

## DAMGA VERGİSİ UYGULAMASINDA AZAMİ SINIR KARMAŞASI UĞUR UĞURLU (\*)

### - GİRİŞ

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun<sup>1</sup> konusu, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı olan kağıtlardır. Herhangi bir tereddüde yer bırakmamak amacıyla kanuna ekli (1) sayılı tabloda vergiye tabi kağıtlar ismen sayılmıştır. Damga Vergisi Kanununda yer alan 'kağıtlar' terimi ise, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtlar damga vergisine tabi olacak iken bu tabloda yer almayan kağıtlar damga vergisine tabi olmayacaktır.

Damga Vergisi Kanununun 9' uncu maddesinin istisnalar başlıklı maddesinde ise bu Kanuna

ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Damga Vergisine tabi kağıtlar (1) sayılı tabloda gösterilmiş iken vergiye tabi olmayan kağıtlar ise (2) sayılı tabloda gösterilmiştir.

Damga Vergisi uygulamasında iki tür vergileme ölçüsü kullanılmaktadır. Bunlar maktu ve nispi ölçülerdir. Damga Vergisi uygulamasında kullanılan vergileme ölçülerinden maktu, belli tutar üzerinden alınır iken nispi, bir şeyin belli bir oranı şeklinde hesaplanarak alınmaktadır. Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tabloda gösterilen kağıtların hangilerininin maktu veya nispi ölçüye tabi olacağı yine (1) sayılı tabloda gösterilmiştir.

Damga Vergisi Kanununun (1) sayılı tablosunda yer alan ve nispi vergiye tabi tutulan kağıtların damga vergileri bazı hallerde çok yüksek meblağlara ulaşabilmektedir. Bu durum mükellef üzerinde büyük bir yük oluşturacağından yapılan düzenleme ile Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların vergilendirilmesinde üst sınır konulmuştur. Ancak vergiye tabi kağıtların

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 11.07.1964 Tarih Ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

bir nüshadan fazla düzenlenmesi durumunda bu üst sınır gerek Maliye Bakanlığı tarafından gerekse de Danıştay tarafından farklı yorumlanmıştır.

## II- ÜST SINIRDA YORUM FARKLILIĞI

Damga Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Bilindiği üzere nüsha; aslı ile aynı hüküm ve gücü taşıyan, aslıdaki ibarelerin ve imzaların aynıısını ihtiva eden kağıtları ifade etmektedir. Yani nüshaların her birinde vergiye tabi olmayı gerektiren imzalar vardır. Dolayısıyla Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı listede yer alan kağıtlar, birden fazla düzenlendiği takdirde kağıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı oranda damga vergisine tabi olacaktır.

Daha öncede belirttiğimiz üzerine Damga Vergisi Kanununun (1) sayılı tablosunda yer alan kağıtlar bazı hallerde çok yüksek meblağlara ulaşabilmektedir. Bu durum mükellef üzerinde büyük bir yük oluşturacağından yapılan bir düzenleme ile kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kağıtların vergilendirilmesinde üst sınır konulmuştur. Damga Vergisi Kanununun "Nispet" başlıklı 14'üncü maddesinin ilk fıkrası şu şekildedir. "Kağıtların Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. Şu kadar ki her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere (Yürürlük: 1.1.2007) 946.915,20 Yeni Türk Lirasını aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının % 50 faz-

lasını geçmemek ve % 20'sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkilidir."

Görüldüğü üzere böyle bir düzenleme ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (1) sayılı tablodaki kağıtlar üzerinden alınacak vergilere bir üst sınır getirilmektedir. Damga Vergisi Kanununun 5' inci maddesinde bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı ve aynı miktar veya nispette Damga Vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla (1) sayılı tablodaki kağıtların birden fazla nüsha şeklinde düzenlenmesi halinde üst sınır bütün nüshaların toplamına mı uygulanacak yoksa her nüsha için ayrı ayrı mı uygulanacaktır.

35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde<sup>2</sup> konu ile ilgili şu açıklamalarda bulunulmuştur.

" 1) Madde metninde belirtilen sınır 'her bir kağıt için hesaplanacak ve ödenecek en yüksek vergi tutarı' na ilişkindir. Dolayısıyla, azami sınırın tespitinde her bir kağıt ayrı ayrı ele alınacaktır. örneğin, bir ihale işleminde alınan ihale kararı ile bu ihaleye ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeye ait damga vergisi tutarlarının ayrı ayrı 200 Milyar Türk Lirasını<sup>3</sup> aşıp aşmadığına bakılacaktır. Buna göre, ihale bedeli 35 Trilyon Türk Lirası olan bir yapım işine ait sözleşme 29/7/1998 tarihinden sonra imzalanmış ise bu sözleşme üzerinden alınacak damga vergisi tutarı (35 Trilyon x % 06 =) 210 Milyar Türk Lirası olduğu halde mükellefler, bu kağıt için 4369 sayılı Kanunun anılan hükmü uyarınca 200 Milyar Türk Lirası damga vergisi ödeyeceklerdir. Aynı zamanda söz konusu işe ilişkin ihale kararına ait (35 Trilyon x % 03.6 =) 126 Milyar Türk Lirası tutarındaki damga vergisinin de azami sınırın altında kalması nedeniyle, ayrıca ödenmesi gerekmektedir.

<sup>2</sup> 31.12.1998 Tarih Ve 23560 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>3</sup> Tebliğin Yayım Tarihi Olan 1998 Yılındaki Üst Sınırdır.

2) Damga Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesi hükmüne göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağından, 200 Milyar Türk Lirası tutarındaki üst sınır her bir nüsha için ayrı ayrı aranacaktır. Zira, Damga Vergisi Kanunu açısından nüsha, aslı ile aynı hüküm ve kuvvete sahip kağıtları ifade etmektedir. Bu kağıtların her biri müstakilen ve aynı zamanda farklı mekanlarda ibraz edilebilir mahiyettedirler.....”

Anlaşılabacağı üzere Maliye Bakanlığı, Damga Vergisinde üst sınırın her bir nüsha için ayrı ayrı uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Örneğin 2007 yılında iki tacir arasında düzenlenen 80.000.000.-YTL tutarında bir yapım sözleşmesi tarafların her ikisinde de kalmak üzere 2 nüsha düzenlenmesi halinde damga vergisi her nüsha için ayrı ayrı alınacaktır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli 1 sayılı tablonun I-A/1 bölümünde mukavelenamelerin belli bir parayı ihtiva etmesi durumunda binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 80.000.000.-YTL x Binde 7,5 =600.000.-YTL x 2 nüsha = 1.200.000.-YTL “mukavelename” damga vergisi her ne kadar 2007 yılı için belirlenen 946.915,20 Yeni Türk Lirasını aşsada, Maliye Bakanlığının üst sınırın her bir nüsha için ayrı ayrı aranması gerektiğini belirttiğinden 1.200.000.-YTL “mukavelename” damga vergisinin vergi dairesine ödenmesi gerekecektir.

Fakat Danıştay 7. Dairesinin 22.02.2000 Gün, E.1999/2090 - K.2000/562 Sayılı Kararı, 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinin aksi yönündedir. Söz konusu Danıştay kararın ilgili bölümü şöyledir.

“..... Ancak, Damga Vergisi Kanununun “kağıt nüshalarının birden fazla olması” başlıklı 5’inci maddesinin “bir nüshadan fazla

olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı miktar veya nispette damga vergisine tabidir” cümlesinde geçen ‘... kağıtların her nüshası ...’ ibaresi, kanunda geçen “kağıt” teriminin, “nüsha” teriminden farklı olduğunu, aynı hususu ispat veya belli etmek üzere düzenlenip imzalanan nüshaların tümünün birlikte, kağıdı ifade ettiğini göstermektedir. Söz konusu 5’inci madde hükmü ile 14’üncü maddenin açıklanan düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde, damga vergisine tabi kağıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği, ancak tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin 14’ üncü maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varılmaktadır. 4369 sayılı Kanunun 77’nci maddesinin gerekçesinde ‘azami haddin kimi durumlarda kağıtların vergisinin bu kağıtları düzenleyip imzalayanların sermayelerini aşabileceği göz önünde bulundurularak, bunun önlenmesi amacıyla getirildiği’ açıklamasının yapılmış olması da varılan bu sonucu doğrulamaktadır. Tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin 14’ üncü maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varılmaktadır.”

Anlaşılabacağı üzere Danıştayın görüşü Maliye Bakanlığının görüşünden tamamen farklıdır. Danıştay vergiye tabi bir kağıdın tüm nüshaları için hesaplanan toplam verginin 14’ üncü maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varmıştır. Yukarıda verdiğimiz örneği yinelersek bu durumda mükellefler 1.200.000.-YTL “mukavelename” damga vergisi yerine üst sınır olan 946.915,20 YTL “mukavelename” damga vergisini vergi idaresine ödemesi gerekecektir.

Dikkat edilecek olursa Danıştayın karar tarihi 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinin resmi gazetede yayınlanmasından çok sonra verilmiş bir karardır. Peki Danıştay neden 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği yönünde karar vermedi. ?

**III- GENEL TEBLİĞLERİN YARGIYI  
BAĞLAYICILIĞI**

Bilindiği üzere mükellefler vergi ile ilgili yasal yükümlülüklerini yerine getirirken vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları yanında yardımcı kaynaklardan da yararlanmaktadır. Vergi hukukunun bağlayıcı nitelikteki kaynakları; Anayasa, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Kanun, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararları, Kanun ile verilen yetkiye istinaden çıkarılan Genel Tebliğler, Anayasa Mahkemesi Kararları ve Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararlarından oluşmakta iken yardımcı kaynaklar ise Tüzük, Yönetmelik, idari yorum niteliğinde olan Genel Tebliğ, Genelge ve Genel Yazılar, Sirküler, Yargı Kararları ve Muktezadan (Özelge) oluşmaktadır.<sup>4</sup>

Konumuzla ilgili olduğu için Genel Tebliğleri biraz açmak gerekir. Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Genel tebliğler bakan tarafından imzalanmakta ve Resmi Gazetede yayımlanmaktadır. Vergi hukukçuları ve Kanun uygulamacılar genel tebliğleri, kanununun verdiği yetkiye istinaden çıkarılanlar ve herhangi bir yetkiye dayanmadan çıkarılanlar olarak ikiye ayırmaktadır. Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğler “uygulama tebliği”, böyle bir yetkiye dayanmayan tebliğler ise “yorum tebliğleri” olarak anılmaktadır.

Yorum tebliğleri ise herhangi bir kanun maddesinden yetki alarak çıkarılmış değildir. Bu tebliğler sadece ilgili vergi kanun maddesinin uygulanmasını kolaylaştırmak ve personelinin uygulamasında birlik sağlamak amacı ile çıkarılan metinlerdir. İdari yorum niteliğinde olan bu tebliğlerin mükellefler açısından yeni bir yükümlülük getirmesi, kanunlarla öngörülen bir hususun

kaldırılması veya sınırlaması mümkün değildir. Dolayısıyla bu tür tebliğler yargı organlarını bağlayıcı nitelikte değildir. Fakat bu tür tebliğlerin idarenin kendi idari hiyerarşisi içinde sadece maliye memurlarını bağladığını belirtebiliriz.

Uygulama tebliğleri ise, kanun maddesi ile Maliye Bakanlığına tebliğle bir düzenleme yetkisi verilmekte ve Maliye Bakanlığı da bu yetkiye istinaden bir tebliğ çıkarmaktadır. Dolayısıyla bu şekilde çıkarılan tebliğler hem maliye memurlarını hem de vergi yargıçlarını bağlamaktadır.

Konumuza geri dönersek Damga Vergisi Kanununun “Nispet” başlıklı 14’üncü maddesinde Maliye Bakanlığına verilmiş bir yetki yoktur. Dolayısıyla 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği yorum niteliğinde bir tebliğdir. Bu tebliğin yargı organlarını bağlayıcılığı olmaması nedeniyle, Danıştayın tebliğe aykırı karar verdiği kanaatindeyiz.

35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği her ne kadar yargı organlarını bağlamasa da maliye memurlarını yani vergi inceleme elemanlarını bağlayıcıdır. Bu nedenle konuyla ilgili olarak yapılan bir incelemede, inceleme elemanı tebliğ doğrultusunda işlem yapmak zorundadır. Vergi inceleme raporunun yargıya intikali halinde ise mahkemeler kendi kanaatleri doğrultusunda hüküm vereceklerdir.

Bu nedenlerle makalemizin konusunu teşkil eden kağıtların birden fazla nüsha şeklinde düzenlenmesi halinde, bütün nüshalardan alınacak toplam damga vergisine mi üst sınır konulduğu yoksa her bir nüshadan alınacak damga vergisine mi üst sınır konulduğu konusunun ancak kanun maddesinde yapılacak bir değişiklikle düzeltilebileceği düşüncesindeyiz.

<sup>4</sup> UÇURLU, Uğur. “Mukteza Vergi İnceleme Elemanını Bağlar mı ?” Vergi Raporu Dergisi, Sayı 95, Ağustos 2007

**IV- SONUÇ**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve nispi vergiye tabi tutulan kağıtlar bazı hallerde çok yüksek meblağlar içermekte veya uzun bir döneme ilişkin olabilmektedir. Damga vergisinin önemini, oranından çok, bu oranların uygulanacağı "belli para"nın büyüklüğünün belirlemesi vergiden kaçınmalara ve mükellef şikayetlerine yol açması nedeniyle 4369 sayılı Kanunun 77 nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına bir hüküm ilave edilerek vergiye tabi tutulacak kağıtların damga vergisine üst sınır getirilmiştir.

35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinde Damga Vergisinde yer alan üst sınırın vergiye tabi olan kağıdın her bir nüshası için ayrı ayrı uygulanması gerektiğini belirtmiş iken Danıştay 7. Dairesi bir kararında 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğinin aksi yönde görüş bildirerek vergiye tabi olan kağıdın tüm nüshaları için hesaplanan toplam verginin 14' üncü maddede yazılı üst sınırı aşamayacağı şeklinde karar vermiştir.

Yorum niteliğindeki tebliğler herhangi bir kanun maddesinden yetki alarak çıkarılmış tebliğler değildir. 35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği de yorum niteliğinde bir tebliğdir. Bu nedenle bu tebliğ yargı organlarını da bağlayıcı nitelikte değildir.

Bu nedenlerle makalemizin konusunu teşkil eden kağıtların birden fazla nüsha şeklinde düzenlenmesi halinde, bütün nüshalardan alınacak toplam damga vergisine mi üst sınır konulduğu yoksa her bir nüshadan alınacak damga vergisine mi üst sınır konulduğu konusunun ancak kanun maddesinde yapılacak bir değişiklik ile düzeltilebileceği düşüncesindeyiz.

**KAYNAKÇA**

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu  
35 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliği  
UĞURLU, Uğur. "Mukteza Vergi İnceleme Elemanını Bağlar mı ?" Vergi Raporu Dergisi, Sayı 95, Ağustos 2007  
Danıştay 7. Dairesinin 22.02.2000 Gün, E.1999/2090 - K.2000/562 Sayılı Kararı