaların bazıları giderilmiş olsa da damga vergisinin daha makul ve meşruiyet tartışmasından uzak bir vergi olmasını sağlamak yönünde hala yapılması gerekenler bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk vergi sistemi, damga vergisi, makul vergiler, muamele vergileri, dolaylı vergiler.

CAN STAMP TAX BE CONSIDERED AS A “RATIONAL TAX”?

ABSTRACT

In Turkish Tax System stamp tax is classified as a tax on legal transactions within the context of taxes on expenditure. As this tax provides a high amount of tax proceeds it is considered as indispensable for the state treasury. As fiscal purpose stands in the forefront sometimes with respect to this tax, irrational applications could occur. Although with some amendments in law within time passed, some of these irrational applications are overcome there still are many things to do to ensure the stamp tax as a more rational tax beyond any legitimacy disputes.

Keywords: Turkish tax system, stamp tax, rational taxes, transaction taxes, indirect taxes.

GİRİŞ

Damga vergisi Türk vergi sistemini oluşturan önemli vergilerden biridir. Bir vergi adı altında düzenlenmiş olmasına rağmen, bu mali yükümlülük kamu maliyesi açısından aslında resim niteliği taşır. Zira damga vergisi, hak ve yükümlülükleri tevsik ve ispat etmeye yarayan kâğıtların ilgililerine sağladığı ispat ayrıcalığı karşılığında alınan bir kamu geliridir. Bu özellik de damga vergisinin kamu idarelerinin ilgililere verdiği bir izin ya da sağladığı bir ayrıcalık karşılığında aldıkları resimler kapsamında nitelendirilmesini gerektirir.

Vergi sistemi bakımından ise damga vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamındadır ve hukuki muamele vergisi özelliğini taşır. Diğer taraftan bu vergi genel, gayrişahsi-objektif vergi özelliklerini de taşır.

Vergiler, getirdiği mali yükün ölçülü ve kabul edilebilir olup olmadığına göre makul vergi-makul olmayan vergi ayrımına da tabi tutulmaktadır. Makul vergilerde mükelleflerin gönüllü uyum seviyesi yüksektir. Damga vergisinde yapılan son yasa değişiklikleri ile damga vergisinin makul olmama niteliğinin azaltılması hedeflenmiştir.

Bu çalışmada yapılan son yasa değişiklikleri damga vergisine makul bir vergi niteliği kazandırma açısından irdelenecek ve bu verginin hala makul olmayan bir vergi niteliği sayılmasına yol açan yasa hükümleri üzerinde durulacaktır.

1. DAMGA VERGİSİNİN TANIMI, NİTELİKLERİ VE TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMATİĞİ AÇISINDAN KONUMLANDIRILMASI

1.1. Damga Vergisinin Tanımı

Damga vergisi, bireyler ve topluluklarının kendi aralarında veya devletle yaptıkları çeşitli hukuki işlemler dolayısıyla düzenlenen, bir hususu ispat ve belli etme niteliğini taşıyan kâğıt ya da belgeler üzerinden alınan bir hukuki muamele vergisi olarak tanımlanabilir^[1].

[1] İdris Hakan FURTUN/ Burak PINAR, Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2276, Açıköğretim Fakültesi Yayını No. 1273, Eskişehir 2011, s. 3.

1.2. Damga Vergisinin Nitelikleri ve Türkiye’de Vergi Sistematiği Açısından Konumlandırılması

Bir mali yükümlülük olarak damga vergisinin sahip olduğu nitelikler aşağıdaki gibi belirtilebilir^[2]. Damga vergisi, Türk vergi sistemini oluşturan vergi ve diğer cebri kamu gelirlerinden biridir. 488 sayılı yasada vergi adı altında düzenlenmiş olmasına rağmen bu mali yükümlülük maliye teorisi açısından aslında resim niteliği taşır. Zira damga vergisi hukuki işlemin kâğıda dökülmesi suretiyle kazandığı ispat ayrıcalığı karşılığında alınır^[3]. Vergilerin aksine bu mali yükümlülükte, aslında bir resim olduğu için, bir karşılıklılık söz konusudur^[4]. Resimler kamu idarelerinin verdikleri bir izin veya sağladıkları bir ayrıcalık karşılığında ilgililerinin ödemek zorunda kaldıkları mali yükümlülüklerdir^[5]. Vergilerin aksine resimler, dışarıdan getirilen malların ülkeye sokulmasına izin verilmesi veya hukuki işlemlerin kâğıda dökülmesinin taraflarına hak ve yükümlülüklerini ispat hususunda ayrıcalık sağlaması gibi karşılık esasına dayanır. Bu durumla birlikte damga vergisi de tıpkı gümrük vergisi gibi, vergi mevzuatımızda ismen bir vergi olarak sayılıp düzenleme konusu yapılmıştır.

Damga vergisi harcamalardan alınan vergilerden biri sayılır. Zira bu verginin ödenmesi genellikle yapılan harcamalar sırasında ve bu harcamaların içinde söz konusu olmaktadır. Yine bu vergide vergiyi doğuran olay, yapılan bir hukuki işleme dair bir kâğıdın düzenlenmesi olduğundan, damga vergisi harcamalardan alınan vergiler içinde hukuki muamele vergilerinin bir alt türünü oluşturur^[6]. Damga vergisi tek veya iki taraflı hukuki işlemleri konu edinen bir muamele vergisidir. İdari karar ve tasarruflar gibi bir kısım tek taraflı hukuki işlemler ile sözleşmeler gibi bazı iki taraflı hukuki işlemler üzerinden damga vergisi alınır.

Damga vergisi genel nitelikte bir vergidir zira hukuki işlemlere dair düzenlenen kâğıtların pek çoğu damga vergisine tabi tutulmuştur.

Damga vergisi dolaylı (vasıtalı) bir vergidir. Bu verginin ekonomik süreç içinde bir sonraki veya bir önceki aşamaya yansıtılması, böylece bu verginin

[2] FURTUN/PINAR, *age*, s. 3-4.

[3] Nurettin BİLİCİ/ Ümit Süleyman ÜSTÜN, *Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama)*, Savaş Yayınevi, Ankara 2016, s. 8.

[4] BİLİCİ/ÜSTÜN, *age*, s.7.

[5] Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 17. Baskı*, Gazi Kitabevi, Ankara 2016, s. 110

[6] Mualla ÖNCEL/Ahmet KUMRULU/Nami ÇAĞAN, *Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikleri İşlenmiş 25. Bası*, Turhan Kitabevi, Ankara 2016, s. 437.

Damga Vergisi "Makul Bir Vergi" Midir?

fiili yükümlüsü ile yasal yükümlüsünün farklı kişiler olabilmesi prensipte mümkündür.

Damga vergisi objektif (gayri şahsi) nitelikte bir vergidir, bir başka deyişle burada vergi yükümlüsünün kişisel durumu dikkate alınmaksızın yükümlendirme yapılır.

Damga vergisi Hazine tarafından her yıl mutat olarak toplandığı için olağan merkezi yönetim vergilerinden sayılır.

Vergi sistematığı bakımından yapılabilecek bir başka ayırım ise bir verginin getirdiği mali yükün ölçülü ve kabul edilebilir olup olmadığı ile bu vergiye gönüllü uyumun normatif bir zorlama olmaksızın kendiliğinden gerçekleşip gerçekleşmediği bakımından yapılan makul vergi-makul olmayan vergi ayırımıdır. Bu ayırım kapsamında makul vergi kavramının hukuki temeli olarak Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "vergi ödevi" başlıklı 73. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*" hükmü gösterilebilir. Maliye teorisi açısından ise bu ayırım vergi politikası ile sistemin sosyal açıdan adil ve ekonomik açıdan da rasyonel temellere dayanması, diğer bir deyişle vergi politikasının temel hedefleri arasında devlete topluma karşı olan ödevlerini yerine getirmesini sağlayacak yeterli mali kaynakları sağlamanın yanında toplumda vergi ve diğer mali yükümlülüklerin adaletli biçimde dağıtılması ile büyüme-kalkınma ile istihdamın da mümkün olduğu kadar az ihmal edilmesi hususlarına dayandırılabilir^[7]. Damga vergisi hazine bakımından son derece önemli bir kamu geliri konumundadır. 2014 yılında gerçekleşen merkezi yönetim gelirleri içinde bütçe payı binde 8 olan damga vergisinin, 2016 mali yılı bütçesi vergi gelirleri içindeki payı ise % 2,76 olarak öngörülmüştür^[8]. 2016 yılı için öngörülen 13.706.329.000 Türk Lirası tutarındaki damga vergisi hasılatı, veraset ve intikal vergisi, özel iletişim vergisi, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi gibi birçok başka vergi hasılatının üzerindedir^[9]. Başta 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu olmak üzere vergi mevzuatımızı oluşturan çeşitli kanunlarda ekonomik ya da sosyal olsun çeşitli sebeplerle getirilmiş özellikle istisna biçimindeki çok

[7] Bu konuda detaylı bilgi için bakınız, Fritz NEUMARK, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, 1970.

[8] Bakınız Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2012.html>, son erişim 01.06.2017

[9] Bakınız Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü verileri, <http://www.bumko.gov.tr/TR,4461/butce-gider-gelir-gerceklesmeleri-1924-2012.html>, son erişim 01.06.2017

sayıda vergi kolaylığına rağmen damga vergisi temelde mali-fiskal amaçla alınan bir vergi sayılır. Diğer bir deyişle bu vergide esas hedef kamu finansmanının desteklenmesi, diğer bir deyişle hazineye gelir sağlanmasıdır^[10]. Bu amaç 488 sayılı yasanın birçok hükmünde açık biçimde görülür. Ancak mali amacın damga vergisinde baskın olması bu verginin makul olmayan bir vergi niteliği kazanmasına yol açmaktadır. Gerçekten vergi yükümlülere nazarında damga vergisi meşruluğu bulunmayan ölçüsüz-ağır bir mali yük olarak algılanmaktadır. Bu sebepten bu vergiden kaçınmanın yanı sıra, vergi kaçırma çabalarına da uygulamada yaygın biçimde rastlanmaktadır. Bu durumun farkına varan vergi idaresi damga vergisine daha makul bir vergi niteliği kazandıracak yasa değişikliklerine gidilmesi için gerekli kanun tasarılarını hazırlamış, Parlamento da yakın geçmişte bunları yasalaştırıp yürürlüğe koymuştur.

2. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA SON YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Damga vergisi alanında temel birincil kaynak 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'dur. Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş 55 yıla yakın bir süredir uygulanmakta olan görece eski bir yasadır. Bu durumla birlikte yasa koyucu zaman zaman değişiklikler yaparak bu yasa'yı güncel koşullara uyarlamayı başarmıştır. Gerçekten bu yasa'da diğer vergi kanunlarına göre daha sık değişiklikler yapılmakta olup en son yasa değişiklikleri ise 6770 ve 6824 sayılı yasalar ile 27.01.2017 ve 08.03.2017 tarihlerinde gerçekleştirilmiştir. Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerin önemli bir kısmı bu verginin konusunun kapsamını genişletmeye yönelik iken bir kısmı da siyasi iktidarın gerekli gördüğü kimi bazı hususlara dair vergi kolaylıkları getirilmesine yönelmiştir. Özellikle 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29 uncu maddeleri ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler bu vergiyi daha makul bir vergi kılmaya yönelmiştir.

3. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA SON YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN BU VERGİNİN MAKUL OLMA NİTELİĞİNE KATKILARI

9 Ağustos 2016 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6728 sayılı kanun ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan ve damga

[10] Bu konuda detaylı bilgi için bakınız Cenker GÖKER, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 8-11.

Damga Vergisi "Makul Bir Vergi" Midir?

vergisini daha makul bir vergi haline getirmeye yönelik değişiklikler şu şekilde özetlenebilir:

6728 sayılı yasanın 23 üncü maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi "Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir" biçiminde değiştirilmiştir. Böylece birden fazla nüsha olarak düzenlenen özellikle mukavelenameler gibi nispi damga vergisine tabi kâğıtlar bakımından söz konusu olan ağır ve kimi zaman ölçüsüz olarak telakki edilebilen vergi yükü önlenerek adı geçen vergiye daha makul bir vergi niteliği kazandırılmıştır.

6728 sayılı yasanın 24 üncü maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6 ıncı maddesinde yapılan değişiklik ile bu maddenin üçüncü fıkrasına "Şu kadar ki; bir kâğıt üzerinde birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü bulunması hâlinde, ayrı ayrı olmak üzere bunlardan yalnızca birinden damga vergisi alınır" cümlesi eklenmiş ayrıca bu maddenin sonuna da "Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezaî şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz" fıkrası ilave edilmiştir. Böylece uygulamada sık karşılaşılan damga vergisine tabi kâğıtlara birden fazla adi kefalet ve garanti taahhüdü eklenmesi durumunda söz konusu olan ağır vergi yükü önlenmiş ayrıca sözleşmelere bir yaptırım niteliğinde eklenen taahhütler ayrı bir sözleşme konusu olmamak kaydı ile bu vergi kapsamı dışına çıkarılmıştır.

6728 sayılı yasanın 25 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasının birinci cümlesinden sonra gelmek üzere eklenen "Birinci fıkraya göre azami tutardan vergi alınan mukavelenamelerin, diğer hükümlerinde değişiklik olmaksızın sadece bedelinin artması durumunda, artan bedele ilişkin bu hüküm uygulanmaz" cümlesi ile de aslında sözleşmede esaslı bir değişiklik oluşturmayan, sadece çeşitli nedenlerden ötürü sözleşme bedelinin artmasına yönelik değişikliklerin yeni bir sözleşme sayılarak artan bedel üzerinden yeniden damga vergisine tabi tutulması sorunu çözülmüştür.

6728 sayılı yasanın 27 inci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinde de önemli değişiklikler yapılarak uygulamada tartışma yaratan bir çok hukuki işleme ve bunlara dair düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

6728 sayılı yasa ile Damga Vergisi Kanunu'nda yapılan bu değişikliklerin ardından damga vergisi çok daha makul bir vergi niteliği kazanmış olsa da bu

yasada yer alan birçok hüküm hala damga vergisinin makul bir vergi olma niteliğine halel getirmektedir. Bunlardan bazıları şu şekilde belirtilebilir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinde yer alan "Vergi Usul Kanununun Damga Resmine ilişkin hükümleri Damga Vergisi hakkında da uygulanır" hükmü nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Tahakkuk Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114 üncü maddesi uygulama bulmakta ve bu maddede yer alan "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkur evraka ait vergi alacağı yeniden doğar" hükmü uyarınca aslında damga vergisi açısından zamanaşımı hiç söz konusu olamamaktadır.

Yine 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda "IV. Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar" başlığı altında vergiye tabi kâğıtlar arasında düzenlenmiş bulunan vergi beyannameleri sıfır matrah ile verilmiş olsa da bu beyannamelerden matrah içeren vergi beyannameleri ile aynı tutarda maktu damga vergisi alınması da bu verginin makul bir vergi olmasını engellemektedir. Zira özellikle muhtasar beyannameler ve katma değer vergisi beyannameleri gibi sık aralıklarla verilen (ve matrah içermeyen) beyannamelerin damga vergisine tabi tutulmaları bilhassa küçük işletmeler açısından ağır bir vergi yükü oluşturmaktadır.

SONUÇ

01.07.1964 tarihinde yürürlüğe giren Damga Vergisi Kanunu ile alınmaya başlayan damga vergisi hazine bakımından vazgeçilmez, yükümlüler açısından ise gönüllü uyum sağlanması güç olan bir vergi olmuştur. Bu durumun sebebi yasanın bazı hükümleri nedeniyle damga vergisinin makul vergi olma niteliğinin zayıflamasıdır.

Özellikle 2016 yılı 6728 sayılı Yasa ile yapılan değişikliklerle bu sorun kısmen giderilerek damga vergisi daha makul bir vergi niteliği kazanmıştır. Ancak Yasanın bazı hükümleri halen bu verginin makul bir vergi sayılmasını güçleştirmektedir. Çalışma içinde açıklanan bu hükümlerin de müstakbel yasa değişiklikleri ile düzeltilmesi neticesinde hazine için önemli bir gelir kaynağı oluşturan damga vergisinin çok daha adil, ölçülü ve gönüllü uyum sağlamaya yatkın bir vergi haline geleceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN Abdurrahman, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 17. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016

BİLİCİ Nurettin ve ÜSTÜN Ümit Süleyman, Damga Vergisi ve Harçlar (Teori ve Uygulama), Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.

FURTUN İdris Hakan ve PINAR Burak, Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi, 1. Baskı, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No. 2276, Açıköğretim Fakültesi Yayını No. 1273, Eskişehir, 2011.

GÖKER Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitabevi, Ankara 2011.

NEUMARK Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen, 1970.

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN Nami, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikleri İşlenmiş 25. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2016.

İnternet Kaynağı

Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, <http://www.bumko.gov.tr>