

Damga Vergisi Kanunu'na göre Nüshaların Vergilendirilmesi ve Vergi Hesabında Üst Sınır Uygulaması Hakkında

BFS - 2011/06
İstanbul, 17.06.2011

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine göre; **“Kanuna ekli (1) sayılı Tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçecek bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu belli ve ispat etmek için ibraz edilebilecek belgelerdir.”**

Bu madde hükmünden, düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olması için sadece yazılıp imzalanmasının yeterli olmadığı, aynı zamanda belli bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme özelliğine sahip olması gerektiği anlaşılmaktadır. Esasen damga vergisi, bir hususu ispat ve belli etmek için imzalanmış olan “kağıtları” esas alan bir mükellefiyet olup; gerek ticari ve medeni işlemler, gerekse resmi işlemler sebebiyle düzenlenen çeşitli kağıtlar üzerinden alınan bir vergidir.

Ayrıca, damga vergisine konu olan kağıtların bir nüshadan fazla olarak düzenlenmesi halinde, kağıtların her nüshasının ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağı hususu Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde belirtilmiştir.

Kanun'un nispete ilişkin 14. maddesine göre de; her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere belirli tutarı geçemez. (Bu azami tutar 2011 yılı için 1.251.383,40 lira olarak belirlenmiştir)

Kanun'un bu maddesinin uygulama şekli hakkında yayınlanmış olan 35 seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'ndeki; **“Damga Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi hükmüne göre bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktar veya nispette damga vergisine tabi olacağından,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.”** şeklinde açıklama, vergi otoritesinin, azami sınırın her nüsha için ayrıca dikkate alınması gerektiği yönündeki görüş ve yorumunu ifade etmektedir.

Ancak, gerek Kanun'un 14. maddesinin gerekçesi, gerekse mükelleflerin bu konudaki farklı yaklaşımları sonucu oluşan ihtilaflar nedeniyle ortaya çıkan yargı kararı, vergi otoritesinin konuya yaklaşımının doğru olmadığı sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Yukarıda belirtilen azami sınırın uygulanmasında önem arz eden husus; kağıt ve nüsha kavramlarının yorumuna ve işlevine dönük olmaktadır. Bu noktada mükellefler ile vergi otoritesi arasında görüş farklılığı bulunmaktadır. Vergi otoritesi azami sınırın uygulanmasında her nüshanın ayrı ayrı dikkate alınması gerektiğini ileri sürmektedir.

Ancak, vergi otoritesinin görüşünün yanlış olduğu, üst sınır uygulamasının her nüsha itibarıyla değil, düzenlenen kağıt itibarıyla yapılması gerektiği görüşündeyiz.

Çünkü; Kanun'un "Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması" başlıklı 5. 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 bir kağıdı ifade ettiğini göstermektedir.**

Söz konusu 5. madde ile 14. madde birlikte değerlendirildiğinde; damga vergisine tabi kağıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği, ancak, tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin 14. maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varılmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, kağıtların nüshalarının, aslı ile aynı hüküm ve kuvvete sahip olarak tek başına ve aynı zamanda farklı mekanlara ibraz edilebilir olmasının, bunların müstakil kağıt gibi değerlendirilmelerine sebep olamayacağıdır. Çünkü, nüshaların aslı ile aynı hüküm ve kuvvete sahip olmaları **tek kağıt olmalarının** doğal sonucudur. Nüshalar, bir hususu ispat için ayrı olarak farklı yerlere ibraz edilseler bile, her nüshanın **aynı şeyi belli ve ispat ediyor olması** nedeniyle, bütün nüshaların tek kağıt olduğu gerçeği değişmemektedir. Bu nedenle, azami sınırın uygulanmasında bütün nüshaların birlikte dikkate alınmasının gerektiği görüşündeyiz.

Konunun mükellefler tarafından hukuki ihtilafa taşınması nedeniyle Danıştay 7. Dairesince verilmiş olan 22 Şubat 2000 tarih, E:1999/2090 K:2000/562 sayılı karar da aşağıda görüldüğü üzere bu yöndedir:

"Asılla birlikte aynı hususu ispat veya belli etmek üzere kullanılmak için düzenlenen nüsha da, asıl gibi, muamelenin taraflarının imzalarını veya imza yerine geçen bir işareti taşımaktadır.

Bu açıdan, fıkrada yapılan kağıt tanımı, her nüshanın ayrı bir kağıt olduğu izlenimini verebilecek niteliktedir. Ancak; Damga Vergisi Kanunu'nun "Kağıt Nüshalarının Birden Fazla Olması" başlıklı 5. maddesinin, "Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshası ayrı ayrı miktar veya nispette damga vergisine tabidir." cümlesinde geçen "... kağıtların her nüshası..." ibaresi, Kanun'da geçen "Kağıt" teriminin, "nüsha" teriminden farklı olduğu; aynı hususu ispat veya belli etmek üzere düzenlenip imzalanan nüshaların tümünün birlikte, kağıdı ifade ettiğini göstermektedir. Söz konusu 5. madde hükmü ile 14. maddenin açıklanan düzenlemesi birlikte değerlendirildiğinde; damga vergisine tabi kağıtların her nüshasının diğerinden ayrı olarak vergilendirileceği; ancak, tüm nüshalar için hesaplanan toplam verginin, 14. maddede yazılı azami haddi aşamayacağı sonucuna varılmaktadır.

4369 sayılı Kanun'un 77. 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."

Ayrıca, Danıştayın kararında da bahsedildiği üzere Damga Vergisi Kanunu'nun 14.

maddesindeki azami damga vergisi sınırını getiren 4369 sayılı Kanun'un genel gerekçesinde **“tavan getirilmek suretiyle de damga vergisinin özellikle yabancı sermayeli yatırımları engelleyici boyutlara ulaşması engellenmektedir”** açıklaması bulunmaktadır. Keza, maddenin gerekçesinde de **“nispi vergiye tabi tutulan kağıtlar bazı hallerde çok yüksek meblağlar içermekte veya uzun bir döneme ilişkin olabilmektedir. Bu durum kağıtların vergisinin o kağıdı tanzim ve imza edenlerin sermayelerinden daha fazla olabilmesine yol açmaktadır.”** şeklinde bir tespit yapılmıştır. Görüldüğü üzere, damga vergisine azami miktarın konulmasını kararlaştıran otoritenin maksadı, belli bir üst sınır belirleyerek mükelleflerin vergiye tabi kağıtlar nedeniyle yüksek damga vergisi yüklerine maruz kalmasını engellemektir.

Konunun bu yönünü ihmal ederek yapılacak değerlendirme ve tarhiyat sonucunda, kanun koyucunun amacına uygun olmayan bir vergilendirme yapılmış olmaktadır.

Görüldüğü üzere, Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarınca yapılan “her bir nüsha itibariyle üst sınırdan vergi alınması uygulaması”, üst sınır konmasının gerekçesine uygun olmaması nedeniyle yargı mercilerinde de kabul görmemektedir.

Dolayısıyla, damga vergisindeki üst sınır uygulamasının kağıt veya sözleşmenin her bir nüshası itibariyle değil, düzenlenen kağıt (örneğin sözleşme) itibariyle yapılmasının gerektiği görüşündeyiz.