

DAMGA VERGİSİ KANUNUNDAKİ İSTİSNA (VE MUAFİYET) HÜKÜMLERİ VE UYGULAMAYA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

*Öğr. Gör. Sabahattin ERİŞİR**

I. TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ ve ÖNEMİ

A. YERİ ve TARİHÇESİ

Damga Vergisinin Türkiye’de ilk konuluşu 1845 tarihine kadar uzanmaktadır. İlk damga vergisi bu tarihte değerli kâğıt bedeli olarak ihdas edilmiş olup, o zamanlar bu değerli kâğıtlara “Varakai Sahiha” ismi verilmişti. Bunlar, gerek ticarî ve gerekse medenî bütün işlemlerin kuvvetli delilini teşkil etmek üzere özel surette düzenlenmiş kâğıtlardan ibaret idi.

1862 tarihinde yayımlanan Varakai Sahiha Nizamnamesi ile bu günkü anlamına benzer şekilde damga resmi vergiler arasına alınmıştır¹.

Damga pulu, ilk defa 1875 tarihinde kabul edilen Damga Nizamnamesi ile ihdas edilmiştir. Bundan sonra damga resmi ve değerli kâğıt kullanılmak yahut soğuk damga konulmak veyahut da pul yapıştırmak suretiyle ifa edilmeye başlanmıştır. 1905 yılında Kanun halini alan damga resmi, daha sonra 1928 tarihli ve 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu ile de Cumhuriyetin ilânı üzerine meydana gelen yeniliklere uyum sağlanmıştır.

Son olarak, 1.11.1964 tarihinde yürürlüğe giren 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ile resim kavramı yerine Damga Vergisi getirilerek, günümüze kadar uygulanagelmiştir.

* Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Adalet Meslek Yüksek Okulu Emekli Öğretim Görevlisi ve Mali Müşavir

¹ Vasfi İlter, Damga Vergisi, Ankara 1965, s. XIII.

Oldukça eski bir tarihe sahip damga vergisi, bilhassa pul yapıştirılması suretiyle tahsil edilme özelliği ile toplumumuzun bugün için yirmibeş yaşın üzerindeki kesiminin bir bölümü tarafından bilinmekte ve tanınmaktadır.

Türk vergi sistemi içindeki vergilerin sınıflandırılmasına göre, damga vergisi harcamalar üzerinden alınan vergiler bölümünde değerlendirilmektedir². Harcamalar üzerinden alınan vergiler grubu içinde yer alan gider vergileri ayırımında, ekonomik işlem vergileri yanında, hukukî işlem vergileri türü de bulunmaktadır. Hukukî işlemler ise, her türlü hukukî işlem ve sözleşmeler, noter veya tapu işlemleri vb. nedeniyle konulan yükümlülüklerdir. Bu çeşit gider vergileri, genel olarak damga vergisi, resimler veya harçlar şeklindedir³.

Katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ve taşıt alım vergisi; kişilerin ekonomik işlemlerini vergilendirdikleri halde, damga vergisi hukukî işlemleri konu almaktadır. Damga vergisi, kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukukî işlemlerde düzenledikleri belgeler ya da kâğıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir⁴.

B. ÖNEMİ ve KAMU GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI

Damga vergisi, vergi tarihimizde çok eski bir yeri olmasına karşın, vergi gelirleri içinde çok küçük bir paya sahiptir. Örneğin, 2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesinde, 250,76 milyar TL olarak öngörülen vergi gelirlerinin 5,80 milyar TL'sini damga vergisi oluşturmaktadır. Vergi gelirleri içindeki payı %2,31'dir⁵. Yıllık damga vergisi gelirinün üçte bire yakınına, aşağıda değinileceği üzere vergi mükelleflerinin devlete her ay/yıl düzenli olarak verdikleri vergi beyannameleri için maktu esasa göre ödedikleri verginin oluşturduğunu dikkate aldığımızda, bütçe gelirleri içindeki büyüklüğünün önemli olmadığını söyleyebiliriz.

Bununla birlikte, ülkemizde olduğu gibi Avrupa (Birliği üye) ülkelerinin bir kısmında (örnek olarak; İngiltere, Belçika, Danimarka, İspanya,

² Ahmet Kırman, Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Ankara 1997, s. 1.

³ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Ankara 1998, s. 197.

⁴ Muallâ Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan, Vergi Hukuku, 20. Bası, Ankara 2011, s. 433

⁵ 26.12.2010 tarihli ve 6091 sayılı 2011 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu, B-Cetveli RG 31.12.2010 / Mük. 27802

İsviçre, Portekiz, Norveç, İsveç) damga vergisinin uzun tarihî geçmişe dayalı olarak uygulandığını görüyoruz. Üye ülkeler yanında, topluluk dışındaki bir bölüm ülkelerde de damga vergisi uygulaması yapılmaktadır⁶. Damga vergisinin uzun bir tarihî geçmişe sahip olmasının önde gelen sebebi de, fiskal amaç dışında, hukukî işlemlerin yazıldığı adi kâğıtlara değerli kâğıt niteliği kazandırmak olmuştur.

C. DAMGA VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Damga vergisinin uygulama alanının yaygın olmasına karşın, vergi konusu kâğıtların mutlaka resmî kuruluşlarda düzenleme zorunluluğunun bulunmaması, gizlenme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması, kontrol ve güvenliğinin sağlanması oldukça zor olan bu verginin tarh ve tahsil şekilleri ile güvenlik sistemleri, vergilendirmenin temel ilkelerinin diğer vergilerden farklı olması sonucunu doğurmuştur. Tabiri caizse, damga vergisi nev'i şahsına münhasır bir vergidir⁷.

Türk Vergi Kanunlarının tarihsel sürecine baktığımızda, en az değişikliğe uğrayan Vergi Kanunu, Damga Vergisi Kanunudur ("DVK").

Klasik her vergi kanunu sistematığına paralel şekilde, bu verginin konusu, kapsamı, mükellefi ve verginin konusunu teşkil eden kâğıtların nitelik ve özellikleri, Kanunun ilk yedi maddesinde düzenlenmiştir.

Damga vergisinin konusunu, Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yazılı kâğıtlar teşkil etmektedir. 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." şeklinde tanımlanmıştır (m. 1 f. 2).

Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda tek tek sayıldığı üzere damga vergisine tâbi kâğıt türleri; **(i)** Akitlerle ilgili kâğıtlar, **(ii)** Kararlar ve mazbatalar, **(iii)** Ticarî işlemlerde kullanılan kâğıtlar, **(iv)** Makbuzlar ve diğer kâğıtlar adı altında dört grupta toplanmıştır. Damga Vergisi Kanunu, kural olarak, Türkiye'de düzenlenen ya da yabancı ülkelerde düzenlenerek, Türkiye'de

⁶ Kırman, s. 5.

⁷ Nuri Değer, Damga Vergisi Uygulaması, Ankara 2006, s. 23.

resmi dairelere ibraz edilen veya hükümlerinden yararlanan kâğıtları vergilendirerek *mülkîlik ilkesini* benimsemektedir (DVK m. 1)⁸.

Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda sayılan kâğıtların ismen aynısı olmasa bile, içeriği itibariyle aynı nitelikte olan veya onların yerini alan mektup ve şerhler de damga vergisinin konusuna girmekte ve vergiye tâbi tutulmaktadır. Bu nitelikte olan kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler, aynı şekilde damga vergisine tâbidir (DVK m. 2).

Verginin mükellefinin vergiye tâbi kâğıtları imza edenler olduğu, Kanunda açıkça belirlenmiştir (DVK m. 3).

Damga vergisine tâbi kâğıtların içeriğindeki hukukî işlemler, kişilerin kendi arasında olabileceği gibi, kişilerle resmî daireler (merkezi ve yerel yönetim kuruluşları) arasında da olabilir.

Kişilerin kendi aralarındaki işlemlerle ilgili kâğıtların vergi mükellefi, kâğıtları imza edenlerdir ve verginin tamamının ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar (DVK m. 3, 24).

Esas itibariyle kâğıtları vergilendirmeyi amaç edinen bir mükellefiyet olan damga vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olay, işlemler olmayıp bu işlemler dolayısıyla Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yer alan kâğıtların, Kanunun 1'inci maddesinde öngörülen şekilde düzenlenmesidir. Yazılıp imzalanan veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen, herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek, yani hukukten tekemmül eden kâğıtlarda damga vergisi açısından vergi alacağı doğacaktır⁹.

Kâğıtların fizikî olarak düzenlenmesinden başka, Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine eklenen hükümlerle, vergiye tâbi kâğıt tanımına elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de dahil edilmiştir¹⁰. Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yer alan kâğıtların, elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde düzenlendiği anda vergi doğuran olay meydana gelmektedir.

⁸ Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 5. Bası, Ankara 2011, s. 123.

⁹ Değer, s. 46.

¹⁰ 16.07.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun, m. 59/4-a, RG 31.07.2004/25539

Yabancı ülkelerde ve Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen ve Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yazılı kâğıtlar, verginin konusu dışında bırakılmıştır (m. 1 f. 3). Başka bir ifade ile, Türkiye dışında düzenlenmiş, imzalanmış ve tekemmül etmiş kâğıtlar, bu aşamada vergiye tâbi tutulmayacaktır. Ancak, Türkiye dışında düzenlendiği için vergiye tâbi tutulmamış kâğıtlar;

- Türkiye'de resmî bir daireye ibraz edildiği,
- Üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü, veya
- Herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı

takdirde, böyle bir aşamada vergiyi doğuran olay meydana gelecek ve vergiye tâbi tutulacaktır.

Sözü edilen resmî daireye ibraz edilmesi ifadesi, Danıştay tarafından “*bu kâğıtlar yardımıyla herhangi bir resmi daire veya idarede bir hakkın ispatı amacıyla bu kâğıtların varlığının dermeyan edilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır¹¹.

Yurt dışında düzenlendiği için Türkiye'de damga vergisine tâbi tutulmamış kâğıtlar, daha sonra Türkiye'de resmî bir daireye ibraz edilir, üzerinde devir veya ciro işlemleri yürütülür veya herhangi bir suretle hükmünden faydalanırsa, bu aşamada vergiye tâbi olacak, başka bir deyişle bu sırada vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır. Böyle bir durumda verginin mükellefi, yurt dışında düzenlenmiş kâğıdı Türkiye'de resmî daireye ibraz eden, üzerinde devir veya ciro işlemi yapan veya herhangi bir surette hükmünden yararlanan kişi olacak ve vergiyi de bu son kişi ödeyecektir (DVK m. 3 f. 3).

II. DAMGA VERGİSİNE İLİŞKİN İSTİSNA ve MUAFİYETLER

A. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDAKİ DÜZENLEMELER ve SİSTEMATİK

Vergi hukukunda *istisna*; Vergi Kanununun vergiye tâbi tuttuğu *konunun*, yine kanunun açık hükmü ile vergi dışına çıkarılması, yani bu kısmın vergiye tâbi tutulmamasıdır. Buna karşılık *muafiyet* ise; vergi

¹¹ Danıştay 11. Dairesinin 5.06.1968 tarihli ve E. 68/378 K. 68/998 sayılı Kararı

kanununun mükellef olarak belirlediği *kişilerin* bazılarının, yine kanundaki açık hüküm ile vergiye tâbi tutulmamasıdır.

Damga Vergisi Kanunu'nda, verginin konusu olan ve vergilendirilecek kâğıtlar, Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda sayılarak belirlenmiş ve karşılarında da verginin maktu miktarları ya da oranları gösterilmiştir.

Yine Kanuna ekli (2) sayılı Tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır (DVK m. 9). Vergiden istisna edilmiş kâğıtların sıralandığı Tablonun bölüm başlıkları şöyledir:

- I. Resmî işlerle ilgili kâğıtlar,
 - (A) Resmî daireler arasında kullanılan kâğıtlar,
 - (B) Resmî dairelerden kişilere verilen kâğıtlar,
 - (C) Kişilerden resmî dairelere verilen kâğıtlar,
- II. Öğrenciler ve askerlerle ilgili kâğıtlar,
- III. İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kâğıtlar,
- IV. Ticarî ve medenî işlerle ilgili kâğıtlar,
- V. Kurumlarla ilgili kâğıtlar.

Damga Vergisi Kanunu'nun sistematığı itibariyle, verginin konusuna giren kâğıtlar önce (1) sayılı Tabloda sayılarak belirlenmiş, daha sonra bu sayılmış kâğıtlardan (2) sayılı Tabloda sayılan resmî daireler, kişiler ve kurumlar tarafından düzenlenmiş olan ve özellikleri belirtilerek sayılmış olan kâğıtlar ise vergiden istisna edilmiştir. (2) sayılı Tablonun bölümlerinin alt sıralamasına baktığımızda; kişilerden resmî dairelere verilen/alınan, işçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili olan, ticarî ve medenî işlerle ilgili kâğıtların sıralandığı bölüme, çeşitli tarihlerde çıkarılan kanunlarla yeni istisna edilen kâğıtların eklendiği ve böylece istisna edilen kâğıtlar kapsamının da sürekli genişletildiği görülmektedir.

(2) sayılı Tablonun ilk dört grubunda, damga vergisinden istisna edilen kâğıtlar, sayılmak suretiyle, açıkça belirlendiğinden; bu kâğıtların vergi dışında kaldığı hususunda kuşku yoktur¹². Buna karşılık, aynı Tablonun "*Kurumlarla ilgili kâğıtlar*" başlıklı V. Bölümünde ise; ismen sayılan

¹² Nurdane Topuz, "Damga Vergisi Kanunu'nda İstisna ve Muafiyet", (Yaklaşım, Sayı: 88, Nisan/2000), s. 218.

kurumların sadece belirtilen faaliyetleriyle ilgili kâğıtlar istisna edilmekle birlikte, aynı bölüm içinde sayılan;

- Ordu Yardımlaşma Kurumu (2-v/12),
- Devlet Tiyatrosu (2-v/14),
- Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ve Tarım Kredi Kooperatifleri (2-v/15),
- Çay yetiştiricilerinin Türkiye’de çay ziraatini geliştirmek amacıyla kuracakları kooperatifler (2-v/16),
- Genel menfaatlere yararlı dernekler (2-v/17),
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (2-v/19),
- Sigorta emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının (2-v/21),

her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar ifade edilirken, aslında adı geçen kurumlar vergi dışında bırakılmıştır. İstisnanın aksine, burada hukukî muamele veya durum değil, bu muamele ya da duruma *taraf olan kişiler* vergi kapsamı dışında bırakılmışlardır¹³. Başka bir ifade ile, burada sayılan *kurumlara damga vergisi muafiyeti tanınmış olmaktadır*.

Kanunun 3’üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu hükmüne yer verildikten sonra, ikinci fıkrasında “*Resmî dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini kişiler öder*” denilmiştir. Bu son fıkra hükmü, birinci fıkradaki vergiye tâbi kâğıtları imza edenlerin vergi mükellefi olduğu hükmünden ayrılarak, aslında *resmî daireler için Damga Vergisi muafiyeti getirilmiştir*.

3’üncü maddedeki resmî dairelerle ilgili muafiyet hükmüne paralel olması için 2344 sayılı Kanunla değiştirilen 24’üncü maddenin ikinci fıkrasında “... *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.*” geçen muaf kuruluşlar ile yukarıda saydığımız (2) sayılı Tablonun V. Bölümündeki kuruluşlar kastedilmiştir.

Aslında, kanunun sistematigi içinde vergiden istisna edilen kâğıtlar (2) sayılı Tabloda sayılırken, gerek resmî daireler ve gerekse (2)/v. Bölümünde sayılan kurumlar için muafiyet düzenlenmiştir. İstisna ve muafiyet kavram-

¹³ **Topuz**, s. 220.

ları iç içe geçmiş¹⁴ durumdadır. Buna karşın, muafiyet tanınan resmî daireler ile ismen sayılan kuruluşlar tarafından düzenlenen kâğıtların vergisi kişilere ödettilmektedir. Başka bir ifade ile, istisna edildiği belirtilen kâğıtların vergisi mutlaka kişiler tarafından ödenmekle, gerçek bir istisnanın uygulandığı da söylenemez.

B. DİĞER KANUNLARLA YAPILAN DAMGA VERGİSİ MUAFİYET ve İSTİSNA DÜZENLEMELERİ

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tabloda oldukça ayrıntılı olarak sıralanan vergiden istisna edilmiş işlemler ve bu Tablo bünyesinde muafiyet tanınmış kuruluşlar dışında, çeşitli zamanlarda çıkarılmış özel kanunlar ve bu kanunların verdiği yetkiye istinaden çıkarılan kanun hükmünde kararname, tebliğ ve sirkülerlerle, çok sayıda damga vergisi muafiyeti ve istisnası düzenlemeleri ve uygulamaya yönelik açıklamaları yapılmaktadır.

Vergi mevzuatı dışındaki bu tür özel kanunlara baktığımızda, kanun koyucunun ekonomik ve sosyal amaçlarla yaptığı yasal düzenlemeler kapsamında, ayrıca vergi yükünden arındırılması ve teşvik için; ya da genel bir vergi / resim / harç muafiyetleri veya istisnaları, ya da sadece damga vergisi ile harç muafiyet veya istisnalarının ihdas edildiğini görüyoruz. Yine özel kanunların bazıları ile de, muafiyet ve istisna hükümleri, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tablonun ilgili bölümüne eklenerek yapılabildiği gibi, çoğu kez genel bir hüküm ile kurumlar veya işlemler her türlü vergiden muaf ya da istisna tutulabilmektedir.

Bu kapsamda özel kanunlarla yapılmış düzenlemelerin değişik türlerinden örnekler vermek gerekirse;

- 4684 sayılı Kanunla (2) sayılı Tabloya IV/16 no.lu bent olarak eklenen ve son olarak 5228 sayılı Kanunun¹⁵ 36'ncı maddesi ile değiştirilen

“Anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlar”

¹⁴ Topuz, s. 222.

¹⁵ RG 31.07.2004/25539.

hükmü, (2) sayılı Tablodaki istisna edilmiş kâğıtlar listesine eklenmek suretiyle yeni bir *istisna* ihdas edilmiştir.

- 5035 sayılı Kanunun¹⁶ 28'inci maddesi ile eklenen Ek Madde 2'deki *“Döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.”*

hükmü, Kanuna ekli (2) sayılı Tablodaki istisnalar arasına dahil edilmeyerek, ayrı bir ek madde halinde *istisna* düzenlenmiştir.¹⁷

- 4842 sayılı Kanunla (2) sayılı Tabloya IV/23 no.lu bent olarak eklenen ve son olarak 5035 sayılı Kanunun¹⁸ 30'uncu maddesi ile değiştirilen

“Bankalar, yurt dışı kredi kuruluşları ve uluslararası kurumlarca kullanılacak kredilerin temini ve geri ödenmesi amacıyla düzenlenecek kâğıtlar ile bu kâğıtlar üzerine konulacak şerhler (kredilerin kullanımları hariç)”

hükmü ile de, aynı şekilde (2) sayılı Tablodaki istisna edilmiş kâğıtlar listesine eklenmek suretiyle yeni bir *istisna* ihdas edilmiştir.

- 01.09.1956 tarihli ve 6850 sayılı Türkiye Cumhuriyeti'nin Milletlerarası Finans Kurumuna Katılmasını Düzenleyen Kanun'un¹⁹ “Vergiden Muafiyet” başlıklı VI/9-a maddesindeki

“a) Kurum ve mevcudatı, malları, gelirleri ve işbu Anlaşma tahtında ifaya mezun olduğu faaliyet ve muameleleri bütün vergilerden ve gümrük resimlerinden muaf tutulacaktır. Kurum, vergi ve rusumat tahsil ve tediyesinden de muaf tutulacaktır.”

özel kanun niteliğinde ve Türkiye'nin taraf olduğu Uluslararası Anlaşma hükmüne istinaden, Milletlerarası Finansman Kurumu'na (IFC) Türkiye'de *her türlü vergi, resim ve harç muafiyeti* tanınmıştır.

¹⁶ RG 02.01.2004/25334.

¹⁷ Uygulama alanı çok geniş ve önemli olan bu istisna hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile döviz kazandırıcı faaliyetlerin neler olduğu, maddedeki yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından birlikte yayımlanan tebliğler ile tespit ve ilân edilmiştir.

¹⁸ RG 02.01.2004/25344.

¹⁹ RG 10.09.1956/9403.

- 4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanunu'nun²⁰ 21'inci maddesinde

“Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliği, bu Kanunun uygulaması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.”

hükmü ile aynı şekilde, vergi mevzuatı dışında özel bir kanunla Organize Sanayi Bölgesi tüzel kişiliğine genel bir vergi, resim ve harç muafiyeti verilmiştir.

- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'nun²¹ 30'uncu maddesindeki *“Sözleşme her türlü vergi, resim ve harçtan istisnadır”*

hükmü ile yine özel kanunla damga vergisinin de içinde yer aldığı *genel bir vergi istisnası* ihdas edilmiştir.

- 3238 sayılı Savunma Sanayii Müsteşarlığı Kurulması ... Hakkında Kanun'un²² 14'üncü maddesinde

“Savunma Sanayii Müsteşarlığı ile Müsteşarlık emrinde kurulan fon; kurumlar vergisinden, yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden, yapacakları her türlü muameleler dolayısıyla damga vergisinden ve kredi nedeniyle ödeyeceği faizler için banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaftır.”

hükmü ile kurumun her türlü muameleleri damga vergisinden *istisna edilecek yerde muafiyet* düzenlenmiştir.

- 4857 sayılı İş Kanunu'nun²³ 8'inci maddesinin 2'nci bendinde

“Süresi bir yıl ve daha fazla olan iş sözleşmelerinin yazılı şekilde yapılması zorunludur. Bu belgeler damga vergisi ve her çeşit resim ve harçtan muaftır.”

hükmü ile, *istisna yerine hatalı şekilde muafiyet* düzenlenmiştir.

- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap - İşlet - Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun'un²⁴ muafiyetler başlıklı 12'nci maddesinde

²⁰ RG 15.04.2000/24021.

²¹ RG 28.06.1985/18795.

²² RG 13.11.1985/18927.

²³ RG 10.06.2003/25134.

²⁴ RG 13.06.1994/21959.

“2 nci maddede belirtilen konularda ve yap – işlet – devret modeli çerçevesinde idare ile sermaye şirketi veya yabancı şirketin yapacağı bütün iş ve işlemler 1.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Kanuna göre alınan damga vergisi ile 2.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Kanun uyarınca alınan harçlardan muaftır.”

hükmü ile, vergi istisnası yerine hatalı şekilde damga vergisi muafiyeti düzenlenmiştir.

• 4046 sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun’un²⁵ muafiyet başlıklı 27’nci maddesinde

“a) Bu Kanun hükümleri gereğince yapılacak özelleştirme uygulamalarına ilişkin işlemler (danışmanlık hizmet alımları ile nihai devir işlemlerine ilişkin sözleşmeler dahil) katma değer vergisi hariç her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.”

hükmü ile, aynı şekilde hatalı düzenleme sonucu damga vergisinin de yer aldığı genel bir muafiyet ihdas edilmiştir.

Yukarıdaki örneklere benzer şekilde, Damga Vergisi Kanunu dışında çok sayıdaki özel kanunlarla damga vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalar, bazıları hatalı şekilde ihdas edilmiş ve bugün için uygulanmaya devam edilmektedir.

III. DAMGA VERGİSİNDE MUAFİYET ve İSTİSNA DÜZENLEMELERİNDE ve UYGULAMASINDAKİ SORUNLAR, ELEŞTİREL YAKLAŞIM

A. DAMGA VERGİSİ KANUNU’NUN SİSTEMATİĞİ HAKKINDA DEĞERLENDİRME

Son yıllarda temel kanunların yeniden yazılması örneklerini dikkate alarak,²⁶ Damga Vergisi Kanunu’nun da yeni baştan yazılması zamanı gelmiştir. Hatta uygulamada karşılaşılan belirsizlikler, yorum farkları ve sorunlar sebebiyle bunun zorunluluk halini aldığı görülmektedir. Bir vergi

²⁵ RG 27.11.1994/22124.

²⁶ 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; 22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu; 11.01.2011 tarihli ve 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu; 13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gibi.

kanununun canlı organizma gibi yıllanarak eskimesi, toplumdaki gelişmelerin ve ekonominin gerisinde kalması, bu zorunluluğun önde gelen sebebi olsa gerek. Sık aralıklarla ve çeşitli özel kanunlar bünyesine sıkıştırılan hükümler ile yapılan değişiklik ve ilâveler, vergi kanununun bütünlüğü içinde dağınıklık, eşitsizlik ve hatta mevzuat karmaşasına yol açabilmektedir. Ayrıca, damga vergisi uygulamasındaki yıllardır karşılaşılan ciddi sorunlar nedeniyle, bu verginin mutlaka kaldırılmasının çok gerekli olduğunu savunanların görüşlerini dahi gözardı etmemek lâzımdır²⁷.

İşte, Damga Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenmesi kanun koyucu tarafından yapılırken dikkate alınmasının gerekli olduğunu düşündüğümüz önemli bir kaç hususa değinmek istiyoruz.

- Vergiye tâbi kâğıtların sıralandığı (1) sayılı Tablo günün koşullarına göre yeniden ele alınmalı, son yıllarda hukukî işlemlerde, ekonomide ve teknolojiadaki gelişmeler dikkate alınarak yazılmalıdır.

- Özellikle şu anda yürürlükte olan (1) sayılı Tablonun IV/2 bölümünde yazılı vergi, gümrük, belediye, il özel idaresi ve sosyal güvenlik kurumuna verilen *beyanname ve bildirgeler*, vergiye tâbi kâğıtlar listesinden mutlaka çıkarılmalıdır. Sözü edilen beyanname ve bildirgeler, vergi kanunları ve diğer mali kanunların emredici hükümlerine göre, kişilerin Devletin ilgili kurumlarına her yıl/ay verdikleri belgelerdir. Bu verilen belgelerle, kişiler, vergi ve diğer mali yükümlerini Devlete ödemektedirler. Yani, vergisini ödeyecek kişilere, bu vergiyi verebilmesi için, ayrıca maktu bir damga vergisi ödettilmesinin fiskal amaç dışında hiç bir gerekçesi olamaz. Pul yapıştirılması usulünün sona erdiği ve vergi beyannamelerinin artık tamamına yakın kısmının elektronik ortamda verildiğini, ayrıca Devletin basılı kâğıtlarının tüketilmediğini de dikkate aldığımızda, vatandaşlık görevi olarak vergisini ödemek için kişilerden ayrıca yılda en az 1.000.- TL tutarında damga vergisi alınmasının anlaşılır tarafı yoktur. İlginçtir ki, damga vergisini ödemek için verilecek damga vergisi beyanamesi, parantez içi hükümle hariç tutulmuştur²⁸. Öte yandan, Kanuna ekli (2) sayılı Tablonun "*Kişilerden resmi dairelere verilen kağıtlar*" bölümünde, kişilerin çeşitli konularda hazırlayarak imzalayıp Devletin ilgili kurumlarına verdikleri beyanname ve kâğıtlar damga vergisinden istisna tutulmuştur. Bu

²⁷ Zeki Gündüz, "Damga Vergisi Kanunu iptal edilmelidir", (Dünya, 03.09.2008).

²⁸ (1) sayılı Tablo, IV/2.b

istisna hükmüne rağmen, vergi beyannamelerinin (1) sayılı Tabloya dahil edilerek esas vergilerini ödeyecek kişilerden, ayrıca damga vergisi tahsil edilmesi çelişkidir ve âdil değildir.

- Damga vergisinde muafiyetler ve istisnalar, diğer vergi kanunlarında olduğu gibi ayrı ayrı düzenlenmelidir. Vergi hukukunda muafiyet ve istisna kavramlarının bir birinden farklı anlamları olup, bugün için gerek Damga Vergisi Kanunu bünyesinde, gerekse diğer özel Kanunlarla yapılmış düzenlemelerde kavram kargaşası vardır. Bu hatalı düzenlemeler, uygulamada sorun yaratmaktadır.

- Damga Vergisi Kanunu dışındaki diğer kanun ve ilgili mevzuatla düzenlenmiş muafiyet ve istisnalar, Damga Vergisi Kanunu bünyesinde ve bu Kanun sistematığına uygun şekilde toplanmalı, çok dağınık mevzuatla çok geniş bir uygulama alanı olan damga vergisi muafiyet ve istisnalarına bir düzen sağlanmalıdır.

Bu düzenleme ile ya da Damga Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılması ile birlikte, bundan sonrası için, diğer vergi kanunlarında yer aldığı üzere,²⁹ Damga Vergisi Kanunu dışında kalan kanunlardaki vergi muafılık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersizliği, damga vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin, ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği, uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı tutulduğu, bir madde hükmü olarak kanuna eklenmelidir.

B. DAMGA VERGİSİ MUAFİYET ve İSTİSNALARININ UYGULANMASI ile İLGİLİ BAZI SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1. Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi, damga vergisi mükelleflerinin hiç ya da daha az vergi ödemeleri avantajını sağlayan muafiyet ve istisnaların uygulanmasında olay bazında değişik sorunlarla karşılaşılması doğal karşılanabilir. Ne var ki, damga vergisi, hukukî işlemlerden alındığı için, dünyada ve ülkemizdeki ekonomik yaşamda meydana gelen yeni gelişmelere göre, bu verginin konusuna girecek kâğıtlar ile tanınacak muafiyet ve istisnaların zaman zaman gözden geçirilerek güncellenmesi, bu verginin

²⁹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md. 35; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, md. 19; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, md. 10/1; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, md. 4, f. son

uygulamasındaki sorun ve uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması açısından büyük önem taşımaktadır. Üzülerek görmekteyiz ki, vergide kanunilik, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkeleri ihmal edilerek, uygulamacı kuruluşlar damga vergisi için sorun yaratmayı görev saymaktalar. Vergi İdaresi, beklentilerini ön plânda tutarak yazılı görüşler vermekte ya da uygulamacı kurum ve kuruluşların tutucu, ihtiyatlı, belki de sorumluluk üstlenmeme yönündeki olumsuzlukları için sessiz kalmaktadır.

Her ne kadar, vergi kanunlarındaki pek çok hükümlerde “uygulamaya ilişkin usul ve esaslar hakkında” Maliye Bakanlığı’na yetki verilmekte ise de, bu yetkilerin çoğu kez neredeyse yasa koyucunun yapması gereken düzenlemeler boyutunda, hatta damga vergisinin alınıp alınmayacağı, Kanunda yazılı muafiyet ya da istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı yönünde kullanıldığını gözlemliyoruz.

Bu konuda, yeniden yapılanma sürecinde önemli gelişmeler içindeki Gelir İdaresi Başkanlığı, klasik Maliye Bakanlığı bürokrasisinden sıyrılmalı, vergilerin denetim ve tahsili görevleri yanında uygulamadaki sorunların tespiti ve giderilmesi yönünde ciddi adımlar atmalıdır.

2. Bankalar, tapu daireleri ve noterlikler, Damga Vergisi Kanunu’ndaki bu vergiye ilişkin sorumlulukları sebebiyle olsa gerek, kanun hükmü ile açıkça damga vergisine tâbi olmayan bir hukukî işlem ve kâğıt için, ayrıca Maliye Bakanlığı’nın yazılı görüşünü istemekte ve bu uygulamayı sürekli ve gelenek haline getirmektedirler. Hatta, aynı konuda Maliye Bakanlığı’na evvelce verilmiş emsal niteliğindeki özelemler dahi dikkate alınmaksızın, yeni ve olayına özgü yazılı görüş getirilmesinde ısrarcı davranmaktadırlar³⁰. Bu tür bürokratik uygulamalar, kişilerin çok önemli ve geleceğe dönük işlemlerinin gecikme ve aksamasına sebep olmaktadır. Aşağıda da değinileceği üzere, kişilerin, yasa koyucunun kanun hükmü ile tanıdığı damga vergisi muafiyet ya da istisnadan yararlanabilmeleri için çaba ve zaman israfının, hatta kimi zaman çıkan uyuşmazlıkların önlenmesi gerekir.

³⁰ Uluslararası Anlaşma niteliğindeki özel bir kanunla her türlü vergi ve resimlerden muaf tutulan uluslararası bir kurumun, Türkiye’de taraf olduğu hukukî işlemlerde damga vergisinden muaf olduğunu açıklayan Maliye Bakanlığı ve yerel birimlerinin yüzlerce yazılı görüşü bulunduğu halde, noterlikler ve tapu daireleri gibi uygulamacı kuruluşlar, her olay ve işlem için yeni bir yazılı görüş isteme alışkanlıklarını sürdürmektedirler.

3. Damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Buna karşın, Vergi İdaresinin çok gerekli olmadığı halde kimi zaman çok küçük tutardaki damga vergisinin ödenip ödenmediğini araştırmak adı altında, vergi mükellefi için yapılması zorunlu işlemlerini durdurabilmekte, vergi mükellefi-idare ilişkilerinin bozulmasına sebep olabilmektedir. Örneğin, elde ettiği işyeri kira gelirlerini beyan eden gayrimenkul sermaye iradi sahibi mükellefler, fazla ödenmiş gelir stopaj vergisinin kendisine iadesi işlemi için, her yıl ısrarlı şekilde kira sözleşmelerinin ibraz edilmesine ve çok eski yıllarda damga vergisinin ödendiğinin ispatına zorlanmaktadır.

4. Ülke ekonomisinin gerekli kıldığı ihracat ve diğer döviz kazandırıcı işlemlerle ilgili düzenlenen kâğıtlar, damga vergisinden sürekli olarak müstesna tutulmuştur³¹. İhracatı ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik amaçlı ihdas edilmiş olan damga vergisi istisnası, ihracat ve diğer döviz kazandırıcı faaliyetlerin gerçekleşmesi koşuluna bağlanmıştır. Koşulu yerine getirmemiş ve istisnadan da yararlanmış olan kişilerden, zamanında ödenmemiş olan vergi cezalı olarak ve gecikme faizi ile birlikte aranmaktadır. Teşvik amacıyla bazı koşulların gerçekleşmesi ile yararlandırılan damga vergisi muafiyet ve istisnaları, kimi hallerde vergide adalet ve eşitlik ilkesinin zedelenmesine sebep olabilmektedir. Örneğin, yatırımları ve döviz kazandırıcı faaliyetleri teşvik için, damga vergisi ya da genel vergi, resim ve harç istisnası/muafiyeti düzenlenirken, öte yandan emek geliri olarak ücretlerden – asgari ücretten bile – kesinti yolu ile damga vergisi alınmakta ve her hangi bir istisna tanınmamaktadır. Başka bir ifade ile, özellikle damga vergisi alanında çeşitli kanunlarla bazı amaçlar için ihdas edilen muafiyet ve istisnalar, bir vergi kanununun bütünlüğü içinde düzensizlikler ve birbiri ile çelişen durumlar yaratmaktadır. Bu ise, damga vergisinde adaletsizlik yanında uygulamada sorunların ortaya çıkmasına sebep olabilmektedir.

5. Hukukî işlemlerle ilgili kâğıtları konu alan damga vergisi, yükümlülüklerin izlenmesi ve kontrolündeki güçlükler dikkate alınarak, tahsilini kolaylaştırmak ve güvenlik altına almak için, Kanunun 24'üncü maddesinde sorumluluk düzenlemelerinde, muafiyet ve istisna kavramlarına hatalı şekilde yer verilmiştir. Ayrıca, vergiden muaf olan kuruluşlara, verginin ödenmemiş olması halinde karşı tarafın sorumluluğu yüklenmiştir.

³¹ 5035 sayılı Kanun 28. maddesi ile, Damga Vergisi Kanununa Ek Madde 2 olarak eklenen hüküm.

24'üncü maddenin ikinci fıkrasındaki;

“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.**” hükmünü incelediğimizde,

- Birinci cümlede; kâğıtları imza eden birden fazla kişinin hepsinin, vergi ve cezanın tamamından müteselsilen sorumlu olduklarını açıklayan genel bir belirleme yapılmıştır.
- İkinci cümlede; kâğıtları imza eden ve müteselsil sorumlu tutulan kişiler arasında vergiden muaf olanlar *-maddede hatalı şekilde “müstesna olanlar” sözcüğü kullanılmıştır-* varsa, kâğıdın vergisinin tam olarak ödeneceği, muaf olan kişi sebebiyle ödenecek vergide bir eksilmenin olmayacağı açıklanmıştır.
- Yine üçüncü cümlede; damga vergisinden muaf kuruluşlar tarafından düzenlenen ve sadece bu kuruluşların imzasını taşıyan vergiye tâbi kâğıtların vergisinin tamamını kişilerin ödeyecekleri, imzalayan muaf kuruluşun ödeme yükümlülüğü olmadığı ortaya konulmuştur³².
- İkinci fıkranın son cümlesinde ise; muaf kuruluşlar tarafından imzalanan ve vergisinin tamamı kişilerce ödenecek olan kâğıtların vergisinin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde, vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte *muaf kuruluşlar* müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Burada, damga vergisinin ödenmesi için muafiyet kavramına yeni bir özellik *-verginin tahsiline yönelik bir sorumluluk-* verilmiş olmaktadır.

Çünkü, özel bir kanun hükmü ile damga vergisinden muaf tutulmuş bir kurum/kuruluşun, vergiyi ödeyecek kişilerin ödeme yükümlülüğü için sorumlu tutulması, ona tanınan muafiyetin tartışılmasına yol açar.

³² Ancak, muaf kuruluşun imzaladığı kâğıt, yine karşı tarafta vergiden muaf kişinin işlemi ile ilgili olursa, ödeme yükümlülüğünün nasıl olacağı açıkta kalmaktadır.

Örneğin, uluslararası bir finans kurumuna özel bir kanunla tanınmış olan damga vergisi muafiyeti karşısında, Türkiye’de vergiyi ödemekle yükümlü kişinin ödememesi durumunda nasıl sorumlu tutulabilir?³³ Bu hüküm, uluslararası anlaşmalar ile tanınan muafiyet hükmüne ve Anayasanın 90’ncı maddesine aykırılık teşkil eder. Amaç vergiye tâbi kâğıdın vergisini mutlaka ödetmek ise, muaf kuruluşa sorumluluk yüklemek yerine, “*hukukî işlemin, kişilerin bu kâğıdın vergisini ödemesi üzerine tekemmül etmiş sayılacağı*” şeklinde düzenleme yapılmasının uygun olacağını düşünüyoruz.

6. Damga Vergisi Kanunu’nda bu vergiden istisna edildiği sayılan kâğıtlar arasında yer almamakla birlikte, bize göre, vergiden istisna kavramı içinde kabul edilmesi gereken “**Damga Vergisinin hesabında üst sınır uygulaması ve üst sınırı aşan kısımdan vergi alınmaması**” düzenlemesine, uygulamada ortaya çıkan sorunlara ve bu konuda yargı kararlarındaki görüşlere değinmek istiyoruz.

Damga Vergisi Kanunu’nun “*Nispet*” başlıklı 14’üncü maddesinin birinci fıkrasındaki “*Kâğıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır.*” hükmünden sonra gelmek üzere, 22.07.1998 tarihli ve 4369 sayılı Kanunun 77’nci maddesi ile “*Şu kadar ki her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800.000.- Türk Lirasını aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilân olunan yeniden değerlendirme oranında arttırılır ...*” hükmü eklenmiştir. Kanunun gerekçesinde belirtildiği üzere, vergiye tâbi kâğıtların damga vergisinin kimi durumlarda bu kâğıtları düzenleyip imzalayanların sermayelerini aşabileceği göz önünde bulundurulacak, bunun önlenmesi amacıyla hesaplanacak damga vergisine üst sınır getirilmiştir. Kanunla tespit edilmiş olan üst sınır, her yıl yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle, 2012 yılı için geçerli tutar **1.379.775,30 TL**’dir³⁴.

Gerek Kanunun 14’üncü maddesinde gerekse Maliye Bakanlığı Tebliği’nde açıkça yazıldığı üzere, 2012 yılında **her bir kâğıt için** ödenecek damga vergisinin azami tutarı **1.379.775,30 TL**’dir. Bu üst sınırın üstünde

³³ Bu örnekte, Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı Tablonun IV/23 bölümündeki kredi işlemlerine ait kâğıtlar için yazılı olan istisna hükmü dikkate alınmamıştır.

³⁴ 55 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği.

damga vergisi hesaplanabilen kâğıdın bir sözleşme olması halinde, binde 8.25 vergi oranı itibarıyla, vergi matrahı olan parasal tutar **167.245.490,90 TL**'dir. Bu tutarın üzerindeki kısmı damga vergisine tâbi olmayacak, başka bir ifade ile sözleşmede yazılı parasal meblağın bu tutarı aşan kısmı damga vergisinden müstesna tutulmaktadır.

Görüşümüze göre, kâğıdın damga vergisinde üst sınır getirilmesine ilişkin hükmün, vergi nispeti ile ilgili 14'üncü maddede yer almasının yanında, kâğıtların vergisinin üst sınırını aşan vergi matrahı bölümünün bu vergiden müstesna olduğu hususu, istisnalara ilişkin 9'uncu maddeye ya da Kanuna ekli (2) sayılı Tablo'ya da açıkça yazılmalıdır.

Damga vergisinde bu tür istisna sebebiyle, üst sınırın uygulanmasında tartışılan iki konuyu da irdelemek istiyoruz.

a) *Birincisi*; birden fazla nüsha olarak düzenlenen ve imzalanan kâğıtların damga vergisi hesaplanırken, Kanunun 5'inci maddesindeki kâğıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tâbi olduğu hükmünün, 14'üncü maddedeki verginin üst sınırı karşısında nasıl yorumlanacağıdır. Başka bir anlatımla, üst sınırı aşan tutarda damga vergisi hesaplanabilen kâğıt, bir nüshadan fazla düzenlenerek imzalandığında, her bir nüsha için ayrı ayrı üst sınır tutarında mı, yoksa tüm nüshalar için bir tane üst sınır tutarında damga vergisi mi alınacaktır?

Bu konuda önce, damga vergisinin konusunu teşkil eden kâğıt kavramı ile 5'inci maddede yazılı nüshanın anlamlarına bakmak gerekir. Damga vergisi uygulaması açısından bir kâğıdın nüsha olarak değerlendirilerek vergilendirilebilmesi için, bu kâğıdın aslı ile aynı hüküm ve gücü taşıması gerekir³⁵. Ayrıca, nüshanın aslındaki ibarelerin ve imzaların aynısını ihtiva etmesi de gerekmektedir³⁶. Nüshalar, belli bir hususu ispat ve belli etmek üzere müstakilen ve aynı zamanda farklı mekânlarda ibraz edilebilir mahiyette olan kâğıtlardır³⁷. Kâğıt ise, Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde tanımlandığı üzere, vergiye tâbi olan ve orijinal nitelikteki belgelerdir.

Damga Vergisi Kanunu, "*kâğıt*" kavramını, "*nüsha*" kavramına oranla daha üst kavram olarak kullanmıştır. 5'inci maddede, her bir nüshanın ayrı

³⁵ İter, s. 68.

³⁶ Bülent Yıldırım, "Damga Vergisi Uygulamasında Nüsha Suret Ayrımı", (Vergi Dünyası, Sayı: 175), s. 92.

³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.03.2010 tarihli ve 19 No.lu Damga Vergisi Sirküleri.

ayrı aynı miktarda vergileneceği vurgulanmakla birlikte, her bir nüshanın ayrı bir kâğıt olarak kabul edileceği veya her bir nüshanın bir kâğıt olarak vergiye tâbi tutulacağını vurgulayan bir ibare veya düzenleme yer almıştır. Dolayısıyla kanun koyucu, böylesi bir ibare veya düzenlemeye yer vermemekle, aynı zamanda, aynı miktarda vergilense dahi kâğıt ile nüshanın eşdeğer nitelikte olmadığını da vurgulamış olmaktadır³⁸.

Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki “*her bir kâğıt*” olarak yapılmış olan belirleme, nüshaya göre üst kavram olan kâğıt için yapıldığından, birden fazla nüsha olarak düzenlenen kâğıtların her bir nüshasına, üst sınır tutarının ayrı ayrı uygulanması da mümkün değildir³⁹.

Kanunun sözkonusu 5'inci maddesindeki düzenlemenin, 14'üncü madde düzenlemesi ile birlikte okunması, sistematik yorumun bir gerekliliğidir⁴⁰. Gerçekten, Kanunun 5'inci maddesi ile 14'üncü maddesi hükümleri birlikte değerlendirildiğinde damga vergisine tâbi kâğıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği, ancak tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin, 14'üncü madde de yazılı üst sınır tutarını aşamayacağı sonucuna varılmaktadır⁴¹.

Buna karşılık, Maliye Bakanlığı ise, Kanunun 14'üncü maddesine üst sınır getiren ilâve hükmün mahiyeti ve uygulama biçimini yorumlarken; bir taraftan üst sınırın, **her bir kâğıt için** hesaplanacak ve ödenecek en yüksek vergi tutarına ilişkin olduğuna yer verilerek, hatta verilen örnekte bir ihale işleminde alınan ihale kararı ile bu ihaleye ilişkin düzenlenen sözleşmeye ait damga vergisi tutarlarının ayrı ayrı üst sınırı aşıp aşmadığına bakılacağı ve aşıyorsa ayrı ayrı uygulanacağı açıklanırken, diğer taraftan kâğıtların her bir nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tâbi olacağı gerekçesi ile üst sınır tutarının her bir nüsha için ayrı ayrı aranacağı belirtilmektedir⁴².

³⁸ Bumin **Doğrusöz**, “Damga Vergisinde Üst Sınır Sorunu”, (Dünya Gazetesi, 18.03.2004).

³⁹ **Doğrusöz**, Üst Sınır.

⁴⁰ Fırat **Yalçın/Assı Yaşa**, “Damga Vergisinde Üst Sınır ve Uygulamada Ortaya Çıkan İhtilaflar”, (Yaklaşım, Sayı: 224, Ağustos/2011), s. 266.

⁴¹ **Değer**, s.164.

⁴² Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği Seri No:35, RG. 21.12.1998/23560.

İdarenin, damga vergisinde üst sınır düzenlemesinin yapıldığı 1998 yılındaki yorumuna katılmak mümkün değildir. Bu yorum şekli, her şeyden önce vergide üst sınır düzenlemesini ihdas eden 4369 sayılı Kanunun 77'nci madde gerekçesine açıkça aykırıdır. Ayrıca, Damga Vergisi Kanunu'ndaki önemli kavramlar olan “*kâğıt*” ve “*nüsha*”nın anlamlarına da aykırıdır. Kanunda verginin konusu olan kâğıt, üst bir kavram olarak kabul ve tanımlanmış, verginin üst sınırının kâğıt bazında olduğu kanun koyucu tarafından belirlenmiştir. Aynı hukukî işlem için nüsha niteliğinde olanların da ayrı bir hukukî işlem ve kâğıt gibi kabul edilerek, ayrı vergi ve ayrı üst sınıra tâbi tutulacağı yorumu, kanuna açıkça aykırıdır. Her bir kâğıt için ödenecek damga vergisine üst sınır getirilmesine ilişkin 1998 yılında yapılan düzenlemenin amacı düşünüldüğünde, kanun koyucunun damga vergisinin kayıt dışı ekonomiyi teşvik edici ve özellikle yabancı sermayeli yatırımları engelleyici boyutlara ulaşmasını önlemeye yönelik olduğu da dikkate alınmalıdır.

Nitekim, bu konuda uygulamada ortaya çıkan olaylarda hukukî işlemin tarafları özel hukuk hükümleri çerçevesinde çözüm yoluna gitseler de, çok az sayıdaki yargıya intikal etmiş olan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın aynı yöndeki kararları, içtihat halini almıştır. Gerçekten Danıştay'ın bu konuda aralıklı tarihlerde vermiş olduğu kararlarının gerekçesi benzer yönde olmak üzere;

- Damga Vergisi Kanunu'nun “*Kâğıt Nüshalarının Birden Fazla Olması*” başlıklı 5'inci maddesinin “*Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tâbidir*” cümlesinde geçen “*... kâğıtların her nüshası ...*” ibaresi, Kanunda geçen “*kâğıt*” teriminin, “*nüsha*” teriminden farklı olduğu,
- Aynı hususu ispat veya belli etmek üzere düzenlenip imzalanan nüshaların tümünün birlikte, kâğıdı ifade ettiğini gösterdiği,
- Söz konusu 5'inci madde hükmü ile 14'üncü maddenin açıklanan düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde; damga vergisine tâbi kâğıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği; ancak, **tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin 14'üncü maddede yazılı azami haddi aşamayacağı** sonucuna ulaşıldığı,
- 4369 Sayılı Kanunun 77'nci maddesinin gerekçesinde azami haddin, kimi durumlarda kâğıtların vergisinin bu kâğıtları düzenleyip imza-

layanların sermayelerini aşabileceği göz önünde bulundurularak, bunun önlenmesi amacıyla getirildiği açıklamasının yapılmış olmasının da varılan bu sonucu doğruladığı şeklindedir⁴³.

Yukarıdaki açıklamalar gereğince, damga vergisinde her hukukî işleme konu kâğıt için, üst sınır uygulamasında;

- (i) tek nüsha düzenlenmiş kâğıt için üst sınırı aşan tutarda damga vergisi hesaplanmışsa, üst sınır tutarı kadar,
- (ii) birden fazla nüsha düzenlenen ve her birinin hesaplanan damga vergisi üst sınırın üstünde ise, tüm nüshalar için bir adet üst sınır tutarı kadar,
- (iii) birden fazla nüsha düzenlenen ve her birinin hesaplanan damga vergisi üst sınırın altında, fakat toplamları üst sınırı aşıyorsa, bir adet üst sınır tutarı kadar

damga vergisinin hesaplanması, beyannamenin buna göre verilmesi ve ödenmesi, Kanuna ve Danıştay'ın içtihatlarına uygun düşmektedir.

Bunun sonucu olarak, damga vergisine tâbi kâğıdın hesaplanan vergi matrahının üst sınır tutarını aşan bölümü ise damga vergisinden müstesna tutulacaktır.

b) İkincisi; Damga Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki "*Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tâbidir.*" hükmünün, üst sınıra göre hesaplanmış ve ödenmiş olan damga vergisi için nasıl uygulanacağı meselesidir.

Sadece mukavelenameler için söz konusu olan bu hükmün de yukarıda açıklandığı gibi, üst sınırı aşan vergi matrahı bölümü damga vergisine tâbi olmayıp, bu vergiden müstesnadır. Genel olarak, mukaveleler düzenlenip imzalandığında, içeriğinde yazılı para tutarı yani verginin matrahı üzerinden nispi damga vergisi hesaplanmaktadır. Hesaplanacak damga vergisi, 14'üncü maddede yazılı ve o yılda uygulanan verginin üst sınırını aşıyorsa, üst sınır tutarı kadar verginin ödenmesi ile işlem tamamlanacaktır.

⁴³ Dnş. 7. D. 22.02.2000 tarih ve E.1999/2090, K. 2000/562 (<http://www.kazanci.com>), Dnş. 7. D. 20.11.2003 tarih ve E.2002/2898, K. 2003/4846 (<http://www.mevbank.com>), Dnş. 7. D. 27.04.2005 tarih ve E. 2004/3625, K. 2005/799 (<http://www.kazanci.com>).

Ancak, üst sınır tutarı kadar damga vergisi ödenmiş mukavelenin aynı takvim yılında ya da izleyen yıllarda değiştirilerek, matrahını oluşturan para tutarının arttırılması durumunda vergilendirme şekli önem kazanmaktadır.

Şüphesiz maddenin sadece ikinci fıkra hükmünden, değiştirilmiş olan mukavelede artan para tutarı üzerinden aynı oranda fark damga vergisinin hesaplanacağı anlaşılmaktadır.

Nispet başlıklı 14'üncü maddenin bütünlüğü içinde, ikinci fıkra hükmünün, birinci fıkradaki azami vergi tutarını belirleyen hükümle birlikte ele alınması gerekir.

Üst sınır tutarına göre damga vergisi ödenmiş olan mukavelenamenin içeriğindeki para tutarının arttırılarak değiştirilmesi işlemi;

- Mukavelenin düzenlendiği aynı takvim yılı içinde yapıldığı durumda, damga vergisinin üst sınır tutarında bir değişiklik olmayacağı için, mukaveledeki artış sebebiyle ilâve bir verginin ödenmesi söz konusu olmayacaktır.
- Mukavelenin düzenlendiği yılı izleyen yıl ya da yıllarda yapıldığı takdirde, mukavelenin artan tutarı üzerinden aynı oranda vergi hesaplaması yapılırken, birinci fıkradaki üst sınır tutarının ilgili yıldaki geçerli tutarına bağlı kalınması icap eder. Zira, söz konusu maddenin birinci fıkrasındaki vergiye tâbi her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarının, ilgili yıldaki azami tutarı aşamayacağına ilişkin genel düzenleme emredici bir kuraldır.

Örnekler vermek gerekirse;

- 15.05.2011 tarihinde 30.000.000.- TL para tutarlı sözleşme imzalanmıştır.

Damga vergisi : $(30.000.000 \times \%08,25 =)$ 247.500.-TL olarak hesaplanmış ve ödenmiştir.

05.09.2011 tarihinde bu sözleşmenin parasal tutarı 15.000.000.- TL arttırılarak, 45.000.000.- TL'na yükseltilmiş ve protokol imzalanmıştır.

Artan tutarın damga vergisi : $(15.000.000 \times \%08,25 =)$ 123.750.-TL'dir.

- 15.07.2010 tarihinde 200.000.000.-TL para tutarlı sözleşme imzalanmıştır.

Damga vergisi : $(200.000.000 \times \%08,25 =) 1.650.000.-TL$

2010 yılı için geçerli üst sınır tutarı 1.161.915,90.-TL⁴⁴

Ödenecek damga vergisi üst sınır tutarını geçemeyecektir.

Aynı yıl içinde 30.11.2010 tarihinde, bu sözleşmenin parasal tutarı 50.000.000.-TL arttırılarak, 250.000.000.-TL'na yükseltilmiş ve protokol imzalanmıştır.

Artan tutar için damga vergisinin hesabı:

$250.000.000 \times \%08,25 = 2.062.500 TL$

2010 yılı üst sınır vergi tutarı 1.161.915,90 TL

Önceden ödenen tutar 1.161.915,90 TL

Artan tutar için ödenecek fark damga vergisi olmayacaktır.

Yukarıdaki artışın izleyen yılda ve 20.02.2011 tarihinde yapıldığını varsayarsak;

$250.000.000 \times \%08,25 = 2.062.500.- TL$ hesaplanan damga vergisi

2011 yılı için geçerli üst sınır tutarı 1.251.383,40 TL⁴⁵

Başlangıçta ve 2010 yılında ödenen 1.161.915,90 TL

Sözleşmenin arttırılan tutarı için ödenecek fark damga vergisi	89.467,50 TL
--	---------------------

Belirtmek gerekir ki, damga vergisine tâbi tutulmuş olan mukavelenemenin içeriğindeki parasal tutarın arttırılması suretiyle değiştirilmesinde de, artan miktarın damga vergisinin hesaplanması sırasında cari yılda uygulanan üst sınır tutarı dikkate alınmakta ve vergi matrahının bu üst sınır tutarının üzerindeki bölümü vergiden müstesna tutulmaktadır.

⁴⁴ 53 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG 31.12.2009/27449.

⁴⁵ 54 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği, RG. 29.12.2010/27800.

GENEL DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Damga vergisinde muafiyet ve istisnaları konu alan bu çalışmamızda, bu verginin Türk Vergi Sisteminde çok eski bir yere ve tarihî bir özelliğe sahip bulunduğunu, Devlet, bütçesinin vergi gelirleri içindeki payının çok küçük olduğunu öncelikle tespit ederken, şu önemli noktaların altı çizilmiştir.

- a) Harcama vergilerinin, toplam vergi gelirleri içindeki büyüklüğü dikkate alındığında, damga vergisinin çok dağınık mevzuatla ve ölçüsüz şekilde yürürlüğe konulan muafiyet ve istisnalar ile kamu gelirleri içinde çok ciddi bir vergi geliri olmaktan her geçen gün uzaklaştığı, vergide eşitlik ilkesinin de büyük ölçüde bozulduğu,
- b) Pul yapılandırılmak suretiyle tahsil özelliği ile tanınan damga vergisinin, pul usulünün terk edilmesine rağmen, hala eski uygulama usullerinin sıkıca korunduğu, adeta her vergi mükellefinin “**mükellef olma ve beyanname verme vergisi**” gibi yılda en az bin Türk Lirasının, Devlete verilen beyanname ve bildirimler için götürü olarak alınmasına devam edildiği,
- c) Özellikle bu vergi bakımından muafiyet ve istisnaların yeni baştan düzenlenmesi, bu konudaki mevzuat dağınıklığının giderilmesi için, güncel ekonomik ve hukukî işlemler dikkate alınarak, bu vergi kanununun yeni baştan yazılması gerektiği,
- d) Gelir İdaresi Başkanlığı'nın da diğer vergi kanunlarının uygulanmasında gösterdiği performansı, damga vergisi için de sağlaması, uygulamada olumsuz yorumlardan kaçınarak, sorumluluk üstlenmek istemeyen noter, tapu ve benzeri resmî kurum ve kuruluşları bilgilendirmesi ve yönlendirmesi gerektiği,

Ayrıca, 1998 yılında yayımlanmış olan 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış olan üst sınır uygulamasına ilişkin Bakanlık görüşü ve uygulamasının, kanuna aykırı olduğu yönündeki Danıştay kararları içtihat halini aldığı halde, Tebliğde değişiklik yapılmasından adeta kaçınılmaktadır. Bu konudaki uyuşmazlıkların artmasının beklendiğini sanmak istemiyoruz. Oysa, yasama organının vergi kanunlarındaki değişiklikleri çok sık yapabildiği bir dönemde, Damga Vergisi Kanunu'nda da gerekli değişiklik rahatlıkla yapılabilir. Şayet, Tebliğdeki Bakanlık görüşüne göre daha

fazla vergi tahsil edilmek isteniyorsa, yine kanun değişikliğinin gerçekleştirilerek bu konudaki tartışma ve uyuşmazlıkların sona erdirilmesinin “**Hukuk Devleti**” ve “**Vergide Kanunilik**” ilkesine uygun düşeceği,

- e) Diğer vergilerden farklı olarak, zamanaşımı yönünden neredeyse sınırsız süreli bir sorumluluğun uygulanması karşısında, özellikle muafiyet ve istisnalar bakımından bazı hukukî işlemler için neredeyse insan ömrünü aşan bir sorumluluk anlayışı, âdil olmadığı gibi, genel vergi hukuku ilkelerine aykırı olduğu, görüşündeyiz.