

Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri, Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

The Place of the Stamp Tax in the Tax Systematic, Problems and Solution Suggestions

Yrd. Doç. Dr. Canatay Hacıköylü

Öz

Türk vergi sistemi içinde geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren damga vergisi uygulamada diğer vergilere göre bir takım farklılıklar ve vergi tekniği açısından da bir takım olumsuzluklar içermektedir. Bu olumsuzlukların çoğunun verginin konusu başta olmak üzere Anayasanın mali güç ilkesine aykırılığı ve verginin yapılan işleme hukukilik kazandırmak amacıyla ödenmesi ile ilgili olduğunu söyleyebiliriz. Yine verginin konusuna giren unsurların çok sayıda olması verginin verimini ve etkinliğini de azaltmaktadır. Aslında damga vergisi açısından önemli olan unsur idarenin bu verginin olumsuzluklarını görüp bir düzenleme yapma konusunda istekli olup olmamasına bağlıdır. Sonuç olarak vergi adaleti ve vergi tekniği bakımından olumsuzluklar içeren damga vergisi ya tamamen kaldırılmalı ya da verginin konusunu oluşturan unsurların tekrar gözden geçirilmesi ve vergi adaletini ve mali güç ilkesini bozucu uygulamalardan vazgeçilmesi gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Damga Vergisi, Vergi Sistematiği, Mali Güç İlkesi

Abstract

The stamp involving large group taxpayers in Turkish tax system comprises a number of disadvantages in terms of application, a number of technical differences compared to other taxes and duties. We can say that most of these negativities are related to the infringement of the Constitution's financial power principle,

especially on the topic of the taxation, and the payment of the taxation to gain the legitimacy of the transaction. Again, there are many elements falling within the scope of the tax also reduces tax efficiency and effectiveness. In fact, the important factor in terms of stamp tax depends on whether or not the authority is willing to make an adjustment by seeing the negativity of this tax. As a result, the stamp tax, which has negative aspects in terms of tax justice and tax technique, must either be abolished completely or the elements constituting the subject of the tax should be revoked and the practices distorting tax justice and the principle of financial power should be abandoned.

Keywords: Stamp Tax, Systematic of Tax, Finance Power Principle

Giriş

Türk vergi sistemi içinde geniş bir mükellef kitlesini ilgilendiren damga vergisinin vergi sistematiğindeki yeri incelendiğinde; yükümlünün kişisel durumuna göre objektif bir vergi, vergiyi ödeyen ile vergi yükünü taşıyana göre dolaysız, vergi kapsamına göre genel vergi ve vergilerin ekonomik kaynaklarına göre ise harcamalar üzerinden alınan bir vergidir.

Bu çalışmada ilk olarak vergi tekniği açısından bir takım olumsuzluklar barındıran damga vergisinin vergi sistematiği ve Türk vergi sistemi içindeki yeri incelenecektir. Yapılan bu inceleme maliye literatüründe

değişik çalışmalar dikkate alınarak yapılacak olup verginin yapısına ilişkin tartışmalara da yer verilecektir. Daha sonra damga vergisinin özellikle ülkemizdeki uygulamalarına ilişkin tarihsel süreci hakkında bilgiler verilecek ve yapılan düzenlemeler ve değişiklikler ifade edilecektir. Bu açıklamalardan sonra ise bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı esas alınarak bir takım değerlendirmeler yapılacaktır. Son olarak ise damga vergisinin Anayasanın mali güç ilkesine aykırılık teşkil ettiğine ilişkin tartışmalara yer verilerek sonuç ve önerilerde bulunulacaktır.

Vergi Sistematiği Kavramı

Bir ülkede birden çok vergi uygulanıyorsa çok vergili sistem vardır. Çok vergili sistemlerin incelenmesi söz konusu olduğunda bazı sınıflandırmalara gitmek, sistemde yer alan vergileri belli gruplar itibarıyla toplamak bilimsel bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır.

Çok vergili bir sistemde vergilerin belli ölçütlere göre bölünmesine vergi sistematiği adı verilir. Vergi sistematiği ile belirli bir vergi sisteminde yer alan vergiler belli amaçlar için bir kısım bölümlenmelere tabi

Tablo 1. Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Vergilerin Sınıflandırılması

Yükümlünün Kişisel Durumuna Göre	Objektif Vergi Yükümlülüğü (Objektif Vergiler)
	Sübjektif Vergi Yükümlülüğü (Sübjektif Vergiler)
Verginin Ödeme Şekline Göre	Dolaysız Vergiler
	Dolaylı Vergiler
Verginin Kapsamına Göre	Genel Vergi
	Özel Vergi
Vergilerin Ekonomik Kaynaklarına Göre	Gelir Üzerinden Alınan
	Harcamalar Üzerinden Alınan
	Servet/Servet Transferi Üzerinden Alınan

tutulur. Bu bağlamda izlenen amaca ve ayrı ayrı esas alınabilecek dört ölçüte göre vergi sistemleri Tablo 1'deki gibi bir ayrıma tabi tutulabilir (Öncel vd., 1999, s.225).

Bir vergi sisteminde yer alan vergileri bunların vergilendirildiği ekonomik kaynağa göre bölümlenme geniş kapsamlı çalışmalar bakımından en uygun inceleme sistematiği sağlar. Böylelikle vergi türleri vergilendirilen konu unsuruna göre sınıflandırılmış olmaktadır. Başka bir anlatımla bu bölümlenme çerçevesinde değişik vergiler kavradıkları ekonomik unsura göre gruplandırılmış olmaktadır. Tüm vergi türleri göz önüne alındığında bunların sonuç olarak ya gelir, ya harcama ya da servet /servet transferini kapsadığı görülür. Ancak bu ayrım Türk vergi sisteminde yer alan tüm vergi türlerini kapsamamaktadır. Hukuki işlemlerde damga vergisinin, belediye gelirleri kapsamında alınan çeşitli vergilerin, yurtdışı harcama karşılığı alınan gümrük vergisinin ve yerel yönetimlerin diğer vergi gelirlerinin de dikkate alınmaları gerekmektedir (Öncel vd., 1999, s.226).

Damga Vergisinin Vergi Sistematiği İçindeki Yeri

Vergilerin kavradıkları ekonomik unsura ilişkin yapılan ayırımına göre; Bir kişinin ödeme gücü her şeyden önce elde ettiği gelire bağlıdır. Gelir ise belirli bir dönemde bir kişinin servet unsurlarına yapılan ilavelerdir. Bu ilaveler maaş ve ücret gibi muntazam ödemeler biçiminde olabileceği gibi piyasadan kazanılan ikramiye gibi arızı niteliklerde de olabilir. Diğer yandan aynı gelire sahip kişilerin servetlerindeki farklılıkların onların harcama ve vergi ödeme güçlerinde farklılıklar yaratabileceği de dikkat çekmektedir. Belli bir anda sahip olunan iktisadi varlıkların bütününden oluşan servet, gelirden bağımsız olarak bireye harcama gücü vermektedir.

Kişiler sahip oldukları ödeme gücünü harcama ya da tasarruf amacıyla kullanılabirler. Buna göre bizzat harcamaları ödeme gücünün bir başka göstergesi olarak kabul etmek mümkündür. Yani bir kimsenin gelir ve serveti bilinmese bile çok harcama yapıyor ise bundan daha az harcama yapan kimselere kıyasla daha fazla vergi ödemesi gerektiği sonucu çıkarabiliriz.

Bu üçlü ayırımından sonra yararlanma ilkesinin uygulanmasını teşkil eden bazı vergilere kısaca değinmek gerekir. Değişik isimlerle harç, resim ve şerefiye adı altında alınan bir kısım kamu gelirleri kişilerin harcama güçleriyle doğrudan bir bağ kurularak değil, devletin sunduğu bazı hizmetlerden sağlanan kişisel yararın açıkça belli olduğu ve bu yarar karşılığının ilgili kişiye ödetilmesinin doğru olacağı düşünüldüğü için alınmaktadır. Ancak çağdaş vergi sistemlerinde boyutları ülkeden ülkeye değişiklik gösterse bile kişileri kamu hizmetlerinden aldıklarıyla ilişkili biçimde bazı ödemelerde bulunmaya zorlayan değişik mükellefiyetlere de rastlamak mümkündür. Şerefiye, resim ya da harç gibi isimler altındaki kamu gelirleri türleri yararlanma ilkesinin değişik uygulama biçimlerini oluşturmaktadır. Şüphesiz bu ilkenin uygulanabilmesi için bahis konusu hizmetin bölünebilir olması ve kişilerin yararlanma derecelerinin az çok doğru biçimde kestirilebilmesi temel koşuldur (Uluatam, 1991, s.206-329).

Bu açıklamalar çerçevesinde damga vergisinin vergi sistematigi ve Türk vergi sistemi içindeki yerine bakıldığında tam bir görüş birliğine varılmadığı yapılan çalışmalarda farklı sınıflandırmalar içinde incelendiği görülmektedir.

Akif Erginay damga vergisini bir harcama vergisi olarak nitelendirmiştir. Erginay'a göre, harcama vergilerinin konusunu oluşturan unsurlar ekonomik işlem (iktisadi muamele vergisi) ve hukuki işlem (hukuki muamele vergisi) olarak ikiye ayrıldığında damga vergisi hukuki işlem kısmında yer almaktadır. Her türlü hukuki işlemler, sözleşmeler, noter ve tapu işlemleri vb. nedenle konulan yükümlülükler hukuki işlem olarak tanımlanmış ve bu çeşit harcama vergileri de genel olarak damga vergisi, resimler ve harçlar şeklinde sınıflandırılmıştır (Erginay, 1994, s.107).

Erginay, bu şekilde bir sınıflandırma yaptıktan sonra başka bir çalışmasında damga vergisini harçlar ile karşılaştırarak açıklamıştır. Bu çalışmada Erginay, damga vergisini geniş anlamda belirli hukuki ve ticari kâğıtların hazırlanması ve kullanılması işlemleri, harçları ise belirli kamu kuruluşlarının bölünebilir hizmetleri nedeniyle konulan yükümlülükler olarak tanımlamıştır. Bu bakımdan her iki yükümlülükte de kamu hukuku zorunluluğu vardır. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay kanunların belirlediği mendeni ve ticari işlemlerin dayanağı olan kâğıtlar iken,

harçlardan kişilerin kanunlarla zorunlu kılınan bazı hizmetleri kullanmalarıdır. Örneğin bir kira sözleşmesi yapılması, bir makbuz veya fatura düzenlenmesi damga vergisini, buna karşılık bir mahkeme kararı, bir tapu işlemi veya sürücü belgesi verilmesi harcı doğurmaktadır. Bu açıklamalar damga vergisini tam ve kesin gözükmemekle birlikte harçlardan ayıran başlıca ölçü ve farkı belirtmektedir.

Aksoy ise damga vergisinin yukarıda ifade edilen niteliği ile Kanunda belirlenmiş kâğıtlar üzerinden belirli miktar ve oranlara göre alınan ve kişiler arasında düzenlenerek delil olarak kabul edilen belgelerin resmi kurumlarda bu amaçla kullanılması halinde ödenen bir vergi olarak ifade etmiştir. Aksoy'a göre damga vergisinin bu özelliği, bu vergiyi diğer resimler gibi devletle kişiler arasındaki ilişkilerde bir tür maliyete katılım bedeli olarak alınan harçlardan ayıran en temel özelliktir (Aksoy, 1990, s.382).

Şu halde damga vergisi ve harçlarda bir özel hukuk nedeni veya herhangi bir karşılık aramaktan çok bir kamu hukuku zorunluluğu veya tam bir vergileme işlemi niteliği görmek uygun düşmektedir. Çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde bu iki yükümlülük ile vergiler arasında kesin bir ayırım yapılmamakta ve diğer bir kısım ülkelere de damga resmi veya damga vergisi ve harçlar aynı deyim altında yer almış bulunmaktadır (Erginay, 1981, s.286).

Doğan Şenyüz ise damga vergisini şu şekilde tanımlamıştır. Şenyüz'e göre damga vergisini günlük yaşam içinde meydana gelen çeşitli hukuki ilişkileri belgeye bağlamak kişiler arasında bazen zorunluluktan bazen de iradelerinden kaynaklanmaktadır. Tanım olarak ise gerçekleştirilen hukuki işlemler ile ilgili olarak düzenlenen ve konuda "kâğıt" diye ifade edilen belgeler üzerinden alınan "resim" niteliğinde bir mali yükümlülüktür (Şenyüz, 2005, s.561).

Edizdoğan vd.'ne göre damga vergisi ise "hukuki işlemler ve bu işlemlerin dayanağını oluşturan evrak ve belgeler üzerine konulmuş bir vergidir." tanımı yapıldıktan sonra Değerli Kâğıtlar Kanunu ile arasındaki fark şu şekilde açıklanmıştır. Damga vergisi, kişiler ya da kurumlarca bazı hukuki sonuçlar doğuran işlemlerde kullanılan kâğıtlar üzerinden alınan "resimlerin" Türk Vergi Sistemindeki tek örneğidir. Ancak bu tür işlemlerde devletçe hazırlanmış belli kâğıt ve belgelerin kullanılması zorunluluğu getiren Değerli Kâğıtlar

Kanununda, devlete değişik bir biçim altında damga vergisi alma imkânı verdiği için Damga Vergisi Kanunu Değerli Kâğıtlar Kanununun doğal bir uzantısı olarak düşünülebilir (Edizdoğan vd., 2007, s.335).

Damga vergisinin tanımına ilişkin bu açıklamalardan sonra, verginin vergi sistematiği içindeki yeri literatürdeki çalışmalardan incelendiğinde harcama vergileri kapsamında değerlendirildiği görülmektedir.

Akif Erginay, damga vergisinin harcamalar üzerinden alınan bir vergi olduğunu belirtmiştir. Erginay'a göre harcama vergilerini belirli bir ölçüye göre tanımlamak olanağı yoktur. Damga vergisi bazı hukuki işlemler nedeniyle doğmaktadır. Diğer yandan harcama vergileri gerek mal ve eşyanın üretim ve tüketimini gerekse hukuki muamelelerin yapılması bakımından iktisadi ve hukuki muamele vergileri şeklinde ayrılmaktadır. Ayrıca bu vergilerin bir kısmında vergiyi doğuran olay üretilen mal ve eşyanın satışı veya bir hizmetin yapılması olduğu halde diğer bir kısmında sadece imalat ve sözleşme yapmaktır.

Harcama vergilerinde prensip itibarıyla bir alım-satım nedeniyle bir giderin vergilendirilmesi söz konusudur. Bu anlamda konusu alım-satım olmayan damga vergisini harcama vergileri grubundan çıkarmak uygun düşebilir. Ancak damga vergisinin gerek gelir gerekse servet vergileri grubuna dahil edilmeleri olanağı da yoktur. Böylece vergiyi ister istemez harcama vergilerinin bir çeşidi olarak incelemek gerekmektedir (Erginay, 1981, s.272).

Taşkın, damga vergisinin harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinde olduğu gibi kişilerin ekonomik işlemlerini değil, hukuki işlemlerini konu alan bir vergi olduğunu ifade etmiştir (Taşkın, 2009, s.200).

Karaaslan'a göre ise vergiyi doğuran olayın niteliği göz önüne alındığında harcama vergileri, iktisadi ve hukuki muamele vergileri olarak iki grupta ele alınabilir. Hukuki muamele vergileri, her türlü hukuki işlemler, sözleşmeler, noter ve tapu işlemleri gibi işlemler üzerinden alınan vergilerdir. (Karaaslan, 2012).

Nuri Değer, damga vergisini üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere hukuki bir nitelik kazandırmak gayesiyle düzenlenen evraklar, kâğıtlar üzerine kurulmuş bir tüketim vergisi olarak tanımlamıştır (Değer, 1999, s.3).

Damga vergisinin vergi sistematiği içindeki yerine ilişkin olarak yapılan çalışmalarda ortak nokta verginin harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunda yer alması gerektiğidir. Yine yapılan açıklamalarda verginin niteliği gereği harçlar ile karşılaştırma yapılarak benzer ve farklı yönleri ortaya konularak bir tanım yapıldığı da görülmektedir. Yapılan çalışmalarda bir diğer ortak nokta ise işlemlere hukuki bir nitelik kazandırılması için alındığı ya da verginin varlık nedeninin bu olduğu ifade edilmektedir.

Gerçekten de damga vergisini vergilerin ekonomik sınıflandırılması kapsamında harcamalar üzerinden alınan vergiler başlığı altında değerlendirilmektedir. Ancak bu değerlendirme Erginay'ın da ifade ettiği üzere damga vergisinin gelir ve servet grubundaki vergilere dahil edilemedikleri için harcamalar üzerinden alınan vergiler grubunda yer aldıkları ifadesi kanaatimizce en doğru yaklaşım olmaktadır.

Verginin, işleme hukuki bir nitelik kazandırmak için alındığına ilişkin yaklaşımların ise günümüzde çok geçerliliğinin kalmadığını söyleyebiliriz. Öyle ki bu yaklaşımları savunanların vergiye yükledikleri hukuki bir nitelik vasfını aslında Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde yer alan "*bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret koymak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler...*" ifadesindeki ispat ve belli etmek kelimelerine dayandırdıklarını söyleyebiliriz. Burada unutulmaması gereken bir nokta damga vergisine ilişkin olarak "*hukuki geçerlilik sorunu*" farklı bir kavramdır. "İspat Sorunu" farklı bir kavramdır. Burada tartışılması gereken nokta şudur; bir kişinin ispat ve belli etmek için ibraz yükümlülüğü yok ise o zaman damga vergisi işleme hukukilik kazandırmayacak mıdır? Örneğin iki kişi arasında yapılan bir kira sözleşmesinde sözleşmeye aykırı bir durum söz konusu olduğunda yetkili mahkeme davanın açılması için yapılan kira sözleşmesine ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğine ilişkin makbuzun istenip istenmemesine ilişkin uygulamada farklı durumlar söz konusudur. Bazı mahkemeler sürecin işlemesi için damga vergisine ilişkin makbuzu isterken bazı mahkemeler istememektedir. Anılan mahkeme açılacak olan davaya ilişkin yargı harcının yatırılmaması durumunda davaya bakmamakta fakat davaya konu kira sözleşmesine ilişkin damga vergisinin ödenmemiş olması davanın açılmasına ve sürdürülmesine engel değildir.

Bununla birlikte kamu hukuku içerisindeki yargısal ve idari süreçlerde işlemlerde damga vergisine ilişkin ödemenin yapılıp yapılmadığı önem kazanmakta, vergi ödenmemiş ise geçmişe dönük cezalı ödeme yapılarak süreç işletilmektedir. Örneğin gelir vergisinin konusunu oluşturan iratlardan biri olan gayrimenkul sermaye iratlarında, elde ettiği kira gelirinden dolayı gelir vergisi iadesi talebinde bulunan mükelleften istenen belgelerden biri kira geliri elde edilen gayrimenkulün kira sözleşmesine ilişkin damga vergisinin ödendiğini gösteren belgedir. Zamanında ödenmemiş olan damga vergisi ise iade talebi sırasında cezalı olarak ödenip belge alınmaktadır. Ama iade talebinde bulunmayan ve kira sözleşmesine ilişkin damga vergisini ödememiş bir mükellef için yukarıda ifade edilen durum söz konusu değildir. Bu örnekler çerçevesinde damga vergisi işleme hukukilik kazandırmaktan çok özellikle kamusal yargı ve idari süreçlerde bir “ispat ve belli etmek” için sadece idare tarafından istenen bir unsur haline almıştır. Bununla birlikte bazen “ispat ve belli etmek” amacıyla yapılan işlem tarafların iradelerinden de kaynaklanabilmektedir.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin 2008/5216 Esas ve 2008/7809 Karar numaralı 15.04.2008 tarihli “*Yargı İşlemlerinden Alınacak Harçlar Ödenmedikçe Mütetaki İşlemlerin Yapılamayacağı Hükmününün Damga Vergisi Hakkında Uygulanamayacağı - Damga Vergisi Tamamlanuncaya Kadar Takip İşlemlerinin Durdurulmasına Karar Verilemeyeceği*” hakkındaki aşağıda verilen karar hem vergi hukukunda sorumluluk konusuna güzel bir örnek hem de bizim görüşümüzü destekler nitelikte bir karardır.

Yargıtay 12. Hukuk Dairesinin vermiş olduğu karar şu şekildedir:

“Özet: İcra memurluğunca takip dayanağı belgenin damga vergisine tabi olduğu ve verginin yatırılmadığının veya eksik yatırıldığının düşünülmesi halinde yapılacak iş, durumu bir tutanakla tespit etmek ve vergi dairesine göndermekten ibaret olup, damga vergisi tamamlanuncaya kadar takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilmesi doğru değildir. (488 S. K. m. 26) (492 S. K. m. 32)”

“Karar: 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 26. maddesi uyarınca, 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 32. maddesinde öngörülen yargı işlemlerinden alınacak harçlar ödenmedikçe mütetaki işlemlerin yapılamayacağına ilişkin düzenleme bu kanundan kaynaklanan

harçlarla ilgili olup, anılan hükmün damga vergisi hakkında da uygulanacağına dair 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda icra memurluğunca takip dayanağı belgenin damga vergisine tabi olduğu ve verginin yatırılmadığının veya eksik yatırıldığının düşünülmesi halinde yapılacak iş, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 26. maddesi uyarınca durumu bir tutanakla tespit etmek ve vergi dairesine göndermekten ibaret olup, damga vergisi tamamlanuncaya kadar takip işlemlerinin durdurulmasına karar verilmesi doğru değildir.”

Yargıtay tarafından verilen kararda da görüldüğü üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 26. maddesi hükmü gereğince resmi dairelerin ilgili memurlarının kendilerine ibraz edilen belgelere ilişkin damga vergisinin ödenmediği gerekçesi ile işlemleri durdurmaları hukuka uygun değildir. Dolayısıyla anılan Kanunun 26. maddesine göre yapılacak işlem durumu bir tutanakla tespit etmek ve vergi dairesine bildirmekten ibarettir. İlgili kararda da ifade edildiği üzere, bu durum aslında damga vergisini harçlardan ayıran önemli bir unsurdur.

Verginin bu yönüne ilişkin buradaki sorun aslında şu şekilde ifade edilebilir. Damga vergisinde vergiyi doğuran olay vergiye tabi olan kâğıtların herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz amacıyla yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesidir. Ayrıca Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde verginin konusunu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla kâğıt olmadığı sürece vergiyi doğuran olay da gerçekleşmeyecektir. Aslında vergiyi doğuran kâğıdın düzenlenmiş olması da vergilendirme için tek başına yeterli değildir.

Bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gereklidir. (Karadeniz, 2010, s.72).

- Kâğıt Damga Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı tabloda yer almalıdır.
- Kâğıt imzalanmış veya üzerine imza yerine geçen bir işaret konulmuş olmalıdır.
- Kâğıt bir hususu ispat veya belli etmek amacıyla düzenlenmelidir.
- Kâğıt ibraz edilebilecek nitelikte olmalıdır.

Bu şartların herhangi birinin gerçekleşmemesi durumunda o kâğıdın vergilendirilmesi mümkün değildir. Ayrıca bu şartlardan birinin gerçekleşmemesi kâğıdın hukuki geçerliliğini ortadan kaldırmaz. Başka bir ifade ile damga vergisinin ödenmemesi veya eksik ödenmiş olması vergiye konu işlemin hukukiliğini etkilememektedir. Sözleşmelerdeki şekil, ispat aracı veya geçerlilik şartıdır. Geçerlilik şartı olarak aranmadığı hallerde sözleşmeler sözlü olarak da yapılabilir. Vergiye konu kâğıdın damga vergisinin ödenmemesi ispat aracı olma nitelik ve gücünü ortadan kaldırmamaktadır. Yazılı şeklin sözleşmelerde geçerlilik şartı olarak arandığı hallerde de bu durum değişmemektedir.

Sonuç olarak damga vergisinin ödenmemiş olması, yapılan sözleşmenin geçerliliğine hiçbir etki yapmamakta sadece idare ile ilgili işlemlerde ödenmeyen verginin cezalı olarak tahsilini gerektirmektedir. Bu durum mükelleflerin vergiyi ödememe isteklerini de doğuracağından vergi kaybını da önlemek mümkün olmamaktadır.

Damga Vergisinin Tarihçesi

Kişiler arasındaki hukuki ilişkilerin dayanağını teşkil eden evrak ve vesikalar üzerinden alınan “Damga Resmi” uygulamasına ilk defa 16. yy’da Hollanda’da başlamıştır. Hollanda’da üzerinden resim (değerli kâğıt bedeli) alınması kararlaştırılan evrak ve vesikalar devlet tarafından üzerlerine özel işaret ve damga konulmak suretiyle bastırılmış, yapılan hukuki işlemin geçerliliği için bu belgenin kullanılması mecburiyeti konulmuştur. Bu uygulama 17. yy’da İngiltere, Fransa ve diğer batı Avrupa ülkelerine yayılmış ve damga resmi ile ilgili ilk yazılı mevzuat Fransa’da görülmüştür.

Damga resminin pul kullanmak suretiyle tahsil edilmesi uygulamasına 19 yy’da posta pulunun bulunmasından hemen sonra başlanmış ve tüm Batı Avrupa ülkeleri kişiler arasındaki hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlara pul yapıştırılmak suretiyle verginin ödenmesi uygulamasını benimsemiştir (Değer, 1999, s.5).

Diğer vergi kanunlarına göre tarih itibarıyla daha eski olan damga vergisinin ülkemizdeki ilk yazılı şekli 1858 yılında tanzim edilen “Varakai Sahihe Nizamnamesi” dir. 1871 yılında damga resminin daha

düzenli bir şekilde kanunlaştığı görülmektedir. Bu tarihte resmin damgalı kâğıt kullanımı ve kâğıtlara pul yapıştırma suretiyle uygulamasına geçilmiştir. 1905 yılında yürürlüğe giren 1324 sayılı Damga Resmi Kanunu ihdas edilmiş ve 1928 yılında da nihai halini almıştır (Vergi Reform Komisyon Raporları, 1970, s.12).

1324 sayılı Damga Resmi Uygulaması diğer vergi kanunlarına kıyasla daha eski tarihlere ve ilk uygulama şekli itibarıyla ticari ve medeni işlemlerdeki belli muamelelerin devletçe bastırılan resmi damgalı değerli kâğıtların bedeli karşılığında alınarak kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmesi prensibine dayanmaktadır. Bu uygulama, sosyal ve ticari alandaki gelişmeler nedeniyle fazla sürmemiş ve kişiler arasındaki ilişkiler dolayısıyla düzenlenen belli kâğıtlardan devletçe bastırılmış olsun veya olmasın değerli kâğıt bedeli (damga vergisi) alınmasını sağlamak için bazı resim kanunları yürürlüğe konmuştur (Pulat, 2010, s.89).

1324 Sayılı Damga Resmi Kanununa göre o dönemde Fransa’da uygulandığı gibi, Damga Resmi maktu ve nispi olmak üzere iki esas üzerinden düzenlenmiş, daha önce yirmi pozisyondan ibaret olan maktu resim tarifesini doksan sekiz pozisyona çıkarmıştır. Bu dönemde dikkat çekici bir diğer unsur ise Damga Resmine tabi işlemlerin bir kısmının aynı zamanda harca, bir kısmının ise aynı zamanda sigorta muameleleri ve nakliyat vergisi gibi özel vergilere tabi olduğudur. Burada şunu da belirtmek gerekir ki, o dönemde damga vergisi hasılatının büyük bir kısmı ticari faaliyetten sağlanmaktaydı. Bu mahiyeti ile damga vergisi bir masraf unsuru olarak ticari kazançtan dolayısıyla kısmen gelir ve kurumlar vergilerinden indirilmekte diğer bir ifadeyle hazine tarafından ödenmekteydi (Altuntaş, 2011).

Bu açıdan bakıldığında o dönemde uygulamada olan damga vergisinin konusunu oldukça genişlediği ve vergi reformu çalışmalarında damga resminin yerini alacak olan damga vergisinin konusunun daraltıldığı görülmektedir. Ayrıca damga vergisi reformu ile bir taraftan tarifinin daraltılması ve basitleştirilmesine gidilirken, diğer taraftan da yeni kanun metninin vergi tekniğine uygun ve sistemli bir hale getirilmesine çalışılmıştır. Bu kapsamda vergi reform çalışmaları sırasında, damga resminin konusuna giren işlemlerin bir kısmı damga vergisinin konusuna hiç dahil edilmemiş, bir kısmı bağımsız bir vergi halini almış, bir

kısmı da harçlar kapsamına alınmıştır. Ayrıca damga vergisi ile vergi sistemimizde damga resminin vergi tekniğine uyumsuz yönleri giderilmeye çalışılmıştır (Vergi Reform Komisyon Raporları, 1970, s.12-21).

1324 sayılı Damga Resminin yerini alması amacıyla çağdaş vergi tekniğine ve reform hareketlerine uygun Damga Vergisi Kanunu hazırlanarak 01.11.1964 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 488 sayılı Damga Vergisi Kanununda verginin mümkün olduğu kadar ekonomik ve sosyal yer veren ve uygulanması kolay ve pratik bir mükellefiyet olması amaçlanmıştır. Ayrıca damga resmi yerine “vergi” kelimesinin kullanılmış olmasının sebebi verginin konusuna giren kâğıtların düzenlenmesinde alınan paranın bir hizmet karşılığı olmamasından ileri gelmektedir (Vergi Reform Komisyon Raporları, 1970, s.20. ve Altuntaş, 2011).

Modern vergi tekniğine ve anlayışına göre yeni baştan hazırlanan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 1324 sayılı Damga Resmi Kanununun devamı niteliğinde düzenlendiğinden çok eskilere dayanmaktadır. Damga vergisi diğer vergilere kıyasla çok geniş bir mükellef kitlesini ilgilendirmektedir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun gerekçesinde, damga vergisinin konusunu oluşturan unsurlar belirlenirken, harç ve başka vergi kanunları kapsamına giren işlemlere ait kâğıtların ayıklanarak kapsam dışı bırakıldığı, verimi düşük ve uygulamaları sosyal ve ekonomik açıdan olumsuz bazı kâğıtların ise (dilekçeler gibi) verginin kapsamına hiç alınmadığı ve bazılarının da istisna edildiği ifade edilmiştir. Ancak o dönemde geçerli olan bu gerekçenin verginin konusunu oluşturan kâğıtlar incelendiğinde günümüzde çok geçerliliğinin olduğunu söyleyemeyiz.

Damga Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1964 yılından günümüze kadar geçen süre zarfında Kanunda Bakanlar Kurulu Kararları ve tebliğler ile zaman zaman değişiklikler yapılmıştır. Yapılan bu değişikliklerin çoğu para değerindeki değişimler nedeniyle mak-tu vergiye tabi kâğıtların vergi miktarını artırmak ve verginin makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şekli ile ödenmesi usulünün yaygınlaştırılması için bu konuda Maliye Bakanlığına yetkiler vermek amacıyla yapılan düzenlemelerdir (Altuntaş, 2011).

Buna karşın gerek Maliye Bakanlığının 2015 yılı faaliyet raporunda gerekse 2014-2018 yıllarını kapsayan

Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporunda damga vergisine ilişkin bir takım düzenlemelerin yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Maliye Bakanlığı 2015 yılı Faaliyet Raporunda “*kayıt dışılığın azaltılması, yatırım ve üretim üzerindeki yüklerin hafifletilmesi ve mükerrerliğin önlenmesi amacıyla damga vergisinin gözden geçirilmesi gerekliliği*” (Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu, 2015, s. 43-159). Yine Özel İhtisas Komisyon Raporunda ise, “*kişileri yazırlık ilkesinden uzaklaştıran ve hatta bu suretle işlemlerin gizli olmasına yol açan bir vergi olan damga vergisinin gözden geçirilmesi gerektiği, bu verginin mükelleflere getirdiği yük ile bu tür bir verginin uygulanmamasının olumlu ve olumsuz sonuçlarının karşılaştırılarak gerekli ve yeterli düzenlemelerin yapılmasında ve uygulamaların düzeltilmesinde yarar olacağı*” ifade edilmiştir. (Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, 2014, s.11-72).

Damga vergisine ilişkin olarak yukarıda açıklanan ifadelerin bir benzeri de 24 Mayıs 2016 tarihli 65. Hükümet programında “*kayıt dışılığın azaltılması, yatırım ve üretim üzerindeki yüklerinin hafifletilmesi ve mükerrerliklerin önlenmesi amacıyla Damga Vergisi Kanunu gözden geçirilmeli*” ifadesi yer almıştır.

Tüm bu gerekçelerden hareketle 09 Ağustos 2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6278 sayılı Kanun ile Damga Vergisi Kanununun da önemli bir takım değişiklikler yapılmıştır. 6278 sayılı Kanunun gerekçesinde yapılan değişikliklerin “*hükümet programına uygun olarak yatırım ortamının iyileştirilmesi ve bu çerçevede işlem maliyetlerinin azaltılması*” amacıyla yapıldığı ifade edilmiştir (Eray, 2016, s.11).

6278 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin ortak noktası olan yatırım ortamının iyileştirilmesi ve işlem maliyetlerinin azaltılmasından hareketle;

- Nispi vergiye tabi olan kâğıtlar üzerinde nüsha sayısı kaç olursa olsun tek nüsha üzerinden damga vergisi hesaplanacağı,
- Aynı kâğıtta birden fazla adi kefil ve garantör bulunması durumunda yalnız bir kefalet ve garanti taahhüdünün vergiye esas olacağı,
- Cayma tazminatı, ücret tevkifi ve cezai şart gibi sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerin başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmayacağı,

- Bakanlar Kuruluna nispi vergileri kâğıt türleri itibari ile ayrı ayrı veya birlikte sifıra kadar indirmeye, yetki vermiştir.

6278 sayılı Kanunla, Damga Vergisi Kanununda yapılan değişiklikler ile az da olsa uygulama da sorun oluşturan birkaç konu ortadan kaldırılmış ve devletin bir miktar vergi gelirinden vazgeçtiği ve yatırımcı açısından da işlem maliyetlerinin azaldığı sonucuna ulaşılabilir (Eray, 2016, s.21).

Damga Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun “Verginin Ödenmesi” başlıklı üçüncü bölümü 15. maddesinde “damga vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biri ile ödenir” ifadesi yer almaktadır.

Bu üç yöntem ile ödenen damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında; bu payın % 2,3 ile % 2,8 arasında değiştiği görülmektedir. 2014 yılı için bu pay % 2,70 2015 yılı için ise % 2,72 olarak gerçekleşmiştir.

Damga vergisine ilişkin genel bütçe vergi gelirleri kümülatif tahakkuk – tahsil sonuçları incelendiğinde, 2014 yılı için tahakkuk eden verginin % 77’si 2015 yılı için ise tahakkuk eden verginin % 76’ sının tahsil edildiği görülmektedir.

Ayrıca damga vergisinin genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının nominal ve reel artış oranları incelendiğinde 2015 yılında bir önceki yıla göre nominal olarak % 16,4’lük bir artış söz konusu iken bu artış ÜFE bazında % 10,6 TÜFE bazında ise %8,1 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2. Damga Vergisine İlişkin Bazı Vergisel İstatistikler

Damga Vergisi Tahakkuk Miktarı			Damga Vergisi Tahsilat Miktarı			Tahsilattaki Değişim	
2014 (Bin TL)	2015 (Bin TL)	Değişim (%)	2014 (Bin TL)	2015 (Bin TL)	Değişim (%)	Reel (Yİ-ÜFE %)	Reel (TÜFE %)
13.588.266	16.038.257	18	10.479.147	12.201.530	16,4	10,6	8,1

<http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/istatistikler> adresinden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile artış oranları diğer vergiler ile karşılaştırıldığında; özellikle beyana dayalı gelir vergisi mükelleflerinin ödediği gelir vergisinin payının % 1’ler civarında olduğu düşünüldüğünde (Biyar, 2016) damga vergisinin payının çok da düşük olmadığını söyleyebiliriz.

Damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında verginin kamu finansmanı açısından özellikle mali amaç bakımından önemli bir vergidir. Ancak damga vergisinin kamu gelirleri içindeki önemi ve uygulama kolaylıklarına rağmen bir takım sorunları da barındırdığı bir gerçektir (Karaarslan, 2012).

2015 yılı toplam vergi gelirlerinin % 2,72 sini oluşturan damga vergisinde bu payın verginin konusunu oluşturan hangi unsurlardan elde edildiği tam olarak bilinmemektedir.

Damga vergisine ilişkin olarak 2012 yılı Nisan ayında Ekonomist dergisinde yayınlanan “Damga Vergisinin Kaldırılması” başlıklı bir makalede tahsilat rakamının büyüklüğüne rağmen verginin konusuna giren kâğıtların hangisinden ne kadar vergi toplandığı bilinmediği için hiçbir zamanda istatistiğinin tutulmadığı ifade edilmiştir. Makalede ayrıca tahmin yapılarak damga vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının büyük ölçüde ücret ödemeleri, beyannameler ve ihaleler üzerinden alınan vergilerden oluştuğu ifade edilmiştir. Çalışmada ayrıca 2011 yılı için belli başlı beyannamelerden tahakkuk eden damga vergisinin % 18, kesin bir hesaplama mümkün olmasa da 2011 yılı istihdam verileri çerçevesinde çalışanların ücret bordoları üzerinden tahakkuk eden damga vergisi oranının % 35 ve son olarak 2011 yılında Kamu İhale Kurumu istatistikleri doğrultusunda, doğrudan

temine konu olmayan kamu alımı tutarı üzerinden tahakkuk eden damga vergisi tutarının oranının ise % 19 olduğu hesaplanmıştır.

Gerçekten de günümüz açısından durum değerlendirildiğinde de damga vergisi gelirlerinin yaklaşık % 75'inin bu kalemlerden oluştuğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Bu kalemlerden ihaleler dolayısıyla alınan damga vergisinin kamuya mal ve hizmet satanlar tarafından teklif bedelinin belirlenmesinde maliyet olarak dikkate alındığı düşünüldüğünde, bu tutar kamuya yansıtılmakta bu nedenden dolayı da gerçek bir gelir olarak değerlendirilmemektedir. Beyannameler ve ücret bordoları üzerinden alınan damga vergisi ise mecburen ödenen ek bir maliyet kalemi olmasının dışında mükellefler için belirsizlik içermeyen ancak özellikle beyannameler açısından anayasanın mali güç. İlkesine aykırılık teşkil eden ödemelerdir (Ekonomist Dergisi, 2012).

Damga Vergisinin Konusunu Oluşturan Kâğıtlar

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre verginin konusu, Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtlardır. Yine 1. madde de bu kanundaki kâğıtlar terimi “yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile imza kullanmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Yine kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar; Akitler ile İlgili Kâğıtlar, Kararlar ve Mazbatalar, Ticari İşlemlerde Kullanılan Kâğıtlar ile Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar şeklinde dört başlık halinde düzenlenmiştir. İlgili Kanunun 3. maddesinde ise verginin mükellefi “kâğıtları imza edenlerdir” ibaresi yer almaktadır.

Akitler ile İlgili Kâğıtlar bölümü, belli bir para ihtiva eden sözleşme, taahhütname, temlikname, kira sözleşmeleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, tahkimname ve sulhname, fesihname, ikinci el araç satış ve devrine ilişkin sözleşmeler ile belli para ihtiva etmeyen tahkimnameler, sulhnameler ve kontenjan sözleşmelerinden oluşmaktadır. *Sözleşme*, (*mukavele-name*) iki veya daha çok kimsenin bir borcu doğurmak, değiştirmek veya ifade etmek üzere karşılıklı ve yazılı olan anlaşmaları; *taahhütname*, bir tarafın

diğer tarafa karşı belli bir borç üstlenmesi konusunda iradesini yazılı olarak beyan etmesi; *temlikname*, Borçlar Kanununa göre alacağın devrine ilişkin yapılan sözleşme; *kefalet senedi*, bir kimsenin, borcunu borçlunun akdettiği borcun ödenmesini temin etmediği alacaklıya karşı taahhüt etmesine ilişkin bir akit; *teminat senedi*, taahhüdün yerine getirilmemesi halinde alacaklının meydana gelecek zararı karşılamak üzere taahhütte bulunan dışında üçüncü bir şahsın belirli bir paranın ödenmesini taahhüt etmesine ilişkin kâğıt (örneğin teminat mektupları bu kapsamdadır); *rehin senetleri*, borcun teminatını teşkil etmek üzere, menkul ve gayrimenkul malların alacaklıya karşılık gösterilmesi; *tahkimname*, kişiler arasında çıkan uyuşmazlıkların hakem aracılığı ile giderilmesi dolayısıyla düzenlenen kâğıt; *sulhname*, bir akdin uygulanmasında ortaya çıkacak sorunların mahkeme ve hakeme gitmeden taraflarca sulh yolu ile giderilmesi amacıyla düzenlenen kâğıttır (Özbalcı, 2007, s. 348-374 ve Pulat, 2010, s. 88).

Kararlar ve Mazbatalar bölümü, meclislerden resmi heyetlerden ve idari davalar ile ilgili olmayarak Danıştay'dan verilen belli para ihtiva eden veya etmeyen mazbata, ilam ve kararlar, hakem kararları ile ihale kararlarından oluşmaktadır.

Ticari İşlemlerde Kullanılan Kâğıtlar bölümü, makbuz senedi, rehin senedi, iyda senedi, taşıma senedi, konşimentolar, deniz ödöncü senedi, ipotekli borç senedi, irat senedi, menşe ve mahreç şahadetnameleri, resmi dairelere ve bankalara ibraz edilen bilanço, gelir tablosu ve işletme hesabı özeti, barname, tasdikli manifesto nüshaları, ordinolar, gümrük idarelerine verilen özet beyan formlarını içermektedir. *Makbuz senedi*, umumi mağazalara tevdi edilen emtia karşılığında verilen; *rehin senedi*, makbuz senedine bağlı olarak düzenlenen umumi mağazadaki malın rehin hakkını veren; *iyda senedi*, ardiye sahibi tarafından saklanmak üzere mal kabul ettiğinde düzenlenen senettir. *Taşıma senedi*, deniz taşımacılığı dışındaki taşımalarda gönderen tarafından taşıyıcıya verilen senet; *konşimento*, deniz taşımalarında malı yükletene verilen yük senedir. *Deniz ödöncü senedi*, kaptanın gemiyi, yükü, navlunu veya bunlardan birkaçını rehin etmek suretiyle ödöncü para alma işlemi dolayısıyla düzenlenen zorunlu senet; *ipotekli borç senedi* ve *irat senedi*, gayrimenkulün rehnedilmesi dolayısıyla düzenlenen senetlerdir. *Menşe ve Mahreç Şahadetnameleri*, bir mamul veya mahsulün imal edildiği veya

yetiştirildiği memleketi belli etmek üzere, ticaret ve sanayi odaları veya ilgili mercilerce düzenlenip verilen belgelerdir. *Barname*, yabancı ülkelere karayolu veya demir yolu ile taşınan eşyanın niteliğini gösteren bir liste olarak hazırlanan ve gümrük idaresine verilen belge. *Manifesto*, yabancı ülkelere gelen ve yabancı ülkelere giden eşyanın cins, miktar, ağırlık vb bilgilerini içeren ve gümrük idaresine verilen belgedir. *Ordino* ise, gemi acenteleri tarafından mal sahiplerine verilen ve malını gemiden almasını sağlayan belgedir (Özbalcı, 2007, s.383-388).

Dördüncü ve son bölüm olan **makbuzlar ve diğer kâğıtlar** bölümü ise ekli tabloda sayılan bazı makbuzlar ve beyannameleri içermektedir. *Makbuzlar*, kapsamına genel olarak, resmi daireler tarafından yapılan alımlar karşılığında yapılan ödemeler ile ilgili olarak düzenlenen makbuz, ibra senetleriyle diğer kâğıtlar; hizmet karşılığı alınan paralar için düzenlenen makbuz ve diğer kâğıtlar (örneğin ücret bordroları bu kapsamdadır); ödünç paralar için verilen makbuz ve bu mahiyetteki senetler(örneğin tahviller bu kapsamdadır); icra dairelerince resmi daireler adına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar girmek-

tedir. *Beyannameler* kapsamına ise gümrük idaresine, belediyeye verilen beyannameler, sosyal güvenlik kurumlarına verilen sigorta prim bildirelileri ile vergi beyannameleri girmektedir.

Bu açıklamalara göre damga vergisinin konusunu teşkil eden ve kanunda dört başlık halinde düzenlenen kâğıtlar üç sınıfta toplanabilir. Bunlar bir hakka ilişkin kâğıtlar, bildirimle ilişkin ve kendine özgü kâğıtlardır.

Bir hakkı temsil eden kâğıtları, maddi değeri olan ve bir hak tesisi için kanun gereği ya da hukuki güvenlik sağlama amacıyla düzenlenen veya maddi değeri olan bir hakkı temsil etmek üzere düzenlenen kâğıtlar olarak ifade edebiliriz. Bildirimlere ilişkin kâğıtlar ise kanunlar gereği ve hukuki işlemin doğası gereği ilgililere bildirim için düzenlenen kâğıtlar olarak tanımlayabiliriz. Üçüncü sınıf olan kendine özgü kâğıtlar ise bu iki sınıfa da dahil olmayan kendine özgü özelliklere haiz kâğıtları ihtiva etmektedir. Buna göre Damga Vergisinin konusuna giren kâğıtlar aşağıdaki tabloda sınıflandırılmıştır (Pulat, 2010, s. 89).

Tablo 3. Damga Vergisinin Konusunu Oluşturan Kâğıtlar

1-) Bir Hak Tesisine İlişkin Kâğıtlar	
a-) Hak Tesisi İçin Düzenlenenler	Sözleşme, taahhütname, temlikname, kira sözleşmeleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri, kontenjan sözleşmeleri, ikinci el araç satış ve devrine ilişkin sözleşmeler.
b-) Hak Tahsili İçin Düzenlenenler	Makbuz senedi, rehin senedi, iyda senedi, taşıma senedi, konşimento, deniz ödünç senedi, ipotekli borç senedi ve irat senedi.
2-) Bildirime İlişkin Kâğıtlar	Kararlar ve mazbatalar bölümü, barname, manifesto, ordino, makbuzlar ve beyannameler.
3-) Kendine Özgü Kâğıtlar	Tahkimname, sulhname, fesihname, menşe ve mahreç şahadetnameleri.

Damga Vergisinin Anayasanın Mali Güç İlkesine Aykırılığına İlişkin Tartışmalar

1982 Anayasasının 73. maddesine göre herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Bu madde ile mali güç ilkesi anayasal vergileme ilkesi olarak benimsenmiştir.

Anayasa Mahkemesi E.94/80 sayılı kararında “*mali güce göre vergilendirme, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke mali gücü fazla olanın mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı anayasa-da bulunmamakla birlikte genellikle ödeme gücü an-*

lamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir.” denilmektedir. Yine Mahkeme E.91/7 sayılı kararında “Anayasanın 73. Maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesi sosyal devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir. Bu ilkeyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır.” denmektedir. E.95/7 sayılı kararında da “mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergi adaleti ilkesidir. Yasa koyucunun vergi koyarken yükümlülerin ekonomik güçlerini göz önünde tutması ve tüm yükümlülükleri, vergi yükleri yönünden birlikte değerlendirmesi gerekir.” ifadelerini kullanmıştır (Gerek ve Aydın, 2005, s. 51 ve Pulat, 2010, s. 89).

Çalışmanın bu bölümünde mali güç ilkesine ilişkin yukarıda verilen açıklamalar çerçevesinde damga vergisinin Anayasa'nın mali güç ilkesine aykırılık teşkil eden yönleri vergiye tabi kâğıtlar açısından kanunda yapılan sınıflandırma çerçevesinde ele alınacak ve tartışmalara değinilecektir.

“Damga Vergisi'nin Anayasa'ya Aykırılığı Tartışması” isimli makalesinde Pulat, damga vergisinin konusunu teşkil eden işlemlerin hiçbir şekilde mükelleflerin gelir, servet ya da harcamalarını kavramadığını bu nedenle de damga vergisinin Anayasa'nın mali güç ilkesine aykırılık teşkil ettiğini bu nedenle vergi sisteminde kaldırılması gerektiğini ifade etmiştir (Pulat, 2010, s.90).

Pulat; çalışmasında bir hak tesisi için ya da bir hakkın temsili için düzenlenen kâğıtların, o kâğıdı düzenleyenler için bir gelir, servet ya da harcama emaresi olacağını iddia etmesinin mümkün olmadığını, bir hakkın temsili için düzenlenen kâğıtların (örneğin; makbuz senedi, rehin senedi, taşıma senedi ve konsimento) gelir, servet ya da harcamalarla hiçbir ilgisinin olmadığını genellikle gerektiğinde ibraz edilmek üzere düzenlendiğini ve mali güç artışına konu hiçbir işlemin bulunmadığını da belirtmiştir. Pulat; belli para ihtiva eden bir sözleşme gibi bir hak tesisi için düzenlenen kâğıtların ise imza edenler açısından mali güç göstergesi olduğunun iddia edilemeyeceğini bu tür kâğıtların genellikle hukuki işlemin güvenliğini sağlamaya yönelik düzenlenen kâğıtlar olduğunu ifade etmiştir. Diğer yandan Pulat'a göre mali güç ilkesi, mahkeme kararlarında da belirtildiği üzere vergi adaletini sağlamaya yönelik bir ilkedir. Ancak belli para ihtiva eden bir sözleşme düzenleyerek faaliyetini icra eden bir mükellef ile yazılı sözleşme düzenlemeden

icra eden mükellef arasında mali güçleri bakımından fark olmadığı halde; birincisi damga vergisine tabi tutulmaktadır. Bu durum vergi yükünün adaletli bir biçimde dağılmasını engellemektedir. Ayrıca hukuki güvenlik sağlamak amacıyla yazılı sözleşme düzenleyen mükellefin, bir hususu tespit ya da ispat etmek için düzenlediği bir kâğıdın damga vergisine tabi tutulması devletin asli görevi olan adalet hizmetlerini ücretlendirmesi anlamını taşıyacaktır.

Pulat, çalışmasında ayrıca bu hususun değerlendirilmesinde damga vergisinin konusunu teşkil eden kâğıdın düzenlenmesini vergilendirdiği, o kâğıdı düzenlemesine sebep olan işlemi konu etmediğinin de dikkate alınması gerektiğine dikkat çekmiş ve bu durumu şu şekilde ifade etmiştir. Damga vergisinin sistematığı incelendiğinde damga vergisi mükellefinin kâğıdı imza edenler olduğu, verginin kâğıdın düzenlenmesi ile doğduğu görülmektedir. Buna göre damga vergisi aslında kâğıdın düzenlenmesine verilmektedir. Dolayısıyla damga vergisinin kâğıdın düzenlenmesine sebep olan işlemin özelliğini dikkate alması ve işlemin kâğıdı imza edenlerin gelir, servet ve harcamaları ile ilişki olması mümkün olmamaktadır (Pulat, 2010, s. 90).

Damga vergisinin niteliği ve Anayasa'ya aykırılığı tartışması isimli bir başka çalışmada Yılmaz, Pulat'ın görüşlerine kısmen katıldığını ve damga vergisine konu bazı kâğıtların, hatta kâğıtta olmayan (beyannamelerde olduğu gibi) internet üzerinden gönderilen belgelerden alınan damga vergisinin hem verginin alınma esasları olarak ilkeli bir vergi olmadığını, hem de ödeme gücü ilkesi açısından Anayasaya aykırı olduğunu belirtmiştir.

Yılmaz; damga vergisinin konusunu oluşturan sözleşmeler ile ilgili kâğıtlara ilişkin çalışmasında şu görüşleri ifade etmiştir (Yılmaz, 2001, s.213).

Yılmaz'a göre, sözleşmeler ile ilgili kâğıtlar sınıfında yer alan belgeler bir hakkın belgelenmesi için ve bu şekilde yararlanmak üzere düzenlenen belgelerdir. Ödeme gücünün ne ile ölçüleceğinin verginin ne üzerinden alındığına göre belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin gelir üzerinden alınan vergilerde ödeme gücünün göstergesi elde edilen gelirdir. Gelir elde edilmişse ödeme gücünün de kazanıldığı kabul edilir. Adil olmak ilkesi doğrudan ödeme gücüyle değil, aynı ödeme gücüne sahip olanlardan aynı verginin alınmasıyla ilgilidir.

Yılmaz ayrıca, damga vergisinde belli bir tutardaki sözleşmeyi yapan kişinin o tutarda iş yapacak, borçlanacak veya alacaklanacak şeklinde yorumlanabileceğini, bu durumda sözleşmedeki tutar üzerinden bir ödeme gücünün de var olduğunun kabul edilmesinin de yanlış olmayacağını ifade etmiştir. Bu duruma ilişkin Yılmaz'ın verdiği örnek şu şekildedir. “Örneğin 100 milyon TL'lik bir inşaat taahhüt sözleşmesi yapan bir yüklenici bu tutarda bir işi üstlenebilecek gücü var ise onun üzerinden hesaplanacak olan 825 000 TL damga vergisini de ödeyebilecek demektir. En azından maliyet hesaplarını yaparken bu maliyeti de hesaplamış olması gerekir. Aynı şekilde akitlerle ilgili kâğıtlar başlığı altında düzenlenen belgeleri düzenleyenlerin bu belgeler üzerinden hesaplanacak olan damga vergisini ödeyecek güçlerinin olduğunun kabul edilmesi gerekir.”

Yılmaz, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlardan, makbuz senedi, rehin senedi, saklama senedi, taşıma senedi, konşimento, ipotekli borç senedi, irat senedi gibi kâğıtların bir ilişki durumunu kanıtlamak için düzenlenen belgeler olduğunu ve damga vergisinin bu kâğıtların kanıtlama gücünden yararlanmasının bedeli olarak düşünülebileceğinin yanında, malların varlığının da ödeme gücünün göstergesi olarak kabul etmenin çok yanlış olmayacağını ifade etmiştir.

Yılmaz, ayrıca damga vergisinin konusuna giren ticari belgelerden akreditif mektupları, menşe ve mahreç şahadetnamesi, barname, tasdikli manifesto, bankalar veya işletmeler arasında düzenlenen emir belgelerinin belli bir durumun kanıtlanması için düzenlendiğini ifade etmiştir. Bu açıdan “malların verilip alındığına, bırakıldığına, taşındığına ve benzeri bir durumun kanıtlanmasına ilişkin kâğıtlar üzerinden alınan vergi açısından bu malların varlığı ödeme gücünün varlığını gösterebilir. Örneğin menşe ve mahreç şahadetnamesi, malın bir tür kimliği niteliğindedir ki, kimliği belgelenecek olan mal aynı zamanda ödeme gücünü de temsil eder” şeklinde görüşünü belirtmiştir.

Yılmaz, ayrıca işletmelerin tabloları ve gümrük müdürlüklerine verilen özet beyan formlarının bir durumun kanıtlanmasına yönelik olmadığı gibi herhangi bir şekilde yararlanmaya da dayanmadığını açıklamıştır. Yılmaz bu durumu şu şekilde açıklamıştır. “Örneğin bir bilançonun veya gelir tablosunun vergi dairesine verilmesi mükellef açısından bir durumun

kanıtlanması değil gelir üzerinden vergiyi alacak olan vergi idaresinin bilgilenmesine yöneliktir. Yararlanan mükellef değil, tersine vergi dairesidir. Söz konusu belgeler mükellef zararda, iflas halinde olsa dahi düzenlemek zorunda olan belgelerdir. Dolayısıyla ödeme gücünü hiçbir şekilde dikkate almamaktadır. Anayasa'nın vergilerin ödeme gücüne göre alınması ilkesi karşısında savunulacak bir tarafı yoktur.”

Kanunda “makbuzlar ve diğer kâğıtlar” başlığı altında sayılan kâğıtların vergiyi ödeyen kişinin bir şeyi kanıtlanmasına değil, tersine ödemeyi yapan idarenin kanıtlanmasına yarayan belgeler olduğunu ifade eden Yılmaz, söz konusu parayı alan kişinin bu parayı almasına neden olan alışverişten kazanç sağlayıp sağlamadığına bakılmadan, idarenin parayı ödediğini kanıtlayabilmesi için düzenlenen kâğıt üzerinden kâğıttan yararlanmayan ancak karşı tarafın yararlanması için imzalayan kişiden alınmaktadır. Bu durumda Yılmaz, verginin alındığı kişinin doğru olmadığını, mükellefi yanlış kişi olduğundan ödeme gücü ile ilgisinin araştırılmasına gerek kalmadan önce hukuka uygun olmadığı ve ödeme gücüyle de ilgisi olmayan bir vergi olduğunu ifade etmiştir.

Yılmaz son olarak; beyannameler üzerinden alınan damga vergisinin pek de açıklanabilir bir tarafı olmadığını, tek mantığın devlete gelir sağlamak olduğunu ifade etmiştir. Yılmaz'a göre beyannamelerin amacı devletin alacağı ya da diğer anlatımla devlete ödenecek olan vergilerin devlete bildirilmesidir. Bu durum şu şekilde ifade edilmiştir. “Sonuç itibarıyla beyanname ile devlete sizden ne kadar alacağı olduğunu bildiriyorsunuz. Devlet bu bildirimle ilgili olarak verginizi ödeyip ödemediğinizi izliyor. Hiçbir şekilde bu bildirimlerin mükellefin işine yaradığı, mükellefin yararlanması için verildiği ileri sürülemez. Bildirim yapmadan da mükellef vergi ödeyebilir. Ama bu durumda ödemesi gereken vergi tutarı bildirilmediği için devlet ödenmeyen vergiyi izleyemez. Yani eğer beyanname üzerinden bir vergi veya harç ödenecekse bunu devletin ödemesi gerekir. Aslında ödeyen de aynı kurum olması durumunda ödeme olmayacağı için de böyle bir verginin olmaması gerekir.” (Yılmaz, 2001, s.214-219).

Yukarıda verilen çalışmalardaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere damga vergisi Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan mali güç ilkesi çerçevesinde değerlendirildiğinde bir takım olumsuzluklar içerdiği

bir gerçektir. Ama bu olumsuzlukları açıklarken vergiye tabi olan kâğıtların sınıflandırılması kapsamında bu kâğıtları tek tek ele alınarak bunları açıklamanın sorunu çözmeyeceğini düşünmekteyiz. Bu durumun sadece mali güç ilkesi ile ifade etmek çok da doğru değildir. Her şeyden önce verginin konusuna giren kâğıtların azaltılması, özellikle ticari yaşamı ilgilendiren kâğıtlardan vazgeçilmesi hem vergiyi daha verimli kılacak hem de mali güç ilkesine ilişkin tartışmaları azaltacaktır. Başka bir ifade ile yukarıda ifade edilen görüşlerdeki ortak nokta olan mali güç ilkesinin yanında verginin kâğıtlara kazandırdığı hukuki geçerliliğin sadece idare ile ilgili işlemlerde hukukilik şartını ispat ve belli etmek için ibraz edildiği bu neden dolayı da verginin konusunu oluşturan ve ticari yaşamı yakından ilgilendiren başta sözleşmeler olmak üzere bazı kâğıtların vergi dışı bırakılması ve verginin sadeleştirilmesi yukarıda ifade edilen olumsuzlukları bir nevi ortadan kaldırebilecektir.

Sonuç ve Öneriler

Etkin ve verimsiz olan ve aynı zamanda vergi adaleti ve tekniği açısından bir takım olumsuzluklar barındıran ve bir işlem vergisi niteliği taşıyan damga vergisi günümüz şartları çerçevesinde tekrar gözden geçirilmesi ve ülke ekonomisinin ihtiyaçları doğrultusunda gerekli düzenlemeler yapılmalıdır. Günümüzde özellikle ekonomik ve sosyal yaşamdaki gelişmelere paralel olarak hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgelerin sayısının artması, bazılarının üzerinde bulunan ve vergiye esas alınan parasal tutarın yükselmesi damga vergisinin uygulamada farklı yorumlanmasına neden olmakta ve verginin takibini zorlaştırmaktadır. Çalışmada da belirtildiği üzere ödenen/ödenmeyen damga vergisinin bir kâğıda ilişkin hukuki geçerlilik durumunu yansıtmaması ve özellikle beyannamelere ilişkin ödenen damga vergisinin Anayasanın mali güç ilkesine aykırılık teşkil etmesi verginin olumsuz yönlerinin başında gelmektedir.

Damga vergisinin konusunu Kanunda belirtilen kâğıtlar oluşturduğundan gelişen ekonomik ve ticari koşullar gereği her geçen gün yeni yeni kâğıt türleri ortaya çıkmakta, bunların kavranması ve mahiyetle-

rinin tespiti de oldukça güçleşmektedir. Kişiler arasındaki ilişkilerin çeşitliliği bu ilişkilerin ve kâğıtların mutlaka resmi kuruluşlarda düzenleme mecburiyetinin bulunmaması kâğıtların gizlenebilme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması nedeniyle damga vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil yöntemlerinin de farklı ve çeşitli olmalarını gerektirmiştir (Altuntaş, 2011).

Bu olumsuzlukların giderilmesinde yapılacak düzenlemelerden ilki, toplam damga vergisi tahsilatı içinde çok büyük bir paya sahip olmadığını düşündüğümüz özellikle ticari yaşamı ilgilendiren sözleşmeler üzerinden alınan damga vergisinin kaldırılması hem mükellef hem de vergi tekniği açısından olumlu olabilecek, idarenin vergi kaybı da vergi konusuna giren diğer unsurlara göre daha az olacaktır. Sözleşmelere ilişkin olarak Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporunda geçen ifade yapılan öneriyi de destekler niteliktedir. Öyle ki anılan raporda “kayıt dışılığın önüne geçirilmesi, kayıt sisteminin geliştirilmesi ve kurumsallaşmanın yerleştirilebilmesi amacıyla kural ve anlaşmaların sözlü olmak yerine yazılı olarak yapılmasının teşvik edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, sözleşmelerin damga vergisinden istisna edilmesinin kayıt dışı ekonomiye mücadeleye önemli destek vereceği düşünülmektedir” ifadesi yer almıştır (Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, 2014, s.57).

Bu kapsamda verginin konusuna giren unsurların az sayıda olması verginin daha verimli ve sağlıklı olmasına neden olacaktır. Bu durumda mükelleflerin vergiye gönüllü katılımı da artabilecektir. Aslında damga vergisi açısından önemli olan unsur idarenin bu verginin olumsuzluklarını görüp bir düzenleme yapma konusunda istekli olup olmamasına bağlıdır.

Sonuç olarak vergi adaleti ve vergi tekniği bakımından olumsuzluklar içeren damga vergisi ya tamamen kaldırılmalı ya da verginin konusunu oluşturan unsurların tekrar gözden geçirilerek başta ticari işlemlere yük getiren uygulamalardan vazgeçilmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- Aksoy, Ş. (1990). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 382.
- Altuntaş, M. (2011). *Damga Vergisi Kanunu Yorum, Açıklama ve Uygulaması*, file:///C:/Users/MacBook%20Pro/Downloads/damga_vergisi_kitap1.pdf (Erişim:15.12.2016).
- Biyar, Ö. (2016). *Damga Vergisinin Varlık Nedeni*, <http://www.ozgurbiyan.com/2016/06/damga-vergisinin-varlik-nedeni/> (Erişim:15.12.2016).
- Özbalcı, Y. (2007). *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, 348-374.
- Değer, N.(1999). Damga Vergisinin Temel Özellikleri, *Mali Çözüm Dergisi*, 49, 50.
- Edizdoğan, N., Özker, N., Ferhatoğlu, E. ve Bilge, S. (2007). *Türk Vergi Sistemi*, (3. Baskı), Ekin Kitabevi, 335.
- Erginay, A. (1994). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş (15. Baskı). 107.
- Erginay, A. (1981). *Vergi Hukuku* (9. Baskı), Ankara: Turhan Kitabevi, 286.
- Eray, S. (2016). 6278 sayılı Kanunla Damga Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler, *Vergi Sorunları Dergisi*, 336, 11.
- Ekonomist Dergisi, (29 Nisan 2012). Damga Vergisinin Kaldırılması, <http://onurelele.blogspot.tr/2012/04/kayitli-ekonomiye-geciste-onemli-bir.html> (Erişim:15.12.2016).
- Gerek, Ş. ve Aydın, A, R. (2005). *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku* (1. Baskı), Seçkin Yayıncılık, 51.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İstatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/istatistikler> (Erişim:15.12.2016).
- Karaarslan, E. Damga Vergisi, <http://www.erkankaraarslan.org/wp-content/uploads/2012/10/7.3-Damga-Vergisi.pdf> (Erişim:15.12.2016).
- Karadeniz, S. (2010). Damga Vergisi ile İlgili Bazı Hususlar II, *Yaklaşım Dergisi*, 210, 72.
- Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporu. (2015). <https://www.maliye.gov.tr/Lists/HaberlerListesi/Attachments/235/Maliye%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%202015%20Y%C4%B1%C4%B1%20Faaliyet%20Raporu.pdf> (Erişim:15.12.2016).
- Pulat, Ö. (2010). Damga Vergisinin Anayasaya Aykırılığı Tartışması, *Vergi Dünyası*, 347, s.89.
- Şenyüz, D. (2005). *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 561.
- Onuncu Kalkınma Planı (2014 – 2018) Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu. (2014). <http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/246/Vergi%20%C3%96zel%20%C4%B0htisas%20Komisyonu%20Raporu.pdf> (Erişim:15.12.2016).
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (1999). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara: Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 7. Baskı. s.225-246.
- Taşkın, Y. (2009). Damga Vergisinin Niteliği ve Damga Vergisinin Sözleşmeler Açısından Farklı Uygulanış Biçimleri, *E-Yaklaşım*, Ağustos 2009. s.200.
- Uluatam, Ö. (1991). *Kamu Maliyesi*, Ankara: Savaş Yayınları, (Genişletilmiş 4. Baskı), 206-329.
- Uluatam, Ö. (1990). *Türk Vergi Hukuku*, Ankara: Adım Yayıncılık, 423.
- Yalçın, F. ve Yaşa, A. (2011). Damga Vergisinde Üst Sınır ve Uygulamada Ortaya Çıkan İhtilaflar, *Yaklaşım Dergisi*, 224.
- Yılmaz, K. (2001). Damga Vergisinin Niteliği ve Anayasaya Aykırılığı Tartışması, *Yaklaşım Dergisi*, 104, 212.
- Vergi Reform Komisyon Raporları. (1970). Cilt III, İstanbul: Damga Matbaası, 12.
- Yargıtay 12. Hukuk Dairesi Kararı. 15.04.2008 Esas:2008/5216, Karar:2008/7809.
- 6278 sayılı Kanun, 09 Ağustos 2016 Tarih ve 29796 sayılı R.G.
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11 Temmuz 1964 Tarih ve 11751 sayılı R.G.
- 210 sayılı Değerli Kağıtlar Kanunu, 28 Şubat 1963 Tarih ve 11343 sayılı R.G.